

PLANNING THE FINANCIAL AUDIT MISSION IN ACCORDANCE WITH THE CURRENT REQUIREMENTS OF INTERNATIONAL QUALITY STANDARDS

PLANIFICAREA MISIUNII DE AUDIT FINANCIAR ÎN CONFORMITATE CU CERINȚELE ACTUALE ALE STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CALITATE

Anatolie IACHIMOVSKI, ORCID ID: 0000-0002-5393-0100

iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md

Liuba IUNCU

liuba.iuncu@gmail.com

Academia de Studii Economice din Moldova

Abstract. The quality control of the planning works constitutes the indispensable part of the internal control system within the audit company, at the same time being in the attention of the state supervision of the audit activity as well as of the inspection by the professional organizations.

Keywords: audit mission planning, internal control system, audit firm, audit activity, inspection, professional organizations

JEL: M42

Introducere

Potrivit ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” firmele de audit trebuie să asigure respectarea cerințelor standardelor profesionale, inclusiv prevederile ISA 300 „Planificarea unui audit al situațiilor financiare” [2, 5]:

- implicarea membrilor echipei misiunii în planificarea auditului;
- identificarea și evaluarea evenimentelor sau circumstanțelor care ar putea afecta negativ capacitatea de a planifica și efectua auditul;
- stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit care urmează a fi efectuate de către membrii echipei misiunii de audit.

Metode de cercetare

În scopul realizării acestui articol s-au studiat mai multe practici standardizate în domeniu. La efectuarea acestei investigații, autorii au recurs la observarea obiectivă, raționamentul profesional și verificarea, cu scopul de a examina principalele aspecte ale planificării unei misiuni de audit a situațiilor financiare.

În cadrul investigațiilor s-a aplicat metoda studiului documentelor oficiale, care a presupus o etapă de informare privind sursele existente cu privire la standardizarea procedurilor de planificare a lucrărilor de audit. De asemenea, în vederea atingerii scopului propus la cercetarea acestei teme s-a apelat la tehnica inspectării ca procedură pentru a susține interogările conducerii și ale altor părți.

Conținutul de bază

Conform prevederilor ISA 300 „Planificarea unui audit al situațiilor financiare”, în procesul de planificare a unei misiuni de audit al situațiilor financiare trebuie să se implice toți membrii echipei misiunii întrucât este necesară experiența și viziunea fiecăruia pentru stabilirea și coordonarea lucrărilor de audit. În acest scop conducerea firmei de audit trebuie să aplice proceduri, care să asigure:

- a) informarea tuturor membrilor echipei misiunii privind necesitatea implicării fiecăruia în procesul de planificare;
- b) convenirea asupra unui program al întâlnirilor legate de realizarea procesului de planificare;
- c) înțelegerea activităților care urmează a fi realizate în teren de către toți membrii echipei misiunii de audit.

La exercitarea controlului respectării acestor condiții, se consideră necesar de a fi revizuite următoarele documente:

- minuta ședinței de informare în cadrul căreia se anunță despre inițierea procesului de planificare a lucrărilor misiunii de audit;
- programul întâlnirilor legate de realizarea procesului de planificare;
- acordul de planificare, care trebuie să conțină semnătura fiecărui membru al echipei misiunii ca dovadă că au înțeles activitățile ce urmează a fi realizate în teren.

Pe baza acestor documente se analizează discuțiile dintre membrii echipei misiunii, se stabilește dacă au fost efectuate precizări despre munca ce urmează a fi depusă la realizarea misiunii, se examinează detaliile legate de bugetul de timp și costuri și dacă acestea au fost coordonate cu membrii echipei misiunii și sunt menționate în dosarul de audit.

Ținând cont de aceste cerințe, se propune de a fi aplicate următoarele întrebări pentru verificarea implicării membrilor echipei misiunii în planificarea auditului:

Tabelul 1. Chestionarul privind controlul implicării membrilor echipei misiunii în planificarea auditului

<i>Întrebările supraveghetorului sau inspectorului calității</i>	<i>Răspunsurile firmei de audit</i>		
1. Implicarea membrilor echipei misiunii în planificarea muncii:			
1.1. Toți membrii echipei misiunii au fost informați prin convocarea unei ședințe (documentarea ședinței)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
1.2. Membrii echipei misiunii au convenit asupra unui program al întâlnirilor legate de realizarea procesului de planificare (elaborarea unui program al întâlnirilor)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
1.3. Toți membrii echipei misiunii au înțeles activitățile care urmează a fi realizate în teren (semnarea acordului de planificare de către membrii echipei misiunii)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2. Discuții dintre membrii echipei misiunii:			
2.1. Au fost efectuate discuții despre munca ce urmează a fi depusă la realizarea misiunii (detaliile legate de bugetul de timp și costuri sunt coordonate cu membrii echipei misiunii și sunt menționate în dosarul de audit)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2.2. Îndrumări suplimentare din partea membrilor echipei misiunii cu experiență avansată (programul întâlnirilor membrilor echipei misiunii conține teme ce vor fi discutate, de exemplu referitor la sisteme și controale specifice entităților din această ramură)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2.3. Discuții despre cadrul legislativ și normativ aplicabil entității auditate (dosarul de audit conține o revizuire și actualizare a cadrului legislativ și normativ)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>

Sursa: elaborat de autori în baza [2, 5]

De asemenea, în cadrul etapei de planificare ISA 300 prevede să se țină cont de evenimentele sau circumstanțele care ar putea afecta negativ capacitatea de a realiza auditul. De aceea, la

exercitarea controlului calității se consideră necesar de a se verifică modul de aplicare a procedurilor ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare” privind continuitatea relației cu clientul, precum dacă:

- la începutul misiunii curente de audit, auditorul a obținut informații despre integritatea proprietarilor principali, a conducerii cheie și persoanelor însărcinate cu guvernanta entității auditate;
- auditorul, la această etapă, a avut posibilitatea de a se convinge de măsura în care membrii echipei misiunii sunt competenți pentru a desfășura misiunea, dispun de experiență privind cerințele de raportare și de reglementare, cunosc domeniile în care clientul își desfășoară activitatea;
- auditorul și membrii echipei misiunii a avut posibilitatea la această etapă să verifice dacă nu există neînțelegeri cu clientul în privința termenilor misiunii, de asemenea se vor convinge că au fost respectate procedurile la acceptarea misiunii și că concluziile la care s-au ajuns în această privință sunt adecvate.

Aceste aspecte necesită a fi revizuite în procesul controlului calității, documentate și îndosariate, astfel ca dosarul misiunii de audit la finalizarea etapei de planificare să conțină referințe și mențiuni despre:

a) identitatea și reputația profesională a proprietarilor principali, a conducerii cheie și persoanelor însărcinate cu guvernanta entității auditate, atitudinea față de interpretarea standardelor de contabilitate și de control intern;

b) misiuni similare în cadrul cărora membrii echipei misiunii au acumulat experiență, disponibilitatea experților și a persoanelor de a efectua revizuirea controlului calității.

În conformitate cu ISA 220, la această etapă nu trebuie neglijate cerințelor etice relevante, precum independența. Auditorul trebuie să formuleze o concluzie referitoare la conformitatea cu cerințele de independență, este obligat să identifice și evalueze circumstanțele și relațiile care reprezintă amenințări la adresa independenței și totodată trebuie să i se ofere dreptul să ia măsuri adecvate pentru a le reduce sau a le elimina.

Ținând cont de aceste cerințe, în procesul controlului calității se consideră necesar de a se verifica existența concluziei respective în dosarul misiunii de audit, includerea prevederii de evaluare a amenințărilor în cadrul acordului încheiat cu auditorul, precum și confirmarea auditorului semnată înainte de începerea misiunii, potrivit căreia membrii echipei misiunii sunt la curent cu prevederile acordului de planificare, sunt independenți în raport cu cei auditați și vor respecta Codul Etic al IFAC. Totodată, se consideră necesar de a se revizui dacă confirmările inițiale, menționate anterior sunt în continuare valabile la derularea și finalizarea auditului și documentația de confirmare a independenței membrilor echipei misiunii conține avizul de revizuire.

Capacitatea de a planifica și efectua auditul este, de asemenea, determinată și de înțelegerea termenilor misiunii de audit. Termenii în cauză, potrivit ISA 210 „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit” trebuie coordonați cu auditorul. Prin urmare, procedura de întocmire a scrisorii misiunii, contractului sau altă modalitate de acord scris trebuie să prevadă coordonarea termenilor misiunii de audit cu auditorul. Astfel încât auditorul să fie la curent cu termenii conveniți cu privire la misiunea de audit, iar scrisoarea de misiune, contractul sau altă modalitate de acord scris să fie confirmată sau să conțină viza acestuia.

Controlul identificării și evaluării evenimentelor sau circumstanțelor care ar putea afecta negativ capacitatea de a planifica și efectua auditul poate fi realizat cu ajutorul următorului chestionar:

Tabelul 2. Chestionarul de identificare și evaluare a evenimentelor sau circumstanțelor care ar afecta capacitatea de a planifica și a realiza auditul

<i>Întrebările supraveghetorului sau inspectorului calității</i>	<i>Răspunsurile firmei de audit</i>		
1. Au fost aplicate procedurile ISA 220 privind continuitatea relației cu clientul:			
2.1. La începutul misiunii curente de audit, auditorul a obținut informații despre integritatea proprietarilor principali, a conducerii cheie și persoanelor însărcinate cu guvernanta entității auditate (dosarul de audit conține menționări despre identitatea și reputația profesională, atitudinea față de interpretarea standardelor de contabilitate și de control intern)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2.2. Auditorul, la această etapă, a avut posibilitatea de a se convinge de măsura în care membrii echipei misiunii sunt competenți pentru a desfășura misiunea, dispun de experiență privind cerințele de raportare și de reglementare, cunosc domeniile în care clientul își desfășoară activitatea (dosarul de audit conține referințe la misiuni similare în cadrul cărora membrii echipei misiunii au acumulat experiență, este mențiunea privind disponibilitatea experților și a persoanelor de a efectua revizuirea controlului calității)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2.3. Auditorul și membrii echipei misiunii a avut posibilitatea la această etapă să verifice dacă nu există neînțelegeri cu clientul în privința termenilor misiunii, de asemenea se vor convinge că au fost respectate procedurile la acceptarea misiunii și că concluziile la care s-au ajuns în această privință sunt adecvate (această verificare este documentată și există în dosarul de audit)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2. Respectarea cerințelor etice relevante, inclusiv independența în conformitate cu ISA 220:			
2.1. Conformitatea cu cerințele de independență:			
a) auditorul trebuie să formuleze o concluzie referitoare la conformitatea cu cerințele de independență (dosarul misiunii de audit conține concluzia auditorului referitoare la conformarea misiunii cerințelor de independență)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) auditorul este obligat de a identifica și evalua circumstanțele și relațiile care reprezintă amenințări la adresa independenței (acordul cu auditorul prevede această cerință)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
c) auditorului i se oferă dreptul să ia măsuri adecvate pentru a reduce sau a elimina amenințările la adresa independenței misiunii de audit (acordul încheiat cu auditorul și procedura internă prevede acest drept)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2.2. Înainte de începerea misiunii, membrii echipei misiunii au confirmat:			
a) că Acordul de planificare a fost citit (semnarea Acordului de planificare de către toți membrii echipei misiunii)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) că sunt independenți în raport cu auditul și că vor respecta Codul Etic al IFAC (dosarul misiunii de audit conține documentul de confirmare)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2.3. S-a revizuit dacă confirmările inițiale, menționate la punctul precedent sunt în continuare valabile la derularea și finalizarea auditului (documentația de confirmare a independenței membrilor echipei misiunii conține avizul de revizuire)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
3. Auditorul trebuie să înțeleagă termenii misiunii de audit:			
3.1. Termenii misiunii de audit au fost coordonați cu auditorul (procedura de întocmire a scrisorii misiunii, contractului sau altă modalitate de acord scris prevede coordonarea termenilor misiunii de audit cu auditorul)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>

3.2. Auditorul este la curent cu termenii conveniți în final cu privire la misiunea de audit (scrisoarea de misiune, contractul sau altă modalitate de acord scris este confirmată sau conține viza auditorului)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
--	-----------------------------	-----------------------------	------------------------------

Sursa: elaborat de autori în baza [3]

În cadrul etapei de planificare, conform ISA 300 preventiv elaborării planului de audit, auditorul stabilește strategia generală de audit – ceea ce presupune identificarea riscurilor legate de alocarea resurselor în anumite domenii specifice ale auditului și necesitatea de a atenționa conducerea firmei de audit în privința implicării auditorilor cu experiență adecvată pentru domeniile de risc avansat și a experților pentru anumite aspecte complexe. La exercitarea controlului calității, se recomandă de a se verifica aplicarea procedurii de argumentare a necesității implicării auditorilor cu calificare specială și a experților din exterior.

De asemenea, se consideră necesar de a se verifica dacă la stabilirea și documentarea strategiei generale au fost luate în considerare:

- caracteristicile misiunii, cadrul general de raportare financiară, acoperirea preconizată a auditorului, măsura în care componentele sunt auditate de alți auditori, natura segmentelor de afaceri auditate;
- obiectivele de raportare, plasarea în timp a auditului și natura comunicărilor, calendarul de raportare al entității auditate, organizarea de întâlniri cu entitatea pentru a discuta aspectele principale ale desfășurării activității de audit;
- factorii semnificativi, activități preliminare misiunii și cunoștințe dobândite în urma altor misiuni, inclusiv determinarea pragului de semnificație, identificarea domeniilor de denaturare semnificativă;
- natura, plasarea în timp și amploarea resurselor, selectarea echipei misiunii, distribuirea activității de audit între membrii echipei misiunii, stabilirea bugetului misiunii de audit.

Pentru exercitarea controlului calității lucrărilor de elaborare a planului de audit se recomandă utilizarea următorului chestionar:

Tabelul 3. Chestionarul privind controlul calității lucrărilor de elaborare a planului de audit

<i>Întrebările supraveghetorului sau inspectorului calității</i>	<i>Răspunsurile firmei de audit</i>		
1. Determinați și utilizați pragul de semnificație la etapa planificării auditului:			
a) metodologia de calculul a pragului este justificată	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) se documentează procedura de determinare a pragului de semnificație	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
c) rezultatele obținute la determinarea pragului de semnificație se aplică la eșantionare	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
d) rezultatele obținute la determinarea pragului de semnificație se aplică la evaluarea riscului	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
2. Aplicați revizuirea analitică preliminară asupra situațiilor financiare:			
a) utilizând un formular anumit	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) se ține cont de orice relație neobișnuită sau neașteptată indicată de revizuirea preliminară analitică și de riscul de fraudă	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
3. La etapa planificării efectuați:			
a) evaluarea riscului inerent și a riscului de control	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) evaluarea acestor riscuri se documentează și se aplică la eșantionare	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
4. Legile și reglementările specifice clientului, la această etapă:			
a) sunt clar identificate, în special care se referă la afacerea clientului	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>

b) s-a efectuat o evaluare a impactului pe care aceste legi și reguli îl au asupra auditului	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
5. Evaluarea impactului capacității clientului de a-și continua activitatea este clar prevăzută:			
a) ați obținut copii ale previziunilor, bugetelor, altor informații disponibile cu privire la fluxurile de trezorerie și s-a luat în considerare:			
a.1) aplicabilitatea principiilor de bază și ale ipotezelor utilizate	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
a.2) că aceste previziuni/ bugete oferă probe adecvate cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) dacă există dubii întemeiate cu privire la capacitatea entității auditate de a-și continua activitatea, v-ați asigurat dacă sunt prezentate adecvat următoarele informații:			
b.1) declarația entității auditate potrivit căreia situațiile financiare au fost întocmite aplicînd principiul continuității activității	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b.2) declarația entității auditate cu privire la cele mai importante evenimente care afectează continuitatea activității	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b.3) natura dubiilor cu privire la capacitatea entității auditate de a-și continua activitatea	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b.4) implicațiile pe care le are faptul că nu s-a aplicat principiul continuității activității	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b.5) declarația entității auditate cu privire la planurile pe care le au pentru a remedia problemele care au dat naștere acestor dubii	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b.6) acțiunile relevante întreprinse în acest sens de către conducerea entității auditate	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
c) dacă există un risc ca presupunerea de continuitatea activității nu este potrivită v-ați asigurat că acest fapt să fie discutat cu clientul pentru a minimiza riscul ca raportul de audit să fie modificat sau calificat	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
6. La planificarea lucrărilor auditului luați în considerare și documentați:			
a) deplasările la oficiul entității auditate și contactele principale cu personalul acesteia	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
b) scrisorile de confirmare adresate debitorilor și creditorilor entității auditate, de regulă se rezervează trei săptămîni pînă la finalizarea auditului	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
c) aranjamentele necesare pentru a participa la procesul de inventariere	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
d) supravegherea procesului de obținere a confirmărilor de la debitorii și creditorii entității auditate (controlul asupra procesului de selectare a debitorilor și creditorilor cărora li se expediază confirmarea, verificarea adresei folosite, pregătirea și trimiterea confirmărilor, examinarea răspunsurilor la acele solicitări)	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
e) obținerea unei scrisori de la avocatul / juristul entității auditate	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
f) aranjamente pentru a discuta cu experți, alți auditori, inclusiv cu auditorii interni	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>
7. La etapa planificării ați obținut confirmarea faptului că personalul cu pregătirea necesară și cu abilitățile corespunzătoare a fost desemnat și că detaliile legate de bugetul de timp și costuri sunt menționate în dosarul de audit	da <input type="checkbox"/>	nu <input type="checkbox"/>	N/A <input type="checkbox"/>

Sursa: elaborat de autori în baza [4]

Concluzii.

În conformitate cu cerințele ISA 300, planul de audit conține o descriere a naturii procedurilor de audit. Prin urmare, ținînd cont de cele relatate în prezenta lucrare se poate de concluzionat că la documentarea planului de audit se consideră necesar de a controla dacă sunt precizate următoarelor lucrări de audit:

- interogări ale conducerii și ale altor categorii de personal orientate pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă privind: întocmirea situațiilor financiare; funcționarea controlului intern; inițierea, procesarea, sau înregistrarea tranzacțiilor neobișnuite sau complexe; litigiile, conformitatea cu legile și reglementările în vigoare; cunoștințe despre fraudă sau fraudă suspectă; garanțiile oferite terților (cumpărătorilor, clienților etc); obligațiile post-vânzare; acorduri cu parteneri de afaceri, asocierile în participație;

- proceduri analitice ca proceduri de evaluare a riscurilor, inclusiv: proceduri analitice bazate pe informații financiare cît și nefinanciare; proceduri analitice orientate pentru identificarea tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite; proceduri analitice de stabilire a valorilor, ponderilor și tendințelor ce ar indica aspecte cu implicații semnificative pentru audit; proceduri analitice care pot ajuta auditorul să identifice relații neobișnuite sau neașteptate;

- observarea și inspecția ca proceduri pentru a susține interogările conducerii și ale altor părți: proceduri de observare și inspecție a operațiunilor economice; inspecția documentelor, inclusiv a planurilor și strategiilor de afaceri; observarea și inspecția evidențelor; observarea controlului intern și inspecția manualelor de control intern; inspecția rapoartelor conducerii, situațiilor financiare și proceselor-verbale ale ședințelor consiliului de directori; inspecția sediului entității auditate; observarea modului de aplicare a facilităților de producție ale entității.

Referințe bibliografice

1. Legea nr.271 din 15.12.2017 privind auditul situațiilor financiare // Monitorul Oficial nr.7-17 din 12.01.2018
2. ISQM 1 „Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements” [online]. Disponibil: <http://www.iaasb.org>.
3. Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniștilor Contabili // www.mfgov.md.
4. Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică// www.mfgov.md.
5. ISA 300 „Planificarea unui audit al situațiilor financiare” [online]. Disponibil: [http // www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).