

PECULIARITIES OF THE QUALITY CONTROL OF THE AUDIT MISSIONS OF THE INDIVIDUAL ELEMENTS OF THE FINANCIAL STATEMENTS

PARTICULARITĂȚILE CONTROLULUI CALITĂȚII MISIUNILOR DE AUDITARE A ELEMENTELOR INDIVIDUALE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE

¹Anatolie IACHIMOVSKI, dr.

email: iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md

²Dumitru GRUMEZA, dr.

email: grumeza.dumitru.dumitru@ase.md

^{1,2}Academia de Studii Economice a Moldovei

str. Mitropolit Gavriil Banulescu-Bodoni 61, Chișinău, Republica Moldova

telefon: (+373) 22 402 575; pagină web: ase.md

Abstract. *The aim of this study is to identify and specify the requirements of professional standards in an audit of a component or aspect of financial statements. A mission of this kind cannot be confused with an audit of a complete set of financial statements. The present study aims to present a synthesis of all the requirements of international auditing standards that are relevant this audits.*

Key words: *quality control, audit work, reporting mechanism, policy monitoring, international auditing standards.*

JEL CLASIFICATION : M42

Conținutul lucrării

Entitatea de audit este obligată în conformitate cu art.23 din Legea nr.271/15.12.2017 să efectueze auditul situațiilor financiare în conformitate cu standarde internaționale de audit, emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare [1].

Controlul calității exercitat din partea partenerului de revizuire și specialiștii delegați de către autoritatea de supraveghere au ca obiect de verificare opinia auditorului independent. Opinia formulată în raportul auditorului este corectă, dacă potrivit circumstanțelor concluzia auditorului se conformează prevederilor standardelor profesionale. Aceasta afirmație este justificată în temeiul notei de revizuire a calității auditului, care detaliază aspectele referitoare la aplicarea raționamentului profesional al auditorului având răspunsul la următoarele întrebări:

a) A exprimat auditorul o opinie nemodificată, conform ISA 700 (revizuit) „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare” atunci când acesta a ajuns la concluzia că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare aplicabil?

b) A exprimat auditorul o opinie modificată, conform ISA 705 (revizuit) „Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent”, în cazul constatării, pe baza probelor de audit obținute, ca situațiile financiare nu sunt lipsite de denaturări semnificative, sau că nu poate obține probe de audit adecvate pentru a ajunge la concluzia că situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative?

c) A inclus auditorul în raportul auditorului independent, în cazul constatării unui aspect important prezentat în situațiile financiare, fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, un Paragraf de Observații, în conformitate cu ISA 706 (revizuit) „Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent”?

d) A inclus auditorul în raportul său un Paragraf Explicativ, în conformitate cu ISA 706, în cazul constatării unui aspect relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, care nu a fost prezentat în situațiile financiare?

În prezent în scopul raportării rezultatelor misiunii, entitățile de audit aplică prevederile Legea nr.271/15.12.2017 și cerințele Standardelor Internaționale de Audit (IAS) emise de IFAC în anul 2018, recepționate de Ministerul Finanțelor din 01.09.2020, enunțate în tabelul de mai jos.

Tabelul 1. Cadrul de referință în raportarea de audit

<i>Actul normativ</i>	<i>Prevederea legală</i>	<i>Actualitate</i>
Legea nr.271/15.12.2017	Art.24. Controlul intern al calității Art.25. Dosarul de audit, inclusiv documentele și informațiile care stau la baza raportului auditorului Art.46. Raportul suplimentar adresat comitetului de audit	Controlul intern al calității se exercită pentru auditul la entitățile de interes public și la entitățile mari pînă la emiterea raportului auditorului sau a raportului suplimentar adresat comitetului de audit. Raportul suplimentar se prezintă comitetului de audit și consiliului entității de interes public auditate concomitent cu raportul auditorului.
ISA 700 (Revizuit)	Tratează forma și conținutul raportului auditorului, precum și responsabilitatea auditorului de a formula o opinie cu privire la situațiile financiare	Materiale explicative adiționale: Politici contabile prezentate corespunzător în situațiile financiare; Informațiile prezentate în situațiile financiare sunt relevante, credibile, comparabile și inteligibile; Evaluarea măsurii în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă.
ISA 701 (Nou)	Tratează responsabilitatea auditorului de a comunica aspectele cheie de audit în raportul auditorului	În cazurile auditurilor la entitățile cotate, dacă legislația impune sau la decizia auditorului
ISA 705 (Revizuit)	Abordează modul în care forma și conținutul raportului auditorului sunt afectate atunci când auditorul exprimă o opinie modificată	Stabilește mecanisme pentru ca auditorii situațiilor financiare ale tuturor entităților să includă comunicări suplimentare în raportul auditorului
ISA 706 (Revizuit)	Modificarea raportului auditorului prin adăugarea unui paragraf de evidențiere a unor aspecte sau a unui paragraf privind alte aspecte	Stabilește mecanisme pentru ca auditorii situațiilor financiare ale tuturor entităților să includă comunicări suplimentare în raportul auditorului

Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor legislației Republicii Moldova [1, Legea nr.271 din 15.12.2017; 2, Manualul IAASB]

Conținutul situațiilor financiare este stabilit la pct.13 (f), ISA 200, incluzând:

- reprezentarea structurală a informațiilor financiare istorice referitor la poziția și performanțele financiare ale entității;
- notele aferente cu privire la resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un anumit moment din timp sau schimbări ale acestora, pe o perioadă de timp;
- notele explicative la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

În conformitate cu ISA 700 (revizuit) „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, opinia auditorului se referă la un set complet de situații financiare cu scop general. În conformitate cu prevederile standardului nominalizat, cerințele de bază pentru formarea opiniei auditorului independent fiind:

1. Concluzia auditorului că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate cu privire la riscurile evaluate de auditor;

2. Obținerea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare;

3. Evaluarea caracterului semnificativ al denaturărilor identificate pe parcursul auditului care au fost corectate, inclusiv și cele necorectate.

Condiția principală pentru emiterea raportului de audit este deținerea probelor de audit suficiente și adecvate. ISA 330 „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate” prevede proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. La formarea unei opinii, auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit relevante și să concluzioneze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate. Înainte de finalizarea auditului se evaluează în baza probelor de audit obținute dacă evaluările riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor rămân adecvate.

Revizuirile și modificările la Standarde Internaționale de Audit enunțate, care au fost emise de către IAASB sunt în vigoare pentru auditul situațiilor financiare și inclusiv la exercitarea lucrărilor de elaborare a raportului auditorului independent.

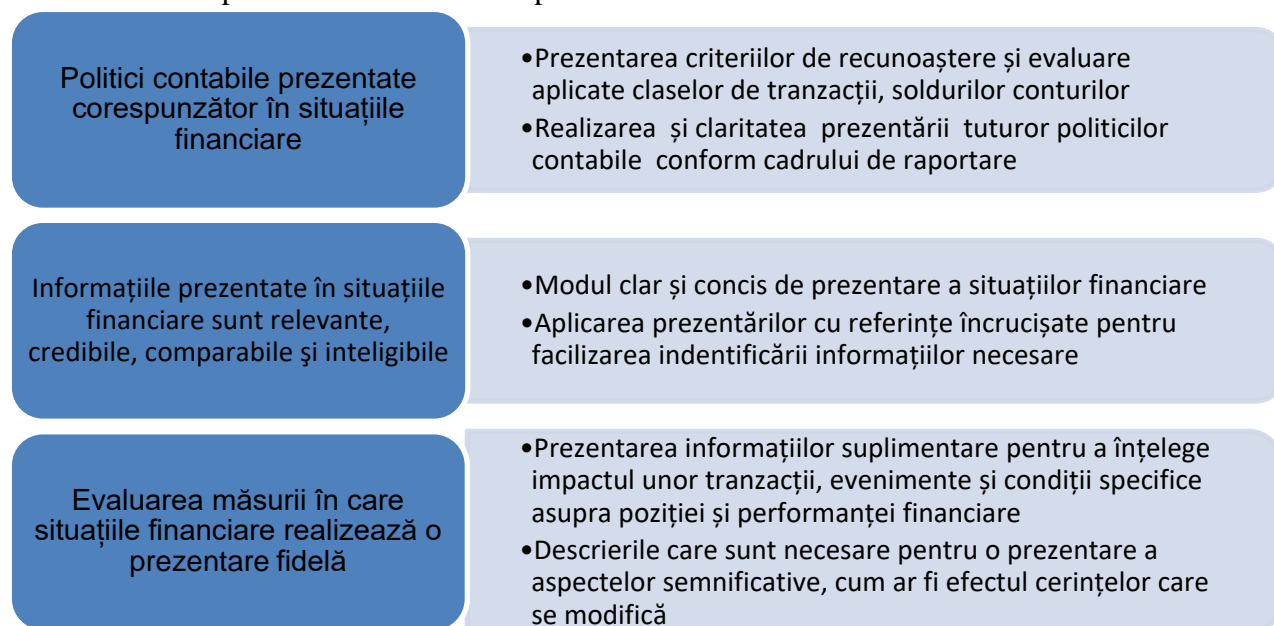


Fig.1. Alte materiale explicative adăugate la ISA 700(revizuit) „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”

Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor IAS [2, Manualul IAASB]

La exercitarea controlului calității se estimează ca cerințele standardelor de audit să fie evaluate reieșind din cerințele ISA 700 (revizuit) aplicabile formulării opiniei auditorului independent, precum:

- politicile contabile sunt prezentate în mod corespunzător în situațiile financiare, sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară și sunt aplicate corespunzător;
- rezonabilitatea estimărilor contabile;
- informațiile raportate sunt clasificate, agregate sau detaliate și caracterizate în mod corespunzător;
- prezentări adecvate care ar permite înțelegerea efectului tranzacțiilor și evenimentelor;
- terminologia aplicată în situațiile financiare.

Conform ISA 705 (revizuit) „Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent” auditorul exprimă o opinie modificată în cazul constatării, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare nu sunt lipsite de denaturări semnificative, sau că nu poate obține probe de audit adecvate pentru a ajunge la concluzia că situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

În situațiile când auditorul nu este în măsură să obțină probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare.

Auditorul poate să decidă să comunice aspectele cheie de audit și pentru alte entități, inclusiv cele care ar putea să fie de un interes public semnificativ, de exemplu deoarece acestea au un număr ridicat și o gamă variată de părți interesate, sau din cauza naturii și dimensiunii activității. Exemplele de astfel de entități pot include: băncile, companiile de asigurări și organizațiile caritabile.

În unele cazuri mai rare, auditorul poate stabili că nu există aspecte cheie de audit. Totuși, la exercitarea auditului la entitățile cotate auditorul poate determina cel puțin un aspect cheie de audit dintre aspectele comunicate cu persoanele responsabile cu guvernanta. Se consideră ca circumstanțe extrem de rare în care un aspect ce este considerat aspect cheie de audit nu este comunicat în raportul auditorului. Decizia auditorului cu privire la inexistența aspectelor cheie de audit constituie obiect al discuției cu revizorul controlului calității misiunii. Aspectele cheie de audit sunt aspecte care, în baza raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă.

Comunicarea aspectelor cheie de audit îi poate ajuta pe utilizatorii situațiilor financiare:

- să perceapă aspecte care, în conformitate cu raționamentul profesional al auditorului, au avut o importanță deosebită în auditul situațiilor financiare;
- să înțeleagă entitatea și domeniile în care a fost exercitat un raționament important al conducerii în situațiile financiare auditate;
- să obțină o bază pentru interacțiunea viitoare cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la anumite aspecte ce țin de entitate, de situațiile financiare auditate sau de auditul desfășurat.

Discutarea necesității acordării unei atenții speciale din partea auditorului se preconizează să fie în raport cu următoarele aspecte cheie de audit.

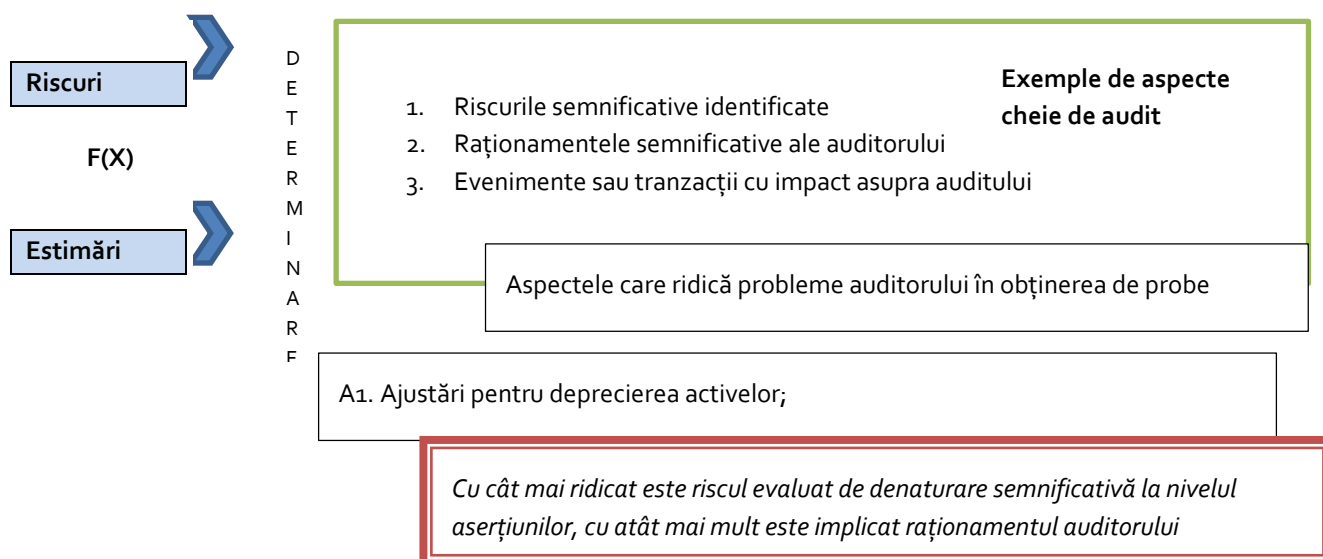


Fig.2. Aspectele cheie supuse revizuirii calității

Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor IAS [2, Manualul IAASB]

În procesul exercitării controlului calității se estimează ca la raportarea aspectelor cheie, limbajul utilizat să nu sugereze că aspectul a fost rezolvat corespunzător, să nu sugereze opinii distincte cu privire la elemente separate ale situațiilor financiare. În cazul imposibilității exprimării opiniei ISA 705 (Revizuit) îi interzice auditorului să comunice aspectele cheie de audit.

Inspectorul calității, în acest caz, va aprecia rolul persoanelor responsabile cu guvernarea în determinarea și comunicarea aspectelor cheie de audit. Se preconizează efectuarea unei discuții pentru a înțelege necesitatea raportării aspectului dat.

Alte exemple de aspecte cheie de audit:

- consultanța cu persoane din firmă sau din afara firmei cu privire la un aspect tehnic semnificativ și care este constatată ca un aspect dificil sau problematic;
- tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care sunt în afara activității normale a entității sau care par neobișnuite din alte motive;
- implementarea unui nou sistem IT sau modificări semnificative ale unui sistem IT existent.

Concluzii: În relație cu calitatea și utilitatea raportului auditorului independent, instituțiile de interes public pot aprecia în mod deosebit rezultatele controlului calității misiunilor de audit care asigură autenticitatea:

- informațiilor nepărtinitoare referitoare la performanța conducerii în îndeplinirea responsabilităților sale de întocmire a situațiilor financiare;
- informațiilor despre practicile de raportare financiară ale entității, inclusiv despre funcționarea controalelor interne;
- recomandărilor de îmbunătățire a procesului de raportare financiară a entității;
- informațiilor care să le permită să își îndeplinească eficient responsabilitățile legate de guvernare.

BIBLIOGRAFIE:

1. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 7-17 din 12.01.2018.
2. Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică [online]. Disponibil: <http://cspa.md>.

3. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate. [online]. Disponibil: [http // eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu).
4. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.807 pentru aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului nr.807 din 20.08.2018 privind activitatea de audi. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.321-332 din 24.08.2018.
5. Standardul Internațional pentru Controlul de Calitate (ISQC) 1, "Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements" [online]. Disponibil: <http://cspa.md>.