

POLITICI ȘI PRACTICI AFERENTE CONTROLULUI CALITĂȚII ÎN AUDITUL FINANCIAR

*Mihail Manoli, conf. univ. dr., ASEM,
email: mmanoli2002@yahoo.com
Natalia Zlatina, conf. univ. dr., ASEM,
email: nzlatina@yahoo.com*

Abstract. *In this study, the authors analyzed the situation of quality control of the audit services from the perspective of financial reporting. Audit quality is not merely a function of technical competence, but professional conduct, too, particularly where the entities' own financial interests might threaten to impair its objectivity. The insistence that ethical standards are paramount, and certainly no less important than technical ones, permeates the whole firm. An effective oversight system should promote the fair presentation of financial information provided by the public interest entity. To achieve this goal, there should be mechanisms for imposing responsibility and accountability on auditors.*

Cuvinte-cheie: *audit, activitate de audit, calitatea serviciilor de audit, control extern, politici și proceduri de audit, supravegherea activității de audit.*

Clasificarea JEL: *M40, M41*

Încrederea utilizatorilor rapoartelor de audit în conținutul acestora, în mare măsură, depinde de calitatea serviciilor de audit prestate de către auditorii financiari. În conformitate cu stipulările articolului 10 din Legea privind activitatea de audit, controlul calității lucrărilor de audit este pus pe seama societăților de audit, auditorilor întreprinzători individuali, care sunt obligați să:

- 📖 *elaboreze și să respecte politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit în conformitate cu cerințele standardelor de audit și ale Codului etic;*
- 📖 *aprobe politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit printr-un document (ordin, dispoziție etc.) emis de conducerea societății de audit sau de auditorul întreprinzător individual;*
- 📖 *efectueze proceduri de control al calității lucrărilor de audit în cadrul fiecărei societăți de audit și de fiecare auditor întreprinzător individual.*

Totodată, societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali prezintă anual Consiliului de supraveghere a activității de audit, până la 30 aprilie al anului ce urmează după anul gestionar:

- ↳ rapoarte financiare și informație privind respectarea procedurilor de control al calității lucrărilor de audit, stabilite de standardele de audit;

↳ raport privind transparența societății de audit, a auditorului întreprinzător individual pentru plasare pe pagina web oficială a Consiliului de supraveghere a activității de audit, în cazul efectuării auditului la entitatea de interes public, care include cel puțin următoarele elemente:

- informație despre politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit, eficiența lor declarată de organul executiv;
- data efectuării ultimei verificări a calității lucrărilor de audit;
- declarație privind respectarea de către societatea de audit, de auditorul întreprinzător individual a principiului independenței;
- informație privind instruirea profesională continuă a auditorilor.

De menționat că toate aceste prevederi legislative reprezintă cerințele față de sistemul de control al calității pentru societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali, care realizează contracte de audit și efectuează revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe.

Consiliul de supraveghere a activității de audit (CSAA), printre atribuțiile sale, „examinează solicitările referitoare la calitatea efectuării lucrărilor de audit” (1,31). În cadrul CSAA, este constituit Serviciul de control și verificare, care este un aparat permanent de lucru, format din patru specialiști cu studii superioare în domeniul economico-financiar sau juridic, cu statut de funcționar public, inclusiv secretarul Consiliului, încadrați în conformitate cu prevederile Legii cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public. Serviciul de control și verificare efectuează controlul asupra modului în care auditorii, societățile de audit și auditorii întreprinzători individuali respectă prevederile legislației în domeniul activității de audit, standardelor de audit, Codului etic, precum și ale altor acte normative ce reglementează activitatea de audit și procedurile de control al calității lucrărilor de audit (1,32). Serviciul de control și verificare, din numele Ministerului Finanțelor, prin intermediul CSAA, efectuează controlul extern al calității lucrărilor de audit, care se desfășoară la societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali, în vederea constatării existenței și a modului de aplicare a:

- ☑ **politicilor și procedurilor de control al calității lucrărilor de audit aplicate la nivel de societate de audit, auditor întreprinzător individual și a**
- ☑ **politicilor și procedurilor de control al calității lucrărilor de audit aplicate la nivel de misiune de audit.**

În acest context, controlul extern efectuat de către Serviciul de control și verificare, din cadrul CSAA, reprezintă activitatea de revizuire a calității activității de audit financiar și a celorlalte servicii profesionale.

Controlul calității pentru societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali, care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe.

Coresponderea, din punct de vedere calitativ, a serviciilor de audit prestate de către o societate de audit, auditorii întreprinzători individuali este bazată pe faptul că acești profesioniști trebuie să respecte principiile prevăzute în Codul etic IFAC, printre care și principiul competenței profesionale și atenției cuvenite. Concomitent cu acest fapt, standardele internaționale de audit, elaborate de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), conțin standarde distincte care au ca scop reglementarea asigurării calității serviciilor de audit:

- **ISQC1** „Controlul calității pentru societățile care efectuează servicii de audit și revizuri ale informațiilor financiare, precum și alte angajamente de asigurare sau servicii conexe”;
- **ISA 220** „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”;
- **ISA 200** „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Standardul internațional privind controlul calității, ISQC1 „Controlul calității pentru societățile care efectuează servicii de audit și revizuri ale informațiilor financiare, precum și alte angajamente de asigurare sau servicii conexe” trebuie citite în contextul „Prefetei Standardelor internaționale privind controlul calității, auditului sau servicii de asigurare și servicii conexe”, care stabilesc aplicarea și autoritatea Standardelor internaționale privind controlul calității.

Scopul acestui standard internațional privind controlul calității (ISQC) este de a stabili principiile de bază și procedurile esențiale și de a oferi îndrumare cu privire la responsabilitățile companiei de audit pentru sistemul propriu de control al calității, pentru angajamentele de audit și revizuire a situațiilor financiare, precum și pentru alte angajamente de asigurare și servicii conexe.

Concomitent, alte standarde și ghiduri privind responsabilitatea personalului unei companii de audit referitoare la procedurile de control al calității, pentru anumite tipuri de angajamente, sunt prezentate în alte hotărâri ale Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB).

Așa cum prevede ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, de exemplu, stabilește standarde și oferă îndrumare în legătură cu procedurile de control al calității pentru angajamentele de audit asupra situațiilor financiare.

Societatea de audit trebuie să stabilească un sistem de control al calității creat pentru obținerea unei asigurări rezonabile că compania și personalul acesteia respectă standardele profesionale și cerințele normative și că rapoartele întocmite de către companie sau partenerii de angajament sunt potrivite în funcție de circumstanțe.

Un sistem de control al calității este format din politici create pentru atingerea obiectivelor și din proceduri necesare pentru implementarea și monitorizarea modului de respectare a acestor politici.

ISQC 1 se adresează tuturor companiilor de audit, iar natura politicilor și procedurilor create de fiecare companie pentru respectarea ISQC 1 depinde de diverși factori, cum ar fi mărimea și caracteristicile operaționale ale companiei și dacă face parte dintr-o rețea. Elementele unui sistem de control al calității, potrivit ISQC 1, se concretizează în:

- responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul societății de audit;
- cerințele relevante de etică;
- acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice;
- resursele umane;
- monitorizarea politicilor și procedurilor de control al calității.

Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare conform ISA 220, are la bază premisa că societatea de audit aplică ISQC 1, că există un sistem de control al calității care să asigure conformitatea cu standardele profesionale, cu legea și emiterea de rapoarte adecvate circumstanțelor date. ISA 220 este aplicabil în Republica Moldova pentru auditul situațiilor financiare începând cu 01 ianuarie 2012, și expune responsabilitățile specifice ale auditorului în privința procedurilor de control al calității pentru un audit al situațiilor financiare, printre care se menționează: *responsabilitatea conducerii pentru calitatea misiunilor; cerințele etice relevante; acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit; desemnarea echipelor misiunii; desfășurarea misiunii; monitorizarea și documentația.*

Sursele aspectelor care urmează a fi abordate într-o societate de audit aferente sistemului de control al calității, pentru a se asigura conformitatea cu cerințele de etică, inclusiv independența și ISA, sunt prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1

Documentarea și monitorizarea continuă a calității serviciilor de audit

Calitatea controlului			
Nr. paragrafului	ISQC 1	Nr. paragrafului	ISA
11	ISQC 1	6	220
13	ISQC 1	14	200
18	ISQC 1	15	200
19	ISQC 1	16	200
29	ISQC 1	17	220
32	ISQC 1	18	220
48	ISQC 1	19	220
57	ISQC 1		

Este important de menționat că politicile și procedurile de control al calității necesită a fi documentate și comunicate personalului companiei. Această comunicare descrie politicile și procedurile de control al calității și obiectivele ce trebuie atinse cu ajutorul lor, și include mesajul potrivit căruia fiecare persoană are o responsabilitate proprie pentru asigurarea calității și trebuie să respecte aceste politici și proceduri. În plus, compania recunoaște importanța obținerii unui feedback cu privire la sistemul de control al calității din partea personalului său. Astfel, compania trebuie să încurajeze personalul să comunice opiniile și problemele lor legate de controlul calității.

Controlul extern/activitatea de revizuire a calității activității de audit financiar și a celorlalte servicii profesionale

După modul de efectuare, controalele externe pot fi:

- planificate – controale efectuate în baza Planului trimestrial de control extern, aprobat de către președintele CSAA;
- la solicitare – controale efectuate în baza solicitărilor referitoare la calitatea lucrărilor de audit parvenite la CSAA, conform prevederilor articolului 31 din Legea privind activitatea de audit;
- controale repetate – controale efectuate în vederea evaluării eficienței măsurilor de remediere și de sancționare aplicate în urma controlului extern.

Activitatea de control extern al Serviciului de control și verificare se desfășoară în condițiile prevăzute de Regulamentul provizoriu privind controlul extern al calității lucrărilor de audit în termenii stabiliți în Planul trimestrial de control extern și se bazează pe următoarele principii:

- *confidențialitate;*
- *independență și obiectivitate;*
- *legalitate și integritate;*
- *competență și responsabilitate;*
- *lipsă de afiliere din partea specialiștilor Serviciului de control și verificare la persoanele care activează în domeniul auditului.*

În ceea ce privește controlul extern, acesta se organizează în baza Programului de efectuare a controlului extern, care conține o listă a domeniilor și sau procedurilor care urmează a fi verificate de către specialiștii Serviciului de control și verificare. În cadrul efectuării controlului extern, este evaluată eficiența sistemului de control intern, atât la nivel de societate de audit, auditor întreprinzător individual, cât și la nivel de misiune de audit.

Controlul extern se efectuează în totalitate sau prin sondaj, în funcție de volumul activității societății de audit, auditorului întreprinzător individual supuși controlului, precum și de frecvența abaterilor constatate anterior, prin acumularea și sistematizarea unui set de informații, care să permită formularea unor concluzii temeinice privind caracterul adecvat al sistemului de control al calității implementat, conformitatea acestuia cu cerințele legislației în domeniu. În procesul controlului extern, sunt verificate minimum 1 și maximum 5 dosare de audit, în funcție de numărul total al dosarelor de audit al societății de audit, al auditorului întreprinzător individual. Stabilește perioada și numărul de misiuni, din perioada care urmează a fi verificată, Consiliul.

În urma aplicării procedurilor de control incluse în Program, pentru a evalua gradul de conformare a societății de audit, auditorului întreprinzător individual cu cerințele corespunzătoare, specialiștii Serviciului notează, în dreptul fiecărei proceduri din listă, mențiunile „Da”, „Preponderent Da” sau „Nu”, în funcție de modul în care societatea de audit, auditorul întreprinzător individual, supus controlului, îndeplinește obiectivele specifice procedurii concrete, cu indicarea comentariilor privind deficiențele constatate și cauzele pentru care unele obiective nu au fost realizate. Determinarea gradului de conformare se efectuează prin raportarea sumei numărului procedurilor cu mențiunea „Da” și a 50% din numărul procedurilor cu mențiunea „Preponderent Da”, la numărul total de proceduri incluse în Program, conform procentajului cuprins între 0% și 100%.

În funcție de procentajul stabilit conform regulilor din Regulamentul provizoriu privind controlul extern al calității lucrărilor de audit, societatea de audit, auditorul întreprinzător individual controlat va obține un calificativ, după cum urmează:

Procentaj	Până la 35%	De la 36% la 70%	De la 71% la 85%	De la 86% la 100%
Calificativ	D	C	B	A

În funcție de calificativul obținut și relevanța neconformităților constatate în urma controlului extern, indicate în Actul de control, Consiliul adoptă decizia corespunzătoare. Decizia Consiliului conține calificativul atribuit, termenul de realizare a măsurilor de remediere a neconformităților cu aplicarea, după caz, a sancțiunilor disciplinare, diferențiate pentru fiecare calificativ acordat, după cum urmează:

pentru calificativul „A”:

- nu se aplică măsuri de sancționare, la necesitate, se va limita doar la recomandările menționate în Actul de control de către specialiștii Serviciului, care trebuie examinate și ca urmare,

realizate unele măsuri corective.

pentru calificativul „B”:

- participarea auditorilor care au luat parte la misiunile de audit verificate la cursuri suplimentare de instruire profesională de 20 ore;
- prezentarea propunerilor, în termen de 15 zile, de la data primirii deciziei, din partea societății de audit, auditorului întreprinzător individual privind modul de realizare a recomandărilor indicate în Actul de control, cu indicarea acțiunilor planificate și termenelor corespunzătoare de realizare în timp de un an;
- raportarea acțiunilor realizate în termen de 10 zile de la data expirării anului în care au fost realizate acțiunile.

pentru calificativul „C”:

- participarea auditorilor, care au luat parte la misiunile de audit verificate, la cursuri suplimentare de instruire profesională de 40 de ore;
- prezentarea propunerilor în termen de 15 zile, de la data primirii deciziei, din partea societății de audit, auditorului întreprinzător individual privind modul de realizare a recomandărilor indicate în Actul de control, cu indicarea acțiunilor planificate și termenelor corespunzătoare de realizare în timp de un an;
- aplicarea de sancțiuni disciplinare, sub formă de avertisment, auditorilor care au luat parte la misiunile de audit verificate, societății de audit, auditorului întreprinzător individual;
- efectuarea unui control extern repetat peste o perioadă ce nu va depăși un an, cu aplicarea măsurilor de sancționare prevăzute la calificativul „D”, în cazul în care s-a stabilit același calificativ.

pentru calificativul „D”:

- participarea auditorilor, care au luat parte la misiunile de audit verificate, la cursuri suplimentare de instruire profesională de 40 de ore;
- prezentarea propunerilor în termen de 15 zile, de la data primirii deciziei, din partea societății de audit, auditorului întreprinzător individual privind modul de realizare a recomandărilor indicate în Actul de control, cu indicarea acțiunilor planificate și termenelor corespunzătoare de realizare în timp de un an;
- aplicarea de sancțiuni disciplinare, sub formă de avertisment, auditorilor care au luat parte la misiunile de audit verificate, societății de audit, auditorului întreprinzător individual;
- efectuarea unui control extern repetat peste o perioadă ce nu va depăși un an și în cazul în care s-a stabilit același calificativ se va iniția procedura de retragere a licenței pentru desfășurarea activității de audit.

Activitatea de audit, inclusiv calitatea serviciilor de audit, în Republica Moldova, este reglementată de Legea privind activitatea de audit, în vigoare de la 01.01.2008. Implementarea, începând cu 01.01.2012, a Standardelor Internaționale de Audit, solicită revizuirea conținutului Legii privind activitatea de audit, lege care, în anumite aspecte nu corespunde Directivei UE privind auditul statutar. Pentru obținerea unei mai bune concordanțe între Legea privind activitatea de audit, Standardele Internaționale de Audit, și alte acte normative interne, aferente activității de audit, pentru a realiza o mai bună aliniere la Directivele UE, actualizarea conținutului Legii privind activitatea de audit este o prioritate și necesitate a timpului.

Bibliografie:

1. Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007 (Republicat: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.72-75/230 din 13.04.2012, Monitorul Oficial nr.117-126/530 din 10.08.2007).
2. Standardele Internaționale de Audit și Codul etic, Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 64 din 14 iunie 2012, www.minfin.md
3. REPARIS, *Joint Vienna Institute, Audit Training of Trainers Workshop*, 6-8 February, 2013.
4. Regulamentul *provizoriu* privind controlul extern al calității lucrărilor de audit, www.minfin.md
5. ROSC, The World Bank Centre for Financial Reporting Reform, Moldova, June 2013.
6. NEAMȚU, Horia, ROMAN, Aureliana-Geta, ȚURLEA, Eugeniu. *Audit financiar, Misiuni de asigurare și servicii conexe*, Editura Economica, 2012 .