

657.6(091)(478)

**REPERE ISTORICE
PRIVIND INSTITUIREA
SISTEMULUI DE
SUPRAVEGHERE PUBLICĂ
A ACTIVITĂȚII DE AUDIT
DIN REPUBLICA MOLDOVA**

Drd. Diana RENCHECI, ASEM
diana.rencheci@mail.ru
ORCID 0000-0003-3535-7010
<https://doi.org/10.53486/econ.2021.116.107>

Supravegherea publică a activității de audit, în Republica Moldova, a apărut ca o necesitate a proiectării unui sistem de asigurare a calității lucrărilor efectuate de profesioniștii contabili. Camera Auditorilor din Republica Moldova a jucat un rol important în stabilirea și implementarea sistemului în cauză. Pentru desfășurarea investigațiilor, au fost analizate reglementările stabilite de primele acte normative privind supravegherea auditului în Republica Moldova. De asemenea, s-au efectuat analize ale practicilor existente de exercitare a supravegherii publice a activității de audit în țările din regiune. Cercetarea efectuată a permis autorului să ajungă la anumite concluzii și propuneri, privind primele experiențe, ce țin de proiectarea și implementarea unui sistem public de monitorizare și autoreglare a activității de audit în Republica Moldova.

Cuvinte-cheie: *audit, control, sistem de asigurare, supraveghere, standarde profesionale.*

JEL: M41; M42; M48; M49.

Introducere

Sistemul de supraveghere a auditului, în Republica Moldova, a cunoscut o evoluție intensivă, având ca punct de reper data de 26 iunie 1991, când a fost adoptat primul act

657.6(091)(478)

**HISTORICAL BENCHMARKS
REGARDING ESTABLISHMENT
FOR PUBLIC SUPERVISION
SYSTEM OF AUDIT ACTIVITY
IN THE REPUBLIC
OF MOLDOVA**

PhD candidate Diana RENCHECI, ASEM
diana.rencheci@mail.ru
ORCID 0000-0003-3535-7010
<https://doi.org/10.53486/econ.2021.116.107>

Public supervision of audit activity in the Republic of Moldova has emerged as a necessity of designing a system to ensure the quality of works performed by professional accountants. The Chamber of Auditors of the Republic of Moldova played an important role in establishing and implementing the system in question. In order to carry out the investigations, the regulations established by the first normative acts regarding the audit supervision in the Republic of Moldova have been analyzed. Analyses of existing practices for exercising public supervision of audit activity in countries in the region have also been performed. The undertaken research allowed the author to reach certain conclusions and proposals on the first experiences regarding the design and implementation of a public system for monitoring and self-regulation of audit activity in the Republic of Moldova.

Keywords: *audit, control, ensuring system, supervision, professional standards.*

JEL: M41; M42; M48; M49.

Introduction

The audit supervision system in the Republic of Moldova has experienced an intensive evolution having the date of June 26, 1991 as reference point, when the first normative act was adopted in which reference

normativ, în care se face referință la activitatea de audit: Hotărârea Guvernului nr.316 cu privire la organizarea serviciului de auditing în Republica Moldova. În temeiul Hotărârii menționate, a fost aprobat regulamentul primei autorități de autoreglementare a activității de audit din țară: Camera de audit din Republica Moldova.

Acestei autorități de reglementare a auditului din Republica Moldova, în temeiul prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 316 din 26 iunie 1991, i-au fost delegate funcțiile principale privind reglementarea activității profesionale:

- certificarea persoanelor cu experiență și competențe în domeniul auditului;
- elaborarea politicilor de dezvoltare în domeniul auditului;
- modul de autorizare pentru dreptul de a practica activități de auditing etc.

În momentul respectiv, Republica Moldova era considerată lideră în dezvoltarea profesiei de audit printre țările din regiune. Este de remarcat faptul că, în România, crearea Camerei auditorilor financiari se atestă în anul 1997.

Totuși, este necesar să se atragă atenția la rolul asumat de activitatea de auditing (audit) în asigurarea utilizatorilor cu informații financiare. Activitatea de audit era tratată, din punct de vedere antreprenorial, practică de către firmele de auditing pentru verificarea extradepartamentală independentă a dărilor de seamă contabile (financiare), a documentelor de plată și decontare, declarațiilor fiscale și a altor obligații financiare, precum și a creanțelor subiectelor economice.

Metode de cercetare aplicate

În scopul întreprinderii investigațiilor, s-au analizat reglementările stabilite de primele acte normative privind supravegherea auditului din Republica Moldova. *Metodele de cercetare aplicate* fac referire la analiza, sinteza, recunoașterea, gruparea, compararea, modul de autorizare și de reglementare a elementelor sistemului de supraveghere.

is made to the audit activity: Government Decision no. 316 on Organization of Auditing Service in the Republic of Moldova. Pursuant to the mentioned Decision, the regulation of the first self-regulatory authority for the audit activity in the country was approved: the Audit Chamber of the Republic of Moldova.

To this audit regulatory authority in the Republic of Moldova, based on the provisions of Government Decision no. 316 of June 26, 1991, were delegated the following main functions regarding the regulation of professional activity:

- certification of people with experience and skills in the field of audit;
- elaboration of development policies in the field of audit;
- mode of authorization for the right to practice auditing activities, etc.

At that time, the Republic of Moldova was considered a leader in the development of the audit profession among the countries in the region. It is noteworthy that, for example, in Romania the creation of Chamber of Financial Auditors is attested in 1997.

However, it is necessary to draw attention to the role assumed by the audit activity in providing users with financial information. The audit activity is treated from an entrepreneurial point of view, practiced by auditing firms for the independent extradepartmental verification of accounting (financial) reports, payment and settlement documents, tax returns and other financial obligations, as well as receivables of economic agents.

Research methods

In order to carry out the investigations, the regulations established by the first normative acts regarding the audit supervision in the Republic of Moldova were analyzed. *The applied research methods* refer to the analysis, synthesis, recognition, grouping, comparison, mode of authorization and regulation of the supervision system elements.

Cercetarea științifică s-a fundamentat pe principiul coraportului și interacțiunii diverselor procedee și tehnici de investigare, ca instrumente ale cunoașterii documentelor normative, care au stat și stau la baza dezvoltării reglementării sistemului de supraveghere publică. *Metodele dialectică, sistemică, comparativă și logică* au fost aplicate în cercetarea aspectelor de sistem specifice activității de audit din Republica Moldova. La efectuarea cercetărilor aspectelor privind instituirea sistemului de supraveghere publică a activității de audit, au fost folosite testele de examinare, interviuare și procedurile de analiză a reperelor istorice.

Scopul a constat în evidențierea atât a punctelor de convergență cu bunele practici în domeniu, cât și în caracterizarea elementelor specifice sistemului de asigurare a calității lucrărilor de audit financiar în Republica Moldova.

Investigațiile realizate au permis autorului să ajungă la anumite concluzii și propuneri, ce țin de primele experiențe, referitoare la conceperea și implementarea unui sistem public de monitorizare și autoreglementare a activității de audit din Republica Moldova.

Rezultate și discuții

Crearea Camerei de audit din Republica Moldova, în trecut, care funcționa în baza statutului se considera o realizare importantă în ceea ce privește instituirea unui sistem de asigurare a calității și dezvoltarea auditului financiar din țară. Analizând competențele atribuite acestei autorități de reglementare, se poate constata actualitatea unor funcții atribuite Camerei de audit în calitate de organ cu statut de autoreglementare a activității de audit în Republica Moldova, precum [1]:

- înregistrarea firmelor de auditing și a auditorilor, ca subiecți ai activităților antreprenoriale de prestare a serviciilor;
- supravegherea activităților realizate de firmele de auditing și auditorii înregistrați la Camera de audit din Republica Moldova.

The scientific research was based on the principle of correlation and interaction of various investigative procedures and techniques as tools for knowing the normative documents that have been and are the basis for developing the regulation of public supervision system. *The dialectical, systemic, comparative and logical methods* were applied in the research of system aspects specific to the audit activity in the Republic of Moldova. Examination tests, interviews and procedures of analyzing historical benchmarks were used in conducting research on issues related to the establishment of system for public supervision of the audit activity.

The purpose was to highlight both the points of convergence with good practices in the domain, and to characterize the elements specific for the system of assuring quality of financial audit works in the Republic of Moldova.

The investigations allowed the author to reach certain conclusions and proposals related to the first experiences regarding the creation and implementation of a public system for monitoring and self-regulation of the audit activity in the Republic of Moldova.

Results and discussions

The creation of Audit Chamber of the Republic of Moldova, which functioned on the basis of its statute, is considered an important achievement in terms of establishing a quality ensuring system and developing the financial audit in the country. Analyzing the competencies assigned to this regulatory authority, it is possible to notice the up-to-dateness of certain functions assigned to the Audit Chamber as a body with the status of self-regulation of the audit activity in the Republic of Moldova, such as [1]:

- registration of audit firms and auditors as subjects of entrepreneurial activities for the provision of services;
- supervision of the activities performed by auditing firms and auditors regis-

Astfel, de dreptul de practicare a activității de auditing beneficiau persoanele juridice și fizice înregistrate ca firme de auditing, independent de forma de proprietate, inclusiv cele străine și cele mixte cu participarea persoanelor juridice și fizice din străinătate.

Potrivit cerințelor respective, firmele de auditing se înregistrau în același mod, ca și întreprinderile ce desfășoară alte forme de activități, și aveau orice formă organizatorico-juridică, prevăzută de legislația Republicii Moldova, cu excepția societăților pe acțiuni de tip deschis.

De aceea, condiția de bază pentru firmele de auditing consta în începerea activității, după înregistrarea de stat, în calitate de subiecți ai activității antreprenoriale, respectiv, în baza licențelor pentru practicarea activităților de auditing și includerea lor în registrul firmelor de auditing, care se ținea de către Camera de Auditing a Republicii Moldova. Ulterior, după includerea în registru, firmele de auditing deveneau membre ale Camerei de Auditing a Republicii Moldova.

Firmele de auditing și auditorii înregistrați la Camera de audit din Republica Moldova erau monitorizate și controlate. Autoritatea de supraveghere acorda o atenție sporită compatibilității serviciilor acordate de către firmele de auditing și auditori. Firmele de auditing nu erau în drept să practice alte activități antreprenoriale, decât cele de auditing, precum și activități conexe.

Principalul gen de serviciu, oferit de către firmele de auditing, consta în operarea controalelor sub formă de auditing, care se practica fie obligatoriu, fie din inițiativa fondatorilor subiectului economic cu respectarea principiului confidențialității. Auditingul obligatoriu se exercita în situațiile prevăzute de cadrul normativ, pentru subiecții economici, în scopul confirmării autenticității dărilor de seamă contabile (financiare) anuale, precum și în toate cazurile de lichidare a întreprinderilor, iar auditingul din inițiativă

tered at the Audit Chamber of the Republic of Moldova;

Thus, from the right to practice auditing activity benefited legal and natural persons registered as auditing firms, regardless of the form of ownership, including foreign and mixed ones with the participation of legal and natural persons from abroad.

According to the respective requirements, the auditing firms were registered in the same way as the enterprises carrying out other forms of activities and they had any organizational and legal form, provided by the legislation of the Republic of Moldova, except for public limited companies.

Therefore, the basic condition for auditing firms was to start the activity after the state registration as subjects of entrepreneurial activity, respectively based on licenses for practicing auditing activities and their inclusion in the register of auditing firms that was kept by the Auditing Chamber of the Republic of Moldova. Subsequently, after being included in the register, the auditing firms became members of the Auditing Chamber of the Republic of Moldova.

The auditing firms and auditors registered at the Audit Chamber of the Republic of Moldova were monitored and controlled. The supervisory authority paid closer attention to the compatibility of services provided by the auditing firms and auditors. Auditing firms were not entitled to engage in any other entrepreneurial activities than auditing as well as related activities.

The main type of service offered by auditing firms consisted in the operation of controls in the form of auditing which is practiced either mandatory or at the initiative of founders of the economic agent respecting the principle of confidentiality. Mandatory auditing is exercised in the situations provided by the regulatory framework for economic agents in order to confirm the authenticity of annual accounting (financial) reports, as

se practica la solicitare, de regulă, conform deciziei unuia dintre fondatori (participanți), în scopul obținerii unei expertize independente a rezultatelor activității subiectului economic în cauză.

În procesul de supraveghere, Camera de audit a Republicii Moldova monitoriza piața serviciilor conexe oferite firmelor de auditing, întrucât acestea, în paralel cu operarea controalelor, ofereau și servicii la organizarea, restabilirea și ținerea evidenței contabile, întocmirea declarațiilor de venituri și a dărilor de seamă contabile (financiare), la expertiza economică a estimării averii, a contractelor și programelor de colaborare, la analiza activității economico-financiare, estimarea activelor și pasivelor subiecților economici, elaborarea studiilor de fezabilitate, consultarea în problemele legislației financiare, fiscale, bancare și economice a Republicii Moldova, pot efectua instruirea în domeniu și presta alte servicii în profilul său de activitate.

De asemenea, în vizorul autorității de supraveghere a activității de auditing din Republica Moldova intra respectarea restricțiilor de exercitare a competențelor în următoarele situații de conflict de interese:

- auditingul nu putea fi efectuat de persoane oficiale ale subiectului economic auditat;
- firmele de auditing nu puteau exercita auditul la subiecții economici în raport cu care se aflau în conflict de interese.

În acest context, supravegherea din partea Camerei de audit a Republicii Moldova era necesară pentru asigurarea principiului independenței profesiei de auditor. Conform condițiilor de exercitare a profesiei, auditingul nu putea fi efectuat de către auditorii – fondatori, proprietari, acționari, conducători sau alte persoane oficiale ale subiectului economic auditat, răspunzătoare de gestiunea contabilă (financiară), rudele apropiate sau afinii persoanelor menționate (părinți, soți, frați, surori, fii, fiice, precum și frații, surorile, părinții și

well as in all cases of enterprises' liquidation. And the auditing on the initiative was practiced upon request, usually according to the decision of one of the founders (participants) in order to obtain an independent expertise of the results of activity of the economic agent in question.

In the supervision process, the Audit Chamber of the Republic of Moldova monitored the market of related services offered by auditing firms, as in parallel with the operation of controls they also offered services for organizing, restoring and keeping records, preparing income statements and accounting (financial) reports, for the economic expertise of wealth estimation, contracts and collaboration programs, for the analysis of economic-financial activity, estimation of assets and liabilities of economic agents, elaboration of feasibility studies, consultation on financial, fiscal, banking and economic legislation of the Republic of Moldova, can carry out training in the field and provide other services in the activity profile.

Also, the observance of restrictions on the exercise of competencies was in the view of supervisory authority for audit activity in the Republic of Moldova in case of the following situations of conflict of interests:

- the auditing could not be performed by official persons of the audited economic agent;
- the auditing firms could not exercise the audit of the economic agents in relation to which they were in conflict of interests.

In this context, the supervision of Audit Chamber of the Republic of Moldova was necessary to ensure the principle of auditor's profession independence. According to the conditions of exercising the profession, auditing could not be performed by auditors – founders, owners, shareholders, managers or other officials of the audited economic agent, responsible for accounting (financial) mana-

copiii soților) și persoanele care au ținut (restabilit) evidența contabilă.

De asemenea, Camera de audit a Republicii Moldova atrăgea o atenție sporită la situațiile în care firmele de auditing nu erau în drept să exercite controale ale dărilor de seamă contabile la următorii subiecți economici:

- subiecții economici, care sunt fondatorii, proprietarii, acționarii, creditorii și asiguratorii lor, precum și cele ai căror fondatori, proprietari, acționari sunt aceste firme;
- subiecții economici, care constituie întreprinderi afiliate, filiale (sucursale) și reprezentanțe ale lor sau în capitalul cărora firmele în cauză dețin o cotă-parte;
- stabilirea, în mod autonom, a formelor și metodelor de auditare, în funcție de cerințele actelor normative ale Republicii Moldova, precum și de condițiile concrete ale contractului cu subiectul economic;
- verificarea, la subiecții economici, a întregii documentații ce reflectă activitatea economico-financiară, disponibilul de mijloace bănești, hârtii de valoare și valori materiale, să primească explicații în chestiunile apărute și informațiile suplimentare, necesare pentru auditare.
- primirea, la cererea scrisă, de la terțe persoane, a informației necesare pentru efectuarea auditului;
- antrenarea, pe bază de contract, în realizarea auditului, a unor lucrători din alte firme de auditing, precum și altor specialiști;
- refuzarea auditării în cazul neprezentării, de către subiecții economici verificați, a documentației solicitate.

Odată cu adoptarea Legii cu privire la activitatea de audit nr.729-XIII din 15.02.1996, a fost desființată Camera de audit. Astfel, fără ca legea nominalizată să prevadă o variantă alternativă de instituire și funcționare a unei autorități de supraveghere, în

gement, close relatives or relatives of the persons mentioned (parents, spouses, brothers, sisters, sons, daughters, as well as brothers, sisters, parents and children of the spouses) and the persons who kept (restored) the accounting records.

Also, an increased attention was drawn by the Audit Chamber of the Republic of Moldova to the situations in which the auditing firms were not entitled to exercise the controls of accounting reports of the following economic agents:

- economic agents, which are their founders, owners, shareholders, creditors and insurers, as well as those whose founders, owners, shareholders are these companies;
- economic agents that constitute affiliated enterprises, subsidiaries (branches) and their representations or in the capital of which the companies in question hold a share;
- establishing autonomously the forms and methods of auditing according to the requirements of normative acts of the Republic of Moldova, as well as to the concrete conditions of contract with the economic agent;
- checking at the economic agents all the documentation that reflects the economic-financial activity, the availability of monetary funds, securities and material values, receiving explanations in the appeared issues and the additional information, necessary for the audit.
- receiving, upon written request, from third parties the information necessary to perform the audit;
- involving on a contract basis the workers from other auditing firms, as well as other specialists, in carrying out the audit;
- refusing to audit in case of non-presentation of the requested documentation by the verified economic agents.

acest mod, a fost desființat organul de autoreglementare a profesiei de audit, care era funcțional în acel moment.

Cu toate că, în perioada respectivă, au fost înregistrate performanțe la capitolul funcționalității organelor de autoreglementare, în țările din regiune, precum România, Ungaria, Polonia, în opinia noastră, Camera de audit din Republica Moldova ar fi putut să devină o autoritate în consolidarea profesiei de audit, cu funcții de supraveghere a activității auditorilor și firmelor de audit. Prin urmare, dacă nu ar fi fost desființat organul de autoreglementare a activității de audit, odată cu acumularea experienței, acesta ar fi devenit veriga principală în dezvoltarea profesiei de audit din țară.

Conform prevederilor Legii cu privire la activitatea de audit nr. 729-XIII din 15.02.1996, unele funcții de autoreglementare au fost atribuite Asociației organizațiilor de audit, în condițiile absenței obligativității auditorilor și firmelor de audit de a poseda calitatea de membri. Astfel, în această perioadă, mai multe firme de audit au desfășurat activități în baza propriilor metodologii de asigurare a controlului calității lucrărilor de audit, fără a fi supravegheate de către o autoritate profesională și, totodată, lipsind un control al calității exercitat din exterior de către o autoritate profesională.

Cadrul legislativ și normativ al activității de audit din Republica Moldova, începând din anul 2007 și până în anul 2019, a fost caracterizat prin reglementarea procesului de supraveghere publică a misiunilor de audit statutar stabilit de actele legislative și normative prezentate în tabelul de mai jos.

With the adoption of the Law on Audit Activity no. 729-XIII of 15.02.1996, the Audit Chamber was abolished. Thus, without the nominated law providing for an alternative variant of establishing and functioning of a supervisory authority, in this way the self-regulatory body of the audit profession, which was functional at that time, was abolished.

Although during that period there were performances in terms of the functionality of self-regulatory bodies in countries in the region such as Romania, Hungary, Poland, in our opinion the Audit Chamber of the Republic of Moldova could have become an authority for strengthening the audit profession with functions of supervising the activity of auditors and audit firms. Therefore, if this self-regulatory body of the audit activity had not been abolished, with the accumulation of experience it would have become the main link in the development of audit profession in the country.

According to the provisions of Law on Audit Activity no. 729-XIII of 15.02.1996, some self-regulatory functions were assigned to the Association of audit organizations, in the absence of obligation for auditors and audit firms to be members. Thus, a big number of audit firms carried out activities during this period based on their own methodologies to ensure quality control of audit works, without being supervised by a professional authority and also lacking a quality control exercised from the outside by a professional authority.

The legislative and normative framework of the audit activity in the Republic of Moldova, starting with 2007 and until 2019 was characterized by regulating the process of public supervision of the statutory audit missions established by the legislative and normative acts presented in the table below.

Tabelul 1/Table 1

Cadrul conceptual legal privind supravegherea activității de audit/ Legal Conceptual Framework for Audit Activity Supervision

Actul legislativ și normativ/ Legislative and Normative Act	Extras/ Extract	Prevederi/ Provisions	Precizări/ Clarifications
1	2	3	4
Legea privind activitatea de audit nr.61-XVI din 16.03.2007/ Law on Audit Activity no. 61-XVI of 16.03.2007	<p>Capitolul VIII. Supravegherea și controlul activității de audit Art.31. Autoritatea de supraveghere și control al activității de audit / Chapter VIII. Supervision and Control of Audit Activity Art.31. Authority for Supervision and Control of Audit Activity</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Supravegherea a fost exercitată de către un Consiliu creat pe lângă Ministerul Finanțelor/ The supervision is exercised by a Council set up under the Ministry of Finance • Consiliul dispunea de atribuția de a supraveghea și controla activitatea auditorilor, auditorilor întreprinzători individuali și a societăților de audit în activitatea de audit/ The Council has the task of supervising and controlling the activity of auditors, individual entrepreneurial auditors and audit firms in the audit activity. 	<p>Controlul a fost exercitat de Serviciul de control și verificare, specialiștii căruia sunt selectați și aprobați de Consiliul de supraveghere a activității de audit/ The control is exercised by the Control and Verification Service, whose specialists are selected and approved by the Council for Supervision of Audit Activity.</p>
	<p>Capitolul IV. Drepturile și obligațiile părților cointeresate Art.18. Asociația auditorilor și societăților de audit, drepturile și obligațiile acesteia/ Chapter IV. Rights and Obligations of Interested Parties Art.18. Association of Auditors and Audit Firms, Its Rights and Obligations</p>	<p>Asociația a fost obligată să asigure supravegherea internă asupra activității de audit a membrilor săi/ The Association is obliged to ensure the internal supervision of the audit activity of its members</p>	<p>Asociația a fost responsabilă de supravegherea misiunilor care urmăresc exprimarea opiniei cu privire la veridicitatea situațiilor financiare/ The Association is responsible for supervising missions that seek to express an opinion regarding the veracity of financial statements.</p>

Continuarea tabelului 1/ Continuation of table 1

1	2	3	4
Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.1450 din 24.12.2007/ Government Decision of the Republic of Moldova no. 1450 of 24.12.2007	Pct. 1 prevedea instituirea Consiliului, iar în cadrul acestuia a Serviciului de Control și verificare a activității de audit în calitate de aparat permanent de lucru/ Point 1 provides for the establishment of the Council, and within it the Control and Verification Service of the audit activity as a permanent working apparatus	Serviciul de control și verificare a activității de audit, în calitate de aparat permanent de lucru, format din specialiști cu statut de funcționar public, cu un efectiv-limită în număr de 4 persoane/ The Control and Verification Service of the audit activity, as a permanent working apparatus, consisting of specialists with the civil servant status, with a maximum staff of 4 people	Fondul de remunerare a muncii conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr.525 din 16 mai 2006 "Privind salarizarea funcționarilor publici și persoanelor care efectuează deservirea tehnică"/ Labour Remuneration Fund according to the provisions of Government Decision no. 525 of May 16, 2006 "On Remuneration of Civil Servants and Persons Performing Technical Service"

Sursa: elaborat în baza Legii privind activitatea de audit nr.61-XVI din 16.03.2007[3] și Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr.1450 din 24.12.2007[7]/ **Source:** developed based on the Law on Audit Activity no. 61-XVI of 16.03.2007 [3] and the Government Decision of the Republic of Moldova no. 1450 of 24.12.2007 [7]

Asociațiile profesionale și-au asumat rolul să asigure supravegherea internă a calității misiunilor de audit realizate de membrii săi. În conformitate cu prevederile Legii privind activitatea de audit nr.61-XVI din 16.03.2007, responsabilitatea supravegherii activității de audit revenea asociației profesionale, dar în același timp nu erau stipulate prevederi referitoare la mijloacele de asigurare a acestei funcții.

După cum prevedea Legea privind activitatea de audit, auditorii erau supuși supravegherii directe din partea Consiliului de supraveghere a activității de audit, care era o entitate administrativă creată pe lângă Ministerul Finanțelor pentru supravegherea activității de audit. Această autoritate era împuternicită să aplice următoarele sancțiuni și măsuri disciplinare asupra firmelor de audit

Professional associations have taken on the role of ensuring the internal supervision of the quality of audit missions carried out by its members. In accordance with the provisions of Law on Audit Activity no. 61-XVI of 16.03.2007, the responsibility for supervising the audit activity remained with the professional association, but at the same time no provisions were stipulated regarding the means of ensuring this function.

As required by the Law on Audit Activity, auditors were subject to direct supervision by the Council for Supervision of Audit Activity, which is an administrative entity set up under the Ministry of Finance to supervise the audit activity. This authority was empowered to apply the following sanctions and disciplinary measures to registered audit firms and auditors: warnings; decisions regarding

înregistrate și a auditorilor: avertismente; decizii privind retragerea sau suspendarea certificatului de calificare a auditorului; și propuneri făcute Camerei de Licențiere privind retragerea sau suspendarea licenței privind activitatea de audit. Totodată, Consiliul de supraveghere în cauză avea și responsabilitatea de monitorizare a certificării și licențierii activității de audit, de asemenea, acționa și în calitate de organ consultativ pentru reglementări în domeniul auditului.

Controlul extern al calității lucrărilor de audit a început să funcționeze din anul 2014. Începând cu acest an, s-au efectuat primele inspecții la firmele de audit, odată cu adoptarea Regulamentului privind controlul extern al calității lucrărilor de audit.

În comparație cu bunele practici, existente în acest domeniu, în alte țări, se poate constata că nu toate responsabilitățile de supraveghere și reglementare a activității de audit în Republica Moldova erau atribuite unui singur organ sau unei singure autorități. Totodată, cu toate că asociațiile profesionale autohtone aveau un rol activ în dezvoltarea profesiei de auditor, acestea se aflau la o etapă incipientă de supraveghere a activităților și realizare a asigurării calității membrilor lor.

Raportul A&A ROSC, actualizat în 2013, a constatat faptul că, deși majoritatea elementelor unui sistem de supraveghere a activității de audit, prescrise de Directiva 2006/43/EC, actualmente, erau încorporate în Legea privind activitatea de audit, acest sistem nu corespunde tuturor cerințelor directivei [11].

În ultimii ani, Republica Moldova a înregistrat progrese semnificative, referitoare la armonizarea cadrului normativ, cu privire la auditul situațiilor financiare la cerințele europene, acest fapt având o importanță deosebită în evoluția auditului financiar și un impact asupra procesului de supraveghere și control al activității în domeniul respectiv.

Reformele de armonizare în domeniul auditului, care au avut loc în Republica Moldova, s-au remarcat printr-un șir de ela-

the withdrawal or suspension of the auditor's qualification certificate; and proposals to the Licensing Chamber regarding the withdrawal or suspension of the audit license. At the same time, it was responsible for monitoring the certification and licensing of the audit activity, it also acts as an advisory body for regulations in the field of audit.

The external control of the audit works quality started to function in 2014. Starting with this year, the first inspections were performed at the audit firms with the adoption of the Regulation on External Quality Control of Audit Works.

Compared to the existing good practices in this domain in other countries, it can be seen that not all responsibilities for supervision and regulation of audit activity in the Republic of Moldova are assigned to a single body or authority. At the same time, although the local professional associations have an active role in the development of the auditor's profession, they are at an early stage of supervising the activities and ensuring the quality of their members.

The updated A&A ROSC report in 2013 found that although most elements of an audit supervision system required by Directive 2006/43/CE are currently incorporated into the Law on Audit Activity, this system does not meet all the requirements of the Directive [11].

In recent years, the Republic of Moldova has made significant progress in harmonizing the regulatory framework regarding the audit of financial statements with European requirements, and this has a special importance in the evolution of financial audit and an impact on the supervision and control of activity in that field.

The harmonization reforms in the domain of audit, which took place in the Republic of Moldova, were distinguished by a series of normative elaborations in accordance with international regulations, the most important being the following:

borări normative, conforme cu reglementările internaționale, cele mai importante fiind:

- aplicarea, din anul 2012, a cerințelor Standardelor Internaționale de Audit și Control de Calitate, Codului etic al Profesioniștilor Contabili (în versiunile oficiale ale IAASB, IFAC) [9];
- asumarea misiunii, potrivit prevederilor Acordului de Asociere de a moderniza activitatea de audit, conform standardelor europene și, respectiv, implementarea prevederilor acestuia în domeniile vizate [5];
- aprobarea Cadrlui pentru calitatea auditului: elemente-cheie, care alcătuiesc un mediu pentru calitatea auditului, acceptat și publicat de Ministerul Finanțelor în temeiul Ordinului nr.113 din 05.08.2016 [5];
- intrarea în vigoare a Legii nr. 271 din 15 decembrie 2017 privind auditul situațiilor financiare, care exprimă Conceptul de Transpunere a Directivei privind auditul în legislația națională [4]; *Versiunea în vigoare din 01.01.19 în baza modificărilor prin LP234 din 08.11.18, MO448-460/07.12.18 art.733;*
- aprobarea de către Guvernul Republicii Moldova a Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului, conform hotărârii nr.807 din 20.08.2018 [6].

Un rol important, în armonizarea cadrului normativ autohton al auditului la practicile internaționale în acest domeniu, revine Conceptului de Transpunere a Directivei privind Auditul în legislația națională, care a constituit punctul de pornire la elaborarea noii legi privind auditul situațiilor financiare, la care au participat reprezentanți ai organelor de reglementare, de supraveghere și asociațiile profesionale.

Armonizarea sistemului normativ al activității de audit din Republica Moldova cu cerințele internaționale avea ca scop creșterea prestigiului și recunoașterea profesionalismului

- application since 2012 of the requirements of the International Standards on Auditing and Quality Control, the Code of Ethics for Professional Accountants (in the official versions of the IAASB, IFAC) [9];
- assuming the mission, according to the provisions of the Association Agreement to modernize the audit activity according to the European standards and, respectively, the implementation of its provisions in the targeted fields [5];
- approval of the Framework for audit quality: key elements that make up an environment for audit quality, accepted and published by the Ministry of Finance under Order no.113 of 05.08.2016 [5];
- entry into force of Law no. 271 of 15 December 2017 on Audit of Financial Statements, which expresses the Concept of Transposition of Directive on Auditing into National Legislation [4]; *The version in force from 01.01.19 based on the modifications by LP234 from 08.11.18, MO448-460 / 07.12.18 par.733;*
- approval by the Government of the Republic of Moldova of the Regulation of Activity for Public Audit Supervision Council, according to the decision no. 807 of 20.08.2018 [6].

An important role in harmonizing the local regulatory framework of audit with international practices in this field belongs to the Concept of Transposition of Audit Directive into national legislation, which was the starting point for drafting the new law on auditing financial statements, attended by representatives of regulatory, supervisory bodies and professional associations.

The harmonization of normative system of the audit activity in the Republic of Moldova with the international requirements aims at increasing the prestige and the recog-

auditului la nivel mondial. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271, publicată la 12.01.2018, a fost elaborată în baza conceptului de transpunere, în legislația Republicii Moldova, a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi.

Este de remarcat faptul că, în conformitate cu Acordul de Asociere dintre Republica Moldova și Uniunea Europeană, Planurile naționale de acțiuni pentru implementarea Acordului de Asociere, Ministerul Finanțelor avea obligația de a transpune în legislația națională Directivele Uniunii Europene în domeniu.

Un aspect important, abordat în legislația actuală, privind supravegherea publică a auditului situațiilor financiare, îl constituie stabilirea sistemelor eficiente de investigații și aplicarea măsurilor disciplinare pentru efectuarea necorespunzătoare a auditului. Art. 42 din Legea nr.271 din 15.12.2017 stabilește tipurile de măsuri disciplinare și modul de aplicare a acestora [4].

De asemenea, în legislația actuală privind supravegherea publică a auditului situațiilor financiare, a fost abordată reglementarea frecvenței de exercitare a controlului extern al calității auditului. Potrivit art.41 (3) din Legea nr.271 din 15.12.2017, fiecare entitate de audit se supunea controlului extern al calității cel puțin o dată la 6 ani, iar entitățile, care efectuau auditul la entitățile de interes public – cel puțin o dată la 3 ani.

Consiliul de supraveghere publică a auditului, cu suportul Ministerului Finanțelor, Comitetului de supraveghere a auditului, Centrului pentru Reforma Raportării Financiare al Băncii Mondiale, a elaborat Regulamentul cu privire la controlul extern al calității auditului, metodologia privind controlul extern al calității auditului [7].

Regulamentul conține prevederi în vederea stabilirii existenței controlului și a modului de aplicare a politicilor și a procedurilor de

nițion of the audit professionalism worldwide. The Law on Audit of Financial Statements no. 271 published on 12.01.2018 was developed based on the concept of transposition in the legislation of the Republic of Moldova of Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on Annual Financial Statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of businesses.

It should be noted that, in accordance with the Association Agreement between the Republic of Moldova and the European Union, National Action Plans for the implementation of the Association Agreement, the Ministry of Finance has the obligation to transpose into national legislation the European Union Directives in this field.

An important issue addressed in the current legislation on public supervision of the financial statements audit is the establishment of effective investigation systems and the application of disciplinary measures for the improper conduct of the audit. Art. 42 of Law no. 271 of 15.12.2017 establishes the types of disciplinary measures and the manner of their application [4].

Also, in the current legislation on public supervision of the financial statements audit, there is addressed the regulation of the frequency of exercising external control over the quality of the audit. According to art.41 (3) of Law no.271 of 15.12.2017, each audit entity is subject to external quality control at least once every 6 years, and the entities that perform the audit to public interest entities – at least once in 3 years.

The Public Audit Supervision Council with the support of the Ministry of Finance, the Audit Supervision Committee, the World Bank's Financial Reporting Reform Centre developed the Regulation on External Audit Quality Control, the methodology on external audit quality control [7].

The Regulation contains provisions to establish the existence of control and the

control al calității auditului la nivel de entitate de audit și misiune de audit. În etapa de elaborare a Regulamentului, au fost identificate și evaluate compatibilitățile legislației în vigoare în domeniul auditului situațiilor financiare cu acquis-ul comunitar.

Regulamentul, privind controlul extern al calității auditului precizează criteriul după care se efectua programarea controalelor externe. Astfel, la pct.15, se menționează luarea în considerare a riscului atribuit fiecărei entități de audit la stabilirea programului controalelor externe. În regulamentul nominalizat, sunt specificați, la pct. 19, factorii de risc relevanți pentru evaluarea riscului și cuprind, cel puțin, următoarele:

- forma juridică de organizare și mărimea entității de audit;
- numărul misiunilor de audit;
- forma juridică de organizare, mărimea și domeniul de activitate ale entității auditate;
- rezultatul controlului extern anterior;
- data ultimului control extern;
- existența măsurilor disciplinare, impuse anterior de către Comitet entității de audit și/sau auditorilor;
- informații sau sesizări parvenite de la terțe părți.

Se observă că Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, aprobat prin Decizia Consiliului de supraveghere publică a auditului nr.17 din 14.08.2019, conține aceeași formulare a scopului controlului extern efectuat de către Consiliu, de a gestiona sistemul de asigurare a calității auditului pentru a preveni, depista și corecta neconformități în procesul efectuării auditului situațiilor financiare, precum și în vederea constatării existenței și a modului de aplicare a politicilor și a procedurilor de control al calității auditului la nivel de entitate de audit și misiune de audit.

Concluzii și recomandări

Generalizând materia expusă, analizând literatura de specialitate, pot fi trase următoarele concluzii:

implementation of audit quality control policies and procedures at the level of the audit entity and audit mission. At the stage of drafting the Regulation, the compatibility of the legislation in force in the field of auditing financial statements with the *acquis communautaire* was identified and evaluated.

The Regulation On External Audit Quality Control specifies according to which criterion the programming of external controls will be performed. Thus, point 15 mentions taking into consideration the risk assigned to each audit entity when establishing the program of external controls. The nominated regulation shall specify in point 19 the risk factors relevant to the risk assessment and shall include at least the following:

- the legal form of organization and the size of the audit entity;
- the number of audit missions;
- the legal form of organization, size and field of activity of the audited entity;
- the result of the previous external control;
- the date of last external control;
- the existence of disciplinary measures, previously imposed by the Committee on the audit entity and/or auditors;
- the information or notifications received from third parties.

It should be noted that the Regulation on External Audit Quality Control, approved by the Decision of Public Audit Supervision Council no.17 of 14.08.2019 contains the same wording of the purpose of external control carried out by the Council, to manage the audit quality assurance system to prevent, detect and correct non-compliances in the audit process of financial statements, as well as to establish the existence and implementation of audit quality control policies and procedures at the level of the audit entity and audit mission.

Conclusions and recommendations

Generalizing the exposed content, the following conclusions can be drawn:

- | | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Instituirea unui sistem de supraveghere a activității de audit în Republica Moldova s-a regăsit în formula creării Camerei de audit. Analizând competențele atribuite acestei autorități de reglementare, se poate constata actualitatea unor funcții atribuite Camerei de audit în calitate de organ cu statut de autoreglementare. 2. În opinia autorului, Camera de audit a Republicii Moldova ar fi putut să devină o autoritate în consolidarea profesiei de audit, cu funcții de supraveghere a activității auditorilor și firmelor de audit. 3. În vederea gestionării riscurilor calității auditului, nu era suficientă doar atribuirea responsabilității supravegherii activității de audit asociațiilor profesionale, dar, în același timp, trebuiau să fie stipulate și prevederi referitoare la mijloacele de asigurare a acestei funcții. | <ol style="list-style-type: none"> 1. The establishment of a system for supervising the audit activity in the Republic of Moldova was found in the formula of creating the Audit Chamber. Analysing the competencies assigned to this regulatory authority, there can be noticed the up-to-datedness of certain functions assigned to the Audit Chamber as a body with self-regulatory status. 2. In the author's opinion, the Audit Chamber of the Republic of Moldova could have become an authority for strengthening the audit profession, with functions of supervising the activity of auditors and audit firms. 3. In order to manage the risks of audit quality, it was not enough to assign the responsibility for supervising the audit activity to the professional associations, but at the same time provisions had to be stipulated regarding the means to ensure this function. |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Bibliografie/ Bibliography:

1. Hotărârea Guvernului cu privire la organizarea serviciului de auditing în Republica Moldova: nr. 316/1991 [on-line]. [citat 18 mai 2021]. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=296108>
2. Hotărârea Guvernului pentru aprobarea Regulamentului provizoriu cu privire la activitatea de auditing: nr.720/1994 [on-line]. [citat 14 mai 2021]. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=293596>
3. Legea cu privire la activitatea de audit: nr.729-XIII/ 1996 [on-line]. [citat 28 mai 2021]. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view>
4. Legea privind auditul situațiilor financiare: nr.271/2017 [on-line]. [citat 18 mai 2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110387&lang=ro
5. Legea pentru ratificarea Acordului de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte: nr. 112/2014 [on-line]. [citat 14 mai 2021]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/353829/>
6. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova pentru aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului: nr. 807 din 20.08.2018 [on-line]. [citat 18 mai 2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=108974&lang=ro
7. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la unele măsuri de executare a Legii nr. 61-XVI/2007 privind activitatea de audit: nr. 1450/2007 [on-line]. [citat 28 mai 2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=103580&lang=ro

8. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate [on-line]. [citată 15 mai 2021]. Disponibil:<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:02006L0043-20140616>
9. *Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică* [on-line]. Chișinău: Moldpres, 2012. 406 p. ISBN 978-9975-4171-8-1. [citată 19 mai 2021]. Disponibil: <http://www.minfin.md>.
10. Decizia Consiliului de supraveghere publică a auditului nr. 17 din 14.08.2019 privind aprobarea Regulamentului privind controlul extern al calității auditului [on-line]. [citată 17 mai 2021]. Disponibil:<http://cspa.md>.
11. Raportul cu privire la Respectarea Standardelor și Codurilor în domeniul Contabilității și Auditului (C&A ROSC) în Moldova /2013 [on-line]. [citată 15 mai 2021]. Disponibil:http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1232359743213/5751608-1279318020896/Moldova_ROSC-AA_ro.pdf.
12. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 113/2016 privind acceptarea și publicarea Cadrului pentru calitatea auditului: elemente-cheie care alcătuiesc un mediu pentru calitatea auditului [on-line]. [citată 21 mai 2021]. Disponibil:<http://www.minfin.md>.