

IMPROVING THE AUDIT IN THE CONTEXT OF THE REVIEW OF INTERNATIONAL QUALITY STANDARDS

PERFEȚIONAREA AUDITULUI ÎN CONTEXTUL REVIZUIRII STANDELEOR INTERNAȚIONALE DE CALITATE

IACHIMOVSKI Anatolie

GRUMEZA Dumitru

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *In the current conditions of the Republic of Moldova, not in all situations it is considered opportune for small audit practices to implement and maintain a quality management supervision system. International professional audit bodies are concerned about this issue and in recent years have consulted public opinion and representatives of audit companies on optimizing the quality review process for both large and small practices of audit work. For this reason, in our opinion, it is the right time to conduct a scientific investigation into this situation in order to identify the problems of the local audit on compliance with the new standards in this field.*

The results of the investigations aim to perform an analysis of the situation of domestic audit firms in terms of the need to connect to the new requirements of quality management. The recommendations will be based on the examination of how to transpose the requirements of the new standards in the regulation and supervision of the activity for the local audit entities. The opinions and proposals will aim to examine how the current requirements are transposed in order to improve the quality control system. Scientific investigations in this field are opportune for the improvement of the audit in the light of the revision of the international standards, which will contribute to the increase of the prestige and professionalism of the local audit at international level. Scientific research in this field is beneficial for improving the regulatory framework of audit quality by adjusting them to international standards. In order to carry out these researches, the project variants of the revised standards were studied, aiming to highlight the role of reforms in ensuring the quality of services in the field. In this way, the investigations in question constitute empirical research to determine whether new management solutions for audit practice contribute to improving the quality of the audit engagement in the context of modern requirements put forward by professional organizations.

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

JEL : M42

Conținutul lucrării

În practica auditului modern se caută răspuns la întrebarea ce ține de faptul că nu în toate cazurile este relevantă efectuarea unei revizuirii a calității angajamentului, cum ar fi în cazul practicilor de audit la entitățile mici. Totodată, evoluția tehnologiei, rețelelor și amploarea serviciilor furnizorilor externi sunt factori care influențează mediul actual de afaceri inclusiv și cel de audit.

Problemele de această natură au determinat ca IFAC-ul (International Federation of Accountants) și anume IAASB-ul (International Auditing and Assurance Standards Board) să vină cu soluții privind îmbunătățirea sistemului de control a calității la nivelul firmei de audit și la nivel de misiune. Astfel, pe parcursul anilor 2019 și 2020 au fost revizuite ambele standarde care se referă la controlul calității, mai precis ISQC 1 și ISA 220. De asemenea, s-a considerat de cuviință elaborarea unui nou standard de calitate ISQM 2 „Engagement Quality Reviews”.

La reuniunea IAASB din septembrie 2020 a fost aprobat un set nou de standarde dedicate managementului calității. Se anticipează ca până la sfârșitul acestui an setul în cauză de standarde să fie aprobate și de către Comitetul de supraveghere a interesului public, iar profesia de audit va avea la dispoziție doi ani pentru a implementa modificările introduse cu aceste noi standarde.

Potrivit informației publicate pe pagina web al IAASB pînă la 15.12.2022 firmele de audit vor implementa:

- ED-ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” [4];

- ISQM 2 „Engagement Quality Reviews” [5];
- ISA 220 (revizuit) [5].

International Federation of Accountants (IFAC), anume International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) a aprobat ca variantă finală standard revizuit ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” [7].

ISQM 1 reprezintă versiunea îmbunătățită a standardului ISQC 1. Îmbunătățirile se referă la:

- a) Eligibilitatea lucrărilor de revizuire a calității angajamentului;
- b) Documentarea calității angajamentelor;
- c) Evaluarea performanței calității angajamentelor.

Conform ED-ISQM 1 entitatea de audit ar trebui să adopte o nouă abordare, numită management al calității, adică concentrat pe modul în care fiecare firmă își gestionează riscurile pentru calitate. Mijloace de îmbunătățire a sistemului de control a calității la nivelul firmei de audit, precum:

- Creșterea responsabilității conducerii firmelor de audit;
- Îmbunătățirea guvernantei firmei de audit;
- Monitorizarea mai riguroasă a sistemelor de control a calității;
- Remedierea mai eficientă a deficiențelor sistemelor de control a calității.

În opinia noastră, noile cerințe 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 prisma conformării la cadrul normativ existent:

- Legea nr.271 privind auditul situațiilor financiare, la elaborarea căreia s-a consultat opinia publică, avînd totodată ca punct de reper Conceptul de Transpunere a Directivei privind Auditul în legislația națională [1];
- Hotărîrea Guvernului Republicii Moldova nr.807 din 20.08.2018 privind aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului [2];
- Standardele Internaționale de Audit, inclusiv revizuirile emise de IFAC și plasate pe pagina web a Ministerului Finanțelor în data de 01.09.2020 [3];
- prevederile acordului de asociere semnat de către Republica Moldova cu Uniunea Europeană, care stabilește racordarea la prevederile Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate [8], 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 [9].

Tablul 1. Reglementarea calității auditului în contextul cadrului normativ al Republicii Moldova

<i>Documente cu caracter normativ</i>	<i>Cerințele înaintate sistemului de control al calității auditului</i>	<i>Prevederi de conformitate</i>
<i>Manualul IAASB de reglementări internaționale</i>	Asigurarea controlului calității auditului, revizuirii și altor servicii conexe	Note Internaționale de Practică privind Auditul
<i>Legea nr.61 din 16.03.2007, art.41</i>	Implementarea și întreținerea unui sistem de asigurare a calității auditului	Aplicarea politicilor și procedurilor de control a calității auditului la nivel de misiune și de entitate
<i>Directiva 2006/43/CE</i>	Monitorizarea constatărilor și măsurilor disciplinare aplicate auditorilor și entităților de audit	Cerințele de exercitare a misiunilor în conformitate cu normele profesionale și de formare continuă

Sursa: întocmit potrivit cadrului normativ al 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]

La data de 01.09.2020 Ministerul Finanțelor a recepționat Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, Ediția 2018 al International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în decembrie 2018 în limba engleză. Standarde Internaționale de Audit emise de IFAC în anul 2018, recepționate de Ministerul Finanțelor în data de 01.09.2020 sunt plasate pe pagina web [3]. În iulie 2020, Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) cu permisiunea IFAC și sub supravegherea Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS) acest Manual a fost tradus în limba română.

Manualul în cauză înlocuiește ediția din 2016-2017. Acest manual conține reglementări emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) privind controlul calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. De asemenea, Manualul conține Note Internaționale de Practică privind Auditul (IAPN) fără caracter obligatoriu. Modificări de fond operate în versiunea actuală a Manualului de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, se referă la ISA 250 (revizuit) și ISA 540 (revizuit).

ISA 250 (revizuit) este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care au început la 15 decembrie 2017 sau ulterior acestei date. Revizuirile și amendamentele de concordanță ale acestui standard sunt publicate în Partea I a Manualului de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe.

ISA 540 (revizuit) este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2019 sau ulterior acestei date și include amendamente cu privire la un proces optimizat de evaluare a riscurilor, o relație mai strânsă cu metodele, datele și ipotezele utilizate în realizarea estimărilor contabile, considerente privind adaptabilitatea și un accent pe importanța scepticismului profesional.

Ca rezultat al aprobării ISA 540 (revizuit) au fost aduse amendamente de concordanță următoarelor Standarde Internaționale de Audit:

- ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit;
- ISA 230, Documentația de audit;
- ISA 240, Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare;
- ISA 260 (revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta;
- ISA 500, Probe de audit;
- ISA 580, Declarații scrise;
- ISA 700 (revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare;
- ISA 701, Comunicarea aspectelor - cheie de audit în raportul auditorului independent.

Aspectele revizuite prevăd o evaluare separată a riscului inerent și a riscului de control pentru a furniza o bază pentru conceperea și desfășurarea procedurilor de audit subsecvente cu scopul de a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, inclusiv riscurile semnificative, pentru estimările contabile la nivel de aserțiune în conformitate cu ISA 330. Ca urmare a intrării în vigoare ISA 540 (revizuit) încep cu 15 decembrie 2019 a fost adus în concordanță și unele prevederi ale ISA 230, Documentația de audit. Astfel la pct.A7 ISA 230 se exemplifică documentarea modului în care auditorul a evaluat probele în legătură cu estimările contabile.

La identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații semnificative, altele decât estimările contabile, auditorul are posibilitatea de a separa sau combina evaluarea riscului inerent și evaluarea riscului de control în funcție de tehnicile sau metodologiile de audit preferate și de considerente practice.

În conformitate cu art.41 (1), Legea nr.271 privind auditul situațiilor financiare este prevăzută exercitarea controlului extern în vederea constatării existenței și a modului de aplicare a sistemului de asigurare a calității auditului. Aspectele în cauză ale controlului reiese din cele expuse în contextul prevederilor Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor

consolidate, care abordează două nivele de realizare a controlului: conformarea la politicile și procedurile de control al calității auditului la nivel de entitate și la nivel de misiune de audit.

ED-ISQM 1 și ISA 220 (revizuit) abordează circumstanțe care determină revizuirea calității angajamentului

Întrucât revizuirea calității angajamentului este un răspuns la un risc evaluat de calitate, IAASB a fost de acord ca ED-ISQM 1 să abordeze circumstanțele în care ar trebui efectuată o revizuire a calității angajamentului. Totodată, IAASB a constatat necesitatea ca cerințele din ED-ISQM 1 și ISQM 2 să fie organizate într-un mod care să asigure legături adecvate între standarde. De aceea, s-a decis ca ISQM 2 să ajute la funcționarea sistemului de management al calității firmei de audit.

Standardele explică rolul firmei în legătură cu interesul public și clarifică cum se raportează atingerea obiectivului standardului la rolul de interes public. Paragraful 7 din ED-ISQM 1 prezintă clar această legătură dintre scopul sistemului de management al calității și interesul public. De asemenea, se poate de afirmat că este o claritate a expunerii modului cum se raportează atingerea obiectivului standardului la rolul de interes public.

ISA 220 (revizuit) conține îmbunătățiri, clarificări și îndrumări cu privire la următoarele aspecte:

- a) S-a îmbunătățit accentul aferent importanței:
 - aplicării adecvate a judecății profesionale;
 - exercitării scepticismului profesional.
- b) S-a oferit o claritate mai bună în ceea ce privește:
 - rolul de implicare a partenerului de angajament pe întreaga perioadă a misiunii;
 - responsabilitățile partenerului de angajament ce țin de gestionarea și asigurarea calității la nivel de angajament.
- c) Sunt prezentate îndrumări pentru un mediu în evoluție aferente:
 - modelelor de utilizare a unor tehnologii avansate;
 - capacitatea echipei misiunii de conformare la politicile și procedurile de management al calității.

ISQM 2 se aplică tuturor misiunilor pentru care este necesară efectuarea unei revizuirii a calității angajamentului în conformitate cu ISQM 1. Noile abordări în managementul de revizuire a calității sunt în concordanță cu interesele publice.

IAASB a oferit explicații referitor la proiectul ISQM 2. Aceste explicații sunt prezentate și publicate prin intermediul a două memorandum-uri:

1. Memorandumul explicativ general [13];
2. Memorandumul aferent proiectului ISQM 2 [14].

Primul memorandum expune proiectele și explică legăturile celor trei standarde de management al calității (ISQM 1; ISQM 2; ISA 220 (revizuit)). Cel de-al doilea memorandum oferă informații și explicații referitor la proiectul ISQM 2.

IAASB a organizat consultații publice ale proiectelor celor trei standarde de management al calității. În majoritatea comentariilor respondenților se regăsesc mesaje de susținere a proiectelor IAASB. De asemenea, respondenții au adresat și întrebări ce țin de problemele cu care se confruntă aceștia referindu-se la anumite paragrafe din cadrul proiectelor celor trei standarde de management al calității. În final, s-a ajuns la concluzia că consultațiile publice au oferit un sprijin important în abordarea problemelor de interes public considerate relevante pentru revizuirea calității angajamentului.

Concluzii

În varianta actuală a ED-ISQM 1 se consideră ca sistemul de management al calității să fie abordat în mod proactiv în baza riscurilor care pot apărea în gestionarea activităților entității de audit. În acest mod se oferă soluții pentru sistemele de management al calității în ceea ce privește îmbunătățirea capacității de reacție la riscuri. Astfel, abordarea nouă a ED-ISQM 1 facilitează răspunsul mai

proactiv al firmei la schimbarea circumstanțelor. Prevederile actualizate ale acestui standard asistă consiliul de administrație în exercitarea noilor atribuții ce țin de managementul calității.

Aplicarea ED-ISQM 1 va genera beneficii pentru calitatea angajamentului, sprijină exercitarea adecvată a scepticismului profesional la nivel de angajament. La revizuirea standardului în cauză s-a ținut cont de provocările ce pot apărea la implementare. Standardul oferă materiale de sprijin care ajută tratarea acestor provocări.

În cadrul proiectului ISQM 2 sunt enunțate posibile acțiuni care să ofere o abordare mai eficientă a problemelor de interes public relevante procesului de revizuire a calității angajamentului, precum:

- extinderea cerinței de revizuire a calității și la alte angajamente, în plus față de auditurile situațiilor financiare;

- îmbunătățirea criteriilor de eligibilitate pentru ca o persoană să fie numită revizor de calitate a angajamentului, oferirea responsabilităților revizorului calității angajamentului, inclusiv ce țin de natura, calendarul și amploarea procedurilor de revizuire a calității;

- luarea în considerare a efectului revizuirilor de calitate asupra exercitării adecvate a scepticismului profesional de către membrii echipei misiunii.

ISQM 2 admite ca revizuirea calității să fie extinsă și la alte tipuri de misiuni, decât cele de auditare a situațiilor financiare. De aceea, persoana care pretinde la rolul de revizor al calității trebuie să fie competență de a revizui și alte angajamente specifice domeniului auditat și respectiv să corespundă mai multor criterii de eligibilitate comparativ cu acelea care au fost pînă la intrarea în vigoare a ISQM 2.

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. Hotărîrea 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: <https://mf.gov.md/ro/lex/contabilitate-%C8%99i-audit>.

4. ED-ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).

5. ISQM 2 „Engagement Quality Reviews” [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).

6. ISA 220 (revizuit) [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).

7. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/quality-management-firm-level-isqm-1>.

8. 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).

9. 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).

10. Proposed International Standard on Quality Management 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements (previously ISQC 1) [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-quality-management-1-quality>

11. Overall Explanatory Memorandum, The IAASB’s Exposure Drafts for Quality Management at the Firm and Engagement Level, Including Engagement Quality Reviews. [online]. Disponibil:

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>

12. Explanatory memorandum to ED-ISQM 2. [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>

13. Memorandumul explicativ general [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/publications-resources/iaasb-s-exposure-drafts-quality-management-firm-and-engagement-level-0>

14. Memorandumul aferent proiectului ISQM 2 [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>