

Considerations Relating to Specific Inherent Risk and Control Risk

Florin Ioan SCORȚESCU¹

¹ Associate Professor Ph.D., “Petre Andrei” University of Iași, Romania, E-mail: floriscortescu@gmail.com

Abstract: *Audit risk (R_a) occurs if financial statements belonging to the firm are majorly distorted, in which case an auditor may give a defective opinion on them. This risk depends on the risk of significant distortion (R_{ds}) and on the risk of detection (R_d). The risk of significant distortion (R_{ds}) takes into account the inherent risk (R_i) and the control risk (R_c). The balance of an account or more transactions may have majorly distorted values, with these falling within the scope of the inherent risk. It is in turn structured in general risk and specific risk. The concept of specific risk is apparent from aspects which take into account the practice previously acquired by the auditor and the way in which the auditor is aware of the audit areas. Assessment of the specific inherent risk and control risk shall be carried out in the following.*

Keywords: *risk, specific, control, detection, acceptable.*

How to cite: Scorțescu, F.I. (2020). Considerations Relating to Specific Inherent Risk and Control Risk. *Anuarul Universității “Petre Andrei” din Iași, Fascicula: Drept, Științe Economice, Științe Politice*, 26, 200-207.
<https://doi.org/10.18662/upalaw/58>

I. Metodologie

Riscul de audit (Ra) apare în cazul în care situații financiare care aparțin firmei sunt deformatate în mod major, situație în care se poate întâmpla ca un auditor să emită o opinie defectuoasă cu privire la acestea. Acest risc depinde de următoarele riscuri: de *denaturare semnificativă (Rds)* și de cel de *detectare (Rd)*.

Dacă înaintea auditării există riscul ca documentele de sinteză ale firmei să fie denaturate în mod semnificativ, atunci putem vorbi despre un **risc de denaturare semnificativă (Rds)**. Acest risc are în vedere *riscul inerent (Ri)* și pe cel de *control (Rc)*, astfel (Botez, 2005):

- **Riscul inerent (Ri)** vizează situația susceptibilității unui aspect cu privire la soldul contului, la o descriere sau la o grupă de operațiuni, în mod singular sau împreună cu alte denaturări, denaturate substanțial, înainte de a evalua toate controalele privindu-le pe acestea;

- **Riscul de control (Rc)** privește probabilitatea ca deformarea unui aspect cu privire la soldul contului, la o descriere sau la o grupă de operațiuni care sunt probabile a se produce, denaturate substanțial, în mod singular sau împreună cu alte denaturări, să nu poată fi ocolită sau determinată și remediată la timp de către controlul intern al firmei.

Există și riscul ca procedurile făcute de către auditor pentru a diminua riscul auditului la o cotă acceptabilă suficient de mică să nu fie în stare să descopere o denaturare care există și care este posibil să fie majoră, în mod singular sau împreună cu alte denaturări. Acest aspect face obiectul **riscului de detectare (Rd)**. Prin urmare, în situația în care avem un nivel anume al riscului de audit, o valoare acceptabilă pentru riscul de detectare este invers proporțională cu riscurile semnificative de denaturare estimate cu privire la afirmații, așa cum reiese și din următoarea relație (Botez, 2005):

$$\text{Risc de detectare planificat (Rdp)} = \frac{Raa}{Ri \times Rc} (1)$$

unde:

Raa reprezintă risc de audit acceptabil;

Ri- risc inerent;

Rc- risc de control.

Valoarea, timpul în care se efectuează și amplitudinea procedurilor făcute de către auditor în vederea diminuării riscului de audit la o cotă acceptabil de mică sunt asociate cu riscul de detectare reprezentând, așadar, proba că practica de audit este eficace și este utilizată în mod corespunzător de către auditor.

Majorarea eficacității practicilor de audit și micșorarea probabilității auditorului de a utiliza o procedură neconformă (Popescu et al., 2017) iau în calcul planificarea corectă, distribuția corespunzătoare a membrilor din echipa care realizează misiunea, folosirea unui scepticism profesional, precum și supravegherea și controlul muncii de audit.

II. Rezultate și discuții

În continuare vom determina, folosind informații de la firma „ABC”, care este valoarea care rezultă pentru **riscul inerent specific** și pentru **riscul de control**.

Se poate ca soldul unui cont sau mai multe operațiuni să aibă valori deformate în mod major, aceste lucruri căzând în sfera de interes a **riscului inerent**. Acesta este structurat în elementele care urmează: *riscul general* și *riscul specific*.

Dacă avem în vedere noțiunea de **risc general**, acesta vizează anumite elemente, precum: conducere, funcție contabilă, tip de afacere, cunoașterea și experiența unui auditor precedent al clientului. Dacă ne referim la noțiunea de **risc specific**, acesta rezultă din aspecte ce au în vedere practica acumulată anterior de către auditor, precum și modul în care acesta cunoaște domeniile de audit.

Evaluarea riscului inerent specific. În vederea evaluării acestui risc trebuie să se răspundă la întrebările din tabelul 1 individual pe domenii ale situațiilor financiare.

TABELUL 1
RISCURI INERENTE SPECIFICE - ÎNTREBĂRI

Nr. crt.	Întrebări
1.	Sistemul este expus la erori /sistemul este nepotrivit /sistemul este manual, necomputerizat?
2.	Contabilul care răspunde de acest domeniu nu este bine pregătit?
3.	Operațiunile sunt multiple (natura acestora, nu modalitatea în care acestea se evidențiază în contabilitate)?
4.	Pericol de pierderi/ sustrageri în ceea ce privește fondurile / delapidări?
5.	Numeroase raționamente profesionale / evaluări?
6.	Tranzacții ciudate (natura tranzacțiilor sau cea a proceselor în afara procedurilor)?

Pe baza cunoașterii clientului se răspunde la aceste întrebări (1-6), completând cu „da”, pe orizontală, fiecare dintre liniile cuprinse în secțiune (la capitolul de întrebări) în locul în care apar riscuri sau cu „-” în locul în care nu apar riscuri din tabelul 2. Se întocmește, totodată, și matricea riscurilor conform datelor din tabelul 3.

TABELUL 2

		Inițiale	Data:	Ref. B4/1
Client:	S.C. „ABC” S.A.	Intocmit de: E. F.	10.07.2020	
Perioada contabilă:	01.01.2019 31.12.2019	- Revizuit de: G. A.	11.07.2020	

Risc inerent general = 15,54%	Riscuri inerente specifice						Ref. în dosar	Riscul inerent	
	Întrebări								Evaluare
	1	2	3	4	5	6			
Active corporale și necorporale	-	-	-	da	-	-	Scăzut	50%	
Imobilizări financiare	-	-	-	-	-	-	Scăzut	50%	
Stocuri	-	-	da	da	-	-	Scăzut	50%	
Debitori	-	-	da	-	-	-	Scăzut	50%	
Casa și conturi la bănci	-	-	da	-	-	-	Scăzut	50%	
Datorii comerciale	-	-	da	-	-	-	Scăzut	50%	
Împrumuturi	-	-	-	-	-	-	Scăzut	50%	
Creditori	-	-	da	-	-	-	Scăzut	50%	
Capital și rezerve	-	-	-	-	-	-	Scăzut	50%	
Cifra de afaceri	-	-	da	-	da	-	Scăzut	50%	
Alte venituri din exploatare	-	-	da	-	-	-	Scăzut	50%	
Cheltuieli materiale	-	-	da	-	-	-	Scăzut	50%	
Alte cheltuieli din exploatare	-	-	da	-	-	-	Scăzut	50%	
Salarii și contribuții asimilate	-	-	-	-	-	-	Scăzut	50%	
Ajustări pentru depreciere	-	-	-	-	-	-	Scăzut	50%	

TABELUL 3
MATRICEA RISCURILOR

Număr de risc inerent specific găsit	Nivel general al riscului inerent			
	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat și foarte ridicat
0, unul sau două riscuri	25%	50%	75%	100%
trei sau patru riscuri	50%	75%	100%	100%

În continuare se procedează la numărarea pe linie (pe orizontală) a răspunsurilor „da” și, folosind tabelul anterior, calculăm în felul următor riscul inerent specific:

- ne localizăm în cadrul coloanei „scăzut” (întrucât aceasta a fost estimarea cu privire la riscul inerent general – **15,54%**);
- potrivit numărului de răspunsuri cu „da” de pe linie (orizontală), intersectăm coloana „scăzut” cu cea referitoare la numărul de răspunsuri „da”, iar rezultatul îl completăm în coloana ultimă a acestei secțiuni.
- riscul inerent specific s-a situat la 50% (nivel scăzut) pentru toate elementele analizate.

Evaluarea riscului de control. Această evaluare se realizează în două etape, și anume:

1) *evaluarea prealabilă* a eficacității privind sistemele contabile și pe cele cu privire la controlul intern;

2) *aprecierea finală* care se fixează din principiu la un nivel ridicat, cu excepția cazului când auditorul concluzionează că este posibil să se sprijine pe sistemul de control intern al clientului (sistemul de control intern există și funcționează, astfel încât are capacitatea de a preveni, detecta și corecta efectiv o eroare sau o fraudă semnificativă).

În etapa de cunoaștere a clientului s-a făcut o analiză a mediului de control intern în urma căreia s-a concluzionat că auditorul se poate baza pe acesta în efectuarea auditului. Stabilirea nivelului riscului de control al societății este prezentat în tabelul 4.

TABELUL 4

		Inițiale	Data:	Ref. C1
Client:	S.C. „ABC” S.A.	Întocmit de: E. F.	10.07.2020	
Perioada contabilă:	01.01.2019 - 31.12.2019	Revizuit de: G. A.	11.07.2020	

Factori de risc	1	2	3	4	5
	Foarte scăzuți	Scăzuți	Medii	Ridicați	Foarte ridicați
Elemente	2	2	3	13	5
1. Utilizatorii sistemului contabil					X
2. Suprapunerea controalelor manuale peste cele automate			X		
3. Autorizarea intrărilor				X	
4. Cifra de control – imposibilitatea introducerii unui cod eronat				X	
5. Tranzacții duplicat					X
6. Funcționalități care lipsesc					X
7. Programul funcționează nesatisfăcător când este suprasolicitat					X
8. Folosirea unui soft autorizat	X				
9. Stabilirea persoanelor care au dreptul să facă instalări de noi programe		X			
10. Mesaje de eroare explicite				X	
11. Calitatea asistenței oferite utilizatorului				X	
12. Distribuirea ieșirilor către persoanele autorizate		X			
13. Măsura în care se realizează înregis-trarea, raportarea și corectarea erorilor identificate				X	
14. Monitorizarea activității utilizatorilor				X	
15. Calculatoare utilizate				X	
16. Consultarea în timp real				X	
17. Respectarea dispozițiilor legale	X				
18. Întreținerea sistemelor					X
19. Administrarea conturilor și parolelor				X	

Factori de risc	1	2	3	4	5
	Foarte scăzuți	Scăzuți	Medii	Ridicați	Foarte ridicați
Elemente	2	2	3	13	5
20. Dezactivarea în timp util a conturilor persoanelor care părăsesc societatea				X	
21. Limitarea încercărilor nereușite de conectare la un cont				X	
22. Posibilitatea utilizatorului de a realiza controlul propriului cont			X		
23. Accesul de la distanță				X	
24. Respectarea regulii clean-desks				X	
25. Realizarea unor copii de siguranță			X		
TOTAL, din care:	2/25	2/25	3/25	13/25	5/25
Care este relevanța atribuită pentru fiecare tip de risc	10%	15%	20%	25%	30%
Modalitatea de determinare pentru nivelul general:	[(2 x 10% + 2 x 15% + 3 x 20% + 13 x 25% + 5 x 30%) / / 25] x 100 = 23,40%				
Evaluare generală	Risc de control RIDICAT				

III. Concluzii

1. Întrucât valoarea riscului de control (**23,40%**) este mai apropiată de procentul de **25%** decât de cel de **20%**, considerăm mai degrabă adecvat să afirmăm că există un **risc de control ridicat**.

2. În urma determinării riscurilor inerente și de control și știind că riscul de detectare planificat este dat de raportul dintre riscul de audit acceptabil (Raa) și produsul dintre riscul inherent (RI) și riscul de control (RC), reiese că:

$$Raa = Ri \times Rc \times Rdp, \quad (2)$$

unde:

Raa reprezintă risc acceptabil de audit;

Ri - risc inherent egal cu **15,54%**;

Rc - risc de control egal cu **23,40%**;

Rdp - risc de detectare planificat.

Știind că între riscul de detectare planificat și valoarea produsului dintre riscul inerent și cel de control există o relație invers proporțională, rezultă că **riscul privind denaturarea semnificativă** și cel de **detectare planificat** vor avea următoarele valori:

$$\text{RDS} = \text{RI} \times \text{RC} = 15,54\% \times 23,40\% = \mathbf{3,63\%};$$

$$\text{RDP} = \frac{1}{\text{RI} \times \text{RC}} = \frac{1}{3,63} \times 100 = \mathbf{27,54\% \sim 28,00\%}.$$

3. În urma efectuării calculelor de la punctul 2 și folosind relația (2), reiese că **RAA** = $15,54\% \times 23,40\% \times 28,00\% = \mathbf{1,01\%} \Rightarrow \mathbf{\text{un nivel de asigurare de } 100\% - 1,01\% = 98,99\%}$. Prin urmare, rezultă că **RAA** este **foarte scăzut**, firma de audit acceptând un risc de audit de maxim 5%.

References

- Botez, D. (2005). *Tradiții, actualități și perspective ale profesiei contabile din România*, Iași, România: Editura Sedcom Libris.
- Popescu, M. E., Militaru, E., Pele, D., Mazurencu Marinescu, M., Vasile, V., Ilie, S., Mihăilescu, A., Șerban, A. (2017). *Support for Establishing a Minimum Wage-Setting Mechanism in Romania*, Iași, România: Editura Lumen.
- ***. (2008). *Audit financiar (vol. I)*, București, România: Editura Irecson.
- ***. (2012). *Ghid pentru un audit de calitate*, Camera Auditorilor Financiari din România, București, România.
- ***. (2013). *Manualul „Codul Etic al Profesioniștilor Contabili”*, tradus și republicat de Camera Auditorilor Financiari din România, București, România.