



ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA

Cu titlu de manuscris
C.Z.U.: 657.6(478)(043)

RENCHECI DIANA

**NOI DIRECȚII PRIVIND CALITATEA ȘI SUPRAVEGHEREA LUCRĂRILOR DE
AUDIT**

Specialitatea științifică: 522.02 - CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

CHIȘINĂU, 2023

Teza a fost elaborată în cadrul departamentului „Contabilitate, Audit și Analiză economică” a Academiei de Studii Economice din Moldova

Conducător științific:

MANOLI Mihail, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM, Republica Moldova.

Componența Comisiei de susținere publică a tezei de doctor:

1. **Președinte - GRIGOROI Lilia**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM;
2. **Conducător științific - MANOLI Mihail**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM;
3. **Referent oficial - IACHIMOVSKI Anatolie**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM;
4. **Referent oficial - DOLGHI Cristina**, doctor în științe economice, profesor universitar, USM;
5. **Referent oficial - HLACIUC Elena**, doctor habilitat, profesor universitar, Universitatea „Ștefan cel Mare”, România.

Susținerea va avea loc la data de 27.10.2023, ora 14.00, în ședința **Comisiei de susținere publică a tezei de doctor** din cadrul Academiei de Studii Economice din Moldova, pe adresa: MD-2005, mun. Chișinău, str. G. Bănulescu-Bodoni, 61, etajul 1, cab. 104, (blocul B).

Teza de doctor și rezumatul pot fi consultate la Biblioteca Științifică a Academiei de Studii Economice din Moldova, pe pagina web a ASEM (www.irek.ase.md) și pe pagina web a ANACEC (<https://www.anacec.md/ro/technical-staff/evaluations>).

Rezumatul a fost expediat la 27.09.2023.

**Președinte al Comisiei de susținere publică
a tezei de doctor:**

doctor în științe economice, conferențiar universitar



GRIGOROI Lilia

Conducător științific:

doctor în științe economice,
conferențiar universitar



MANOLI Mihail

Autor:



RENCHECI Diana

© RENCHECI Diana, 2023

CUPRINS

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII.....	4
CONȚINUTUL TEZEI.....	9
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI.....	26
BIBLIOGRAFIE.....	30
LISTA PUBLICAȚIILOR ȘTIINȚIFICE ALE AUTORULUI LA TEMA TEZEI.....	31
ADNOTARE (română, engleză, rusă)	32

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate. În urma adoptării Standardelor Internaționale de Audit (ISA), Republica Moldova se confruntă cu necesitatea de a se alinia la schimbările realizate la nivel internațional în domeniul auditului. Prin urmare, instituțiile publice responsabile cu supravegherea calității lucrărilor de audit din Republica Moldova trebuie să își restructureze și modernizeze activitățile în concordanță cu organizațiile similare din statele membre ale Uniunii Europene, precum și cu cele din alte jurisdicții care aplică ISA. Această problemă a modernizării instituțiilor de supraveghere a auditului, cu un accent deosebit pe controlul calității lucrărilor de audit, reprezintă un subiect de actualitate și necesită continuarea cercetărilor în acest domeniu.

Importanța temei de cercetare derivă atât din cerințele standardelor în ceea ce privește efectuarea unui audit de calitate, cât și din necesitatea emiterii de către auditori a unor opinii veridice asupra situațiilor financiare pentru a nu prezenta informații eronate către părțile interesate.

Actualitatea temei reiese din interacțiunea complexă între autoritățile publice de supraveghere și organizațiile profesionale din domeniul auditului, care au un rol esențial în asigurarea calității și supravegherii adecvate a lucrărilor de audit. Autoritățile publice de supraveghere sunt responsabile de reglementarea și supravegherea activității de audit, iar organizațiile profesionale au rolul de a promova standardele și bunele practici în rândul auditorilor.

Deopotrivă, actualitatea temei constă și în identificarea modalităților de eficientizare a sistemului de educație în domeniul auditului pentru a asigura o pregătire de înaltă calitate pentru viitorii profesioniști, deoarece pentru a rămâne relevanți într-un mediu în continuă schimbare, profesioniștii din domeniul auditului trebuie să aibă acces la o educație și pregătire profesională adecvată.

Tehnologiile emergente, cum ar fi analiza de date, inteligența artificială și blockchain, au un impact semnificativ asupra proceselor de audit și ca urmare se ridică întrebări cu privire la adaptarea practicilor de supraveghere și calitate a auditului.

Realizarea studiilor empirice și comparative în domeniul calității și supravegherii lucrărilor de audit constituie un aspect esențial pentru țările europene. Cercetarea studiilor în perimetrul auditului financiar în condiții de cronotop, relevă că acum câțiva ani, asemenea lucrări erau caracteristice numai țărilor anglo-saxone, cum ar fi Marea Britanie și SUA, actualmente, acestea s-au extins în toată Europa datorită fenomenului de globalizare, manifestat în economia mondială. În rezultat, are loc convergența legislațiilor la nivelul țărilor membre ale UE, compararea situațiilor din diferite țări favorizând procesul de armonizare a contabilității și auditului la nivel european și/sau global. În acest context actualitatea constă și în necesitatea de a evalua eficacitatea standardelor și reglementărilor în domeniul auditului dezvoltate de organizațiile internaționale și europene și de a identifica modalități de îmbunătățire a lor.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Problematika supravegherii auditului și calității lucrărilor de audit este permanent în atenția cercetătorilor autohtoni și străini. Astfel, constatăm realizări importante în lucrările economiștilor, străini și autohtoni, precum din R.M.: Ciobanu V., Cociug V., Iachimovschi A., Grumeza D., Graur A., Manoli M., Petroia A., din România: Bunget O. C., Brîndușe A. I., Crucean A. C., Farcane N., Hlaciuc E., R., Hațegan C. D., Mitroi M., Oprean I., Popa I. E., Tărița, A., Țurlea E., Roman A. G., Dănescu T., din SUA: Arens A. A., Zimmerman J. L., din Germania: Lohlein L., din Regatul Unit: Deangelo L. E., Defond M., din China: Zhang J., din Federația Rusă: Zubcova E., Efremova Iu., Sanghinova L., etc.

Sintetizând opiniile cercetătorilor din domeniul auditului și experiența auditorilor practicieni, au fost identificate numeroase provocări atât la nivel național, cât și internațional, legate de calitatea și supravegherea lucrărilor de audit. Soluționarea acestor provocări ar avea un impact semnificativ asupra

îmbunătățirii calității serviciilor oferite de auditori și entitățile de audit. Mai mult decât atât, ar contribui la avansarea profesiei de audit și ar menține integritatea și respectul față de auditul financiar în comunitatea internațională. Astfel, lipsesc investigații complexe cum ar fi: examinarea perspectivelor de viitor și a așteptărilor utilizatorilor informațiilor economico-financiare auditate, în direcția cunoașterii opiniilor acestora, identificarea factorilor care determină existența diferențelor de perspective și așteptări, determinarea și punerea în practică a măsurilor de potrivire a perspectivelor auditorilor și utilizatorilor informațiilor economico-financiare auditate, amplificarea calității informațiilor economico-financiare auditate, astfel, contribuind la sporirea încrederii în mediul de afaceri.

Problemele științifice importante soluționate în teză fac referire la următoarele aspecte precum cercetarea incursiunilor evolutive a sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit, abordarea principiilor și elementelor de referință ale sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit și documentarea acestora, propunerea căilor de perfecționare a sistemului de educație în scopul sporirii calității lucrărilor de audit, dar și soluții privind asigurarea calității și supravegherii auditului pe perioada de criză sanitară și digitalizare a auditului.

Scopul cercetării constă în investigarea complexă a aspectelor teoretice și aplicative aferente calității și supravegherii lucrărilor de audit în vederea identificării posibilităților de creștere a calității și eficacității lucrărilor de audit și fundamentării direcțiilor de perfecționare a acestora, avînd ca bază normele internaționale și bunelor practici europene.

Pentru realizarea scopului propus, au fost determinate următoarele **obiective ale cercetării**:

- ✓ examinarea și sistematizarea sub aspect conceptual a noțiunilor „calitatea lucrărilor de audit” și „supravegherea lucrărilor de audit”;
- ✓ identificarea aspectelor problematice în demersul elaborării și aplicării politicilor și procedurilor de control al calității de către entitățile de audit;
- ✓ cercetarea și analizarea practicilor internaționale inovatoare în ceea ce privește supravegherea calității lucrărilor de audit și evaluarea impactului acestor practici asupra calității auditului și identificarea direcțiilor de îmbunătățire;
- ✓ evaluarea impactului activității autorităților de supraveghere a calității lucrărilor de audit și investigarea modului în care sistemul de supraveghere a calității lucrărilor de audit influențează calitatea efectivă a acestor lucrări;
- ✓ examinarea problematicii legate de conceperea și eficacitatea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit, inclusiv aspectele referitoare la finanțare, structura de administrare, implementarea standardelor de audit și procesele disciplinare, în contextul implicării instituțiilor statului și a pregătirii profesionale continue;
- ✓ dezvoltarea unui cadru conceptual pentru stabilirea pragului de semnificație și a riscului de audit în scopul asigurării calității lucrărilor de audit și stabilirea eficienței acestui cadru în practică și adaptarea sa la specificul auditului;
- ✓ studierea sistemului de educație și pregătire profesională în domeniul auditului și identificarea modalităților de eficientizare a acestui sistem pentru a îmbunătăți calitatea lucrărilor de audit;
- ✓ cercetarea provocărilor specifice și a soluțiilor inovatoare pentru asigurarea calității și supravegherii lucrărilor de audit în perioade de stări emergente și aprecierea modului în care aceste soluții pot contribui la consolidarea calității auditului în astfel de contexte.

Metodologia de cercetare. În calitate de suport metodologic și teoretico-științific al cercetării au fost utilizate rezultatele fundamentale ale lucrărilor savanților autohtoni și străini cu privire la supravegherea lucrărilor de audit și calității lucrărilor de audit. Pentru demonstrarea ipotezelor și

atingerea obiectivelor cercetării s-a utilizat o metodă de cercetare mixtă, care îmbină cercetarea calitativă și cercetarea cantitativă.

În contextul cercetării calitative, primează cercetarea fundamentală a auditului financiar. În acest sens, a fost realizată o cercetare documentară referitoare la documentele primare, secundare și terțiare, precum legislația în materie de audit din RM, România și alte țări membre ale UE, literatura națională și internațională (manuale, cărți, articole de specialitate), care conțin opinii neutre, actuale și de calitate pentru tema cercetată. Prin urmare, în studiul teoretic al temei s-au folosit și alte tipuri de cercetare, cum ar fi: *cercetarea descriptivă*, cu ajutorul căreia am realizat culegerea datelor, reliefând aspectele evolutive ale auditului financiar și descrierea critică a situației actuale; *cercetarea explicativă*, prin intermediul căreia am analizat și explicat asemănările și deosebirile identificate, cauzele și repercusiunile acestora; *cercetarea comparativă*, analiză, sinteză și paralelă, prezentă de-a lungul cercetării cu privire la starea auditului financiar în RM, România și alte țări membre ale UE, raportând în permanență situația la Directivele Europene.

Deopotrivă, cercetarea cantitativă a tematicii prin intermediul metodelor bibliometrice și scientometrice, are drept scop cuantificarea referințelor cantitative privind conținuturile științifice prin colectarea datelor în formă numerică într-u măsurarea evoluției și performanței cercetării.

Probele care justifică utilizarea metodei comparative constau în faptul că ea permite identificarea atât a analogiilor, cât și a deosebirilor existente între prevederile naționale și cele internaționale. A fost utilizată și metoda de analiză a documentelor, deoarece analiza surselor bibliografice abordate, a cercetărilor comparative, precum și opiniilor specialiștilor din literatura de specialitate națională și internațională permit o divizare de conținut a problematicii examinate.

Metoda deducției a oferit posibilitatea aplicării teoriilor deja existente la analiza probelor, exprimate cu exactitate, sub forma fenomenelor și proceselor reale în timp și spațiu, demonstrând ideile și opiniile cercetătorilor autohtoni și străini asupra subiectului supravegherii activității și calității lucrărilor de audit. *Metoda de cercetare calitativă* a fost îmbinată cu cea cantitativă, obiectivul fiind reinterpretarea celor mai importante cercetări privind calitatea în audit, menționând studiile ce scot în evidență efectul factorilor decisivi asupra calității auditului. În acest sens, am efectuat un studiu descriptiv-explicativ al unor articole relevante în raport cu problematica studiată și scopul propus. Drept rezultat, au fost selectate studii din baze de date internaționale din domeniul auditului și contabilității pentru perioada 1975 – 2022, utilizând drept criteriu de cercetare cuvântul-cheie „audit quality – audit de calitate”, pentru categoria „Articole”. Din ansamblul de articole identificate, au fost incluse în analiză doar acele articole care aveau în titlu sintagma „audit quality”, rezultând un număr de lucrări disponibile în format integral.

Ipoteza cercetării. Într-un mediu economic complex și dinamic, calitatea lucrărilor de audit este esențială pentru a asigura încrederea în informațiile financiare ale entităților auditate. Sistemul de monitorizare și supraveghere a auditului are rolul de a asigura că standardele profesionale și etice sunt respectate, iar calitatea serviciilor de audit este în continuă îmbunătățire. În contextul celor menționate poate fi formulată ipoteza tezei.

Ipoteza de cercetare presupune că eficiența și calitatea lucrărilor de audit sunt influențate de structura și mecanismele de supraveghere ale sistemului de monitorizare a auditului, inclusiv colaborarea dintre organele de stat și asociațiile profesionale, diversitatea metodologiilor de evaluare, dezvoltarea unui cadru personalizabil pentru stabilirea pragului de semnificație și gestionarea riscului de audit, precum și de evaluarea comparativă a practicilor de audit din cadrul firmelor Big Four și a celorlalte firme de audit, cu accent pe dezvoltarea competențelor auditorilor și promovarea unor standarde profesionale ridicate. Dezvoltarea și implementarea unor noi direcții în supravegherea și asigurarea calității lucrărilor de audit,

inclusiv optimizarea conceptelor și practicilor de supraveghere a calității, adaptarea lor la specificul auditului financiar, consolidarea educației și pregătirii profesionale, și integrarea tehnologiilor inovatoare în procesele de audit, pot contribui semnificativ la îmbunătățirea procesului de audit, la consolidarea profesionalismului auditorilor și la menținerea înaltei reputații a auditului financiar în contextul cerințelor actuale și a provocărilor specifice, inclusiv în perioade de stări emergente.

Ipoteza subliniază că eficacitatea sistemului de monitorizare și supraveghere a auditului, un cadru adaptat specificului entităților pentru stabilirea pragului de semnificație și evaluarea riscului de audit, abordarea completă a formării profesionale are un impact direct asupra calității lucrărilor de audit, poate contribui la o identificare mai precisă a zonelor critice în evaluarea calității lucrărilor de audit, succesul în asigurarea calității lucrărilor de audit.

Această ipoteză va sta la baza cercetării și va fi susținută prin analiza detaliată a reperelor istorice, a practicilor internaționale, a principiilor de referință și a altor aspecte relevante prezentate în cadrul tezei de doctorat.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute constau în analiza impactului pe care l-a avut procesul de armonizare europeană asupra auditorilor și entităților de audit prin soluționarea unor probleme aferente calității și supravegherii lucrărilor de audit:

- ✓ sistematizarea abordărilor teoretice cu privire la calitatea lucrărilor de audit și mecanismului de supraveghere a acestora;
- ✓ argumentarea modului de transpunere în practica națională a reglementărilor Directivelor europene și practicilor internaționale în materie de asigurarea a calității lucrărilor de audit;
- ✓ dezvoltarea conceptuală și a sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit prin ajustarea structurii și mecanismelor de reglare a proceselor de control a calității;
- ✓ identificarea relației cauzale dintre trăsăturile specifice ale autorităților de supraveghere și activitățile desfășurate utilizând un set de indicatori, care ar putea determina buna desfășurare a acestora;
- ✓ raționalizarea și soluționarea problemelor cu privire la ajustarea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit în condiții de criză și tehnologii inovatoare;
- ✓ argumentarea necesității de modernizare a anumitor proceduri de audit prin aplicarea tehnologiilor digitale accesibile, capabile să creeze o ecosistemă cognitivă comprehensivă pentru activitățile de audit.
- ✓ recomandarea măsurilor de perfecționare a sistemului de educație în scopul asigurării calității lucrărilor de audit.

Semnificația teoretică a tezei rezultă din concluziile și recomandările formulate de către autor la tema de cercetare, care contribuie la perfecționarea supravegherii auditului și calității lucrărilor de audit, cum ar fi:

- ✓ aprofundarea și dezvoltarea teoretică a noțiunii de auditul calității și supravegherea lucrărilor de audit;
- ✓ identificarea prin intermediul analizei literaturii de specialitate a principalelor mecanisme privind supravegherea calității lucrărilor de audit;
- ✓ analiza principalelor orientări ale entităților de audit privind utilizarea ISA și studiul prin studiul literaturii de specialitate în raport cu acestea;
- ✓ studiul posibilității de elucidare a riscurilor ce decurg din deficiențele de calitate ale auditului financiar care pot conduce la sancționarea și/sau scăderii reputației entităților de audit și la perturbarea pieței serviciilor de audit;
- ✓ conceptualizarea unor elemente metodologice relevante pentru suplinirea structurii cursurilor universitare și de formare profesională continuă la disciplinele de specialitate studiate în instituțiile de învățământ superior cu profil economic;

- ✓ identificarea necesității aplicării tehnologiilor inovatoare și de digitalizare a proceselor de audit în scopul dezvoltării unor noi direcții pentru îmbunătățirea calității și supravegherii lucrărilor de audit în întreaga industrie de audit.

Valoarea aplicativă a cercetării se confirmă prin utilizarea rezultatelor științifice în practica de auditare a elementelor controlului intern al calității auditului, cum ar fi:

- ✓ dezvoltarea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit și argumentarea rolului și importanței acestora prin prisma practicilor internaționale în domeniu;
- ✓ argumentarea procesului de stabilire a politicilor și procedurilor de control al calității auditului la elaborarea sistemului de control intern al calității auditului;
- ✓ demonstrarea importanței informațiilor și mecanismului de verificare a calității lucrărilor de audit la EIP și non-EIP;
- ✓ elaborarea unei noi structuri a autorității de supraveghere, prin prezentarea unor elemente funcționale și unui mecanism de monitorizare a încălcărilor și sancțiunilor;
- ✓ dezvoltarea teoretică și aplicativă a conceptului privind stabilirea pragului de semnificație și riscului auditului în scopul identificare mai precisă a zonelor critice în evaluarea calității lucrărilor de audit;
- ✓ perfecționarea sistemului de educație în scopul sporii calității lucrărilor de audit, dar și soluții privind asigurarea calității și supravegherii auditului pe perioada situațiilor emergente și digitalizare a proceselor de audit.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere derivă din obiectivele tezei și constau în determinarea rolului și atribuirea competențelor autorității de reglementare abilitate, identificarea propunerilor pentru îmbunătățirea politicilor și procedurilor de control al calității lucrărilor de audit la elaborarea și implementarea sistemului de control intern al calității auditului, propunerile aferente dezvoltării profesionale inițiale și dezvoltării profesionale continue în scopul creșterii calității lucrărilor de audit.

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele prezentei cercetări au fost acceptate pentru a fi implementate de către entitățile de audit „Audit-Concret” SA (Anexa 25), „Audit-Atlant” SRL (Anexa 26) și ACAP (Anexa 27,28). De asemenea informațiile din teză pot fi aplicate de auditori practicieni cât și în procesul didactic al instituțiilor de învățământ cu profil economic.

Aprobarea rezultatelor cercetării. Rezultatele cercetărilor efectuate au fost prezentate și aprobate la *trei* conferințe științifice internaționale organizate de instituțiile de învățământ superior din țară. Totodată, rezultatele cercetării au fost recunoscute și înregistrate de Agenția de Stat pentru Proprietate Intelectuală (AGEPI) din R.M. prin Certificatul de înregistrare a obiectelor dreptului de autor și drepturilor conexe seria OȘ nr. 7550 din 29.05.2023 (Anexa 29);

Publicații la tema tezei. Rezultatele cercetării au fost publicate în 11 lucrări științifice cu un volum de 5,4422 coli de autor, din care: 5 articole în reviste științifice din alte baze de date acceptate de către ANACEC inclusiv indexate B.D.I. (*1 revistă B+*), 2 articole în reviste din Registrul National al revistelor de profil, cu indicarea categoriei (*1 revistă B+*), 3 articole în lucrările manifestărilor științifice incluse în registrul materialelor publicate în baza manifestărilor științifice organizate din RM; 1 obiect de proprietate intelectuală (OPI) eliberat de AGEPI.

Volumul și structura tezei. Prezenta teză cuprinde adnotare, lista tabelelor, lista figurilor, lista abrevierilor, introducerea, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie (159 titluri), 148 pagini de text de bază, 41 figuri, 18 tabele și 29 anexe.

Cuvinte-cheie: audit financiar, supraveghere, calitatea lucrărilor de audit, politici și proceduri de control al calității, denaturări semnificative, prag de semnificație, nivelul pragului de semnificație și a erorilor tolerabile, evaluarea denaturărilor semnificative de informații.

CONȚINUTUL TEZEI

În **Introducere** se demonstrează actualitatea, importanța și nivelul de studiere a temei de cercetare, sunt formulate scopul și obiectivele lucrării, ipoteza cercetării, metodologia de cercetare, problemele științifice importante soluționate, noutatea și originalitatea științifică a lucrării, semnificația teoretică, valoarea aplicativă și rezultatele științifice principale înaintate spre susținere. Totodată, sunt nominalizate entitățile care au constituit obiectul cercetării, dar și entitățile de audit care au implementat rezultatele științifice și sunt prezentate informațiile aferente publicațiilor autoarei, care abordează tema tezei, volumul și structura tezei.

Capitolul 1 „FUNDAMENTE TEORETICO-METODOLOGICE ALE CALITĂȚII ȘI SUPRAVEGHERII LUCRĂRILOR DE AUDIT”, constituie un pilon fundamental al lucrării, oferind o perspectivă detaliată asupra evoluției și importanței sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit. Acest capitol acoperă mai multe aspecte-cheie, începând cu o privire de ansamblu asupra evoluției auditului și a fazelor sale istorice, inclusiv modelele de reglementare a activității de audit, bazate pe conceptele de reglementare de stat și statul-public. Un alt punct forte al acestui capitol este analiza evoluției auditului în Republica Moldova, începând cu data de 26 iunie 1991, atunci când a fost adoptată Hotărârea de Guvern nr. 316 cu privire la organizarea serviciului de auditing în Republica Moldova. Prin intermediul acestei analize, se conturează parcursul specific al auditului în contextul Republicii Moldova. De asemenea, capitolul se concentrează pe piața lucrărilor de audit din Republica Moldova, realizând o analiză detaliată a factorilor care au influențat dezvoltarea acestei piețe și evidențiind caracteristicile sale distincte. Un alt subiect cheie dezvăluit în acest capitol se referă la rolul și importanța sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit. Se pune accentul pe autoritatea de supraveghere a calității lucrărilor de audit (CSPA), iar procedurile de înregistrare, baza de funcționare și mecanismele de suspendare a auditorilor și entităților de audit sunt detaliate în profunzime. În final, acest capitol aduce în discuție practicile internaționale relevante din domeniul supraveglierii calității lucrărilor de audit, oferind o imagine de ansamblu asupra sistemelor de supraveghere din diferite țări, precum SUA, Marea Britanie, și statele membre ale Uniunii Europene, inclusiv România, Italia și Irlanda.

Analiza critică a literaturii de specialitate și a reglementărilor contabile a permis constatarea faptului că în demersul cercetării conținutului fundamental al auditului, reliefam că de-a lungul evoluției sale, auditul ca proces, cu o dezvoltare mai pronunțată a trecut prin trei etape cronologice.

Astfel, *prima etapă* de dezvoltare a auditului a fost asociată cu dezvoltarea auditului în țările UE (Germania, Austria, Franța, Spania), unde activitatea se concentrează pe interesele băncilor și organizațiilor guvernamentale. În consecință, auditul de confirmare, face referire la modelul european de stabilire a raporturilor legale în ceea ce privește activitatea de audit, conform căruia activitatea este reglementată riguros de către stat, iar funcțiile de control de stat sunt încredințate organelor centralizate. *A doua etapă*, face referire la modelul anglo-saxon, care a fost dezvoltat în țările vorbitoare de limbă engleză, unde reglementarea activității de audit este realizată în principal de asociații profesionale de audit public, adică, a luat forma autoreglării. Astfel, diferența dintre conceptele de reglementare a activității de audit se datorează sarcinilor pe care auditul le rezolvă și gradului inegal de intervenție guvernamentală în reglementarea și organizarea activității de audit. În *a treia etapă*, s-au format concepte de bază de audit precum semnificația, riscul de audit, eșantionarea. Astfel, la mijlocul anilor '90 auditul de fond și auditul controalelor au fost realizate la maximum și au dat naștere unui audit modern bazat pe risc.

Geneza auditului în Republica Moldova (fig. 1) poate fi identificată în data de 26 iunie 1991, când a fost promulgată Hotărârea Guvernului nr. 316 Cu privire la organizarea serviciului de auditing în Republica Moldova. Acest document a marcat aprobarea Regulamentului pentru primul organism

de autoreglementare a activității de audit din țară, cunoscut sub denumirea de Camera de Audit din RM. Ulterior, a fost adoptată Legea cu privire la activitatea de audit nr. 729-XIII din 15.02.1996 prin care Camera de Audit a fost desființată și înlocuită cu Asociația Organizațiilor de Audit, avînd funcții limitate de autoreglementare, iar apartenența auditorilor și firmelor de audit la această asociație nu era obligatorie. Această situație a generat apariția unui număr mai mare de asociații ale organizațiilor de audit, care și-au exprimat dorința de a deține funcții legale de autoreglementare în cadrul profesiei de audit, fără a impune obligativitatea ca organizațiile de audit și auditorii financiari să fie membri ai organismului profesional de autoreglementare. În anul 2007, a fost adoptată o nouă lege, Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007, care și ea a restricționat funcțiile de autoreglementare ale profesiei de audit. Supravegherea activității auditorilor și firmelor de audit a devenit responsabilitatea statului, iar finanțarea acestei supravegheri provenea din resursele bugetare limitate, fapt care o caracteriza prin activitate mai puțin eficientă. De asemenea, asociația auditorilor și a societăților de audit nu a obținut funcții legale de autoreglementare în domeniul auditului, iar CSAA era alcătuit exclusiv din reprezentanți ai statului, fără a include practicieni din domeniul auditului. Deficiențe în domeniul auditului au fost menționate în Raportului asupra Observanței Standardelor și Codurilor (ROSC) elaborat de Banca Mondială la data de 13 iunie 2013, care semnală că reglementarea activității de audit în Republica Moldova prezenta diferențe semnificative față de Directiva Uniunii Europene privind auditul statutar.



Fig. 1. Evoluția auditului în Republica Moldova

Sursa: elaborat de autor

Controlul extern al calității lucrărilor de audit a fost implementat începând cu anul 2014, odată cu adoptarea Regulamentului privind controlul extern al calității lucrărilor de audit, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 43 din 24.03.2014.

Un moment semnificativ în dezvoltarea auditului financiar în Republica Moldova a fost înregistrat în decembrie 2017, odată cu promulgarea Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271/2017 și Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, care au transpus în legislația națională Directivele 2006/43/CE, 56/2014/UE și 2013/34/UE ale Uniunii Europene. Aceste modificări legislative în evoluție au avut un impact semnificativ asupra structurii și dimensiunii pieței de audit din țară.

În comparație cu alte state, piața serviciilor de audit din Republica Moldova se caracterizează printr-o dimensiune relativ restrânsă. La data de 31 decembrie 2021, în țară erau înregistrate 112 entități de audit, din care 106 aveau forma juridică de Societate cu Răspundere Limitată (SRL), în timp ce trei erau Societăți pe Acțiuni (SA).

O altă acțiune ce a condus la schimbarea statutului auditorului în societate, sunt scandalurile corporative de profil, care au schimbat vechiul sistem de organizare a auditului, ce nu mai putea asigura activitățile acestora ca gardieni de pace fiabili pe piețele financiare. Însăși principiile auditului și metodele de reglementare a activității de audit au necesitat schimbări fundamentale. Aceste modificări au fost asociate cu înăsprirea reglementărilor de stat și controlului asupra activităților auditorilor. Astfel, putem spune că tendința principală în dezvoltarea auditului mondial modern a devenit combinarea principiilor reglementării de stat și publice într-un *model mixt* (fig. 2.), în care principiul autoreglării cedează loc participării paritare la reglementarea activității de audit a comunității profesionale și a statului.

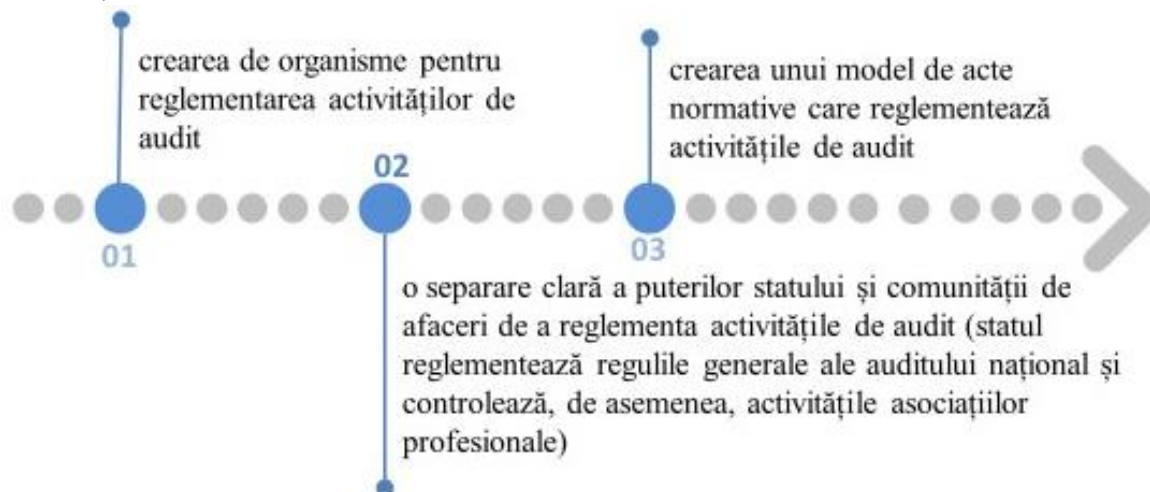


Fig. 2. Caracteristicile modelului mixt de reglementare și supraveghere a activității de audit

Sursa: elaborat de autor

În calitate de suport teoretico-științific al cercetării problematice auditului, supravegherii și calității lucrărilor de audit, a fost utilizată și cercetarea cantitativă prin intermediul metodelor bibliometrice și scientometrice în demersul cuantificării, măsurării și analizei în ceea ce privește performanța cercetării.

În acest sens, se prezintă o imagine de ansamblu privind cercetările științifice asociate auditului, supravegherii și calității lucrărilor de audit prin prisma platformei Web of Science, cea mai mare bază de date cu referințe științifice ce permite analiza evoluției tematicilor de cercetare în circuitul științific mondial. Așadar, într-o identificare a cercetărilor pertinente în raport cu problematica enunțată, s-au prestabilit următorii parametri de cercetare: *identificarea cuvântului „audit” în subiectul publicației în perioada 1960-2023*, rezultatele obținute fiind interpretate cu ajutorul pachetului de instrumente Bibliometrix. Astfel, pornind de la parametrii enunțați, s-au identificat 94 278 lucrări științifice, publicate în 4 305 surse și care au la bază 154 449 referințe bibliografice, dintre care s-au extras 15 500 lucrări științifice pentru interpretare. Prin urmare, fig. 3. reliefează că cele mai multe lucrări științifice au fost publicate în anul 2019 – 707 lucrări, anul 2022 – 668 lucrări, anul 2021 – 658 lucrări, anul 2018 – 652 lucrări, anul 2020 – 585 lucrări etc.

În aceeași ordine de idei, analiza factorială (fig.4) a cuvintelor-cheie permite reliefarea celor mai relevante cuvinte utilizate de către autori, conturând direcția de cercetare a publicațiilor. Așadar, cele mai frecvente cuvinte utilizate sunt *audit*, *audit quality*, *auditing*, *audit fees*, *internal audit*, *corporate governance*, *audit committee*, *audit risk*, *cloud computing*, *blockchain*, *audit fee* etc. Astfel, analiza cuvintelor-cheie prin intermediul metodei corespondenței multiple a cuvintelor-cheie de înaltă frecvență prezentată în fig. 4., sintetizează datele într-un spațiu cu dimensiuni reduse și creează un grafic bidimensional pentru care utilizează distanța plană într-o proiectare asemănării cuvintelor-cheie. Prin urmare, cuvintele care se apropie de punctul central, marchează frecvența utilizării acestora

în cadrul lucrărilor științifice în perioada 1960-2023, în speță, *external audit*, *internal control*, *internal audit*, *risk management*, *monitoring* etc.

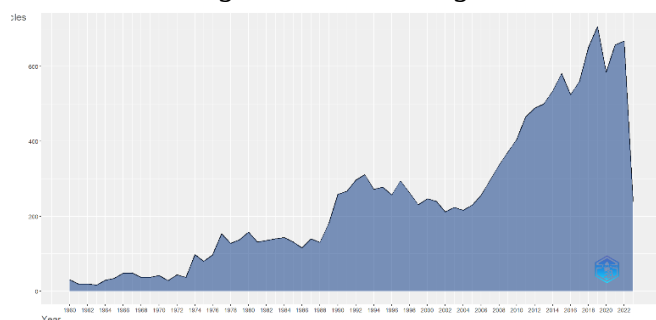


Fig. 3. Productivitatea științifică anuală în perioada 1960-2023

Sursa: elaborat de autor prin intermediul instrumentului de cartografiere Bibliometrix

Sintetizând rezultatele cercetării, concluzionăm că problematica auditului, supravegherii și calității lucrărilor de audit este de mare actualitate, din anul 1960 și până în prezent existând cel puțin 13 lucrări științifice pe acest palier de cercetare, subiectele de tendință fiind *audit quality*, *audit risk*, *auditing*, *internal audit*, *corporate governance* etc.

În opinia noastră, politicile și procedurile controlului calității necesită puse în practică din dublă perspectivă: la nivelul auditului individual și la nivelul societății de audit. În acest sens, implementarea acestora este menită să ofere garanția că procesele de audit funcționează conform prevederilor standardelor și practicilor naționale relevante. În ceea ce privește durata și natura politicilor și procedurilor întreprinse în demersul controlului calității la nivelul unei entități de audit, acestea depind de un șir de factori, în speță: mărimea și specificul activității desfășurate, așezarea geografică, mecanismul adecvat de definire și determinare a raportului cost/beneficiu și amploarea documentației lor.

Prin urmare, în fig. 5. sunt prezentate elementele referitoare la politicile și procedurile sistemului de control al calității.

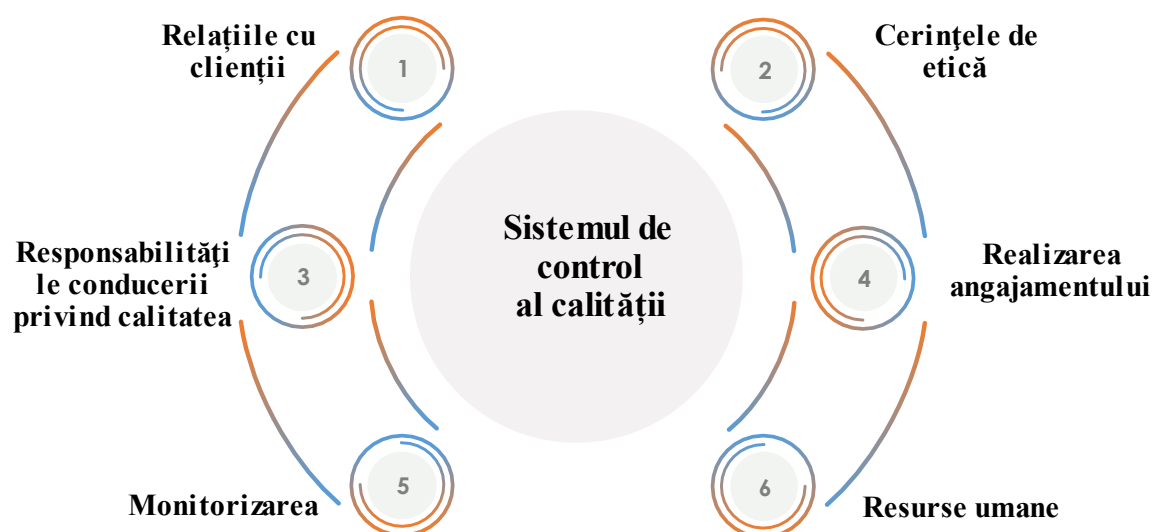


Fig. 5. Elemente referitoare la politicile și procedurile sistemului de control al calității

Sursa: elaborat de autor

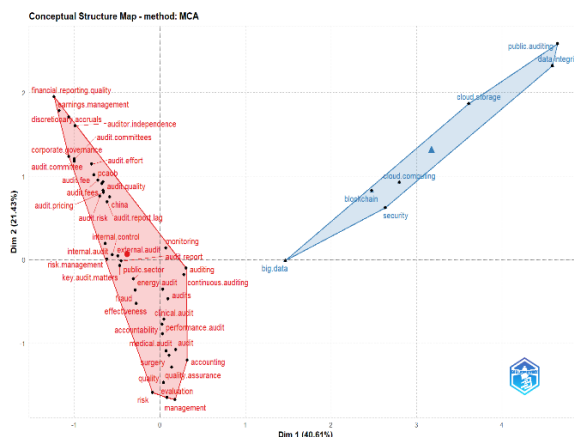


Fig. 4. Analiza factorială a cuvintelor-cheie de înaltă frecvență în perioada 1960-2023

Sursa: elaborat de autor prin intermediul instrumentului de cartografiere Bibliometrix

Astfel, fig. 5, evidențiază importanța și complexitatea controlului calității în domeniul auditului și contabilității. Elementele menționate sunt esențiale în menținerea încrederii publicului și în susținerea standardelor profesionale ridicate. Fiind în corelare, aceste elemente asigură o calitate a serviciilor în practica de audit și contabilitate.

Contextul apariției organismelor de supraveghere a activității auditorilor se explică prin furnizarea serviciilor de audit de joasă speță de către anumiți prestatori. În consecință, în vederea monitorizării și verificării, s-a decis că supravegherea este indispensabilă. Activitatea respectivă putea fi atribuită organismelor profesionale, în contextul în care cele din urmă puteau avea o putere de decizie mai mare asupra membrilor constitutivi. Sintetizând, cele mai multe neregularități în domeniul auditului rezidă din nerespectarea principiilor etice, auditorii financiari manifestând uneori un raționament greșit în raport cu solicitanții, adică, le sunt influențate facultățile raționale, ceea ce reprezintă o provocare pentru fiecare profesionist.

Integrarea internațională și armonizarea activităților din branșa economică au determinat creșterea apariției organismelor de supraveghere în mai multe state, de asemenea, au facilitat opinia publică într-o înfăptuire a unei reforme a auditului la nivel global. Reformarea auditului a oferit posibilitatea constituirii autorităților de supraveghere ca organisme independente. Pe plan internațional, SUA este prima țară care a înființat o astfel de autoritate [138]. Drept urmare, în anexa 9 sunt prezentate atribuțiile PCAOB, sfera de autoritate a Consiliului grupându-se în patru activități: înregistrarea auditorilor, inspecția, stabilirea standardelor relevante și sancționarea auditorilor.

În urma sintezei efectuate privind supravegherea activității de audit, cercetătorul Lohlein L. identifică 4 modele instituționale de reglementare, de la organisme auto-reglementate la cele reglementate și gestionate formal și integral de către stat, prezentate în fig. 6.

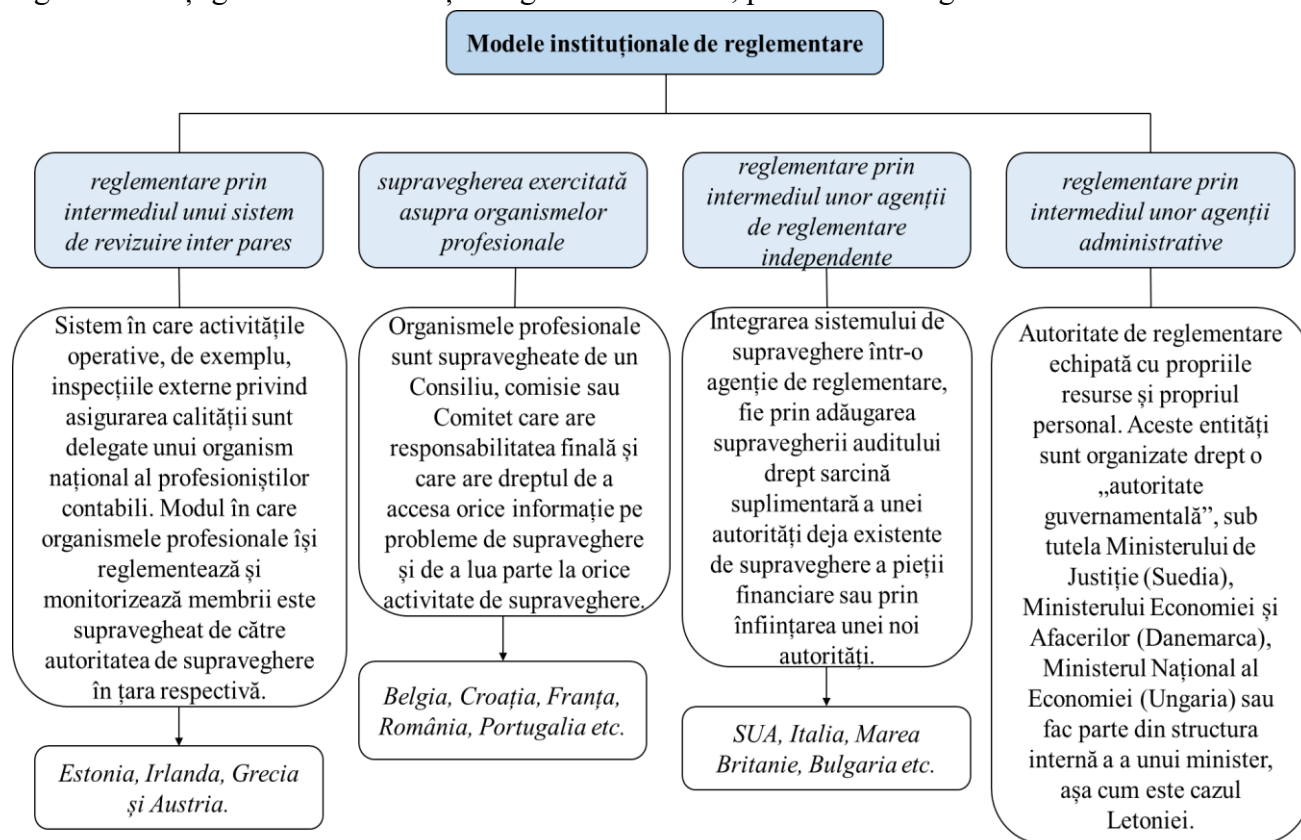


Fig. 6. Modele instituționale de reglementare gestionate formal și integral de către stat

Sursa: elaborat de autor în baza [56, p. 16]

Prin urmare, observăm că există diferențe semnificative privind modul de supraveghere publică a auditului între state. În opinia noastră, modelul RM este mai asemănător celui de reglementare prin intermediul unor agenții administrative.

Capitolul 2 „ORGANIZAREA SISTEMULUI DE SUPRAVEGHERE A CALITĂȚII LUCRĂRILOR DE AUDIT” abordează principiile și elementele definiției ale calității lucrărilor de audit. Capitolul oferă o perspectivă cuprinzătoare asupra modului în care organizațiile și autoritățile se ocupă de controlul și asigurarea calității în domeniul auditului financiar. În cadrul acestei secțiuni, sunt discutate aspecte comparative ale atribuțiilor (CSAA) și ale (CSPA), statutul juridic și sursele de finanțare ale acestor instituții. Sunt prezentate considerații legate de frecvența controalelor efectuate și se propune o structură proprie pentru autoritatea de supraveghere, cu scopul de a eficientiza procesul. De asemenea, sunt expuse principiile fundamentale care stau la baza dezvoltării unui sistem de supraveghere a calității lucrărilor de audit și se analizează detaliat modul în care documentarea acestor principii contribuie la îmbunătățirea calității auditului. Se abordează, de asemenea, aspecte specifice entităților mici de audit și se investighează experiența internațională pentru identificarea unor practici corecte care pot fi integrate în procesul de audit. Capitolul dezvăluie preocupările legate de conceperea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit și explorează modul în care modificările legate de auditul situațiilor financiare în statele membre ale UE afectează acest domeniu și cum reacționează aceste state la schimbările legislative. De asemenea, se analizează procesul de supraveghere în statele membre UE și se efectuează o comparație cu situația din Republica Moldova.

Există o varietate de factori care pot să influențeze modalitatea de realizare a auditului de către auditorii din diverse companii și chiar din aceeași companie, ceea ce permite calității în audit să nu fie asigurată doar prin norme. Este dificil și costisitor de evaluat calitatea în audit de către organizațiile profesionale, dar și de către beneficiarii auditului. Adică, entitatea de audit sau auditorii, după caz, pot oferi servicii diferite din punct de vedere calitativ clienților lor, ori pot oferi servicii de calitate diferită de la o perioadă la alta acelorași clienți.

Din punct de vedere al calității, auditul a fost evaluat de-a lungul timpului atât din perspectivă instituțională, cât și din perspectiva altor părți interesate. Sub aspect instituțional, calitatea auditului a fost apreciată prin prisma verificării de către organizațiile profesionale și/sau autoritățile de supraveghere a activității auditorilor financiari a modului în care respectă normele legale și profesionale aplicabile. Sub aspectul părților interesate, criteriile fiind de obicei diferite.

Aprecierea calității la nivelul profesiei, oferă posibilitatea aplicării măsurilor corective ori de sancționare, aplicarea cărora poate fi verificată. Analogic, aprecierea calității de către alte părți interesate, cum ar fi investitori, parteneri sau competitori, presupune doar varianta adaptării comportamentului auditorilor sau a entităților de audit la reacțiile clienților actuali și potențiali.

Obiectivul entității de audit rezidă din dezideratul instituirii și menținerii unui sistem de control al calității care să îi ofere o asigurare rezonabilă precum că:

- ✓ entitatea de audit și angajații acesteia se subordonează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile; și
- ✓ rapoartele emise de entitate sau de partenerii de misiune sunt adecvate circumstanțelor.

În contextul celor menționate, ISQM 1 definește o serie de termeni în domeniul calității lucrărilor de audit, prezentați în teză. Toate patru noțiuni, *revizuirea controlului calității misiunii*, *inspecție*, *monitorizare* și *sistemul de control al calității* sunt interconectate și au un scop comun în asigurarea calității activității de audit în cadrul unei companii de audit.

Revizuirea controlului calității misiunii se concentrează pe evaluarea unei misiuni specifice de audit și asigurarea că aceasta îndeplinește standardele profesionale. Inspecția furnizează probe specifice pentru a

evalua dacă echipele de audit respectă politicile și procedurile de control al calității ale firmei. Monitorizarea are un rol mai amplu, acoperind evaluarea continuă a întregului sistem de control al calității al firmei, inclusiv inspecții periodice ale misiunilor.

La un nivel conceptual, este corect să examinăm două funcții complementare ale serviciilor de audit, dar independente între ele, prin intermediul cărora putem defini calitatea auditului în mod suficient: *conformitate și respectare*.

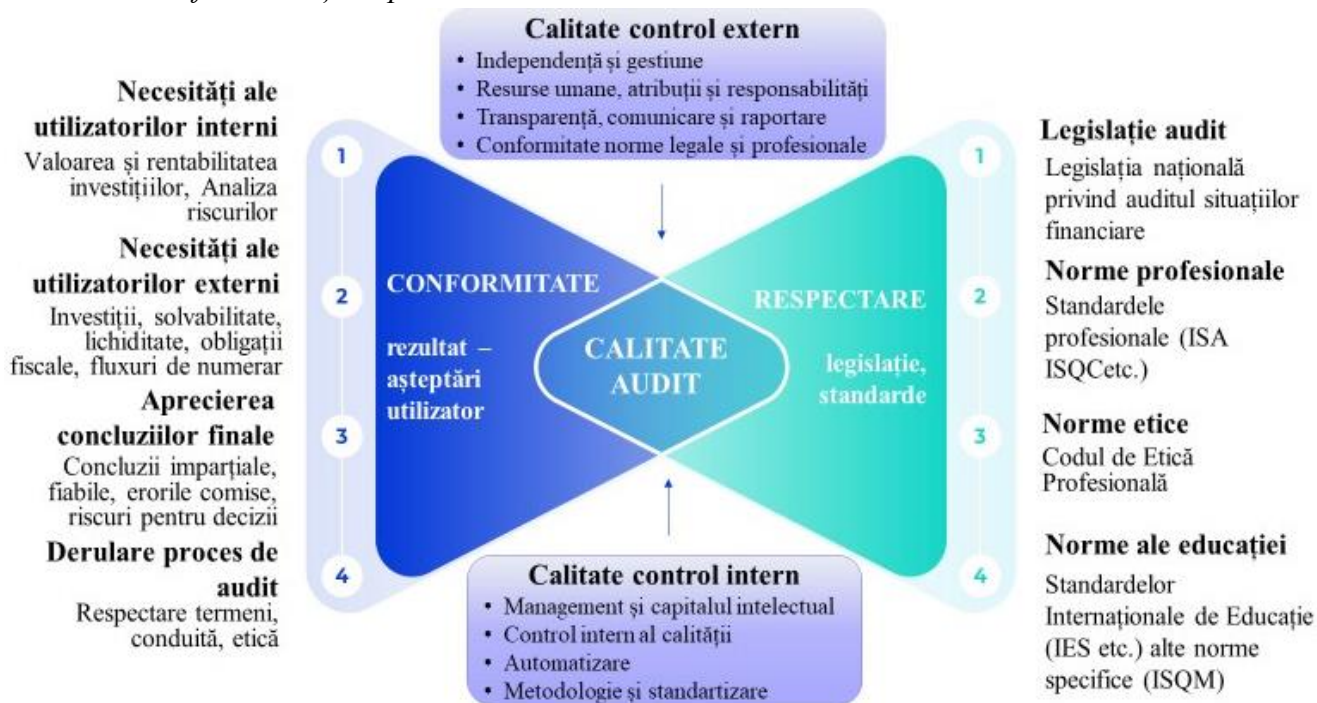


Fig. 7. Conceptul calității în audit

Sursa: elaborat de autor

Unul dintre principalele cerințe trebuie să fie reflectarea necesității de a respecta cerințele structurilor de reglementare, în timp ce pe de altă parte, calitatea auditului este în mare măsură determinată de așteptările utilizatorilor serviciilor de audit în ceea ce privește rezultatul final. Astfel, autorul a formulat o definiție proprie în demersul cercetării - **Calitatea auditului reprezintă un nivel (măsură) de performanță și integritate în procesul de audit care constă în garantarea conformității cu așteptările principalelor grupuri de utilizatori, asigurând un nivel adecvat de încredere în corectitudinea informațiilor financiare auditate și respectarea riguroasă a standardelor profesionale de audit și a normelor etice ale auditorilor, inclusiv metodele de verificare acceptate și principiile stabilite în Codul de Etică Profesională.**

Entitatea are misiunea de a-și documenta politicile și procedurile sale, prin urmare, să-și înștiințeze personalul despre aceasta. În linii generale, comunicarea politicilor și procedurilor de control al calității către personalul acesteia include descrierea politicilor și procedurilor, a obiectivelor pentru care au fost concepute, precum și a mesajului prin care fiecare angajat este responsabil privind calitatea activităților desfășurate, acțiuni în urma cărora se așteaptă ca angajații să se conformeze cu aceste politici și proceduri. În acest demers, personalul entității este încurajat să-și comunice viziunile și îngrijorările cu privire la controlul calității, ceea ce accentuează importanța dobândirii unei reacții cu privire la sistemul de control al calității al entității.

În urma chestionarului realizat, s-a constatat că printre impedimentele întâlnite la organizarea și exercitarea controlului calității activității de audit, s-au constatat probleme cu stabilirea condițiilor de efectuare a controlului calității auditului la peste 38% din respondenți, probleme cu evaluarea

eficacității politicilor și procedurilor de control al calității auditului la peste 28% din respondenți, probleme cu evaluarea eficacității politicilor și procedurilor de control al calității auditului la peste 9% din respondenți și alte tipuri de probleme la peste 15% din respondenți. Totodată, peste 14% nu întâmpină careva condiții greu de îndeplinit.

Prima cerință în dezvoltarea managementului calității este de a delimita standardele calității și de a introduce procedurile de control al calității ce vor asigura respectarea acestora. Prin urmare, procedurile de control al calității nu trebuie să suprimă rațiunea auditorului în momentul în care trebuie să se acomodeze la diferite circumstanțe. Însă, dacă auditorul consideră necesară abaterea de la metodele și procedeele uzuale de audit, acesta are obligația de a demonstra necesitatea acestei devieri și de a motiva alegerea făcută, dacă poate satisface obiectivele auditului.

Următoarea cerință în dezvoltarea managementului calității vizează asigurarea eficacității procedurilor de control al calității, în egală măsură, identificarea posibilităților de augmentare a eficacității și/sau eficienței acestor metodici. Drept urmare, cea mai bună cale de asigurare a eficacității derivă din utilizarea diferitor tipuri de evaluări post-audit ale calității și utilizarea conceptelor asemănătoare de evaluare pentru problemele instituționale. Or, atingerea calității supreme necesită adoptarea unei culturi instituționale în care calitatea să fie valoarea fundamentală ce se reflectă în competențele managementului și în relațiile cu clienții, beneficiari al serviciilor.

Experiența practică în domeniul auditului a demonstrat că metoda cea mai oportună în demersul asigurării eficacității procedurilor de control al calității se referă la evaluarea post-audit a calității. Scopul evaluării post-audit fiind de a garanta consecvența și corectitudinea utilizării procedurilor de control al calității, stabilite de către entitate, precum și de a identifica căile de îmbunătățire a inspecțiilor, și nu de a critica un anumit audit supus evaluării.

Reieșind din experiența internațională, se stabilește numărul „practicilor corecte” implicate în activitatea de audit. Așadar, în scopul dobândirii unei calități superioare în activitatea de audit, este necesar de respectat următoarele condiții (fig.8.).

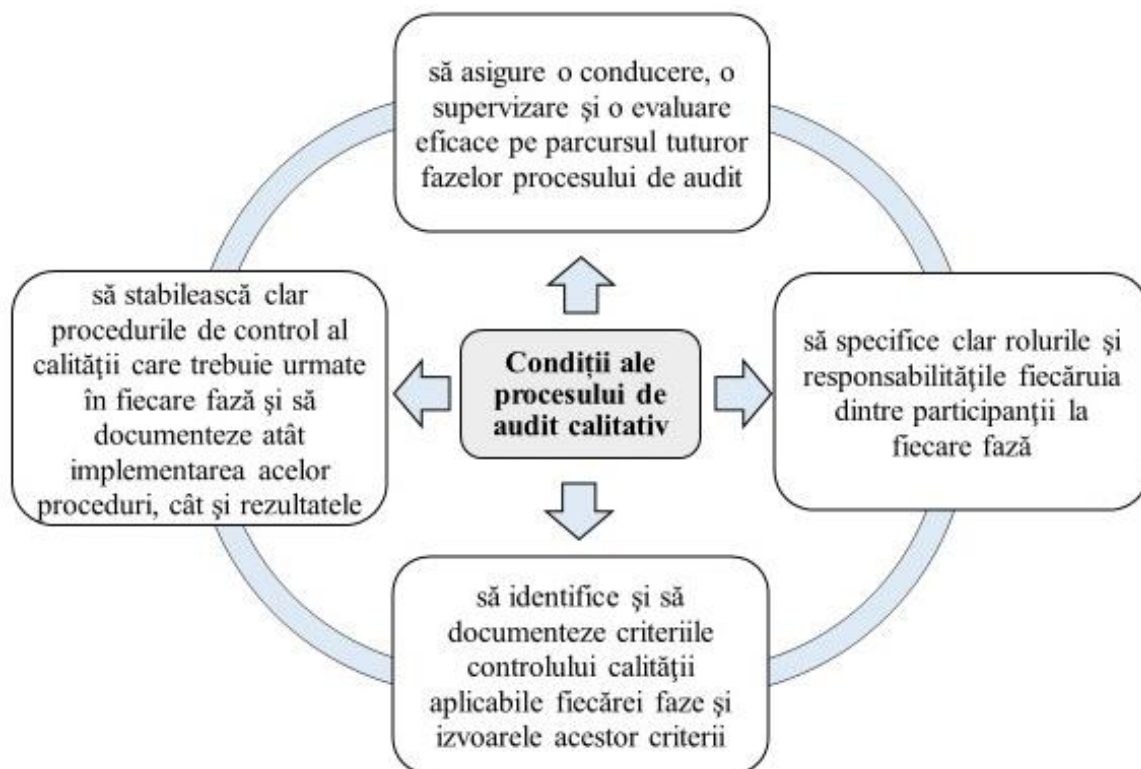


Fig. 8. Condiții ale procesului de audit calitativ

Sursa: elaborat de autor

Din punct de vedere al modului în care managementul entității poate contribui la sporirea calității și eficacității activității desfășurate, se instituie sisteme și proceduri de control și asigurare a calității, astfel, garantându-se respectarea standardului minim de calitate în demersul întocmirii rapoartelor de audit și altor produse și servicii ale entității de audit. Însă, în contextul lucrativ de zi cu zi, entitatea ar trebui să tindă să depășească aceste standarde minime. În acest demers, devine primordială existența unor manageri bine pregătiți nu doar în direcția cunoașterii tehnicilor de auditare, dar și a tehnicilor de management. Asimilarea acestor tehnici înglobează abilități pe care unii manageri le dobândesc prin experiență, iar alții, prin învățare, printr-o pregătire eficientă.

De asemenea, în ceea ce privește iscusința și abilitățile managerilor, acestea variază de la abilitatea de a îndruma și inspira personalul profesional și auxiliar, până la diverse abilități de bugetare și planificare strategică. Așadar, o calitate a entităților de succes este investirea de proporții a timpului și resurselor în perfecționarea continuă a managerilor de la toate nivelurile. Reieșind din cele expuse, pentru a obține calitatea serviciilor de audit, o entitate ar trebui: să asigure o organizare managerială care să considere consumul eficient al resurselor; să gestioneze eficace resursele umane în vederea maximizării productivității angajaților; să manifeste prudență și să identifice performanță în procesul de recrutare, astfel, anticipând viitoarele necesități ale entității; să evolueze și să livreze o pregătire practică a personalului adecvată care cuprinde: *pregătirea introductivă* – asistența personalului proaspăt angajat într-o adaptare în cadrul organizației, *pregătirea tehnică* – sporirea randamentului și a abilităților personalului, *pregătirea managerială* – instruirea și pregătirea anumitor angajați în demersul oferirii unor responsabilități mai mari, *continuarea educației* – menținerea, creșterea și favorizarea dezvoltării noilor aptitudinilor profesionale și cognitive ale personalului; să stimuleze dezvoltarea personalului prin: *sisteme formale* de considerație a rezultatelor în direcția identificării punctelor forte și slabe, *planuri individuale* de evoluție și perfecționare pentru a spori atuurile și a surmonta incompetențele, *standarde minime* de creștere profesională ca o precondiție pentru promovare și ascensiune; să identifice și să confirme necesitatea abilităților avansate/distincte în efectuarea anumitor audituri și să asigure specialiștii necesari, din cadrul entității sau din surse externe; să sesizeze și să evalueze riscurile cu care se confruntă entitatea în raport cu activitatea desfășurată și să le gestioneze în mod eficace, cum ar fi repartizarea auditorilor mai experimentați pentru misiuni ce implică riscuri sporite; să gestioneze în mod adecvat relațiile externe care sporesc eficacitatea entității de audit în creșterea răspunderii și eficienței entităților.

Reieșind din cele expuse mai sus, menționăm că situațiile excepționale, precum pandemia, și-au pus amprenta și asupra etapelor de planificare a auditului. Practicienii chestionați prin intermediul chestionarului din anexa 15, au menționat că în perioada pandemică au întâmpinat cele mai multe dificultăți la etapa de efectuarea procedurilor analitice preliminare (23,8%), la obținerea informațiilor de context (14,3%), la obținerea informațiilor despre obligațiile juridice ale clientului (14,3%), la înțelegerea controlului intern și evaluarea riscului legat de control (14,3%) și la preplanificare (9,5%).

Documentele de lucru aferente activității de audit necesită pregătite la cel mai înalt nivel, astfel încât să realizeze obiectivele de audit în condiții de claritate și accesibilitate. Gradul de extindere a documentelor de audit este o problemă de raționament profesional, iar auditorul trebuie să-și fundamenteze decizia pe aspectele primordiale pentru a înlesni unui auditor experimentat, fără legături anterioare cu auditul respectiv.

Dosarul exercițiului cuprinde toate elementele unei misiuni, a căror utilitate nu depășește exercițiul controlat. Dosarul este necesar pentru o mai bună organizare și control a misiunii de audit, documentare a lucrărilor efectuate, retrospectivă a deciziilor adoptate și garantate precum că auditul s-a derulat fără omisiuni, organizare a lucrului în echipă, supervizare a lucrărilor, precum și justificare a opiniei emise, în ultimă instanță, urmând redactarea raportului. În accepțiunea generală, dosarul cuprinde următoarele elemente (fig.

9.). Sintetizând, în demersul utilizării dosarului exercițiului, se consideră oportună împărțirea acestuia pe secțiuni (părți) pentru a-i ușura întrebuințarea. În general, se folosește o împărțire în 10 secțiuni (părți), nominalizate de la A la J, după cum sunt prezentate și în anexe.

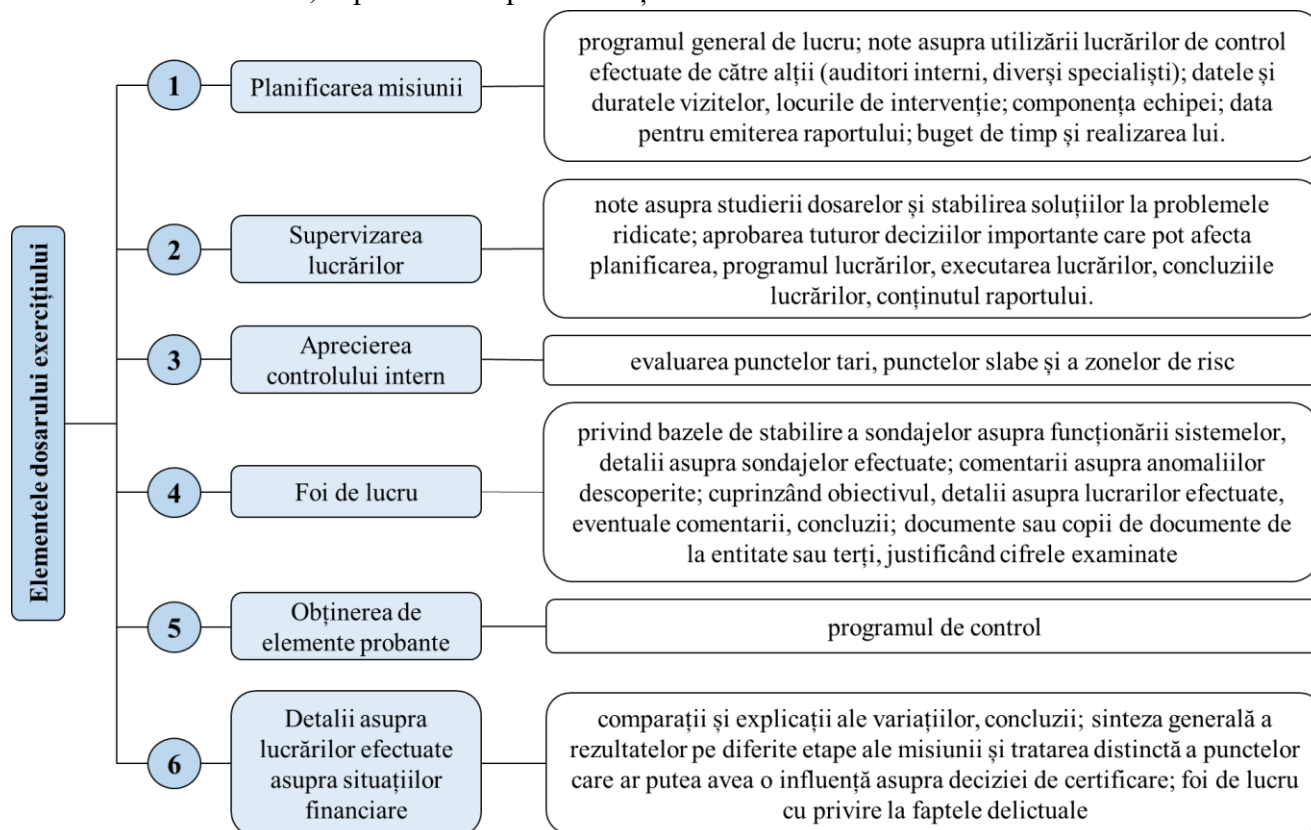


Fig. 9. Structura și conținutul dosarului de audit

Sursa: elaborat de autor

Elementele constitutive și caracteristice ale dosarului permanent sunt: *fișa de prezentare, scurt istoric al entității, organigrame, persoanele care reprezintă entitatea, situațiile financiare ale ultimelor exerciții, note asupra organizării sectorului de activitate, note asupra statutului, procese verbale ale Consiliului de Administrație și Adunării generale, lista acționarilor sau asociaților, structura grupului, contracte, asigurări.*

RM fiind preocupată de alinierea cadrului legal autohton la normele europene, concluzionăm că aceste principii sunt esențiale pentru statul nostru dar și pentru statele a căror democrații conștientizează într-o măsură mai mică necesitatea dezvoltării conceptului privind sistemul de supraveghere a calității lucrărilor de audit. Menționăm că printre principalele direcții de perfecționare a sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit în opinia auditorilor autohtoni (anexa 15) este și modificarea cadrului legal în vederea îmbunătățirii sistemului de supraveghere activității de audit. Regulamentul de activitate al CSPA nu prevede exact o structură divizată pe direcții, dar prevederile acestuia și aspectele practice permit formularea următoarelor concluzii: nu sunt prevăzute expres structuri pentru problemele juridice și financiar-contabile, nu este mențiunea privind instituirea unui organ separat pentru controlul extern al calității auditului, lipsa funcțiilor pentru controlul intern (comisie de cenzori), componență nereprezentativă. În contextul celor menționate se propune într-o manieră strategică prin includerea în componența Comitetului de Supraveghere Publică a Auditului și a reprezentanților profesiei de audit (fig. 10). Această modificare ar aduce beneficii semnificative în procesul de supraveghere a auditului din mai multe motive (înțelegere profundă a activității de audit, perspective din teren cu privire la evoluțiile, crește nivelul de încredere, dezvoltarea și revizuirea standardelor profesionale, etc.). Un aspect esențial legat de organizarea adecvată a sistemului de supraveghere a activității de audit este acumularea și gestionarea resurselor financiare de CSPA. Mai exact, suficiența

veniturilor obținute de CSPA destinate bugetării activității și remunerării specialiștilor de control, care trebuie să dispună de o pregătire profesională adecvată. Din totalul finanțării Consiliului, 92,7% provin din contribuțiile profesiei, în timp ce doar 7,30% din totalul finanțării este alocat din bugetul de stat.

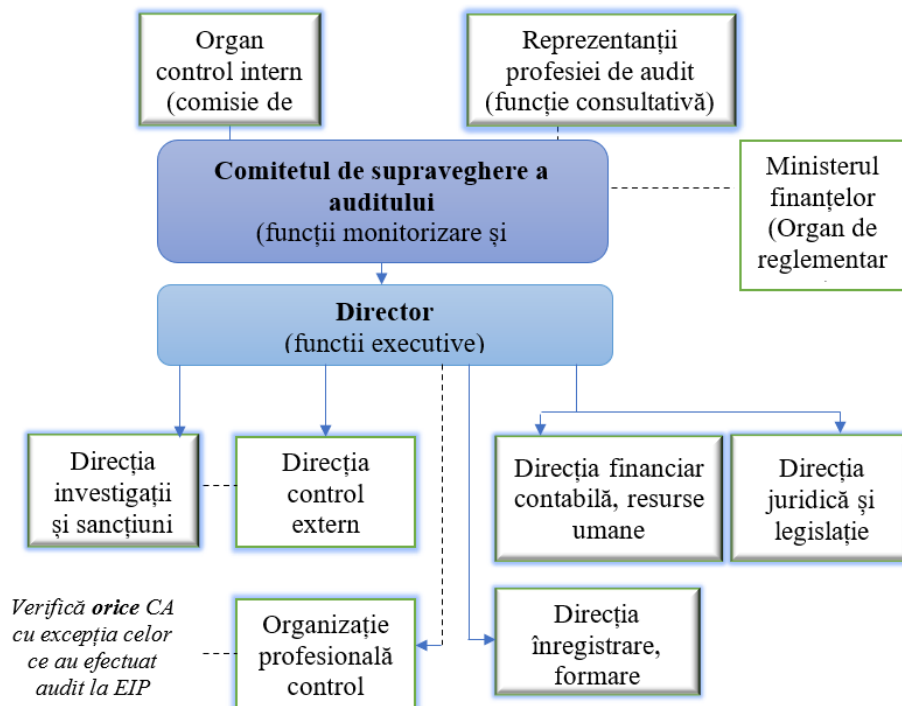


Fig. 10. Structura organizatorico-funcțională propusă a autorității de supraveghere

Sursa: elaborat de autor

Credem că acest raport nu este în contradicție cu practicile europene, în special atunci când statul nu dispune de surse financiare suficiente. Cu toate acestea, considerăm că o finanțare mixtă, de exemplu, 70% din partea profesiei de audit și 30% din partea statului, ar putea reprezenta cea mai bună soluție în acest moment. Într-o altă ordine de idei, autorul propune o schemă etapizată (fig.11) pentru aplicarea măsurilor disciplinare în cazul detectării, corectării și prevenirii efectuării necorespunzătoare a auditului care este esențială și utilă din mai multe motive. Această schemă poate servi drept cadru de lucru care să asigure procesul disciplinar un caracter transparent, echitabil și coerent în cadrul organizației de audit sau a organizațiilor profesionale de audit.

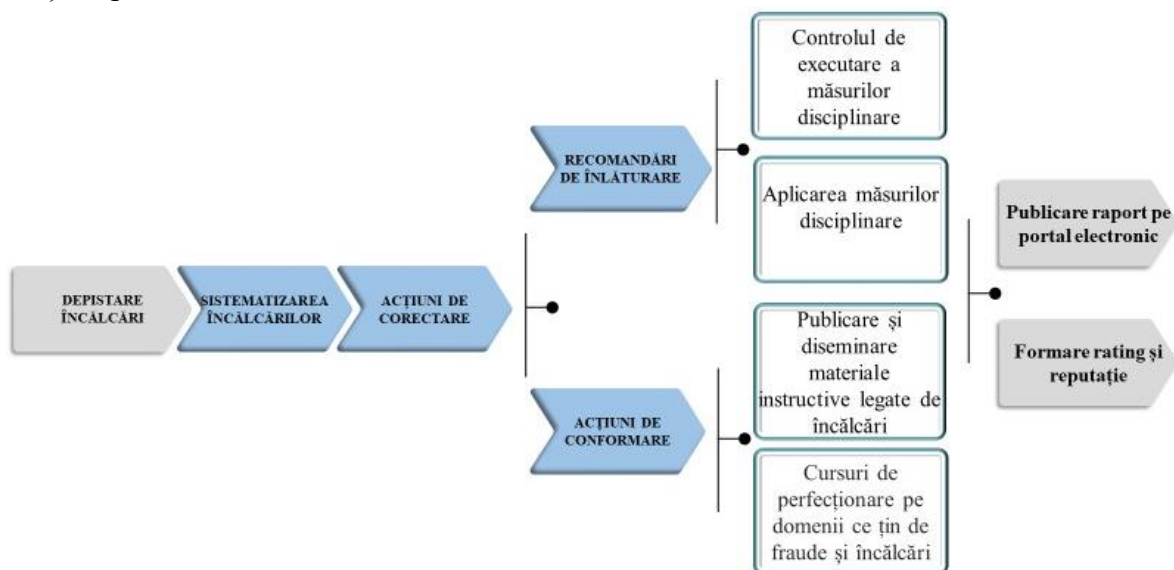


Fig. 11. Schema de aplicare și corecție a încălcărilor

Sursa: elaborat de autor

Digitalizarea economiei este un factor care ar permite soluționarea mai multor probleme. O colaborare strânsă între diferite părți interesate, cum ar fi firmele de audit, organizațiile de reglementare, guvernul și consiliile de supraveghere poate fi realizat prin crearea unui sistem electronic dezvoltat în domeniul auditului, unde clienții ar putea beneficia de o mai mare **transparență și accesibilitate a informațiilor**. Un portal electronic unificat pentru audit ar trebui să ofere un mediu centralizat în care să fie disponibile informații cu privire la firmele de audit, rapoartele lor, licențele, starea auditurilor și altele. Aceste informații ar trebui să fie ușor de accesat și să ofere transparență în timp real pentru toate părțile interesate.

Autorul propune crearea unui portal (site) ca un resurs electronic de informații unificat în domeniul activității de audit care va avea scopul consolidării informațiilor despre activitatea auditorilor, a clienților și a utilizării lor prompte de către utilizatorii interesați (fig. 12).

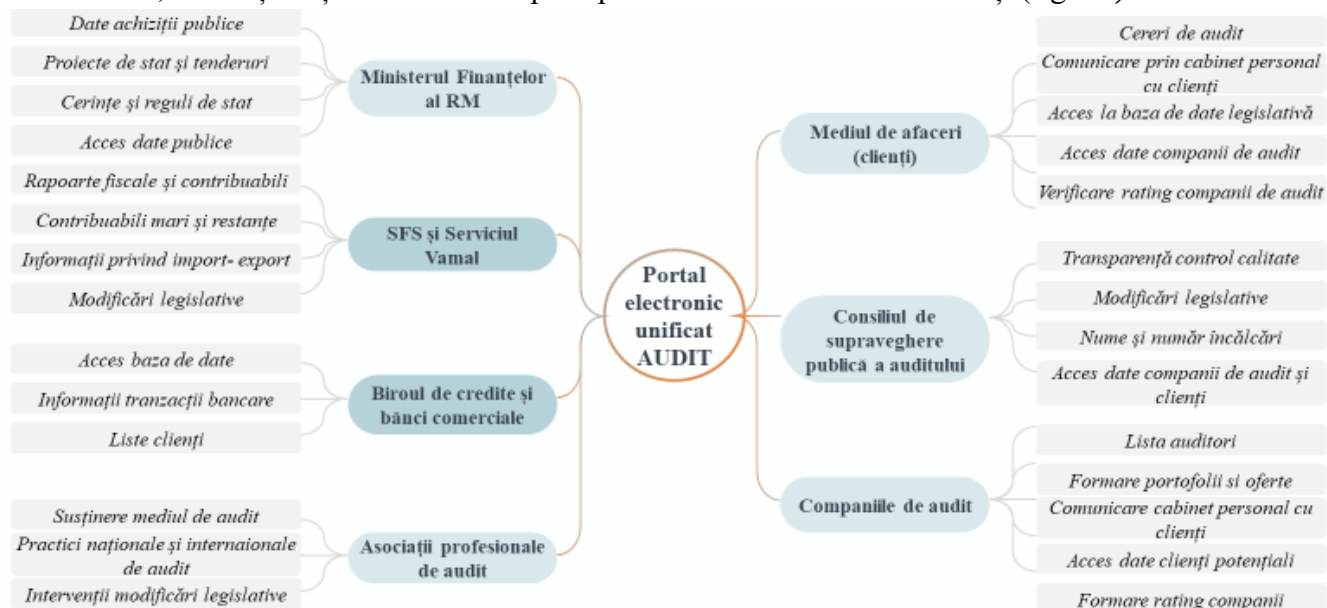


Fig. 12. Mecanismul și structura Portalului electronic unificat AUDIT

Sursă: elaborat de autor

În cadrul resursei informaționale unificate, auditorii vor avea acces la cabinetele personale prin care va fi colectată și furnizată informație cu caracter public.

Capitolul 3 „DIRECȚII DE PERFECTIONARE A SISTEMULUI DE SUPRAVEGHERE A CALITĂȚII LUCRĂRILOR DE AUDIT” dezvăluie conceptele cheie referitoare la stabilirea pragului de semnificație și a riscului în audit, cu scopul de a asigura o calitate sporită a lucrărilor de audit. În acest context, sunt analizate tipurile de riscuri de audit și conexiunile acestora cu procesul de stabilire a planului de semnificație. Capitolul aduce în discuție exemple concrete și practice, bazate pe situațiile financiare obținute de la entitățile cercetate. Aceste exemple cuprind aspecte precum determinarea pragului de semnificație global, repartizarea pragului de semnificație global pe diverse elemente din activul bilanțului și evaluarea erorii tolerabile aplicate conturilor. În paralel, capitolul explorează direcțiile de îmbunătățire a sistemului de educație în vederea creșterii calității lucrărilor de audit. Sunt prezentate și detaliate normele profesionale de lucru ale auditorilor și se propun soluții pentru depășirea provocărilor actuale legate de calificarea și educația auditorilor. De asemenea, se oferă o analiză a situației instituțiilor de învățământ superior din Republica Moldova în contextul studiilor din domeniul contabilității și auditului. Într-un alt segment, se concentrează asupra provocărilor și soluțiilor referitoare la calitatea și supravegherea auditului în perioada crizei sanitare. Se fac recomandări cu privire la adaptarea cadrului normativ și practicii auditului pentru a permite utilizarea tehnologiilor inovatoare de digitalizare în activitatea entităților din domeniul auditului.

Atât în literatura de specialitate cât și în practica de audit, există două concepte fundamentale care influențează calitatea lucrărilor de audit și sunt utilizate pentru determinarea cantității probelor colectate de către auditori, circumstanțelor colectării acestor probe și criteriilor care vor fi utilizate pentru evaluarea acestora. În consecință, concepte menționate sunt pragul de semnificație și RA. În urma chestionării auditorilor s-a constatat că peste 38% dintre respondenți întâlnesc în cadrul misiunii de audit toate tipurile de riscuri de audit, însă mai frecvent este întâlnit RND (la peste 28%) și RC (la peste 23%).

Deducem că auditorul evaluează RA în două momente:

1. cu ocazia planificării angajamentului, când se stabilește natura, momentul și întinderea procedurilor ce se vor aplica, se determină RA planificat;
2. cu ocazia evaluării suficienței și calității probelor de audit colectate, se determină RA realizat [69].

Este evident faptul că nu există două misiuni de audit identice, astfel, fiecare misiune de audit este receptată ca o provocare pentru o entitate de audit. Prin urmare, orice misiune de audit implică riscuri, iar identificarea lor încă din etapa planificării, reprezintă unul dintre obiectivele auditorului.

Așadar, în vederea determinării relației dintre cele trei componente ale RA, IACPA emite un model matematic, autentic și acum: $RA = RI \times RC \times RND$ (1)

Drept urmare, pentru exprimarea nivelului RA se pot utiliza termeni *cantitativi* (procente) sau *calitativi* (scăzut, mediu, ridicat). Cele trei componente ale RA sunt independente, însă această judecată nu corespunde realității întrucât managementul va stabili un nivel al controlului astfel încât să poată fi determinate erorile generate de RI. Respectiv, evaluarea separată a RI și a RC nu va avea ca rezultat un nivel real al riscului. Pe lângă abordarea cantitativă, o altă metodă de evaluare a riscului este cea *calitativă*, prin estimări de genul scăzut, mediu, ridicat, prezentate în tabelul 1.

Tabelul 1. Estimare RND exprimat calitativ

		RC		
		Ridicat	Mediu	Scăzut
RI	Ridicat	<i>Foarte scăzut</i>	<i>Scăzut</i>	<i>Mediu</i>
	Mediu	<i>Scăzut</i>	<i>Mediu</i>	<i>Ridicat</i>
	Scăzut	<i>Mediu</i>	<i>Ridicat</i>	<i>Foarte ridicat</i>

Sursa: elaborat de autor în baza [69]

Așadar, există o corelație dintre faza misiunii de audit și tipul de risc evaluat (tabelul 2.).

Tabelul 2. Corelația dintre faza misiunii de audit și tipul de risc evaluat

Planificarea auditului	Înțelegerea și testarea structurii controlului intern	Aplicarea testelor	Elaborarea raportului de audit
Aprecierea RI	Aprecierea RC	Stabilirea RND	Evaluarea RA

Sursa: elaborat de autor în baza [72]

Potrivit ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”, „pentru a evalua RI, auditorii trebuie să efectueze o evaluare a riscurilor care impun o atenție specială pentru audit: ca parte a evaluării riscului, auditorul trebuie să determine măsura în care oricare dintre riscurile identificate, reprezintă, potrivit raționamentului auditorului, riscuri semnificative” [45, p. 289].

În ceea ce privește evaluarea globală a pragului de semnificație, la elaborarea planului de audit, auditorul impune un nivel acceptabil al pragului de semnificație astfel încât să poată detecta din punct de vedere cantitativ denaturările semnificative. Nivelul pragului de semnificație se stabilește la nivelul situațiilor financiare în ansamblul lor, dar și la nivelul claselor de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentărilor de informații. Există o relație inversă între pragul de semnificație și nivelul RA, cu precădere, cu cât este mai înalt nivelul pragului de semnificație, cu atât este mai scăzut RA, și invers.

În continuarea ideilor privind pragul de semnificație, menționăm că în tabelul 3 este prezentat un exemplu bazat pe Situațiile financiare anuale ale entității „Exprof Grup” SRL privind repartizarea pragului de semnificație global pe elemente din activul bilanțului. Conform calculelor din tabelul 3., pragul de semnificație global constituie 2% din active totale, astfel, pragul de semnificație global este egal cu 74 024,95 lei. Prin urmare, se poate observa în coloana 3 că pragul de semnificație global a fost repartizat pe elementele de activ în funcție de pondere acestora în total activ, iar în coloana 5, acesta este modificat cu ajutorul coeficienților de ajustare, obținându-se astfel, „erorile tolerabile” pentru fiecare element de activ. După cum se poate observa și în tabelul 3., nivelul preliminar al pragului de semnificație global și al erorilor tolerabile prestabilite poate fi modificat pe parcursul misiunii de audit, în funcție de noile informațiile acumulate despre entitatea auditată.

Tabelul 3. Repartizarea pragului de semnificație global pe elemente din activul bilanțului

Indicatori	Soldul la 31.12.22	Ponderea în total activ (%)	Repartizarea pragului de semnificație	Coeficientul de ajustare (k)	Eroarea tolerabilă
A	1	2	3 = PSG x 2	4	5 = 3 x 4
Active imobilizate	5 070 016	68,50	50 700,16	0,700	35 490,11
Imobilizări necorporale	0	0	0	0	0
Imobilizări corporale	5 070 016	68,50	50 700,16	0,700	35 490,11
Imobilizări financiare	0	0	0	0	0
Active circulante	2 290 145	30,93	22 901,45	1,678	38 428,63
Stocuri	288 559	3,90	2 885,59	1,140	3 289,57
Creanțe	2 000 697	27,03	20 006,97	1,756	35 132,39
Active de trezorerie	889	0,01	8,89	0,750	6,67
Cheltuieli în avans	42 334	0,57	423,34	0,251	106,21
Total activ	7 402 495	100	74 024,95	X	74 024,95

Sursa: elaborat de autor în baza Situațiilor financiare ale entității „Exprof Grup” SRL

Un alt grup de savanți, printre care se regăsesc Arens A. și Loebbecke J. K., prevăd o altă variantă de repartizare a pragului de semnificație global, pe posturi de bilanț (activ, pasiv), prezentată în tabelul 4. Deci, este necesar de repartizat în tabelul 4 pragul de semnificație global ipotetic, calculat în baza datelor din tabelul 4. În tabelul 4 avem practic o formă restrânsă a bilanțului în care vom repartiza valoarea pragului de semnificație global.

Tabelul 4. Determinarea erorii tolerabile aplicată conturilor entității „Exprof Grup” SRL

Indicatori	Sold 31.12.2022, lei	Eroare tolerabilă, lei
Numerar	889	500 (a)
Creanțe comerciale	1 866 424	4 790 (b)
Stocuri	288 559	4 790 (b)
Alte active circulante	2 043 031	1 000 (c)
Mijloace fixe	2 962 068	1 000 (d)
Total active	7 402 495	X
Datorii comerciale	5 220 663	2 000 (e)
Salarii acumulate și impozite	21 710	887 (c)
Dobânzi acumulate și dividende datorate	1 595	0 (a)
Alte datorii	4 131	1 000 (c)
Capital social	5 400	0 (a)
Profituri nerepartizate	1 931 509	n/a (f)
Total datorii și capitaluri proprii	7 402 495	X
Suma tuturor erorilor tolerabile nu poate depăși (2 x 74 024,95)		148 049,90
Eroarea tolerabilă pentru orice cont nu poate depăși 60% din valoarea preliminară a pragului de semnificație (148049,90x60:100)		88 829,94

Sursa: elaborat de autor în baza Situațiilor financiare ale entității „Exprof Grup” SRL

Reieșind din tabelul 4. se constată că metoda de repartizare, utilizată de către membrii echipei misiunii de audit, constă în a-și utiliza propriul raționament profesional, ținând cont și de două condiții impuse de entitatea de audit, prin reglementările interne:

- ✓ eroarea tolerabilă pentru orice cont nu poate depăși 60% din valoarea preliminară a pragului de semnificație;
- ✓ suma tuturor erorilor tolerabile nu poate depăși dublu valorii preliminare a pragului de semnificație.

Respectarea principiilor de etică de către membrii echipei de audit pornește de la educație. Atitudinea, raționamentul și deciziile auditorului financiar sunt imaginea educației sale, obținută în două modalități: primită și dobândită. Educația profesioniștilor implică un ansamblu de ipoteze, modele, testări și validări ale rezultatelor. Se pune accent pe educație deoarece aceasta asigură realizarea misiunilor având la bază obiectivitatea și integritatea auditorului.

Un auditor profesionist trebuie să respecte principii fundamentale enumerate în fig. 13.

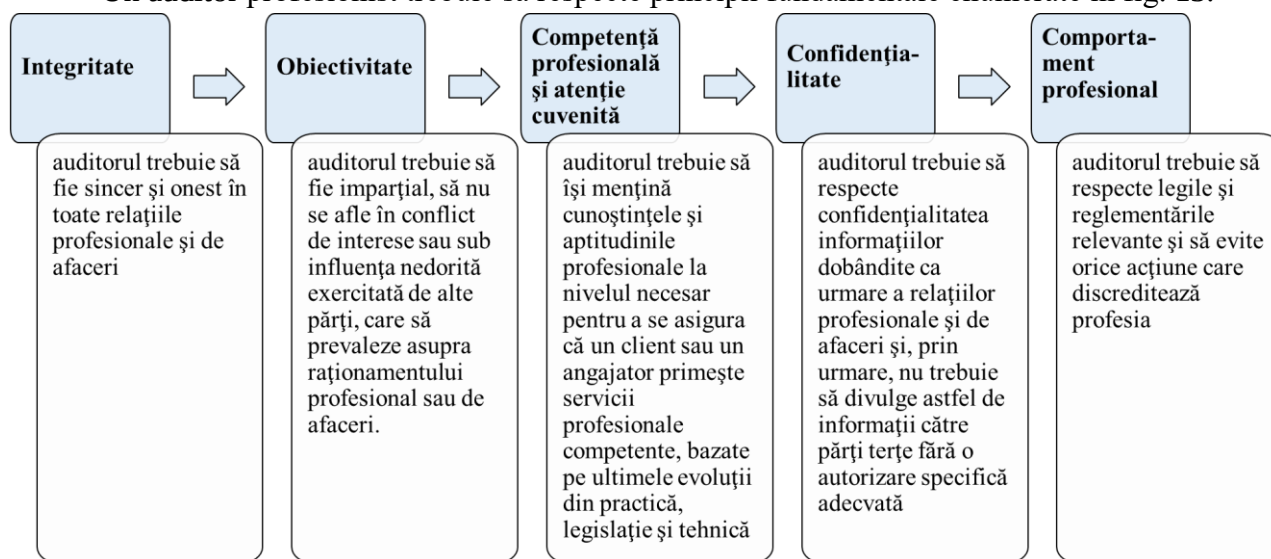


Fig. 13. Principiile fundamentale pentru un auditor profesionist

Sursa: elaborată de autor în baza [12]

Asimilarea, respectarea, aplicarea regulilor și principiilor asigură interpretarea adecvată a informațiilor, precum și sintetizarea informațiilor. În consecință, informațiile obținute sunt interpretate, de unde rezultă poziția, performanța financiară, evoluția capitalului și fluxul de numerar. Auditorul prin faptele sale, contribuie la lanțul decizional al celor interesați de mersul companiilor. Informația este supusă la numeroase riscuri, care pot influența corectitudinea, și acuratețea rezultatelor obținute.

Un audit de calitate are numeroși determinanți, printre factorii controlabili de către auditori, plasându-se educația și pregătirea profesională a auditorilor. Formarea profesională solidă a auditorilor se realizează prin aplicarea și respectarea Standardelor Internaționale de Educație (IES), și Manualului de reglementări internaționale de educație elaborate de IFAC și IAESB pentru a garanta calitatea și coerența educației în domeniul contabilității și auditului la nivel global. În urma analizei s-a putut deduce că din cele 130 de țări de pe glob, cea mai mare utilizare a IES-urilor este în Europa, cu o pondere de 37%, în timp ce Asia Mijlocie are cea mai mică utilizare, reprezentând doar 8%. Dacă analizăm modul în care aceste standarde au fost adoptate, observăm că majoritatea țărilor au optat pentru o acceptare parțială. În acest sens, Asia Mijlocie are o pondere de 10%, Europa de 19%, iar Africa de 33%. În baza rezultatelor chestionarului de la anexa 15, pentru creșterea aptitudinilor și competențelor angajaților săi, companiile de audit întreprind diverse măsuri, cum ar fi instruirea profesională continuă a personalului angajat (28,60%), evaluarea performanțelor personalului și

înștiințarea personalului despre progresele sale (23,80%), informarea personalului cu privire la politicile și procedurile entității (23,80%), atribuirea responsabilității în vederea luării deciziilor de avansare (14,30%) și alte măsuri (9,50%).

În prezent, în RM instituțiile de învățământ superior au inițiat recunoaștere internațională a programelor de studiu la specializarea contabilitate și audit. Recunoscând necesitatea îmbunătățirii calității procesului educațional, ASEM și USM aplică procesul de acreditare ACCA pentru gradul de licențiat și master. Deși există o similitudine și concordanță între curriculumurile la disciplinele din planul de învățământ, programele ACCA și disciplinele examenului de calificare a auditorului din RM, cercetarea teoretică și practică permite să concludem o alocare inadecvată a timpului și subiectelor pentru anumite direcții de studiu, cum ar fi etica și comportamentul auditorului, tehnologiile informaționale în audit și studiile privind reziliența la stres, gestionarea conflictelor și procesele decizionale în echipă, poate avea implicații semnificative asupra pregătirii auditorilor și a performanței lor în cadrul profesiei de audit. În scopul optimizării procesului educațional în domeniul auditului se propune revizuirea programelor de studii prin colaborarea strânsă cu organizațiile profesionale de audit și cu angajatorii din industrie pentru a revizui și actualiza programele de studii.

Situațiile de criză economică provocate de pandemii, precum cea de COVID-19 sunt imposibil de prognozat, în comparație cu crizele economice ciclice. De aceea, entitățile, inclusiv cele de audit au fost luate prin surprindere de situația creată. Dacă în prima perioadă se considera că pandemia va decurge într-un timp scurt, ulterior s-a dovedit a fi mai lungă decât se aștepta. Prin urmare, atât autoritățile publice, cât și mediul de afaceri au întreprins măsuri de a se adapta la noile condiții [142, p. 112].

Pe perioada pandemiei de COVID-19, din cauza măsurilor de distanțare socială menite să rezolve criza sanitară, entitățile au fost nevoite să implementeze diferite tehnici și practici de operare de la domiciliu. Reieșind din faptul că clienții își exercitau activitatea la distanță, auditorii au fost nevoiți să se adapteze și să se conformeze la situația nou-creată [145, p. 113].

Cel mai răspândit eveniment care influențează prevederile generale cu privire la responsabilitatea părților contractante este forța majoră. Survenirea acestuia îi permite părții să nu își execute obligațiile asumate prin contract și, totodată, să-și limiteze responsabilitatea pentru neexecutare. În acest demers au fost analizate trei concepte juridice aplicate relațiilor contractuale în situații de criză: *imposibilitatea fortuită de executare*, *justificarea datorită unui impediment (anterior – forța majoră)*, *schimbarea excepțională a circumstanțelor*, caracterizate prin neexecutare, imposibilitate temporară sau amânare de executare a obligațiilor.

În urma chestionării auditorilor prin intermediul chestionarului de la anexa 15, s-a constatat că cea mai mare dificultate cu care s-au confruntat auditorii în perioada pandemiei COVID-19 este cea de accesare a informației pentru efectuarea auditului la distanță (28,6%), urmată de cea a lipsei de lichidități a clienților pentru contractarea serviciilor de audit (23,8%), de comunicare cu clienții (19%), nerespectarea condițiilor contractuale (14,3%) și alte dificultăți (4,8%). Respectiv, aproximativ 4,8 % nu au întâmpinat dificultăți în auditarea clienților în perioada pandemiei COVID-19. Generalizând, aceste prevederi sunt cunoscute, însă odată cu situația nou-creată de pandemia de COVID-19, a apărut necesitatea interpretării lor de către organele statului pentru a înțelege modul de reflectare și deducere a lor. De unde rezultă că auditorii au obligația de a le cunoaște atât pentru activitatea proprie cât și pentru verificarea acestor cheltuieli/costuri la clienți.

Având în vedere recomandările Comisiei Europene pentru Supravegherea Asociațiilor Auditorilor autorul a dezvoltat direcțiile și tematicile, aplicate de auditori în condiții de criză sanitară și situații emergente:

Bloc 1. Comunicarea cu clientul și organizarea auditului la distanță

- Obținerea și colectarea de probe de audit;

- Efectuarea inventarierii și verificarea corectitudinii procedurilor și rezultatelor;
- Analiza contractelor încheiate cu terții;
- Aprecierea sistemului de control intern al clientului

Bloc 2. Testarea aplicării principiilor

- Concluziile auditorului cu privire la principiul continuității activității în corelare cu declarațiile managementului entității;
- Analiza evenimentele ulterioare după data bilanțului și impactul acestora;

Bloc 3. Verificarea evaluărilor și elementelor bilanțiere, inclusiv cele contingente

- Evaluarea elementelor de activ și pasiv;
- Aprecierea modului de determinare a deprecierei activelor și a valorilor juste;
- Evaluarea pierderilor legate de resursele creditare;
- Riscurile valutare și de hedging;
- Alte cerințe legate de dezvăluirea informației

În legătură cu criza sanitară și războiului din Ucraina e necesară evaluarea impactului evenimentelor după data întocmirii bilanțului, analiza dubiilor cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea în mod continuu și respectarea procedurilor de audit prevăzute de ISA 570 „Principiul continuității activității” și ISA 560 „Evenimente ulterioare”. Un proces complex îl reprezintă evaluarea pierderilor cauzate de pandemie, riscului potențial al nerespectării principiului continuității activității și în ce măsură acea entitate intră sub criteriile la beneficierea de ajutor și subvenție de stat, sau dacă au în plan să apeleze la aceste ajutoare în viitor. Situațiile emergente de criză au impact și asupra riscurilor semnificative noi, cum ar fi lichiditatea și solvabilitatea, fapt care necesită aplicarea ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”. Perioada de criză amplifică riscurile asociate cu amânarea prezentării rapoartelor financiare și/sau fiscale, ceea ce implică prelungirea perioadei de raportare și, în consecință, riscuri legate de evenimentele care pot avea loc între data elaborării situațiilor financiare și data emiterii raportului de audit.

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

Investigațiile efectuate în domeniul calității și supravegherii lucrărilor de audit au permis formularea următoarelor **concluzii**:

1. Auditul în RM a avut începutul său la 26 iunie 1991, odată cu adoptarea HG nr. 316 Cu privire la organizarea serviciului de auditing în RM care a creat Camera de Audit din RM. Ulterior, în 1996, Camera de Audit a fost înlocuită cu Asociația Organizațiilor de Audit prin Legea nr. 729-XIII Legea cu privire la activitatea de audit. Aceasta a restrâns funcțiile de autoreglementare și nu a impus obligativitatea pentru auditori și firmele de audit de a fi membri. Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 2007 a menținut restricțiile privind autoreglementarea, iar supravegherea activității auditorilor a devenit responsabilitatea statului, finanțată din bugetul de stat. Asociația auditorilor nu a obținut funcții de autoreglementare. În 2014, controlul extern al calității lucrărilor de audit a început să funcționeze, odată cu adoptarea Regulamentului privind controlul extern al calității lucrărilor de audit. O nouă etapă în evoluția auditului financiar a avut loc în decembrie 2017, odată cu adoptarea unor legi specifice, precum Legea privind auditul situațiilor financiare și Legea contabilității și raportării financiare. Aceste schimbări legislative au influențat semnificativ peisajul auditului financiar din RM și au introdus noi reguli și responsabilități pentru profesioniștii din domeniu.
2. Fiabilitatea sistemului de supraveghere a auditului și calității lucrărilor de audit poate fi analizată și respectiv, evaluată în măsura în care accentul se pune pe mijloacele de finanțare a sistemului, nivelul de concentrare a pieței serviciilor de audit statutar, resursele umane, capacitățile tehnice, organizarea internă, precum și pe alte componente relevante, pentru a obține un nivel ridicat de eficiență a supravegherii. În rezultatul investigațiilor, s-a ajuns la concluzia că piața competitivă presupune existența posibilității de a alege dintre diverse entități de audit și diverși auditori pentru angajarea acestora în exercitarea misiunilor de audit la EIP. Totodată, în procesul de analiză a configurației și principalelor condiții ale fiabilității sistemului de supraveghere a auditului și calității lucrărilor de audit, am concluzionat că prezintă interes nu doar informațiile care se referă la EIP, ci și cele referitoare la non-EIP, entitățile mari.
3. O analiză comparativă a sistemelor de supraveghere a activității de audit implementate în statele membre ale UE dezvăluie diferențe semnificative între aceste sisteme, ceea ce conduce la identificarea a patru modele instituționale distincte de reglementare. Aceste modele prezintă variații semnificative în ceea ce privește gradul de control public asupra sistemului de supraveghere al activității auditorilor, trecând de la organizații autoreglementate la cele care sunt supuse reglementărilor și administrate în întregime de către autorități guvernamentale. Deși reformele privind auditul din Europa au fost inițiate de crearea PCAOB în Statele Unite, Statele Membre ale UE nu au adoptat pur și simplu modelul american de reglementare și competențele sale extinse în acest domeniu. Prin urmare, extinderea noii paradigme a reglementării - de la auto-reglementare până la supravegherea exercitată de către stat - nu a dus la o convergență a modelului instituțional și a funcțiilor de reglementare ale organismelor de supraveghere publică. În majoritatea țărilor, se folosește o formă de supraveghere în care un comitet al unei structuri organizaționale a unui institut profesional invocă reprezentarea publică reală, concept cunoscut sub denumirea de "supraveghere integrată". Republica Moldova a acceptat și implementat un sistem de reglementare printr-un consiliu CSPA, activitatea căruia necesită ajustată pe unele direcții de activitate.
4. Structura actuală a CSPA nu reprezintă corect diversitatea profesiei de audit, deoarece cea mai mare parte a membrilor săi sunt numiți din rândul organelor de stat, în special MF, BNM și CNPF, fapt care ar putea afecta direcțiile și strategiile CSPA într-un mod care să reflecte prioritățile guvernamentale. Prin urmare, apare necesitatea unei noi structuri pentru autoritatea de supraveghere, care să includă profesioniști din domeniul auditului ca membri consultativi sau cu drept de vot, astfel încât să aibă o mai mare autonomie în luarea deciziilor și să poată aborda nevoile și specificul industriei de audit într-un mod corespunzător. Această abordare ar asigura o supraveghere de calitate asupra atât a entităților de audit, cât și a auditorilor din domenii conexe, precum auditul bancar sau auditul companiilor de asigurări, contribuind la reducerea riscului de fraudă în aceste sectoare. De asemenea, considerăm că este necesar

să se extindă drepturile de control ale organizației profesionale pentru a acoperi toate entitățile de audit, indiferent dacă sunt membri ai acesteia sau nu.

5. În urma percepției sistemelor de contabilitate și control intern, auditorul trebuie să realizeze evaluarea preliminară a RC pentru fiecare sold sau categorie semnificativă de operații economice. Respectiv, auditorul trebuie să obțină probe de audit prin teste ale controalelor pentru a putea susține orice evaluare a RC. Auditorul are misiunea de a comunica managementului superior carențele semnificative existente în sistemele de contabilitate și de control intern, iar după evaluarea sistemului de control intern, auditorul comunică printr-o scrisoare conducerii entității sau comitetului de audit intern carențele descoperite ce pot afecta semnificativ situațiile financiare sau pot permite fraude. Totodată, formarea profesională și instruirea continuă a auditorilor se prezintă ca un factor primordial pentru aceștia în dezvoltarea profesiei de audit;
6. Politicile și cadrul procedural de control intern ale calității în cadrul unei entități de audit, reprezintă au un impact semnificativ asupra calității fiecărui audit, garantând conformitatea cu standardele profesionale și calitative. Ele trebuie să respecte cu strictețe reglementările legale pentru a preveni posibile sancțiuni și penalități și pentru a crește încrederea clienților și a celorlalte părți interesate. Prin stabilirea unor politici și proceduri clare și bine definite, compania de audit poate asigura uniformitate și consecvență în abordarea fiecărui audit, pentru ca fiecare audit este tratat într-un mod obiectiv și corect, aplicând aceleași standarde și criterii în toate situațiile. De asemenea, aceste politici și proceduri joacă un rol esențial în identificarea și gestionarea eficientă a riscurilor asociate procesului de audit, aplicând mecanisme de feedback și de evaluare a performanței, permițând identificarea punctelor slabe și implementarea de îmbunătățiri continue în întregul proces de audit.
7. O analiză atentă a programelor de studii oferite de instituțiile de învățământ superior și a cerințelor pentru admiterea în profesie, în concordanță cu nevoile și așteptările angajatorilor din industria de audit. Alocarea inadecvată a timpului și subiectelor pentru anumite direcții de studiu, cum ar fi etica și comportamentul auditorului, tehnologiile informaționale în audit și studiile privind reziliența la stres, gestionarea conflictelor și procesele decizionale în echipă, poate avea implicații semnificative asupra pregătirii auditorilor și a performanței lor în cadrul profesiei de audit.
8. În contextul crizei sanitare COVID-19, companiile de audit au adoptat o serie de direcții și măsuri pentru a asigura calitatea lucrărilor lor într-un mod eficient. Din cauza măsurilor de distanțare socială, entitățile au fost nevoite să implementeze diferite tehnici de operare la distanță prin procese de digitalizare. Criza pandemică a avut impact și asupra relațiilor contractuale, mulți antreprenori confruntându-se cu diferite probleme în vederea executării obligațiilor față de parteneri și clienți, pe care și le-au asumat prin contracte de lungă durată, încheiate până la instituirea de către autorități a măsurilor restrictive. Măsurile argumentate de autor includ comunicarea eficientă cu clienții și organizarea auditului la distanță, evaluarea atentă a principiilor contabile și a continuității activității, precum și verificarea riguroasă a evaluărilor și elementelor bilanțiere, proceduri care contribuie la adaptarea procesului de audit la noile realități și la furnizarea de rapoarte de audit precise și relevante în aceste situații excepționale.

Problemele științifico-aplicative de importanță majoră soluționate prin intermediul prezentei lucrări vizează cercetarea evoluției sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit, fiind descris rolul și importanța acestora prin prisma practicilor internaționale în domeniu. Este demonstrat faptul că prezintă interes nu doar informațiile care se referă la EIP, dar și informațiile referitoare la non-EIP, entitățile mari. Sunt abordate principiile și elementele de referință ale sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit și documentarea acestora, fiind propusă o nouă structură a autorității de supraveghere, care să fie una independentă. Au fost tratate problemele aferente conceperii sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit și dezvoltate conceptele privind stabilirea pragului de semnificație și a riscului auditului în scopul asigurării calității lucrărilor de audit. Au fost propuse căi de perfecționare a sistemului de educație în scopul sporirii calității lucrărilor de audit, dar și soluții privind asigurarea calității și supravegherii auditului pe perioada pandemiei de COVID-19, cum ar fi telemunca.

Referitor la **problemele nesoluționate în prezenta teză**, considerăm că pe viitor cercetătorii ar trebui să studieze mai aprofundat schimbările care au survenit în sistemul de supraveghere a auditului și calității lucrărilor de audit în era post COVID-19, fiind cercetate oportunitățile și amenințările care vor apărea în acest domeniu. O altă problemă care necesită o studiere mai detaliată ține de racordarea sistemului de învățământ din cadrul instituțiilor care pregătesc viitorii contabili și auditori la standardele impuse de ACCA, fapt care va oferi specialiștilor autohtoni șansa de a fi recunoscuți la nivel internațional.

Pornind de la concluziile enunțate, considerăm oportune următoarele **recomandări**:

1. Din punct de vedere conceptual, examinarea a două funcții interdependente, dar separate: *conformitate și respectare*, au permis definirea calității lucrărilor de audit în mod adecvat și argumentat. Unul dintre aspectele fundamentale trebuie să includă necesitatea de a se conforma cu cerințele legale, profesionale și de reglementare, în timp ce, pe de altă parte, calitatea auditului este în mare măsură influențată de așteptările utilizatorilor serviciilor de audit referitoare la rezultatul final. În cadrul acestei cercetări, autorul a formulat **o definiție proprie pentru calitatea auditului**: *aceasta reprezintă un nivel (măsură) de performanță și integritate în procesul de audit care constă în garantarea conformității cu așteptările principalelor grupuri de utilizatori, asigurând un nivel adecvat de încredere în corectitudinea informațiilor financiare auditate și respectarea riguroasă a standardelor profesionale de audit și a normelor etice ale auditorilor, inclusiv metodele de verificare acceptate și principiile stabilite în Codul de Etică Profesională*;
2. Actuala structură a CSPA nu reflectă în mod adecvat diversitatea profesiei de audit, întrucât majoritatea membrilor săi sunt numiți din rândul organelor de stat, cu accent pe MF, BNM și CNFP. Această structură ar putea influența orientările și strategiile CSPA într-un mod care să reflecte mai mult prioritățile guvernului. Propunem **o nouă structură** organizatorico-funcțională pentru autoritatea de supraveghere, care să includă profesioniști din domeniul auditului - auditorii financiari certificați și entitățile de audit - ca membri consultativi sau cu drept de vot, astfel încât să aibă o mai mare autonomie în luarea deciziilor și să poată aborda nevoile și specificul industriei de audit într-un mod corespunzător. Această abordare ar asigura o supraveghere de calitate asupra atât a entităților de audit, cât și a auditorilor din domenii conexe, precum auditul bancar sau auditul companiilor de asigurări, contribuind la reducerea riscului de fraudă în aceste sectoare. De asemenea, considerăm că este necesar să se extindă drepturile de control ale organizației profesionale pentru a acoperi toate entitățile de audit, indiferent dacă sunt membri ai acesteia sau nu.
3. Propunem structurarea și standardizarea examenelor suplimentare de către BNM și CNPF pentru certificarea auditorilor, revizuirea programului de studii cu un amplu proces de acreditare din partea ACCA pentru gradul de licențiat oferit de departamentele de contabilitate ale universităților autohtone. Acreditarea ACCA ar favoriza perfecționarea programului de studii și promovarea calității pregătirii cadrelor în domeniul contabilității, ar stimula politicile concurențiale în mediul învățământului superior. Ca urmare, facultățile de contabilitate și audit din cadrul instituțiilor de învățământ superior autohtone fiind recunoscute la nivel internațional;
4. Având ca referință Regulamentul UE, care se concentrează asupra autorităților competente de supraveghere a activității auditorilor statutar și a firmelor de audit și subliniază necesitatea unei finanțări sigure și libere de influențe nepotrivite din partea auditorilor statutar și a firmelor de audit, se **propune revizuirea mecanismului de finanțare**. Deși raportul profesia de audit/stat nu contravine practicilor europene, se propune implementarea unei scheme de finanțare mixte, stabilită prin lege, care să includă, de exemplu, o contribuție de 70% din partea profesiei de audit și 30% din partea statului, astfel încât să se elimine influențele atât din partea profesiei de audit, cât și din partea statului.
5. În scopul optimizării procesului educațional în domeniul auditului se propune **revizuirea programelor de studii prin colaborarea strânsă cu organizațiile profesionale de audit** și cu angajatorii din industrie pentru a revizui și actualiza programele de studii. Această revizuire ar trebui să includă o distribuție mai echitabilă a timpului și subiectelor pentru a acoperi aspectele **eticii și comportamentului auditorului, tehnologiile informaționale în audit și dezvoltarea abilităților de reziliență la stres**,

gestionarea conflictelor și luarea deciziilor în echipă. În continuarea acestei idei, se sugerează instaurarea unui sistem de evaluare reciprocă a performanței programelor de studii, unde organele de reglementare a auditului și instituțiile de învățământ pot colabora pentru a stabili mecanisme de evaluare și furnizare de consultanță pentru programele de studii.

6. Pentru îmbunătățirea sistemului de supraveghere a activității de audit se propune implementarea unei **scheme etapizate pentru aplicarea măsurilor disciplinare** în cazul identificării, corectării și prevenirii neregulilor în cadrul procesului de audit. Această schemă are multiple beneficii, furnizând un cadru de lucru care să asigure transparență, echitate și coerență în procesul disciplinar. De asemenea se propune crearea un clasicator al tipurilor de fraude și încălcări, împreună cu sancțiunile exacte pentru fiecare tip, pentru organul de reglementare în audit care ar face ca auditorii și entitățile auditabile să fie conștienți de modul în care anumite acțiuni sau omisiuni pot afecta situația lor și care sunt consecințele exacte, ar asigura o aplicare mai consistentă a regulilor în întreaga industrie de audit pentru a evita interpretările divergente ale regulilor, ar putea contribui la prevenirea acestora, iar părțile interesate, precum investitorii, acționarii și creditorii ar putea avea încredere că se iau măsuri adecvate în cazul fraudelor sau încălcărilor și că vinovații sunt sancționați corespunzător.
7. Se propune **crearea resursei informaționale unificate pe un portal (web) electronic**, unde vor avea acces în timp real toate părțile interesate, iar informația va fi cu caracter public în baza datelor furnizate de CSPA, MF, BNS, SFS. Acest resurs electronic va asigura integrarea informațiilor din alte surse publice și actualizate în timp real pentru a reflecta modificările legislative și reglementările relevante. Se va permite crearea unor "portofolii" pentru auditori, acces la rapoarte de performanță ale profesioniștilor din domeniul auditului, formarea unui sistem de feedback pentru părțile interesate cu privire la rezultate și calitate. Se propune crearea pe site a platformelor de e-learning pentru cursuri online și instruire pe teme specifice ale auditului, inclusiv etică și conformitate, publicarea de teste de evaluare online pentru a ajuta auditorii să-și evalueze cunoștințele și să obțină recunoaștere pentru eforturile lor de dezvoltare profesională continuă, publicarea de ghiduri și resurse educaționale, crearea pe site de forumuri de discuții și comunități online.
8. Propunem introducerea conceptului de telemuncă ca modalitate de organizare a muncii, prin care salariatul își desfășoară regulat și voluntar atribuțiile specifice funcției, ocupației sau meseriei sale într-un alt loc decât cel de lucru convențional, folosind tehnologia informației și comunicațiilor. De asemenea se propune utilizarea conceptelor de cloud computing blockchain-ul și altor tehnologii inovatoare, care ar completa normele referitoare la munca la distanță, aprobate de legiuitorii locali, și ar permite aplicarea muncii la distanță în domeniile în care salariatul își îndeplinește sarcinile specifice, chiar în altă locație decât cea organizată de angajator, inclusiv în sectorul auditului. În plus, propunem ca în contractele dintre clienții și firmele de audit să fie incluse clauze referitoare la forța majoră și circumstanțele excepționale, care ar putea fi aplicate în situații similare cu cea generată de criza pandemică, având în vedere asemănările cu activitatea de audit.

Direcții viitoare de cercetare. Autorul a identificat următoarele direcții viitoare de cercetare:

Domeniul de cercetare 1: Dezvoltarea și implementarea unor metode și tehnici inovatoare pentru evaluarea calității lucrărilor de audit. Acest lucru poate implica utilizarea tehnologiilor emergente, cum ar fi inteligența artificială și analiza datelor, pentru a identifica și a evalua riscurile și erorile în procesul de audit. *Domeniul de cercetare 2:* Examinarea eficacității mecanismelor de supraveghere și control intern în cadrul entităților de audit. Prin urmare, aceasta ar putea evalua modul în care aceste mecanisme funcționează în practică și ar putea propune să creeze pentru a asigura o supraveghere mai eficientă a lucrărilor de audit.

Rezultatele cercetării constituie un aport semnificativ în dezvoltarea teorii și practicii în domeniul calității și supravegherii lucrărilor de audit. Acestea generează un impact favorabil asupra creșterii calității și eficacității în domeniul calității și supravegherii lucrărilor de audit, în vederea monitorizării riscurilor, realizării obiectivelor manageriale și creșterii performanței entității de audit. Cu toate acestea, este important să se continue cercetarea în acest domeniu pentru a asigura că procesul de audit rămâne robust și că se îmbunătățește în continuare.

BIBLIOGRAFIE

1. Accountancy Europe, Member States' implementation of the 2014 Audit Directive and Regulation, as of February 2019, Power Point Presentation. [online]. [citat 24.08.2020]. Disponibil: www.accountancyeurope.eu;
2. BOTEZ, D. Studiu privind necesitatea elaborării unui model al riscului de audit. În: *Audit financiar*. 2015, nr. 5, pp. 3-8. ISSN 1583-5812;
3. BRÎNDUȘE, A. I., BUNGET, O.-C. Procesul bugetar în contextul pandemiei de COVID-19. In: *Audit financiar*. 2021, nr. 2 (162), pp. 254-262. ISSN 1844-8801;
4. CHERSAN, I.C. Calitatea în audit și unii dintre determinanții ei. În: *Audit financiar*. 2019, nr. 1 (153), pp. 93-105. ISSN 1844-8801;
5. CIOBANU, V. *Supravegherea activității de audit – oportunitate pentru Republica Moldova* [online]. [citat 15.08.2021]. Disponibil: <https://www.contabilsef.md/ro-supravegherea-activit-ii-de-audit-oportunitate-pentru-republica-moldova-ru-en-49129/>
6. International Forum of Independent Audit Regulatoris. [online]. [citat 11.07.2020]. Disponibil: <https://www.ifiar.org>;
7. GRUMEZA, Dumitru. Controlul calității în auditul financiar: aspecte importante. În: *Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor”*, 5-6 aprilie 2017. Chișinău: ASEM, 2017, pp. 289-295. ISBN 978-9975-127-50-9;
8. HAȚEGAN C.-D. „Auditarea” auditorilor - supravegherea: necesitate sau obligativitate? În: *Audit financiar*. 2020, nr. 1 (157), p. 18-35. ISSN 1583-5812;
9. MANOLI, Mihail. Reflecții privind calitatea lucrărilor de audit. In: Conferința Științifică Internațională consacrată celei de-a 25-a aniversări a ASEM „25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic”, 23-24 septembrie 2016, vol.4, Chișinău, ASEM, 2016, p. 72-77. ISBN 978-9975-75-838-3;
10. Regulamentul privind controlul extern al calității: Decizia Consiliului de Supraveghere Publică a Auditului nr. 17 din 14 august 2019. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova [online]. 2019, nr. 230-237 [citat 20.06.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117021&lang=ro;
11. IACHIMOVSCI, Anatol, GRUMEZA, Dumitru. Cadrul normativ actual privind supravegherea publică a calității activității de audit în Republica Moldova. În: *Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”*, 27-28 septembrie 2019, Chișinău, ASEM, 2019, pp. 507-514. ISBN 978-9975-75-968-7;
12. Regulamentului privind controlul extern al calității lucrărilor de audit: Ordinul MF nr. 43 din 24 martie 2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova [online]. 2014, nr. 92-98 [citat 09.06.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=121148&lang=ro;
13. **RENCECI, D.** Repere istorice privind instituirea sistemului de supraveghere publică a activității de audit din Republica Moldova. În: *Economica*, iunie 2021, An. XXIX, nr. 2 (116), pp. 107-121, ISSN 1810-9136;
14. **RENCECI, D.** Actualitatea, rolul și importanța sistemului de supraveghere a auditului prin prisma reperelor istorice. În: Conferința Științifică Internațională „Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale” din 30-31 octombrie, Chișinău, USM, 2020, pp. 290-295. ISBN 978-9975-152-70-9;
15. **RENCECI, D.** Analiza configurației și a principalelor condiții ale asigurării fiabilității sistemului de supraveghere a activității și calității lucrărilor de audit. În: Conferința Științifică Internațională „Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale” din 1-2 noiembrie, Chișinău, USM, 2019, pp. 88-95. ISBN 978-9975-149-73-0;
16. Vuță M., Vuță M. Controlul Calitativ al Activității De Audit. In: *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica* [online]. 2006, vol. 1, nr. 8 [citat 01.12.2020]. ISSN 1454-9409. Disponibil: <http://www.uab.ro/oeconomica/>;
17. WEDEMEYER, P. D. A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality – A practitioner's perspective. In: *International Journal of Disclosure and Governance*. 2010, no. 7 (4), pp. 320–333. ISSN 1741-3591.

LISTA PUBLICAȚIILOR ȘTIINȚIFICE ALE AUTORULUI LA TEMA TEZEI

1. **RENCHECI, Diana.** *Problematic aspects regarding creation of system for supervision of activity and quality of audit works.* În: *European Journal of Accounting, Finance & Business*, 2021, volume XVI, issue XXVI, pp.19-31, ISSN 2344-102X, 0,6 c.a. Indexat în: Research Papers in Economics – RePEc, Directory of Research Journals Indexing – DRJI, Open Academic Journals Index OAJI, J-Gate, ERIH PLUS, Index Copernicus. Disponibil: <http://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=26&year=2021>.
2. **RENCHECI, Diana.** *International practices in audit supervision* În: *Ecoforum*, volume 10, issue 3 (26), 2021, pp.1-4, ISSN 2344-2174, 0,53 c.a. Indexat în: RePEC, Central and Eastern, European Online Library, Ulrich's™ Serials Analysis System, Base, Open Academic Journals Index, Citefactor. Disponibil: <http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/1254/767>.
3. **RENCHECI, Diana.** *Reflections on the Functioning of the Supervision System of the Audit Activity in the Republic of Moldova.* În: *Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati. Fascicle I. Economics and Applied Informatics*, no. 2, 2021, pp.23-30, ISSN 1584-0409, 0,54 c.a. Indexat în: BDI, ERIH+, EconLit, Repec, Doaj, Ebsco, Ulrich, Econis, ZBW. Disponibil: http://www.eia.feaa.ugal.ro/images/eia/2021_2/DianaRencenci.pdf.
4. CAUS, Lidia, **RENCHECI, Diana.** *Approaches regarding the general planning of the internal audit activity.* În: *European Journal of Accounting, Finance & Business*, 2023, volume 11, issue 2, pp.35-43, ISSN 2344-102X, 0,51 c.a. Indexat în: Research Papers in Economics – RePEc, Directory of Research Journals Indexing – DRJI, Open Academic Journals Index OAJI, J-Gate, ERIH PLUS, Index Copernicus. Disponibil: <http://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=32&year=2023>
5. SOIMU, Sergiu, BADICU, Galina, **RENCHECI, Diana,** *Requirements for Audit Firms Regarding the Prevention and Combating of Money Laundering* În: *Ovidius University Annals Economic Sciences Series*, 2023, volume XXIII, issue 1, pp.1094-1102, ISSN 2393-3127, 0,4622 c.a. Indexat în: EBSCO host, Cabell's Directories, Repec, Doaj, Ulrichs Web, J- Gate, Erih Plus, Index Copernicus, Scientific Indexing Services, INFOBASE INDEX, ResearchBib, Directory Research Journals Indexing. Disponibil: <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/ovidius-university-annals-economic-sciences-series-volume-xxiii-issue-1>
6. **RENCHECI, Diana.** *Repere istorice privind instituirea sistemului de supraveghere publică a activității de audit din Republica Moldova.* În: *Economica*, An. XXIX, nr. 2 (116), iunie 2021, pp.107-121, ISSN 1810-9136, categoria B, 0,67 c.a Indexat în: DOAJ, Index Copernicus, Electronic Journals Library, OAJI, General Impact Factor, Global Impact Factor Disponibil: https://ase.md/files/publicatii/economica/ec_2021_2_v2.pdf.
7. **RENCHECI, Diana.** *Challenges and solutions regarding the quality and supervision of audit during the COVID-19 pandemic.* În: *Journal of Social Sciences. Fascicle Social Science. Topic Finance and Accounting*, vol. IV, no. 4, 2021, pp.112-118, ISSN 2587-3490, categoria B+, 0,61 c.a. Indexat în: DOAJ, AGRIS, EBSCO, IBN, Zenodeo. Disponibil: https://jss.utm.md/wp-content/uploads/sites/21/2021/12/JSS-4-2021_112-118-10.52326jss.utm_2021.44.12.pdf.
8. **RENCHECI, Diana.** *Analiza configurației și a principalelor condiții ale asigurării fiabilității sistemului de supraveghere a activității și calității lucrărilor de audit.* În: Conferința Științifică Internațională „Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale” din 1-2 noiembrie, Chișinău, USM, 2019, pp.88-95, ISBN 978-9975-149-73-0, 0,58 c.a. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/15-15b.pdf.
9. **RENCHECI, Diana.** *Actualitatea, rolul și importanța sistemului de supraveghere a auditului prin prisma reperelor istorice.* În: Conferința Științifică Internațională „Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale” din 30-31 octombrie 2020, Chișinău, USM, pp.290-295, ISBN 978-9975-152-70-9, 0,47c.a. Disponibil: https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/2.%2BConferinta_Intem_Paradigme_moderne_2020.pdf.
10. **RENCHECI, Diana.** *Main principles as applicable to development of the system of supervision over the activities and quality of audit services.* În: International Scientific Conference „Development Through Research and innovation”, August 28th, 1th ed., Chișinău, ASEM, 2020, pp.134-139, ISBN 978-9975-155-03-8, 0,47 c.a. Disponibil: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/1234567890/1333/Rencenci_D_Conference-Proceedings-28-AUGUST-2020.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
11. **RENCHECI, Diana.** *Asigurarea fiabilității sistemului de supraveghere a activității și calității lucrărilor de audit - principii de bază și analiza configurației acestuia,* Certificat de înregistrare a obiectelor dreptului de autor și drepturilor conexe nr. OȘ 7550, din 29.05.2023. Eliberat de AGEPI. Disponibil: [Rezultate \(agepi.md\)](#), [Detalii \(agepi.md\)](#)

ADNOTARE

**Rencheci Diana, „Noi direcții privind calitatea și supravegherea lucrărilor de audit”,
teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2023**

Structura tezei: adnotare, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie din 159 titluri, 29 anexe, 148 pagini text de bază, 41 figuri și 18 tabele. Rezultatele obținute sunt publicate în 11 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: audit, supravegherea lucrărilor de audit, calitatea lucrărilor de audit, politici și proceduri de control a calității, elemente ale controlului calității, prag de semnificație, denaturări semnificative, evaluarea denaturărilor semnificative.

Domeniu de studii: audit.

Scopul lucrării constă în investigarea complexă a aspectelor teoretice și aplicative aferente calității și supravegherii lucrărilor de audit în vederea identificării posibilităților de creștere a calității și eficacității lucrărilor de audit și fundamentării direcțiilor de perfecționare a acestora.

Obiectivele cercetării: argumentarea elementelor fundamentale privind conceptul „calitatea lucrărilor de audit” și „supravegherea lucrărilor de audit”, investigarea practicilor internaționale în ceea ce privește supravegherea calității lucrărilor de audit, testarea și dezvoltarea conceptelor pentru stabilirea pragului de semnificație și a riscului de audit în scopul asigurării calității lucrărilor de audit, identificarea aspectelor problematice în conceperea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit și evaluarea impactului activității autorităților de supraveghere a calității lucrărilor de audit, identificarea nevoi de perfecționare a sistemului de educație și pregătire profesională în domeniul auditului, cercetarea provocărilor specifice și a soluțiilor inovatoare pentru asigurarea calității și supravegherii lucrărilor de audit în perioade de stări emergente și digitalizare a auditului.

Noutatea și originalitatea științifică rezidă în fundamentarea procedurilor de structurare a politicilor și procedurilor de control al calității lucrărilor de audit, evidențiind aplicarea unor aspecte privind practicile internaționale inovatoare în supravegherea calității lucrărilor de audit, argumentarea cadrului instituțional și educațional și impactul activității autorităților de supraveghere asupra calității lucrărilor de audit, argumentarea soluțiilor de consolidare a calității auditului în situații emergente și tehnologiilor informaționale inovatoare.

Rezultatele obținute ce contribuie la soluționarea unei probleme științifice importante reiese din obiectivele tezei și constau în argumentarea și dezvoltarea unui sistem de supraveghere eficient prin revizuirea structurii și atribuțiilor autorității de supraveghere și optimizarea procesului de stabilire a pragului de semnificație și a riscului de audit, asigurându-se astfel o monitorizare și evaluare mai precisă a calității lucrărilor de audit. Soluționarea acestor probleme a demonstrat avantajele recomandărilor formulate în teză și impactul semnificativ asupra calității efective a lucrărilor de audit, ceea ce a condus la o îmbunătățire generală a standardelor în industria de audit.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă rezultă din concluziile și recomandările enunțate în raport cu problematica cercetată, aceste îndrumări contribuind la perfecționarea supravegherii activității de audit, calității interne și externe a lucrărilor de audit.

Implementarea rezultatelor științifice indică asupra valorii practice a lucrării științifice, o parte din recomandări fiind acceptate spre implementare de un șir de entități de audit, la fel, informațiile pot fi utilizate în procesul didactic al instituțiilor de învățământ cu profil economic.

ANNOTATION

**Diana Renchei, „New Directions on Audit Quality and Oversight”,
PhD thesis in economic sciences, Chişinău, 2023**

Thesis structure: annotation, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography of 148 titles, 29 appendices, 148 pages of basic text, 41 figures and 18 tables. The results are published in 11 scientific papers.

Keywords: audit, supervision of audit work, quality of audit work, quality control policies and procedures, elements of quality control, materiality threshold, significant distortions, assessment of significant distortions.

Field of study: audit.

The purpose of the work is to investigate in a comprehensive manner the theoretical and applied aspects of audit quality and oversight in order to identify opportunities for increasing the quality and effectiveness of audit work and to provide a basis for directions for improvement.

The objectives of the research. To argue the fundamentals of the concept of "audit work quality" and "audit work oversight", to investigate international practices in audit work quality oversight, to test and develop concepts for determining materiality and audit risk for the purpose of audit work quality assurance, identification of problematic issues in the design of the system of supervision of the quality of audit work and assessment of the impact of the work of audit quality supervision authorities, identification of needs for improvement of the system of education and training in the field of audit, research of specific challenges and innovative solutions for quality assurance and supervision of audit work in times of emerging states and digitisation of audit.

The scientific novelty and originality lies in the substantiation of the procedures for structuring policies and procedures for quality control of audit work, highlighting the application of aspects of innovative international practices in the supervision of the quality of audit work, arguing the institutional and educational framework and the impact of the work of supervisory authorities on the quality of audit work, arguing solutions for strengthening the quality of audit in emerging situations and innovative information technologies.

The results obtained, which contribute to solving an important scientific problem, are based on the objectives of the thesis and consist in arguing and developing an efficient supervisory system by reviewing the structure and tasks of the supervisory authority and optimising the process of establishing the materiality threshold and the audit risk, thus ensuring a more accurate monitoring and assessment of the quality of audit work. Addressing these issues has demonstrated the benefits of the recommendations made in the thesis and the significant impact on the actual quality of audit work, leading to an overall improvement of standards in the audit industry.

The theoretical significance and application value results from the conclusions and recommendations stated in relation to the researched issues, and these guidelines contribute to the improvement of audit oversight, internal and external quality of audit work.

The implementation of the scientific results indicates the practical value of the scientific work, some of the recommendations have been accepted for implementation by a number of audit entities, and the information can be used in the teaching process of educational institutions with an economic profile.

АННОТАЦИЯ

Диана Ренкечъ, «Новые направления в области качества аудита и надзора»,
Кандидатская диссертация по экономическим наукам, Кишинев, 2023 г.

Структура диссертации: аннотация, введение, три главы, выводы и рекомендации, библиография из 149 наименований, 29 приложений, 148 страниц основного текста, 41 рисунка и 18 таблиц. Полученные результаты опубликованы в 11 научных статьях.

Ключевые слова: аудит, надзор за аудиторской работой, качество аудиторской работы, политика и процедуры контроля качества, элементы контроля качества, существенность, существенные искажения, оценка существенных искажений.

Область исследований: аудит.

Цель работы - комплексно исследовать теоретические и прикладные аспекты качества и контроля аудиторской работы для выявления возможностей повышения качества и эффективности аудиторской работы и обоснования направлений ее совершенствования.

Задачи исследования: Аргументировать основы понятия "качество аудиторской работы" и "надзор за аудиторской работой", исследовать международную практику надзора за качеством аудиторской работы, апробировать и разработать концепции определения существенности и аудиторского риска для целей обеспечения качества аудиторской работы, выявление проблемных вопросов при построении системы надзора за качеством аудиторской работы и оценка влияния работы органов надзора за качеством аудита, выявление потребностей в совершенствовании системы образования и подготовки кадров в области аудита, исследование конкретных задач и инновационных решений по обеспечению качества и надзору за аудиторской работой в условиях становления новых государств и цифровизации аудита.

Новизна и научная оригинальность заключается в обосновании процедур структурирования политики и процедур контроля качества аудита, освещении применения аспектов инновационной международной практики надзора за качеством аудита, аргументации институциональных и образовательных основ и влияния работы надзорных органов на качество аудиторской работы, аргументации решений по усилению качества аудита в возникающих ситуациях и инновационных информационных технологиях.

Полученные результаты, способствующие решению важной научной проблемы, вытекают из поставленных в диссертации задач и заключаются в аргументации и разработке эффективной системы надзора путем пересмотра структуры и задач надзорного органа и оптимизации процесса установления порога существенности и аудиторского риска, что обеспечивает более точный контроль и оценку качества аудиторской работы. Решение этих вопросов показало пользу рекомендаций, сформулированных в диссертации, и значительное влияние на фактическое качество аудиторской работы, что привело к общему повышению стандартов в аудиторской отрасли.

Теоретическая значимость и прикладная ценность вытекает из выводов и рекомендаций, сделанных по исследуемым вопросам, и эти рекомендации способствуют совершенствованию надзора за аудиторской деятельностью, повышению внутреннего и внешнего качества аудиторских работ.

Внедрение научных результатов свидетельствует о практической ценности научной работы, часть рекомендаций принята к внедрению рядом аудиторских организаций, аналогичным образом информация может быть использована в учебном процессе образовательных учреждений экономического профиля.

RENCHECI DIANA

NOI DIRECȚII PRIVIND CALITATEA ȘI SUPRAVEGHEREA LUCRĂRILOR DE AUDIT

Specialitatea științifică: 522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

Aprobat spre tipar: 18.09.2023

Formatul hârtiei A4, Hârtie ofset.

Tipar ofset.

Tiraj 30 ex.

Coli de tipar.: 2,46

Serviciul Editorial-Poligrafic al Academiei de Studii Economice din
Moldova mun. Chișinău, MD-2005, str. Gr. Bănulescu-Bodoni, 61
tel.: 022 402 936