

A STUDY ON THE EVOLUTION OF THE AUDIT IN THE RM IN THE CONTEXT OF ECONOMIC REGULATIONS

STUDIUL PRIVIND EVOLUȚIA AUDITULUI DIN RM ÎN CONTEXTUL REGLEMENTĂRILOR ECONOMICE

Sergiu ȘOIMU³², PhD Student
Galina BĂDICU³³, PhD.

Abstract: According to the latest ascents of international and national economic realities, the responsibility assigned to the audit activity becomes a premise for ensuring correct, objective, transparent, and especially comparable financial-accounting information, on the basis of which the best possible economic decision can be made. In this context, the general accounting and auditing framework is continuously improving the quality of its accounting information by applying accounting regulations in line with European Union Directives. Thus, the European Union seeks to align European accounting standards with International Financial Reporting Standards (IFRS) and, at the same time, use a single language in conducting business by finding a point of convergence. As a result, entities must increase their parameters of information competitiveness in relation to competitors in the domestic and international market, because information is the only inexhaustible resource and becomes a real power factor, a good that directly influences the degree of prosperity of an entity. Taking into account the frequent changes in the legislation, we considered important an analysis of the audit entities from the perspective of knowing the current situation of the audit activity in the Republic of Moldova. For this purpose, we conducted a research at the level of audit entities in the Republic of Moldova. From the methods of collecting and systematizing the information, a quantitative research method was chosen, based on a questionnaire. An online questionnaire (Google form) was developed to conduct the research. In this regard, 22 questions were asked, with several options for answers. The design of the questionnaire and the formulation of the questions aimed at observing the main objective of the paper on the evolution of the audit in order to determine the development trends of the profession and adaptability to the current context by identifying the main challenges and skills needed for auditors, the priorities of the audit entities and the advantages of the technology in carrying out the audit missions.

Key words: audit, audit entity, audit regulation, evolution, Republic of Moldova.

JEL CLASSIFICATION: M42

1. Introducere

Condițiile economice actuale sunt în continuă schimbare. În acest context, dezvoltarea și modernizarea economiei presupun alinierea auditului la exigențele și standardele în materie existente atât în spațiul european, cât și pe plan internațional. Reglementările pentru entități, fie ele comerciale sau de interes public, sunt și ele din ce în ce mai complexe.

Experiența din multe țări a arătat că reglementarea inadecvată a profesiei de audit creează vulnerabilitate și poate conduce la scandaluri financiare, crize financiare, precum și daune pe termen lung pentru piețele de capital și de creditare. În mod evident, scandalurile financiare care au implicat și auditori au drept consecință deteriorarea reputației profesiei. Mai mult, calitatea auditului este pusă în discuție de fiecare dată când o entitate intră în procedură de faliment, iar independența auditorilor este percepută ca fiind compromisă într-un fel sau altul. Pe de altă parte, buna reglementare contribuie la asigurarea faptului că situațiile financiare oferă informații fiabile și consolidează încrederea investitorilor și creditorilor. Creșterea gradului de credibilitate al informațiilor furnizate de situațiile financiare reprezintă performanța auditului. Or, există riscul ca auditorul să nu poată depista erori, indiferent de rigurozitatea cu care aplică standardele de audit.

³² E-mail: sergiu.soimu@gmail.com, ASEM

³³ E-mail badicu.galina@ase.md, ASEM

Drept consecință a unor exigențe dictate de dezvoltarea mediului economic, evoluează și auditul. Astfel, prin alinierea la normele internaționale, și totodată, armonizarea reglementărilor la prevederile Uniunii Europene, se urmărește consolidarea economică, participarea la libera circulație a mărfurilor, persoanelor, serviciilor și capitalurilor, iar exigența de a furniza informații relevante și de încredere tuturor părților interesate legitimează existența auditorului.

În acest context, legislația națională este optimizată de la an la an, pentru a spori calitatea informațiilor prezentate de managementul entităților și a reduce efectul unor practici de contabilitate creativă, care distorsionează realitatea economică, adică imaginea fidelă a poziției și performanței financiare a entității. În acest context, nevoia unei informații veridice, clare și complete privind activitatea desfășurată de către părțile implicate în cadrul procesului economic, este mai esențială decât oricând. Transformările majore prin care trece economia mondială au impus sporirea vitezei și volumului tranzacțiilor electronice, creând o interdependență reală a piețelor financiare. Auditul vine să sprijine și să ofere securitate acestor tranzacții, să asigure utilizatorilor rapoartelor de audit un grad de încredere ridicat, dezvoltându-se și perfecționându-se permanent, printr-o tratare a riscurilor la un nivel înalt de exactitate, în concordanță cu noile modificări în legislația națională și internațională. Pentru a fi în măsură să ofere această încredere, auditorii trebuie să demonstreze continuu competență și un comportament etic ireproșabil. Competența trebuie dezvoltată prin educația formală întrucât facilitează competența în menținerea și atitudinea lor profesională.

Prin urmare, rolul auditorilor devine tot mai complex, reglementarea activității, tot mai dificil de realizat, dar tot mai necesară. Pregătirea în domeniul auditului s-a diversificat, iar calitatea auditului este tot mai greu de apreciat. Astfel, considerăm a fi relevantă o cercetare a evoluției auditului în contextul reglementărilor economice.

Demersul științific urmărit, își propune abordarea unei teme de actualitate a cărui scop este identificarea provocărilor la adresa auditorilor în contextul schimbărilor frecvente în legislație, care pot influența îndeplinirea obiectivelor auditului, respectiv emiterea unei opinii în urma obținerii de asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare conțin denaturări semnificative datorate fraudei sau a erorii și raportarea cu privire la aceste aspecte în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.

În acest context, ne propunem să continuăm cercetările existente în domeniul auditului, rezumându-ne la sfera activității auditului, evoluției în contextul reglementărilor economice și a relevanței acestuia în activitatea decizională a utilizatorilor printr-o cercetare a problemelor actuale privind auditul legalității și fiabilității informațiilor din situațiile financiare.

Prezenta cercetare se încadrează în conjunctura dezvoltării și reformei auditului și se axează pe un spectru larg de probleme ce necesită soluționare. Exigența acestui tip de studii se face evidentă din următoarele motive:

- ✓ datorită fenomenului de globalizare, care caracterizează economia în această perioadă;
- ✓ atingerii unei mai bune convergențe între țările europene;
- ✓ situațiile incontestabile din diferite țări ajută la desfășurarea și progresul procesului de armonizare a auditului la nivel european și internațional;
- ✓ scandalurile financiare, în care rolul auditorilor a fost uneori direct;
- ✓ demonstrarea faptului că situațiile financiare sunt credibile datorită experienței, pregătirii, integrității, exercitării raționamentelor profesionale și independenței auditorului.

2. Metodologia cercetării

Investigarea de față rezidă în realizarea unui studiu privind evoluția auditului în contextul reglementărilor economice. Pentru cercetarea în cauză, vom folosi o abordare evolutivă bazându-ne pe studierea actelor legislative și normative aferente, informațiilor prezentate pe pagina web a Consiliului de supraveghere publică a auditului, precum și utilizarea tehnicii de investigare pe bază

de chestionar. Pentru definitivarea cercetării și aducerii unei contribuții la stadiul cunoașterii, vom utiliza o serie de instrumente specifice cercetării, cum ar fi: observarea, colectarea și prelucrarea datelor și informațiilor, analiza, sinteza, comparația și raționamentul deductiv.

Ținând cont de modificările frecvente în legislație, am considerat importantă o analiză a entităților de audit din perspectiva cunoașterii situației actuale a activității de audit din RM. În acest scop, am realizat o cercetare la nivel național în cadrul entităților de audit. Pentru efectuarea cercetării a fost elaborat un chestionar-online (formular Google)³⁴. În acest sens, s-au formulat 22 de întrebări, având mai multe opțiuni de răspunsuri. Proiectarea chestionarului și formularea întrebărilor au vizat respectarea obiectivului principal al lucrării cu privire la evoluția auditului din RM în contextul reglementărilor economice.

Primele trei întrebări se referă la coordonate generale de identificare ale respondenților, precum activitatea companiei de audit, numărul mediu de angajați ai entității de audit, inclusiv numărul auditorilor în cadrul entității. Deoarece la acest nivel al cercetării nu urmărim extrapolări bazate pe răspunsurile date, am considerat că anonimitatea respondenților va asigura o credibilitate ridicată pentru răspunsurile primite. Celelalte întrebări vizează opinia auditorilor cu privire la evoluția auditului ca profesie, provocările auditorilor în contextul actual, formarea profesională continuă, aptitudini necesare etc. Printr-un număr de 22 întrebări cu răspunsuri unice, multiple și mixte am formulat puncte de referință pentru dezbaterile exigențelor auditului în raport cu contextul actual și cu experiența profesională, în vederea formulării unor propuneri coerente de perfecționare a activității de audit. Eșantionul respondenților fiind alcătuit din 66 de manageri ai entităților de audit, care în anul 2020 au desfășurat activitate de audit.

Rezultatele cercetării vor exprima o imagine clară prin evidențierea ascensiunii auditului și conjuncturii în care auditul, în actualul context global, joacă un rol primordial în asigurarea imaginii fidele a poziției și performanței financiare.

3. Rezultatele studiului

În urma desfășurării studiului, s-a putut conchide că în Republica Moldova, reforma instituțională vizează dezvoltarea și perfecționarea activității desfășurate de instituțiile publice, dar și a serviciilor prestate de acestea către cetățeni, ca necesități obiective și esențiale pentru asigurarea convergenței cu țările avansate economic din Europa și din întreaga lume. Ca parte a acestui proces, auditul are o importanță deosebită în dezvoltarea economiei, limitarea risipei de resurse și a posibilităților de fraudă și corupție, detectarea din timp a anomaliilor și deficiențelor.

Primul moment al legiferării profesiei de audit, începe o dată cu publicarea *Hotărârii Guvernului Nr. 730 din 28.09.1994*. Firmele de audit își încep activitatea după înregistrarea de stat în calitate de subiect al activității antreprenoriale, primirea licențelor pentru practicarea activității de audit și includerea lor în registrul firmelor de audit, care se ținea de către Camera de Audit a Republicii Moldova. După doi ani, la data de 15.02.1996 este aprobată *Legea nr. 729 cu privire la activitatea de audit și intră în vigoare la data de 04.04.1996*.

Totuși, pe parcursul anilor, o dată cu dezvoltarea activității de audit în RM, firmele de audit întâlneau tot mai multe inconveniențe în practica de audit, situații care nu erau prevăzute de *Legea nominalizată*. Astfel, *Legea nr. 729 cu privire la activitatea de audit din 04.04.1996* a fost abrogată la data de 01.01.08 prin *Legea nr. 61-XVI din 16.03.07 privind activitatea de audit*.

Dat fiind faptul că în RM, anual, crește procentajul investițiilor străine, și respectiv investitorii, studiază evaluarea oportunităților de investiții și monitorizează performanța unui portofoliu global, ei beneficiază de acces la informațiile financiare care trebuie perfectate în conformitate cu standarde internaționale. Așadar, implementarea standardelor internaționale în cadrul legal al Republicii Moldova constituia un avantaj, atât pentru investitorii străini, cât și pentru entitățile de audit. În acest context, la 14.06.2012 s-a aprobat *Ordinul Ministerului*

³⁴<https://docs.google.com/forms/d/1u-F833xWZvHHCnghQt8SRaZK0spefgzasimK1dWrwTg/edit?gxids>

Finanțelor nr. 64 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit, care prevedea acceptarea, în baza Acordului privind dreptul de reproducere a Standardelor de audit și Codului etic în Republica Moldova, semnat de Ministerul Finanțelor la 2 aprilie 2012 și Consiliul pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare al Federației Internaționale a Contabililor la 4 aprilie 2012, aplicarea pe teritoriul Republicii Moldova pentru auditul situațiilor financiare începând cu 1 ianuarie 2012.

Implementarea Standardelor Internaționale de Audit, logic a solicitat revizuirea conținutului Legii privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.07, lege care, în anumite aspecte nu corespundea Directivei UE privind auditul situațiilor financiare. Pentru obținerea unei mai bune concordanțe între Legea privind activitatea de audit, Standardele Internaționale de Audit și alte acte normative interne, aferente activității de audit, pentru a realiza o mai bună aliniere la Directivele UE, actualizarea conținutului Legii privind activitatea de audit a fost o prioritate și necesitate a timpului.

Drept urmare a ratificării de către Parlamentul Republicii Moldova a Acordului de Asociere între RM, pe de o parte, și UE și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte, s-a adoptat *Legea Nr. 271 privind auditul situațiilor financiare, intrând în vigoare la 1 ianuarie 2019*. Prezenta lege transpune parțial Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 157/87 din 9 iunie 2006. (Legea nr. 271 privind auditul situațiilor financiare, 2017)

Actualmente, cadrul legislativ aferent activității de audit este reprezentat de actele legislativ-normative aprobate de Parlament, Guvern, Autoritatea centrală de specialitate și de reglementare (Ministerul Finanțelor) și cea de supraveghere (Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului), după cum urmează: Legea contabilității și raportării financiare, Legea privind auditul situațiilor financiare, Standardele Naționale de Contabilitate, Standardele Internaționale de Raportare Financiară, Standardul Internațional de Control al Calității, Standardele Internaționale de Audit, Codul etic al profesioniștilor contabili, Declarații Internaționale privind Practica de Audit, Standardele Internaționale pentru Misiunile de Revizuire, Standardele Internaționale pentru Misiunile de Asigurare etc.

Consiliul de supraveghere publică a auditului este instituția publică autonomă, cu statut de persoană juridică, responsabilă pentru supravegherea publică a auditului, care îndeplinește următoarele funcții: (Legea privind auditul situațiilor financiare, 2017, art. 37)

- a) de înregistrare a stagiilor și de monitorizare a stagiului;
- b) de certificare și de înregistrare a auditorilor;
- c) de înregistrare a entităților de audit;
- d) de monitorizare a instruirii profesionale continue;
- e) de asigurare a calității auditului;
- f) de investigare și de aplicare a măsurilor disciplinare auditorilor și entităților de audit;
- g) de elaborare și de aprobare a actelor normative în vederea exercitării funcției de supraveghere publică a auditului.

Odată cu intrarea în vigoare a *Legii nr.271/2017 privind auditul situațiilor financiare* a fost stabilit cadrul juridic nou privind organizarea auditului de către entitățile de audit, reglementarea exercitării profesiei de auditor, supravegherea auditului, precum și cerințele specifice auditului entităților de interes public. Această lege a clarificat un șir de întrebări și probleme acumulate pe parcursul anilor în activitatea de audit din RM, cele mai relevante și actuale fiind: *independența auditorilor profesioniști în luarea deciziilor, eliberarea certificatului de auditor profesionist nelimitat după durată în timp, participarea auditorilor și societăților de audit la activitatea asociației profesionale, reglementarea activității stagiului în audit*,

garanțiile independenței auditorului, confidențialitate în activitatea de audit, asigurarea riscului de audit, retragerea certificatului de auditor, registrul de stat a auditorilor, registrul de stat al societăților de audit, a auditorilor întreprinzători individuali, serviciile prestate de societățile de audit și efectuarea auditului, altele în corespundere cu legislația Republicii Moldova și Directivele Europene. (Bădicu & Șoimu, 2019, p. 560)

Apariția profesiei de audit, precum și dezvoltarea acesteia a fost urmată, cum era și firesc, de constituirea organizațiilor care să-i reunească pe cei care o practicau. În prezent, în RM, mai multe organizații profesionale regroupează profesioniștii contabili, precum: Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști (ACAP), Asociația Auditorilor și Societăților de Audit din RM (AFAM), misiunea cărora constă în dezvoltarea profesiei contabil și profesiei de audit în RM.

În contextul celor menționate, specificăm că exercitarea cu profesionalism a activității de audit este nu numai legitimă, dar și absolut necesară. Astfel, rolul și responsabilitatea profesiei de audit sunt direct influențate de caracteristicile calitative ale informațiilor, de respectarea sistemului de referință contabil, precum și a principiilor de conduită etică și deontologie profesională. Deci, persoanelor implicate în autentificarea și certificarea informațiilor contabile, le revine un rol esențial, acela de a asigura corectitudinea reflectării în situațiile financiare a adevărului economic.

Având în vedere incertitudinile majore, auditul evoluează pentru a ajuta entitățile să înțeleagă și să gestioneze riscurile asociate, să obțină rezultatele așteptate și să continue să inoveze pentru a înregistra valoare adăugată.

Conform prevederilor în vigoare, 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. (Legea nr. 271 privind auditul situațiilor financiare, 2017, art. 8)

În continuare, prezentăm evoluția entităților de audit, conform Extrasului din Registrul de stat al societăților de audit.

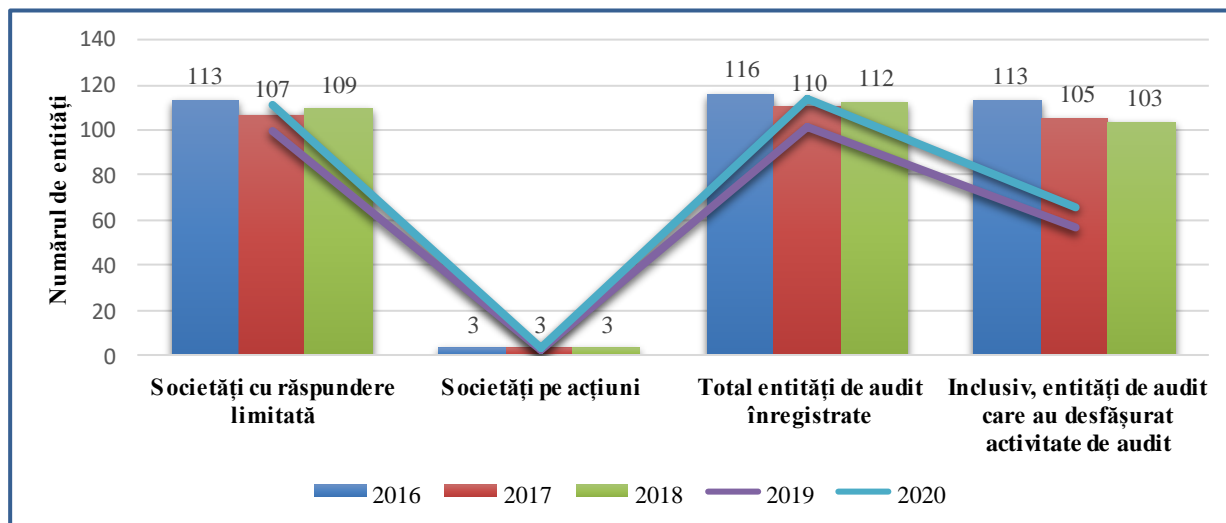


Figura 1. Situația privind evoluția, forma juridică de organizare a societăților de audit în RM și desfășurarea activității de audit

Sursa: Informația privind piața serviciilor de audit, www.cspa.md

Din informațiile prezentate derivă o rezistență a entităților de audit înregistrate, în sensul că în anul 2020 avem un ritm de creștere de 12,12% (+12 entități) față de anul 2019, dar nu și față de anul 2016 (- 2 entități). O primă constatare care se poate face este că circa 97% dintre entitățile de audit înregistrate sunt constituite sub forma de societate cu răspundere limitată. Totodată, din datele prezentate observăm că doar 57,89% din entitățile înregistrate, în anul 2020,

au desfășurat activitate de audit. Făcând o comparație a evoluției entităților care au desfășurat activitate în perioada 2016-2020 și obținerea veniturilor din vânzări, remarcăm un ritm de creștere mai mare a veniturilor, chiar dacă numărul entităților a fost în descreștere. Cu referire la situația anului 2020 în comparație cu 2019, ritmul de creștere al entităților este de 17,85%, iar a veniturilor din realizarea auditului situațiilor financiare de 22,7%, fapt prezentat în figura 2.

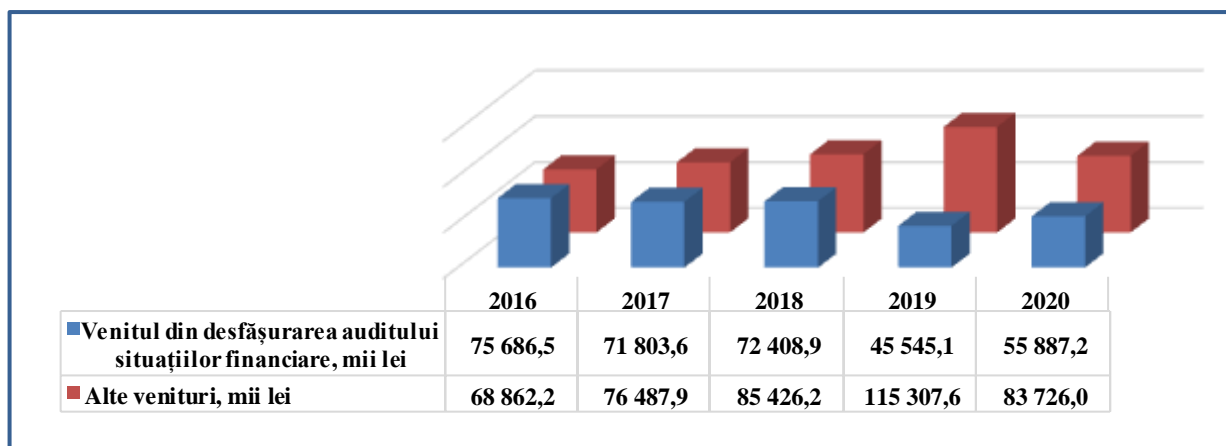


Figura 2. Evoluția și structura veniturilor din vânzări aferente activității de audit

Sursa: Informația privind piața serviciilor de audit, www.cspa.md

Auditul se realizează de către auditori conform Standardelor Internaționale de audit în baza Legii Contabilității și raportării financiare nr. 287/2017. Auditorul este persoană fizică care deține certificat de calificare al auditorului³⁵ și care este înregistrată în conformitate cu prevederile legislației. (Legea nr. 271 privind auditul situațiilor financiare, 2018, art. 2)

În continuare, se prezintă situația privind auditorii care dețin certificate de calificare pentru auditul general, conform datelor Consiliului de supraveghere publică în audit.

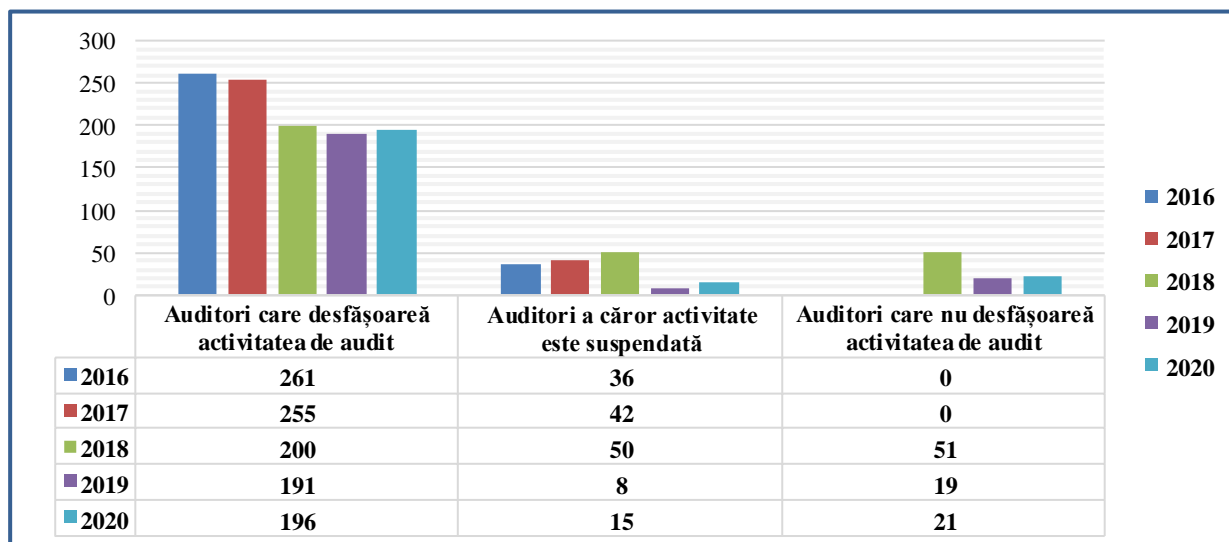


Figura 3. Evoluția numărului de auditori în RM

Sursa: Informația privind piața serviciilor de audit, www.cspa.md

Așadar, la 31.12.2016 în Registrul de stat al auditorilor erau înregistrați 297 de auditori, din care doar 261 de auditori desfășurau activitatea de audit, iar la 31 decembrie 2020 numărul

³⁵ Conform informațiilor disponibile pe <http://cspa.md/> auditorii care activează dețin certificate de calificare recunoscute la nivel național și certificate internaționale de calificare în domeniul contabilității și auditului.

acestora s-a micșorat cu 65 auditori, ajungând la 196 din total înregistrați - 232. În anul 2020 se observă o tendință pozitivă de creștere a numărului de auditori care practică activitatea de audit cu circa 3%. O tendință fluctuantă se remarcă în cadrul entităților a căror activitate este suspendată: de la 36 de auditori în 2016 la 15 în anul 2020. Cu referire la cei care nu desfășoară activitatea de audit, menționăm o creștere semnificativă de 51 de auditori în anul 2018, iar în anul 2020 s-a diminuat până la 21.

Într-un mediu de afaceri aflat în continuă schimbare, ne-am propus un Sondaj de opinie privind situația activității de audit din RM, în vederea consemnării priorităților și provocărilor acestei profesii, ca urmare a unui interes ridicat față de cele mai bune practici. Sondajul s-a desfășurat în perioada martie-mai 2021, iar respondenții sunt managerii entităților de audit. Chestionarul intitulat „Sondaj de opinie privind situația activității de audit din RM”³⁶ a fost expediat unui număr de 66 de entități de audit. Eșantionul a inclus 30 de respondenți.

Analizând răspunsurile respondenților, cu referire la activitatea entității de audit, constatăm că 90% din entități-respondente au prestat servicii de audit și servicii conexe (27) și doar 10% din entități - servicii de audit. Dacă să ne referim la numărul de angajați în cadrul entităților respondente, atunci am constatat următorul fapt: în 15 entități numărul mediu al angajaților constituie până la 10, în 14 entități – de la 10 la 25 și într-o singură entitate - peste 26 de angajați. Întrucât 90% din respondenți prestează servicii de audit și servicii conexe, rezultă că în cadrul entității sunt angajați nu numai auditori, dar și contabili. Astfel, în 20 entități numărul auditorilor constituie maxim 2 auditori, în 6 entități - 3 auditori, în 2 entități – 4 auditori, câte 6 și respectiv mai mulți auditori, în 2 entități.

Misiunea auditorului este acela de a răspunde gradului de independență, nivelului de calificare profesională și experienței acumulate în domeniul care face obiectul auditului, precum și direcțiile ori verificările pe care are obligația să le efectueze. În figura 4 se prezintă viziunea auditorilor-respondenți privind evoluția auditului ca profesie.

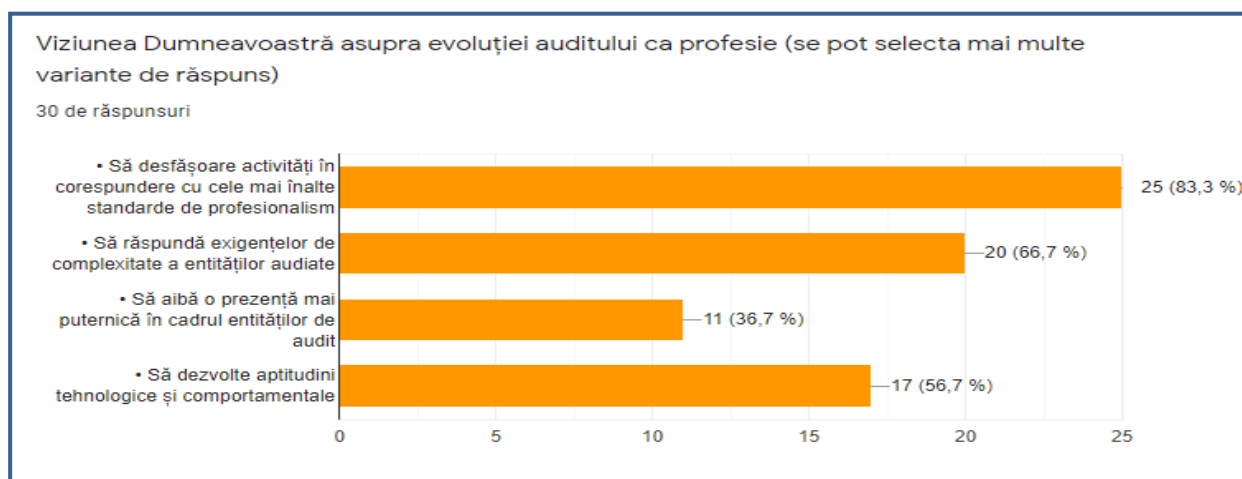


Figura 4. Viziunea auditorilor asupra evoluției auditului ca profesie

Sursa: elaborat de autori în baza sondajului

O prezență mai puternică în entitatea de audit înseamnă desfășurarea activității în corespundere cu cele mai înalte standarde de profesionalism, așa cum este apreciat de 83,3% din respondenții sondajului de opinie. Valorile din graficul de mai sus nu cumulează 100%, deoarece întrebarea a conținut mai multe variante de răspuns.

³⁶<https://docs.google.com/forms/d/1u-F833xWZvHHCnghQt8SRaZK0spefgzasimK1dWrwTg/edit?gxids>

În continuare, am identificat 5 provocări majore cu care se confruntă, în viziunea noastră, respondenții noștri. Provocările identificate vizează, în egală măsură, resursele umane ale companiei de audit, precum modificările frecvente, complexitatea și incertitudinea reglementărilor legislative și normative (83,3%), disponibilitatea competențelor și abilităților necesare, inclusiv digitale și tehnice (46,7%), respectarea principiilor de etică profesională (40%), necesitatea unui proces continuu de pregătire profesională a auditorilor (40%), efectele pandemiei de COVID-19 (43,3%). Modificările frecvente, complexitatea și incertitudinea reglementărilor legislative și normative sunt poziționate pe lista principalelor provocări al auditorilor, potrivit figurii 5.

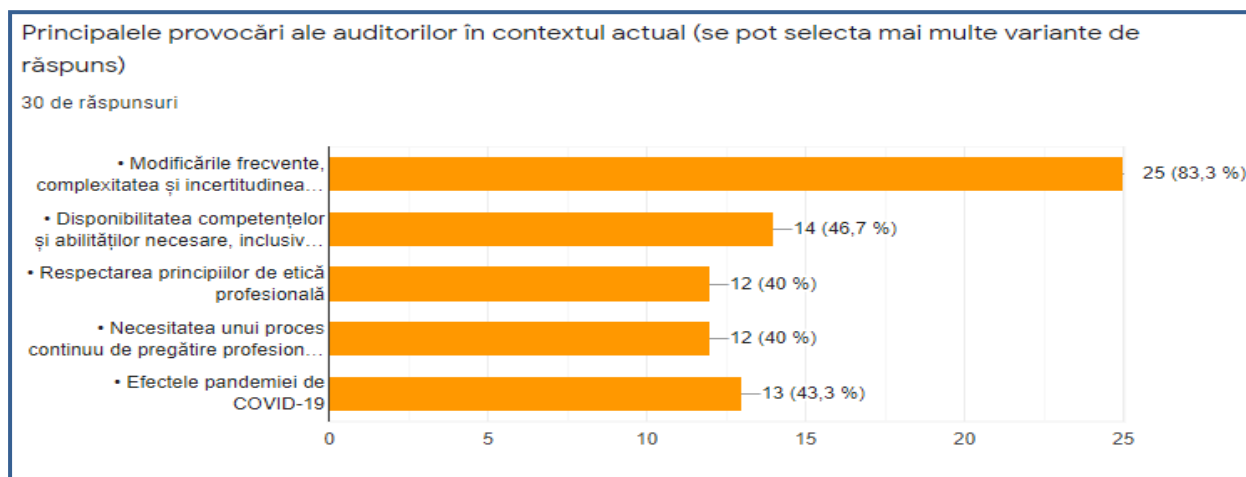


Figura 5. Principalele provocări ale auditorilor în contextul actual

Sursa: elaborat de autori în baza sondajului

În ceea ce privește prioritățile entității de audit în misiunile de audit am identificat următoarele dimensiuni asupra cărora entitățile ar trebui să se concentreze: *planificarea raționată a misiunilor de audit în funcție de resursele și capacitățile disponibile, eficiența și eficacitatea operațională a proceselor interne, conformitatea cu reglementările și raportările în domeniu, regulamentul general privind protecția datelor, managementul relațiilor și riscurilor privind terții, etica și integritatea entității de audit, îmbunătățirea calității misiunilor de audit, respectiv, a abilităților profesionale ale personalului cu atribuție de audit, asigurarea unui sistem de control intern adecvat în cadrul companiei de audit.*

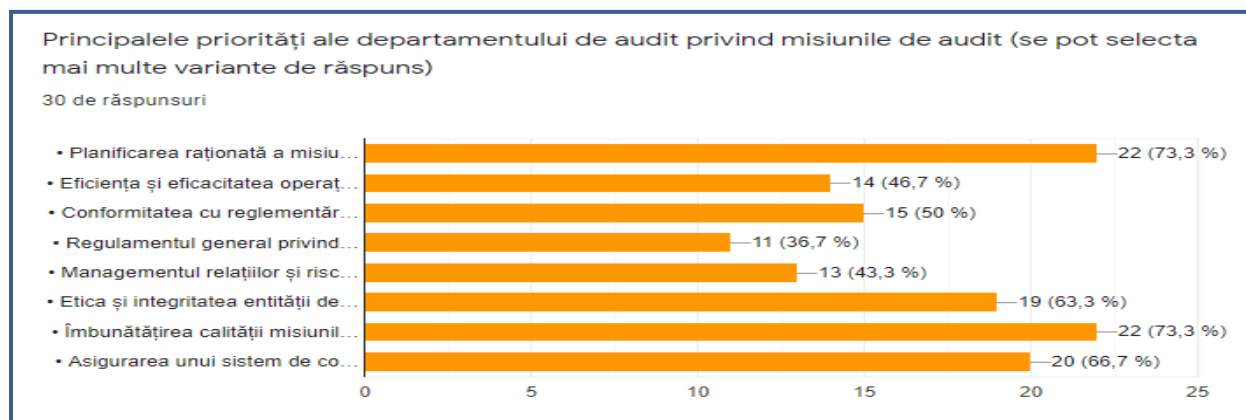


Figura 6. Principalele priorități ale departamentului de audit privind misiunile de audit

Sursa: elaborat de autori în baza sondajului

Rezultatele sondajului demonstrează că 73,3% din respondenți sunt preocupați de planificarea raționată a misiunilor de audit în funcție de resursele și capacitățile disponibile și de

îmbunătățirea calității misiunilor de audit, respectiv, a abilităților profesionale ale personalului cu atribuție de audit, fapt prezentat în figura 6. Pentru 66,7% din respondenți drept prioritate este estimată asigurarea unui sistem de control intern adecvat în cadrul companiei de audit, iar 63,3% consideră de importanță majoră etica și integritatea entităților de audit.

Ținem să consemnăm că cele mai semnificative caracteristici ale auditului situațiilor financiare, evidențiate de respondenți sunt: descoperirea riscurilor existente și emergente (76,7%), favorizarea creșterii credibilității informațiilor financiare (70%), acționarea ca factor de descurajare a fraudelor (70%), avantajarea asigurării unei raportări financiare în conformitate cu reglementările aplicabile (70%).

O guvernare eficientă a activității de audit are la bază un cadru care să susțină activitatea conducerii prin atingerea obiectivelor trasate. În acest context, am constatat că 43,3% din entitățile respondente au evaluat guvernanta corporativă ca fiind dezvoltată medie, 36,7% - ca fiind dezvoltată, 16,7% - foarte dezvoltată. La polul opus, doar o singură entitate a clasificat guvernanta corporativă ca fiind slab dezvoltată în cadrul entității.

Pentru ca auditorii să își mențină și dezvolte cunoștințele, abilitățile și setul de competențe, entitățile trebuie să faciliteze accesul acestora la programe relevante de formare profesională permanentă, adaptate obiectivelor entității, strategiei și riscurilor cu care aceasta se confruntă. Aria curriculară a programelor de formare profesională ar trebui să cuprindă cel puțin aspecte legate de etica profesională, practici profesionale, risc și control intern, practici din industrie, reglementări contabile și de audit, tehnologie, inovare etc. Auditorii trebuie să răspundă unui mediu de afaceri foarte dinamic, reglementărilor, apariției de noi riscuri de afaceri și operaționale, digitalizării prin asimilarea constantă a informațiilor noi și flexibilitate în a schimba priorități și proiecte. Optimizarea competențelor auditorilor necesită o investiție semnificativă în resurse, metode, programe de formare continuă, modele de carieră și infrastructură tehnică.

Sondajul nostru de opinie relevă faptul că 86,7% din respondenți dispun de un program de formare profesională continuă, iar 13,3% - nu. Respectiv, 60% din respondenți alocă de la 1% la 5% din cheltuielile entității pentru dezvoltarea profesională. 20% alocă de la 5% la 10% din cheltuielile entității pentru dezvoltarea profesională. Concomitent, drept dovadă a dezvoltării profesionale, în cadrul a 29 entități există certificările profesionale. Certificările deținute de auditori reflectă cerințele reglementate. Astfel, certificările în audit se încadrează preponderent în zona de contabilitate și audit, respectiv auditori ca membri ai ACAP (90%), auditori pentru auditul general (83,3%) și DIP, IFR, ACCA/ACA (46,7%).

În viziunea auditorilor, cele mai semnificative arii de instruire pentru a-și putea îndeplini cu succes misiunile de audit sunt: cursul de instruire profesională continuă a auditorilor - 93,3% din respondenți, perspective contabile și fiscale - 70% din respondenți, aplicarea Standardelor Internaționale de Audit - 70% din respondenți, abilități în tehnologii informaționale - 50% din respondenți, fapt prezentat în figura 7.

Datele chestionării ne-a permis să deducem că utilizarea tehnologiilor avansate contribuie la operativitatea prelucrării datelor și oportunitatea efectuării procedurilor de audit (80%), se caracterizează printr-o eficiență mai mare (76,7%), are loc procesarea unui volum de date mai mare (70%), calitate (60%) și ajutor în identificarea fraudelor (60%).

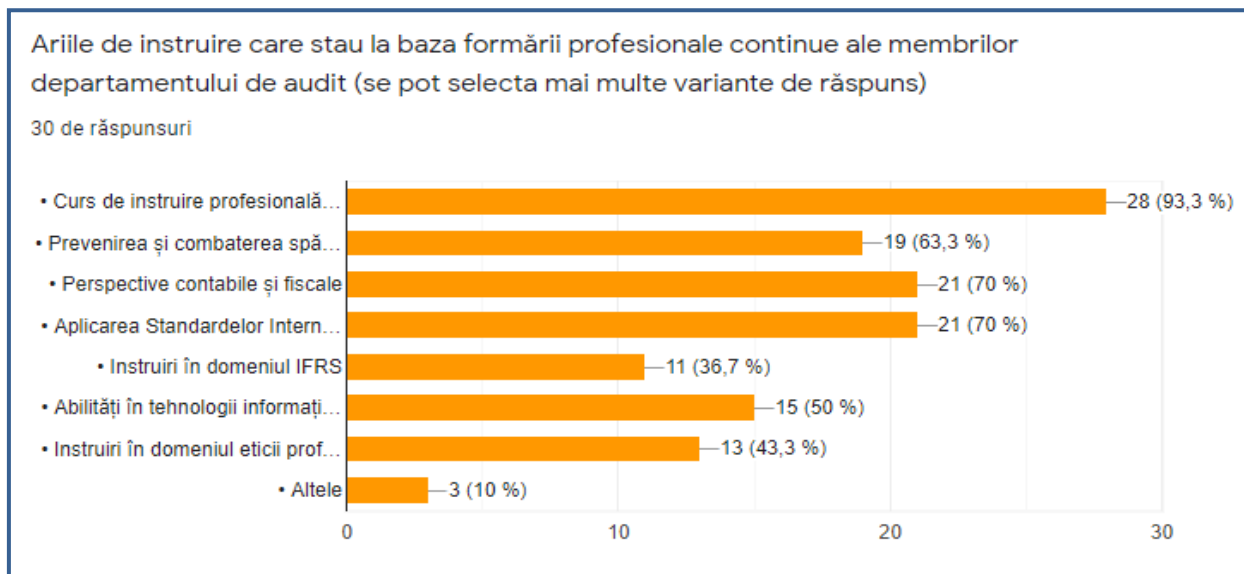


Figura 7. Ariile de instruire care stau la baza formării profesionale continue a auditorilor
Sursa: elaborat de autori în baza sondajului

Competențele în sfera standardelor profesionale, a guvernantei, a contabilității, fiscalității și a controlului/riscurilor sunt esențiale pentru a desfășura un audit de calitate. Însă, abilitățile personale precum comunicarea, puterea de influență sau gândirea critică determină impactul pe care îl au recomandările și observațiile emise de auditorii.

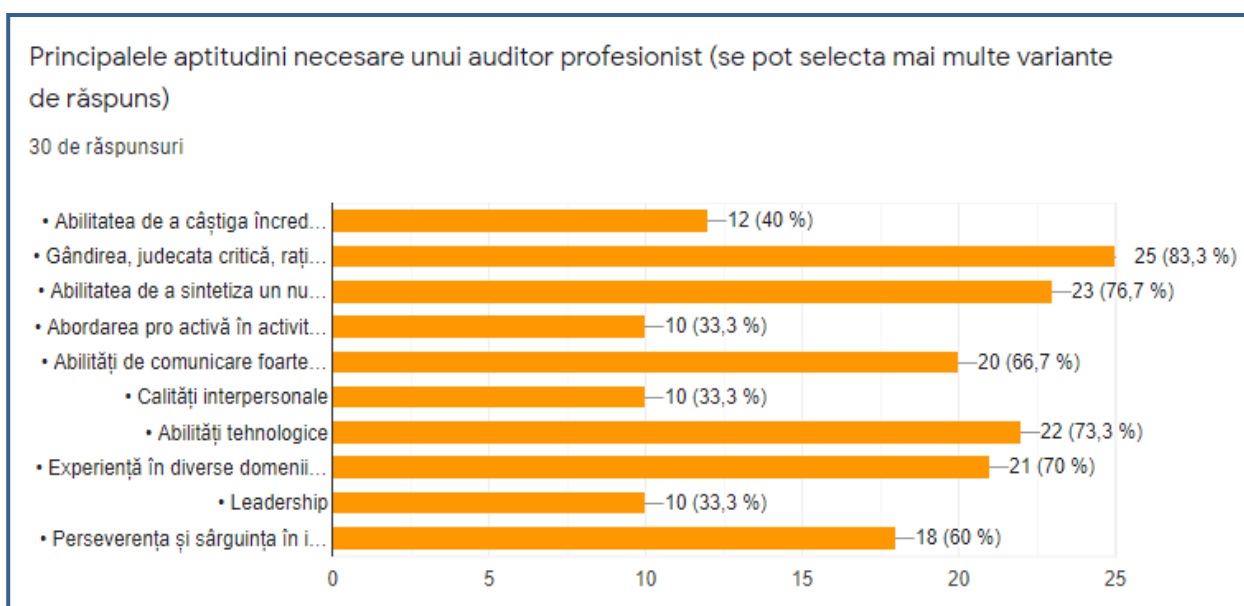


Figura 8. Principalele aptitudini necesare unui auditor profesionist
Sursa: elaborat de autori în baza sondajului

Potrivit rezultatelor sondajului de opinie, 83,3% din respondenți consideră gândirea, judecata critică, raționamentul profesional drept aptitudini esențiale necesare unui auditor profesionist, iar 76,7% dintre aceștia consideră că principala provocare a funcției de audit constă în abilitatea de a sintetiza un număr mare de date, 73,3% - abilitățile tehnice, 70% - experiență în diverse domenii.

4. Concluzii

Concluzia finală a cercetării este că auditul din RM a evoluat și s-a perfecționat în pas cu dezvoltarea economică, ca răspuns la provocările societății, odată cu standardizarea și armonizarea la nivel național și internațional.

Certificăm importanța vitală a activității de audit în mediul de afaceri, deoarece contribuie la creșterea încrederii în informațiile financiare, printr-o perspectivă externă și independentă, operând pe baza unor standarde sau norme riguroase, fiind un suport în deciziile viitoare ale utilizatorilor de informații. Este de remarcat faptul că normele de audit constituie o referință elocventă în reforma profesiei de audit, în armonizarea cu Standardele Internaționale și Directivele Europene ale auditului, acest instrument menit să conducă la ascensiunea credibilității informațiilor financiar-contabile emise de entități.

În opinia noastră, prin reformarea cadrului legislativ se urmărește creșterea prestigiului și a recunoașterii profesionalismului auditului la nivel național și internațional. Cu referire la conceptul actual legal privind organizarea asigurării calității activității de audit, menționăm că din punct de vedere al corespunderii cu normele europene, este cu mult mai echilibrat în comparație cu prevederile vechi. Astfel, prevederile actuale privind auditul oferă posibilități clare de acțiune transparentă în parcurgerea traseului de racordare a activității de audit la bunele practici europene din acest domeniu. Întrucât, componenta asigurării calității auditului devine una esențială, așteptările de la sistemul de supraveghere a activității de audit trebuie caracterizate prin eficiență, coerență și utilitate efectivă pentru Republica Moldova.

Auditul poate fi estimat drept realizat în conformitate cu standardele de calitate, dacă auditorul reușește să identifice eventualele denaturări semnificative și să aplice cele mai bune proceduri care să-l conducă la descoperirea acestora. Performanța auditului desfășurat este asigurată de competența profesională a auditorului, în timp ce aplicarea celor mai relevante proceduri, care conduc la obținerea de probe de audit suficiente și adecvate, ține de obiectivitatea și independența auditorului. Independența auditorului se traduce prin nivelul de încredere pe care utilizatorul îl atribuie unui raport de audit și „este unul din pilonii pe care se legitimează însăși existența sa pe piață”. (Ardelean, 2014, p.29)

În cercetarea de față, s-a evidențiat evoluția activității de audit în RM. Rezultatele obținute se bazează pe un sondaj de opinie realizat online, în perioada martie-mai 2021, pe un eșantion de 30 de respondenți, manageri ai entităților de audit. 90% din respondenți prestează servicii de audit și servicii conexe, din care peste 85% au până la 3 auditori angajați în departamentul de audit.

Principalele provocări ale auditorilor în contextul actual sunt modificările frecvente, complexitatea și incertitudinea reglementărilor legislative și normative (83,3%), iar 73,3% din respondenți sunt preocupați de planificarea raționată a misiunilor de audit, în funcție de resursele și capacitățile disponibile și de îmbunătățirea calității misiunilor de audit, respectiv, a abilităților profesionale ale personalului cu atribuție de audit.

Cele mai importante caracteristici ale auditului situațiilor financiare, evidențiate de respondenți sunt: descoperirea riscurilor existente și emergente (76,7%), contribuirea la creșterea credibilității informațiilor financiare (70%), factor de descurajare a fraudelor (70%), asigurarea unei raportări financiare în conformitate cu reglementările aplicabile (70%).

Se consideră că un auditor profesionist are nevoie de un set bogat de aptitudini pentru a performa, însă, sondajul demonstrează că pentru asigurarea dezvoltării profesionale, entitățile de audit investesc în mediu până la 5% din cheltuielile totale pentru majoritatea entităților respondente (60%).

Auditorii apreciază, în unanimitate, avantajele tehnologiilor utilizate în audit prin operativitate a prelucrării datelor și oportunitate a efectuării procedurilor de audit (80%), eficiență mai mare (76,7%), procesare a unui volum de date mai mare (70%), calitate (60%) și protecție în identificarea fraudelor (60%), în timp ce 10% din auditorii-respondenți utilizează

tehnologia pentru îmbunătățirea raționamentului profesional și drept semnal de avertizare privind necesitatea unor investigații aprofundate.

În acest context, la stabilirea sarcinii de îmbunătățire a calității activității de audit și semnificației acesteia în sistemul relațiilor de piață, este foarte important să se cerceteze și să se sistematizeze factori-cheie care afectează calitatea serviciilor de audit, precum și să se elaboreze o strategie de evitare a eventualelor impedimente, prin aducerea factorilor la o formă măsurabilă și comparabilă.

Creșterea cerințelor pentru entitățile de audit și consolidarea responsabilității personale a auditorilor este extrem de relevantă, întrucât se menține necesitatea existenței auditorilor certificați în cadrul entităților. Este foarte important ca auditorii să aibă posibilitatea de a se adapta la exigențele contextului actual și de a asigura servicii de înaltă calitate, astfel încât piața de audit să devină unul dintre elementele cheie ale economiei de piață și să nu dispară ca domeniu de activitate complet.

În acest context, cercetarea efectuată ne permite să concluzionăm că în cadrul entităților de audit este necesar să persiste următoarele momente în vederea asigurării unui audit de calitate:

- disponibilitatea unui număr suficient de resurse de muncă și de timp pentru efectuarea auditului;

- perfecționarea continuă a auditorilor;
- respectarea principiilor de etică profesională;
- eficacitatea metodelor utilizate la efectuarea auditului;
- documentarea corectă a auditului;
- disponibilitatea unui sistem de control intern eficient.

Codul Etic emis de IFAC, precum și standardele profesionale cer respectarea principiilor de etică și de independență a auditorilor, ca o premisă fundamentală de profesionalism în îndeplinirea misiunilor de audit.

Actualmente, principalele direcții în domeniul auditului sunt crearea condițiilor pentru cea mai reușită și eficientă îndeplinire de către entitățile de audit a funcțiilor sale - creșterea încrederii în rezultate, în informații. De asemenea, creșterea eficienței acesteia prin dezvoltarea de programe de instruire pentru auditori, care să le permită să stăpânească o gamă largă de cunoștințe.

Indiferent de factorii care acționează asupra calității auditului, raționamentul corect și acțiunile etice ale auditorului sunt cele care pot conduce la realizarea unui audit de calitate. Pentru aceasta însă un auditor trebuie să aibă un nivel ridicat al cunoștințelor și abilităților profesionale și să fie asimilat comportamentul etic impus de normele profesionale și de societate.

Referințe:

1. Ardelean, A. (2014). Provocări la adresa profesiei auditorilor: interes, impact și posibile soluții. *Audit financiar*. Anul XII (1), 25-36.
2. Bădicu, G. & Șoimu, S. (2019). Exigențe privind auditul situațiilor financiare și credibilitatea informațiilor în actualul context global. *Culegere de lucrări științifice ale Conferinței Științifice Internaționale „Competitivitate și Inovare în economia cunoașterii”*. Ediția a XXI-a, 27-28 septembrie, 557-565.
3. Informația privind piața serviciilor de audit. Disponibil la: <http://cspa.md/node/58>. Accesat: 20.08.2021
4. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287. (15.12.2017). Disponibil la: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#. Accesat: 20.08.2021
5. Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271. (15.12.2017.) Disponibil la: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110387&lang=ro#. Accesat: 20.08.2021