

THE IMPACT OF THE COVID-19 PANDEMIC CRISIS ON THE PLANNING OF THE FINANCIAL STATEMENTS AUDIT

IMPACTUL CRIZEI PANDEMICE COVID-19 ASUPRA PLANIFICĂRII AUDITULUI SITUAȚIILOR FINANCIARE

¹Dumitru GRUMEZA, dr.,

e-mail: grumeza.dumitru@ase.md

²Anatolie IACHIMOVSCI, dr.,

e-mail: iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md

^{1,2}Academy of Economic Sciences of Moldova

str. Banulescu-Bodoni 61, MD-2005, Chișinău, Republic of Moldova

Phone: (+373 22) 22 41 28, www.ase.md

Abstract. Covid-19 (Coronavirus) is having a worldwide impact which in turn has affected businesses, governments in such a deep negative way, that its impact assessment is yet to be known by everyone. Companies will have tough times doing accounting in the backdrop of Coronavirus outbreak, various aspects like assessing impairments, or recognising deferred tax assets, or computing revenues would be a challenge during these times. This article presents potential issues related to the planning of the audit of financial statements and the prospects of the audit profession in pandemic conditions.

Key words: auditing methods, audit planning, financial statements, audit report.

JEL CLASSIFICATION: M 42 - Auditing

Introducere

La 11 martie 2020, directorul general al Organizației Mondiale a Sănătății a declarat coronavirusul o pandemie globală. Măsurile luate de diferite guverne pentru a preveni răspândirea virusului au afectat inclusiv activitățile economico-financiare. Criza Covid-19 a adus noi provocări companiilor din întreaga lume, inclusiv în domeniul de audit și asigurare. Blocările, restricțiile de călătorie și distanțarea socială au un impact direct asupra modului de lucru. Abilitatea de a efectua un audit (îndeplinirea misiunii) prin vizitarea entităților, interviuarea personalului, desfășurarea proceselor, verificarea documentelor, observarea și testarea controalelor etc., care în mod tradițional a fost puternic dependentă de proximitatea fizică, presupune în prezent restricții nemaiîntâlnite în precedent. În același timp, criza Covid-19 a sporit riscurile în numeroase organizații, iar participarea la astfel de riscuri este, de asemenea, mai importantă ca niciodată.

Cu atât mai mult când în practică accesul auditorilor este restricționat din cauza muncii la domiciliu a personalului, a embargourilor de călătorie, a site-urilor inaccesibile și a distanțării fizice, echipele se confruntă cu provocări fără precedent în ceea ce privește livrarea muncii și păstrarea contactului cu compania.

Companiile multinaționale cu o amplasare geografică în diferite colțuri ale lumii sunt acum afectate de restricțiile de călătorie și de autoizolarea obligatorie la sosirea în multe țări. Cu toate acestea, auditorii trebuie să ofere în continuare asigurări persoanelor însărcinate cu guvernarea, inclusiv comitetelor de audit, în special în ceea ce privește operațiunile cu o semnificație sporită și critice pentru afaceri în străinătate, precum și operațiunile mai mici în țări cu transparență redusă și riscuri generate de fraudă, corupție, etc.

1. Criterii de conformitate.

Un audit (o misiune de audit), de regulă, este întotdeauna limitat la o anumită perioadă (în funcție de condițiile contractuale). Datorită acestor restricții, nu este întotdeauna posibil să se efectueze un audit complet la o entitate de interes public, mare și chiar mijlocie. Prin urmare, auditorul ar trebui să stabilească strategia de verificare, ținând seama de caracteristicile individuale ale fiecărei entități economice, care prevede:

- ✚ luarea în considerare a informațiilor colectate despre activitățile clientului;
- ✚ evaluarea preliminară a riscului și eficacității controlului intern;

- ✚ determinarea profunzimii, naturii și duratei inspecțiilor grupurilor individuale de operațiuni.

Planificarea misiunii de audit, în conformitate cu standardele de audit, se bazează pe alegerea celor mai raționale modalități de realizare a obiectivelor acestei misiuni și depinde de experiența și calificările auditorului, de durata cooperării dintre firma/entitatea de audit și client, adică privind gradul de cunoaștere a caracteristicilor clientului, natura sarcinilor rezolvate în cadrul auditului și alți factori. Aceasta ar trebui să aibă forma unui plan scris al auditorului care urmărește:

- ✚ stabilirea în prealabil a domeniilor semnificative de aplicare și tipul testelor necesare;
- ✚ estimarea volumului de timp, costurilor implementării acestora;
- ✚ ajungerea la o înțelegere cu clientul asupra tuturor problemelor majore înainte de începerea misiunii;
- ✚ obținerea probelor suficiente și adecvate cu referirea la situațiile financiare supuse auditului.

2. Proceduri în condiții de pandemie.

În condițiile de criză pandemică planificarea unei misiuni de audit presupune luarea în considerare a unor aspecte care în precedent nu păreau a fi problematice. De exemplu, este posibil ca auditorii să nu mai poată participa la observarea inventarierii fizice a stocurilor, numerarului; auditorii de grup pot avea dificultăți în accesarea documentelor de lucru ale auditorilor componentelor; sau auditorii ar putea să nu fie în măsură să înțeleagă și să testeze controalele interne din cauza schimbărilor în modul în care funcționează entitățile. În unele cazuri, auditorii pot fi în măsură să întreprindă proceduri alternative pentru a putea obține suficiente probe de audit adecvate, dar în alte cazuri acest lucru poate să nu fie posibil.

Ca urmare în astfel de situații auditorii și clienții vor trebui să găsească alternative pentru planificarea comunicărilor și verificării informațiilor, cum ar fi:

- ✚ Transmiterea în direct către auditor a procedurii de inventariere în curs (inclusiv utilizarea dronelor);
- ✚ Înregistrarea video a ultimelor vânzări ale perioadei pentru a confirma perioada corectă;
- ✚ Alte soluții inovatoare.

Deși acum pare ciudat, dar foarte probabil, în curând astfel de acțiuni vor deveni o realitate inevitabilă și o procedură de audit financiar de rutină.

În conformitate cu standardele profesionale auditorul este responsabil pentru obținerea unor probe de audit suficiente și adecvate în vederea emiterii unei opinii adecvate.

Restricționarea accesului la documente în legătură cu anularea călătoriilor de afaceri, restricționarea contactelor cu conducerea organizațiilor în legătură cu tranziția la telecomunicații reduce capacitatea auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate. În această situație este recomandabil ca auditorii să profite de modalitățile alternative posibile de a colecta probe, inclusiv capacitățile tehnologiilor IT. Respectiv în condițiile actuale, poate dura mai mult timp pentru a colecta diferite probe de audit, pentru a finaliza misiunea și a emite un raport de calitate. Ca urmare, amânarea emiterii raportului de audit.

Ca urmare dacă calendarul planului de audit nu este reprogramat, acest lucru poate duce la necesitatea modificării raportului auditorului din cauza incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate.

3. Planificarea evaluării principiului continuității activității și altor evenimente după data bilanțului

Auditorii, de asemeni, ar trebui să-și planifice să evalueze capacitatea entității auditate de a-și continua activitatea pentru un viitor previzibil (12 luni). Pentru aceasta pot fi necesare proceduri suplimentare de evaluare, în special în cazurile de incertitudine semnificativă în situația actuală legat de COVID-19, inclusiv:

- ✚ incertitudinea previziunilor pentru economia în ramura de activitate a entității;
- ✚ incertitudinea previziunilor pentru economia națională/mondială;
- ✚ incertitudine cu privire la perspectivele activităților continue pentru entității.

Totodată auditorii ar trebui să folosească scepticismul profesional în ceea ce privește judecățile și estimările, inclusiv deprecierea activelor, evaluarea provizioanelor etc. și, de asemenea, să ia în

considerare impactul posibilelor încălcări ale condițiilor contractelor de împrumut, ale contractelor de afaceri, în condițiile de pandemie (lipsa de numerar, interdicția desfășurării afacerilor în regim normal din motivul răspândirii infectărilor, etc.). Respectiv la etapa actuală întrebarea principală în audit este „Cum se evaluează impactul coronavirusului asupra unei afaceri și cum poate un auditor să se asigure astăzi că clientul său va continua să funcționeze în viitorul apropiat?”

De asemeni dificultăți în planificarea misiunilor de audit se așteaptă în domeniul evaluării evenimentelor ulterioare (după data bilanțului), care face parte integrantă din fiecare audit. Pentru majoritatea entităților, criza a apărut după încheierea exercițiului financiar. Auditorii vor trebui să evalueze dacă dezvăluirile furnizate de entitate asupra impactului, atât calitativ, cât și cantitativ, a focarului Covid-19 asupra activităților sale, situației financiare și performanței economice viitoare sunt adecvate având în vedere cadrul de raportare financiară aplicabil și trebuie să includă un punct de referință aferent paragrafului respectiv în raportul lor de audit. În caz contrar, este posibil ca auditorii să fie nevoiți să își modifice rapoartele de audit.

Putem asista la o situație în care rapoartele auditorilor emise înainte de izbucnirea coronavirusului și după aceea pot diferi dramatic pentru companiile cu genuri similare de activitate și alți parametri.

CONCLUZIE

Planurile de audit existente nu mai pot reflecta acel risc de audit, modificat de criză. Ca răspuns, este recomandabil să se efectueze noi evaluări ale riscurilor și să se angajeze cu afacerea pentru a revizui sau chiar dacă este necesar, pentru a recrea planul de audit. Din fericire, pentru majoritatea în luna decembrie a anului 2019 (sfârșitul anului) impactul focarului COVID-19 asupra inventarierii patrimoniului nu s-a resimțit practic. Cu toate acestea, este important pentru acele misiuni de audit cu termenele de raportare în următoarele câteva luni ca auditorul să ia în considerare impactul călătoriilor și alte restricții asupra capacității lor de a participa la inventariere în conformitate cu ISA 501. În cazul în care prezența fizică nu este posibilă, auditorul poate lua în considerare dacă există mijloace alternative de „participare virtuală” (de exemplu, online, videoclip etc.) sau dacă pot fi întreprinse proceduri alternative. În cazul în care prezența fizică la inventariere sau procedurile alternative nu sunt posibile, auditorul va lua în considerare impactul asupra raportului de audit.

De asemeni, auditorul trebuie să-și planifice munca astfel încât pe parcursul aplicării procedurilor de audit prevăzute de standardele de audit, să evidențieze cel puțin următoarele aspecte legate nemijlocit de situația pandemică actuală:

- ✚ operațiunile entității, inclusiv factorii determinanți ai rezultatelor care au legătură cu impactul pandemiei COVID-19 și alți factori care nu au legătură cu pandemia;
- ✚ poziția financiară a entității, inclusiv modul în care starea financiară a entității a fost afectată de impactul pandemiei COVID-19;
- ✚ strategiile de afaceri ale entității, inclusiv strategiile de abordare a impacturilor și riscurilor din cauza pandemiei COVID-19 și perspectivele pentru exercițiile financiare viitoare.

BIBLIOGRAFIE:

1. *Legea privind auditul situațiilor financiare* nr. 271 din 15.12.2017. În Monitorul Oficial Nr. 7-17, din 12.01.2018;
2. H.G. Nr. 180 din 23.03.2012 privind aplicarea Standardelor de audit și Codului etic pe teritoriul Republicii Moldova, În Monitorul Oficial Nr. 60-62, din 30.03.2012;
3. *Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*, Ediția 2018 © 2020, al International Federation of Accountants (IFAC), ISBN pentru ediția în limba română: 978-606-580-113-4;
4. *Manualul privind Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili*, Ediția 2018 © 2019 al International Federation of Accountants (IFAC), ISBN pentru ediția în limba română: 978-606-580-105-9;
5. Arens, A.A., Loebbecke, J.K., *Audit, o abordare integrală*, Ed., ARC, Chișinău 2003, traducere, ISBN 9975-61-290-3;
6. Bodarev P., *Auditul financiar*, Chișinău 2003, ISBN: 9975-9544-2-1;
7. Oprean I., *Auditarea situațiilor financiare*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2010, ISBN 978-973-751-445-4;
8. Pereș C., *Proceduri de control și audit*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013, ISBN 978-973-757-864-8;
9. Лапицкая Л., *Аудит, учебное пособие*, Кишинэу 2015, МЭА, ISBN: 978-9975-75-730-0.