

COMUNICAREA IN AUDITUL FINANCIAR

Niculina, Stănescu¹

Abstract:

Ca în orice alt domeniu, comunicarea este un aspect delicat care trebuie realizat în fiecare etapă a misiunii de audit financiar, cu respectarea standardelor și normelor dar și cu înțelegerea aspectelor pozitive pe care le generează un audit financiar într-o entitate economică. Lipsa unei bune comunicări, a unei bune colaborări sau ascunderea unor informații relevante pentru auditor poate reprezenta o barieră în prezentarea erorilor, eventualelor puncte slabe, a recomandărilor în timp util.

Keywords: audit financiar, comunicare, situații financiare, recomandari, proceduri

JEL Classification: M42

1. Introducere

Comunicarea orală este utilă și necesară în auditul financiar dar orice informație importantă în proces, de la planul de audit la raportul de audit se realizează în scris. Comunicarea scrisă în auditul financiar se materializează în probe de audit utilizate în susținerea opiniei, în garantarea calității misiunii de audit, în asigurarea că activitatea de audit efectuată este conformă cu Standardele Internaționale de Audit și este efectuată în conformitate cu politicile și procedurile firmei de audit.

O misiune de audit de calitate se realizează atunci când există comunicare în dublu sens în relația client de audit-auditor, când clientul înțelege rolul auditorului și întreprinde toate măsurile în vederea punerii la dispoziția auditorului a tuturor documentelor necesare, a informațiilor relevante, complete, în timp util.

2. Rolul și importanța comunicării în realizarea unei misiuni de audit financiar de calitate

Comunicarea în cadrul misiunilor de audit deține un rol important fiind prevăzută în standardele pe care trebuie să le respecte auditorul financiar, în hotărârile emise de CAFR și stă la baza obținerii unei asigurări că misiunea de audit financiar este de calitate. Intreaga documentație pe care o realizează auditorul financiar, grupată pe secțiuni, indexată, separată în cele 2 dosare -dosarul curent și dosarul permanent - reprezintă partea nevăzută a unui audit financiar. Documentația este proprietatea auditorului și poate pune sau nu, potrivit ISA, la dispoziția clientului de audit documentele realizate de auditor.

Pe parcursul misiunii de audit, clientul beneficiază de recomandări din partea auditorului și de raportul de audit.

În vederea obținerii de probe de audit adecvate și suficiente, auditorul comunică cu managementul, acționariatul, direcția economică, direcția resurse umane, auditorul intern, controlul intern, auditorul filialelor care intră în perimetrul de consolidare, juridicul entității, specialiști în funcție de domeniul de activitate al entității, cu auditorul precedent, terțe părți.

Auditorul poate trimite o scrisoare juristului clientului de audit prin care să solicite informații cu privire la acțiunile în justiție pe care clientul intenționează să le întreprindă, acțiuni în justiție care urmează să fie întreprinse în perioada următoare intentate clientului de care are cunoștință, lista reclamațiilor sau despăgubirilor formulate sau care urmează a fi formulate prin care juristul a fost semnificativ implicat, datorii condiționate, etc.

Auditorul în aplicarea unor proceduri de audit care vizează impozitul pe salariu, calculul contribuțiilor, avansuri acordate personalului etc solicita informații direcției resurse umane cu

¹ Lect.univ.dr., Universitatea „Constantin Brancoveanu” din Pitești, email: niculina.stanescu@yahoo.com

privire la contractele de muncă, fișa postului, situația concediilor de odihnă, situația concediilor medicale, etc.

În derularea misiunii de audit financiar comunică cu auditorul intern și solicită probe cu privire la modul de desfășurare a auditului intern, existența/inexistența normelor și procedurilor de audit intern, foi de lucru, anumite proceduri aplicate de auditorul intern, carta de audit intern, rapoartele de audit intern, evaluarea riscurilor de către auditorul intern, eventuale fraude sesizate de auditorul intern, persoanele care desfășoară misiuni de audit intern – studii, respectarea principiului independenței.

De asemenea, auditorul obține probe și în ceea ce privește activitatea controlului intern: persoanele desemnate să realizeze control intern, decizia de numire a comisiei cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică pentru implementarea controlului intern, evaluarea riscurilor, procese verbale de control intern, plan de măsuri.

Lipsa auditului intern, a controlului intern sau existența acestora dar lipsite de eficiență crește riscul de audit.

Comunicarea scrisă între auditor și client constă în elaborarea scrisorii de misiune, a scrisorii de reprezentare, a scrisorii de recomandări, a scrisorii de declarații privind fraudă, chestionare și interviuri utilizate de auditor ca proceduri de audit.

Termenii conveniți între auditor și client sunt prezentați într-o scrisoarea de misiune care indică faptul că, clientul a luat la cunoștință, și este de acord cu desfășurarea misiunii de audit care se aduce la cunoștința clientului ca este în conformitate cu ISA.

Auditorii pot întocmi scrisoarea de misiune și/sau un contract de prestări servicii care să fie întocmit respectând cerințele Standardelor Internaționale de Audit (ISA). Astfel, scrisoarea de misiune va conține:

- Obiectivul și domeniul de aplicare al auditului situațiilor financiare;
- Responsabilitățile auditorului;
- Responsabilitățile conducerii;
- Stabilirea cadrului de raportare financiară aplicabil pentru pregătirea situațiilor financiare; și
- Precizări privind forma și conținutul raportului de audit precum și limitarea difuzării acestuia

Dacă pe parcursul desfășurării misiunii de audit, conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernanta solicită modificarea termenilor misiunii de audit, auditorul trebuie să stabilească dacă există o bază rezonabilă pentru a face acest lucru. O neînțelegere cu privire la tipul serviciului solicitat auditorului inițial, eliminarea obligativității clientului asupra auditului financiar pot fi considerate de auditor motive rezonabile pentru a cere o schimbare în misiunea derulată de auditor (schimbarea unui audit într-o revizuire, serviciu conex, etc).

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta, pentru a contribui la maximizarea calității auditului, trebuie să fie reciprocă astfel încât persoanele însărcinate cu guvernanta să poată beneficia în timp util de aspecte relevante și semnificative detectate de auditor dar și auditorul să poată obține în momentele oportune de informații relevante pentru audit de la persoanele însărcinate cu guvernanta.

Auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta¹:

- ✓ Punctul de vedere al auditorului cu privire la aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările de informații ale situațiilor financiare. Acolo unde este cazul, trebuie să explice persoanelor însărcinate cu guvernanta de ce auditorul consideră că o practică

¹ I.F.A.C, C.A.F.R – *Manual de Reglementari Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*, Editura Irecson, București, 2013

contabila importanta, care este acceptabilă conform cadrului aplicabil de raportare financiară, nu este cea mai potrivită în circumstanțele specifice ale entității;

- ✓ Dificultățile semnificative, dacă există, întâlnite pe parcursul auditului;
- ✓ Cu excepția cazului în care toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității:
 - Aspectele semnificative, dacă există, apărute în urma efectuării auditului, care au fost discutate, sau au făcut obiectul unei corespondențe, cu conducerea; și
 - Declarațiile scrise solicitate de către auditor; precum și
- ✓ Alte aspecte, dacă există, apărute în urma efectuării auditului care, conform raționamentului profesional al auditorului, sunt semnificative pentru supravegherea procesului de raportare financiară.

Atunci când nu există o bună comunicare între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta și aceasta nu se poate îmbunătăți, auditorul poate dispune retragerea din misiune, comunicarea cu terțe părți sau apelarea la consiliere juridică.

Scrisorile adresate persoanelor însărcinate cu guvernanta pot cuprinde următoarele teme: neluarea unor măsuri de către management cu privire la recuperarea unor datorii, incapacitatea societății de a realiza indicatori economico-financiar favorabili, nerealizarea bugetului de venituri și cheltuieli propus, scăderea numărului clienților, riscuri mari, rezilierea contractului de prestări servicii cu auditorul și motivele acestei decizii (inclusiv neplata), nerespectarea cadrului legal, existența unei incertitudini semnificative care poate pune la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea, lipsei unei evaluări efectuate de conducere cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea bazată pe ipoteze și plan de măsuri detaliat necesar realizării obiectivelor stabilite, ineficiența controlului intern, etc.

Auditorul evaluează controlul intern pentru a determina procedurile de audit de urmat, în scopul de a exprima o opinie privind situațiile financiare și nu în scopul de a exprima o opinie sau de a oferi o asigurare privind eficacitatea controlului intern urmând ca aspectele importante cum ar fi carente semnificative ale proiectării sau funcționării sistemului de control intern să fie prezentate managementului la momentul oportun printr-o scrisoare.

Rolul controlului intern în cadrul unei entități este extrem de important. Conceput conceput rațional și corect aplicat, un control intern eficient previne sau detectează fraudele și erorile, protejează activele, contribuie la aplicarea instrucțiunilor direcției generale și la atingerea obiectivelor stabilite, asigură fidelitatea informațiilor contabile.

Atunci când auditorul identifică deficiențe în sistemul de control intern, trebuie să aplice proceduri (teste ale controalelor, teste de fond) pentru a stabili în ce măsură deficiențele sunt semnificative pentru situațiile financiare.

Aspectele legate de sistemul contabil, control intern și verificarea sistemului informațional, evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin testarea funcționării și eficacității controlului intern sunt transpuse în proceduri de audit și documentate în foi de lucru la secțiunea C „Sisteme contabile și controalele interne” a dosarului curent.

Scrisoarea de declarație în ceea ce privește fraudă conține declarații ale conducerii asupra procedurilor aplicate pentru evaluarea controlului intern dacă acestea sunt de natură a preveni și detecta fraudă și erorile, declarații asupra evaluării riscului ca situațiile financiare să poată fi denaturate în mod semnificativ ca rezultat al fraudei sau erorilor, dacă conducerea are cunoștință despre existența fraudei sau prezintă suspiciuni de fraudă cu efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

Standardele Internaționale de Audit dispun ca auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii asupra pregătirii situațiilor financiare, informațiilor furnizate, integrității tranzacțiilor și asupra înțelegerii și asumării responsabilităților conducerii.

Declarațiile scrise oferă informații care ajută auditorul la formularea concluziilor și iau forma unei scrisori de declarație realizată pentru setul complet de situațiile financiare și

implicit pentru perioada acoperită de aceste situații financiare. Acestea trebuie să fie întocmite la o dată cât mai apropiată de data raportului auditorului asupra situațiilor financiare, dar nu ulterioară acestora.

Scrisoarea de declarații cuprinde confirmări ale conducerii asupra :

- Respectării termenilor misiunii de audit conveniți în scrisoarea de misiune/contract de prestări servicii
- Rezonabilității aspectelor semnificative care stau la baza realizării estimărilor contabile, inclusiv cele evaluate la valoarea justă
- Prezentării adecvate și justificării relațiilor și tranzacțiile cu părțile afiliate, identitatea acestora.
- Prezentării și ajustării evenimentelor ulterioare datei situațiilor financiare conform cadrul general de raportare financiară
- Efectelor denaturărilor necorectate, atât cele individuale cât și cele colective
- Punerii la dispoziția auditorului a tuturor informațiilor relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, a informațiilor suplimentare solicitate de auditor precum și accesul nerestricționat la persoanele din cadrul entității
- Înregistrării tuturor tranzacțiilor în evidențele contabile și sunt reflectate în situațiile financiare.
- Prezentării auditorului a rezultatelor evaluării cu privire la riscul ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a erorii sau a fraudei
- Punerii la dispoziția auditorului a informațiilor cu privire la o eventuală fraudă, precum și a tuturor cazurilor de neconformitate

După finalizarea procedurilor de audit și întocmirea foilor de lucru, verificarea evenimentelor ulterioare închiderii exercițiului și acumularea probelor finale și revizuirea la cald a dosarelor, auditorul trebuie să elaboreze concluziile în baza cărora va sta opinia conform căreia situațiile financiare sunt prezentate sau nu în conformitate cu cadrul general de raportare financiară.

În elaborarea concluziilor finale auditorii utilizează documentele obținute pe parcursul misiunii de audit precum și documente specifice pentru încheierea misiunii : chestionare de sfârșit de misiune, lista de observații finale și note ale întâlnirilor cu clientul, lista de verificare a documentelor de lucru, note asupra evenimentelor ulterioare închiderii exercițiului, lista de verificare a finalizării misiunii, revizuirea generală a situațiilor financiare.

Revizuirea calității misiunilor de audit financiar se realizează atât la cald cât și la rece respectiv înainte de emiterea raportului și după ce raportul de audit a fost emis și conține verificarea respectării Standardelor Internaționale de Audit, a Codului Etic, a normelor și hotărârilor CAFR, a respectarea procedurilor și întocmirii foilor de lucru, a realizării dosarului curent și permanent.

Raportul de audit trebuie prezentat în conformitate cu modelele de raport din Standardele Internaționale de Audit, forma și conținutul raportului de audit emis trebuie să respecte Standardul Internațional de Audit 700 (ISA 700) „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, sau după caz în funcție de modificări ISA 705, ISA 710, ISA 800. Raportul trebuie să cuprindă : titlul raportului, adresantul, paragraful introductiv, responsabilitatea conducerii și responsabilitatea auditorului, paragraful cu opinia, conformitatea raportului administratorilor cu situațiile financiare, data, semnatura.

Auditorul poate introduce în cadrul raportului de audit un Paragraf de Observații în care să facă referire la anumite informații prezentate în situațiile financiare de care trebuie să aibă cunoștință utilizatorii raportului de audit, sau un paragraf explicativ cu aspecte relevante altele decât cele descrise în situațiile financiare.

Opinia pe care o poate exprima auditorul poate fi favorabilă, cu rezerve, contrară sau auditorul se poate afla în imposibilitatea exprimării unei opinii în special atunci când auditorul nu a obținut suficiente probe de audit adecvate și credibile.

Bibliografie:

1. I.F.A.C, C.A.F.R – Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Audit financiar 2013, Editura Irecson, București, 2013;
2. Mihăilescu I. (coord.) - Audit financiar, Editura Independența Economică, 2008
3. Mihăilescu I. (coord) – Audit financiar, Editura Independența Economică, Pitești, 2008;
4. Popa I. (coord) – Standarde generale de audit, Editura Mirton, Timisoara, 2011
5. *** Hotararea Consiliului CAFR nr. 39/19.09.2013 privind aprobarea Procedurilor privind revizuirea calitatii activitatii de audit financiar si a altor activitati desfasurate de auditorii financiari
6. *** Ordonanța 90/2008, Ordonanța de urgență privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, cu completările și modificările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial al României nr.481 din 30 iunie 2008.