

## REFORMING THE AUDIT QUALITY ASSURANCE SYSTEM IN THE CONTEXT OF THE NEW REQUIREMENTS OF PROFESSIONAL STANDARDS

### REFORMAREA SISTEMULUI DE ASIGURARE A CALITĂȚII AUDITULUI ÎN CONTEXTEL NOILOR CERINȚE ALE STANDARDELOR PROFESIONALE

Anatolie IACHIMOVSKI<sup>42</sup>, PhD.

**Abstract:** *The scientific investigations carried out on this research topic aim at examining the new requirements of the professional standards in the conditions of developing the methodology for exercising the audit missions. Within the research topic, the normative acts in the field were investigated, the good international practices in the exercise of the auditor profession aiming to highlight the current difficulties determined by the connection to the quality assurance standards in this field.*

**Key words:** *audit monitoring, quality control, inherent risk, reporting mechanism, policy monitoring, international auditing standards.*

JEL CLASSIFICATION: M42

#### 1. Introducere

Reformarea sistemului de asigurare a calității auditului din Republica Moldova la cerințele internaționale are ca scop creșterea prestigiului și a recunoașterii profesionalismului auditului la nivel mondial. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 publicată pe 12.01.2018 a fost elaborată în baza conceptului de transpunere în legislația Republicii Moldova 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.

Consiliul de supraveghere publică a auditului cu suportul Ministerului Finanțelor, Comitetului de supraveghere a auditului, Centrului pentru Reforma Raportării Financiare al Băncii Mondiale a elaborat regulamente cu privire la controlul extern al calității auditului și certificarea auditorilor, norme de pregătire profesională a stagiatorilor în audit, metodologia privind controlul extern al calității auditului.

Investigațiile științifice realizate pe această temă de cercetare au ca scop identificarea și propunerea soluțiilor cu privire la facilitarea procesului de racordare la noile cerințe de asigurare a calității auditului, precum și exprimarea opiniilor referitor la modul în care se transpun aceste cerințe în practică. Cercetarea în cauză reprezintă o investigație empirică pentru a stabili dacă noile armonizări în domeniul auditului determină performanțele misiunii de audit în contextul cerințele actuale ale standardelor profesionale.

#### 2. Asigurarea calității documentației de audit

În conformitate cu art.25 din Legea nr.271/15.12.2017 entitatea de audit este obligată să întocmească dosarul de audit, care cuprinde documentele și informațiile care stau la baza raportului auditorului [1]. Totodată, potrivit art.27 (4) a Legii nominalizate entitatea de audit documentează disponibilitatea de personal competent, de timp și de resurse suficiente pentru efectuarea auditului.

<sup>42</sup> E-mail: [iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md](mailto:iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md), Academia de Studii Economice a Moldovei; str. Mitropolit Gavriil Banulescu-Bodoni 61, Chișinău, Republica Moldova; pagină web: ase.md; telefon: (+373) 22 402 575;

ISA 230 „Documentația de audit” explică responsabilitatea întocmirii documentației de audit [2]. Această responsabilitate vizează și documentația din alte ISA-uri, precum ISA 501. Potrivit pct.2 ISA 230, documentația de audit furnizează probe care confirmă planificarea și efectuarea auditului în baza prevederilor standardelor profesionale. De asemenea, documentația de audit servește ca probe pentru fundamentarea concluziei auditorului exprimată în baza obiectivelor generale prevăzute de ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, punctul 11.

**Tablul 1. Cadrul de asigurare a documentației de audit**

<i>Actul normativ</i>	<i>Prevederea legală</i>	<i>Actualitate</i>
<b>Legea nr.271/15.12.2017</b>	Art.25. Dosarul de audit, inclusiv documentele și informațiile care stau la baza raportului auditorului	Dosarul de audit se întocmește în termen de cel mult 60 de zile de la data semnării raportului auditorului și se păstrează la entitatea de audit pentru cel puțin 5 ani. Dosarul de audit cuprinde: documentele și informațiile care stau la baza raportului auditorului; alte documente pe care entitatea de audit le consideră relevante.
<b>ISA 230</b>	Tratează responsabilitatea întocmirii documentației de audit	Documentația de audit furnizează probe privind planificarea și efectuarea auditului, precum și servește ca probe pentru fundamentarea concluziei auditorului exprimată în baza obiectivelor generale
<b>ISA 501</b>	Pct.4 obligă auditorul să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea stocurilor	Participarea auditorului la inventariere este obligatorie dacă stocurile sunt semnificative pentru situațiile financiare. Ca excepție, poate fi cazul imposibilității participării auditorului la inventariere.

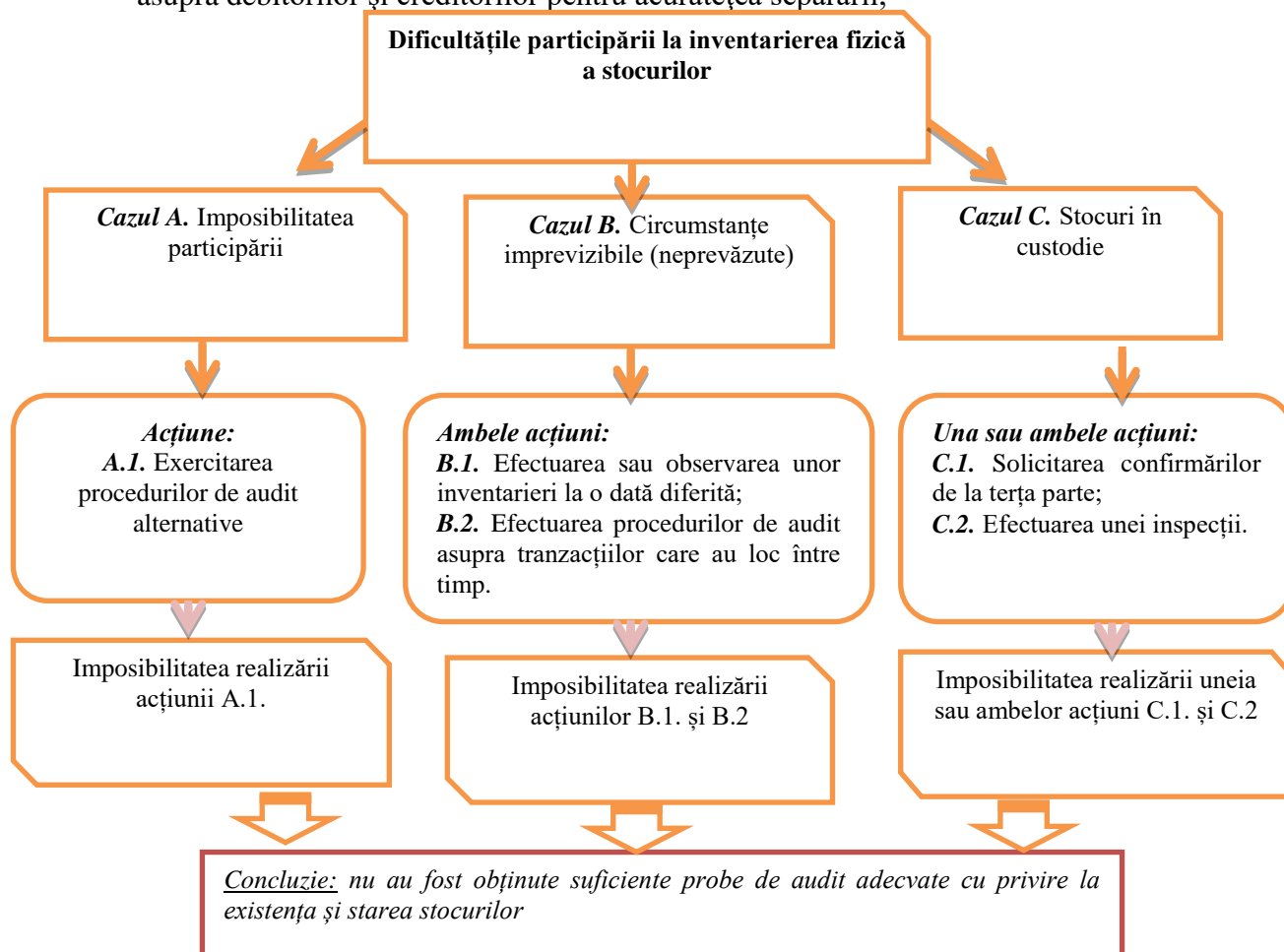
*Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor legislației Republicii Moldova [1, Legea nr.271 din 15.12.2017; 2, Manualul IAASB]*

ISA 501 „Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate” pct.4 obligă auditorul să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea stocurilor. Această obligațiune trebuie respectată dacă stocurile sunt semnificative pentru situațiile financiare. Excepție de la această regulă este în cazul imposibilității de a participa la inventarierea fizică a stocurilor sau dacă auditorul nu poate participa la inventarierea fizică a stocurilor din cauza unor circumstanțe neprevăzute. Dificultăți mai apar și în cazul stocurilor aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți.

De aceea, informațiile cu privire la participarea auditorului spre exemplu la inventariere trebuie documentate. Se documentează, de asemenea și disponibilitatea de personal competent de a participa la inventariere, precum și documentarea timpului, resurselor necesare pentru participarea la inventarierea fizică a stocurilor. În acest context, pentru asigurarea calității lucrărilor de audit a stocurilor se propun următoarele proceduri:

- ✚ Revizuirea procedurilor de audit planificate și adaptarea testelor de audit a stocurilor la riscurile identificate în procesul de planificare a misiunii și de elaborare a planului de eșantionare;
- ✚ Evaluarea politicilor contabile ale entității auditate la compartimentul stocuri corespunderea cu normele contabile;
- ✚ Obținerea sau elaborarea situației generale a stocurilor și confruntarea cu bilanțul;
- ✚ Obținerea unui tabel al rulajelor și soldurilor (ex. format excel) cu date din evidența analitică (concretizarea articolelor, codurilor, etc) pentru exercițiu curent și anterior;
- ✚ Sondaje pentru a observa dacă există articole care nu sunt conforme cu obiectul de activitate al entității auditate;
- ✚ Efectuarea unui comentariu care să explice componența soldurilor stocurilor în comparație cu anii anteriori și așteptările auditorului;

- ✚ Examinarea schimbărilor semnificative în valorile și nivelurile stocurilor când comparați cu perioada precedentă;
- ✚ Completarea raportului de participare la inventariere și urmăriți toate elementele selectate pentru a le prelua în listele finale ale stocurilor;
- ✚ Selectarea unui eșantion de elemente din listele finale ale stocurilor și transpunerea în listele de stocuri care vor fi verificate;
- ✚ Testarea modalității de verificare a prețurilor din listele finale de inventariere, prin selectarea unui eșantion al facturilor de achiziții al înregistrării costurilor;
- ✚ Testarea eventualele completări și adăugiri din listele finale de inventariere a stocurilor;
- ✚ Verificarea separării perioadelor și revizuirea rezultatele testelor de separare efectuate asupra debitorilor și creditorilor pentru acuratețea separării;



**Fig.1.** Asigurarea calității lucrărilor de audit în contextul participării auditorului la inventariere potrivit cerințelor ISA 501 „Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate”  
Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor IAS [2, Manualul IAASB]

În cazul A (participarea la inventarierea fizică a stocurilor este imposibilă), potrivit pct.7 ISA501 auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și starea stocurilor. Iar dacă și acest lucru nu este posibil de îndeplinit, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 (revizuit), punctele A12-A14. Dacă apare cazul B (apariția unor circumstanțe neprevizibile), conform pct.6 ISA501 auditorul trebuie să efectueze sau să observe unele inventarii fizice la o dată diferită și să efectueze proceduri de audit asupra tranzacțiilor care au loc între timp.

Iar în cazul C (stocurile aflate în custodia și sub controlul unei terțe părți sunt semnificative pentru situațiile financiare) auditorul va efectua una din următoarele acțiuni sau pe ambele, precum urmează:

- solicitarea unei confirmări de la terța parte cu privire la cantitățile și starea stocurilor deținute în numele entității;
- efectuarea unei inspecții sau a altor proceduri de audit adecvate circumstanțelor.

### 3. Tendințe în reformarea sistemului de management a calității în audit

Entitățile de audit sunt încurajate să aibă sisteme de management al calității dezvoltate și implementate în conformitate cu ISQM 1 „Gestionarea calității pentru firme care realizează audituri sau revizuirea situațiilor financiare sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe” [3]. International Federation of Accountants (IFAC) a publicat recent în limba engleză Ghidul de implementare a cerințelor Standardului internațional pentru managementul calității ISQM 1. Ghidul vine în ajutorul managementului calității pentru entitățile, care auditează sau revizuiesc situațiile financiare sau alte misiuni de asigurare ori servicii conexe să implementeze acest standard în conformitate cu necesitățile proprii [4].

ISQM 1, care va fi în vigoare din 15 decembrie 2022 include anumite obiective pentru următoarele componente și resurse ale sistemului de management al calității:

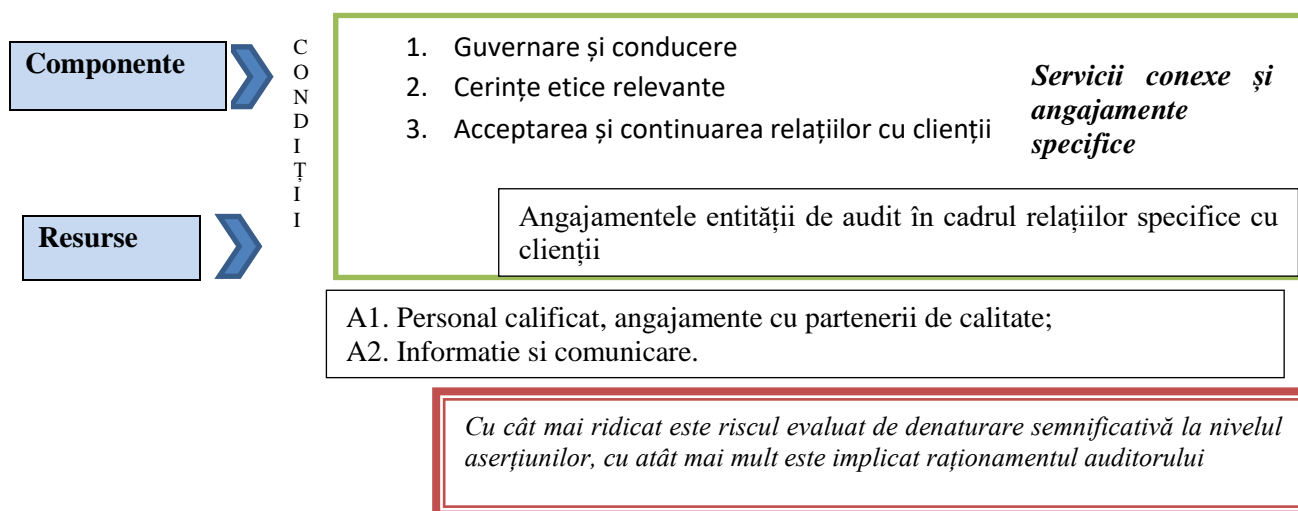


Fig.2. Componentele de bază ale unui sistem de management al calității în conformitate cu ISQM 1

Sursa: elaborat de autor în baza prevederilor ISQM 1 [3]

Obiectivul sistemului de management al calității este de a oferi entității o asigurare rezonabilă că personalul entității de audit își îndeplinesc responsabilitățile în corespundere cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și își desfășoară misiuni în conformitate cu aceste standarde și cerințe. Iar respectarea acestei condiții asigură adecvarea rapoartelor de angajament emise de entitatea de audit sau partenerii de angajament în contextul următoarelor condiții:

- componentele sistemului de management al calității corelează în mod adecvat;
- eficiența procesului de evaluare a riscurilor și remediere a acestora este monitorizată;
- susținerea unui mediu favorabil în cadrul conducerii și guvernantei;
- asigurarea suficienței resurselor, informațiilor și experienței de comunicare necesare pentru a permite sistemul de management al calității să funcționeze.

Totodată, considerăm oportun de a ține cont și de suficiența resurselor necesare pentru a susține alte componente ale sistemului de management al calității auditului, de exemplu:

- pot fi necesare resurse tehnologice sub formă de aplicații IT pentru a facilita aprobarea relațiilor cu clienții sau a misiunilor specifice la niveluri adecvate în cadrul entității de audit;
- asigurarea cu manuale și ghiduri care să conțină prevederi și cerințe etice (resurse intelectuale) pentru a sprijini înțelegerea cerințelor deontologice relevante.

Potrivit pct.A122, ISQM 1 informațiile care devin cunoscute după acceptarea sau continuarea unei relații cu clienții sau a unui angajament specific pot fi raportate la noile informații ce apar în legătură cu luarea deciziei de a accepta sau de a continua relația cu clientul. Această situație este determinată de modul în care entitatea de audit schimbă informații cu persoane din rețeaua sau furnizorul de servicii, care poate fi diferită de modul în care entitatea de audit schimbă informații cu personalul lor. În acest context, informația poate fi oferită tuturor echipelor misiunilor de audit, inclusiv și oricărei persoană din rețeaua entității de audit sau unui furnizor de servicii ca parte a echipei de implicare.

**4. Concluzii:** Reformele actuale în sistemul de asigurare a calității constituie o condiție a creșterii prestigiului și a recunoașterii profesionalismului auditului la nivel mondial. Totuși, la baza acestor reforme ar trebui acordată o atenție mai sporită și cerințelor legate de asigurare a calității documentației de audit, asistarea la inventariere, precum și aplicarea altor proceduri exercitate în procesul acumulării probelor de audit.

Totodată, în contextul noilor cerințe de asigurare a calității auditului este oportun de a fi revizuite aspectele abordate în politicile sau procedurile entității de audit pentru circumstanțele în care informațiile devin cunoscute după acceptarea sau continuarea unei relații cu clientul sau a unui angajament specific care ar fi putut afecta decizia de a accepta sau de a continua o relație cu clientul.

Astfel, pot fi evitate eventualele dificultăți ce pot apărea în discuțiile cu managementul clientului și cu cei însărcinați cu guvernarea sau cu partea implicată, inclusiv și în raport cu decizia pe care entitatea de audit ar putea să o ia pe baza faptelor și circumstanțelor reglementate de noile cerințe ale standardelor profesionale.

#### **Bibliografie:**

1. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 7-17 din 12.01.2018.
2. Manual de Reglementări Internaționale de Audit, Asigurare și Etică [online]. Disponibil: <http://cspa.md>.
3. ISQM 1 „Gestionarea calității pentru firme care realizează audituri sau revizuirea situațiilor financiare sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe” [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/>
4. Ghidul de implementare a cerințelor Standardului internațional pentru managementul calității ISQM 1 „Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements” [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-tim>
5. 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).
6. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.807 pentru aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului nr.807 din 20.08.2018 privind activitatea de audi. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.321-332 din 24.08.2018.
7. Standardul Internațional pentru Controlul de Calitate (ISQC) 1, “Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements” [online]. Disponibil: <http://cspa.md>.