

INDEPENDENȚA AUDITORULUI, DIVERGENȚE ÎN LEGISLAȚIA NAȚIONALĂ

Lect. sup. dr., Dumitru GRUMEZA, ASEM

Independence is freedom from situations and relationships which make it probable that a reasonable and informed third party would conclude that objectivity either is impaired or could be impaired. Independence is related to and underpins objectivity. However, whereas objectivity is a personal behavioral characteristic concerning the auditor's state of mind, independence relates to the circumstances surrounding the audit, including the financial, employment, business and personal relationships between the auditor and the audited entity and its connected parties. Relationships with parties whose interests may be contrary to the interests of the audited entity (for example, a hostile bidder) may also be relevant to the appearance of the auditor's independence.

Key words: *audit, standarde internaționale, Codul etic, independența auditorului, principii fundamentale, practica internațională.*

JEL: M-42.

Este foarte bine cunoscut de specialiștii în domeniu, și nu numai, că orice misiune de audit, fie una de revizuire a situațiilor financiare presupune, în primul rând, exprimarea unei opinii asupra informațiilor financiare supuse auditului din partea unui profesionist contabil, respectiv, de un auditor. Însă, calitatea serviciilor prestate de auditori depinde, în mare măsură, de lipsa din partea acestora a unor interese proprii de a modifica opinia proprie menționată în favoarea unor terțe persoane cointeresate în aceasta.

Dacă este să privim amenințările care pot afecta independența auditorului, trebuie să amintim că, pe lângă interesele personale, avem și alte tipuri de amenințări, care nu putem spune că au un impact mai redus, cum ar fi amenințările de auto-revizuire, reprezentare legală, familiaritate și intimidare.

Independența auditorului în legislația națională este prevăzută, în primul rând, de **Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007 (M.O. nr.72-75/230 din 13.04.2012)**, de **Standardele Internaționale de Audit (ISA)** și de **Codul etic al profesioniștilor contabili**, cod elaborat și publicat de IFAC, prin intermediul Consiliului pentru Standarde de Etică pentru Contabili.

În baza Codului etic, profesioniștii contabili, respectiv auditorii, sunt obligați ca aceștia, voluntar și cu bună-credință, să se conformeze cu standardele prevăzute de conduita profesională. În practică, aceasta se referă doar la auditorii cu un comportament profesional adecvat, deoarece Codul comportă doar un caracter de recomandare, respectiv monitorizarea respectării acestuia, de cele mai multe ori, la moment, este imposibilă. Pentru a sancționa auditorul în instanța de judecată în legătură cu încălcarea prevederilor Codului, este nevoie de prevederi legale.

În Republica Moldova, companiile de audit (auditorii) pot fi împărțite în două grupe. În primul rând, companiile din grupul „Big Four” companii globale multinaționale. În al doilea rând, companiile autohtone mici și mijlocii ce prestează servicii în domeniul auditului.

Principala diferență între reprezentanții celor două grupe constă în metodologia de lucru (începând cu standardele etice și finalizând cu tehnologia efectuării misiunilor) a misiunilor de audit. De exemplu companiile cu o reputație în plan internațional acordă o deosebită atenție standardelor etice pentru auditorii proprii. La acest capitol, putem menționa că prezentarea prevederilor de respectat doar a principiului independenței poate ocupa câteva sute de pagini.

Codul etic, de asemenea, prevede faptul că jurisdicțiile naționale pot dispune de îndrumări diferite de Cod. Respectiv, în acest caz, profesioniștii în domeniu (auditorii) trebuie să conștientizeze existența unor diferențe și să respecte prevederile cele mai exigente.

Potrivit legislației naționale¹, principiul independenței auditorului este încălcat în cazul:

- a) implicării lui directe sau indirecte în entitatea auditată în calitate de fondator, proprietar, persoană cu funcție de răspundere și/sau participării lui în afacerile economico-financiare ale acesteia;
- b) exercitării funcțiilor manageriale sau a altor funcții în cadrul entității auditate pe parcursul perioadei auditate sau în ultimii 3 ani de până la efectuarea auditului;
- c) existenței relațiilor de rudenie de până la gradul III, inclusiv sau de afinitate cu proprietarii

¹ Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007, M.O. nr.72-75/230 din 13.04.2012, art. 11

- și membrii organului de conducere al entității auditate;
- d) acceptării de bunuri și servicii în calitate de cadouri, precum și a unei cordialități și ospitalități exagerate din partea entității auditate;
 - e) remunerării, condiționate de faptele descoperite sau de rezultatele serviciilor prestate;
 - f) efectuării auditului de către unul și același auditor mai mult de 7 ani consecutivi la aceeași entitate. Auditorul care a efectuat auditul la o entitate în decursul a 7 ani consecutivi poate efectua la aceeași entitate auditul doar la expirarea a 2 ani de la ultimul audit.

Dacă e să luăm, de exemplu, primul tip de amenințare asupra independenței, adică implicării lui directe sau indirecte în entitatea auditată în calitate de fondator, proprietar, persoană cu funcție de răspundere și/sau participării lui în afacerile economico-financiare ale acesteia, asistăm la o serie de deosebiri față de prevederile instrucțiunilor internaționale (Codul etic). Practic, Codul etic vine cu o detaliere în ceea ce privește o detaliere asupra implicării respectiv asupra intereselor financiare directe sau indirecte, care spune „dacă un membru al echipei de audit, o rudă apropiată a acestuia, sau o firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de asigurare, amenințarea de interes propriu generată ar fi atât de semnificativă, încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil”¹.

Principala deosebire între prevederile Legii cu privire la activitatea de audit și Codul etic este acel termen „semnificativ”, adică spre deosebire de Codul etic, Legea spune că orice implicare financiară în cadrul entității auditate este o amenințare, iar Codul spune că orice implicare financiară (interes financiar) semnificativă amenință independența auditorului. Codul, în acest sens, nu prevede o limită valorică concretă a semnificației intereselor financiare, în ajutor vin profesioniștii practicieni în domeniu, unde se precizează că sub o limită de 5% din interesul financiar al auditorului nu va fi considerat a fi o valoare semnificativă.

De asemenea, ca o diferență este și faptul potrivit căruia Codul etic consideră o amenințare identică și în cazul în care o rudă apropiată a auditorului ar deține un interes financiar semnificativ în cadrul entității, unde Legea amintește despre o amenințare legată de gradul de rudenie doar în cazul în care auditorul însuși este în relație de rudenie cu unul sau mai mulți proprietari sau cu unele persoane din cadrul consiliului de administrație al entității auditate.

Ca o completare în ceea ce privește interesul financiar, Codul precizează că o amenințare de interes propriu poate fi generată dacă firma sau un membru al echipei de audit sau o rudă apropiată a acestuia, deține un interes financiar într-o entitate și clientul de audit are, de asemenea, un interes financiar în acea entitate. Și în acest caz, totuși, Codul recomandă să nu se ia în considerare interesele financiare nesemnificative. Același tip de amenințări pot interveni, dacă un membru al echipei de audit, o rudă apropiată a acestuia sau o firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ într-o entitate care are un interes de control în clientul de audit, iar clientul este semnificativ pentru entitate.

În consecință, auditorul (compania de audit) nu trebuie să dețină un astfel de interes, iar orice persoană (auditor) care deține un astfel de interes, înainte să devină membru al echipei de audit, trebuie să întreprindă una din următoarele acțiuni:

- a) să renunțe la interes; sau
- b) să renunțe la o parte suficientă din interes astfel, încât restul interesului să nu mai fie semnificativ.

Un al doilea tip de încălcare a independenței auditorului, în conformitate cu *Legea cu privire la activitatea de audit*, apare în cazul existenței relațiilor de rudenie de până la gradul III, inclusiv, sau de afinitate cu proprietarii și membrii organului de conducere al entității auditate. Și la acest capitol, asistăm la câteva divergențe dintre Lege și Codul etic, unde Codul prevede anumite măsuri de protecție în cazul apariției unor astfel de situații, de ex., structurarea responsabilităților echipei misiunii astfel, încât auditorul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea persoanei cu care acesta are o relație de rudenie apropiată. De obicei, în acest caz, este necesară o revizuire a lucrărilor efectuate de auditorul în cauză.

Amenințări generate de familiaritate în corespondență cu Codul etic spre deosebire de Lege, pot fi generate de existența relațiilor familiale dintre un partener sau angajat al firmei care nu este un membru al echipei de audit și un director, o persoană din conducere sau un angajat al clientului de

¹ Codul etic, p. 290.104.

audit aflat în poziția de a exercita o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

În practică, apar și situații de relații de interes de afaceri apropiate:

– Dacă un partener s-a retras dintr-un parteneriat (misiune) de audit și a plecat să lucreze imediat pentru un client.

Acesta (auditorul) ar putea fi acuzat că și-a aranjat angajarea la acest client și, prin urmare, auditul nu a fost efectuat cu maximă obiectivitate și rigurozitate. Cel puțin doi ani ar trebui să treacă între aceste două evenimente.

– Dacă s-a transferat temporar personal al firmei către clientul de audit, iar aceștia, la rândul lor, asigură furnizarea de servicii de non-asigurare.

Excepție de la regula dată sau ca o măsură de protecție pentru compania de audit poate fi ca personalul detașat să nu fie inclus în echipa misiunii de audit sau revizuire.

Prin urmare, o condiție esențială pentru calitatea procesului de audit o reprezintă asigurarea **independenței** auditorului, care presupune adoptarea unui punct de vedere propriu asupra unei situații, cu ocazia examinării raportărilor financiare, în vederea exprimării unei opinii prin raportul de audit. În condițiile, în care auditorul exprimă, prin opinia sa, elemente care nu sunt conforme cu realitatea, pentru a favoriza clientul său, el se îndepărtează prin aceasta de atributul independenței, respectiv, și în cazul în care auditorul protejează un client, un partener sau orice altă persoană interesată, atunci el nu mai poate fi considerat independent. Acest fapt este apropiat de condiția care a fost abrogată din lege legat de remunerarea exagerată a auditorului (în cazul în care, într-o misiune, remunerarea este apropiată sau depășește 50% din veniturile totale anuale ale auditorului).

Prin urmare, pentru înlăturarea unor divergențe legate de prevederile legale în domeniul auditului, în R. Moldova, s-ar recomanda o armonizare a legislației naționale la prevederile Codului etic al contabililor profesioniști.

Bibliografie:

1. *Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI* din 16.03.2007, M.O. nr.72-75/230;
2. *Codul etic al profesioniștilor contabili*, Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012,
3. IFAC și IFRS, *Reglementări internaționale de audit, asigurare și etică*, Editura Irecson, București, 2009.
4. *Manualul Codul etic al profesioniștilor contabili*, IESBA, tradus de CAFR, ediția 2013;
5. ARENS, A.A., LOEBBECKE, J.K., LEMON, W.M. and SPLETTSTOESSER, I.B. (2002), *Auditing and Other Assurance Services*, 9th ed., Prentice-Hall, Toronto;
6. OPREAN I., *Auditarea situațiilor financiare*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2010;
7. PEREȘ C., *Proceduri de control și audit*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013;
8. WHITTINGTON R., PANY K., *Principles of auditing and other assurance services* (with ACL CD), 2007.