

DIRECȚIILE PRIORITARE DE MODERNIZARE A ACTIVITĂȚII DE AUDIT
FINANCIAR ÎN REPUBLICA MOLDOVA

THE PRIORITY DIRECTIONS FOR THE MODERNIZATION OF THE FINANCIAL
AUDIT ACTIVITY IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

CZU:657.6:005.915(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.24>

IACHIMOVSKI Anatolie,

Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

E-mail: iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5393-0100>

Abstract. The modernization of the audit quality management system in the Republic of Moldova and its connection to international requirements will lead to an increase in the prestige and recognition of audit professionalism on the domestic market. It is possible to discuss on this topic about an obscure reality that will determine the development of the current concept regarding the evaluation of the quality of financial audit missions. It is often stated that the audit ecosystem is facing increasing expectations of modern society in performing quality management systems that are proactive and adaptable to the needs of users of financial information. The study aims to analyze the current situation of the profession and express itself regarding the advantages and disadvantages of these developments at the stage of harmonizing the auditor profession with international practices. By carrying out an investigation of the professional framework, as well as of international good practices in the exercise of the audit, it is aimed to highlight the role of reforms in ensuring the quality of services in this field. The research is aimed at emphasizing the importance of legislative reforms in order to increase the prestige and the recognition of the professionalism of financial audit activities in the Republic of Moldova, by connecting to the good international audit practices.

Keywords: audit activity, audit entity, quality control of audit works, international standards on quality management, international auditing practices, quality assessment, audit engagement.

JEL Clasification: M42

Introducere.

Modernizarea sistemului de management a calității auditului din Republica Moldova și racordarea la cerințele internaționale va conduce la creșterea prestigiului și a recunoașterii profesionalismului auditului pe piața autohtonă. Se poate de discutat la acest subiect despre o realitate obscură care va determina dezvoltarea conceptului actual privind evaluarea calității misiunilor de audit financiar. Deseori se afirmă că ecosistemul de audit se confruntă cu așteptări tot mai mari ale societății moderne în sisteme performante de management al calității proactive și adaptabile la nevoile utilizatorilor de informații financiare. Eforturile actuale ale entităților de audit autohtone de a face față la cerințele normelor profesionale în domeniu, revizuite semnificativ în ultimii ani prin prisma asigurării condițiilor de calitate, constituie o provocare pentru mediul de afaceri autohton de a se conforma reglementărilor emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Tranziția la noile standarde de management a calității va aduce transformări semnificative pentru entitățile de audit din Republica Moldova. Iar adăugarea de noi elemente relevante pentru realitățile moderne va dezvolta aspectele importante, precum IT și resursele umane implicate în asigurarea calității.

Metodologia cercetării.

Studiul își propune să analizeze situația actuală a profesiei și să se exprime referitor la avantajele și dezavantajele acestor evoluții la etapa armonizării profesiei de auditor la practicile internaționale. Prin efectuarea unei investigații a cadrului profesional, precum și a bunelor practici internaționale în

exercitarea auditului se urmărește scoaterea în evidență a rolului reformelor în asigurarea calității serviciilor în acest domeniu. Cercetările sunt orientate spre a sublinia importanța reformelor legislative în vederea creșterii prestigiului și a recunoașterii profesionalismului activităților de audit financiar în Republica Moldova, prin racordarea la bunele practici internaționale de audit. Investigațiile în cauză constituie o cercetare empirică în contextul modernizării auditului autohton prin prisma examinării performanțelor misiunilor în concordanță cu cerințele actuale ale standardelor profesionale de calitate.

Conținutul lucrării.

Modernizarea cadrului normativ de audit din Republica Moldova a creat condiții favorabile pentru dezvoltarea sistemului de supraveghere și reglementare a activității de audit financiar. Normele profesionale ce țin de asigurarea calității auditului au fost revizuite semnificativ în ultimii ani fiind tratate ca o provocare pentru mediul de afaceri autohton de a se conforma reglementărilor emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare și susținute de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.

Setările în cauză se regăsesc în cadrul manualului de reglementări emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) privind controlul calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, precum și Note Internaționale de Practică privind Auditul. În prezent, auditorii practicieni sunt ghidați de ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizurii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, ISQM 2 „Evaluarea calității angajamentului” și ISA 220 (Revizuit) „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare”.

Modernizarea auditului din Republica Moldova prin racordarea la cerințele standardelor enunțate va consolida sistemul de calitate al unei entități de audit printr-o abordare robustă, proactivă și eficientă a managementului calității. Astfel firmele autohtone de audit se confruntă cu noi provocări de a perfecționa sistemul propriu de management al calității care să fie adaptat circumstanțelor entității și naturii angajamentelor asumate.

IAASB în baza numeroaselor studii și discuții publice, expuneri în cadrul forumurilor internaționale a revizuit și elaborat norme moderne în audit. Este o concluzie susținută public și care denotă necesitatea îmbunătățirii cadrului normativ și deontologic al profesiei. Rezultatele obținute în cadrul întrunirilor cu reprezentanții firmelor de audit și ai beneficiarilor serviciilor de audit au demonstrat că practica de audit are nevoie de modernizare.

La moment există un șir de probleme cu privire la sistemul actual de control al calității din cadrul unei entități de audit. Deseori apar discuții referitor la responsabilitățile persoanelor de conducere din cadrul firmei, în ce măsură administratorii se implică în managementul calității auditului. Dacă modificările structurale din cadrul entității ar fi o soluție pentru problemele legate de asigurarea calității. Cum ar trebui să circule informația în cadrul unei entități de audit și care este costul investițiilor necesare pentru modernizarea sistemului de control intern al calității și conformarea la noile cerințe.

Apar și alte întrebări la acest capitol, iar răspunsurile la ele se regăsesc în ISQM 1, ISQM 2 și ISA 220 (Revizuit). Standardele sunt în vigoare din 15 decembrie 2022 nu doar pentru profesia de audit internațională dar și pentru cea autohtonă. ISQM 1 se aplică tuturor entităților de audit care efectuează angajamente în conformitate cu standardele internaționale ale IAASB [4]. Acest standard se referă la controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizurii ale situațiilor financiare și alte angajamente de asigurare și servicii conexe.

ISQM 2 este un standard nou și a fost conceput pentru evaluarea calității misiunilor de audit finalizate [5]. Cu toate că se mizează pe o abordare mai modernă, totuși evaluarea calității misiunilor de audit rămâne a fi parte indispensabilă a procesului de management al calității. Constatăm că în mare măsură, ISQM 2 are la bază cerințele fostelor standarde ale IAASB, cum ar fi același ISQC 1 și, implicit, ISA 220 (Revizuit) [6]. Aceste standarde tratează sistemul de management al calității într-o manieră interactivă care să răspundă la schimbările naturii și circumstanțelor entității de audit și

angajamentelor acesteia. De aceea, entitățile de audit trebuie să țină cont de noile prevederi și să-și modernizeze sistemele proprii de control al calității, adică să le ajusteze la cerințele standardelor nominalizate.

În opinia noastră aplicarea acestor standarde va consolida și eficientiza sistemul de calitate al unei entități autohtone de audit. Cu atât mai mult că standardele încurajează entitățile să conceapă un sistem de management al calității având la bază următoarele elemente fundamentale:

- Guvernanța și managementul;
- Evaluarea riscurilor;
- Resursele umane;
- Informația și comunicarea;
- Monitorizarea și procesul de corectare a deficiențelor;
- Responsabilitatea entității de audit atunci când se utilizează rețelele;
- Cerințe de etică profesională;
- Calitatea misiunilor de audit.

Analizând conținutul acestor elemente și comparându-le cu precedentul ISQC 1 se poate observa că în esență procesul de calitate nu se bazează doar pe un set de elemente, dar pe un sistem integral care exprimă conexiunea și funcționarea logică a acestuia. Considerăm că este o abordare mai vastă și mai profundă care oferă o notă de eficiență a sistemului de management a calității la nivel de firmă. De aceea, se presupune că în varianta actuală sistemul de calitate poate fi îmbunătățit printr-o abordare reciprocă a importanței factorului decizional managerial.

Astfel, o entitatea de audit trebuie să identifice și să evalueze riscurile de calitate pentru a oferi o bază pentru proiectare și implementare răspunsurilor, precum și să demonstreze un angajament față de calitate printr-o cultură care există în întreaga firmă.

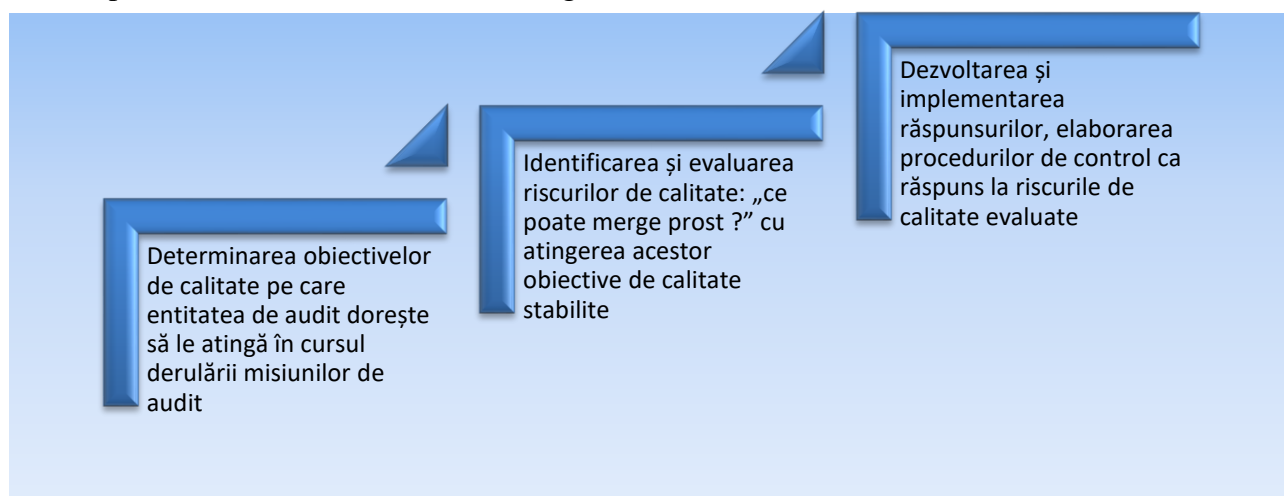


Figura 1. Priorități în modernizarea auditului axate pe calitate

Sursa: elaborat de autor

În contextul standardelor de calitate, entitatea va stabili obiective de calitate care abordează îndeplinirea responsabilităților în conformitate cu cerințele etice relevante, inclusiv cele legate de independență. Entitatea de audit trebuie să stabilească obiective clare de calitate să abordeze acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și angajamentelor specifice, implicit:

- echipele misiunii înțeleg și își îndeplinesc cu responsabilitate misiunile;
- calitate se regăsește în lucrările de obținere, dezvoltare, utilizare, menținere și alocare în timp util a resurselor;
- sistemul informatic identifică, captează, prelucrează și menține informații relevante și de încredere care sprijină sistemul de management al calității;
- proiectarea și efectuarea monitorizării oferă o bază pentru identificarea deficiențelor în procesul de realizare a misiunilor de audit.

Sunt și alte aspecte tangențiale sistemului modern de management al calității. Precum cultura corporativă, care desigur, dă tonul conducerii și o extinde mai departe la toate nivelurile organizaționale ale entității. Guvernanța și managementul este unul dintre elementele constitutive ale managementului calității auditului la nivelul unei entități de audit, iar acesta este unul dintre cele mai importante concepte ale noului standard. Acest accent din partea IAASB se datorează faptului că în multe scandaluri corporative din ultima vreme, cauza principală a fost tocmai lipsa de responsabilitate la nivelul managementului organizațional și al consilierilor acestuia.

În concepția actuală, cultura corporativă presupune o conștientizare a activității auditorilor în interesul public și corelarea calității cu deciziile strategice ale entității de audit. Este o normalitate întrucât în condițiile actuale calitatea se gestionează în mod proactiv. În conformitate cu prevederile standardelor pentru managementul calității de audit, o entitate de audit trebuie să aplice o abordare bazată pe risc în proiectarea, implementarea și operarea elementelor sistemului de management al calității într-o manieră interconectată și coordonată. Abordarea bazată pe risc presupune stabilirea obiectivelor de calitate, identificarea și evaluarea riscurilor la atingerea obiectivelor de calitate, proiectarea și implementarea răspunsurilor pentru a aborda riscurile de calitate.

În sensul acestei concepții, entitatea de audit trebuie să proiecteze, să implementeze și să opereze un sistem de management al calității. S-ar părea că este o abordare tradițională, dar totuși standardele pentru managementul calității de audit atrag atenția la exercitarea raționamentului profesional, ținând cont de natura și circumstanțele și angajamentelor asumate. Totuși, cultura corporativă presupune o conștientizare a activității auditorilor în interesul public și din aceste considerente este necesară o corelare a calității cu deciziile strategice ale entității. Luându-se în considerare cele mai recente modificări ale codurilor de guvernanță corporativă ale principalelor economii ale lumii standardele în cauză insistă pe cerințe specifice managementului, în particular se pune accent pe următoarele aspecte organizaționale:

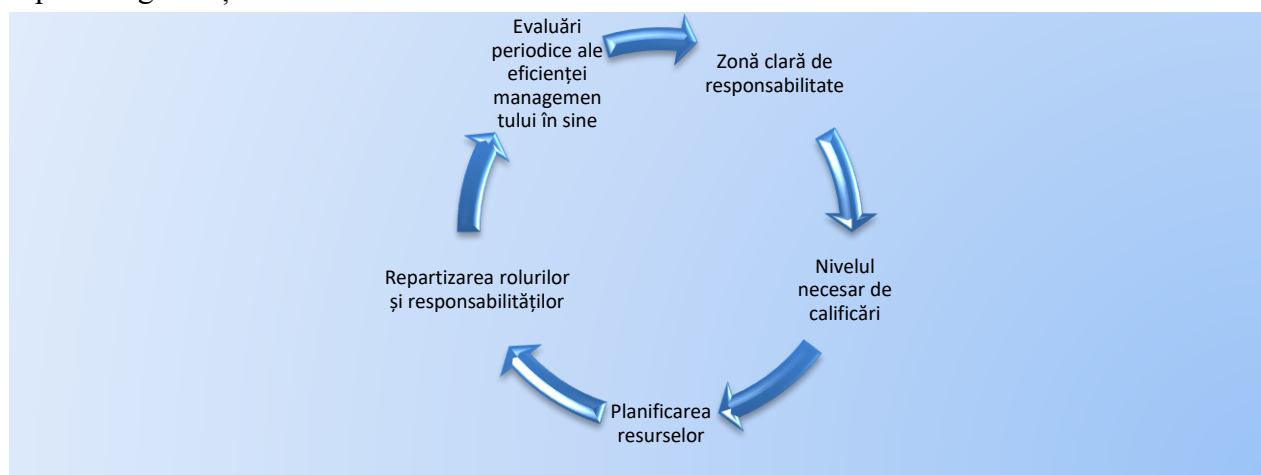


Figura 2. Direcțiile de modernizare a auditului prin prisma guvernanței corporative

Sursa: elaborat de autor

Elementul-cheie care sprijină proiectarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității se consideră guvernanța și conducerea sistemului de management al calității. Conceptul actual al managementului calității de audit prevede expres faptul că anume directorul executiv al entității de audit are responsabilitatea finală pentru sistemul de management al calității față de consiliul de conducere.

În concepția noului sistem de management al calității, entitatea de audit va numi un evaluator al calității misiunii eligibil de a efectua o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative făcute de echipa misiunii și a concluziilor la care a ajuns. Pentru realizarea acestui obiectiv, entitatea de audit va elabora politici și proceduri privind atribuirea responsabilității pentru numirea evaluatorilor calității misiunii unei persoane cu competența, capacitățile și autoritatea corespunzătoare pentru a-și îndeplini responsabilitatea. Politicile sau procedurile respective vor prevedea ca astfel de persoane să

numească evaluatorul calității misiunii, precum și să stabilească criteriile de eligibilitate pentru numire.

Rezultatele auditurilor companiilor cotate la bursă în condițiile actuale de calitate sunt supuse în mod obligatoriu controlului. De asemenea, în funcție de riscurile de calitate identificate precum cazuri de raționamente mai dificile o entitate de audit poate decide singură să efectueze o evaluare a calității misiunii.

Concluzii.

Studiul indică existența unui cadru normativ relevant care favorizează direcțiile prioritare de modernizare a activității de audit din Republica Moldova. S-a constatat necesitatea de revizuire și ajustare a politicilor interne ale entităților de audit autohtone la cerințele standardelor internaționale. Se preconizează îmbunătățiri semnificative în gestionarea misiunilor pentru a servi interesului public în ceea ce privește implementarea unui sistem modern de management al calității auditului.

Un aspect problematic, menționat în acest articol este cultura corporativă în cadrul entității de audit, care determină și calitatea managementului. În acest sens, au fost luate în considerare și tendințele moderne, cum ar fi modalitățile moderne de comunicare între entitățile de audit și părțile interesate ale acestora. În procesul cercetării s-a ținut cont de dificultățile entităților de audit mici și mijlocii în aplicarea standardelor, asumarea responsabilității liderilor de angajament al partenerilor și, bineînțeles, asigurarea anumitor aspecte ale proceselor în sine care vizează gestionarea calității auditului.

Prin prisma tendințelor moderne, la dezvoltarea conceptului de management al calității trebuie pus accentul nu doar pe resurse umane, dar și pe resurse de natură tehnologică și intelectuale în calitate de elemente indispensabile ale unui sistem de guvernare corporativă. S-a constatat faptul că la nivel de abordare, conceptele cheie de partener de misiune și echipă de misiune au fost revizuite prin prisma responsabilităților asumate. În aceste condiții, managementul devine mai responsabil pentru a asigura misiunea cu resurse suficiente și adecvate.

Referințe bibliografice

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. 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>.
3. ISQM 1 „Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements” [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).
4. ISQM 2 „Engagement Quality Reviews” [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).
5. ISA 220 (Revised) „Quality Management for an Audit of Financial Statements” [online]. Disponibil: [http // www. iaasb.org](http://www.iaasb.org).
6. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/quality-management-firm-level-isqm-1>.
7. 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>
8. 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>
9. Explanatory memorandum to ED-ISQM 2. [online]. Disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-2-Explanatory-Memorandum.pdf>
10. Memorandumul explicativ general [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/publications-resources/iaasb-s-exposure-drafts-quality-management-firm-and-engagement-level-0>

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

12. Ghidurile de implementare pentru prima dată a ISQM 2 „Engagement Quality Reviews”, , ED-ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, Standardului internațional de audit 220 [online]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/focus-areas/quality-management>