

CURRENT REGULATORY FRAMEWORK ON PUBLIC SUPERVISION OF AUDIT ACTIVITY IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

CADRUL NORMATIV ACTUAL PRIVIND SUPRAVEGHEREA PUBLICĂ A CALITĂȚII ACTIVITĂȚII DE AUDIT ÎN REPUBLICA MOLDOVA

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. *The normative framework regarding the public supervision of the audit activity in the Republic of Moldova has been improved this year, with the approval of the various regulations whose purpose is to regulate the way of organizing and carrying out the external quality control. Through the present study it is proposed to present and disclose the new requirements of the normative framework regarding the quality assurance of the audit in order to prevent, detect and correct non-conformities in the process of auditing the financial statements.*

In the elaboration of this paper, as the research methodology, the analysis of the good European practices regarding the quality of the audit activity was applied, taking into account the commitment assumed by the Republic of Moldova to transpose into the national legislation the provisions of the Community acquis in this field. In this way it is proposed to clarify the performances obtained by the local regulatory authority in the development of the normative framework regarding the public supervision of the audit activity.

The results obtained from the research carried out are of interest for business partners, audit entities, auditors, professional associations, as well as for the public oversight authority of the audit activity in the Republic of Moldova.

Key words: auditor, audit activity, quality control, international audit standards, public oversight, supervisory authority.

JEL : M42

Conținutul lucrării

Republica Moldova și-a asumat angajamentul de a transpune în legislația națională prevederile acquis-ului comunitar în domeniul raportării financiare corporative. Acest angajament reiese din ratificarea de către Parlamentul Republicii Moldova a 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.

Conform prevederilor Legii nr. 112 din 2 iulie 2014 [2], pentru realizarea acestui angajament în domeniul auditului situațiilor financiare, unele prevederi ale Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate [4], care se referă la controlul extern al calității auditului, și nu au fost transpuse în Legea nr. 271 din 15 decembrie 2017 privind auditul situațiilor financiare [1], sunt prevăzute în Regulamentul privind controlul extern al calității auditului aprobat de Consiliul de supraveghere publică a auditului din Republica Moldova prin decizia nr.17 din 14.08.2019 [9].

Acordul de Asociere, în Anexa II la capitolul 3 „Dreptul societăților comerciale, contabilitate și audit și guvernanta corporativă” din titlul IV prevede angajamentul pentru punerea în aplicare a dispozițiilor Directivei 2006/43/CE. De asemenea, în cadrul acestui capitol Republica Moldova se angajează să își apropie progresiv legislația de Recomandarea Comisiei din 5 iunie 2008 privind limitarea răspunderii civile a auditorilor legali și a societăților de audit (2008/473/CE), precum și racordarea la Recomandările Comisiei din 6 mai 2008 privind asigurarea calității externe pentru auditorii legali și firmele de audit care auditează entități de interes public (2008/362/CE).

Consiliul de supraveghere publică a auditului, în conformitate cu prevederile Legii nr.271/2017 privind transparența în procesul decizional, a prezentat pentru consultații publice pe pagina web a instituției proiectul Regulamentului privind controlul extern al calității auditului. Necesitatea elaborării reiese din respectarea Legii 271/2017 privind auditul situațiilor financiare. Art. 41 alin. (4) al legii nominalizate precizează care este actul normativ care stabilește modul de efectuare a controlului extern al calității și de aplicare a măsurilor disciplinare. Acest act normativ este aprobat de către Consiliu de supraveghere publică a auditului și are denumirea de „Regulament privind controlul extern al calității auditului” (în continuare Regulament).

Regulamentul privind controlul extern al calității auditului a fost elaborat în vederea aplicării dispozițiilor art.29 și art 32 din Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate. În procesul elaborării și aprobării regulamentului în cauză, Centrul de Armonizare a Legislației subordonată Ministerului Justiției, creat în scopul facilitării procesului de armonizare a legislației naționale cu cea a Uniunii Europene, a efectuat verificarea compatibilității proiectului actului normativ cu prevederile Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate. Rezultatele verificării compatibilității conțin concluzia conform căreia proiectul actului normativ în cauză și-a atins finalitatea, cu excepția unor obiecții menționate de către această instituție.

Astfel, regulamentul privind controlul extern al calității auditului constituie cadru legal de asigurare a calității auditului pentru a preveni, detecta și corecta neconformități în procesul efectuării auditului situațiilor financiare. Ca urmare a aprobării acestui regulament de către Consiliul de supraveghere publică a auditului, se abrogă Ordinul Nr.43 din 24.03.2014 cu privire la aprobarea Regulamentului privind controlul extern al calității lucrărilor de audit.

Reieșind din premisele enunțate, Regulamentul stabilește drepturile și obligațiile entității de audit și a specialiștilor din Consiliu, tipurile de controale externe, modul de programare și planificare a acestora, aria de cuprindere precum și raportarea și evaluarea rezultatelor controlului extern și măsurile disciplinare aplicate în rezultatul neconformităților constatate. De asemenea, proiectul acordă Consiliului dreptul de a selecta organizația profesională din domeniul auditului selectată de Consiliu.

Este de menționat că obiectivul de bază al Regulamentului este de a stabili prevederi în vederea exercitării controlului 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. În procesul de elaborare a Regulamentului au fost identificate și evaluate compatibilitățile legislației în vigoare în domeniul auditului situațiilor financiare cu acquis-ul comunitar. Aspectele esențiale ale evaluărilor realizate în privința asigurării compatibilității din punct de vedere al cadrului legislativ și normativ actual sunt prezentate în tabelul de mai jos.

Tabelul 1. Aspecte relevante conformării controlului de asigurare a calității în domeniul auditului situațiilor financiare la cerințele acquis-ului comunitar

<i>Aspecte abordate</i>	<i>Legea privind auditul situațiilor financiare</i>	<i>Regulamentul privind controlul extern al calității auditului</i>
Scopul controlului extern al calității auditului	Gestionarea sistemului de asigurare a calității auditului, precum și constatarea 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	Controlul extern se efectuează de către Consiliu în scopul gestionării sistemului de asigurare a calității auditului
Frecvența de exercitare a controlului extern al calității auditului	Fiecare entitate de audit este supusă controlului extern al calității cel puțin o dată la 6 ani, iar entitățile care efectuează auditul la entitățile de interes public – cel puțin o dată la 3 ani	La stabilirea programului controalelor externe se menționează luarea în considerare a riscului atribuit fiecărei entități de audit
Sisteme eficiente de investigații și aplicarea măsurilor disciplinare	Aplicarea măsurilor disciplinare, inclusiv: suspendarea activității entității de audit sau a auditorului, retragerea certificatului de calificare, declararea raportului auditorului ca fiind necorespunzător, radierea entității de audit	Evaluarea și calificarea rezultatelor controalelor externe al calității auditului

Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor legislației Republicii Moldova [1, Legea nr.271 din 15.12.2017; 9, Decizia Consiliului nr.17 din 14.08.2019]

Scopul controlului extern efectuat de către Consiliu, conform art.41. din Legea nr.271 din 15.12.2017 privind auditul situațiilor financiare, constă în gestionarea sistemului de asigurare a calității auditului, precum și în vederea constatării existenței și a modului de aplicare:

- a) a politicilor și a procedurilor de control al calității auditului la nivel de entitate de audit;
- b) a politicilor și a procedurilor de control al calității auditului la nivel de misiune de audit.

Pct.4 din 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, detecta 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.

Un aspect important abordat în legislația actuală privind supravegherea publică a auditului situațiilor financiare, este 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 este supusă controlului extern al calității cel puțin o dată la 6 ani, iar entitățile care efectuează auditul la entitățile de interes public – cel puțin o dată la 3 ani.

Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, precizează după care criteriu se va 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 a 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.

În procesul elaborării Regulamentului privind controlul extern al calității auditului au fost expuse diverse opinii referitor la numărul maxim de dosare solicitate în timpul controlului extern, precum și stabilirea duratei controlului extern. Totuși, numitorul comun la care s-a ajuns în acest caz a fost ca Consiliul nu ar trebui să limiteze controlul în acest mod, ci dimpotrivă să poată decide în funcție de riscurile identificate care va fi numărul de dosare și durata controlului extern al calității auditului. Orice limitare de acest gen, ar avea ca consecințe apariția obstacolelor administrative în executarea funcției de supraveghere publică.

De asemenea, un alt aspect important abordat în legislația actuală privind supravegherea publică a auditului situațiilor financiare, este 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. Potrivit legii în cauză auditorilor și entităților de audit li se aplică următoarele măsuri disciplinare:

- ✓ retragerea certificatului de calificare al auditorului;
- ✓ suspendarea activității entității de audit sau a auditorului pentru efectuarea auditului pe o perioadă cuprinsă între 1 și 3 ani;
- ✓ declararea raportului auditorului ca fiind necorespunzător cerințelor prezentei legi și standardelor de audit;
- ✓ radierea entității de audit din Registrul public al entităților de audit;
- ✓ avertisment ori muștrare scrisă.

Măsurile disciplinare se administrează în cazul efectuării auditului concomitent, în aceeași perioadă de gestiune, și a următoarele tipuri de servicii: serviciile fiscale, inclusiv întocmirea declarațiilor fiscale, consultanță fiscală, calcularea impozitelor și a taxelor, asistență în cadrul verificărilor efectuate de către autoritățile fiscale; servicii de consultanță care prevăd participarea la gestiunea entității auditate sau la procesul decizional al acesteia, inclusiv: asistență în domeniul managementului, asistență în administrare, reorganizare și lichidare; servicii de organizare, restabilire, ținere a contabilității și de întocmire a situațiilor financiare; servicii de elaborare și implementare a procedurilor de control intern, de gestionare a riscurilor privind întocmirea și/sau verificarea informațiilor financiare și a sistemelor informaționale aferente; servicii de executare a funcției de audit intern sau a funcției cenzorului/comisiei de cenzori.

Conform informației privind piața serviciilor de audit pentru a. 2018, entitățile de audit din Republica Moldova prestează o gamă diversificată de servicii. În figura 1 este expusă situația entităților de audit în funcție de natura activităților realizate.

Tabelul 2. Clasificarea entităților de audit autohtone în funcție de activitatea desfășurată

	Numărul entităților de audit, a.2018
■ Activitate de audit	5
Servicii conexe	37
Activitate de audit și servicii conexe	66
- Nu au înregistrat activități	5

Sursa: Informația privind piața serviciilor de audit pentru anul 2018 [10]

Din informația prezentată, se poate constata că majoritatea entităților de audit în număr de 66 au practicat concomitent mai multe genuri de activități în aceeași perioadă de gestiune. Prin urmare, în afară de activitatea de auditare a situațiilor aceste entități de audit au mai fost prestate și alte servicii în a.2018. De aceea, aceste entități de audit și pe viitor trebuie să se conformeze cu noile prevederi legislative care nu permit efectuarea auditului concomitent cu serviciile menționate la art. 21 alin. (7) din Legea nr.271 din 15.12.2017, în contrar li se vor aplica măsuri disciplinare respective.

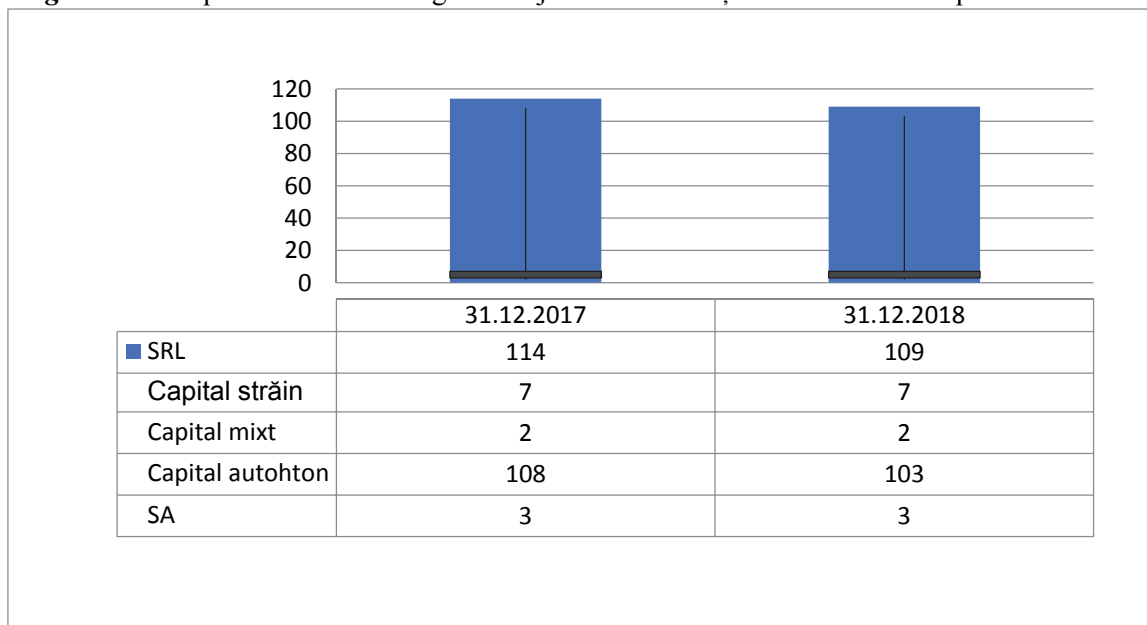
De asemenea, măsurile disciplinare li se aplică entităților de audit și auditorilor în cazul comiterii încălcărilor în procesul efectuării auditului, inclusiv a lipsei probelor de audit pentru emiterea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului. Cantitatea, calitatea și natura probelor de audit necesare pentru expunerea opiniei auditorului sunt acumulate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.

În conformitate cu prevederile art.42 din Legea nr.271 din 15.12.2017, nerespectarea cerințelor privind înregistrarea entității de audit, la fel, constituie temei pentru aplicarea măsurilor disciplinare, care au fost enumerate mai sus. Se consideră încălcări de la cerințele de înregistrare a entității de audit, devierea de la următoarele prevederi:

- entitatea de audit poate fi constituită sub formă de societate cu răspundere limitată sau societate pe acțiuni;
- peste 50% din capitalul social al entității de audit aparțin auditorilor și/sau entităților de audit rezidente sau nerezidente;
- administratorul entității de audit este un auditor;
- majoritatea membrilor organului executiv al entității de audit trebuie să fie reprezentată de auditori.

În prezent, majoritatea entităților de audit din Republica Moldova sunt constituite constituită sub formă de societate cu răspundere limitată și un număr mai mic sunt înregistrate în calitate de societate pe acțiuni. Potrivit informației privind piața serviciilor de audit pentru a. 2018, la începutul anului 2018 erau 114 societăți cu răspundere limitată care practica auditul și prestau servicii adiacente acestora, iar la sfârșitul anului numărul acestora s-a redus la 109 entități de audit. În figura 1 este prezentată această situație privind evoluția numărului entităților de audit în Republica Moldova în funcție de forma de constituire.

Figura 1. Date privind forma de organizare juridică a entităților de audit din Republica Moldova



Sursa: Informația privind piața serviciilor de audit pentru anul 2018 [10]

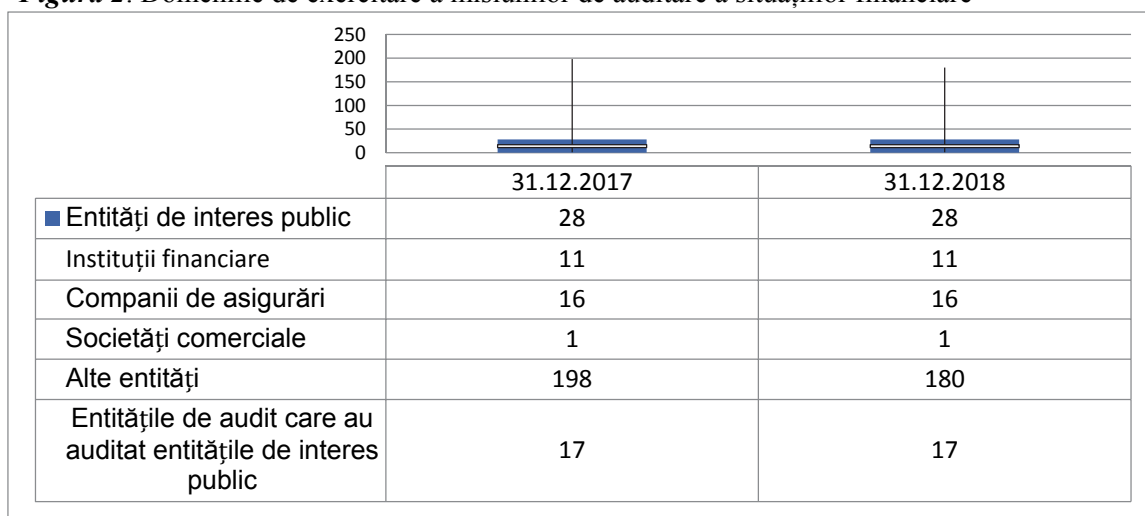
Art.8 din Legea nr.271 din 15.12.2017 stabilește doar două modalități de constituire a entităților de audit. Entitatea de audit poate fi constituită sub formă de societate cu răspundere limitată sau poate fi constituită sub formă de societate pe acțiuni. În comparație cu prevederile vechi, anume potrivit art.5 din Legea nr.61 din 16.03.2007 auditorul era în drept de a desfășura activitate de audit nu doar ca salariat al unei societăți de audit dar și în calitate de auditor întreprinzător individual sau salariat al acestuia. Totodată, potrivit prevederilor aceluiași articol societatea de audit poate fi constituită sub formă de societate cu răspundere limitată sau de societate pe acțiuni. La sfârșitul a.2018 conform Informației privind piața serviciilor de audit în Republica Moldova erau înregistrați 3 întreprinderi individuale cu capital autohton [10].

Legea nr.271 din 15.12.2017 privind auditul situațiilor financiare, prevede și alte cazuri de aplicare a măsurilor disciplinare, precum:

- neachitării plăților și a cotizațiilor de către auditori și entitățile de audit;
- constatării unor neconformități în urma efectuării controlului extern al calității;
- încălcării cerințelor de instruire profesională continuă;
- neplasării pe pagina web oficială proprie a raportului privind transparența;
- neprezentării declarațiilor respective necesare pentru actualizarea informației din Registrul public al auditorilor și Registrul public al entităților de audit.

Neprezentarea raportului privind transparența și a raportului privind respectarea procedurilor de control al calității auditului, în conformitate cu punctul g), alin (3), art. 42 din Legea privind auditul situațiilor financiare constituie temei pentru sancționare. Rapoartele privind transparența sunt elaborate de către entitățile de audit care au efectua auditul la entitățile de interes public. În figura 2 se prezintă informația privind numărul entităților de audit care au efectuat auditul la entitățile de interes public și respectiv au elaborat rapoartele privind transparența pentru a.2018.

Figura 2. Domeniile de exercitare a misiunilor de auditare a situațiilor financiare



Sursa: Informația privind piața serviciilor de audit pentru anul 2018 [10]

Un număr impunător de misiuni de 198 privind auditarea situațiilor financiare au fost exercitate în anul 2017 și 180 de angajamente în a.2018, comparativ cu 28 de misiuni care au fost efectuate la entitățile de interes public. Prevederile legislației actuale stabilește elaborarea rapoartelor privind transparența de către toate entitățile de audit care efectuează auditul la entitățile de interes public. Acestea prezintă Consiliului și publică pe propriile pagini web oficiale, în termen de 4 luni de la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, raportul privind transparența, care rămâne disponibil minimum 5 ani de la data publicării.

Obligația de a prezenta Consiliului și de a publica pe propria pagină web oficială Raportul privind transparența, în termen de 4 luni de la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, constituie obiect al verificării conformității activității desfășurate cu cerințele Legii nr.271/2017. Această prevedere a fost luată în considerare la elaborarea Regulamentului privind controlul extern al calității auditului și ca urmare a fost inclusă ca o cerință a controlului extern al calității.

Concluzii

La inițierea procesului de aplicare în practică a noilor prevederi privind exercitarea controlului extern al calității auditului, suntem de părerea că trebuie acordată necesității stabilirii unor puncte de referință la determinarea duratei controlului extern al calității auditului și a numărului dosarelor de audit verificate. Prestabilirea unei durate fixe de exercitare a controlului extern a calității și indicarea acesteia în programul controlului extern, în opinia noastră, ar fi rațional de a fi corelat cu volumul activității entității de audit și respectiv cu numărul total al dosarelor ale entității de audit în perioada supusă controlului extern.

Rezultatele verificării compatibilității proiectului Regulamentului privind controlul extern al calității auditului sunt prezentate în Declarația de compatibilitate nr.31/02-3-3758 din 27.06.2019 emisă de Centrul de Armonizare a Legislației. Deși, în declarație se concluzionează că proiectul actului normativ și-a atins finalitatea, cu excepția unor obiecții care au fost reflectate în Sinteza propunerilor și Tabelul de concordanță, considerăm că prevederile acestuia să fie revizuite periodic ținându-se cont de experiența acumulată la exercitarea controlului extern al calității auditului.

Astfel, pentru etapă inițială de punere în aplicare a funcției de control extern al calității atribuirea calificativelor entităților de audit ar putea fi utilizată doar pentru scopuri interne, de

informare a membrilor Comitetului și a echipei executive. Ulterior, acest sistem ar putea fi îmbunătățit ținând cont de experiența țărilor mai dezvoltate.

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. Legea nr. 112 din 2 iulie 2014 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. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 185-199 din 18.07.2014.
3. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova pentru aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului nr.807 din 20.08.2018. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.321-332 din 24.08.2018.
4. 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).
5. 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).
6. Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică [online]. Disponibil: [http: // www.minfin.md](http://www.minfin.md).
7. Decizia Consiliului de supraveghere publică a auditului nr.15 din 06.08.2019 privind aprobarea Normelor de pregătire profesională a stagiarelor în audit; [online]. Disponibil: <http://cspa.md>.
8. Decizia Consiliului de supraveghere publică a auditului nr.16 din 14.08.2019 privind aprobarea Regulamentului cu privire la certificarea auditorilor [online]. Disponibil: <http://cspa.md>.
9. Decizia Consiliului de supraveghere publică a auditului nr.17 din 14.08.2019 privind aprobarea Regulamentului privind controlul extern al calității auditului [online]. Disponibil: <http://cspa.md>.
10. Informația privind piața serviciilor de audit pentru anul 2018 [online]. Disponibil: <http://cspa.md>.