

ASIGURAREA CALITĂȚII AUDITULUI PRIN PRISMA REFORMEI CADRULUI LEGISLATIV

ENSURING THE QUALITY OF THE AUDIT THROUGH THE REFORM OF THE LEGISLATIVE FRAMEWORK

CZU: 657.6:346(478)

IACHIMOVSKI Anatolie

Dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

E-mail: aiachimovschi@mail.ru

Abstract. The purpose of this study is to provide a feature of the new legislative provisions regarding the quality assurance of the audit in the Republic of Moldova. Through this article we try to present some suggestions for implementing the current concept of public oversight of the audit through an autonomous public institution, which will operate on the basis of self-management principles.

Cuvinte-cheie: auditor, asigurare, controlul calității lucrărilor de audit, instituție publică, practici internaționale de audit, sistem de supraveghere publică, standarde internaționale de audit.

Introducere

Motivația pentru care a determinat autorul să abordeze acest subiect este actualitatea și importanța acordată sistemului de asigurare a calității auditului în noua lege privind auditul. În urma analizei noilor prevederi legislative, care a vizat perspectivele auditului situațiilor financiare, autorul a constatat că deși în ultima perioadă au fost aduse o serie de îmbunătățiri legale conceptului de organizare a sistemului de supraveghere publică, mai sunt necesare și de alte acte normative secundare care să ajute la crearea cadrului legal pentru asigurarea calității auditului. Prin acest articol am dori să surprindem evoluția reglementărilor privind activitatea de audit în Republica Moldova și să exprimăm opinia referitor la avantajele și dezavantajele acestei evoluții pentru asigurarea profesiei de auditor.

Rezultate și discuții

Republica Moldova este una din țările care în anul 2017 a adoptat noi reglementări cu privire la auditul situațiilor financiare, acest eveniment având o importanță deosebită în evoluția legislației auditului și un impact asupra cadrului de reglementare a procesului de supraveghere a activității de audit.

În ultimul timp, sistemul de asigurare a calității auditului este o temă frecvent abordată în mediul profesional din Republica Moldova în legătură cu reformarea cadrului legal în concordanță cu normele europene. Prezenta cercetare are ca scop identificarea și evidențierea perspectivelor conceptului de asigurare a calității auditului și modul în care se va dezvolta în viitor. Cercetarea s-a bazat pe analiza normelor și reglementărilor în vigoare în comparație cu cele vechi referitor la sistemul de supraveghere publică a auditului.

Astfel, în cadrul acestui material am analizat noile reglementări privind supravegherea auditului prevăzute de Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017 (data intrării în vigoare fiind 01.01.2019), prin comparație cu cele vechi prevăzute de Legea privind activitatea de audit nr.61 din 16.03.2007 (aplicabilă până la sfârșitul anului 2018).

Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017 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.

Experții au apreciat pozitiv noile prevederi întrucât corespund standardelor europene și va asigura condiții necesare pentru dezvoltarea domeniului dat. Noua lege menționează la capitolele VIII și IX că supravegherea auditului este asigurată prin formarea și funcționarea:

- a. Consiliului de supraveghere publică a auditului;
- b. Comitetului de supraveghere a auditului;
- c. Comitetului de audit al entității de interes public.

Aspectul referitor la supravegherea publică a auditului sunt prezentate în Lege doar la nivel de concept. Însă, pentru exercitarea supravegherii mai sunt necesare și de elaborarea și aprobarea unor regulamente. Odată cu intrarea în vigoare a noii legi, se va crea un Consiliu de supraveghere publică a auditului, iar Guvernul Republicii Moldova urmează să aprobe Regulamentul de activitate al acestui Consiliu. La rândul său, Consiliul are sarcina de a aproba Regulamentul privind controlul extern al calității auditului.

Este de remarcat că conform noii legi privind auditul, Consiliul îndeplinește rolul unui organ de supraveghere publică a auditului. Are statut de persoană juridică și în calitate de instituție publică autonomă dispune de buget autonom și conturi trezoreriale. Astfel, noua Lege în comparație cu cea veche oferă oportunitatea angajării necesarului de specialiști pentru exercitarea controlului calității lucrărilor de audit.

Potrivit art.37 din Legea privind auditul situațiilor financiare, Consiliul îndeplinește următoarele funcții:

- înregistrarea stagiilor și monitorizarea stagiului;
- certificarea și înregistrarea auditorilor;
- înregistrarea entităților de audit;
- monitorizarea instruirii profesionale continue;
- asigurarea calității;
- investigarea și sancționarea auditorilor și entităților de audit;
- elaborarea și aprobarea actelor normative în vederea exercitării funcției de supraveghere publică.

Aceste funcții, atribuite unei singure instituții publice, asigură consolidarea sistemului de supraveghere a activității de audit. În acest mod au fost soluționate probleme condiționate de responsabilitatea fragmentată în supravegherea publică a misiunilor de audit. Astfel, Consiliul este responsabil nu doar de asigurarea conformării auditorilor și a entităților de audit cu standardele relevante de audit, codul de etică și cerințele de asigurare a calității, ci și de autorizarea participanților la piața serviciilor de audit.

Totodată, este de menționat că în conformitate cu noile prevederi legislative Consiliul acționează în calitate de instituție care reglementează modul de exercitare a funcției de supraveghere publică a auditului. În trecut, acționa în calitate de organ consultativ pentru reglementări în domeniul auditului. Consiliul va avea dreptul de a delega organizațiilor profesionale din domeniul auditului funcția de control extern al calității auditului membrilor lor – entităților de audit – care efectuează auditul la entitățile ce nu sînt de interes public.

Asigurarea calității, prin prisma noilor prevederi legislative, se exercita prin controlul extern al calității care este efectuat de către Consiliu în scopul gestionării sistemului de asigurare a calității auditului.

Art.41 (1) a Legii privind auditul situațiilor financiare, prevede scopul controlului extern al calității efectuat de Consiliu. Ținînd cont de atribuția Consiliului menționată la lit.e alin. (3) art.37 privind „asigurarea calității” în opinia noastră termenul potrivit care ar putea înlocui expresia „gestionării sistemului de asigurare a calității” este „efectuarea de revizuri pentru asigurarea calității”. Este de remarcat că la art.2 (1) nu este dată definiția sistemului de asigurare a calității.

Întrucît Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, prevede anumite criterii pentru

sistemul de asigurare a calității rezultă că acestea ar trebui să se regăsească și în contextul cadrului normativ autohton. Conformarea la aceste criterii presupune:

a) sistemul de asigurare a calității este organizat astfel încât să fie independent de auditori și entitățile de audit verificate și să facă obiectul supravegherii publice;

b) finanțarea sistemului de asigurare a calității este sigură și fără nici un fel de influențe posibile nedorite din partea auditorilor sau entităților de audit;

c) sistemul de asigurare a calității trebuie să dispună de resurse corespunzătoare;

d) persoanele care efectuează verificările pentru asigurarea calității au formarea profesională corespunzătoare și experiență relevantă în auditul legal și raportarea financiară, combinate cu formare specifică în ceea ce privește controlul calității;

e) selectarea celor care fac verificările pentru misiuni specifice de control al calității se face în baza unor proceduri obiective, concepute astfel încât să se evite orice conflicte de interese între cei care fac verificările și auditorul legal sau entitatea de audit care fac obiectul verificării;

f) aria de aplicabilitate a verificării pentru asigurarea calității, susținută de testarea adecvată a dosarelor de audit selectate, include o evaluare a conformității cu standardele de audit aplicabile și cu cerințele de independență, a cantității și calității resurselor cheltuite, a onorariilor de audit percepute și a sistemului intern de control al calității din cadrul entității de audit;

g) verificarea pentru asigurarea calității face obiectul unui raport care conține principalele concluzii ale verificării pentru asigurarea calității;

h) auditorul legal sau de firma de audit dau curs recomandărilor formulate la încheierea verificărilor pentru asigurarea calității într-un termen rezonabil. Iar în cazul în care nu se dă curs recomandărilor în cauză auditorul legal sau entitatea de audit, după caz, fac obiectul măsurilor sau sancțiunilor disciplinare.

Aceste condiții potrivit ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” se regăsesc în abordarea controlului intern al entității de audit. Totodată, aceste cerințe sunt binevenite de a fi luate în considerare la elaborarea politicilor controlului extern al activității de audit promovate de organele de reglementare, supraveghere și asociațiile profesionale.

O revizuire a lucrărilor misiunii constă în luarea în considerare a măsurii în care:

- aspectele semnificative au fost semnificate pentru a fi analizate mai în detaliu;

- au avut loc consultări corespunzătoare, iar concluziile obținute au fost documentate și implementate;

- activitatea desfășurată sprijină concluziile obținute și este documentată corespunzător;

- probele obținute sunt suficiente și adecvate pentru a sprijini raportul auditorului;

- obiectivele procedurilor misiunii au fost îndeplinite.

Astfel, partenerul de misiune își asumă responsabilitatea pentru revizuirile efectuate în conformitate cu politicile și procedurile de revizuire ale entității de audit. Conform ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare” partenerul de misiune trebuie, pînă la data raportului auditorului, printr-o revizuire a documentației de audit și o discuție cu echipa misiunii, să fie convins că au fost obținute suficiente probe de audit adecvate întru sprijinirea concluziilor obținute și pentru ca raportul auditorului să fie emis. În acest scop, partenerul de misiune pînă la data raportului auditorului se va convinge de rezolvarea unor aspecte semnificative, precum:

- domeniile critice ale raționamentului, în special cele referitoare la aspecte dificile sau contencioase identificate pe parcursul misiunii;

- riscurile semnificative;

- alte aspecte pe care partenerul de misiune le consideră importante.

Chiar dacă nu trebuie să revizuiască toată documentația de audit, partenerul de audit poate face acest lucru. Partenerul de misiune documentează aplicarea procedurilor de revizuire. Așa cum prevede ISA 230 „Documentația de audit”, în documentarea lucrărilor de revizuire se specifică natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de revizuire efectuate. De asemenea, în documentația de audit revizuită se înregistrează persoana care a revizuit activitatea de audit efectuată, data și amploarea revizuirii.

Revizuirea controlului calității misiunii sau inspectarea calității de către un partener independent se practică în cazul misiunilor de audit a situațiilor financiare ale entităților de interes public. De regulă, acest partener numit inspector al controlului calității misiunii este de fapt o altă persoană din cadrul entității de audit, care poate fi și externă, cu o calificare adecvată sau poate fi o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, cu experiență suficientă și adecvată și cu autoritatea de a evalua obiectiv raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului.

În situația când este necesară o revizuire a controlului calității misiunii se va discuta cu inspectorul controlului calității aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii controlului calității misiunii. De aceea, partenerul de misiune nu va data raportul auditorului până la finalizarea revizuirii controlului calității misiunii. Evaluarea aspectele semnificative ale misiunii de către inspectorul controlului calității implică revizuirea situațiilor financiare și a proiectului de raport al auditorului. La revizuirea proiectului sunt evaluate concluziile la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului și se ia în considerare măsura în care proiectul de raport al auditorului este adecvat.

În cadrul realizării unei inspecții a controlului calității pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, inspectorul controlului calității misiunii ia în considerare evaluarea realizată de către echipa misiunii a principiului independenței. Inspectorul ia în considerare măsura în care a avut loc o consultare adecvată în legătură cu aspectele care implică divergențe de opinie sau alte opinii sau alte aspecte dificile sau contencioase, și concluziile care decurg de pe urma acestor consultări.

Astfel, s-ar pune un accent mai mare pe funcțiile de asigurare a calității ale asociațiilor profesionale și în acest mod se va reuși mai cu succes să fie consolidate capacitățile existente de a pune la punct un proces adecvat pentru a permite auditorilor să depășească dificultățile legate de aplicarea standardelor profesionale internaționale în domeniu și de dezvoltare a sistemului actual privind supravegherea și reglementarea activității de audit. Iar pentru asigurarea de misiuni mai calitative ale auditului situații financiare, se propune:

- implementarea unui sistem eficient de investigații și sancțiuni pentru a detecta, corecta și preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului;
- instituirea cerințelor specifice către auditele entităților de interes public;
- formularea cerințelor extinse privind etica profesională și scepticismul profesional.

Întrucât, sunt în curs de elaborare actele normative secundare care vor facilita implementarea Legii privind auditul situațiilor financiare, considerăm oportune instituirea cerințelor specifice către auditele entităților de interes public, precum:

- restricționarea onorariilor;
- interzicerea prestării serviciilor care nu sunt de audit;
- includerea cerințelor de evaluare a controlului calității misiunii;
- prevederi speciale privind desemnarea auditorului și durata misiunii, cerințe suplimentare privind conținutul raportului auditorului.

Concluzii

Este de remarcat faptul că conceptul actual legal privind organizarea asigurării calității activității de audit, din punct de vedere al corespunderii cu normele europene, este cu mult mai perfect în comparație cu prevederile vechii legi.

Noua lege privind auditul oferă posibilități clare de a acționa transparent în parcurgerea traseului de racordare a activității de audit la bunele practici europene din acest domeniu. Prin reformarea cadrului legislativ se urmărește creșterea prestigiului și a recunoașterii profesionalismului auditului la nivel național și internațional. Întrucât, componenta asigurării calității auditului devine esențială, se așteaptă ca sistemul de supraveghere a activității de audit să capete eficiență, coerență și utilitate efectivă pentru Republica Moldova.

Totodată, în contextul actualelor reforme realizate în Republica Moldova dorim să ne expunem opinia referitor la necesitatea ajustării cadrului legal care să prevadă, de asemenea, stimularea

auditorilor și a entităților de audit să fie membri ai asociațiilor profesionale, iar acestea la rândul său să-și asume angajamente de respectare a Declarațiilor IFAC și a obligațiilor de membru.

Bibliografie

1. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017 (data intrării în vigoare fiind 01.01.2019). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 7-17 din 12.01.2018.
2. Legea privind activitatea de audit nr.61 din 16.03.2007. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2007, nr. 117-126.
3. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.1450 cu privire la unele măsuri de executare a legii nr.61-XVI din 16.03.2007 privind activitatea de audit. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.203-206/1493 din 28.12.2007.
4. Hotărârea Guvernului nr.1507 din 31.12.2008 cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014 În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.10-11 din 23.01.2009.
5. Indicațiile metodice aferente întocmirii și prezentării Informației privind respectarea procedurilor de control al calității lucrărilor de audit, stabilite de Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova în anexa 1 la ordinul nr.115 din 26.12.2008. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.237-240 din 31.12.2008.
6. 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).
7. Cartea verde. Politica de audit: lecțiile crizei. Comisia Europeană [online]. Disponibil: [http // ec.europa.eu](http://ec.europa.eu).
8. Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Codul Etic al Profesioniștilor Contabili [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
9. Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică [online]. Disponibil: [http // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
10. Tabelul de transpunere în legislația națională 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 // <http://mf.gov.md>.