

CONCEPTUAL ASPECTS REGARDING GOOD PRACTICES INTERNATIONAL FOR MONITORING THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

ASPECTE CONCEPTUALE PRIVIND BUNELE PRACTICI INTERNAȚIONALE DE MONITORIZARE A AUDITULUI SITUAȚIILOR FINANCIARE

Iachimovschi Anatolie,
Doctor în științe economice;
Academia de Studii Economice a Moldovei; str. Mitropolit Gavriil Banulescu-Bodoni 61,
Chișinău, Republica Moldova; pagină web: ase.md; telefon: (+373) 22 402 575; email:
iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md

Grumeza Dumitru, Doctor în științe economice;
Academia de Studii Economice a Moldovei; str. Mitropolit Gavriil Banulescu-Bodoni 61,
Chișinău, Republica Moldova; pagină web: ase.md; telefon: (+373) 22 402 575; email:
grumeza.dumitru.dumitru@ase.md

Abstract. *According to ISA 220 the quality control of the audit of the financial statements is based on the premise of applying the ISQC 1 requirements or the national requirements that are at least as rigorous. Although ISA 220 is applicable to the audit missions of the financial statements, there are currently deficiencies in the implementation of an efficient mechanism for monitoring the quality of audit work. The present study aims, based on observations and queries, to materialize the aspects necessary to be reported in the process of monitoring the quality of audit works, as well as to identify criteria for appreciation of the level of improvement of the audit quality control system. Also, the study aims to specify the aspects that can be communicated within a social network in order to ensure compliance with the good international practices regarding the quality control of audit works.*

Key words: *quality control, audit work, quality control procedures, reporting mechanism, policy monitoring.*

JEL : *M42*

Conținutul lucrării

Entitatea de audit ar trebui în continuu să ofere o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate, funcționează eficient și sunt respectate în practică. Pentru supravegherea acestui proces este necesară efectuarea unei monitorizări permanente și complexe a conformității politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit potrivit normelor în vigoare și practicii internaționale de audit.

Actualmente, aspectele importante ale monitorizării calității lucrărilor de audit sunt stabilite prin intermediul actelor normative și legislative și promovate de practica autohtonă și internațională, care dezvăluie obiectul, scopul, subiectul, modalitatea și transparența monitorizării.

Monitorizarea calității lucrărilor de audit are ca obiect principal oferirea de informații cu privire la respectarea politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit prevăzute de următoarele acte normative și legislative:

- a) Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017 [1];
- b) 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" [4];

- c) Standardul Internațional de Audit (ISA 220) „Quality Control for an Audit of Financial Statements” [5].

Obiectul monitorizării constituie politicile și procedurile de control a calității lucrărilor de audit conform standardelor profesionale. Politicile și procedurile de control a calității lucrărilor de audit sunt stabilite de ISQC 1 și Standardul Internațional de Audit 220 „Controlul calității lucrărilor de audit”, care reflectă același obiect al monitorizării: raportarea respectării politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit.

Întrucât obiectul monitorizat definit de normele auditului autohton nu diferă de cel al practicii general-acceptate internaționale, se consideră necesar de a fi specificate următoarele concretizări legate de genul informațiilor raportate, ele fiind următoarele:

- gradul de cunoaștere de către personalul firmei de audit a politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit;
- nivelul de adaptare a politicilor și procedurilor de control a calității la fiecare angajament de audit;
- conformarea colaboratorilor societății de audit principiilor de independență, integritate, obiectivitate, profesionalism;
- respectarea principiului competenței profesionale și a echității asumării responsabilităților la selectarea membrilor echipei de audit pentru fiecare angajament;
- corespunderea experienței acumulate și nivelului de formare profesională a colaboratorilor societății de audit cu complexitatea lucrărilor de audit încredințate;
- supervizarea lucrărilor de audit, care oferă o asigurare rezonabilă că fiecare angajament de audit corespunde standardelor de calitate;
- colaboratorii societății de audit implicați în angajamente de audit beneficiază de consultații profesionale pe măsura necesității;
- evaluarea periodică a listei clienților existenți și potențiali pentru a decide păstrarea și acceptarea lor ținând cont asigurarea independenței auditului, satisfacerea cerințelor clientului și prestarea serviciilor profesionale.

Scopul monitorizării politicilor și procedurile de control al calității, în cazul auditului financiar autohton conform legislației este de a raporta eficiența lor în conformitate cu declarația efectuată de organul executiv al societății de audit. Formularul oficial de raportare autohtonă a respectării politicilor și procedurile de control al calității lucrărilor de audit permite prezentarea declarațiilor conducerii societății de audit cu privire la conformitatea acestora la normele activității de audit și permite de a oferi o evaluare a nivelului de aderare la standardele profesionale și la cerințele de reglementare.

Conform art.29 (1) al Legii privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017, entitățile de audit sunt obligate care efectuează auditul la entitățile de interes public prezintă Consiliului de supraveghere publică a auditului și publică pe propriile pagini web oficiale, în termen de 4 luni de la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, raportul privind transparența, care rămîne disponibil minimum 5 ani de la data publicării. Conținutul raportului privind transparența este stabilit de către Consiliul de supraveghere publică a auditului.

Monitorizarea calității lucrărilor de audit pentru auditul exercitat la entitățile de interes public are ca scop declararea eficienței politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit, iar pentru auditul exercitat la celelalte entități - respectarea procedurilor de control a calității lucrărilor de audit, stabilite de standardele de audit. În primul caz monitorizarea are ca scop declararea eficienței politicilor respective, iar în celălalt caz respectarea procedurilor de control, stabilite de standardele de audit. Prin urmare pot fi formulate cel puțin două afirmații:

1. Monitorizarea calității lucrărilor de audit atît pentru auditul entităților de interes public cît și pentru celelalte entități auditate urmărește acelaș scop, adică oferirea de informații referitor la conformitatea controlului calității lucrărilor de audit cerințelor standardelor de audit;

2. Monitorizarea, în cazul auditului de interes public trebuie să declare dacă politicile și procedurile în cauză sunt eficiente, iar pentru auditul celorlalte entități este necesar de a se raporta respectarea procedurilor de control a calității lucrărilor de audit stabilite de standardele de audit.

Pentru prima afirmație poate fi prezentată următoarea explicație: orice audit indiferent cum este clasificată entitatea auditată se conduce de cerințele standardelor profesionale, inclusiv de prevederile standardelor nominalizate anterior. Prin urmare scopul monitorizării calității lucrărilor de audit nu poate fi altul decît declararea corespunderii politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit cu cerințele standardelor de audit, care presupune și eficiență.

A doua afirmație permite societății de audit să raporteze doar unele aspecte. În cazul auditului entităților de interes public se raportează informația cu privire doar la eficiența politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit, iar pentru auditul celorlalte entități este necesar de a fi declarată informația ce se referă la faptul dacă procedurile de control a calității lucrărilor de audit corespund standardelor de audit.

De asemenea, este de menționat că monitorizarea politicilor și procedurilor de control a calității practică de auditul autohton se află la etapa inițială de implementare a mecanismului de raportare, care în continuare ținînd cont de practica internațională se va axa și pe necesitatea oferirii informațiilor cu privire la faptul dacă:

- sistemul de control al calității în mod corespunzător a fost conceput și pus în aplicare;
- politicile de control al calității și tehnicile aferente au fost aplicate în mod adecvat.

Aceste obiective urmează a fi realizate astfel încât rapoartele care sunt emise de către societatea de audit sau de partenerii de angajament să fie adecvate circumstanțelor apărute la exercitarea auditului sau adaptate noilor cerințe de perfecționare a conceptului de sistem a controlului calității lucrărilor de audit.

Perfecționarea conceptului de sistem a controlului calității lucrărilor de audit presupune evaluarea efectului neregulilor constatate în funcționarea sistemului de control a calității lucrărilor de audit pentru a se stabili dacă acestea:

- nu indică în mod necesar că sistemul de control al calității lucrărilor de audit este insuficient pentru a oferi o asigurare rezonabilă că acesta este în conformitate cu standardele profesionale și legale aplicabile și cu cerințele de reglementare, precum și că rapoartele emise de societatea de audit sau de partenerii de angajament ai acesteia sunt adecvate în circumstanțe respective;
- au caracter sistemic, repetativ sau presupun alte deficiențe importante, care necesită o acțiune promptă corectivă și recomandări pentru acțiuni adecvate de remediere.

Un element de bază al activității de monitorizare este subiectul monitorizării, care constituie corespunderea politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit prevederilor legale și normative existente la moment. Pentru firmele de audit din țară, legea privind activitatea de audit obligă entitățile de audit să declare pentru fiecare an respectarea politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit.

Responsabilitatea de monitorizare îi revine societății de audit și auditorului întreprinzător individual. În cadrul societății și auditorului întreprinzător individual, responsabilitatea pentru monitorizare ar trebui să revină unei persoane neimplicate în exercitarea angajamentului pentru care se monitorizează procedurile de control a calității lucrărilor de audit.

Această cerință a ISQC 1, asigură obiectivitatea monitorizării evitându-se astfel suprapunerea funcției de control cu cea de executor. Entitățile mici de audit, având un număr mic de colaboratori se confruntă cu situația când una și aceeași persoană îndeplinește concomitent două și mai multe funcții în cadrul activității de audit, de exemplu ca administrator și în același timp și ca executor al unui angajament de audit.

De aceea, în astfel de situație poate apărea problema obiectivității controlului calității lucrărilor de audit. Ca urmare, auditorul însuși se controlează apreciindu-și calitatea lucrărilor de audit, adică este o situație de autoevaluare dar nu de control, cu atât mai mult de monitorizare obiectivă care presupune în primul rând independență față de executorul angajamentului de audit controlat.

În acest caz, societatea de audit și auditorul întreprinzător individual își poate încredința responsabilitatea pentru procesul de monitorizare unui partener sau unei alte persoane cu experiență suficientă și adecvată și cu autoritate din cadrul societății de audit, care-și va asuma această responsabilitate. Fiind o recomandare a ISQC 1, este important ca și în cadrul societății de audit autohtone monitorizarea sistemului de control al calității să fie efectuată de către persoane competente, neimplicate în exercitarea angajamentelor inspectate. Astfel de persoane vor fi responsabile de asigurarea perfecționării sistemului de control al calității lucrărilor de audit.

Persoana responsabilă de monitorizare va lua în considerare evaluarea continuă a sistemului de control al calității și se va baza pe următoarele modalități de acumulare și de raportare a informațiilor, care fiind practicate de companiile internaționale de audit pot fi recomandate și auditului local:

- analiza noilor evoluții a cerințelor profesionale;
- examinarea acțiunilor de perfecționare a sistemului de control al calității;
- inspecția unei selecții de angajamente încheiate;
- prezentarea punctelor slabe ale sistemului de control al calității.

De asemenea, în acest context se propune analiza noilor evoluții în materie de standarde profesionale și cerințele de reglementare juridică, precum și modul în care acestea sunt reflectate în politicile și procedurile societății de audit. După caz, se va solicita o confirmare scrisă de conformitate cu politicile și procedurile cu privire la:

- independența activității societății de audit;
- continuitatea dezvoltării profesionale, inclusiv formarea profesională;
- deciziile legate de acceptarea și continuarea relațiilor și angajamentelor specifice cu clienții permanenți.

Examinarea acțiunilor de perfecționare are ca scop realizarea acțiunilor de îmbunătățire a controlului. Acțiuni, care trebuie luate și aduse în sistemul de control al calității lucrărilor de audit, inclusiv în politicile și procedurile societății referitoare la educație și formare profesională. Inspecția unei selecții de angajamente încheiate presupune inspecția unor angajamente de prestare a serviciilor de audit, realizată de obicei în mod ciclic. Un ciclu inspectat, de regulă va avea o întindere de cel mult trei ani, iar angajamentele selectate pentru inspecție va include cel puțin un angajament pentru fiecare partener de angajament din cadrul fiecărui ciclu. Maniera în care inspecția este organizată, inclusiv graficul de selectare a angajamentelor individuale, depinde de mulți factori, cum ar fi:

- autonomia societății de audit în efectuarea inspecțiilor proprii a calității lucrărilor de audit;
- gradul de autoritate a reprezentanței societății de audit, dacă acesta în mod individual este autorizat să efectueze inspecții proprii sau poate să le desfășoare doar cu asistența reprezentanților sediului central;

- natura și complexitatea lucrărilor de audit realizate de societățile de audit sau de reprezentanța acesteia;
- riscurile asociate clienților societății de audit și angajamentelor specifice de exercitare a lucrărilor de audit.

Totodată, entitatea de audit trebuie să stabilească politici și proceduri menite să ofere o asigurare rezonabilă că acestea tratează în mod corespunzător:

- reclamațiile și acuzațiile că lucrările de audit nu se conformează cu standardele profesionale și cerințele legale aplicabile auditului;
- acuzațiile de non-conformitate cu sistemul de control al calității lucrărilor de audit.

Ca parte a acestui proces, societatea trebuie să stabilească și să definească în mod clar posibilități pentru colaboratorii societății de a ridica probleme într-un mod care să le permită să prezinte deficiențele sistemului de control intern, fără teama de represii. Dacă în timpul anchetării reclamațiilor și acuzațiile, sunt constatate deficiențe în proiectarea sau exploatarea politicilor de control al calității lucrărilor de audit și sunt identificate proceduri de non-conformitate cu sistemul de control al calității, entitățile de audit ar trebui să realizeze anumite acțiuni de corectare a deficiențelor sistemului de control al calității lucrărilor de audit, care pot include una sau mai multe din următoarele:

- a) luarea de măsuri adecvate de remediere în legătură cu un angajament individual;
- b) comunicarea rezultatelor la persoanele responsabile de formarea și dezvoltarea profesională;
- c) modificarea politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit;
- d) aprobarea măsurilor disciplinare împotriva celor care nu respectă politicile și procedurile societății de audit, în special împotriva celor care fac acest lucru în mod repetat.

Din punct de vedere al transparenței, în cazul auditului autohton informația despre respectarea procedurilor de control a calității lucrărilor de audit se raportează unei instituții de stat, în prezent Ministerului Finanțelor. Totodată pe pagina oficială web fiind posibil accesarea declarațiilor despre eficiența politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit în cazul auditului exercitat la entitățile de interes public.

Conform practicii internaționale, rezultatele monitorizării sistemului de control al calității sunt comunicate cel puțin anual următoarelor persoane:

- partenerilor de angajament și altor colaboratori ai societății de audit;
- șefului sau ofițerului executiv al societății de audit;
- consiliului de administrare al partenerilor de angajament.

Această comunicare ar putea fi practică și de societățile de audit din țară pentru schimb de experiență, totodată urmărindu-se ca monitorizarea să fie suficientă pentru a permite societății de audit și partenerilor de angajament să acționeze prompt și adecvat în cazul în care este necesar, în conformitate cu ale lor roluri și responsabilități definite. Informațiile comunicate ar putea să includă și următoarele aspecte:

- o descriere a procedurilor de monitorizare efectuate;
- concluziile trase din realizarea procedurilor de monitorizare;
- acțiunile întreprinse pentru rezolvarea deficiențelor semnificative cu caracter repetativ.

Unele societăți de audit operează ca parte a unei rețele și, pentru coerență, se pot pune în aplicare unele din procedurile lor de monitorizare pe bază de rețea. Societățile de audit din cadrul unei astfel de rețele poate funcționa sub monitorizarea politicilor comune și procedurilor concepute pentru a se conforma normelor de control a calității lucrărilor de audit. Acestor societăți se recomandă ca periodic, de exemplu cel puțin anual, prin intermediul rețelei să comunice despre:

- a) domeniul de aplicare generală, amploarea și rezultatele procesului de monitorizare a politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit;
- b) toate deficiențele identificate în sistemul de control al calității lucrărilor de audit și măsurile întreprinse pentru soluționarea lor;
- c) rezultatele procesului de monitorizare puse în aplicare în cadrul rețelei.

Concluzii:

1. Întrucât legislația autohtonă obligă entitățile de audit să asigure obiectivitatea procesului de monitorizare a procedurilor de control a calității lucrărilor de audit, din cauza numărului redus de personal această responsabilitate ar trebui să revină unei persoane neimplicate în exercitarea angajamentelor de audit, adică unui expert independent din exterior;

2. Practica internațională din acest domeniu denotă importanța promovării unei comunicări multilaterale a succeselor obținute în rezultatul împărtășirii opiniilor privind experiențele acumulate în supravegherea calității lucrărilor de audit. Astfel, schimbul de experiență contribuie la consolidarea imaginii auditului, prin urmare această comunicare este necesară de a fi susținută și de subiecții activității de audit din țară;

3. Actualmente, rețele moderne de comunicare ar oferi entităților de audit autohtone o asigurare rezonabilă a coerenței procedurilor de control a calității realizării angajamentelor de audit prin conceperea unor politici comune de valorificare a bunelor practici internaționale în acest domeniu.

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. 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).
3. 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.
4. 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>.
5. Standardul Internațional de Audit (ISA 220) „Quality Control for an Audit of Financial Statements” [online]. Disponibil: <http://cspa.md>.