

ARMONIZAREA PROCESULUI DE SUPRAVEGHERE A ACTIVITĂȚII DE AUDIT DIN REPUBLICA MOLDOVA LA NORMELE EUROPENE

CZU: 657.6(478):061.1 EU

IACHIMOVSKI Anatolie¹, GRUMEZA Dumitru²

^{1,2} Dr., conf. univ., Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

E-mail: ¹aiachimovschi@mail.ru, ²grumezad@mail.ru

Summary: *Improving the legislative and normative framework in line with the European norms in various fields, including the audit, is the basis for the continuation of scientific investigations on the harmonization of the audit with the good European audit practices of the financial statements. Since the beginning of this year, the Audit of Financial Statements Act has been in force, the Council's Public Audit Board's Activity Regulation has been drafted, having as its basis the Concept of Transposition of the Audit Directive into National Legislation. Therefore, it is appropriate to carry out a continuity of scientific investigations on the priority directions for harmonizing the audit work with European best practices. The views and proposals will aim at examining how to transpose European requirements into the regulation and supervision of the domestic audit activity. Scientific investigations in this area are beneficial for improving the regulatory framework of audit quality by adjusting them to European standards. The study also aims to express an opinion on the advantages and disadvantages of these developments in harmonizing the auditing profession with international practices. The research is expected to analyze the normative acts in the field, the good international practices in the exercise of the auditing profession, aiming at highlighting the role of reforms in ensuring the quality of services in this field. Thus, the research in question is an empirical investigation to determine whether new alignments in the audit practice determine the performance of the audit engagement in the context of current professional standards.*

Key words: audit activity, international auditing standards, quality control, supervisory authority.

JEL Classification: M42

Conținutul lucrării

Republica Moldova este una din țările care în ultimii ani s-a evidențiat prin reforme semnificative ale cadrului normativ în domeniul auditului situațiilor financiare. Noile cerințe legislative creează o platformă favorabilă pentru asigurarea condițiilor adecvate în realizarea activității de audit în Republica Moldova, însă acestea necesită resurse pentru consultarea și îndrumarea auditorilor practicieni. Prin această prismă, se argumentează necesitatea investigațiilor determinate de următoarele evenimente:

- publicarea în monitorul oficial din 12.01.2018 a Legii nr.271 privind auditul situațiilor financiare, la elaborarea căreia s-a consultat opinia publică, având totodată ca punct de reper Conceptul de Transpunere a Directivei privind Auditul în legislația națională [1];
- aprobarea de către Guvernul Republicii Moldova în baza Hotărîrii nr.807 din 20.08.2018 a Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului, stabilirea efectivului-limită de personal al Consiliului de supraveghere publică a auditului în număr de 10 unități [2];
- intrarea în vigoare a noilor revizurii ale Standardelor Internaționale de Audit, emise de IFAC și plasate pe pagina web a Ministerului Finanțelor pe data de 19.10.2017 [3];
- asumarea obligațiunii de către Republica Moldova, prin semnarea acordului de asociere cu Uniunea Europeană, ca în termen de trei ani să se racordeze la prevederile Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate [4], Regulamentului nr.537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public [5].

Asigurarea calității, prin prisma noilor prevederi legislative, se exercita prin controlul extern al calității care este efectuat de către Consiliul de supraveghere publică a auditului (în continuare

Consiliu) în scopul gestionării sistemului de asigurare a calității auditului. Art.41 (1) a Legii privind auditul situațiilor financiare [1], stabilește cadrul de referință al controlului extern al calității efectuat de Consiliu (tab.1).

Tabelul 1. Cadrul de referință privind asigurarea calității prin prisma Legii privind auditul situațiilor financiare

<i>Aspecte abordate</i>	<i>Legea nr.61 din 16.03.2007, art.41</i>	<i>Prevederi în conformitate cu Directiva 2006/43/CE</i>
Scopul și obiectul controlului extern al calității	Exercitarea controlului extern în vederea constatării existenței și a modului de aplicare a sistemului de asigurare a calității auditului	Conformarea la politicile și procedurile de control al calității auditului la nivel de misiune și la nivel de entitate de audit
Raportarea constatărilor controlului extern al calității	Raportul anual de activitate al Consiliului include informația generală privind constatările și măsurile disciplinare aplicate auditorilor și entităților de audit	Monitorizarea respectării cerințelor de exercitare a misiunilor în conformitate cu normele profesionale și de formare continuă
Sanționarea și aplicarea măsurilor disciplinare	Consiliul utilizează sisteme eficiente de investigații și măsuri disciplinare pentru a detecta, a corecta și a preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului în conformitate cu Regulamentul privind controlul extern al calității auditului	Efectuarea necorespunzătoare a auditului legal poate fi prevenită prin aplicarea sancțiunilor de către autoritatea de supraveghere

Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor legislației Republicii Moldova [1, Legea nr.271 din 15.12.2017; 4, Directiva 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate]

Legea nr.271 privind auditul situațiilor financiare, art.41 (1) prevede exercitarea controlului extern în vederea constatării existenței și a modului de aplicare a sistemului de asigurare a calității auditului. Cerințele acestui articol este în conformitate cu prevederile Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, care abordează două nivele de realizare a controlului:

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

Investigațiile și sancțiunile corespunzătoare stabilite de Consiliului de supraveghere publică a auditului contribuie la prevenirea și corectarea efectuării necorespunzătoare a auditului legal. Efectuarea necorespunzătoare a auditului legal poate fi prevenită prin aplicarea sancțiunilor de către autoritatea de supraveghere. Raportul anual de activitate al Consiliului include informația generală privind constatările și măsurile disciplinare aplicate auditorilor și entităților de audit, precum:

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

Merită atenție cuvenite, aplicarea măsurilor disciplinare entităților de audit și auditorilor în urma efectuării auditului concomitent cu următoarele tipuri de servicii:

- o servicii fiscale, inclusiv:
 - întocmirea declarațiilor fiscale;
 - calcularea impozitelor și a taxelor;

- de consultanță fiscală;
- asistență în cadrul verificărilor efectuate de către autoritățile fiscale;
- o servicii de consultanță care prevăd participarea la gestiunea entității auditate sau la procesul decizional al acesteia, inclusiv:
 - de asistență în domeniul managementului;
 - de asistență în administrare, reorganizare și lichidare;
- o servicii de organizare, restabilire, ținere a contabilității și de întocmire a situațiilor financiare;
- o 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;
- o servicii de executare a funcției de audit intern sau a funcției cenzorului/comisiei de cenzori.

Deciziile Consiliului privind aplicarea măsurilor disciplinare se aduc la cunoștința auditorilor, a entităților de audit vizate și sunt executorii de la data emiterii, însă vor fi plasate pe pagina web oficială a Consiliului doar după expirarea termenului de atac. La aplicarea măsurilor disciplinare se ține cont de gravitatea și durata încălcării, de circumstanțele în care a fost comisă încălcarea și gradul de răspundere a persoanei, de activitatea și comportamentul anterior al auditorului sau al entității de audit, inclusiv de existența unor încălcări anterioare. Auditorul și entitatea de audit au dreptul să prezinte explicații, documente sau probe privind încălcările depistate în curs de examinare.

În contextul Directivei 2006/43/CE se prevede neadmiterea influențelor asupra sistemelor de asigurare și de supraveghere a calității auditului ca urmare a finanțării acestuia de către auditori și entitățile de audit. În acest scop, pentru a fi întrunite aceste condiții Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 stabilește plăți fixe pentru fiecare raport al auditorului emis pentru auditul situațiilor financiar, plățile efectuate sunt constante și nu trebuie să varieze de la un auditor la altul. Ceea ce permite de a afirma că întrucât taxele sunt aceleași, astfel nu se poate considera că această finanțare oferă o posibilitate de a influența calitatea auditului.

Art.30 din Directiva 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate prevede ca Statele membre se asigură că există sisteme eficiente de investigații și sancțiuni pentru a detecta, corecta și preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului legal. Acestea prevăd sancțiuni eficiente, proporționale și descurajante cu privire la auditorii legali și firmele de audit, în cazul în care auditurile legale nu sunt efectuate în conformitate cu dispozițiile adoptate.

Consiliului de supraveghere publică a auditului este încurajat să utilizeze sisteme eficiente de investigații și măsuri disciplinare pentru a detecta, a corecta și a preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului în conformitate cu Regulamentul privind controlul extern al calității auditului. În acest scop, art. 42 alin.(3) din Legea nr.271 privind auditul situațiilor financiare prevede aplicarea măsurilor disciplinare și în următoarele cazuri: lipsei probelor de audit pentru emiterea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului; neachitării plăților și a cotizațiilor; constatării unor neconformități în urma efectuării controlului extern al calității; încălcării cerințelor de instruire profesională continuă; neprezentării raportului privind transparența și a raportului privind respectarea procedurilor de control al calității auditului; neplasării pe pagina web oficială proprie a raportului privind transparența.

Pînă în prezent, sancțiunile se luau de Consiliul de supraveghere a activității de audit de pe lângă Ministerul Finanțelor prin intermediul Serviciului de control și verificare. Însă începînd cu 01.01.2019, procesul de investigare a calității activității de audit se atribuie, în baza articolului 41 din Legea nr.271, unei autorități autonome și din punct de vedere al gestiunii financiare și anume Consiliului de supraveghere publică a auditului, care va avea posibilități de a stimula lucrul inspectorilor controlului calității.

Este de remarcat, că Consiliul în cauză este în drept de a delega organizațiilor profesionale din domeniul auditului funcția de control extern al calității auditului membrilor lor, adică entităților de audit, care efectuează auditul la entitățile ce nu sînt de interes public. Conform informațiilor privind respectarea procedurilor de control al calității lucrărilor de audit prezentate de către societățile de

audit, auditorii întreprinzători individuali se atestă următoarea situație privind apartenența la asociațiile auditorilor și societăților de audit.

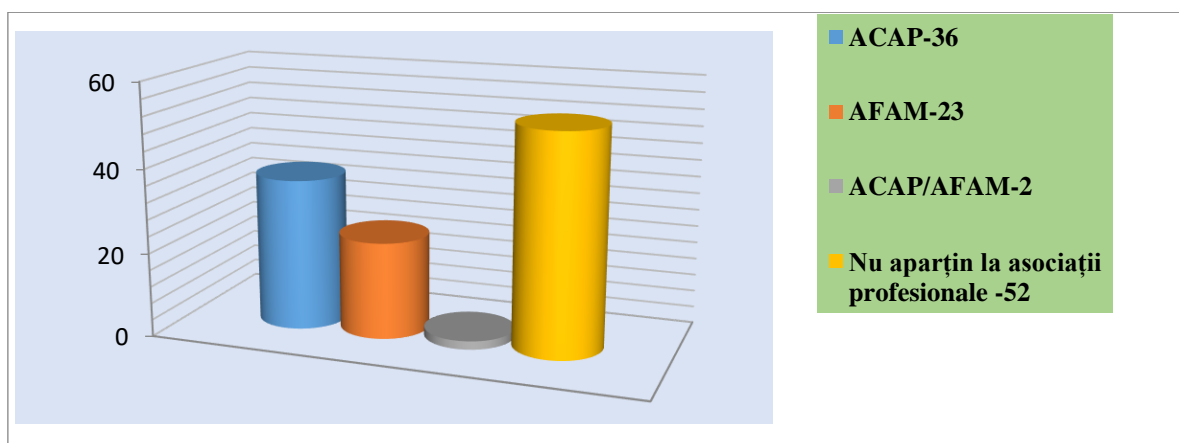


Figura 1. Apartenența societăților de audit și auditorilor întreprinzători individuali la asociațiile auditorilor și societăților de audit

Sursa: Informația privind piața serviciilor de audit [8]

Potrivit informației prezentate în figura de mai sus se constată că asociația cu ponderea cea mai mare de apartenență a societăților de audit, auditorilor întreprinzători individuali ACAP (36+2) sau 60,3% din totalul celor ce fac apartenență la vreo asociație. Asociației AFAM îi aparține 25(23+2) societăți de audit, ceea ce constituie 39,7% din totalul societăților de audit, auditorilor întreprinzători individuali cu apartenență la vreo asociație. De asemenea, 52 societăți de audit nu fac parte nici la o asociație. Totuși, la situația din 01.01.2018 conform datelor Registrului de stat al societăților de audit și al auditorilor întreprinzători individuali, din 107 societăți de audit cu răspundere limitată pe teritoriul Republicii Moldova sunt înregistrate 7 societăți cu capital străin și 2 societăți cu capital mixt.

Prezintă interes principiile aplicate în baza cărora sunt selectate dosarele de audit pentru a fi supuse controlului calității. Întrucât, controlul calității poate fi efectuat în totalitate sau prin sondaj, în funcție de volumul activităților realizate de entitatea de audit, precum și de frecvența abaterilor constatate anterior, cuprinzându-se un număr reprezentativ de rapoarte și documente de lucru ale auditorului.

Nerespectarea prevederilor privind fondarea entității de audit, constituie temei pentru aplicarea sancțiunilor. 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. Art.13 din Directiva 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate atrage atenția la necesitatea menținerii cunoștințelor teoretice, competențelor și valorilor profesionale la un nivel suficient de înalt și că nerespectarea cerințelor de formare continuă să se sancționează în mod corespunzător. De asemenea, trebuie întrunită cerința ca administratorul entității de audit trebuie să fie numit un auditor, iar majoritatea membrilor organului executiv al entității de audit trebuie să fie reprezentată de persoane cu certificare în domeniul auditului.

Entitatea de audit este obligată să asigure riscul de audit pentru prejudiciul cauzat entității auditate, solicitantului auditului, ca urmare a exprimării unei opinii de audit necorespunzătoare, în cazul în care situațiile financiare conțin denaturări semnificative. În scopul asigurării riscului de audit, entitatea de audit întreprinde, după caz, următoarele măsuri:

- încheie cu asiguratorul un contract de asigurare de răspundere civilă pentru posibilele riscuri de activitate profesională, obiectul asigurării fiind contractul de audit sau auditul;
- constituie provizioane în mărime de minimum 15% din venitul din vânzări în perioada de gestiune aferentă auditului.

Modul de asigurare a riscului de audit este stabilit de către Ministerul Finanțelor. Indicațiile metodice privind modul de asigurare a riscului de audit sunt aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.149 din 22.11.2010. Situația privind modul de asigurare a riscului de audit este prezentată în figura 2.

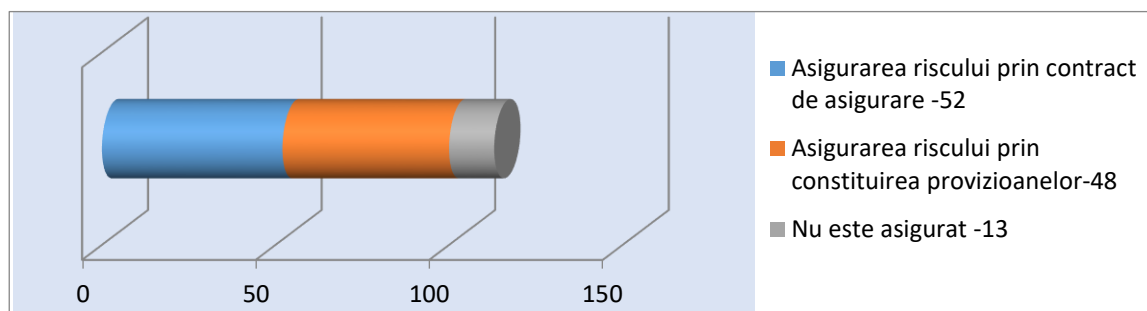


Figura 2. Apartenența societăților de audit și auditorilor întreprinzători individuali la asociațiile auditorilor și societăților de audit

Sursa: Informația privind piața serviciilor de audit [8]

Au asigurat riscul de audit prin contract de asigurare - 51 societăți de audit și 1 auditor întreprinzător individual sau 46% din totalul societăților de audit. Totodată, riscul de audit a fost asigurat și prin constituirea provizioanelor - 46 societăți de audit și 2 auditori întreprinzători individuali sau 42% din total. Riscul de audit nu a fost asigurat de către 13 societăți de audit.

Conform noilor prevederi, stabilite la art.26 din Legea nr.271 privind auditul situațiilor financiare, scopul asigurării riscului de audit constă în asigurarea răspunderii societății de audit pentru prejudiciul cauzat entității auditate în urma exprimării de către auditor a unei opinii de audit necorespunzătoare în cazul în care situațiile financiare conțin denaturări semnificative.

Totuși, în condițiile noilor prevederi legale, în cazul efectuării auditului la entitățile de interes public, entitatea de audit trebuie să asigure riscul de audit prin încheierea cu asigurătorul a unui contract de asigurare de răspundere civilă pentru posibilele riscuri de activitate profesională, obiectul asigurării fiind contractul de audit sau auditul. Iar în cazul efectuării auditului la alte entități decât cele de interes public, entitatea de audit va asigura riscul de audit conform uneia din măsurile enunțate. Apariția obligației entității de audit privind recuperarea prejudiciului material adus entității auditate prin exprimarea unei opinii necorespunzătoare, va servi ca temei pentru utilizarea provizioanelor constituite în acest scop sau îndeplinirea de către asigurător a obligațiilor sale conform prevederilor contractului de asigurare de răspundere civilă profesională.

Concluzii

În rezultatul cercetărilor efectuate în acest domeniu privind armonizarea procesului de supraveghere a activității de audit la normele europene se prezintă următoarele concluzii:

- reformarea cadrului normativ autohton al activității de audit necesită o anumită perioadă de timp de acomodare la cerințele europene în contextul implementării conceptului de înființare a unei instituții publice autonome, care își va desfășura activitatea în baza principiilor de autogestione;
- procedurile de verificare a calității lucrărilor misiunii de audit trebuie revizuite în contextul ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, de asemenea ținând cont de condițiile de conformare la prevederile ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”;
- asigurarea calității activității de audit în Republica Moldova prin prisma bunelor practici europene în acest domeniu, trebuie corelată cu problemele legate de optimizarea surselor de finanțare a sistemului de supraveghere publică a activității de audit în condițiile actuale ale cadrului legislativ;
- transpunerea sistemului de supraveghere a calității auditului prevăzute de Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271, necesită luarea în considerare a situației autohtone pentru a se conforma prevederilor Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate.

Investigațiile efectuate în cadrul temei de cercetare au demonstrat că pentru a facilita implementarea noilor prevederi legislative se propune instituirea cerințelor unui sistem eficient de investigații și sancțiuni pentru a detecta, corecta și preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului. Cu toate 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, se propune:

- cerințe extinse privind etica profesională și scepticismul profesional, precum: restricționarea onorariilor;

- interzicerea prestării serviciilor care nu sunt de audit;

- includerea cerințelor de evaluare a controlului calității misiunii;

- instituirea prevederilor speciale privind desemnarea auditorului și stabilirea duratei misiunii.

Bibliografie

1. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017 (data intrării în vigoare 01.01.2019). În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 7-17 din 12.01.2018.
2. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.807 din 20.08.2018 privind aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 321-332 din 24.08.2018.
3. 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).
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. Regulamentului nr.537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public. [online]. Disponibil: [http // eur-lex.europa.eu](http://eur-lex.europa.eu).
6. 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 [online]. Disponibil: <http://mf.gov.md>.
7. 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.
8. Informația privind piața serviciilor de audit [online]. Disponibil: <http://cspa.md>