

## **Secțiunea a II-a. CONCEPTE ȘI PRACTICI MODERNE PRIVIND AUDITUL**

### **DIRECȚIILE PRIORITARE ÎN DEZVOLTAREA AUDITULUI DIN REPUBLICA MOLDOVA**

*Conf. univ., dr. Anatolie IACHIMOVSKI,  
prodecan, Facultatea Contabilitate, ASEM*

*In this article the author's opinion exposed in identify in gandad dressing the main directions of development of local audit. Thus, at the moment isvery important for the audit of Moldova improving the regulatory framework, quality assurance audit profession and streng the ning key institutions responsible for this activity. The author comesup with some suggestions in shaping the priority directions of the audit based on the problems faced by the activity.*

***Cuvinte-cheie,** auditor, activitatea de audit, asigurarea calității, sistemul de supraveghere, standarde profesionale, audit obligatoriu*

**JEL: M-42.**

Principalele documente, care au fost aplicate pentru identificarea și definirea prioritățile de bază în dezvoltarea activității de audit autohtone, sunt:

- Carta verde, lansată de Comisia Uniunii Europene;
- Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1507;
- Raportul cu privire la respectarea Standardelor și Codurilor, Contabilitate și Audit publicat de Banca Mondială în 23 iunie 2013;
- Tabelul de transpunere în legislația națională a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013.

Conform celor relatate în documentele nominalizate mai sus, prioritățile în dezvoltarea activității de audit ar fi următoarele:

- a) ameliorarea cadrului normativ în domeniului auditului;
- b) asigurarea calității profesiei de audit;
- c) fortificarea principalelor instituții responsabile de activitatea auditului.

Metoda cea mai bună de a obține și a edifica încrederea publicului în audit constă în a demonstra că performanța acesteia este monitorizată, revizuită prin asigurarea calității și impusă prin aplicarea sancțiunilor. După cum se observă din Deciziile Consiliului sunt numeroase cazuri de încălcări ale Legii privind activitatea de audit (40%), propuneri către Camera de licențiere privind retragerea licenței din cauza neprezentării la CSAA a raportului privind activitatea firmei de audit (28%), decizii adresate Ministerului Finanțelor privind retragerea certificatului de calificare din cauza nerespectării cerințelor dezvoltării profesionale continue (20%) și 12% din deciziile Consiliului se referă la avertizarea auditorilor, care au avut mai puțin decât minimumul necesar de 40 de ore instruire profesională continuă.

Eficiența mediului activității de audit depinde de un șir de standarde, coduri și practici. Actualmente, orientarea principală este ralierea cadrului normativ național la Directivele UE și la standardele acceptate în practica internațională. Pentru ameliorarea și constituirea unui cadru normativ performant, este necesar:

- elaborarea mecanismului pentru implementarea Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, 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;

- elaborarea reglementărilor care vor contribui la amplificarea prestigiului profesiei de auditor și la schimbarea culturii auditului;
- intensificarea cooperării instituțiilor responsabile pentru elaborarea și implementarea reglementărilor pentru audit;
- urgentarea îmbunătățirii cunoștințelor în domeniul respectiv de către autoritățile supraveghetoare și asociațiile profesionale;
- actualizarea standardelor de audit în concordanță cu deciziile IFAC.

Auditul obligatoriu al situațiilor financiare anuale constituie un instrument eficient de respectare a prevederilor standardelor de contabilitate. Aplicarea acestui instrument nu este posibil fără a sprijini profesia de auditor. În prezent, pilonul principal al asigurării calității raportării financiare, anume independența este slab dezvoltat. Profesia de auditor trebuie să fie independentă, de încredere, loială față de creditorii, acționarii entității și alți utilizatori ai situațiilor financiare.

Se observă o tendință de diminuare a numărului firmelor de audit autohtone, care prezintă rapoartele de transparență Consiliului, respectiv și o micșorare a listei auditorilor implicați în misiuni de audit statutar. În anul 2011, în listă, se regăseau 20 de societăți de audit și auditori întreprinzători individuali apoi, în 2012, această listă s-a redus la 16 firme, iar în 2013, doar 15 subiecți ai acestei activități au raportat misiuni de audit la entitățile de interes public și entitățile care, conform legislației, sunt supuse auditului obligatoriu. Pentru anul 2014, nu se cunoaște această informație întrucât ultimul termen de raportare este 30 aprilie 2015.

Totodată, se constată și o dispersare geografică a amplasării sediilor firmelor de audit din țară. Majoritatea auditorilor sunt înregistrați în mun. Chișinău (87%) sau 109 firme, urmează Bălți cu 4 entități de audit (6%), Cahulul cu 3 subiecți, în Ungheni – 2 și doar câte 1 firmă în alte localități.

Din datele prezentate, observăm o diminuare a numărului total al firmelor de audit, inclusiv a celor implicate în misiuni de audit statutare. Dacă, în anul 2011, pe piață, erau înregistrate 126, apoi, la începutul anului 2014, acest număr s-a redus cu trei unități, adică, în prezent, sunt înregistrate 123 de firme. Astfel, în perioada analizată, doar 15 societăți de audit au exercitat misiuni de audit la entitățile de interes public și la celelalte întreprinderi, care, conform legislației, sunt obligate să angajeze auditori statutari pentru verificarea situațiilor financiare.

De aceea, sprijinirea profesiei de auditor și perfecționarea sistemului de supraveghere constituie o prioritate națională pentru dezvoltarea auditului autohton. Auditorii trebuie să-și elaboreze nu doar propriile standarde, dar și propriile proceduri interne pentru a-și asigura calitatea misiunilor, aceasta fiind condiția de bază a eficienței sistemului de supraveghere și cel de asigurare a calității.

Aceasta va ajuta organele de reglementare să convingă investitorii și publicul că situațiile financiare sunt de încredere și prezintă o imagine veridică a poziției și rezultatelor financiare ale entității auditate. Beneficiarilor li se vor garanta oferirea unor informații accesibile pentru potențialii investitori referitor la situația patrimonială și financiară a întreprinderilor de stat și a societăților comerciale cu capital public.

Auditorii autohtoni resimt necesitatea de consultații și asistență, în special, ceea ce ține de controlul calității. Atragerea specialiștilor străini la ridicarea competenței profesionale ar fi o soluție eficientă în acest sens.

Pentru a oferi un sprijin direct profesiei de audit, la moment, este foarte importantă:

- a) atragerea resurselor pentru instruirea angajaților și altor funcționari implicați în activitatea de audit;
- b) oferirea unei asistențe auditorilor, anume să fie instruiți în domeniul profesional;
- c) dezvoltarea procedurilor de control al calității activității de audit.

Metoda cea mai bună de a obține și a edifica încrederea publicului în audit este de a demonstra că performanța acestuia este monitorizată, revizuită prin asigurarea calității și impusă prin aplicarea sancțiunilor, care au fost menționate mai sus.

Cu toate că mai multe firme de audit se conformează standardelor profesionale, cu regret, este dificil de a dovedi că auditorii activează la un nivel ce corespunde standardelor și regulilor profesionale.

În Republica Moldova, misiunea de audit statutar se regăsește la art.4 al Legii cu privire la activitatea de audit sub noțiunea de audit obligatoriu. Conform prevederilor acestui articol, auditul obligatoriu al situațiilor financiare anuale, inclusiv al celor consolidate, se efectuează la entitățile de interes public și la alte entități conform prevederilor legislației în vigoare.

Este de menționat faptul că Standardele Internaționale de Audit, care sunt în vigoare de la 1 ianuarie 2012, nu operează cu termenul „audit obligatoriu”, dar cu cel de „audit statutar”, care este un audit prevăzut de legislație sau alte reglementări. Directiva Uniunii Europene (2006/43/CE adoptată de Parlamentul European și Consiliul Uniunii Europene) definește auditul legal ca fiind (art. 2 „Definiții”, (pct.1)) un audit al conturilor anuale sau al conturilor consolidate, așa cum este prevăzut de legislația comunitară.

Conform Directivei în cauză, auditul statutar ar trebui să facă obiectul unui sistem de asigurare a calității. Fiecare auditor trebuie să facă obiectul unei verificări de asigurare a calității cel puțin o dată la fiecare șase ani. Aceasta competență revine supravegherii publice care trebuie să găsească o abordare coordonată pentru efectuarea verificărilor de asigurare a calității. Investigațiile și sancțiunile corespunzătoare contribuie la prevenirea și corectarea efectuării necorespunzătoare a auditului statutar.

În Republica Moldova, sistemul de supraveghere publică a misiunilor de audit statutar, conform legii cu privire la activitatea de audit, este în atribuția Ministerului Finanțelor. Art.31 al legii în cauză prevede exercitarea supravegherii și controlului activității de audit de către Consiliul de supraveghere a activității de audit din cadrul Ministerului Finanțelor.

Consiliul mai are și următoarele atribuții:

- controlează activitatea auditorilor prin intermediul Serviciului de control și verificare;
- monitorizarea procesului de certificare a auditorilor, de stagiere și instruire profesională continuă;
- prezintă Camerei de licențiere propuneri privind retragerea sau suspendarea licențelor;
- adoptă decizii privind retragerea certificatelor de calificare.

Pe lângă Consiliu, mai sunt și alte departamente implicate în monitorizarea auditului, precum:

- direcția reglementarea contabilității și auditului în sectorul corporativ;
- secția reglementarea activității de audit a rapoartelor financiare;
- serviciul de control și verificare a activității de audit;
- Camera de licențiere.

În prezent, asociațiile profesionale se află la o etapă incipientă de supraveghere a activităților și de asigurare a calității membrilor lor, iar Consiliul de supraveghere a activității de audit pune un accent mic sau niciun accent pe funcțiile de supraveghere și de asigurare a calității ale asociațiilor profesionale.

De aceea, sistemul actual de supraveghere publică a misiunilor de audit din Republica Moldova se confruntă cu următoarele probleme:

1. Implementarea elementelor sistemului de supraveghere este fragmentată;
2. Se constată constrângeri semnificative de capacitate și resurse;
3. Nu există un sistem adecvat de asigurare a calității lucrărilor de audit.

Aceste probleme sunt condiționate de responsabilitatea fragmentată în supraveghere publică a misiunilor de audit, constrângerile salariale pentru funcționarii publici, lipsa procedurilor și instrumentelor adecvate pentru sistemul de asigurare a calității. Serviciul de control și verificare al Consiliului de supraveghere a activității de audit din cadrul Ministerului Finanțelor, nu dispune de resurse tehnice, financiare și de alt tip pentru a efectua revizuirea adecvată a calității activității de audit.

În comparație cu bunele practici existente în acest domeniu din alte țări, se poate constata următoarele referitor la sistemul autohton de supraveghere a activității de audit: nu toate responsabilitățile de supraveghere sunt atribuite unui singur organ sau unei singure autorități; există dificultăți la recrutarea personalului experimentat pentru exercitarea controlului calității lucrărilor de audit; sistemul de asigurare a calității lucrărilor de audit nu este adecvat.

Se propune următoarele opțiuni de soluționare a problemelor legate de supravegherea publică a misiunilor de audit statutar:

1. Consolidarea sistemului existent;
2. Crearea unui nou organ, de exemplu, Camera de Audit;
3. Implicarea Asociațiilor profesionale existente în procesul de supraveghere.

Avantajele (+) și dezavantajele (-) acestor opțiuni pot fi apreciate în baza următoarelor criterii:

### Opțiuni pentru supravegherea publică a misiunilor de audit

Criterii	Opțiuni		
	1	2	3
A. Resurse suplimentare pentru crearea instituției de reglementare	+	-	+
B. Autonomie în gestionarea fondurilor	-	+	+
C. Recrutarea personalului experimentat	-	+	+
D. Elaborarea și implementarea sistemului de asigurare a calității	-	+	+

În cazul primei opțiuni, avantajul constă în faptul că elementele sistemului de supraveghere sunt deja implementate, iar dezavantajele țin de lipsa de autonomie financiară și în decizii de restructurare, constrângeri de resurse, costuri mari legate de elaborarea și implementarea sistemului de asigurare.

Dacă se va opta pentru crearea unui nou organ, cum ar fi Camera de Audit, avantajele ar fi că la crearea noului organ de reglementare se va ține cont, din start, de autonomia financiară a acestuia, astfel, se vor evita constrângerile legate de personal calificat, va fi posibil de economisit, întrucât doar o singură instituție va elabora și va menține sistemul de asigurare a calității.

Dezavantajele principale în acest caz: pentru crearea unui nou organ de reglementare, sunt necesare mobilizări de resurse suplimentare și va trebui ajustat cadrul legal ce ține de supravegherea activității de audit.

Implicarea Asociației profesionale existente în procesul de supraveghere ar permite economisirea resurselor pentru crearea instituției, întrucât vor fi implicate asociațiile existente care dispun, deja, de sisteme de asigurare a calității. Conform prevederilor statutare, asociațiile existente sunt autonome și independente, nu se confruntă cu constrângeri legate de recrutare.

Dezavantajele unei asemenea abordări ar fi necesitatea de elaborare a unor criterii obiective de selectare a asociațiilor profesionale, ajustarea cadrului legal, care să prevadă obligativitatea auditorilor de a fi membri ai asociațiilor profesionale.

În opinia autorului, pe termen scurt, prima opțiune este mai real de implementat, întrucât nu presupune modificări semnificative a cadrului legal. Ținând cont de acestea, se recomandă următorii pași:

- I. Modificarea statutului juridic al Consiliului în calitate de instituție nouă de reglementare, inclusiv:
  - autonomie în gestionarea fondurilor;
  - autonomie în decizii de restructurare.
- II. Dezvoltarea imaginii și crearea unui sistem de asigurare a calității:
  - stabilirea politicilor, procedurilor, instrumentelor, metodologiilor de funcționare a sistemului de control a calității;
  - elaborarea propriului regulament cu privire la efectuarea inspecțiilor misiunilor de audit statutar.
- III. Recrutarea personalului:
  - angajarea personalului experimentat pentru realizarea inspecțiilor;
  - evitarea constrângerilor salariale.

În concluzie, se dorește să se atragă atenția opiniei publice la următoarele aspecte legate de dezvoltarea activității de audit din Republica Moldova:

- Guvernul și Asociațiile profesionale ar trebui să-și consolideze capacitățile de a acorda sprijin auditorilor;
- Este necesar să se pună la punct un proces adecvat pentru a permite auditorilor să depășească dificultățile legate de aplicarea ISA;
- Guvernul ar trebui să stabilească obligativitatea auditorilor de a fi membri ai asociațiilor profesionale, cu condiția ca acestea să adere la anumite standarde (asumarea angajamentelor de respectare a Declarațiilor IFAC și a obligațiilor de membru);
- Rolul de monitorizare a dezvoltării profesionale continue să fie delegat asociațiilor profesionale;
- Asociațiile profesionale să fie responsabile de crearea propriilor mecanisme de revizuire a calității lucrărilor de audit.

### **Bibliografie:**

1. Legea privind activitatea de audit nr.61 din 16.03.2007 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.117-126 din 10.08.2007.
2. 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 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.203-206/1493 din 28.12.2007.
3. Cartea verde. Politica de audit: lecțiile crizei. Comisia Europeană // [ec.europa.eu/.../?fuseaction=list&coteId=1&year=2010&number=561&language=RO](http://ec.europa.eu/.../?fuseaction=list&coteId=1&year=2010&number=561&language=RO)
4. 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>
5. 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 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.10-11 din 23.01.2009.