



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**

522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Teză de doctor în științe economice

Conducător științific:

Manoli Mihail,
doctor în economie,
conferențiar universitar

Autor:

CHIȘINĂU, 2023

© Renheci Diana, 2023

CUPRINS

ADNOTARE (română, engleză, rusă).....	5
LISTA TABELELOR.....	8
LISTA FIGURILOR.....	9
LISTA ABREVIERILOR ȘI ACRONIMELOR.....	11
INTRODUCERE.....	13
1. FUNDAMENTE TEORETICO-METODOLOGICE ALE CALITĂȚII ȘI SUPRAVEGHERII LUCRĂRILOR DE AUDIT.....	22
1.1. Repere istorice privind evoluția calității și supravegherii lucrărilor de audit.....	22
1.2. Concept și actualitate privind sistemul de supraveghere a calității lucrărilor de audit	32
1.3. Practici internaționale în supravegherea calității lucrărilor de audit.....	42
1.4. Concluzii la Capitolul 1.....	49
2. ORGANIZAREA SISTEMULUI DE SUPRAVEGHERE A CALITĂȚII LUCRĂRILOR DE AUDIT.....	52
2.1. Principii de referință ale calității lucrărilor de audit și documentarea acestora.....	52
2.2. Abordări instituționale privind configurarea sistemului de supraveghere a lucrărilor de audit și impactul asupra calității acestora.....	69
2.3. Aspecte problematice cu privire la conceperea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit.....	82
2.4. Concluzii la Capitolul 2.....	98
3. DIRECȚII DE PERFECTIONARE A SISTEMULUI DE SUPRAVEGHERE A CALITĂȚII LUCRĂRILOR DE AUDIT.....	102
3.1. Dezvoltarea conceptelor privind stabilirea pragului de semnificație și a riscului de audit în scopul asigurării calității lucrărilor de audit.....	102
3.2. Eficientizarea sistemului de educație în scopul îmbunătățirii calității lucrărilor de audit.....	114
3.3. Provocări și soluții privind calitatea și supravegherea lucrărilor de audit în contextul situațiilor emergente și tehnologiilor inovatoare.....	126
3.4. Concluzii la Capitolul 3.....	141
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI.....	143
BIBLIOGRAFIE.....	149
ANEXE.....	164
Anexa 1. Organizațiile și părțile interesate în dezvoltarea ISA.....	165
Anexa 2. Standardele de audit general acceptate.....	166

Anexa 3. Structura și atribuțiile CSAA.....	167
Anexa 4. Situația entităților de audit în funcție de tipul de activitate desfășurat.....	168
Anexa 5. Prezentare generală a structurii pieței în statele membre ale UE.....	169
Anexa 6. EIP auditate și entitățile de audit care au efectuat în RM auditul în perioada anilor 2020-2021.....	170
Anexa 7. Informații referitoare la calitatea în audit.....	171
Anexa 8. Evoluția istorică a actelor legislative și normative în domeniul auditului financiar adoptate în RM în perioada anilor 1991-2023.....	172
Anexa 9. Model instituțional de reglementare.....	173
Anexa 10. Indicatorii testați pentru a analiza corelația dintre caracteristicile și activitățile desfășurate de autoritățile de supraveghere.....	174
Anexa 11. Caracteristicile autorităților de supraveghere din țările UE și SEE.....	175
Anexa 12. Controlul calității lucrărilor de audit.....	176
Anexa 13. Factorii determinanți ai calității în audit.....	177
Anexa 14. Factorii determinanți și influența asupra calității auditului.....	178
Anexa 15. Sondajul de opinie privind problemele auditului în contextul actual.....	180
Anexa 16. Structura și conținutul dosarului exercițiului.....	182
Anexa 17. Structura și conținutul dosarului permanent.....	183
Anexa 18. Procedurile de audit pentru un audit de calitate elaborate de CAFR.....	184
Anexa 19. Țări în care nivelul pragului de semnificație este egal sau mai mic față de cel prevăzut în Directivă, în ordinea crescătoare a valorii criteriilor.....	186
Anexa 20. Țări în care nivelul pragului de semnificație este egal sau mai mic față de cel prevăzut în Directivă, în ordinea crescătoare a valorii criteriilor.....	187
Anexa 21. Entitățile de audit Big Four care au exercitat auditul la EIP în anii 2017-2021	188
Anexa 22. Extras din Raportul privind transparența entității de audit.....	189
Anexa 23. Tabel comparativ a materialelor de îndrumare, în aspectele calității lucrărilor de audit, elaborate/aplicate în România și RM.....	191
Anexa 24. Principiile directoare definite de IES pentru profesioniștii contabili și pentru aspiranții la profesie.....	192
Anexa 25 Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „Audit-Concret” SA.....	194
Anexa 26. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea de audit „Audit-Atlant” SRL.....	195
Anexa 27. Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la ACAP.....	196
Anexa 28. Certificat privind efectuarea stagiului în cadrul Departamentului de Control al Calității și Monitorizare al ACAP.....	197
Anexa 29. Obiectul dreptului de autor și ale drepturilor conexe.....	198
Declarația privind asumarea răspunderii.....	199
CURRICULUM VITAE.....	200

ADNOTARE

**Renchei 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 nevoii 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 Rencheci, „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 159 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 159 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.

LISTA TABELELOR

Tabelul 1.1. Retrospectiva entităților de audit din RM în funcție de număr, componență și formă juridică de organizare.....	29
Tabelul 1.2. Situația privind auditorii înregistrați.....	29
Tabelul 1.3. Principalele activități și atribuții ale autorităților de supraveghere a auditorilor statutari la nivelul EIP.....	48
Tabelul 2.1. Aspecte reglementate aferente controlului calității lucrărilor de audit.....	61
Tabelul 2.2. Cerințele ISQM 1 și ISA 220 pentru un audit de calitate.....	67
Tabelul 2.3. Principiile de bază la constituirea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit.....	70
Tabelul 2.4. Situația comparativă a autorităților de control extern cu privire la calitatea activității de audit.....	71
Tabelul 2.5. Delegarea activităților către organele profesionale și autorități.....	85
Tabelul 3.1. Estimare RND exprimat calitativ.....	104
Tabelul 3.2. Corelația dintre faza misiunii de audit și tipul de risc evaluat.....	104
Tabelul 3.3. Relația dintre riscuri și cantitatea de probe.....	107
Tabelul 3.4. Stabilirea pragului de semnificație global pentru entitatea PCS „Impex” SRL..	110
Tabelul 3.5. Repartizarea pragului de semnificație global pe elemente din activul bilanțului.....	112
Tabelul 3.6. Determinarea erorii tolerabile aplicată conturilor entității „Exprof Grup” SRL	113
Tabelul 3.7. Structura geografică mondială de acceptare și aplicare a IES.....	120
Tabelul 3.8. Concordanța disciplinelor examenului de calificare din RM.....	123
Tabelul 3.9. Evoluția auditului sub aspectul utilizării tehnologiilor inovatoare.....	137
Tabelul 3.10. Avantajele și dezavantajele telemuncii în cadrul companiilor de audit.....	139

LISTA FIGURILOR

Fig. 1.1. Fazele evolutive ale auditului.....	22
Fig. 1.2. Caracteristicile modelului mixt de reglementare și supraveghere a activității de audit	24
Fig. 1.3. Evoluția auditului în Republica Moldova.....	26
Fig. 1.4. Sarcinile Asociației organizațiilor de audit	26
Fig. 1.5. Productivitatea științifică anuală în perioada 1960-2023	30
Fig. 1.6. Analiza factorială a cuvintelor-cheie de înaltă frecvență în perioada 1960-2023 .	31
Fig. 1.7. Activități supravegheate de CSPA	34
Fig. 1.8. Cazuri de încălcare a cerințelor de independență a auditorului	35
Fig. 1.9. Elemente referitoare la politicile și procedurile sistemului de control al calității	37
Fig. 1.10. Aptitudini și competențe ale membrilor entității de audit.....	39
Fig. 1.11. Funcțiile exercitate în timpul activității de audit.....	41
Fig. 1.12. Modele instituționale de reglementare pe plan european.....	45
Fig. 1.13. Sursele de finanțare a activităților autorităților de supraveghere la nivel european	47
Fig. 2.1. Conceptul calității în audit.....	55
Fig. 2.2. Corelația termenilor în domeniul supravegherii calității lucrărilor de audit	57
Fig. 2.3. Condiții ale procesului de audit calitativ	59
Fig. 2.4. Factorii cu influența pozitivă asupra calității și procesului de audit de înaltă calitate	61
Fig. 2.5. Caracteristica principalelor documente întocmite de auditori cu impact asupra calității procesului de audit	65
Fig. 2.6. Structura și conținutul dosarului de audit	66
Fig. 2.7. Structura organizatorico-funcțională actuală a CSPA	72
Fig. 2.8. Structura organizatorico-funcțională propusă a autorității de supraveghere	75
Fig. 2.9. Sursele de finanțare a CSPA.....	78
Fig. 2.10. Forme de finanțare a activității de supraveghere a auditului.....	79
Fig. 2.11. Misiunile de audit realizate de entitățile de audit din RM pe parcursul anilor 2020-2021	81
Fig. 2.12. Cota de piață pentru auditurile statutare ale EIP	89
Fig. 2.13. EIP pe categorie în statele membre ale UE	90
Fig. 2.14. Analiza procesului de supraveghere în statele membre UE	91

Fig. 2.15. Schema de aplicare și corecate a încălcărilor.....	93
Fig. 2.16. Transparența activității CSPA.....	96
Fig. 2.17. Mecanismul și structura Portalului electronic unificat audit.....	96
Fig. 3.1. Prezentarea definiției semnificativului.....	102
Fig. 3.2. Pașii aplicați principiului pragului de semnificație.....	109
Fig. 3.3. Relația dintre pragul de semnificație și RA.....	109
Fig. 3.4. Normele profesionale de lucru.....	117
Fig. 3.5. Principiile fundamentale pentru un auditor profesionist.....	119
Fig. 3.6. Subiectele proiectului de revizuire a IES-urilor.....	121
Fig. 3.7. Avantajele acreditării Programului „Contabilitate” de către ACCA pentru absolvenții USM.....	122
Fig. 3.8. Soluții de comunicare dintre auditori și clienți care permit lucru la distanță.....	130
Fig. 3.9. Concepte juridice aplicate relațiilor contractuale în situații de criză.....	131
Fig. 3.10. Particularitățile auditului digital.....	135
Fig. 3.11. Măsuri de reducere a costurilor companiilor de audit în perioada crizei sanitare	140

LISTA ABREVIERILOR ȘI ACRONIMELOR

AACM	Asociația Auditorilor și Consultanților în Management
ACAP	Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din RM
ACCA	Asociației Experților Contabili Autorizați (<i>Association of Chartered Certified Accountants</i>)
AFAM	Asociația Auditorilor și Societăților de Audit din RM
ASEM	Academia de Studii Economice a Moldovei
ASPAAS	Autoritatea de Supraveghere Publică a Activității de Audit Statutar
BNM	Banca Națională a Moldovei
CAFR	Camera Auditorilor Financiari din România
CECCAR	Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România
CNPF	Comisia Națională a Pieței Financiare
COESA	Comitetele Organismelor Europene de Supraveghere a Auditului
COVID-19	Coronavirus Disease 2019
CSAA	Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit
CSPA	Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului
DPC	Dezvoltarea Profesională Continuă
DPI	Dezvoltarea Profesională Inițială
EIP	Entitățile de interes public
EQCR	Angajamentul de Revizuire a Controlului Calității (<i>Engagement Quality Control Review</i>)
GAAS	Standardele de Audit General Acceptate (<i>Generally Accepted Auditing Standards</i>)
HG	Hotărârea Guvernului
HORECA	Hoteluri, Restaurante, Cafenele
IAASB	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>)
IACPA	Asociația Internațională a Contabililor Profesioniști Autorizați (<i>Association of International Certified Professional Accountants</i>)
IAPC	Comitetul Internațional de Practici de Audit (<i>International Auditing Practices Committee</i>)
IAESB	Consiliul pentru Standardele Internaționale de Educație Contabilă (<i>International Accounting Education Standards Board</i>)

ICAC	Comisia Independentă Împotriva Corupției (<i>Independent Commission Against Corruption</i>)
IES	Standarde Internaționale de Educație (<i>International Education Standards</i>)
IESBA	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (<i>International Ethics Standards Board for Accountants</i>)
IFAC	Federația Internațională a Contabililor (<i>International Federation of Accountants</i>)
IFIAR	Forumul Internațional al Regulatorilor de Audit Independenți (<i>International Forum of Independent Audit Regulators</i>)
IFRS	Standarde Internaționale de Raportare Financiară (<i>International Financial Reporting Standards</i>)
ISA	Standarde Internaționale de Audit (<i>International Standards on Auditing</i>)
ISQM	Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirile ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe
MF	Ministerul Finanțelor
PCAOB	Consiliul de Supraveghere a Contabilității Societății Publice (<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>)
PIB	Produsul Intern Brut
PIOB	Consiliul de Supraveghere a Interesului Public (<i>Public Interest Oversight Board</i>)
RA	Risc de audit
RC	Riscul de control
RI	Riscul inherent
RM	Republica Moldova
RND	Riscul de nedetectare
ROSC	Rapoartele cu privire la respectarea standardelor și codurilor (<i>Reports on the Observance of Standards and Codes</i>)
SA	Societate pe Acțiuni
SRL	Societate cu Răspundere Limitată
SUA	Statele Unite ale Americii
TVA	Taxa pe valoare adăugată
UE	Uniunea Europeană
USM	Universitatea de Stat a Moldovei

INTRODUCERE

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. Problematica 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 analiza 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 problematicei 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 auditul 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, prezintă 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 articolele 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 reperelelor 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.

Importanța teoretică și valoarea aplicativă a lucrării. Argumentele științifice și elaborările metodologice privind calitatea și supravegherea lucrărilor de audit, relevante în teză, au importanță teoretică și valoare aplicativă. *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 cercetării 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 tabelor, 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.

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 supravegherii calității lucrărilor de audit, oferind o imagine de ansamblu asupra sistemelor de supraveghere din diferite țări, precum SUA, Marea Britanie, Federația Rusă și statele membre ale Uniunii Europene, inclusiv România, Italia și Irlanda.

Capitolul 2 „Organizarea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit” abordează principiile și elementele definitorii 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.

Capitolul 3 „Direcții de perfecționare 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 RM 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 pandemice. 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.

Concluziile generale și recomandările conțin o sinteză a rezultatelor investigațiilor realizate de către autor în domeniul calității și supravegherii lucrărilor de audit. Totodată, sunt nominalizate problemele soluționate în prezenta cercetare, precum și cele care urmează a fi cercetate în scopul perfecționării acestui domeniu de activitate.

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.

1. FUNDAMENTE TEORETICO-METODOLOGICE ALE CALITĂȚII ȘI SUPRAVEGHERII LUCRĂRILOR DE AUDIT

1.1. Repere istorice privind evoluția calității și supraveglierii lucrărilor de audit

Apariția și dezvoltarea auditului modern au fost determinate de separarea intereselor celor care sunt direct implicați în gestionarea organizației (administrație, manageri) și a celor care investesc în activitățile sale (proprietari, acționari, investitori, creditori etc.). Condițiile care au stat la baza conceptualizării auditului drept examinare profesională de primă necesitate au fost nevoia unor informații pârinitoare din partea administrației, dependența consecințelor deciziilor luate de calitatea informațiilor, necesitatea cunoștințelor speciale pentru evaluarea fiabilității informațiilor.

Schimbările economice care au avut loc la sfârșitul secolului XX, începutul secolului XXI, au generat noi discipline economice (audit financiar, audit intern etc.) și nașterea unei profesii noi – profesia de auditor. Astfel, primele patru decenii ale sec XX, auditul era efectuat de specialiști în audit împreună cu contabilii, lucrările și acțiunile de audit erau comandate de către stat și acționari [17].

Deși, în RM, profesia este nouă, în plan internațional, profesia are o tradiție comensurată. Considerăm această stare de lucruri un avantaj, în sensul că putem beneficia de experiența altora, adoptând ce este bun, evitând erorile interne și un consum de timp îndelungat care ar fi fost necesare până la definitivarea conceptelor și practicilor de audit. În demersul cercetării conținutului fundamental al auditului, reliefăm că de-a lungul evoluției sale, auditul ca proces, cu o dezvoltare mai pronunțată a trecut prin trei etape cronologice (figura 1.1.).

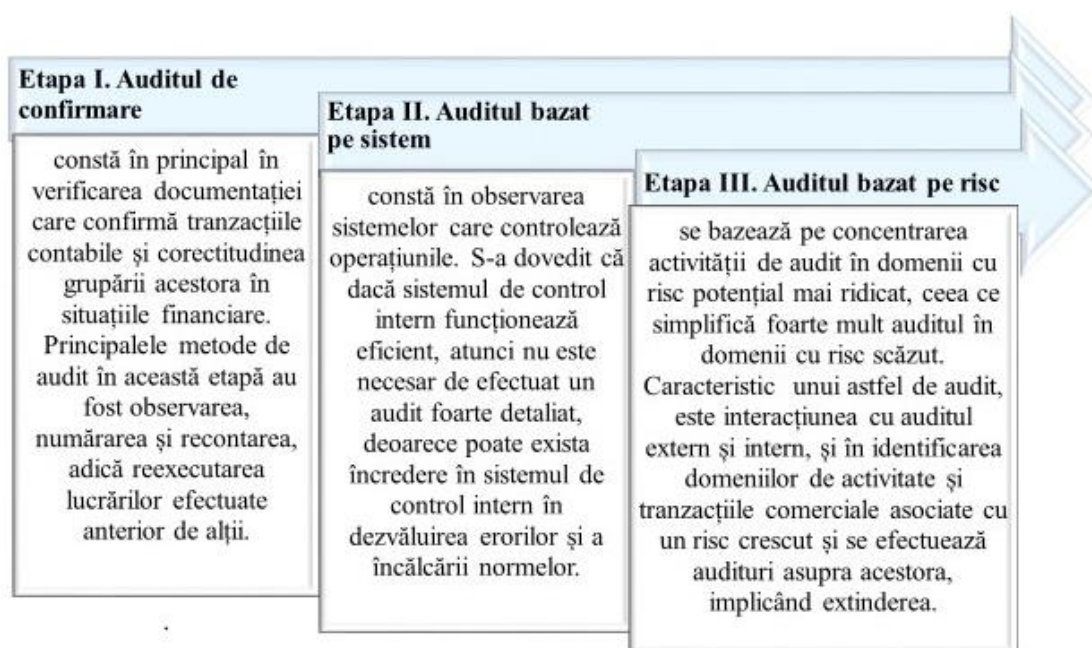


Fig. 1.1. Fazele evolutive ale auditului

Sursa: elaborat de autor în baza [27, p. 29]

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.

În mai 2003, Comisia Europeană a propus „Zece priorități pentru îmbunătățirea și armonizarea calității auditului statutar în UE”, precum și un „Plan de acțiune pentru modernizarea dreptului societăților comerciale și îmbunătățirea guvernancei corporative în UE” [2]. Pentru a spori calitatea auditului în cadrul UE, aceste priorități au un efort semnificativ pentru sporirea calității și eficacității auditului statutar în UE și pentru a consolida încrederea în piața financiară europeană, iar implementarea lor va necesita colaborarea între autorități de reglementare, organizații profesionale, auditori și alte părți interesate. Pentru a stimula dezvoltarea standardelor internaționale de audit, este binevenit un Cadrul de guvernanță pentru dezvoltarea acestora, ce ar fi esențial pentru asigurarea integrității, consistenței și relevanței standardelor internaționale de audit. Acesta ar implica mai multe organizații și părți interesate, cu roluri și responsabilități bine definite și prezentate în anexa 1. În ansamblu acest Cadru, este conceput pentru dezvoltarea ISA și asigurarea elaborării cu competență a acestora, luând în considerare nevoile globale și regionale, și că acestea rămân relevante și eficiente în lumea auditului financiar internațional. Acest cadru ar promova colaborarea și consultarea între diverse părți interesate, contribuind astfel la calitatea și integritatea procesului de audit.

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 (figura 1.2.), în care principiul autoreglării cedează loc participării paritare la reglementarea activității de audit a comunității profesionale și a statului.

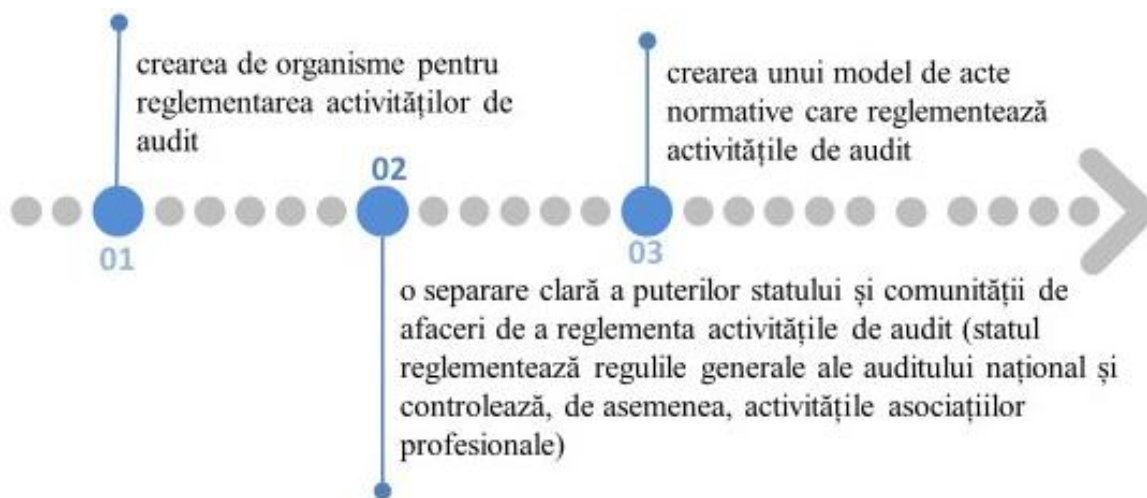


Fig. 1.2. Caracteristicile modelului mixt de reglementare și supraveghere a activității de audit

Sursa: elaborat de autor

Modelul de supraveghere mixt este considerat mai optim din motiv că supravegherea mixtă aduce în discuție o varietate de perspective și experiențe. Statul și organizațiile profesionale pot avea priorități și preocupări diferite, iar colaborarea dintre ele poate duce la un echilibru în stabilirea regulilor și standardelor de audit. Organizațiile profesionale reprezintă interesele auditorilor și ale profesiei contabile. Prin includerea lor în procesul de supraveghere, se asigură că experiența și cunoștințele profesioniștilor sunt luate în considerare în elaborarea reglementărilor.

Procesele contemporane argumentează că practica de audit tinde să se totalizeze într-o multitudine de domenii care nu au o legătură directă cu sistemul contabil al entității. Astfel, practica de audit se poziționează în perimetrul diagnosticului de gestiune și de organizare, în speță, în diagnosticul controlului procedurilor. În acest context, interesul se îndreaptă asupra modului în care entitățile își desfășoară activitățile în raport cu obiectivele lor, cu precădere, menționăm despre audit fiscal, audit social, audit juridic etc., iar entitățile de audit trebuie să asigure controlul calității prin:

- ✓ actualizarea standardelor și metodelor interne de activitate, conform legislației în domeniul auditului și practicilor internaționale avansate;
- ✓ elaborarea politicilor și procedurilor interne de control al calității;
- ✓ îmbunătățirea calității metodelor de audit.

Considerăm că respectarea cerințelor și realizarea acțiunilor sus-numite va contribui la asigurarea calității lucrărilor de audit în RM, la nivelul cerințelor internaționale. Aceeași ordine de idei o susține și cercetătorii Hlaciuc E. și Cioban A. [32, p. 40].

Prin urmare, sugestiile cu cel mai larg orizont de aplicare pentru îmbunătățirea calității metodelor de audit, îl reprezintă Standardele de audit general acceptate de GAAS (anexa 2), elaborate de IACPA în anul 1947, care au rămas, cu excepția unor mici intervenții, aproape neschimbate până în ziua de azi. E de menționat, că normele menționate sunt insuficient de clare pentru a oferi recomandări fiabile pentru practicieni, însă ele reprezintă totuși un cadru de referință, pe baza căruia IACPA poate face interpretări [1, p. 35].

În anul 1978, IACPA a creat Comisia Standardelor de Control al Calității și i-a delegat responsabilitatea de a sprijini firmele de expertiză contabilă în definirea și implementarea unor standarde privind controlul calității [1, p. 39]. Pentru o entitate de expertiză contabilă, controlul calității a lucrărilor de audit, include metodele aplicate pentru a se asigura că entitatea își exercită obligațiunile profesionale față de clienți și alte părți implicate. Metodele date se referă la structura organizațională a firmei de expertiză contabilă și la procedurile puse în aplicare de către aceasta.

Reglementările în domeniul auditului financiar obligă entitățile de audit să definească politici și proceduri de control al calității. Respectiv, menționăm că IACPA nu a fixat proceduri detaliate de control al calității, de instituire și documentare a conținutului procedurilor de control a calității lucrărilor de audit, de respectare a cerințelor de conformare la politicile de control a calității pentru entitățile de audit.

Procedurile de control al calității lucrărilor de audit concrete depind de mai mulți factori, cum ar fi: *dimensiunea firmei, numărul de sedii operative, natura activității*. Ca exemplu, procedurile de control al calității fixate de o entitate internațională, membru a Big Four, cu sute de reprezentanțe și numeroși clienți cu activități multinaționale complexe, ar trebui să difere considerabil de cele puse în aplicare de o entitate de audit cu doi auditori certificați angajați, specializată în misiuni de audit reduse în una sau două ramuri economice [1, p. 40].

Apariția și începutul activității de audit în RM poate fi considerată data de 26 iunie 1991, când a fost adoptată HG nr. 316/1991 cu privire la crearea serviciului de auditing în RM [36]. În urma implementării prevederilor actului normativ, s-a elaborat și aprobat Regulamentul cu privire la activitatea de auditing în RM, creată Camera de Auditing și înființată prima societate de audit „Mol auditing” SRL. Evoluția auditului în Republica Moldova este prezentată în figura 1.3.

În anul 1991 s-a înregistrat Statutul Camerei de Auditing din RM prin HG nr. 648/1991 [35], delegându-se acesteia funcțiile principale cu referire la reglementarea activității, certificarea auditorilor și crearea politicilor de dezvoltare în sfera activității de audit etc.

Înființarea Camerei de auditing a constituit o decizie judicioasă și binevenită în demersul dezvoltării auditului în RM. Numeroase funcții atribuite Camerei la acea perioadă sunt actuale și

în prezent, în demersul desfășurării activității organului de autoreglementare a activității de audit în RM. La acest subiect, autorul s-a expus în detaliu în una din publicațiile sale [84].



Fig. 1.3. Evoluția auditului în Republica Moldova

Sursa: elaborat de autor în baza [49]

În anul 1996 a intrat în vigoare Legea cu privire la activitatea de audit nr. 729/1996, iar odată cu adoptarea actului legislativ, s-a lichidat Camera de auditing din RM [49]. În consecință, prin articolul 9 al Legii sus-numite era prevăzută înființarea Asociației organizațiilor de audit, persoana juridică, cu următoarele sarcini (figura 1.4.):

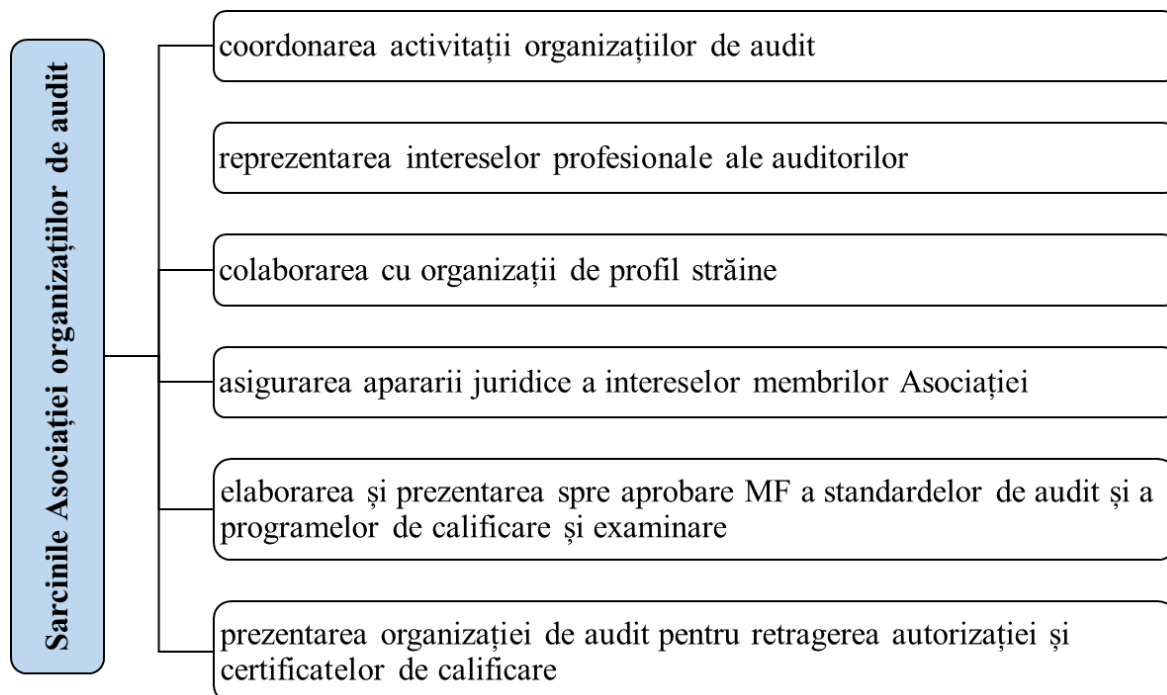


Fig. 1.4. Sarcinile Asociației organizațiilor de audit

Sursa: elaborat de autor în baza [49]

În concluzie, sarcinile Asociației Organizațiilor de Audit sunt esențiale pentru menținerea integrității și calității profesiei contabile și a auditului, contribuind la protejarea intereselor publicului și la creșterea încrederii în serviciile oferite de auditori și organizațiile lor.

Prin Ordinul MF nr. 29/2001 [14], MF a emis Codul Conduitei Profesionale pentru Auditorii și Contabilii din RM, care se baza pe codul Consiliului Investitorilor Străini, rectificat în anul 2000 (ulterior, abrogat prin Ordinul MF 64/2012). Printre neajunsurile acestui act normativ pot fi menționate incertitudinea cadrului legal, în consecință, s-au înființat varii asociații care revendicau la funcțiile de reglementare legale, iar cadrul legal nu reliefa obligația entităților de audit de a se afla în calitate de membri ai Asociației organizațiilor de audit.

Aceste constatări au alcătuit un rezultat al activității puternice de lobby-ism din partea companiilor de audit mari. Pe de altă parte, în acea perioadă, reieșind din realitățile politice, nu era posibilă promovarea unei versiuni a legii cu un conținut mai calitativ. Din aceste motive, norma legală importantă pentru autoreglementarea activității de audit nu a fost funcțională pe perioada aflării în vigoare.

În anul 2000 au fost publicate Standardele Naționale de Audit, care au intrat în vigoare de la 01 ianuarie 2001. La temelia standardelor naționale de audit au stat ISA-urile din anii 1998-1999. În ceea ce privește implementarea standardelor în practica autohtonă de audit, perceperea acestora a fost lăsată la latitudinea entităților de audit.

O cotitură importantă la nivelul cadrului normativ privind auditul la nivel național are loc în anul 2007, odată cu adoptarea Legii privind activitatea de audit nr. 61/2007 [53]. Drept urmare, noul act legislativ impune auditarea obligatorie a EIP. Cu precădere, în urma realizării auditului la EIP, entitățile de audit prezentau anual raportul de transparență, care era plasat de către MF pe pagina web. Totodată, prin intermediul acestei legi, au fost introduse funcții pentru Asociația auditorilor și societăților de audit.

În opinia noastră, Legea nr. 61/2007 conținea mai multe rezerve, printre care:

- ✓ reglementarea, monitorizarea și licențierea activității de audit se afla în prerogativa statului, nefiind alocate resurse din contul bugetului în scopul finanțării activității organelor de stat ce se implică în activitatea de reglementare a activității de audit;
- ✓ asociațiile societăților de audit și a auditorilor aveau autorizarea reprezentară a intereselor membrilor acestora, doar în funcția de organ participant într-u autoreglementarea activității de audit financiar;
- ✓ prevederi neclare ce țin de activitatea asociației menționate prin neindicarea obligativității de a fi membri ai Asociației auditorilor;
- ✓ componența Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit (CSAA), preponderent, era compusă din reprezentanții statului (anexa 3).

La fel consideră și savantul Manoli M., în opinia căruia, gradul de implementare și aplicare a vechii legi era foarte jos, deoarece CSAA nu dispunea de mecanisme și proceduri de control extern al calității serviciilor de audit [62, pag. 180].

În ROSC-ul elaborat de către experții Băncii Mondiale, aprobat de către MF la 13 iunie 2013, se menționează că activitatea de audit se reglementează de către Legea privind activitatea de audit, fiind diferită de unele aspecte ale Directivei UE privind auditul statutar. În fond, legea reglementează și alte activități de audit decât auditul statutar, prin urmare reglementează o serie de servicii de tip consultativ oferite de către auditorii statutari licențiați [79, pag. viii].

O nouă etapă în evoluția auditului financiar în RM debutează în luna decembrie a anului 2017, odată cu adoptarea Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271/2017 (în continuare – Legea nr. 271/2017) [54] și Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017 [48].

Prin Legea nr. 287/2017 a fost reglementată clasificarea entităților în entități micro, mici, mijlocii și mari corespunzător unor criterii prestabilite, determinat modul de ținere a contabilității și de aplicare a standardelor de contabilitate în dependență de mărimea și tipul entității și stabilit modul de semnare, prezentare și publicare a situațiilor financiare individuale și situațiile financiare consolidate etc. [54].

Odată cu realizarea ratificării de către Parlamentul RM a Acordului de Asociere între RM și UE, Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acesteia, prin intermediul Legii nr. 112/2014, s-a luat angajamentul național privind transpunerea în legislația autohtonă a dispozițiilor acquis-ului comunitar în branșa raportării transparente a performanțelor economico-financiare și a responsabilității sociale, și anume, raportării financiare corporative. Astfel, la finele anului 2015, ca rezultat al evaluării compatibilității, a fost creat Conceptul privind transpunerea Directivei 2013/34/CE și Directivei 2006/43/CE [52], în care sunt punctate și cerințe în raport cu asigurarea calității externe pentru auditorii legali și firmele de audit care auditează entitățile de interes public.

Piața serviciilor de audit în RM, în comparație cu alte țări, este destul de restrânsă, situație redată în anexa 4 și anexa 5. Conform ultimelor date actualizate pe pagina oficială a CSPA, având la bază datele Registrului public al entităților de audit la sfârșitul anului 2021, (*ultima actualizare oficială este anul 2021*) au fost înregistrate 119 entități de audit, din care, o entitate și-a suspendat activitatea, situație redată și tabelul 1.1.

Conform informației din tabelul 1.1., din cele 119 entități înregistrate, șase dintre acestea nu au prezentat Raportul privind respectarea procedurilor de control al calității auditului, în consecință, două dintre cele șase entități de audit și-au suspendat activitatea pe parcursul anului 2020, iar una era în proces de radiere din Registrul entităților de audit.

Tabelul 1.1. Retrospectiva entităților de audit din RM în funcție de număr, componență și formă juridică de organizare

Forma juridică de organizare	Situația din 31.12.2020	Situația din 31.12.2021
Entități de audit , dintre care:	114	119
SA , dintre care:	3	3
Cu capital autohton	3	3
SRL , dintre care:	111	116
cu capital străin	6	6
cu capital mixt	2	2
cu capital autohton	103	108

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor de pe site-ul www.cspa.md (ultima actualizare oficială anul 2021)

Astfel, analiza entităților de audit din RM în funcție de număr, formă juridică de organizare și tipul de activitate desfășurat a fost cercetată reieșind din cele 119 de entități de audit. Comparativ cu anul precedent, numărul entităților de acest tip s-a majorat cu 4%, altfel spus, de la 114 la 119 entități.

De menționat că conform ultimei informații actualizate, la sfârșitul anului 2021, în Registrul public al auditorilor erau înregistrați 236 auditori cu certificate de calificare al auditorului (tabelul 1.2).

Tabelul 1.2. Situația privind auditorii înregistrați

Auditori	Situația la 31.12.2020	Situația la 31.12.2021
Total , dintre care:	232	236
auditori care desfășoară activitate de audit	196	193
auditori a căror activitate este suspendată	15	18
auditori care nu desfășoară activitate de audit	21	25

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor de pe site-ul www.cspa.md (ultima actualizare oficială anul 2021)

La fel de importantă este și analiza entităților de audit înregistrate care nu au avut activitate, printre care se observă o majorare de 20 %, ori de la 15 la 18 entități. Reieșind din specificul activității de audit desfășurate de către entitățile înregistrate, se proliferază următoarele servicii prestate conform art. 21, alin. (7) din Legea nr. 271/2017: servicii de executare a funcției de audit, servicii de contabilitate, servicii de consultanță, servicii consultanță fiscală și servicii de control intern.

Reieșind din specificul activității de audit, pentru realizarea auditului în cadrul EIP și a entităților mari (art.4, Legea nr. 287/2017), este necesar ca entitatea de audit să aibă cel puțin doi auditori. Cu precădere, art. 29 al Legii nr. 271/2017 prevede că entitățile de audit ce își propun să auditeze EIP trebuie să prezinte către Consiliu un raport privind transparența, dar și să-l publice pe pagina web în termen de patru luni de la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, raport ce rămâne disponibil pentru cel puțin cinci ani de la data publicării [54, art. 29].

Potrivit prevederilor Legii nr. 271/2017, entitatea de audit își asumă obligațiunea să asigure riscul de audit (RA), scopul acestuia rezidă în garantarea asumării responsabilității de către entitatea de audit pentru eventualul prejudiciu provocat entității auditate.

Astfel, reieșind din informația prezentată în anexa 6, unde 13 entități de audit au publicat raportul privind transparența în urma efectuării auditului la EIP, totodată au respectat și acționat conform legislației (art. 26, alin. (3) al Legii nr. 271/2017), încheind contracte de asigurare de răspundere civilă pentru posibilele riscuri de activitate profesională.

Într-o altă ordine de idei, deopotrivă cu studiul etapelor de dezvoltare a calității și supravegherii lucrărilor de audit se prezintă o imagine de ansamblu privind cercetările științifice asociate auditului calității 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 sintagmei „audit quality” în subiectul lucrărilor științifice publicate în perioada 1975-2023*, rezultatele obținute fiind interpretate cu ajutorul pachetului de instrumente Bibliometrix.

Pornind de la parametrii enunțați, s-au identificat 2 180 lucrări științifice, publicate în 534 surse și care au la bază 55 659 referințe bibliografice. Prin urmare, figura 1.5. reliefează variația numărului lucrărilor științifice publicate în perioada 1975-2023, rata anuală de creștere fiind de 15,1%, anual înregistrându-se o creștere constantă a lucrărilor științifice în această direcție de cercetare.

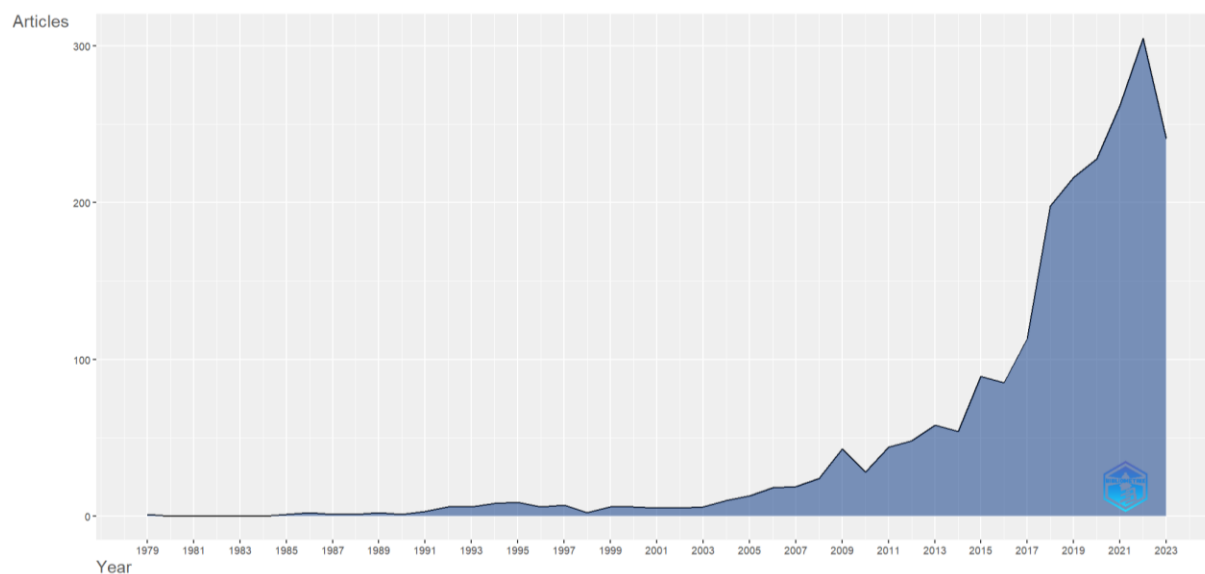


Fig. 1.5. Productivitatea științifică anuală în perioada 1960-2023

Sursa: elaborat de autor prin intermediul instrumentului de cartografiere Bibliometrix

Așadar, cele mai multe lucrări științifice au fost publicate în anul 2022 – 305 lucrări, anul 2021 – 262 lucrări, anul 2023 – 241 lucrări etc. Faptul că cele mai multe lucrări științifice sunt de dată recentă se poate explica prin vârsta medie a lucrărilor științifice relativ tânără, de 5,56 ani, adică majoritatea lucrărilor prezintă actualitate. Deopotrivă, distribuția demografică a lucrărilor

științifice indică că cele mai productive țări în materie de rata publicării sunt Statele Unite ale Americii – 1 575 publicații, China – 727 publicații, Australia – 314 publicații etc.

În aceeași ordine de idei, analiza factorială a cuvintelor-cheie (figura 1.6) permite reliefarea celor mai relevante cuvinte utilizate de către autori, conturând direcția de cercetare a publicațiilor. Așadar, cele mai frecvente cuvinte utilizate sunt *audit quality*, *audit fees*, *corporate governance*, *earnings management*, *auditing*, *discretionary accruals*, *auditor independence*, *financial reporting quality* etc. În egală măsură, analiza cuvintelor-cheie prin intermediul metodei corespondenței multiple a cuvintelor-cheie de înaltă frecvență prezentată în figura 1.6., 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: *internal audit*, *litigation*, *services*, *market*, *choice*, *quality*, *determinants*, *experience*, *cost*, *impact*, *expertise*, *earnings*, *reputation*, *industry*, *fees*, *big 4* etc.

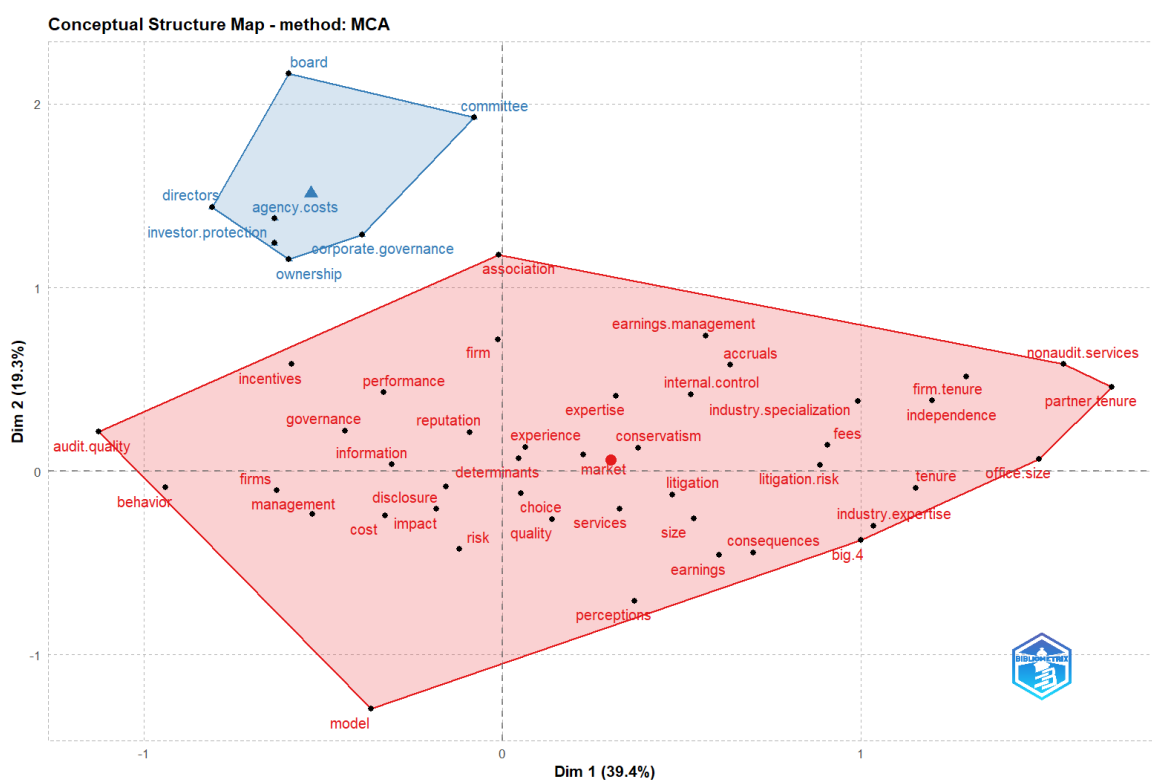


Fig. 1.6. Analiza factorială a cuvintelor-cheie de înaltă frecvență în perioada 1960-2023

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 1975 și până în prezent existând cel puțin o lucrare științifică pe acest palier de cercetare, subiectele de tendință fiind *audit quality*,

audit fees, auditor independence, audit fee, restatements, earnings quality, earnings management, big 4, financial reporting quality, discretionary accruals etc.

Drept urmare, la nivel internațional se remarcă lucrările autorilor Zahid R., Taran A., Khan M., Chersan I., în care susțin că „calitatea auditului se referă la fiabilitatea și acuratețea situațiilor financiare ale unei companii, care este evaluată de auditori independenți. O calitate ridicată a auditului asigură faptul că informațiile financiare sunt demne de încredere și transparente, ceea ce este esențial pentru investitori și părțile interesate” [156. p. 352], iar economiștii Wu Y., Li Z., Zhang M., Zhai S., abordează în cercetarea lor despre importanța calității auditului precum „calitatea auditului este esențială pentru asigurarea integrității și credibilității informațiilor financiare. Auditorii au responsabilitatea de a verifica și valida informațiile financiare ale unei organizații, astfel încât investitorii, creditorii și alte părți interesate să aibă încredere în aceste date” [154, p.169]. Printr-o cercetare amplă, au răspuns la întrebarea „Cum pot fi îmbunătățite practicile de audit pentru a asigura o mai bună calitate a auditului?” și autorii Knechel W., Krishnan G., Pevzner M., Shefchik L., Velury U. [136, p.396]. Deopotrivă și economistul Ciger A. în lucrarea sa *Audit Quality: A Bibliometric Analysis (1981-2020)* [113], a realizat o analiză bibliometrică cu privire la „Calitatea auditului” într-un interval de timp cuprins între 1981-2020, utilizând surse de cercetare academică din domeniul economiei și afacerilor. O astfel de analiză poate furniza o perspectivă semnificativă asupra modului în care cercetarea academică s-a dezvoltat în acest domeniu într-o perioadă de patru decenii.

E de menționat că o contribuție aparte la subiectul analizat a efectuat cercetătoarea din România Chersan I.-C., care a analizat minuțios „43 de articole rezultate, ce au fost incluse în analiză, doar cele care aveau în titlu sintagma „audit quality”, rezultând un număr de 16 articole, disponibile în format integral, în sistem „Open Acces” [9, p. 21], prezentate în anexa 7.

În acest subcapitol au fost prezentate evoluția sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit. Totodată, au fost descrise geneza auditului financiar în RM și ale sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit, iar în următorul subcapitol urmează a fi abordate subiectele aferente actualității, rolului și importanței sistemului de supraveghere a auditului și calității lucrărilor de audit.

1.2. Concept și actualitate privind sistemul de supraveghere a calității lucrărilor de audit

În ansamblu, în funcție de opinia exprimată de către auditorii financiari depind deciziile luate de către investitori. Drept urmare, prestarea serviciilor de audit de calitate contribuie la sporirea încrederii colective în profesia de auditor financiar și entitățile de audit. Deoarece activitatea auditorului financiar este de o importanță publică considerabilă, garant al serviciilor de calitate a

misiunilor de audit statutar sunt organismele de supraveghere, organisme ce țin sub control conformitatea operațiunilor și au misiunea de a verifica activitatea auditorilor financiari.

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.

În demersul stabilirii nivelului de credibilitate al organismelor de supraveghere, se relevă eficiența controlului asupra auditorilor financiari pe termen mediu și lung, dat fiind faptul că piața autohtonă a serviciilor de audit este destul de restrânsă, deopotrivă, credibilitatea organismelor rezidă și din îmbunătățirea calității situațiilor financiare auditate, procesul de armonizare instituțională fiind încă în derulare.

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 înfăptuirea unei reforme a auditului la nivel global.

În iunie 2012, prin Ordinul nr. 64 al MF au fost implementate, în baza Acordului privind dreptul de reproducere a Standardelor de audit și Codului etic în RM, semnat de MF la 02.04.2012 și Consiliul pentru SIA și Asigurare al Federației Internaționale a Contabililor la 04.04.2012, SIA pe teritoriul RM pentru auditul situațiilor financiare începând cu 01.01.2012 [75].

Aprobarea actului normativ, în speță, a Ordinului nr.64/2012, reprezintă un succes național ce contribuie la redresarea auditului financiar prin următoarele aspecte:

- ✓ crearea CSAA;
- ✓ asigurarea supravegherii activității de audit și responsabilizarea auditorilor privind fraudă;
- ✓ supravegherea și evaluarea calității în cadrul activității de audit financiar;
- ✓ comunicarea auditorului financiar cu managementul entității auditate;
- ✓ fortificarea cerințelor pentru certificarea și instruirea profesională a auditorilor.

Unul dintre subiectele tratate de o manieră nouă privește perfecționarea cadrului de reglementare și supraveghere publică a auditului. Prin urmare, reieșind din prevederile Legii nr. 271/2017, CSAA s-a reorganizat prin transformare, în CSPA, care deține competențe particulare în ceea ce privește supravegherea profesiei de audit. Deopotrivă, Consiliul deține suficientă autoritate legală pentru a sprijini și participa la asigurarea calității auditului, în special pentru auditul cu risc înalt.

Adoptarea Regulamentului privind controlul extern al calității lucrărilor de audit prin Ordinul MF nr. 43/2014 [83] a adus cu sine efectuarea primelor verificări a entităților de audit și debutarea funcționării controlul extern al calității lucrărilor de audit. Drept rezultat, adoptarea Regulamentului a constituit o decizie apreciată pozitiv în inițierea organizării controlului extern al calității lucrărilor de audit. Ulterior însă, Regulamentul a fost abrogat prin Ordinul MF nr. 49/2020 [74], deoarece prevederile acestuia au fost incluse în Legea nr. 271/2017.

Metamorfoza actelor legislative și normative în domeniul auditului financiar, supravegherii activității de audit și controlului extern al calității lucrărilor de audit adoptate în RM, cunoaște o amplă evoluție prezentate în anexa 8. CSPA are responsabilitatea finală pentru supravegherea următoarelor activități prezentate în figura 1.7.

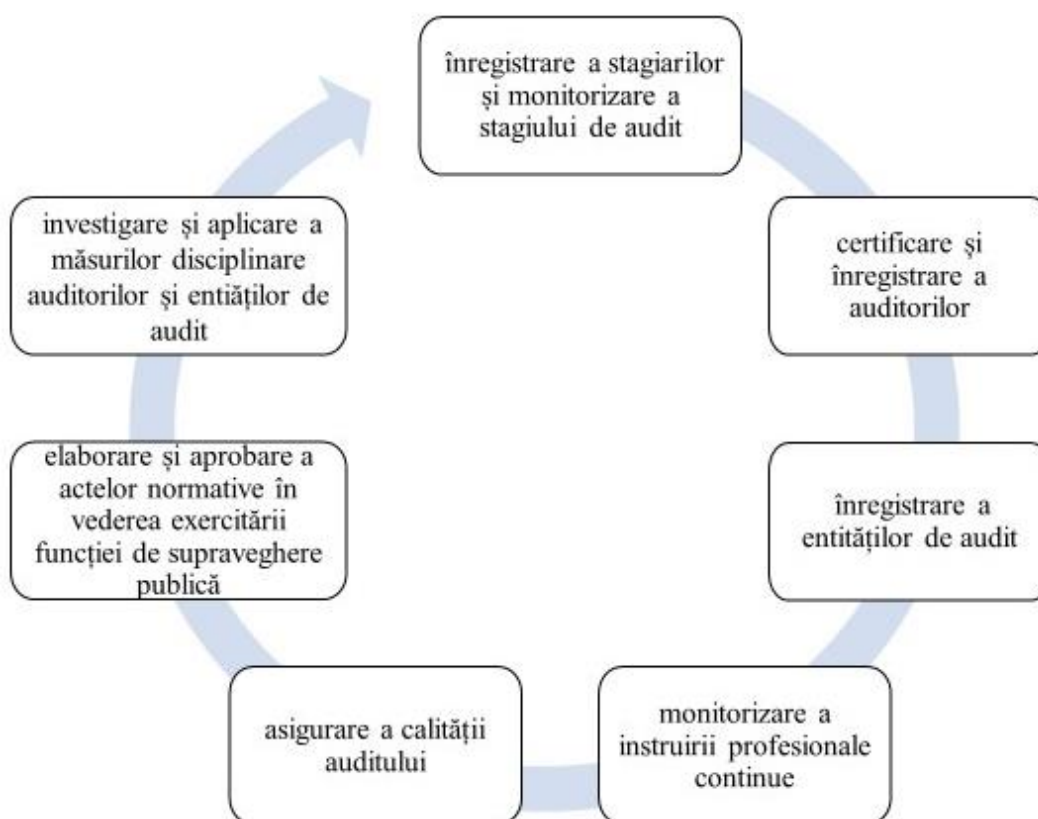


Fig. 1.7. Activități supravegheate de CSPA

Sursa: elaborat de autor în baza [54, art. 37]

Figura relevă faptul că CSPA are responsabilitatea de a stabili și de a menține standardele de calitate și etică pentru auditori și organizațiile lor, certificarea lor și monitorizarea activității de audit. Prin urmare, CSPA are un impact semnificativ asupra dezvoltării și menținerii unei profesii de audit incredibile și de înaltă calitate.

Potrivit noii abordări a procedurii de înregistrare a auditorilor și entităților de audit ce rezidă din art. 6 al Legii nr. 271/2017, auditorii și entitățile de audit sunt înregistrate în Registrul public al auditorilor, respectiv, Registrul public al entităților de audit al CSPA. De asemenea, legea

sus-numită menționează actele necesare înregistrării și prezentării CSPA, dar și prevederi speciale cu privire la înregistrarea entităților de audit.

Din perspectiva garantării conformității Legii nr. 271/2017 cu dispozițiile Directivei 2006/43/CE, instrucțiunea europeană înglobează cerințe mai ample în ceea ce privește etica și scepticismul profesional. Drept urmare, pe măsura exercitării profesiei, auditorul are obligația de a respecta principiul independenței, în acest sens, în figura 1.8. sunt prezentate circumstanțele de încălcare a principiului independenței auditorului.

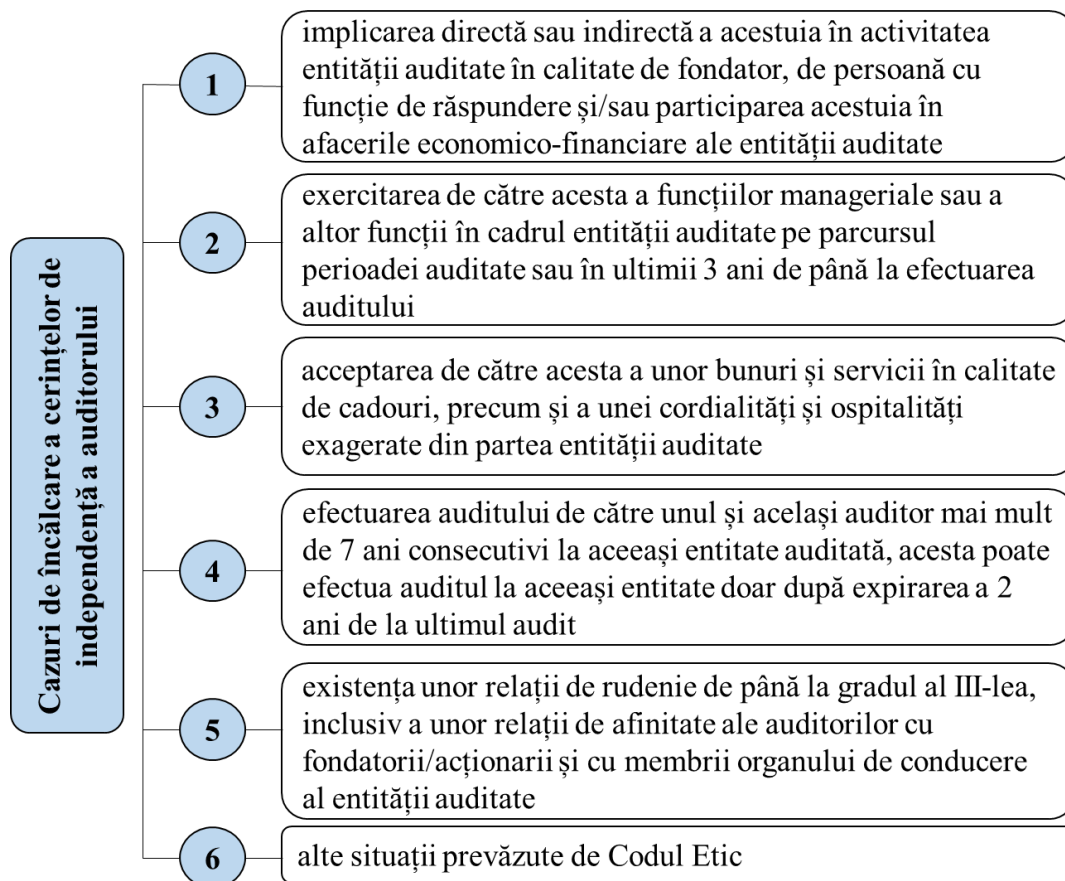


Fig. 1.8. Cazuri de încălcare a cerințelor de independență a auditorului

Sursa: elaborat de autor în baza [54, art. 21]

Aceste cazuri pun în pericol integritatea și obiectivitatea procesului de audit, afectând încrederea părților interesate, precum investitorii și publicul larg. Figura subliniază importanța menținerii independenței auditorilor în timpul auditului. Astfel de cazuri de încălcare pot duce la conflicte de interese și probleme în raportarea rezultatelor auditului și, în cele din urmă, la pierderea credibilității profesiei de audit.

Totodată, pe lângă independență, o altă cerință profesională este confidențialitatea și secretul profesional [54, art. 22], auditorul fiind obligat să respecte confidențialitatea informației specifice activității entității auditate, surselor și dovezilor obținute în timpul efectuării serviciilor

de audit. Însă, cerința de respectare a confidențialității nu este atemporală, aceasta poate fi încălcată în perimetrul legislației în vigoare, adică, când divulgarea este prevăzută de actele normative sau când informația acumulată cade sub incidența obligațiilor profesionale și/sau juridice de dezvăluire a materialului de informare.

Pe lângă controlul extern, un rol important sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit îl are și controlul intern. În scopul asigurării unui audit calitativ, este indispensabilă punerea în practică a unei politici efective de control intern, strategie care ar oferi managementului entității de audit convingerea atingerii obiectivelor de activitate.

Controlul intern al calității cuprinde procedurile, politicile, practicile și documentele prin intermediul cărora sunt aplicate deciziile managementului entității de audit. Prin urmare, pentru eficientizarea controlului, evaluarea misiunii de audit se cuvine a fi executată de către un auditor care nu a mai participat la efectuarea acestuia, o altă alternativă fiind efectuarea de către o altă entitate de audit în condițiile încheierii unui contract și păstrării confidențialității [54, art. 24].

Orice activitate de audit are ca finalitate întocmirea raportului auditorului, astfel, în temeiul Legii nr. 271/2017, se prezintă specificul, procedeele și modalitatea efectuării auditului, precum și conținutul raportului auditorului, conform art. 28 al prezentei legi. Așadar, raportul auditorului trebuie să conțină elementele de reper ale auditului situațiilor financiare, opinia acestuia privind concordanța sau discordanța aspectelor auditate în conformitate cu cadrul general de raportare financiară, corespunderea cerințelor standardelor de audit etc. [54, art. 28].

Opinia generală privind efectuarea activității de audit planează asupra faptului că auditorul profesionist are misiunea de a planifica și desfășura un angajament de audit adoptând o atitudine de manieră sceptică, luând în considerare faptul că ar putea exista circumstanțe în care situațiile financiare să fie denaturate considerabil. Obiectivul angajamentului de audit financiar este de a sprijini auditorul într-o exprimare a unei opinii obiective privind situațiile financiare, cu precădere, dacă documentul de sinteză a fost întocmit concludent, în concordanță cu un cadru aplicabil de raportare financiară, respectând și prezentând aspectele semnificative. În acest context, devine necesar ca entitatea de audit să stabilească un sistem de control al calității în vederea dobândirii asigurării rezonabile pentru ca entitatea și angajații săi să respecte standardele profesionale și cerințele normative. Totodată, asigurarea precum că rapoartele întocmite de către aceasta sau parteneri, să fie relevante, corecte și oportune, în funcție de circumstanțe.

Activitatea de control a calității ce vizează setul de informații, surse și referințe puse la dispoziția auditorului, face trimitere în special la:

- (a) procedurile privind sarcinile delegate asistenților la realizarea auditului individual; și
- (b) politicile și procedurile unei entități de audit aferente activității de audit în general.

Aceste politici și proceduri se bazează pe ISQM1 emis de Consiliul pentru SIA și IAASB, precum și pe Codul de Etică pentru Profesioniștii Contabili emis de către IESBA [75]. Ambele sunt relevante pentru firmele membre care efectuează audituri statutare și alte angajamente de asigurare și servicii conexe.

Savantul Manoli M., menționează că politicile și procedurile de control al calității necesită a fi documentate și comunicate personalului companiei. Această comunicare descrie politicile și procedurile de control al calității și obiectivele ce trebuie atinse cu ajutorul lor, și include mesajul potrivit căruia fiecare persoană are o responsabilitate proprie pentru asigurarea calității și trebuie să respecte aceste politici și proceduri. În plus, compania recunoaște importanța obținerii unui feedback cu privire la sistemul de control al calității din partea personalului său. Astfel, compania trebuie să încurajeze personalul să comunice opiniile și problemele lor legate de controlul calității. Evident, în aplicarea lor, aceste standarde trebuie corelate cu celelalte ISA și prevederile Codului etic [60, p. 74].

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 figura 1.9. sunt prezentate elementele referitoare la politicile și procedurile sistemului de control al calității:

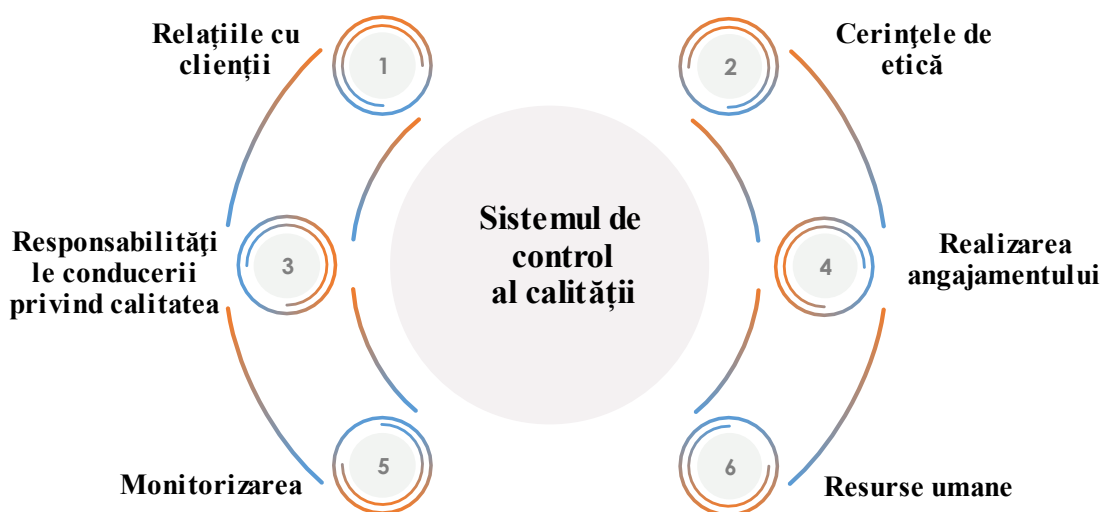


Fig. 1.9. Elemente referitoare la politicile și procedurile sistemului de control al calității

Sursa: elaborat de autor

Figura 1.9. 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 [149].

Cercetătorul român Vuță M. consideră că este necesar ca entitatea să instituie politici și proceduri prin care să se promoveze o cultură internă bazată pe acceptarea ideii potrivit căreia calitatea este primordială pentru îndeplinirea de angajamente [93]. Astfel, politicile și procedurile menționate solicită consiliului director al partenerilor, directoriilor executivi sau echivalenților lor, asumarea responsabilității privind sistemul de control al calității din cadrul entității. Obiectivele politicilor de control al calității care trebuie să fie adoptate de o entitatea de audit include, de obicei, condițiile enumerate mai jos.

Cerințe profesionale. Angajații entității de audit se vor ghida în activitate de principiile de obiectivitate, independență, conduită profesională, confidențialitate și integritate. Aspectele principale aferente cerințelor profesionale sunt următoarele:

- ✓ aducerea la cunoștința angajaților de la toate nivelele ierarhice a politicilor și procedurilor de independență, integritate, confidențialitate și conduită profesională;
- ✓ instituirea unei persoane responsabile sau a unei echipe pentru diseminarea informațiilor, oferirea recomandărilor elocvente împrejurărilor, dar și pentru soluționarea aspectelor privind integritatea, independența și confidențialitatea.
- ✓ supravegherea corespunderii activității de audit desfășurate cu procedurile echivalente independenței, integrității, obiectivității, confidențialității și conduitei profesionale.

Aptitudini și competențe. Entitatea de audit trebuie să aibă în componența sa angajați care dispun de informații și aptitudini specifice standardelor tehnice și să se racordeze la competențele profesionale necesare, ce le-ar permite onorarea responsabilităților (figura 1.10.).

Aptitudinile angajaților variază de la abilități tehnice solide în contabilitate și audit, până la abilități de comunicare eficientă, etică profesională înaltă și adaptabilitate la schimbările în mediul de afaceri și legislație. De asemenea, capacitatea de a lucra în echipă, de a analiza date complexe și de a lua decizii bine fundamentate sunt esențiale pentru membrii societății de audit. Aptitudinile și competențele lor contribuie la calitatea serviciilor de audit și la menținerea încrederii clienților și a părților interesate.

Repartizare. Activitatea de audit se repartizează angajaților care au experiență profesională și un grad de instruire tehnică necesare în circumstanțele specifice. Astfel, entitatea de audit trebuie să dispună de o abordare specială privind atribuirea personalului, operație ce include planificarea entității în linii generale și specificul necesităților pentru fiecare birou separat. Deopotrivă, trebuie luate în considerare etapele parcurse pentru a obține un echilibru între cerințele referitoare la forța

de muncă în activitatea de audit, competențele angajaților și dezvoltarea individuală a acestora. În contextul celor expuse, se consideră oportună delegarea responsabilității unora sau mai multor angajați de a repartiza angajații pentru activitățile de audit, de asemenea, aprobarea de către auditor a planificării și suplinirii cu personal a activității de audit.

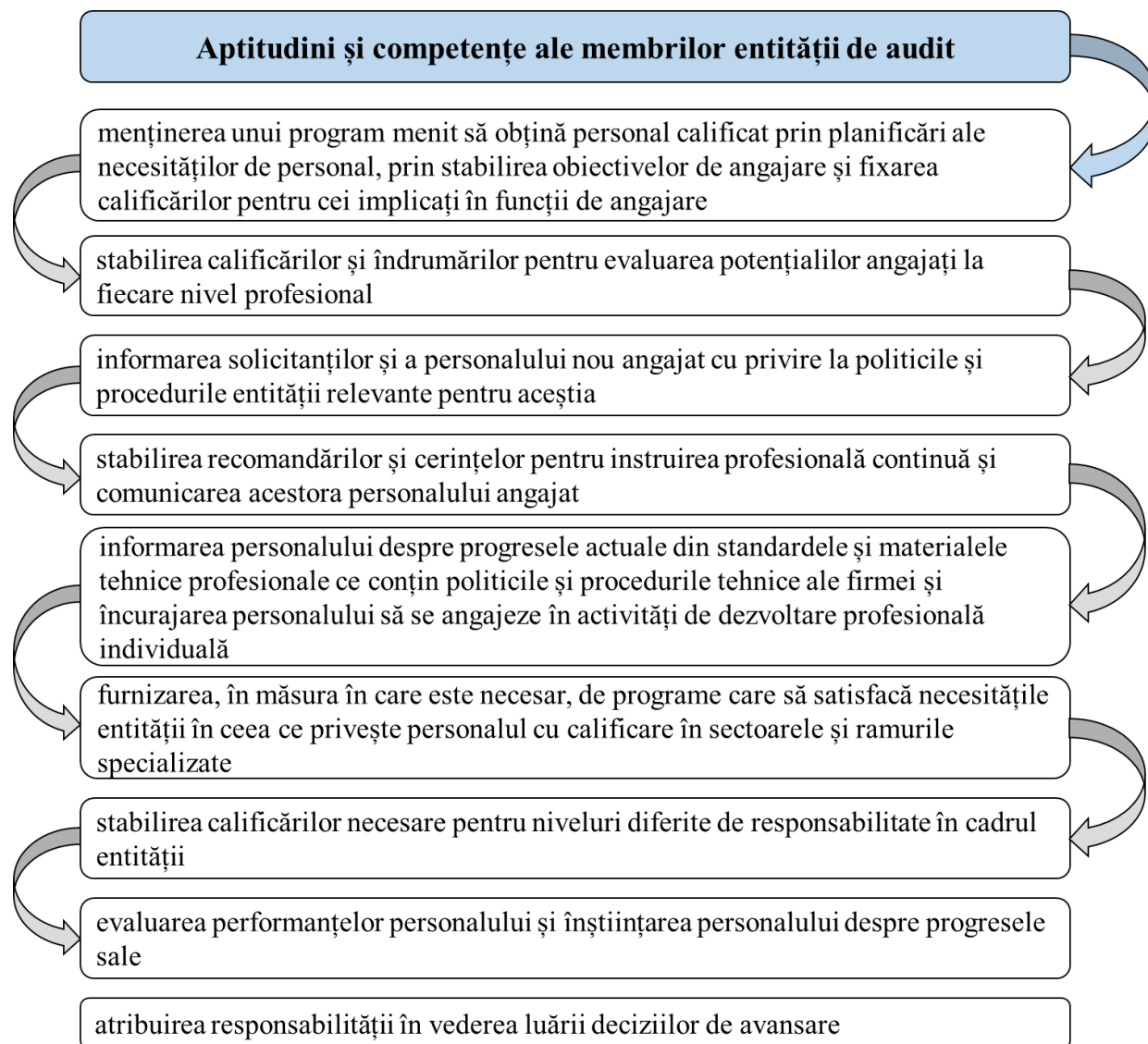


Fig. 1.10. Aptitudini și competențe ale membrilor entității de audit

Sursa: elaborat de autor în baza [93]

Delegare. În demersul desfășurării activității de audit, în cadrul entității de audit se transmit drepturi de acțiune mai multor angajați, astfel, devine indispensabilă îndrumarea, supravegherea și revizuirea acțiunilor pentru a acorda o certificare rezonabilă că serviciile prestate corespund standardelor de calitate, la fel, se livrează proceduri pentru planificarea activităților, menținerea standardelor de calitate și practicarea cursurilor de instruire la locul de muncă.

Consultare. Este binevenită consultarea în interiorul sau în exteriorul entității cu personalul care are experiența cuvenită. Se disting domeniile și circumstanțele specifice în care consultarea

este esențială, iar personalul este încurajat să se informeze și să utilizeze surse autorizate asupra altor situații neobișnuite sau complexe.

Acceptarea și păstrarea clienților. Entitatea de audit trebuie să-și evalueze perpetuu clienții existenți dar și să cerceteze piața potențialilor clienți. În demersul adoptării unei decizii privind păstrarea sau acceptarea unui client, entitatea de audit trebuie să ia în considerare independența și capacitatea de a-l servi, precum și integritatea conducerii în ce privește clientela. Respectiv, pentru clienții existenți se optează pentru evaluarea cu privire la producerea anumitor evenimente, în vederea stabilirii dacă relația trebuie să continue, iar pentru clienții potențiali, se optează pentru evaluarea și ulterior, aprobarea lor.

Monitorizare. Trebuie monitorizat gradul de corespundere și eficiența tuturor politicilor și procedurilor de control al calității, definit scopul și conținutul programului de supraveghere al entității. De asemenea, este necesar de raportat analiza în ansamblu a sistemului de control calitativ al entității de audit, observațiile și măsurile de monitorizare adoptate sau planificate, către nivelele adecvate de management.

Principiile fundamentale ale eticii profesionale fac referire la cerințe precum: integritate, obiectivitate, confidențialitate, competență și comportament profesional. Toate aceste exigențe se referă la angajamentele de audit și de revizuire a informațiilor financiare, dar și angajamente de asigurare sau servicii conexe ce stabilesc principiile fundamentale ale eticii profesionale.

Potrivit autorului Vuță, M. „este necesar ca auditorul să implementeze procedurile de control al calității adecvate activității de audit individual, în contextul politicilor și procedurilor specifice entității” [93], totodată, autorul menționează că „orice delegare a activității către asistenți se va efectua într-un mod ce atribuie o certificare rezonabilă, pentru ca o astfel de activitate să fie executată cu străduința cuvenită de către angajații care dispun de gradul de competență profesională solicitat în circumstanțele date” [93].

Îndrumarea presupune aducerea la cunoștința asistenților a informației cu privire la responsabilitățile și obiectivele procedurilor pe care aceștia le practică, or, asistenții cărora li se delegă o activitate au nevoie de o îndrumare corespunzătoare.

Procesul de supraveghere este strâns legat atât de analiză, cât și de îndrumare și implică ambele elemente. La acest subiect, autorul s-a expus mai aprofundat în una din publicațiile sale [85]. Drept urmare, angajații în competența cărora de afla supravegherea, execută în timpul activității de audit funcțiile prezentate în figura 1.11.

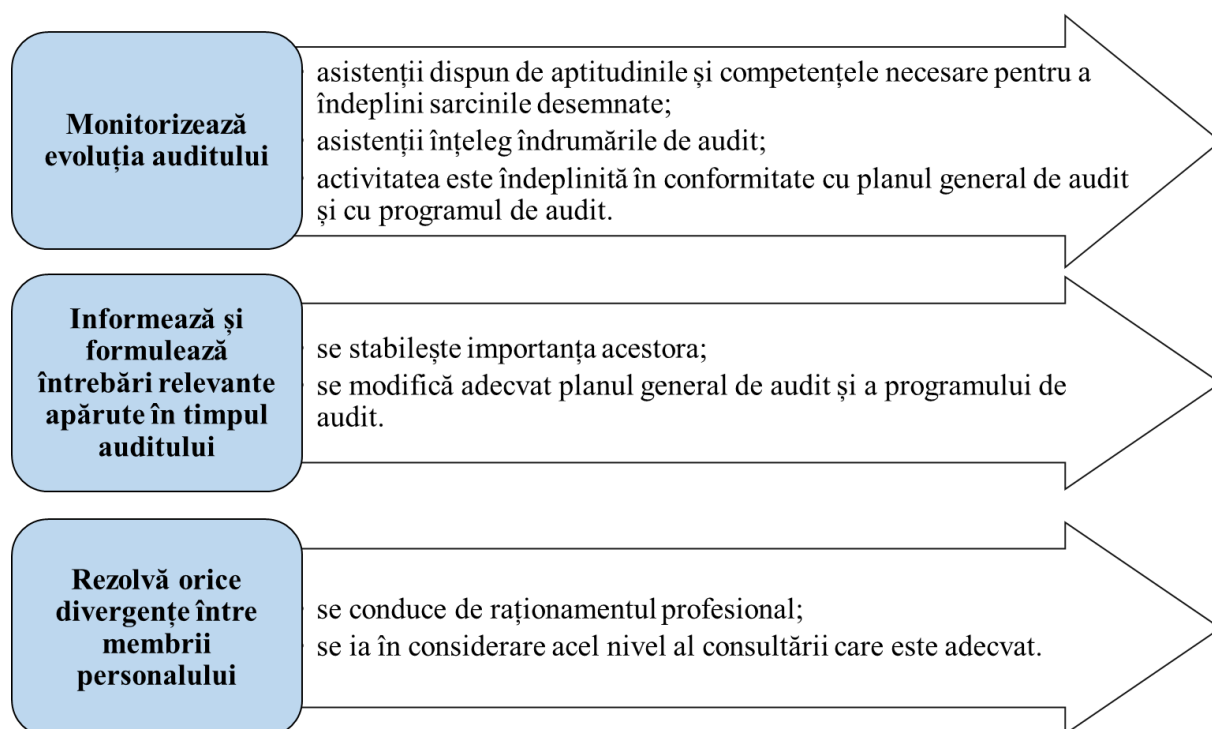


Fig. 1.11. Funcțiile exercitate în timpul activității de audit

Sursa: elaborat de autor

În baza figurii 1.11 putem conchide că monitorizarea continuă a procedurilor de audit și a datelor colectate este esențială pentru identificarea oricăror abateri de la normă. Auditorii trebuie să fie pregătiți să rezolve divergențele sau problemele care pot apărea în timpul auditului, asigurându-se că se ajunge la concluzii corecte și transparente. De asemenea, clarificarea aspectelor neclare este o parte esențială a procesului, deoarece ajută la obținerea unei înțelegeri mai profunde a operațiunilor și a informațiilor financiare ale entității auditate.

Este necesar ca activitatea de audit desfășurată de fiecare asistent să fie revizuită de către un specialist cu o capacitate egală sau mai mare de a se exprima, pentru a evalua dacă:

- ✓ aceasta s-a desfășurat conform programului de audit;
- ✓ probele obținute au fost documentate corespunzător;
- ✓ problemele esențiale de audit au fost soluționate sau au fost indicate în concluzii;
- ✓ obiectivele procedurilor de audit au fost realizate;
- ✓ concluziile formulate sunt consecvente și argumentează/aprobă opinia de audit.

Deci, pe lângă revizuirea activității de audit, în unele circumstanțe, urmează să fie analizate și următoarele elemente, după cum urmează:

- ✓ programul de audit și planul general de audit;
- ✓ documentele aferente probelor de audit acumulate prin intermediul procedurilor de fond și concluziilor stabilite;

- ✓ stabilirea Riscului inerent (RI) și Riscului de control (RC), incluzând rezultatele testelor de control și modificările aferente (dacă există), programului de audit și planului general de audit, ca și consecință;
- ✓ situațiile financiare, ajustările de audit recomandate și raportul auditorului.

Cercetătorii Grumeza D. și Graur A. consideră că „responsabilitatea auditorului este de a obține probe de audit adecvate și suficiente, în concordanță cu gradul de adecvare al folosirii de către conducere a ipotezei (prezumției) de continuitate a activității în întocmirea și prezentarea situațiilor financiare și de a trage concluzii dacă există incertitudine semnificativă privind capacitatea entității de a-și continua activitatea” [29, p. 357].

În cele din urmă, considerăm că etapele de revizuire a activității de audit mai pot include solicitarea de personal care nu a fost implicat mai devreme în activitățile de audit complexe, pentru efectuarea procedurilor suplimentare, până a emite raportul auditorului.

Sintetizând, în acest subcapitol a fost descrisă actualitatea, rolul și importanța sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit. De asemenea, a fost caracterizat rolul CSPA, a fost prezentată procedura de înregistrare, baza de funcționare și modul de suspendare a auditorilor și entităților de audit. Totodată, au fost enumerate cerințele profesionale, aptitudinile și competențele pe care trebuie să le posede un auditor, în tandem cu descrierea funcțiilor exercitate în timpul activității de audit de către auditor.

În următorul subcapitol urmează a fi abordate subiectele aferente practicilor internaționale în supravegherea calității lucrărilor de audit. Prin urmare, vor fi descrise sistemele de supraveghere din SUA, Marea Britanie, Federația Rusă și statele UE, examinându-se modelele instituționale de reglementare gestionate formal și integral de către statele menționate. Astfel, se vor evidenția asemănările și deosebirile privind modul de supraveghere publică a auditului între statele menționate și modelul RM, ce țin de finanțarea acestuia și activitățile principale etc.

1.3. Practici internaționale în supravegherea calității lucrărilor de audit

Internaționalizarea proceselor economice au determinat înființarea autorităților de supraveghere în mai multe țări, fapt ce a orientat cadrul normativ la reformarea auditului pe plan mondial.

Astfel, legiuitorii din domeniul auditului financiar, ca consecință a falimentelor de rezonanță din SUA, care au avut loc în prima parte a secolului XXI, au scos în evidență importanța calității lucrărilor de audit pe care îl consideră un factor cheie pentru o economie eficientă, intenționând să detecteze factorii cheie ce determină un audit de performanță. Prin urmare, în anul 2002, autoritățile americane au adoptat legea Sarbanes Oxley, act legislativ care a prilejuit constituirea autorității de supraveghere publică Consiliul de Supraveghere a Contabilității Societății Publice (PCAOB).

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, ca model instituțional de reglementare 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, etc..

Pentru a analiza corelația dintre caracteristicile și activitățile desfășurate de autoritățile de supraveghere, au fost testați indicatorii din anexa 10.

Analiza indicatorilor relevanți pentru corelația dintre caracteristicile distinctive ale autorităților de supraveghere și activitățile lor are importanță majoră pentru asigurarea unei supravegheri eficiente și eficace a sectorului respectiv. Indicatorii testați oferă o imagine clară asupra modului în care caracteristicile, cum ar fi independența, resursele și competențele, influențează activitățile desfășurate de aceste autorități. Această evaluare ajută la identificarea punctelor tari și a celor slabe ale procesului de supraveghere și poate servi drept bază pentru îmbunătățiri și reforme.

Totodată, cercetătorii Watts R. L. și Zimmerman J.L. menționează că „nu este suficient ca auditorii să dețină doar o expertiză tehnică, însă trebuie să fie și independenți în rapoartele întocmite” [152]. La rândul lor, savanții DeFond M. și Zhang J. concluzionează că „un audit de calitate sporită oferă o asigurare asupra unei bune calități a raportărilor financiare a entităților auditate” [120].

În scopul definirii importanței auditului financiar, economiștii Gunther J. W. și Moore R. R. au pornit de la o multitudine de chestiuni referitoare la necesitatea unui audit, semnificația unui audit bun și modul de soluționare a problemelor ce pot apărea ca urmare a serviciilor de audit cu o calitate dubioasă [129].

În scopul realizării unui audit de calitate este decisivă respectarea principiilor codului etic al auditorilor. În acest sens, cercetătorii Lin L. și Tepalagul N. K. consideră că „un factor cheie în menținerea comportamentului etic al auditorului îl constituie independența acestuia, respectiv, măsurile care se pot lua pentru asigurarea independenței sunt ponderea serviciilor non-audit furnizate clienților de audit și rotația auditorilor [140]. În urma studiului realizat în perioada 2002-2003 de către economiștii Bell et al. [104] pe un eșantion de 265 angajamente de audit din SUA, s-a constatat că aceste măsuri nu influențează negativ calitatea auditului, așa cum susțineau anterior autoritățile de reglementare.

Savantul Gaynor L. M. et al. [127] au examinat factorii ce influențează valoarea situațiilor financiare și a activității de audit, precum și interdependența acestor două concepte, întrucât variabilele folosite ar putea să difere în aprecierea calității. După efectuarea unui studiu în perioada anilor 2012-2014, pe un eșantion de 6 924 entități din 35 de state listate pe piața americană, economistul Shroff N. a conchis că „supravegherea auditorilor crește capacitatea de finanțare

externă a companiilor, ceea ce la rândul său facilitează investițiile corporative, deopotrivă, supravegherea auditorilor poate avea influență asupra politicilor de finanțare a companiilor” [99].

Consecințele supravegherii auditorilor se materializează în publicarea rapoartelor de inspecție despre activitatea acestora. Economisții Carson E. et al. [110] în perioada 2006-2010, au analizat mai multe entități din 33 de țări și au conchis că „în statele în care sunt efectuate inspecții independente, calitatea auditului este mai înaltă, totodată, inspecțiile efectuate de autoritățile de supraveghere influențează asupra cotei de piață a auditorilor” [98; 151]. În acest sens, în dependență de metoda folosită în vederea realizării supravegherii auditului este influențată concordanța auditorilor cu reglementările aplicabile în domeniu. Respectiv, cercetătorii Dowling C. et al. au realizat un studiu în perioada 2012-2013, în care au alcătuit și au efectuat 15 interviuri semi-structurate, intervievând 4 reprezentanți ai autorităților de reglementare și 11 auditori din Australia. Din rezultatele obținute, cercetătorii au observat că „stilul aplicat de autoritățile de reglementare s-a modificat, de la un unul mai colaborativ la altul mai coercitiv în ultima perioadă studiată” [121].

În perimetrul cercetărilor de audit europene, economisții Osma B.G. et al. au efectuat o cercetare comparativă privind procesul de armonizare, integrare și consolidare a sistemelor publice de supraveghere a auditorilor statuari din țările UE, în conformitate cu Directiva 43/2006/CE. Prin urmare, cercetătorii au conchis că „încă există o diversitate impunătoare între sistemele acceptate de țările membre ale UE” [144]. Totodată, savantul Fülöp M. T. cercetând modalitatea în care a fost adoptată Directiva 43/2006/CE de către statele membre ale UE, a concluzionat că acestea au notificat progrese semnificative, cu precădere, în direcția supravegherii publice [126]. În accepțiunea generală, activitatea de audit poate fi supravegheată de către un organism public independent sau poate fi practică de către organismele de supraveghere a activității de pe piețele financiare. În acest sens, reforma activității de audit a permis constituirea autorităților de supraveghere ca instituții independente.

Țările membre UE au implementat diferit Directiva 56/2014/UE, unele optând pentru ca autoritățile de supraveghere să fie verificate și monitorizate în ansamblu de către instituțiile guvernamentale, altele decizând implicarea în masă a organismelor profesionale ale auditorilor.

La nivel național, prevederile Directivei 56/2014/UE au fost transpuse în Legea nr. 271/2017, act legislativ ce a stat la temelia înființării CSPA. Așadar, Consiliul decide și ordonează toate activitățile privind autorizarea auditorilor financiari și a entităților de audit, monitorizează adoptarea standardelor relevante, examinează și aspiră la formarea profesională continuă, și nu în ultimul rând, urmărește sistemele de asigurare a calității și sistemele de investigație și disciplină.

În România, transpunerea Directivei 56/2014/UE a avut loc prin Legea nr. 162/2017, care a permis înființarea ASPAAS, care urmărește „adoptarea standardelor relevante și a sistemelor de

asigurare a calității și sistemele de investigație și disciplină, autorizarea și înregistrarea auditorilor financiari și a firmelor de audit, formarea profesională continuă” [51].

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 figura 1.12.

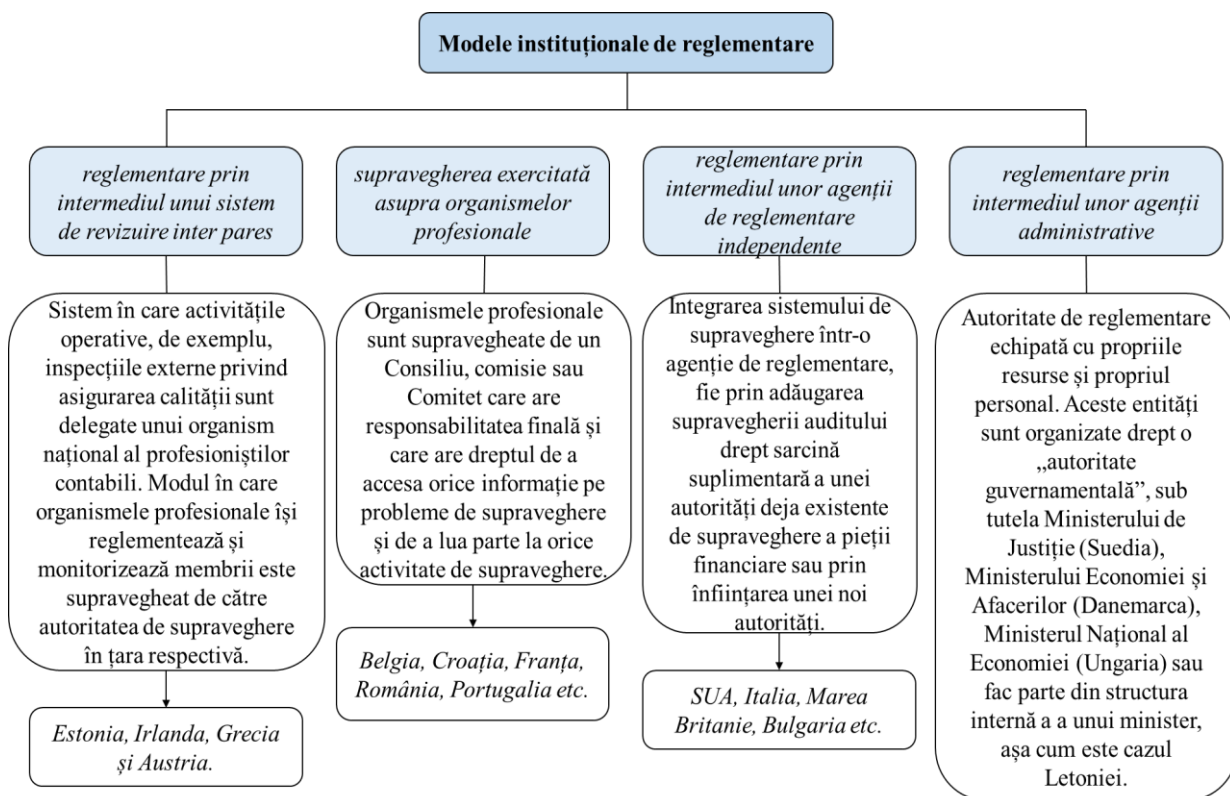


Fig. 1.12. Modele instituționale de reglementare pe plan european

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.

În Federația Rusă, potrivit Legii federale privind activitatea de audit nr. 307/2008, este menționat că „controlul (supravegherea) statului asupra activităților organizațiilor de auto reglementare a auditorilor se efectuează de către un organ federal autorizat” [159, art. 22].

Atribuțiile acestui organ sunt de a supraveghea respectarea de către organizațiile de autoreglare a auditorilor a cerințelor legii federale menționate și a altor acte legislative de reglementare adoptate. Prin urmare, acest organ efectuează controlul de stat asupra activităților organizațiilor de auto reglementare a auditorilor sub formă de inspecții programate și neprogramate, nu mai mult de o dată la doi ani, în conformitate cu planul de inspecție aprobat de organul federal autorizat.

Din cele menționate mai sus, deducem că forma de supraveghere a auditului în Federația Rusă este mai aproape de cea din statele europene, cum ar fi: Belgia, Croația, Franța, Portugalia și altele,

fiind caracterizată prin forma de supraveghere exercitată asupra organismelor profesionale (Consiliu, Comisie sau Comitet). Această formă are careva tangențe și cu forma de supraveghere din RM, în special prin Consiliu, doar că Consiliul controlează direct auditorii și toate entitățile de audit, însă în Federația Rusă, acest organ controlează organizațiile de autoreglare a auditorilor. Mai detaliat, autorul și-a expus punctul de vedere asupra acestui subiect în una din lucrările sale publicate în România [146]. În Republica Belarus, potrivit Legii privind activitatea de audit nr. 56/2013, reieșind din specificul acestui stat, este menționat că reglementarea de stat a activității de audit este efectuată de președintele Republicii Belarus, Consiliul de Miniștri al Republicii Belarus, Banca Națională, MF [157, art. 5].

Totuși, potrivit legii menționate, Camera de audit este un singur organism autonom al organizațiilor de audit și auditori – antreprenori individuali. Aceasta reprezintă o entitate juridică, o organizație non-profit bazată pe apartenența obligatorie a organizațiilor de audit, auditori – antreprenori individuali. Prin urmare, toate organizațiile de audit și auditori trebuie să fie membri ai acestei structuri. Camera de audit are dreptul de a exclude organizațiile de audit și auditori din componența sa în cazul nerespectării de către aceștia a prevederilor legale [157, art. 9]. La rândul ei, Camera de audit din Belarus este supravegheată de către MF din acest stat. Forma de organizare a supravegherii activității de audit în Republica Belarus este exercitată asupra organismelor profesionale, după modelul Federației Ruse, care la rândul său este bazat pe modelul altor state europene precum Belgia, Croația, Franța etc.

Activitatea de supraveghere a activității de audit statutar ce privește implementarea în legislațiile naționale ale țărilor membre a Directivei 56/2014/UE, vizează cercetarea reglementării adoptate de către acestea utilizând o analiză logică și comparativă pe fiecare țară în parte. În acest sens, sursele de date rezidă dintr-un studiu efectuat de către o organizație profesională, în speță, Accountancy Europe în anul 2018, precum și dintr-o mulțime de informații publicate pe pagina web a IFIAR.

În urma analizei informațiilor publicate pe pagina web a IFIAR, deducem că la această organizație globală au aderat autorități de supraveghere din aproximativ 55 de state. Printre care, se regăsesc aproximativ toate țările membre UE (cu excepția Letoniei și a Estoniei), SUA, Canada, Japonia, Brazilia, Coreea de Sud, Emiratele Arabe Unite, Elveția, Turcia și Africa de Sud. În antiteză, observăm că în componența organizației nu se regăsesc China, India, Argentina, Mexic, state membre ale grupului G20 care până la momentul cercetării nu au implementat un organism independent de supraveghere la nivel național. Unul din criteriile comune ce pot fi identificate este că o parte dintre țări s-au poziționat în extrema de a lăsa toate atribuțiile în sarcina autorității de supraveghere, în timp ce alte țări s-au plasat în extrema opusă, spectru ce vizează limitarea atribuțiilor acestora și oferirea autorității organismelor profesionale.

Caracteristicile esențiale cercetate se referă la vetustatea autorității de supraveghere, prin urmare, dacă sunt nou-create, în baza prevederilor directivei europene sau dacă instituțiile statului,

cum ar fi agențiile guvernamentale și ministerele sunt incluse în procesul desemnării membrilor din structurile de conducere și în organizare. Deopotrivă, s-au studiat caracteristicile ce țin de structura de conducere, conformație ce poate fi alcătuită dintr-un singur organism sau mai multe, cu precădere, consiliul de administrație, consiliul de supraveghere și/sau direcții specializate, comitete consultative, dacă s-au înființat sau nu.

Pe lângă cele menționate, finanțarea autorității de supraveghere constituie o caracteristică la fel de importantă, care asigură buna funcționare a acesteia, susținere materială care îi asigură premisele independenței. Astfel, finanțarea poate fi efectuată integral de la organismul profesional, de la bugetul statului sau de la auditorii financiari. De asemenea, poate exista și o finanțare mixtă în proporții diferite.

Menționăm că în anexa 11 sunt prezentate caracteristicile enumerate anterior detaliat pe țări. Drept urmare, din anexa 11 rezidă că în numai șase țări autoritatea de supraveghere este nou creată în urma implementării Directivei 56/2014/UE. Totodată, deducem implicarea integrală a organismelor statului în activitatea de supraveghere a auditului în 12 țări. În continuare, subliniem că majoritatea statelor au ales o singură structură de conducere a autorității, iar 7 țări au stabilit două sau mai multe structuri de conducere, aceste țări caracterizându-se printr-un nivel de dezvoltare economică ridicat. De asemenea, în 10 țări au fost create comitete consultative din cadrul autorităților de supraveghere, aceste state deziderând implicarea experților și a practicienilor în procesul de supraveghere.

Reieșind din anexa 11, rezultă trei situații în ceea ce privește finanțarea activităților autorităților de supraveghere, prezentate în figura 1.13.



Fig. 1.13. Sursele de finanțare a activităților autorităților de supraveghere la nivel european

Sursa: elaborat de autor

Figura 1.13 relevă modurile prin care aceste autorități își obțin finanțarea pentru a-și exercita rolurile și responsabilitățile în domeniul supravegherii financiare la nivel european. Este important să se mențină un echilibru între necesitatea de a asigura suficiente resurse financiare

pentru activitățile de supraveghere și independența financiară a autorităților de supraveghere față de ramura pe care o reglementează. Aceasta asigură integritatea și obiectivitatea procesului de supraveghere, contribuind la stabilitatea și încrederea în sectorul financiar european.

Drept urmare, se remarcă că în statele grupului Europei Centrale și de Est, finanțarea are loc preponderent de la bugetul de stat, pe când în statele dezvoltate ale UE, se optează pentru finanțarea de la organismele profesionale [115; 117].

Se face distincție între EIP și celelalte non-EIP în organizarea activității de supraveghere, deoarece, supravegherea la EIP este mai strictă. Pentru realizarea acestei diferențieri, există cazuri când s-au desemnat două autorități de supraveghere, de exemplu în Italia. La fel, pentru entitățile non-EIP, autoritățile de supraveghere au autorizat mai multe din sarcinile și atribuțiile lor.

Potrivit directivei europene, autoritățile de supraveghere pot exercita activități ce țin de controlul sistemului de asigurare a calității integral în toate țările din UE, precum și în Norvegia și Islanda. Așadar, alte tipuri de activități pot fi practicate de către organismele profesionale recunoscute, de autoritățile de supraveghere sau de ambele unități în comun. Drept urmare, modul în care se exercită aceste activități pentru EIP este prezentat detaliat în tabelul 1.3.

Tabelul 1.3. Principalele activități și atribuții ale autorităților de supraveghere a auditorilor statuari la nivelul EIP

Nr./ord.	Indicatori	Versiunea		
		Lege, statul prin autoritatea de supraveghere	Organism profesional recunoscut	Ambele versiuni
1.	Aprobarea și înregistrarea auditorilor statuari și a firmelor de audit	Estonia, Finlanda, România, Slovacia, Spania, Suedia, Austria, Croația, Danemarca, Italia, Islanda, Malta, Luxemburg, Olanda, Norvegia	Ungaria, Irlanda, Bulgaria, Cipru, Cehia, Polonia, Slovenia, Marea Britanie, Germania, Franța, Letonia	Portugalia, Belgia, Grecia
2.	Adoptarea standardelor relevante	Bulgaria, Cipru, Estonia, Grecia, Irlanda, Luxemburg, Malta, Olanda, România, Slovacia, Marea Britanie	Croația, Cehia, Danemarca, Finlanda, Germania, Ungaria, Letonia, Norvegia, Suedia	Austria, Belgia, Franța, Italia, Lituania, Slovenia, Spania
3.	Pregătirea profesională continuă	Danemarca, Finlanda, Islanda, Italia, Luxemburg, Norvegia, România, Spania	Bulgaria, Cipru, Cehia, Estonia, Germania, Ungaria, Irlanda, Letonia, Lituania, Olanda, Polonia, Marea Britanie	Austria, Belgia, Croația, Franța, Grecia, Malta, Suedia
4.	Sistemul disciplinar de investigare și administrare	Olanda, Norvegia, Polonia, România, Belgia, Bulgaria, Croația, Cipru, Danemarca, Estonia, Finlanda, Franța, Malta,		Austria, Cehia, Irlanda, Portugalia

Nr./ord.	Indicatori	Versiunea		
		Lege, statul prin autoritatea de supraveghere	Organism profesional recunoscut	Ambele versiuni
		Germania, Grecia, Italia, Ungaria, Islanda, Luxemburg, Slovacia, Slovenia, Spania, Suedia, Marea Britanie		

Sursa: elaborat de autor în baza [131]

În cazul a 11 țări, implementarea standardelor aferente activității de audit statutar se află în competența organismelor profesionale, iar în cazul altor 11 țări, se află în atribuțiile autorităților de supraveghere sau în baza legii. La fel, în cazul a 7 țări, atribuțiile se impun în sarcină comună.

În cazul a 15 țări ale UE, activitatea de aprobare și înregistrare a entităților de audit și a auditorilor financiari este realizată de către autoritatea de supraveghere. Respectiv, în cazul altor 12 țări ale UE, aceste atribuții pot fi delegate organismelor profesionale recunoscute, însă există cazuri când se realizează și în comun, ceea ce se întâlnește în alte 3 țări ale UE. Generalizând, se poate constata că nu este recognoscibilă o caracteristică comună a acestora, structura celor două grupuri majoritare fiind eterogenă. Aspirația creșterii încrederii în activitățile de audit realizate și a prestigiului profesiei de auditor financiar, are drept temelie implicarea echilibrată a tuturor decidenților într-o augmentarea calității activității de audit statutar.

În dependență de numărul inspecțiilor realizate și concluziile aferente, se pot evalua rezultatele activității autorităților de supraveghere. La fel, datorită inexistenței datelor sau existenței unor date incomplete, nu s-au efectuat analize calitative și cantitative într-o stabilirea eficienței activității de supraveghere în țările membre ale UE. Un factor important al funcționării autorităților de supraveghere îl constituie existența unei finanțări continue și transparente.

În acest subcapitol au fost descrise practicile internaționale în supravegherea calității lucrărilor de audit. Totodată, au fost abordate caracteristicile și activitățile desfășurate de autoritățile de supraveghere autohtone și de peste hotare, au fost expuse modelele instituționale de reglementare gestionate formal și integral de către stat, au fost prezentate sursele de finanțare a activităților autorităților de supraveghere la nivel european și au fost enumerate principalele activități ale autorităților de supraveghere a auditorilor statutari pentru EIP.

1.4. Concluzii la capitolul 1

1. Geneza auditului în RM poate fi identificată în anul 1991, când a fost adoptată HG nr. 316, care a reglementat organizarea serviciului de auditing în RM și a aprobat regulamentul primului organ de autoreglementare a activității de audit, Camera de audit din RM. Cu toate acestea, evoluția acestui domeniu a fost marcată de schimbări legislative semnificative. În

1996, Camera de audit a fost desființată, iar în locul său a fost creată Asociația organizațiilor de audit, cu funcții restrânse de autoreglementare, fără obligativitatea ca auditorii și firmele de audit să fie membri ai acestei asociații. Mai târziu, în 2007, a fost adoptată Legea privind activitatea de audit, care a atribuit funcțiile de supraveghere a activității auditorilor și firmelor de audit statului, finanțarea supravegherii fiind asigurată din bugetul de stat. De asemenea, această lege nu a prevăzut funcții de autoreglementare pentru asociația auditorilor și societăților de audit. Controlul extern al calității lucrărilor de audit a început să funcționeze din 2014, când a fost adoptat regulamentul privind controlul extern al calității. Începând cu luna decembrie 2017, auditul financiar din RM a intrat într-o nouă fază evolutivă odată cu adoptarea de către Parlament a Legii nr. 271/2017 și Legii nr. 287/2017, care au transpus în legislația națională Directivele 2006/43/CE, 56/2014/UE și 2013/34/UE ale UE. 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 SRL, în timp ce trei erau SA.

2. În cadrul ROSC elaborat de Banca Mondială și aprobat pentru publicare de către Ministerul Finanțelor la data de 13 iunie 2013, se semnalează că reglementarea activității de audit în RM este guvernată de Legea privind activitatea de audit, care prezintă diferențe semnificative față de Directiva UE privind auditul statutar. În mod particular, această lege reglementează activități de audit distincte de cele referitoare la auditul statutar și, în consecință, acoperă diverse servicii de consultanță furnizate de auditorii licențiați (certificați). Totodată, Legea nu enumeră în detaliu toate motivele pentru care un auditor poate fi destituit din funcție.

3. Fiabilitatea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit poate fi analizată și evaluată în funcție de mai mulți factori critici. Printre acești factori se includ mijloacele financiare alocate pentru funcționarea sistemului, nivelul de concentrare a pieței serviciilor de audit statutar, resursele umane disponibile, capacitatea tehnică, gradul de independență, resursele disponibile, etc. Acești indicatori servesc pentru a evalua eficiența și eficacitatea autorităților de supraveghere a auditului în îndeplinirea rolurilor și responsabilităților lor. Potrivit autorului, un indicator de referință care reflectă fiabilitatea sistemului este gradul de competitivitate pe piața serviciilor de audit. Rezultatele investigațiilor au evidențiat că o piață competitivă presupune existența unei ample selecții de entități de audit și auditori disponibili pentru angajarea în misiunile de audit la EIP.

4. În procesul analizei configurației și a principalelor condiții care influențează fiabilitatea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit, s-a constatat că nu doar informațiile referitoare la EIP, ci

și cele legate de non-EIP și entitățile de dimensiuni mari prezintă o importanță semnificativă. Prin analizarea datelor din țările membre ale UE, s-a observat că, dacă autoritățile din RM ar identifica și ar desemna alte EIP la nivel național, acestea ar putea genera o creștere a volumului de audit financiar în totalul cifrei de afaceri, motiv pentru care ar fi necesară o atenție sporită în gestionarea riscurilor asociate calității auditului pentru o parte mai extinsă a pieței de audit. Astfel, autorul sugerează implementarea unor indicatori de performanță pentru gestionarea acestor riscuri, cum ar fi consolidarea independenței entităților de audit și a auditorilor, îmbunătățirea relevanței rapoartelor de audit în beneficiul investitorilor și sporirea integrității situațiilor financiare.

5. Din considerente de natură financiară, se observă o restrângere a posibilităților și a deciziilor care ar putea contribui la asigurarea calității auditului. Prin urmare, se propune acordarea unei atenții sporite dezvoltării unei culturi organizaționale în care calitatea auditului să fie apreciată și promovată. Această cultură poate fi consolidată prin oferirea angajaților entităților de audit a oportunităților de a participa la programe de instruire profesională continuă, promovarea politicilor și a codurilor etice corporative care se bazează pe consultări în situații dificile, furnizarea de acces la suport tehnic de înaltă calitate și implementarea unor sisteme de recompensă care să sprijine calitatea auditului, bazate pe evaluări periodice ale performanțelor profesionale ale angajaților entității de audit.

6. O comparație a sistemelor de supraveghere a activității de audit în Statele Membre ale UE scoate la iveală diferențe semnificative între aceste sisteme, rezultând în identificarea a patru modele instituționale distincte de reglementare. Aceste modele prezintă variații semnificative în ceea ce privește gradul de control exercitat de autoritățile publice asupra sistemului de supraveghere a activității auditorilor. Cu toate că inițierea reformelor în domeniul auditului în Europa a fost influențată de crearea PCAOB în Statele Unite, Statele Membre ale UE nu au adoptat pur și simplu modelul american de reglementare, inclusiv competențele sale extinse în acest domeniu. În majoritatea țărilor, se utilizează o formă de supraveghere în care un comitet al unei structuri organizaționale a unui institut profesional își invocă reprezentarea publică reală, concept cunoscut sub denumirea de „supraveghere integrată”. RM a adoptat și implementat un sistem de reglementare prin intermediul CSPA, al cărui rol și activitate necesită ajustări în anumite domenii de competență.

7. Urmarea a studiului efectuat s-a constata că CSPA deține atribuții legale care îi permit să influențeze practicile din cadrul entităților de audit în scopul gestionării riscurilor asociate calității auditului, astfel, se propune dezvoltarea cadrului normativ prin intermediul promulgării unor cerințe etice clare. Aceste cerințe etice ar trebui să ofere clarificări atât cu privire la principiile etice fundamentale, cât și la cerințele specifice care trebuie aplicate. Totodată, se sugerează o colaborare strânsă cu organizațiile profesionale care pot garanta aplicarea consecventă a principiilor și cerințelor profesionale în activitatea de audit.

2. ORGANIZAREA SISTEMULUI DE SUPRAVEGHERE A CALITĂȚII LUCRĂRILOR DE AUDIT

2.1. Principii de referință ale calității lucrărilor de audit și documentarea acestora

Preocuparea internațională a organizațiilor profesionale pentru asigurarea unui audit de calitate se distinge la începutul anilor 1980. Această preocupare s-a manifestat prin normele pentru dezvoltarea metodelor de verificare a modului în care poate fi conștientizată și asigurată de către entitățile de audit. După mai multe scandaluri financiare din ultima perioadă, în care nu întotdeauna rolul auditorilor a fost neutru, s-a remarcat o majorare a preocupărilor pentru cercetarea factorilor de influență a calității auditului, care a influențat importanța utilității sociale a auditului.

Conceptul de calitate a auditului este divers și poate fi analizat din variate perspective, atât de către cei care îl furnizează, cât și de către cei care îl solicită. Trebuie remarcat faptul că aceste perspective nu reflectă întotdeauna cu exactitate esența categoriei analizate, deoarece autorii asociază conceptul de calitate a auditului cu criteriile sale, fără a acorda întotdeauna atenție rezultatului final - efectul unui serviciu de audit de calitate. La un nivel conceptual, este adecvat să considerăm două funcții suplimentare, dar interdependente, prin intermediul cărora putem evalua în mod suficient calitatea auditului: conformitatea și respectarea. Un aspect esențial în această privință ar trebui să fie reprezentat de necesitatea de a respecta cerințele structurilor de reglementare, pe de o parte, și de înțelegerea faptului că calitatea auditului este în mare măsură determinată de așteptările utilizatorilor serviciilor de audit în ceea ce privește rezultatul final.

Astfel, conceptul de calitate a auditului poate fi prezentat ca fiind:

- „conformitatea” - corespunderea așteptărilor principalelor grupuri de utilizatori, presupunând că rezultatele auditului trebuie să ofere un nivel adecvat de încredere pentru toți utilizatorii interesați cu privire la corectitudinea raportărilor auditate;
- „respectarea” - presupune respectarea standardelor profesionale de audit și a normelor de etică a auditului, auditul trebuie să fie efectuat în strictă conformitate cu standardele și normele recunoscute ale auditului, cu respectarea metodelor generale sau a celor aprobate administrativ pentru efectuarea verificării, precum și a Codului de Etică Profesională.

Din *perspectiva clientului*, calitatea auditului reprezintă efectul general al verificării auditorului, exprimat prin gradul de conformitate al opiniei auditorului cu nevoile utilizatorilor interesați de informații obiective conținute în rapoartele financiare ale entității auditate. Totalitatea caracteristicilor și a trăsăturilor serviciului de audit furnizat, care permit satisfacerea nevoilor de informații ale mediului de afaceri printr-o opinie profesională și independentă despre diversele

aspecte ale funcționării unei entități specifice, în conformitate cu standardele profesionale aplicabile. Investitorii apreciază mai mult rapoartele auditate de o entitate Big four, care permit o mai mare predictibilitate a profiturilor și, prin urmare, o evaluare mai bună a valorii companiei și a perspectivelor sale viitoare. Mai mult, situațiile financiare întocmite de o companie s-au dovedit a fi mai de încredere dacă societatea a beneficiat de servicii de audit de înaltă calitate [119, p. 183].

În contextul celor menționate vom analiza serviciile de audit ca servicii profesionale. Conform Sistemului de Clasificare a Serviciilor al Organizației Mondiale a Comerțului, auditul este considerat a fi un tip de serviciu profesional de afaceri. Eficacitatea auditului ca serviciu constă în faptul că acesta nu există înainte de furnizarea sa și are mai multe caracteristici distincte. În același timp Standardul ISO 8402 definește calitatea ca reprezentând „*ansamblul caracteristicilor unei entități care îi conferă aptitudinea de a satisface nevoile exprimate sau implicite*”, iar standardul ISO 9000:2000 - calitatea poate fi definită ca *măsură în care un ansamblu de caracteristici intrinseci îndeplinesc cerințele*. În acest context, se evidențiază *auditul calității unui serviciu* care reprezintă „un ansamblu de activități sistematice și independente, destinate să verifice conformitatea unei situații sau unui sistem de management în raport cu un referențial prestabilit, cu scopul de a depista abaterile față de acel referențial” [63]. Potrivit aceleași surse, scopul auditului calității rezidă din „evaluarea conformității, proceselor, produselor sau serviciilor în raport cu standarde sau documente normative (de referință), de asemenea, se poate efectua evaluarea conformității întregului sistem de management al calității sau doar a unor elemente ale acestuia în raport cu cerințe specificate” [63]. Sintetizând informația expusă, concludem că elementul de bază al auditului este detectarea neconformităților și precizarea acțiunilor corective în vederea eliminării acestora pe viitor. Astfel, principalul rezultat al activității de audit vizează întocmirea unui „plan de acțiuni corective și preventive, incluzând efectuarea unor audituri de verificare” [89].

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.

Savantul Deangelo L. E. definește *calitatea serviciilor de audit* drept „probabilitatea ca un auditor să găsească și să raporteze nereguli în sistemul contabil al clientului, ca un nivel de certitudine sau garanție pentru utilizatorii situațiilor financiare asupra faptului că auditul financiar a fost efectuat de o manieră profesionistă și independentă”. În funcție de calitatea, volumul cunoștințelor acumulate și de capacitatea auditorului, depinde raportarea denaturării și motivația auditorului de a o dezvălui” [119].

Cercetătorul autohton Grumeza D. consideră că „un audit de calitate are toate șansele să fi fost derulat de către o echipă a misiunii, care: *a dat dovadă de valorile profesionale, etica și atitudinile adecvate, a fost suficient în cunoștință de cauză, calificată și experimentată și a dispus de suficient timp alocat desfășurării muncii de audit, a aplicat un proces de audit riguros și proceduri de control al calității care s-au conformat legii, reglementărilor și standardelor aplicabile, a furnizat rapoarte utile și prompte; și a interacționat corespunzător cu părțile interesate relevante*” [30, p. 290]. În studiul efectuat de către savanții de la Universitatea „Trisakti” din Indonezia, s-a constatat că calitatea auditului depinde de următorii factori: logaritmul natural din comisioanele de audit pe an plătite de o companie de audit auditorului, durata totală a mandatului auditorului în cadrul companiei, procentajul cotei totale de piață a auditorului pe industrie, numărul total de clienți ai auditorului, numărul total de ani de la înființarea companiei, logaritm natural al activului total la sfârșitul anului etc. [88, p. 180].

Autorii indonezieni, Sailendra S., Murwaningsari E. și Mayangsari, S., menționează că „specializarea pe industrii a auditorului reprezintă competențe sporite ale acestuia pentru anumite industrii, astfel încât auditorii specializați au mai multe abilități de a detecta denaturări semnificative ca rezultat al raportării financiare frauduloase, ceea ce poate fi un indicator al calității auditului, care poate crește performanța companiei” [88, p. 180].

Aceeași idee o are și savantul Manoli M., care susține că „auditorul trebuie să ajungă să obțină o cunoaștere a entității și a mediului său, inclusiv controlul intern al acesteia, suficient pentru a identifica și evalua riscurile existenței denaturărilor semnificative ale situațiilor financiare fie că acestea se datorează fraudei, fie erorilor și suficient pentru a pune la punct și aplica proceduri de audit suplimentare, la fel, el utilizează și raționamentul profesional pentru a determina gradul necesar de cunoaștere a entității și mediul său pentru efectuarea auditului, care, de regulă este mai mic decât cel posedat de management pentru conducerea entității” [61, p. 98].

Suntem de acord cu cele expuse de către cercetătorii menționați, deoarece fiecare entitate, în dependență de sectorul economic în care activează (agricultură, industrie, construcție, bănci etc.) are specificul ei. Prin urmare, un auditor calificat într-un anumit domeniu, ar fi mai potrivit pentru domeniul dat și ar aduce un plus de valoare semnificativ raportului de audit decât un auditor care nu este familiarizat cu specificul entității din sectorul auditat. În acest sens, recomandăm entităților de audit să-și instruiască auditorii pentru anumite sectoare ale economiei, în scopul creșterii nivelului de profesionalism al acestora și pentru oferirea unui tablou mai detaliat asupra activității entității auditate.

Drept urmare, conceptele, raționamentele și cerințele fundamentale ce trebuie să stea la temelia abordării eficace a asigurării calității activității de audit, cuprind aspecte precum: Codul de etică profesională, ISA, resurse ce corespund cerințelor și nevoilor, structura organizațională a

entității de audit, manuale și îndrumare de prestare a serviciilor de audit, personal dotat, politici de management al calității adecvate, instruirea și perfecționarea continuă.

Autorii Colbert G. și Murra D. menționează că „uneori se discută și despre ce înseamnă sau ce determină reducerea calității auditului, mai exact ce comportament implică reducerea calității auditului” [114]. Un element esențial în demersul aprecierii calității unei misiuni de audit este raționamentul profesional. Astfel, economistul Wedemeyer P. D. este de părere că auditorii aplică raționamentul profesional în vederea adoptării deciziilor cu privire la:

- evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, inclusiv potențialele efecte ale fraudei, erorilor și riscului afacerii;
- identificarea, efectuarea și evaluarea procedurilor de audit ca răspuns la riscurile evaluate;
- evaluarea probelor de audit pentru a determina calitatea și gradul lor de adecvare în vederea determinării nevoii de obținere a unor probe suplimentare;
- formarea opiniei cu privire la situațiile financiare și luarea deciziei exprimării sau nu a unei opinii [153, p. 320].

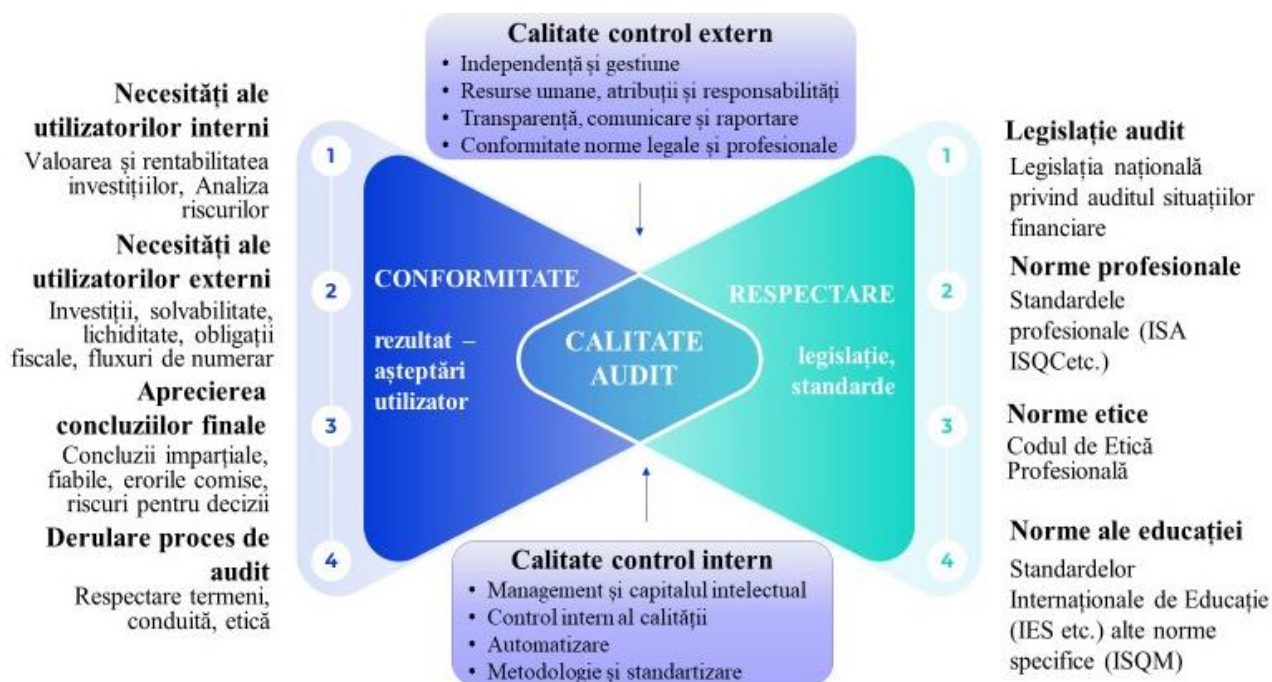


Fig. 2.1. Conceptul calității în audit

Sursa: elaborat de autor

Drept urmare, în baza figurii 2.1., calitatea lucrărilor de audit rezidă din relațiile în care participă entitățile de audit cu clienții sunt complexe, numeroase și obligă respectarea regulilor diferitor autorități și organisme și a normelor profesionale. Acestea se referă la legăturile contractuale cu clienții, cu autoritățile de reglementare/ supraveghere a activității lor, organizațiile profesionale.

În contextul celor menționate, concludem că în demersul unui audit de calitate, unul dintre principalele cerințe trebuie să fie reflectarea necesității de a respecta cerințele structurilor de reglementare, a standardelor de audit, 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.

Autorul a formulat o definiție proprie care ar cuprinde toate aspectele cheie analizate mai sus. **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.

Actele normative de bază care vizează calitatea sunt la nivel de:

- **entitate de audit** - ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe” care stabilește aplicarea și autoritatea Standardelor internaționale privind controlul calității. Scopul ISQM 1 este de „a stabili principiile de bază și procedurile esențiale și de a oferi îndrumare cu privire la responsabilitățile companiei de audit pentru sistemul propriu de control al managementului calității pentru angajamentele de audit și revizuire a situațiilor financiare, precum și pentru alte angajamente de asigurare și servicii conexe” [47].
- **misiune de audit** - ISA 220 „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare” care „stabilește standarde și oferă îndrumare în legătură cu procedurile de control al calității pentru angajamentele de audit asupra situațiilor financiare” [43].

Deopotrivă, alte standarde și ghiduri cu privire la responsabilitatea angajaților unei entități de audit în direcția procedurilor de control al calității pentru varii angajamente sunt recomandate în alte hotărâri și dispoziții ale IAASB. 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 menționat, ISQM 1 definește o serie de termeni în domeniul calității lucrărilor de audit, prezentați în figura 2.2. Toate aceste patru notiuni, *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 entității.

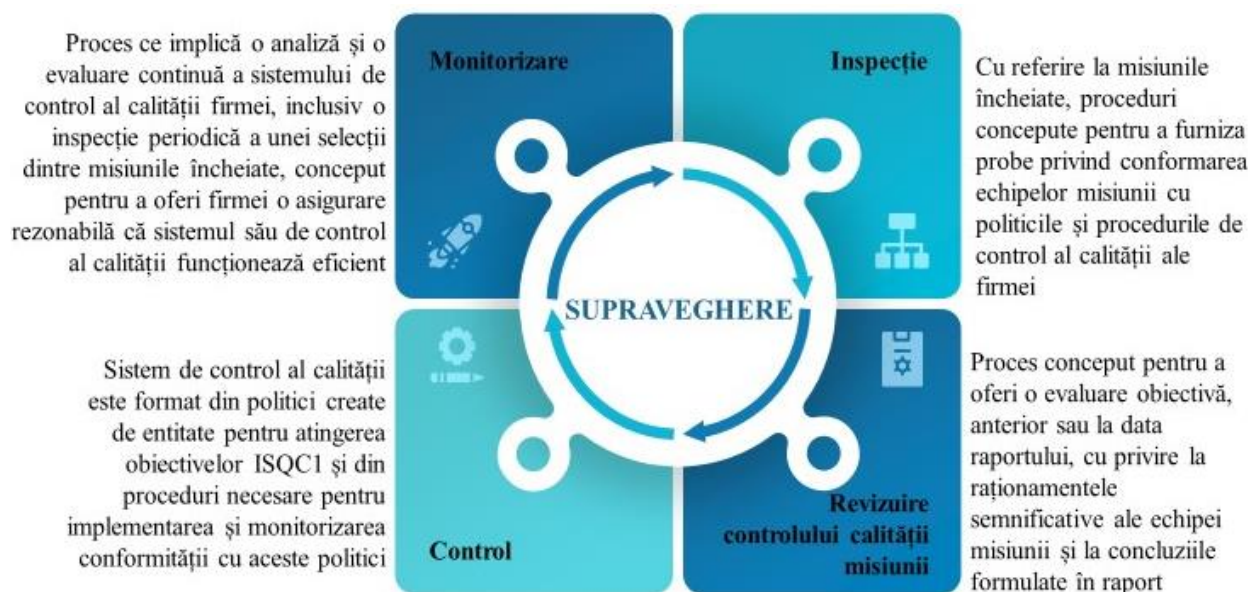


Fig. 2.2. Corelația termenilor în domeniul supravegherii calității lucrărilor de audit

Sursa: elaborat de autor în baza [47]

Monitorizarea are un rol mai amplu, acoperind evaluarea continuă a întregului sistem de control al calității al firmei, inclusiv inspecții periodice ale misiunilor. Sistemul de control al calității (anexa 12) reprezintă cadrul general în care sunt stabilite politicile și procedurile pentru a asigura calitatea activităților de audit în cadrul firmei. Împreună, aceste componente lucrează sinergic pentru a se asigura că entitatea de audit furnizează servicii de înaltă calitate, respectând standardele profesionale și cerințele legale, și că rapoartele emise sunt adecvate și conforme.

Potrivit ISQM 1 entitatea „trebuie să instituie și să mențină un sistem de control al calității care să includă politici și proceduri care să adreseze fiecare dintre următoarele elemente: responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei, cerințele etice relevante, acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice, resursele umane, realizarea misiunii, monitorizare” [47, p. 47].

Savanții Manoli M. și Zlatina N. menționează că „societatea de audit trebuie să stabilească un sistem de control al calității creat pentru obținerea unei asigurări rezonabile că compania și personalul acesteia respectă standardele profesionale și cerințele normative și că rapoartele întocmite de către companie sau partenerii de angajament sunt potrivite în funcție de circumstanțe. Un sistem de control al calității este format din politici create pentru atingerea obiectivelor și din proceduri necesare pentru implementarea și monitorizarea modului de respectare a acestor politici” [57, p. 199].

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.

Astfel, cercetătoarea Chersan I.C. a pus în lumină factorii determinanți ai calității în audit, anexa 13 [9, p. 21], iar, rezultatele obținute de către cercetători în urma analizei influenței factorilor identificați asupra calității auditului sunt prezentate în anexa 14.

În contextul analizei influenței factorilor asupra calității auditului, cercetătorii Khasharmeh H., Desoky A. M. [135] și Bell T. B. constată că „furnizarea de servicii de non-audit clienților de audit este asociată cu o îmbunătățire a calității auditului, în ultimii ani modificările legislative s-au realizat în sensul restricționării în diferite moduri sau chiar interzicerii prestării de servicii de non-audit clienților de audit” [104], tot aici, autorul Bell T.B. susține că „constatarea anterioară este valabilă doar pentru firmele cotate la bursă, în cazul celor necotate, rezultatul fiind invers” [104].

Astfel, în urma chestionarului realizat (anexa 15), 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.

Îmbunătățirea calității auditului necesită o abordare sistematică valabilă pentru toți prestatorii serviciilor de audit. Or, eforturile și stăruințele fragmentare ale angajaților și echipelor individuale de audit se consideră a fi insuficiente și nu vor funcționa, întrucât calitatea auditului nu se poate obține prin remedii rapide. Este necesar să se procedeze organizat, rezolvând fiecare problemă privind calitatea. Deoarece întotdeauna o să apară noi dificultăți, această abordare ar trebui să fie un proces neîntrerupt al entității. Totodată, este vădit faptul că majoritatea problemelor privind calitatea auditului financiar sunt rezultatul unui management defectuos al procesului de audit. În acest demers, asigurarea calității superioare în cadrul unei entități de audit atrage după sine o succesiune de decizii și măsuri ce trebuie adoptate într-un anumit interval de timp.

Reieșind din experiența internațională, se stabilește numărul „practicilor corecte” implicate în activitatea de audit. Așadar, în scopul dobândirii unei calități înalte în activitatea de audit, este necesar de respectat următoarele condiții (figura 2.3.). Prima cerință în organizarea

managementului calității este de a delimita standardele calității și de a introduce procedurile de control al calității ce vor asigura respectarea acestora.

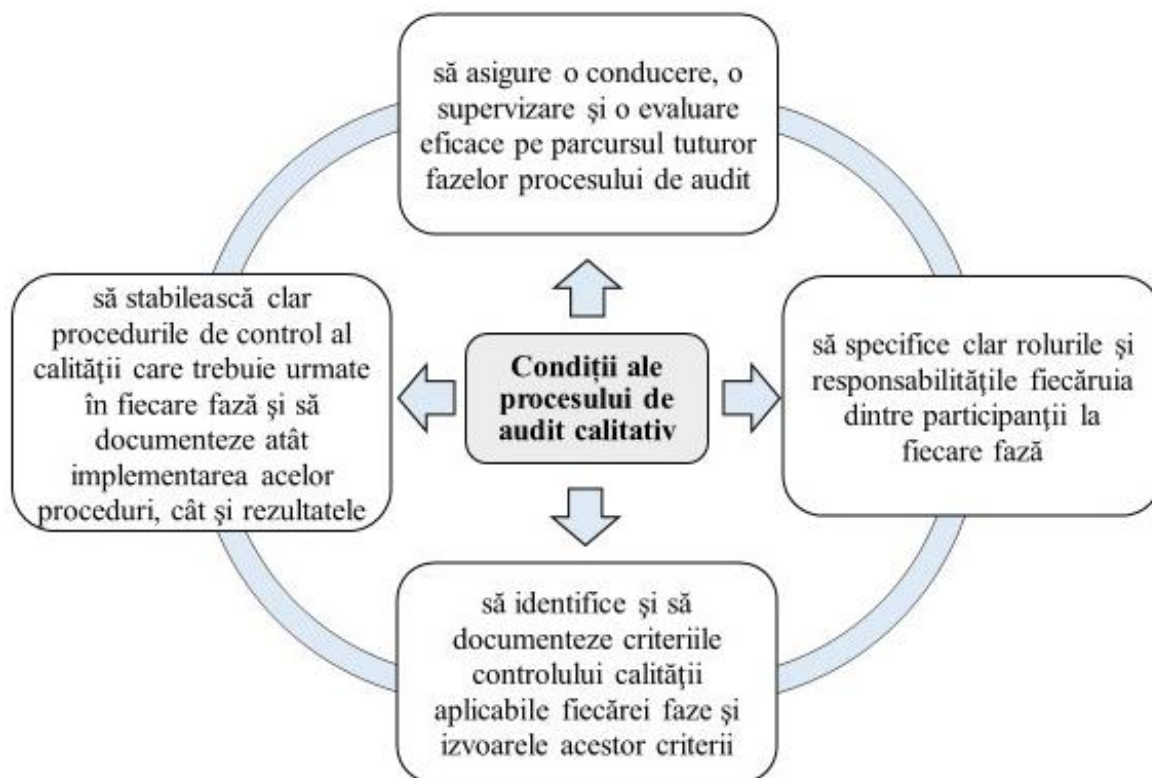


Fig. 2.3. Condiții ale procesului de audit calitativ

Sursa: elaborat de autor

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 conceperea 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.

O formă a evaluării calității se realizează pe plan intern de către auditorii cu mai multă experiență în domeniu, angajați independenți de auditul supus evaluării. De obicei, evaluările post-audit trebuie realizate anual pe un eșantion de audituri selectat.

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. 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 performanța 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.

Factorii cu influența pozitivă asupra calității lucrărilor de audit financiar și procesul de audit de înaltă calitate sunt prezentați în figura 2.4. La nivel național, controlul calității activității de audit este reglementat prin prevederile Legii nr. 271/2017 [54], elaborată în baza conceptului de transpunere în legislația RM a Directivei 2013/34/UE.

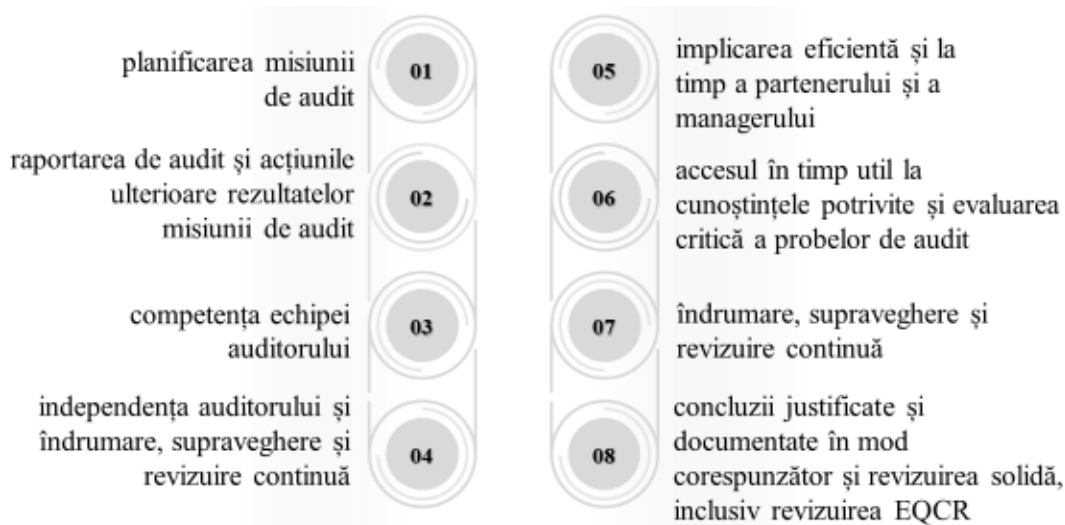


Fig. 2.4. Factorii cu influența pozitivă asupra calității și procesului de audit de înaltă calitate

Sursa: elaborat de autor

Legea nr. 271/2017 [54] în comparație cu Legea nr. 61/2007 [53] oferă un concept nou al controlului calității lucrărilor de audit, fapt menționat și de cercetătorul Iachimovschi A. [39, p. 129]. Prin informațiile prezentate în tabelul 2.1. se prezintă analiza comparativă a aspectelor controlului calității lucrărilor de audit reglementate prin intermediul actelor normative menționate.

Actele legislative, prezentate în tabelul 2.1. conțin cerințele de instituire și documentare a politicilor și procedurilor proprii de control a calității lucrărilor de audit, precum și cerințele de raportare către autoritatea de supraveghere a conformității politicilor și procedurilor de control al calității.

Tabelul 2.1. Aspecte reglementate aferente controlului calității lucrărilor de audit

Aspecte abordate	Legea nr. 61 din 16.03.2007	Legea nr. 271 din 15.12.2017
Politici și proceduri de control a calității lucrărilor de audit	Art. 10, aln. (1) prevede că „societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali sunt obligați să elaboreze și să respecte	Art. 24, aln. (1) prevede că „în vederea asigurării calității auditului, entitatea de audit elaborează, aprobă și respectă politicile și procedurile de control al calității auditului”.

Aspecte abordate	Legea nr. 61 din 16.03.2007	Legea nr. 271 din 15.12.2017
	politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit”.	
Documentarea controlului calității în baza procedurilor interne	Art.10, aln. (4) prevede că „procedurile de control al calității lucrărilor de audit aplicate de societățile de audit, de auditorii întreprinzători individuali se documentează conform criteriilor stabilite”.	Art. 24, aln. (2) prevede că „politicile și procedurile de control al calității auditului se aprobă printr-un act (ordin, dispoziție) emis de către organul executiv al entității de audit și se aduc la cunoștința personalului entității”.
Raportarea respectării cerințelor de conformare la politicile și procedurile de control al calității	Art.10, aln. (5) prevede că „societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali prezintă anual Consiliului de supraveghere a activității de audit, până la 30 aprilie al anului ce urmează după anul gestionar informație despre politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit”.	Art. 24, aln. (4) prevede că „entitatea de audit întocmește și prezintă Consiliului, în termen de 4 luni de la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, raportul privind respectarea procedurilor de control al calității auditului. Formatul și conținutul raportului sînt stabilite de către Consiliu”.

Sursa: elaborat de autor în baza [53, 54]

Atât Legea nr. 61/2007, cât și Legea nr. 271/2017, prevăd aceleași cerințe de instituire și documentare a politicilor și procedurilor de control a calității activității de audit, deopotrivă, actele legislative fac referire la cerințele de raportare către autoritatea de supraveghere a conformității politicilor și procedurilor de control al calității. În acest sens, examinând în antiteză prevederile art. 24 din Legea nr. 271/2017 și cele ale art. 10 din Legea nr. 61/2007, deducem următoarele concretizări cu privire la exercitarea controlului calității activității de audit:

- ✓ instituirea politicilor și procedurilor de control a calității;
- ✓ informarea privind conținutul politicilor și procedurilor de control a calității;
- ✓ respectarea cerințelor de conformare la politicile și procedurile de control a calității.
- ✓ identificarea persoanei responsabile de controlul intern al calității auditului;
- ✓ prezentarea condițiilor de efectuare a controlului calității;
- ✓ stabilirea periodicității evaluării eficienței politicilor și procedurilor de control a calității;
- ✓ deducerea tipologiei misiunilor de audit, obligate să fie supuse controlului calității.

Drept urmare, prin art. 24 alin. (3) al Legii nr. 271/2017 entitatea de audit desemnează „un auditor responsabil pentru controlul intern al calității auditului, iar calitatea misiunii de audit se efectuează de auditorul sau partenerul care nu a luat parte la audit” [54]. Respectiv, în cazul în care entitatea nu dispune de acești angajați, prezenta lege prevede „apelarea la o altă entitate de audit prin încheierea unui contract, care va prevedea de asemenea păstrarea confidențialității și a secretului profesional” [54].

Prevederile legislative stabilesc periodicitatea evaluării eficacității politicilor și procedurilor de control al calității auditului. În acest sens, art. 24, alin. (7) al Legii nr. 271/2017 prevede ca „în fiecare an, entitatea de audit să-și evalueze eficacitatea politicilor și procedurilor proprii de control al calității auditului, iar rezultatele acestei evaluări, inclusiv măsurile propuse, să fie luate la evidență acesteia” [54]. De asemenea, această lege nu înfățișează condițiile concrete de realizare a evaluării eficacității politicilor și procedurilor de control al calității activității de audit. În opinia noastră, ar fi o soluție, ca această evaluare să fie petrecută/efectuată de către asociațiile profesionale, membru al căreia este entitatea de audit.

Actualmente, Legea nr. 271/2017 precizează tipurile misiunilor de audit supuse în mod obligatoriu controlului calității. Astfel, controlul calității se realizează la entitățile de audit care au executat misiuni de audit la EIP și la entitățile mari, precizate în baza Legii nr. 287/2017.

Controlul calității este realizat până la emiterea raportului auditorului sau a raportului suplimentar adresat comitetului de audit, după caz. Informațiile prezentate fac referire la controlul intern, numit și control propriu al calității entității de audit. Deci, auditorul trebuie să întocmească regulat documentația de audit care furnizează:

- ✓ înregistrare suficientă și corectă a bazei pentru raportul auditorului; și
- ✓ dovezi despre efectuarea auditului conform ISA-urilor și dispozițiilor aplicabile legale și de reglementare.

Potrivit ISQM 1, „documentarea și comunicarea politicilor și procedurilor pentru firmele mici pot fi mai puțin formale și extinse decât în cazul firmelor mai mari” [47, pag. 16].

Ghidul pentru un Audit de Calitate stipulează că auditorul trebuie să întocmească documentația de audit astfel încât „să permită unui auditor cu experiență care nu a avut nicio legătură cu auditul să înțeleagă:

- ✓ natura, plasarea în timp și întinderea procedurilor de audit aplicate pentru conformitate cu ISA-urile și dispozițiile aplicabile legal și de reglementare;
- ✓ rezultatele procedurilor de audit și probele de audit obținute; și
- ✓ aspectele semnificative apărute în timpul auditului, precum și concluziile formulate în acest sens” [27, p. 291].

Foile de lucru reprezintă evidențe ținute de auditor, în care se consemnează procedurile aplicate, testele efectuate, informațiile obținute și concluziile nepertinente deduse pe parcursul angajamentului [1, p. 267]. Conform art. 25 al Legii nr. 271/2017, „entitatea de audit este obligată să întocmească un dosar de audit pentru fiecare misiune de audit, care trebuie să cuprindă: documentele și informațiile care stau la baza raportului auditorului, documentele menționate la art. 27 alin. (4), alte documente pe care entitatea de audit le consideră relevante” [54]. Deopotrivă, prin

alin. (2) al acestui articol, „dosarul de audit se întocmește în termen de cel mult 60 de zile de la data semnării raportului auditorului și se păstrează la entitatea de audit pentru cel puțin 5 ani” [54].

Referințele de bază privind documentarea auditului financiar sunt date de: ISA 230 – „Documentația de audit”, ISA 500 – „Probele de audit”, ISA 501 – „Probe de audit - considerente specifice pentru elemente selectate”, ISA 505 – „Confirmări externe”, ISA 520 – „Proceduri analitice” și ISA 530 – „Eșantionarea în audit”.

Potrivit ISA 230 „Documentația de audit”, „în cadrul unei misiuni de audit, în atribuțiile auditorului intră obligația de a se documenta cu privire la aspectele importante care pot furniza probe de audit de natură să contribuie la formarea opiniei sale, putând astfel să justifice că auditul a fost realizat cu respectarea normelor de audit în vigoare” [44].

La fel, în perimetrul documentelor de lucru este necesar să fie consemnate evaluările făcute de auditor, aprecierile acestuia cu privire la problemele semnificative care au solicitat exercitarea raționamentului profesional, precum și concluziile cu privire la obiectivele examinate. În această etapă, principala obligație a auditorului este de a pregăti documente de lucru suficient de complete și detaliate pentru a permite o cât mai bună înțelegere a misiunii de audit.

Forma dosarelor de lucru nu este prevăzută în cadrul standardului, ci este lăsată la aprecierea auditorului care face apel la experiența sa profesională, ținând însă cont de faptul că orice terță persoană care ar fi în situația să-și formeze o opinie, având ca bază de date documentele întocmite de auditor, să aibă posibilitatea să o facă.

Documentele întocmite de auditor îl pot ajuta pe acesta atunci când își planifică misiunea și supraveghează derularea acesteia de o manieră cât mai eficientă; asigură condițiile monitorizării și revizuirii activităților desfășurate; înregistrează probele de audit, necesare pentru formarea, susținerea și justificarea opiniei. Important este de menționat faptul că auditorul este obligat să asigure confidențialitatea în ceea ce privește informațiile referitoare la entitatea auditată, totodată, trebuie să păstreze și să arhiveze documentele în siguranță.

Așadar, principalele documente întocmite de auditori sunt **foile de lucru** și **chestionarele** (figura 2.5.). Respectiv, majoritatea auditorilor își păstrează documentația în două tipuri de dosare: dosarul permanent și dosarul curent. *Dosarul permanent* include informații cronologice care au o continuitate ce rezidă din activitățile clientului și sunt relevante pentru mai multe exerciții financiare. Dosarul este actualizat cu informații pertinente din același registru ori de câte ori este cazul. La fel, *dosarul exercițiului (curent)* cuprinde informații privind exercițiul financiar auditat conform angajamentului prestabilit.

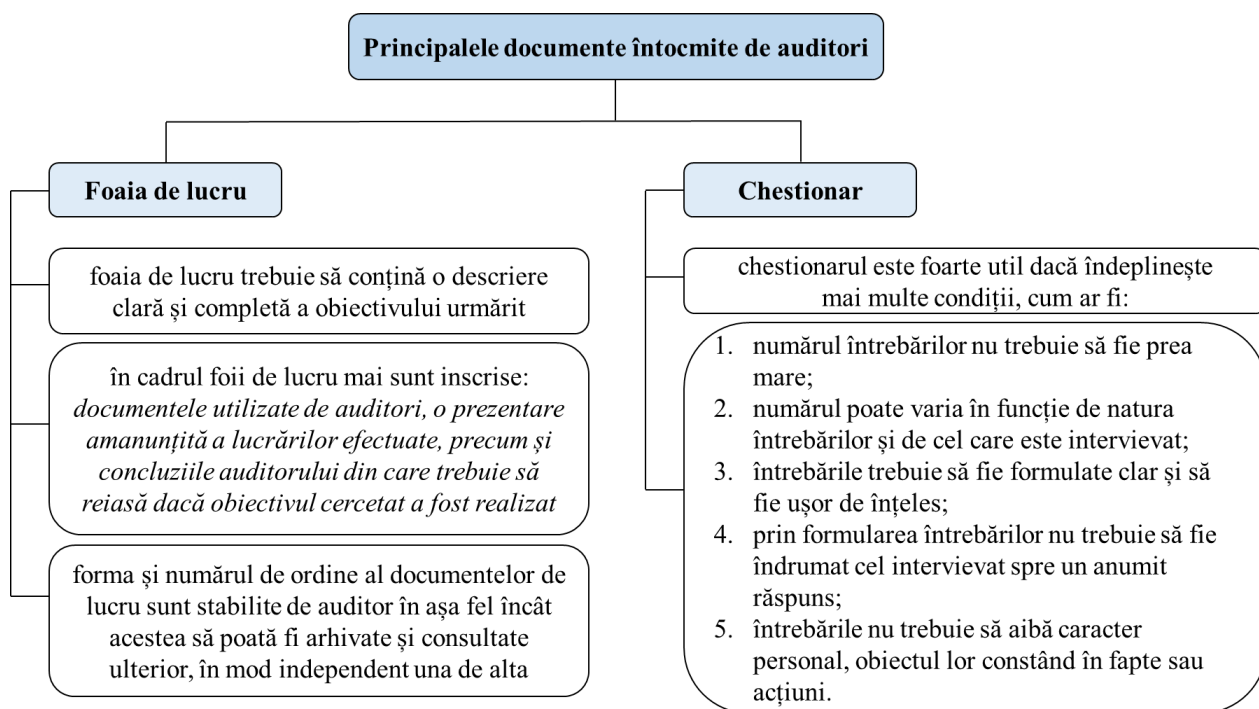


Fig. 2.5. Caracteristica principalelor documente întocmite de auditori cu impact asupra calității procesului de audit

Sursa: elaborat de autor

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 accesul și înțelegerea 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 garantare 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 prezentate în figura 2.6.

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 anexa 16.

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,*

procesele verbale ale Consiliului de Administrație și Adunării generale, lista acționarilor sau asociaților, structura grupului, contracte, asigurări.

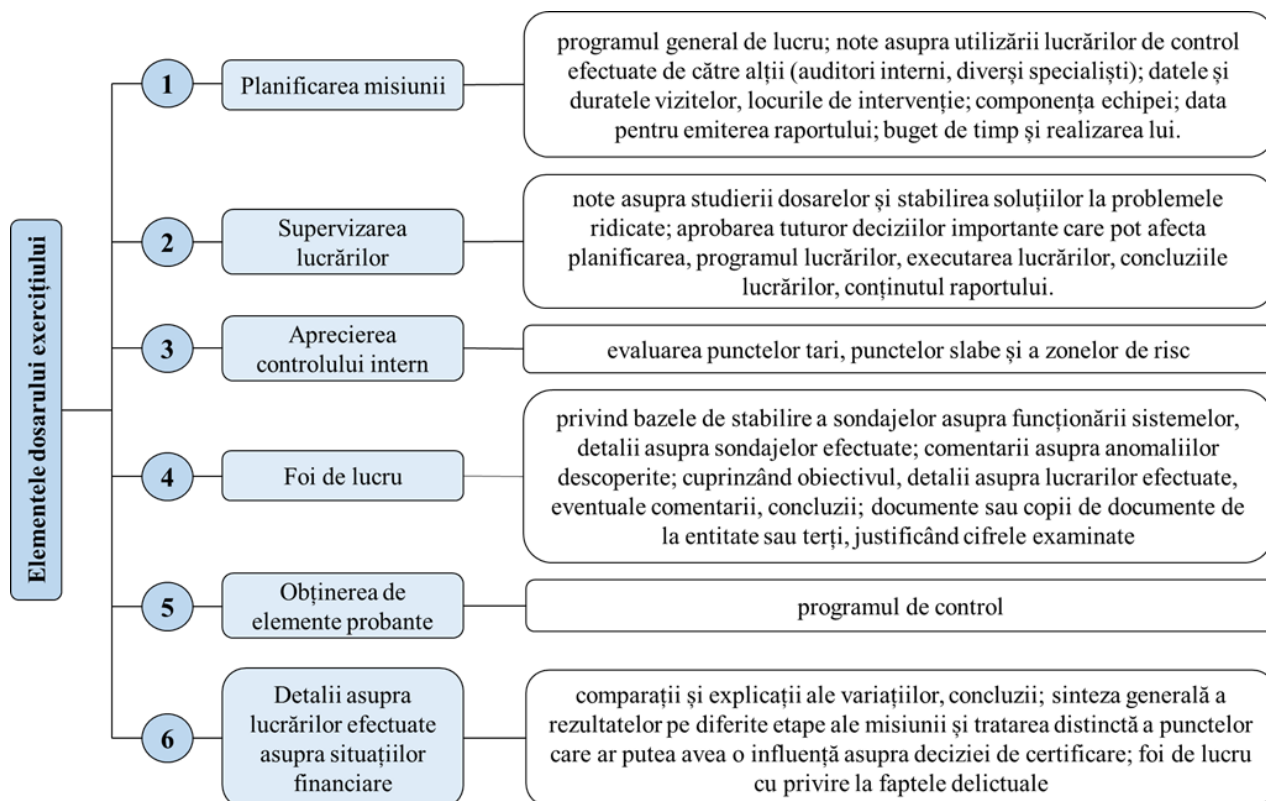


Fig. 2.6. Structura și conținutul dosarului de audit

Sursa: elaborat de autor

Astfel, dosarul permanent se subdivide în 7 secțiuni pentru a facilita lectura și controlul din partea organismului profesional, după cum urmează în anexa 17.

Conform opiniei autorului, auditul intern reprezintă un proces de importanță deosebită în asigurarea calității lucrărilor de audit.

Auditul intern are un rol esențial în facilitarea dezvoltării continue a sistemului de management al calității, iar auditorii interni pot deveni agenți ai schimbării și îmbunătățirii în sectoarele vitale ale unei entități. Pentru a îmbunătăți calitatea auditului intern, autorul propune introducerea unui formular de control care să sprijine auditorii în desfășurarea activităților lor cu mai mare eficiență. Acest formular de control ar fi structurat în pe următoarelor direcții:

1. Identificarea și documentarea corespunzătoare a proceselor implicate.
2. Definirea precisă și detaliată a funcțiilor și responsabilităților implicate în procese.
3. Descrierea mecanismelor de control aplicate asupra proceselor.
4. Evaluarea eficienței proceselor.
5. Motivarea pentru îmbunătățirea și dezvoltarea proceselor.

Acest formular ar urma să fie folosit în toate subdiviziunile entității auditate în timpul misiunii de audit, cu scopul de a contribui la îmbunătățirea rezultatelor auditului.

După părerea noastră, existența auditului intern într-adevăr reprezintă un element important și util pentru entitate, însă acesta se poziționează la un nivel mai inferior și ține doar de activitatea managerială a unei entități, în scopul de a lua decizii corecte în anumite situații pe intern, cum ar fi: optimizări, dezvoltare de procese, îmbunătățiri etc. Prin urmare, nu poate exista un sistem de supraveghere extern al auditului intern și deci nu poate fi controlat de autoritățile abilitate ale statului. La acest subiect, autorul s-a expus mai amănunțit într-o cercetare [147].

În România, piața serviciilor de audit, dispune de exemple concrete în elaborarea și aplicarea, la nivel de organism profesional, a documentelor care au un impact pozitiv asupra calității lucrărilor de audit. Așadar, procedurile de audit prezentate în Ghidul pentru un Audit de Calitate, publicat de CAFR în anul 2019 (manual de proceduri de audit destinat membrilor, actualizat pentru a se pune în acord cu SIA), servește un exemplu bun în soluționarea chestiunilor legate de calitatea lucrărilor de audit.

Procedurile de audit pentru un audit de calitate elaborate de CAFR sunt prezentate în anexa 18. Ghidul pentru un Audit de Calitate reprezintă o asistență în elaborarea și documentarea procedurilor de audit, în vederea conformității cu SIA pentru auditorii din România. Toți membrii CAFR au obligația să adere la Codul Etic Internațional pentru Profesioniștii Contabili emis de IESBA și să implementeze un sistem de control al calității referitor la efectuarea misiunilor de audit, revizuire, alte misiuni de asigurare și servicii conexe, în conformitate cu standardele aplicabile [28].

Prin urmare, în tabelul 2.2. sunt prezentate cerințele pentru un audit de calitate și structura pe care trebuie să o dezvolte fiecare membru al CAFR în conformitate cu cerințele ISQM 1 și ISA 220 în funcție de experiența dobândită în timp și modul de organizare, atunci când implementează un sistem de control al calității referitor la efectuarea misiunilor de audit, revizuire, alte misiuni de asigurare și servicii conexe.

Tabelul 2.2. Cerințele ISQM 1 și ISA 220 pentru un audit de calitate

Norma aplicată	Cerințe de bază
ISQM 1 – Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe	1. Aplicarea și conformitatea cu cerințele relevante; 2. Elementele unui sistem de control al calității; 3. Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei; 4. Cerințele etice relevante; 5. Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și misiuni specific; 6. Resurse umane; 7. Realizarea misiunii; 8. Monitorizare; 9. Documentația sistemului de control al calității.

Norma aplicată	Cerințe de bază
ISA 220 – Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare	1. Responsabilitățile conducerii pentru calitatea auditurilor; 2. Cerințe etice relevante; 3. Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit; 4. Desemnarea echipelor misiunii; 5. Desfășurarea misiunii; 6. Monitorizare; 7. Documentație.

Sursa: elaborat de autor în baza [28]

Entitatea de audit trebuie să stabilească un sistem de control al calității care să-i ofere o asigurare rezonabilă că atât entitatea în ansamblu, cât și personalul acesteia respectă standardele profesionale și cerințele normative. Deopotrivă, să-i garanteze că rapoartele întocmite de către aceasta sau partenerii de angajament sunt oportune și corespund circumstanțelor. După cum se poate observa, sistemul de control al calității este alcătuit din politici și proceduri, destinate atingerii obiectivelor, implementării și monitorizării gradului de respectare al acestora.

ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe” este predestinat aplicării de către toate entitățile de audit. Astfel, esența politicilor și procedurilor elaborate de către fiecare entitate în raport cu respectarea prevederilor ISQM 1 depinde de numeroși factori, cu precădere: mărimea și caracteristicile operaționale ale entității, apartenența la o rețea sau nu și alți factori. Toate entitățile de audit din RM, după modul de formare a politicilor și procedurilor de control a calității lucrărilor de audit, pot fi clasificate în trei categorii:

1. entitățile din grupul Big four;
2. entitățile regionale; și
3. alte entități de audit (locale).

Un sistem de control al calității robust și solid reprezintă o cerință esențială în îndeplinirea unor servicii de înaltă calitate. În consecință, entitățile de audit, membre a Big four aplică politici de control al calității, elaborate tuturor entităților membre a rețelelor internaționale:

1. **ÎCS „KPMG Moldova” SRL**, aplică manualul Global al KPMG privind Calitatea și Managementul Riscului (*Global Q&RM Manual*);
2. **ÎCS „Pricewaterhouse Coopers Audit” SRL**, ca firmă membră a PwC International este obligată prin politicile interne de risc și calitate, și reglementările naționale de audit din RM, să implementeze un sistem de control al calității pentru practicile de audit;
3. **ÎCS „Ernst&Young Moldova” SRL**. EY Europe a obținut controlul de drept asupra firmelor membre ale EYG (EY Global) care desfășoară activități în Europa. Astfel, EY

Europe a obținut controlul de drept asupra EY Moldova la 20 martie 2019. În acest sens, aceasta aplică sistemul de control intern al calității, în baza evaluării calității auditului a Programului global ECA (Evaluarea Calității Auditului);

4. **ÎCS „Deloitte & Touche” SRL**, conectată la rețeaua Deloitte prin Deloitte Central Europe Holdings Limited, membră a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, parte a programului de Monitorizare și Evaluare a Calității Serviciilor de Audit la Nivel Global (MECA).

În acest subcapitol au fost descrise principiile și elemente de referință ale calității lucrărilor de audit și documentarea acestora. Au fost abordate unele considerente specifice pentru firmele mici, a fost analizată experiența internațională a activității de audit pentru a stabili numărul practicilor oportune implicării în procesul de audit. Totodată, au fost cercetate modalitățile în care managementul unei entități poate contribui la augmentarea calității și eficacității activității sale.

2.2. Abordări instituționale privind configurarea sistemului de supraveghere a lucrărilor de audit și impactul asupra calității acestora

Din punct de vedere al calității, auditul a fost evaluat de-a lungul timpului atât din perspectiva 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, deși sub aspectul părților interesate, criteriile fiind de obicei diferite.

Așteptările mediului de afaceri și ale beneficiarilor vizează, în general, realizarea unor misiuni de audit de calitate. Prin urmare, ținând cont de bunele practici internaționale care se regăsesc în Directiva 2006/43/CE, în opinia autorului, pot fi conturate următoarele condiții de bază la conceperea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit:

- aria de aplicabilitate a controlului extern al calității;
- independența sistemului de supraveghere publică a auditului;
- formare profesională și experiență relevantă a colaboratorilor autorității de supraveghere;
- raționamentul profesional și obiectivitatea în realizarea inspecțiilor calității.

Directiva 2006/43/CE prezintă principiile supravegherii care ar permite organizarea unui sistem eficient de supraveghere publică pentru auditorii legali și firmele de audit. Potrivit art. 32 din Directiva 2013/34/UE „statele membre organizează un sistem eficace de supraveghere publică a auditorilor statutari și a firmelor de audit pe baza principiilor prevăzute la alineatele (2)-(7) și desemnează o autoritate competentă responsabilă cu această supraveghere” [19, art. 32].

Principiile sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit se referă la cerințele de organizare și funcționare ale sistemului care soluționează probleme legate de tratamentul echitabil și nepărtinitor al exercitării controlului extern al calității auditului, și care sunt luate în considerare la stabilirea condițiilor pentru ca informația privind asigurarea calității să fie transparentă și accesibilă întregii societăți și în acest mod să contribuie la dezvoltarea mediului de afaceri. În continuare, în tabelul 2.3, autorul prezintă principiile general-acceptate la nivelul comunității UE în paralel cu cerințele legislației autohtone coroborate cu principiile supravegherii.

Tabelul 2.3. Principiile de bază la constituirea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit

Principii general acceptate la nivelul comunității UE	Cerințele legislației autohtone coordonate cu principiile supravegherii
P1. Toate entitățile de audit și auditorii legali fac obiectul supravegherii publice	Fiecare entitate de audit este supusă controlului extern al calității
P2. Autoritatea competentă este guvernată de nepracticieni	Comitetul de supraveghere a auditului este format din 7 membri nepracticieni
P3. Responsabilitatea finală pentru exercitarea supravegherii îi revine unei autorități competente	Organul de supraveghere publică a auditului este Consiliul, aprobat de către Guvern
P4. Autoritatea competentă este investită cu competențele necesare pentru îndeplinirea atribuțiilor și competențelor	Consiliul este o instituție publică autonomă, cu statut de persoană juridică, responsabilă pentru supravegherea publică a auditului
P5. Autoritatea competentă este independentă și transparentă	Consiliul își desfășoară activitatea în baza principiilor de autogestiuine, pe pagina web oficială se plasează informații privind activitatea sa

Sursa: elaborat de autor în baza [19], [54]

Din analiza acestui tabel se observă că întrucât RM este 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.

Independența sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit reprezintă o condiție pentru autoritatea respectivă de a-și exercita liber și în mod nepărtinitor atribuțiile și funcțiile sale. Principiile general-acceptate la nivelul comunității UE prevede că autoritatea competentă să fie guvernată de nepracticieni. Deși, un stat poate desemna una sau mai multe autorități competente pentru a îndeplini atribuțiile de supraveghere a calității lucrărilor de audit, Directiva 2006/43/CE stabilește ca responsabilitatea finală să revină unei singure autorități. De exemplu, în România „autoritatea căreia îi

revine responsabilitatea finală pentru îndeplinirea atribuțiilor de supraveghere publică a auditului este ASPAAS și care funcționează în subordinea Ministerului Finanțelor Publice” [51].

În RM, responsabilitatea finală pentru exercitarea supravegherii îi revine CSPA, care a fost aprobat în calitate de organ de supraveghere publică a auditului de către Guvernului RM [54].

Totodată, respectarea principiului independenței presupune ca finanțarea sistemului de supraveghere să fie sigură și fără influențe din partea entităților de audit sau a auditorilor, ceea ce ar semnifica ca sistemul să dispună de resurse corespunzătoare care nu depind de cotizațiile celor care fac obiectul supravegherii publice.

Principiile enunțate sunt realizabile în condițiile luării în considerare a bunelor practici împărtășite de către țările membre ale UE și care s-au manifestat prin racordarea la un set de cerințe complementare, coordonate cu acquis-ul comunitar. Formarea profesională și experiența relevantă este, de asemenea, un principiu de bază la conceperea sistemului de supraveghere, ce asigură în mod direct calitatea lui. Nu doar o configurare reușită a acestui sistem poate soluționa riscurile ce țin de calitate, dar și aptitudinile profesionale ale colaboratorilor autorității de supraveghere în ceea ce privește auditul legal și raportarea financiară pot asigura încrederea publicului în realizarea angajamentelor de supraveghere a domeniului de activitate în cauză.

Considerăm că este principal ca la baza conceptului sistemul de supraveghere a calității lucrărilor de audit să se evite orice conflicte de interese între cei care fac controale externe ale calității și entitatea de audit sau auditorul legal care fac obiectul acestor controale. În vederea respectării acestui principiu, credem că ar fi rațional să se pună accent pe aplicabilitatea procedurilor obiective de selectare a entităților de audit sau auditorilor incluși în verificările pentru misiuni specifice de control al calității. Totodată, menționăm că autorul și-a expus mai detaliat punctul de vedere asupra acestui subiect în una din lucrările sale [148].

La nivel național, aceste principii se regăsesc în Legea nr. 271/2017 care prevede instituirea controlului extern al calității activității de audit. În acest context, autoritatea responsabilă de exercitarea controlului extern al calității activității de audit se regăsea atât în Legea nr. 61/2007, deja abrogată, cât și în prevederile Legii nr. 271/2017, astfel, în tabelul 2.4. se prezintă situația comparativă a autorităților de control extern cu privire la calitatea activității de audit.

Tabelul 2.4. Situația comparativă a autorităților de control extern cu privire la calitatea activității de audit

Termenii de referință	CSAA	CSPA
Statutul juridic	Autoritate administrativă creat pe lângă MF	Instituție public autonomă, cu statut de persoană juridică

Termenii de referință	CSAA	CSPA
Atribuții	Exercitarea controlului extern al activității de audit prin intermediul Serviciului de control și verificare	Efectuarea controlului extern al calității în scopul gestionării sistemului de asigurare a calității auditului
Frecvența controalelor	În baza planului de activitate a Serviciului de control și verificare	Cel puțin o dată la 3 ani - în cazul auditului la EIP, în celelalte cazuri - o dată la 6 ani
Sursele de finanțare	Mijloacele prevăzute în bugetul de stat	Plățile și cotizațiile anuale ale entităților de audit, auditorilor și stagiarilor, bugetul de stat, alte surse /sistemul mixt de finanțare

Sursa: elaborat de autor în baza [53, 54]

Totodată, din perspectiva Legii nr. 271/2017, una dintre sarcinile de bază ale Consiliului o reprezintă controlul extern al calității, care „se efectuează în scopul gestionării sistemului de asigurare a calității auditului, precum și în vederea constatării existenței și a modului de aplicare a politicilor și a procedurilor de control al calității auditului la nivel de entitate de audit, precum și a politicilor și a procedurilor de control al calității auditului la nivel de misiune de audit” [54, art. 41, alin. (1)]. Prin urmare, „fiecare entitate de audit este supusă controlului extern al calității cel puțin o dată la 6 ani, iar entitățile care efectuează auditul la EIP – cel puțin o dată la 3 ani” [54, art. 41, alin. (3)]. Drept urmare, cadrul legal menționează că „modul de efectuare a controlului extern al calității și de aplicare a măsurilor disciplinare este stabilit în Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, aprobat de către CSPA” [54, art. 41, alin. 4]. Structura organizatorico-funcțională a Consiliului este prezentată în fig 2.7.

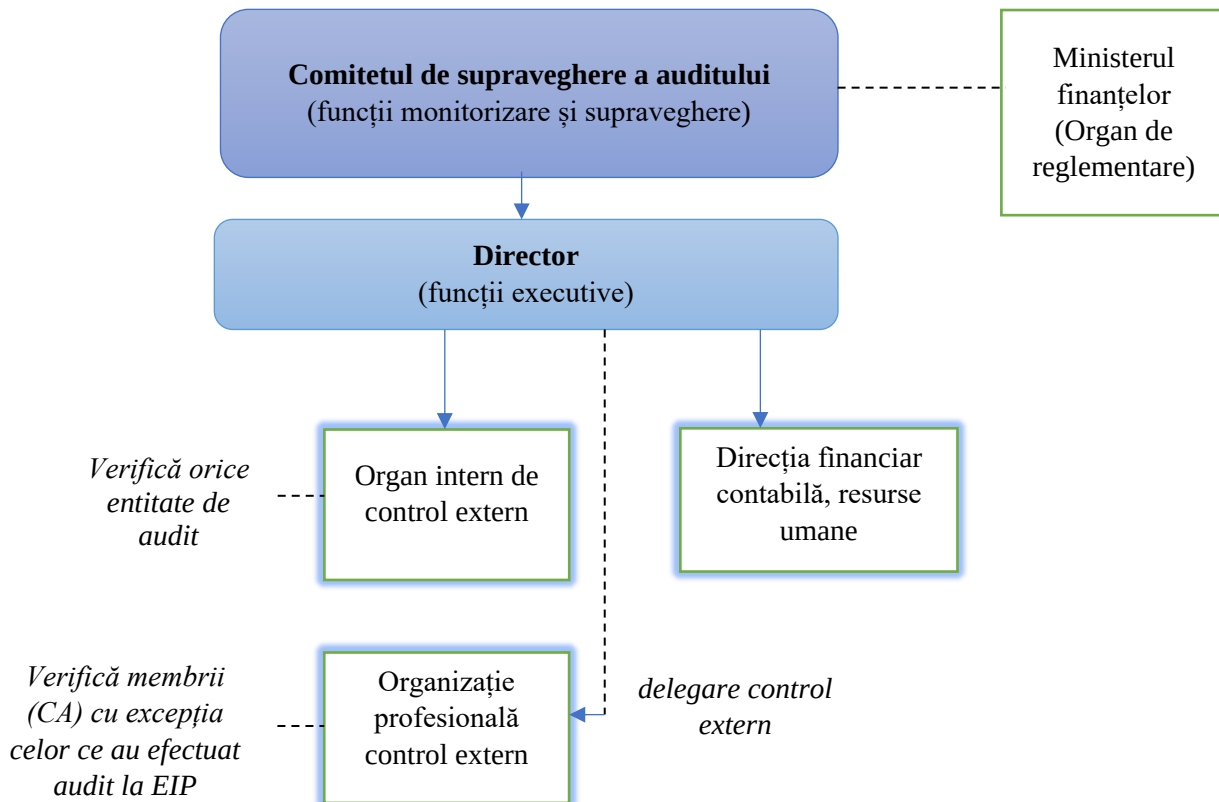


Fig. 2.7. Structura organizatorico-funcțională actuală a CSPA

Sursa: elaborat de autor în baza [54]

În opinia autorului, pentru a răspunde la întrebările abordate în ROSC (2013), ar fi necesară completarea Legii nr. 271/2017 cu un articol suplimentar, care ar stabili obligativitatea calității de membru al organizației profesionale pentru auditorii financiari certificați și entitățile de audit. În urma analizei situației pe piața serviciilor de audit, compartimentul organisme profesionale, în mai mare măsură, ar corespunde cerințelor înaltate de ACAP. Auditorul certificat Ciobanu V. menționează că „părerile auditorilor, în partea ce ține de organismul profesional al auditorilor care urmează să fie desemnat prin lege, sunt diferite, uneori diametral opuse. Se simte un antagonism greu de remediat din partea unor organizații profesionale existente, neacceptarea a tot ce se discută și se propune în afară de varianta proprie. Decizia se reduce la desemnarea unei organizații profesionale din cele 2-3 care pretind la aceste funcții sau crearea unui organism profesional al auditorilor – Camera auditorilor” [10].

Regulamentul de activitate al CSPA în RM, transpune prevederile Directivei 2006/43/CE. Potrivit cadrului normativ în vigoare, „organele de conducere ale Consiliului sunt Comitetul și directorul executiv (în continuare – director)” [54, art. 38, alin. (1)] care are următoarele drepturi:

- să solicite de la organele administrației publice, instituții și organizații, inclusiv de la asociațiile profesionale din domeniul auditului, entități de audit, auditori documentele și informațiile necesare exercitării atribuțiilor sale;
- să atragă specialiști cu un înalt nivel de calificare din domeniul economic sau juridic în vederea soluționării problemelor examinate de Comitet, cu respectarea principiilor de activitate a Comitetului” [81, pct. 14].

Din punct de vedere structural, Comitetul este format din „7 membri nepracticieni, care posedă cunoștințe în domeniul economic sau în cel juridic și are următoarea componență: 2 reprezentanți ai MF, un reprezentant al BNM, un reprezentant al Curții de Conturi, un reprezentant al CNPF, un reprezentant al mediului de afaceri și un reprezentant al mediului academic specializat în audit” [54, art. 38, alin. (2)].

În aceeași ordine de idei, potrivit Regulamentului de activitate al Consiliului de Supraveghere Publică a Auditului, „membrii Comitetului se confirmă de către Guvern pe un termen de 3 ani, pentru maximum 2 termene consecutive, pot fi reconfirmați ulterior nu mai devreme de 3 ani de la data expirării celui de-al doilea termen” [81, pct. 9].

Regulamentul de activitate al Consiliului nu prevede exact o structură divizată pe direcții, dar prevederile acestuia și aspectele practice permit formularea următoarelor concluzii:

1. **nu sunt prevăzute expres structuri pentru problemele juridice și financiar-contabile.** Deși Regulamentul nu prevede secțiuni sau funcții specifice legate de gestionarea problemelor juridice sau financiar-contabile, sunt sau urmează a fi angajate persoane pentru o gestionare adecvată a acestor aspecte.

2. **nu este mențiunea privind instituirea unui organ separat pentru controlul extern al calității auditului.** Deși sunt indicate proceduri legate de specialiștii în controlul extern al calității (CEC) auditului, regulamentul nu prevede în mod explicit crearea unei secțiuni separate pentru aceasta.
3. **lipsa funcțiilor pentru controlul intern (comisie de cenzori).** Regulamentul nu include funcții privind controlul intern, cum ar fi o comisie de cenzori, care ar putea contribui la asigurarea transparenței și eficacității operațiunilor consiliului.
4. **componentă nereprezentativă.** Compoziția membrilor consiliului poate fi nereprezentativă, având în vedere că aceasta este formată în principal din reprezentanți ai statului, cu doar un reprezentant din mediul academic și unul din afaceri. Aceasta poate duce la lipsa diversității și a perspectivelor necesare pentru o supraveghere adecvată.

La nivelul UE, Directiva 2006/43/CE stipulează „condițiile de autorizare și de înregistrare a persoanelor care efectuează audituri statutare, normele aplicabile persoanelor respective în ceea ce privește independența, obiectivitatea și etica profesională, la fel și cadrul pentru supravegherea lor publică” [18, pct. 1]. Respectiv, Directiva 2006/43/CE recomandă ca „în scopul îmbunătățirii credibilității și transparenței verificărilor de asigurare a calității efectuate pe teritoriul UE, sistemele de asigurare a calității ale statelor membre ar trebui să fie controlate de autoritățile competente desemnate de statele membre pentru supravegherea publică a auditorilor statutari și a firmelor de audit” [18, pct. 14]. Deopotrivă, directiva europeană face referire la faptul că verificările de asigurare a calității previn și soluționează eventualele deficiențe ale modului de desfășurare a auditurilor statutare, așadar „pentru a garanta că revizuirile de asigurare a calității sunt îndeajuns de cuprinzătoare, autoritățile competente ar trebui să țină cont, atunci când efectuează aceste revizuri, de amploarea și complexitatea activității auditorilor statutari și a firmelor de audit” [18, pct. 14].

RM se poziționează mai mult spre statele în care toate atribuțiile sunt în sarcina autorității de supraveghere. Această formă de supraveghere este caracteristică mai mult statelor din Europa de Est (foste socialiste – Slovacia, România, Bulgaria etc.), precum și Finlandei și Greciei. Spre polul opus se situează statele Europei Centrale și de Vest (Germania, Franța, Cehia etc.), în care majoritatea atribuțiilor de supraveghere le revin organismelor profesionale. Considerăm că pentru statele dezvoltate, în care organismele profesionale și auditorii au o tradiție seculară și care au o cultură a activității de audit avansată, pot ceda atribuțiile privind supravegherea auditului către organismele profesionale. Pentru RM, ca state în tranziție și dezvoltare a industriei auditului, considerăm un model mixt mai adecvat și reușit în scopul asigurării calității lucrărilor de audit.

În același timp, considerăm că structura actuală a CSPA nu este reprezentativă și poate fi influențată în decizii de membrii – reprezentanți ai organelor de stat, în special MF, BNM și CNFP.

De aceea, propunem o nouă structură a autorității de supraveghere, care să fie una independentă și care să nu depindă de autoritățile statului, în conformitate cu figura 2.8.

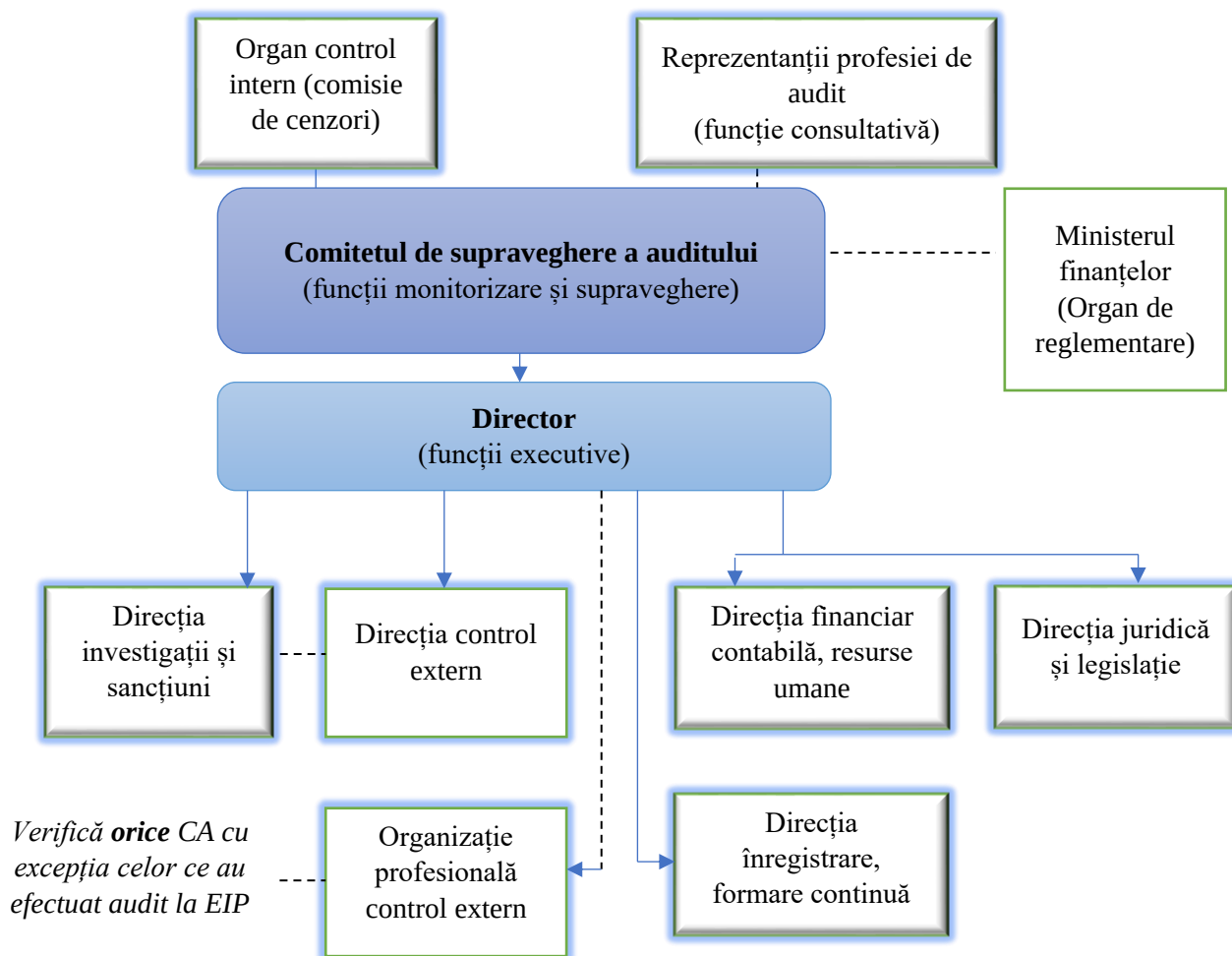


Fig. 2.8. Structura organizatorico-funcțională propusă a autorității de supraveghere

Sursa: elaborat de autor

Structura propusă în figura 2.8., ar oferi o autonomie mai largă autorității de supraveghere, ar asigura calitatea supravegherii atât a entităților de audit cât și auditorilor din alte domenii decât auditul general (auditul bancar sau auditul companiilor de asigurări), ceea ce ar exclude posibilitatea de fraudă.

În contextul celor menționate se propune într-o manieră strategică prin includerea în componența Comitetului de Supraveghere a Auditului și a reprezentanților profesiei de audit. Această modificare ar aduce beneficii semnificative în procesul de supraveghere a auditului din mai multe motive:

1. Reprezentanții profesiei de audit au o **înțelegere profundă a activității de audit**, fiind implicați direct în practica de audit. Acest lucru le permite să identifice mai eficient problemele și provocările specifice cu care se confruntă auditorii în activitatea lor zilnică.

2. Având în componența Consiliului reprezentanți ai profesiei de audit, acesta ar avea acces la **perspective din teren cu privire la evoluțiile**, tendințele și provocările actuale în domeniul auditului. Acest lucru ar permite Consiliului să fie mai receptiv la nevoile și schimbările din industrie.
3. Includerea reprezentanților profesiei de audit poate **crește nivelul de încredere** al publicului în procesul de supraveghere. Acest lucru se datorează faptului că auditorii sunt percepuți ca experți în domeniu și ar putea contribui la asigurarea unei supravegheri mai eficiente și transparente.
4. Reprezentanții profesiei de audit ar putea juca un rol semnificativ în **dezvoltarea și revizuirea standardelor profesionale** pentru auditori, asigurându-se că acestea răspund adecvat nevoilor industriei.
5. Având auditori în Consiliu, se poate **îmbunătăți comunicarea** între autorități de supraveghere și profesia de audit, ceea ce poate facilita procesul de reglementare și supraveghere.

Potrivit pct.41 al Regulamentului de activitate al CSPA, „Consiliul delegă organizațiilor profesionale din domeniul auditului, în baza unui acord, funcția de control extern al calității auditului membrilor lor – entităților de audit, care efectuează auditul la non-EIP, pe un termen de 3 ani de la data selectării organizațiilor profesionale din domeniul auditului” [71; 81]. Condițiile de selectare a organizațiilor profesionale din domeniul auditului pentru efectuarea controlului extern al calității auditului membrilor săi sunt următoarele:

1. numărul entităților de audit membre ale organizației profesionale din domeniul auditului – nu mai puțin de 30 de entități;
2. existența subdiviziunii de control extern al calității auditului în cadrul organizației profesionale din domeniul auditului;
3. posedarea de către specialiștii privind controlul extern al calității auditului a certificatului de calificare a auditorului și experienței în domeniul auditului situațiilor financiare de cel puțin 5 ani [81].

În baza celor expuse, rezultă că corespondența condițiilor de selectare se confirmă prin depunerea dosarului, cu anexarea documentelor corespunzătoare.

Regulamentul de activitate al Consiliului de Supraveghere Publică a Auditului prevede că „decizia de delegare organizațiilor profesionale din domeniul auditului a funcției de control extern al calității auditului membrilor lor se ia de către Comitet în termen de 60 zile de la data depunerii dosarului” [81, pct. 43].

La rândul său, „organizațiile profesionale din domeniul auditului selectate efectuează controlul extern al calității auditului membrilor săi la entitățile de audit care, cumulativ, îndeplinesc condițiile: nu au efectuat auditul la EIP în ultimii 6 ani, au 2 și mai mulți auditori angajați, au efectuat cel puțin 5 misiuni de audit anual în ultimii 3 ani” [81, pct. 44].

În aceeași ordine de idei, în Regulamentul privind controlul extern al calității auditului [82] se stabilește „modul de supraveghere și monitorizare de către Consiliu a organizațiilor profesionale din domeniul auditului cărora au fost delegate funcția de control extern al calității auditului membrilor lor, modul de efectuare a controlului extern al calității auditului, modul de retragere a funcției de control extern al calității auditului, modul de raportare a rezultatelor controlului de către organizațiile profesionale” [81, pct. 45].

Pe lângă selectare, Consiliul poate retrage delegarea funcției de control extern al calității următoarele cazuri: „necorespunderea condițiilor prevăzute la pct. 46 subpct. 2) și 3), neefectuarea controlului extern al calității auditului membrilor săi, neprezentarea informației solicitate de către Consiliu privind controlul extern al calității membrilor săi, precum și alte cazuri stabilite în Regulamentul privind controlul extern al calității auditului [81, pct. 46].

Așa, prin decizia CSPA nr. 21/2020, într-u executarea prevederilor art. 37 alin. (5) al Legii nr. 271/2017 și pct. 43 al Regulamentului de activitate al CSPA, aprobat prin HG nr. 807/2018 a acceptat cererea de delegare către ACAP a funcției de control extern a calității lucrărilor de audit.

Legea nr. 271/2017, prin elaborarea de către societățile de audit a politicilor și procedurilor interne de control al calității și mecanismului controlului extern al calității, de către organul de supraveghere a activității de audit, stabilește ca sarcină asigurarea calității profesiei de auditor din RM la nivelul cerințelor internaționale.

În opinia auditorului Ciobanu V., „o problemă importantă legată de organizarea adecvată a sistemului de supraveghere a activității de audit este finanțarea. Sursele disponibile în acest sens urmează să fie suficiente pentru a remunera munca inspectorilor, care trebuie să aibă o pregătire profesională înaltă, corespunzător, trebuie să fie bine plătiți pentru munca lor” [10]. Este de menționat faptul, că conform prevederilor art. 39, alin.(4) al Legii nr. 271/2017, „Consiliul are dreptul unic de a utiliza mijloacele de pe contul său, iar soldul mijloacelor acumulate și neutilizate pe parcursul perioadei de gestiune rămâne disponibil pe contul Consiliului pentru perioadele de gestiune următoare”.

În RM, „Consiliul este finanțat din plățile și cotizațiile efectuate de auditori și de entitățile de audit, din subvenții de la bugetul de stat primite prin intermediul MF și din alte plăți și cotizații” [54, art. 39, alin. (1)]. Sursele de finanțare a CSPA sunt descrise în figura 2.9.

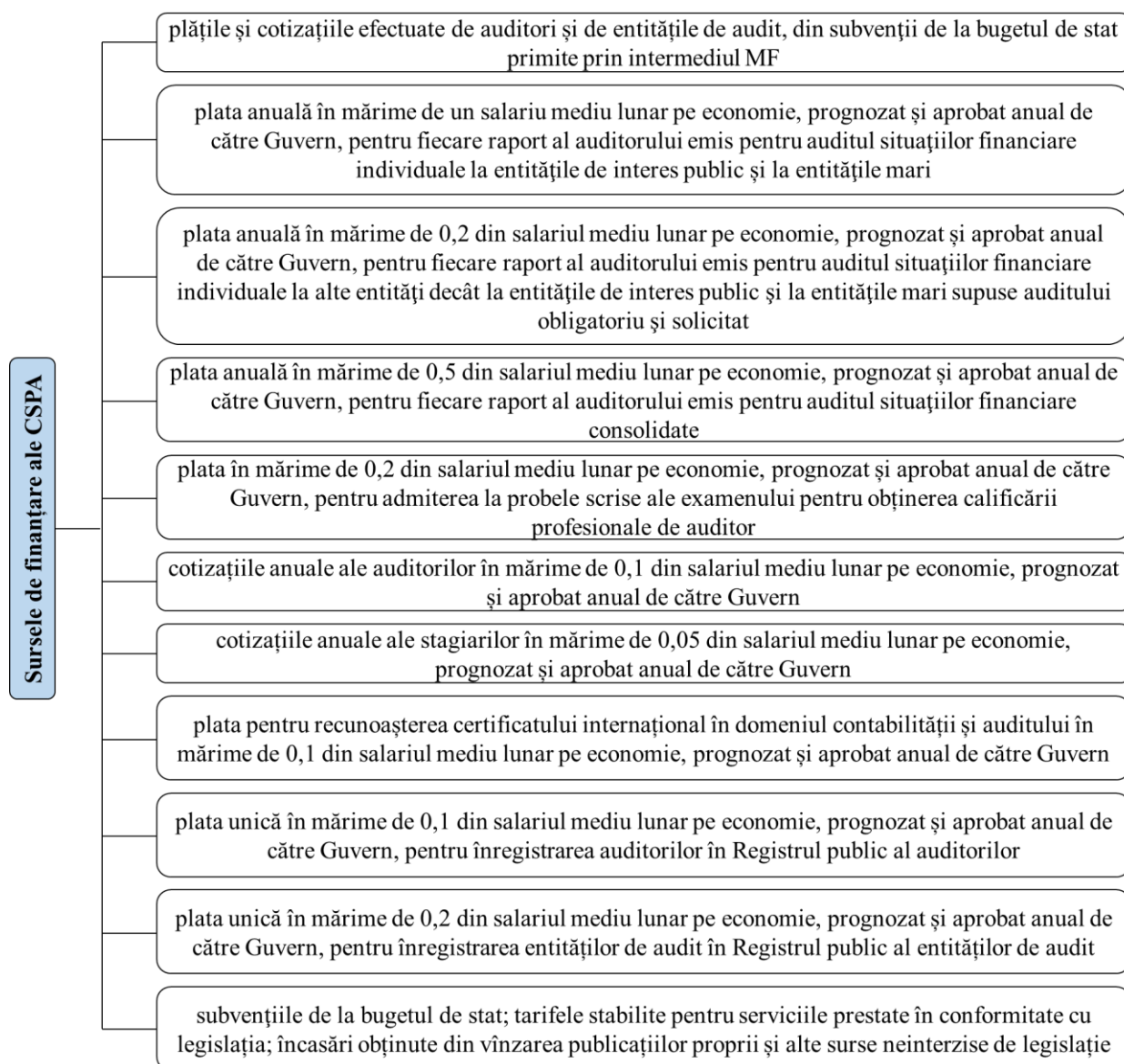


Fig. 2.9. Sursele de finanțare a CSPA

Sursa: elaborat de autor în baza [54, art. 39]

Analiza bugetelor CSPA, la compartimentul venituri, pentru perioada anilor 2019-2021, constată o dinamică pozitivă 2021/2019 numai pentru două surse:

1. plata pentru raportul auditorului emis privind auditul situațiilor financiare individuale ale entităților conform prevederilor art. 39, alin. (3) (pct. 2 și 3 din raport) s-a majorat cu 116,01%; și
2. cotizații anuale achitate de auditori, în creștere cu 135,55%.

Contribuția bugetului de stat la formarea veniturilor bugetului CSPA înregistrează o dinamică negativă, trecând de la 51,48% în 2020 față de 2019, la 32,01% în 2021 față de 2020. Cu toate că în prognoza inițială, formulată în momentul promulgării Legii nr. 271/2017, s-a stabilit o cotă de 7,30% pentru contribuția statului, ponderea contribuției bugetului de stat în totalul veniturilor a scăzut de la 45,05% în 2019 la 11,60% în 2021. Această evoluție sugerează o tranziție

de la un model mixt de finanțare a bugetului (din bugetul de stat și din contribuțiile profesiei) către unul în care profesia de audit contribuie mai semnificativ la veniturile bugetului CSPA.

Potrivit literaturii de specialitate, țările UE aplică trei forme de finanțare a activității instituției cu funcții de supraveghere a activității de audit, prezentate în figura 2.10.

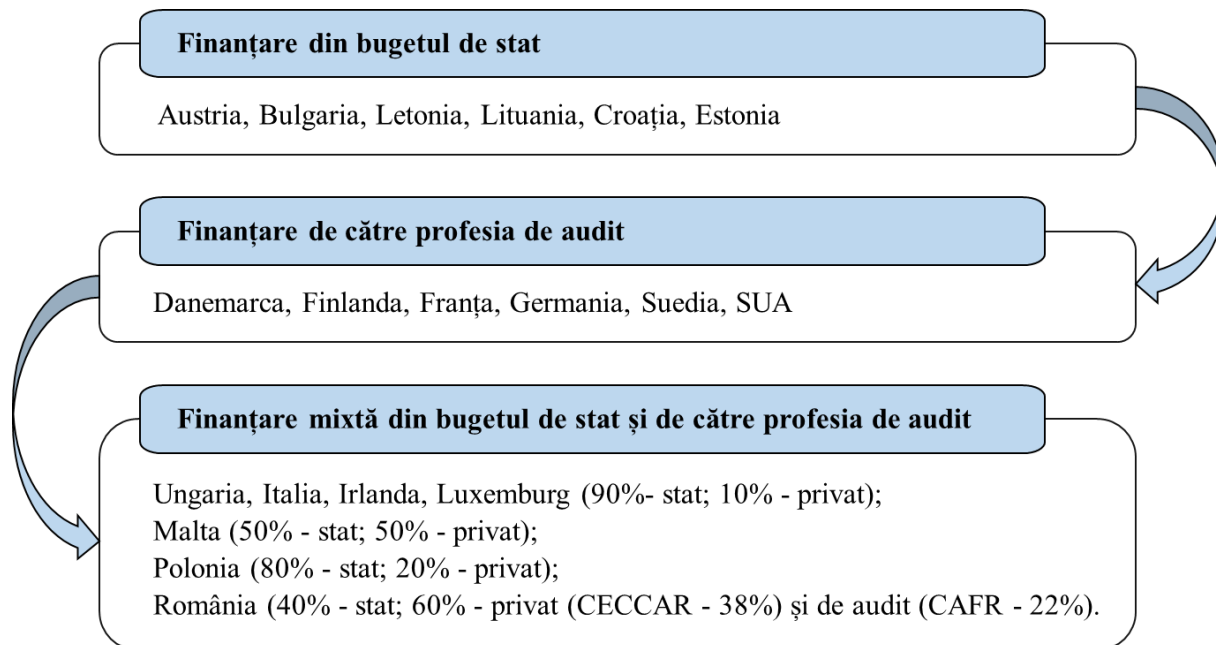


Fig. 2.10. Forme de finanțare a activității de supraveghere a auditului

Sursa: elaborat de autor în baza [10]

În opinia noastră, tipul de finanțare este determinat de posibilitățile bugetare ale statului și de piața serviciilor de audit din fiecare stat. Din sursele totale de finanțare a Consiliului, 92,7% sunt atribuite profesiei și 7,30% revin bugetului de stat. Se evidențiază un raport mai puțin echilibrat, deși nu contravine practicilor europene. Reieșind din nivelul de dezvoltare a serviciilor de audit din RM, precum și din dimensiunea pieței și cererii mici de servicii, considerăm că o finanțare în totalitate a profesiei de audit de către firmele de audit și/sau auditori ar fi o povară prea grea pe umerii acestora. Practicienii chestionați prin chestionarul de la Anexa 11 indică cea mai mare dificultate în relația cu reprezentanții CSPA, ca fiind cea a poverii plăților și cotizațiilor achitate – 38%, alta fiind impedimentele în procesul de pregătire profesională și certificare a stagiarilor în audit – 19%, imperfecțiunea cadrului legal – 14,3%, frecvența și strictețea desfășurării controalelor externe – 9,5%. Restul respondenților întâmpinând alte tipuri de dificultăți. Totodată, circa 47,6 % din auditorii chestionați, consideră că una din principalele direcții de perfecționare a sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit ar fi modificarea structurii, componenței și atribuțiilor CSPA.

O sursă principală pentru finanțarea activității consiliului se estimează a fi plățile anuale ale entităților de audit și din cotizațiile anuale ale auditorilor. Conform prevederilor art. 39 din

Legea 271/2017, „plățile anuale ale entităților de audit sunt calculate pentru fiecare raport al auditorului emis, cum ar fi în mărime de un salariu mediu lunar pe economie pentru fiecare raport al auditorului emis pentru auditul situațiilor financiare individuale la EIP și la entitățile mari, iar în cazul auditului situațiilor financiare individuale la alte entități decât la EIP și la entitățile mari supuse auditului obligatoriu și solicitat se aplică plata anuală în mărime de 0,2 din salariul mediu lunar pe economie, prognozat și aprobat anual de către Guvernul RM” [54].

Credem că ar fi corect ca activitatea autorității de supraveghere să nu fie finanțată direct de către subiecții controlați, în caz contrar există riscul încălcării principiului independenței acestei instituții în exercitarea atribuțiilor și funcțiilor sale. Directiva 2006/43/CE prevede ca „finanțarea sistemului de supraveghere publică să nu fie sub nici un fel de influențe inadecvate din partea auditorilor și entităților de audit” [18, art. 32, alin. (7)].

Așadar, conform principiului enunțat poate fi admisă finanțarea din partea subiecților supravegheați cu condiția evitării influenței inadecvate din partea acestora. De aceea, în varianta actuală a modelului de finanțare a Consiliul expusă în Legea nr. 271/2017, plățile care vor fi efectuate de către auditori și entitățile de audit sunt în mărimi fixe și depind doar de prognoza salariului mediu lunar pe economie, dar nu de mărimea onorariilor încasate din exercitarea misiunilor de audit. Cu atât mai mult că, cotizațiile anuale vor fi achitate atât de către auditori, cât și de către stagiarilor în audit. Astfel, „cotizațiile anuale ale auditorilor sunt stabilite în mărime de 0,1% din salariul mediu lunar pe economie, prognozat și aprobat anual de către Guvern, iar cotizațiile anuale ale stagiariilor sunt în mărime mai mici și constituie 0,05% din salariul mediu lunar pe economie” [54, art. 39, alin. (3)]. Prin urmare, suntem de părere că finanțarea mixtă și menționată expres în legislație, cum ar fi 70% / 30% ar reprezintă cea mai bună soluție pentru moment.

Pentru asigurarea transpunerii cerințelor acquis-ului comunitar, statele membre ale UE și cele care au semnat acorduri de asociere au recunoscut bunele practici conceptuale privind sistemul de supraveghere a calității lucrărilor de audit, care au la bază lor anumite principii, reguli și norme prin care să se asigure o administrare reușită a riscurilor legate de calitatea auditului.

Potrivit Directivei 2006/43/CE, „statul organizează un sistem eficace de supraveghere publică a entităților de audit și auditorilor, astfel încât toți aceștia să facă obiectul supravegherii publice” [18, art. 32]. Ca urmare a transpunerii cerințelor europene în legislația națională, prevederea în cauză se regăsește la capitolul 8 din Legea nr. 271/2017, care stipulează că „toți auditorii și toate entitățile de audit constituie obiectul supravegherii publice. Fiecare entitate de audit este supusă controlului extern al calității cel puțin o dată la 6 ani, iar entitățile care efectuează auditul la EIP – cel puțin o dată la 3 ani. Fiecare entitate de audit este supusă controlului extern al calității” [54].

Ținem să menționăm că, întrucât aspectul funcțional al sistemului de supraveghere a auditului este determinat de raționamentul profesional al acestuia pentru stabilirea ariei de aplicabilitate a controalelor externe ale calității auditului, la conceperea procedurilor de stabilire a ariei de exercitare a acestor controale este important ca ele să fie susținute de testarea adecvată a dosarelor de audit, care să includă o apreciere a conformității cu standardele de audit și cu principiul independenței, precum și luarea în considerare a sistemului intern de control a calității din cadrul entității de audit, onorariile de audit percepute și alte resurse cheltuite.

De asemenea, se propune de a fi supuse controlului extern și alte misiuni de audit decât cele exercitate la EIP și la entitățile care sunt obligate prin diverse acte legislative și normative să contracteze entitatea de audit pentru auditarea situațiilor financiare.

În figura 2.11. sunt prezentate tipurile de misiuni de audit realizate de către auditorii și entitățile de audit din RM.

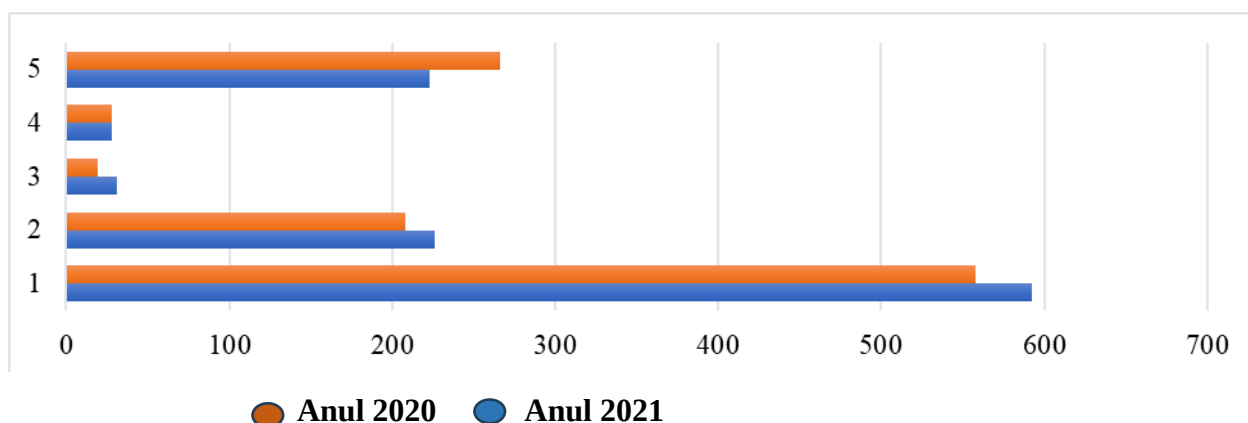


Fig. 2.11. Misiunile de audit realizate de entitățile de audit din RM pe parcursul anilor 2020-2021

Sursa: elaborat de autor în baza [40] (ultima actualizare oficială)

Dacă analizăm misiunile de audit exercitate în ultimii doi ani, observăm că cele mai multe misiuni de audit au ca obiect de verificare situațiile financiare anuale și/sau situațiilor financiare anuale consolidate. În anul 2021, din 662 de misiuni de auditare a situațiilor financiare doar 32 sunt exercitate la EIP.

Potrivit chestionarului de la anexa 15, practicienii întâmpină dificultăți și în îndeplinirea condițiilor de participare la concursurile privind auditarea EIP sunt mai complicate de îndeplinit, cum ar fi: condiția de a avea doi și mai mulți auditori angajați – 23,8%, condiția de efectuare a cel puțin cinci misiuni de audit anual în ultimii 3 ani – 23,8%, condiția de efectuare a auditului la EIP în ultimii 6 ani – 19%, alte condiții – 9,5%. Totuși, aproape ¼ din respondenți nu întâmpină nici un fel de dificultăți în îndeplinirea condițiilor. De aceea, considerăm că este corect să fie extinse controalele externe exercitate pentru asigurarea calității și asupra altor misiuni de auditare a situațiilor

financiar efectuate de entitatea de audit la clientul său în cadrul perioadei supuse inspecției calității. În acest mod, aria de exercitare a acestor controale poate fi extinsă și la alte tipuri de misiuni ceea ce va permite aplicarea unei baze de evaluare mai complexe pentru aprecierea sistemului de control al calității la nivelul entității de audit, precum și pentru a examina respectarea cerințelor de etică profesională a auditorilor.

În acest subcapitol au fost prezentate principiile și elementele de referință ale sistemului de supraveghere a activității lucrărilor de audit. Au fost descrise atribuțiile de bază ale CSAA și a CSPA, statutul juridic, atribuțiile frecvența controalelor și sursele de finanțare al lor. A fost propusă o structura proprie pentru autoritatea de supraveghere care considerăm că ar fi cu mult mai eficientă decât cea existentă. Totodată, au fost enumerate principiile de bază care stau la temelia constituirii sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit.

În următorul subcapitol urmează a fi abordate aspectele problematice cu privire la conceperea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit.

2.3. Aspecte problematice cu privire la conceperea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit

În ultima perioadă, metamorfoza directivelor europene în sfera contabilității și auditului statutar a exercitat o influență semnificativă asupra profesiei de auditor.

În acest sens, o modificare substanțială a fost condiționată de Directiva 2013/34/UE, prin care „au fost stabilite criterii noi privind identificarea diferitelor categorii de entități, respectiv microentități, entități mici, entități mijlocii și mari, precum și pentru recunoașterea grupurilor de entități” [19].

În aceeași ordine de idei, o altă modificare cu impact considerabil este determinată de Directiva 2014/56/UE, de modificare a Directivei 2006/43/CE, împreună cu Regulamentul UE nr. 537/2014 prin care s-a modificat traiectoria exercitării profesiei de auditor, statutul autorității de supraveghere a auditorilor statutari, dar și a entităților de audit.

La nivel global, entitățile au obligația de a deține situații financiare auditate, angajament ce se raportează la referințe diferite, în funcție de zona geografică. Astfel, factorii care au determinat apariția regulilor diferite în anumite țări și regiuni, vorbesc despre sistemul economic, juridic și fiscal, necesitățile de informare, poziția statului privind activitatea de întreprinzător, modul de finanțare a afacerilor și multe alte aspecte individuale.

De exemplu, în SUA sunt obligate să aibă situațiile financiare auditate doar companiile de interes public, pe când celelalte companii nu au această obligație. În pofida inexistenței obligației directe privind auditarea situațiilor financiare, bunele practici și/sau clauzele contractuale pot

decide ca situațiile financiare să fie auditate. La fel, în condițiile inexistenței obligației directe, băncile comerciale pot solicita auditarea situațiilor financiare ale companiilor care acced la credite, la fel, acționarii care nu participă permanent la activitățile companiei, pot solicita auditarea situațiilor financiare și/sau intervenția auditorului.

Analitic, în Europa, obligația privind auditarea situațiilor financiare nu constituie o prerogativă de dată recentă, întrucât, încă din anul 1978, odată cu apariția Directivei 78/660/CEE privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale, a fost prevăzută obligația entităților de a audita conturile anuale de către profesioniști autorizați. Așadar, țările membre ale UE pot fixa varii limite ale pragurilor prevăzute sub nivelul acestora, ceea ce va condiționa ca toate entitățile mici sau doar o parte să fie obligate să auditeze situațiile financiare, motivându-și decizia pe prevederile expuse în pct. 43 al Directivei 2013/34/UE, care precizează că „prezenta directivă nu ar trebui să împiedice statele membre să impună un audit întreprinderilor mici de pe teritoriul lor, ținând cont de condițiile și nevoile specifice ale întreprinderilor mici și de utilizatorii situațiilor financiare” [19].

În fond, diversitatea reacțiilor rezidă din percepțiile diferite ale țărilor membre ale UE față de entitățile mici și mijlocii, astfel, acestea își bazează deciziile în funcție de rolul lor în economie, importanța informațiilor oferite pentru interesul public și altele.

În aceeași ordine de idei, în anexele 19 și 20 au fost examinate acțiunile țărilor membre în raport cu aplicarea prevederilor Directivei 2013/34/UE, în direcția obligației auditării situațiilor financiare. Conchidem că majoritatea țărilor membre au păstrat și/sau au diminuat valorile celor trei criterii, care obligă la auditare. Deopotrivă, alte criterii le-au stimulat și/sau au stabilit noi obligații de intervenție, audit sau revizuire. La fel, la nivel internațional, începând cu luna septembrie a anului 2016, Cipru a redus la zero valorile celor trei criterii, iar Malta se caracterizează prin cele mai scăzute valori pentru cele trei criterii, stabilind obligația auditării situațiilor financiare în baza prevederilor privind auditarea în legislația fiscală.

În Franța, sunt determinate diverse praguri în funcție de forma juridică a entității. Așadar, pragurile mai mici sunt predestinate societăților pe acțiuni simplificate iar pragurile mai mari fac referire la societățile cu răspundere limitată și cele în nume colectiv, neexistând excepții pentru societățile în comandită.

În aceeași ordine de idei, „în Norvegia, companiile cu răspundere limitată sunt exceptate de la obligația auditării dacă nu depășesc toate cele trei criterii stabilite, în Portugalia, excepțiile nu se aplică în cazul societăților anonime” [96].

În Danemarca și Estonia „sunt stabilite praguri diferite care dau posibilitatea entităților să apeleze la tipuri de asigurare diferite, deci, entitățile care depășesc două din trei valori ale pragurilor mai mici pot opta între revizuirea și auditarea situațiilor financiare, iar cele care

depășesc valorile a două din trei valori ale pragurilor mai mari sunt obligate să aibă situațiile financiare auditate” [96].

În Estonia „nu este prevăzută opțiunea prin care entitățile care depășesc două din trei valori ale pragurilor mai mici sunt obligate să aibă situațiile financiare revizuite, iar cele care depășesc aceste valori, sunt obligate să aibă situațiile financiare auditate” [96].

Pe lângă atitudinile enumerate anterior, este oportună studierea numărului entităților auditate, de exemplu în Belgia, „doar 6% din cele aproximativ 400 000 de companii sunt obligate să aibă situațiile financiare auditate, celelalte pot opta voluntar pentru auditare, în Danemarca, majorarea valorii pragurilor a făcut ca multe companii să renunțe la auditare, în Germania, numărul entităților mici care optează voluntar pentru audit este foarte mic iar în Marea Britanie, după reducerea pragurilor, 63% dintre companii au continuat să aibă situațiile financiare auditate, chiar dacă deveniseră exceptate” [122].

Potrivit autoarei Haapamaki E., „pragurile stabilite pot fi modificate atunci când într-o țară se consideră necesar, de exemplu, în ianuarie 2018, în Finlanda s-a propus creșterea pragurilor, pentru total active de la 100 000 euro la 350 000 euro, pentru cifra de afaceri de la 200 000 euro la 700 000 euro și numărul de salariați de la 3 la 10, printre argumentele invocate regăsindu-se libertatea și responsabilitatea în afaceri” [130]. Totodată, autoarea menționează că în urma propunerii adresate, majoritatea respondenților au votat împotriva majorării pragurilor.

Reieșind din cercetările efectuate pe marginea evoluției auditului în Europa din perspectiva legislației și a standardelor de audit, autorul Blomme H. Susține că în anul 2010, „Suedia a abrogat cerințele obligatorii privind auditul societăților mici cu răspundere limitată, respectiv, în anul 2017, The Swedish National Audit Office, o agenție independentă a Parlamentului, responsabilă cu auditul instituțiilor guvernamentale, a publicat un raport în care afirmă că abrogarea obligației de auditare la entitățile mici a provocat costuri mai mari decât beneficiile și a crescut numărul riscurilor pentru economie” [107].

Din punct de vedere cronologic, declanșarea scandalurilor financiare din SUA, în speță, scandalul Enron care a avut loc în jurul anului 2000 au amplificat nevoia supravegherii publice a auditului statutar. În urma înșelării autorităților de reglementare, în luna iulie a anului 2002, președintele american George Bush a promulgat Legea Sarbanes-Oxley, care a înființat organismul guvernamental PCAOB, investit cu autoritatea supravegherii auditului companiilor publice în demersul apărării intereselor investitorilor și a statului, atrăgând o atenție sporită la întocmirea rapoartelor de audit clare, obiective și independente. Așadar, apariția prezentei legi are o semnificație colosală întrucât aceasta a însemnat sfârșitul autoreglementării profesiei contabile, după aproape 150 de ani de la constituirea primelor forme asociative ale profesioniștilor contabili, în Marea Britanie.

În consecință, propagarea a fost destul de rapidă, țările membre ale UE având obligația de a institui organisme de supraveghere începând cu 01 ianuarie 2006. Resectiv, „după obținerea statutului de membru al UE, obligația s-a transferat și asupra României, care a dat curs acesteia înființând, în iulie 2008, Consiliul de Supraveghere Publică a Activității de Audit Statutar, după câteva momente de reformă, în România există, din anul 2017, ASPAAS” [51].

La nivelul UE, spectrul juridic privind supravegherea publică este reglementat de Directiva 2006/43/EC. Prin urmare, „organisme de supraveghere publică au responsabilitate finală pentru supravegherea următoarelor activități: autorizarea și înregistrarea auditorilor statutar și a firmelor de audit, adoptarea de standarde în domeniul eticii profesionale, controlului de calitate al firmelor de audit și activității de audit, formarea continuă a auditorilor, sistemele de asigurare a calității, sisteme de investigare și sancționare disciplinară” [18].

Drept urmare, o parte din atribuțiile menționate pot fi împuternicite către alte autorități, în anumite circumstanțe, organismul de supraveghere având răspunderea finală, ceea ce nu este valabil și în cazul auditorilor EIP. În acest sens, potrivit unui studiu publicat în anul 2019, „din cele 28 de state membre, multe au manifestat încredere în organismele profesionale și au delegat acestora unele atribuții” [96]. Prin urmare, în ceea ce privește auditorii EIP au fost delegate, total sau parțial, un șir de activități prezentate în tabelul 2.5.

Informațiile din tabelul 2.5 confirmă faptul că „organisme profesionale continuă să joace un rol important și să participe la creșterea calității auditului, deci, pentru asigurarea cooperării organismelor de supraveghere în scopul unor atitudini și practici unitare a fost înființat la nivel european COESA, în același scop, din 2006 există IFIAR” [132].

Tabelul 2.5. Delegarea activităților către organele profesionale și autorități

Tipul de activitate delegat	Numărul de țări
Educația (formarea profesională continuă)	20
Înregistrarea auditorilor	14
Controlul calității	14
Publicarea standardelor	13
Educația	21
Asigurarea calității	17
Sancționarea disciplinară	11

Sursa: elaborată de autor în baza [96]

Potrivit unui sondaj realizat în 30 de țări europene cu privire la modul de organizare a organismului de supraveghere, reacția acestora a fost diferită. Așadar, „unele țări au stabilit organizarea acestui organism în cadrul guvernului, altele au stabilit o organizare privată, iar altele au transmis supravegherea unor organisme existente, în concluzie, în cele mai multe țări, finanțarea acestor organisme provine, în totalitate sau în cea mai mare parte, de la profesia de audit” [143].

Reieșind din rezultatele sondajului, „cele mai multe țări membre ale UE au înființat sau reformat organismul de supraveghere în subordinea guvernului: Austria, Cipru, Malta, Finlanda, Germania, Ungaria, Lituania, Malta, Polonia, România, Spania, Suedia, această opțiune presupune și finanțarea organismului, parțial sau total din bugetul public” [143]. Deopotrivă, cercetarea face referire la faptul că „în unele cazuri, finanțarea organismului de supraveghere se face din bugetul public și din contribuția auditorilor, de regulă prin organismele profesionale, iar acesta este cazul Austriei, Germaniei, Ungariei, Maltei și României, finanțare exclusiv din bugetul public primesc în Lituania și Polonia, însă, există și cazuri de organisme guvernamentale care primesc finanțare doar de la auditori sau organismele profesionale, cum ar fi: Finlanda, Spania și Suedia” [143].

De exemplu, în Germania, finanțarea are loc în mărime de 70% din sumele pe care le virează auditorii pentru verificări, diferența acoperindu-se din bugetul federal. Potrivit IFIAR, „taxele pentru inspecții sunt stabilite de Ministerul Federal pentru Economie și Studiu comparativ la nivel european privind criteriile care determină obligația auditării situațiilor financiare și modul de organizare a organismului de supraveghere a auditului statutar, fără implicarea profesiei contabile” [132].

Revenind, rezultatele sondajului indică asupra țărilor care au încredințat supravegherea unui organism independent, în speță: Bulgaria, Croația, Cehia, Franța, Grecia, Irlanda, Slovacia, Slovenia și Marea Britanie. La fel, „în unele cazuri, chiar dacă organismul este independent, finanțarea se face exclusiv de la bugetul de stat în Bulgaria, Croația, Cehia, Slovenia, iar în alte țări membre, finanțarea este exclusiv privată și aici merge vorba despre Franța și Grecia” [143]. Nu în ultimul rând, cercetarea abordează modalitatea finanțării mixte, adică atât de la bugetul de stat cât și de la buget, situație ce se identifică în Irlanda, iar în Slovacia participă bugetul public și companiile listate, analogic, pentru Marea Britanie este caracteristică finanțarea de la companiile listate și de la auditori.

De asemenea, „câteva țări au inclus supravegherea în cadrul unui organism de reglementare existent, cum ar fi: Belgia, Danemarca, Italia, Luxemburg, Olanda, Portugalia. În Belgia, Belgian Audit Oversight College este parte a Financial Services and Markets Authority, organismul de supraveghere a pieței de capital. În Danemarca, supravegherea publică o exercită Danish Business Authority, organism care are ca scop să creeze un mediu de afaceri predictibil și responsabil, având atribuția legală de a administra și întocmi orice modificare la legea companiilor sau la legea contabilității. În Italia, Luxemburg, Olanda și Portugalia supravegherea publică a auditului statutar este exercitată de organismul de supraveghere a pieței de capital” [143]. Sintetizând, se constată numeroase forme de organizare a organismelor de supraveghere la nivel internațional, dar și a numărului de auditori, respectiv, a numărului de EIP.

Prin urmare, numărul EIP din cadrul fiecărei țări membre a UE oscilează în funcție de modalitatea în care țările membre pot să desemneze anumite entități ca fiind EIP, peste numărul entităților stabilite prin directivă.

În consecință, studiul realizat de Accountancy Europe [143], arată că „un număr de 12 țări au adoptat definiția de referință la nivel european, în timp ce alte 18 țări au extins definiția acestora prin prevederi naționale, aceasta a făcut ca numărul de EIP să difere semnificativ, de exemplu, Germania a adoptat definiția europeană și declară 1 150 de EIP, iar Franța, care a extins definiția, declară 1 796 de astfel de entități” [143].

În România, coordonatele EIP sunt definite prin Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și a celor consolidate, ce caracterizează EIP drept:

- societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată;
- instituțiile de credit;
- societățile de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare;
- instituțiile financiare nebancare [51, pct. 12, art. 2].

După cum am menționat anterior, la nivel internațional, SUA reprezintă prima țară care a înființat în anul 2002 autoritatea de supraveghere publică – PCAOB), în baza legii Sarbanes Oxley. Așadar, atribuțiile autorității se grupează în patru activități: înregistrarea auditorilor, verificarea, stabilirea standardelor relevante și sancționarea auditorilor.

Datorită globalizării piețelor financiare, ulterior s-au înființat autorități de supraveghere în numeroase țări. Cu precădere, în anul 2006 s-a înființat IFIAR la Paris, organizație ce a reunit autoritățile de reglementare independente de audit din 18 jurisdicții internaționale, IFIAR având drept scop îmbunătățirea calității auditului la nivel mondial și poziționarea drept lider strategic în domeniul auditului.

Autorii Oprean I., Popa I. și Lenghel R. menționează că „reforma auditului la nivel european s-a bazat pe Directiva 43/2006/CE care a fost modificată prin Directiva 56/2014/UE, în baza căreia s-a înființat în anul 2016 comitetul COESA, astfel, COESA este cadrul de cooperare între autoritățile competente în materie de supravegherea auditului din UE și contribuie la cooperarea eficientă între autoritățile competente în vederea maximizării eficacității cadrului legal al UE privind auditul statutar” [72].

Este de remarcat rolul Grupului European de Inspecție în domeniul Auditului în crearea unei platforme europene de cooperare între autoritățile de reglementare de audit. Grupul a împărtășit practicile și constatările de inspecție între membrii săi și a facilitat discuțiile pe teme

legate de inspecțiile de audit cu terțe părți, cum ar fi cei care stabilesc standardele de audit și profesia de audit, precum Consiliile IAASB/IESBA [6].

Astfel, se constată o dezvoltare continuă a cadrului instituțional la nivel internațional punându-se accent în mod deosebit pe rigurozitatea procesului de monitorizare a activității de audit, care ar trebui să aibă un impact semnificativ asupra calității auditului. Ca urmare a acestui proces a fost conceput Cadrul pentru Calitatea Auditului, care la nivel național abordează următoarele atribute:

- promulgarea standardelor de audit și altor standarde, precum și alte cerințe specifice aplicabile;
- autoritățile responsabile de verificările externe de audit examinează însușirile pertinente ale calității acestuia atât în cadrul entităților de audit cât și la nivelul misiunilor de audit;
- implementarea unor sisteme eficiente de investigare a alegațiilor privind eșecurile de audit și luarea de măsuri disciplinare, dacă este cazul.

În viziunea noastră, conceptul Cadrului pentru Calitatea Auditului are ca scop nu doar de a clarifica obiectivele de bază ale procesului propriu-zis de asigurare a calității, dar și de a dezvolta bunele practici reflectate de standardele de audit și altor standarde profesionale. Această necesitate fiind determinată de nivelurile de concentrare a pieței auditului, iar în anumite sectoare considerăm binevenită efectuarea unei analize a riscurilor pentru a localiza deficiențe sistematice din cadrul rețelelor, care ar perturba prestarea serviciilor de audit statutar într-un anumit domeniu.

Țările membre ale UE prezintă periodic informații cu privire la nivelul de concentrare a pieței pentru auditurile statutare ale EIP efectuate de entitățile de audit Big Four, „CR4” (cota de piață consolidată a celor mai mari patru firme de audit în fiecare țară). Așadar, „10 actori-cheie în domeniul auditului, a căror listă a fost stabilită de Grupul European de Inspecție în domeniul Auditului, sunt: Baker Tilly, BDO, EY, Deloitte, Grant Thornton, KPMG, Mazars, Moore Stephens, Nexia și PwC” (în continuare 10KAP) [62]. În acest sens, în figura 2.12. este prezentată cota de piață a auditului statutar a EIP la nivelul Big Four, CR4 și 10KAP.

Potrivit informației prezentate în figura 2.12., entitățile de audit Big Four dețin un oligopol ($50\% < CR4 < 80\%$ din numărul de audituri statutare și din suma totală a cifrei de afaceri) concentrat în țări membre ale UE în ceea ce privește numărul de audituri statutare și în 15 țări membre în ceea ce privește cifra de afaceri, la fel, în 6 țări membre ale UE, entitățile de audit Big Four au înregistrat o cifră de afaceri de aproximativ 90% drept cotă de piață cumulată.

Totodată, în 7 țări membre ale UE se observă o rată semnificativă de concentrare cumulată pe piața auditului a celor mai mari patru firme de audit în fiecare țară (CR4), care depășește cota

de piață cumulată a entităților de audit Big Four în ceea ce privește numărul de audituri statutare ale EIP și în 5 țări membre ale UE în ceea ce privește cifra de afaceri.

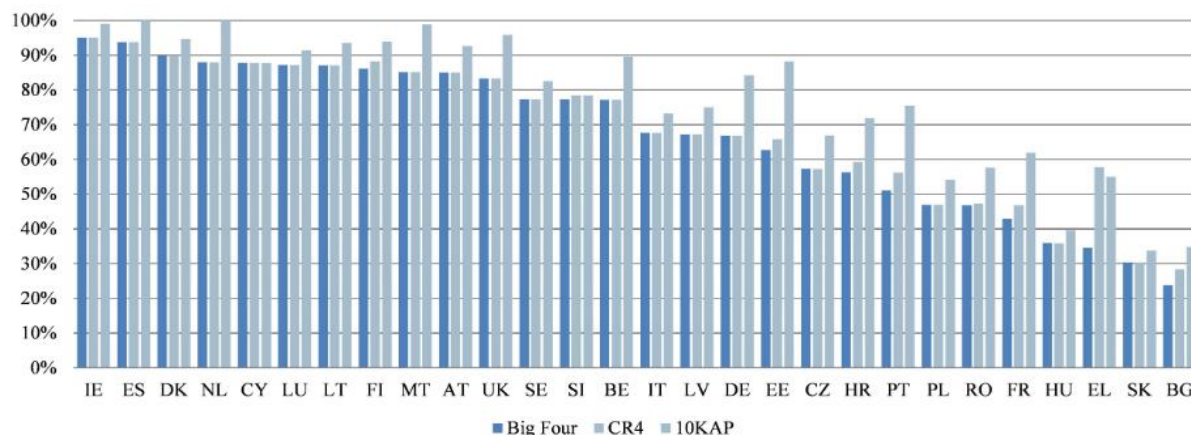


Fig. 2.12. Cota de piață pentru auditurile statutare ale EIP

Sursa: elaborat de autor în baza [78]

Așadar, se poate concluziona că entitățile Big Four sunt cele mai mari patru entități de audit în majoritatea statelor membre UE, însă în RM se observă o situație contrară, după cum este prezentat în anexa 21.

Dacă analizăm informațiile din anexa menționată, privind misiunile de audit exercitate în ultimii 5 ani, observăm că cele mai multe misiuni de audit au ca obiect de verificare situațiile financiare anuale și/sau situațiile financiare anuale consolidate. În anul 2021, din 416 de misiuni de auditare a situațiilor financiare doar 32 sunt exercitate la EIP și doar 6 entități au fost auditate de reprezentanții Big Four (*ultima actualizare oficială*).

Deși informațiile prezentate se referă la EIP, în procesul de realizare a analizei configurației și a principalelor condiții ale fiabilității sistemul de supraveghere a calității lucrărilor de audit, de asemenea, prezintă interes și informațiile cu privire la non-EIP.

În opinia autorului, deoarece entitățile de audit Big Four sunt prezente și în celelalte segmente ale pieței auditului din RM, aceste date s-ar apropia de statisticile țărilor din regiune dacă statul ar desemna și alte EIP naționale, datorită naturii activității lor, a dimensiunii sau a numărului lor de angajați.

În total, în UE există peste 11 100 de EIP. În ultimii ani, circa 15 state membre specificate în figura 2.13. raportează că dispun de EIP naționale.

Conform informației prezentate în figura 2.13., se poate de afirmat că în 8 state membre ale UE, peste jumătate din numărul total al EIP sunt naționale. Totodată, analizând din punct de vedere structural, se observă că în 15 state membre cea mai mare proporție de EIP, care se află pe locul al doilea la nivelul UE, sunt societățile cotate la bursă. La acest subiect, autorul s-a expus mai detaliat într-una din cercetările sale [86]. Art. 27 al Regulamentului nr. 537/2014, prevede „monitorizarea cu regularitate a evoluției pieței serviciilor de audit statutar furnizate EIP și analiza riscurilor care

decurg dintr-o prezență ridicată de deficiențe de calitate ale auditorului statutar, care pot duce la dispariția firmelor de audit, perturbarea prestării serviciilor de audit statutar” [78].

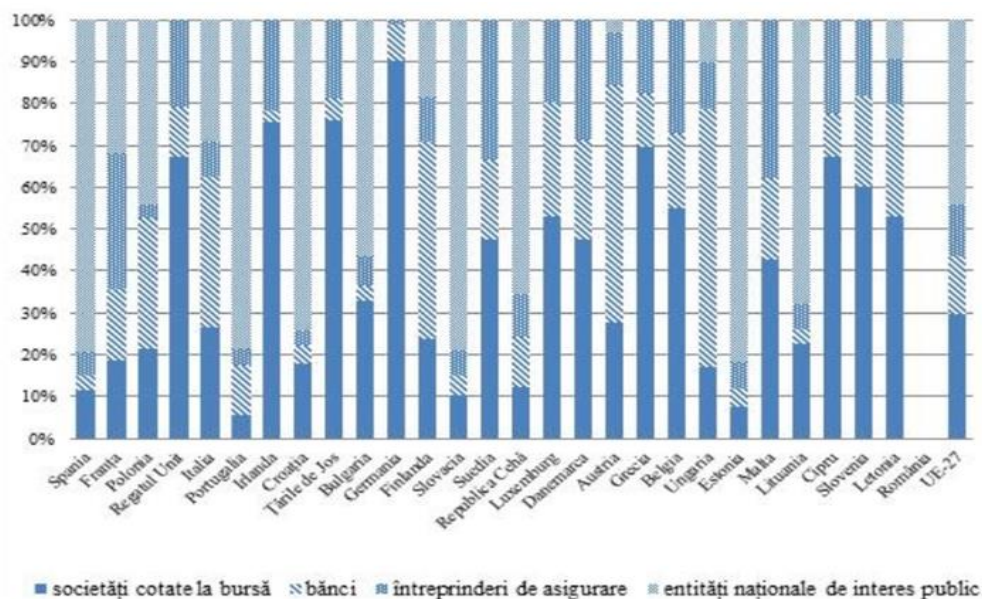


Fig. 2.13. EIP pe categorie în statele membre ale UE

Sursa: elaborat de autor în baza [78]

Modul de gestionare a riscurilor în cauză, determină fiabilitatea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit, care în opinia autorului se apreciază cel puțin în temeiul următorilor indicatori:

- sporirea gradului de independență a entităților de audit și auditorilor;
- creșterea valorii informaționale a rapoartelor de audit în avantajul investitorilor.
- îmbunătățirea integrității situațiilor financiare.

Independența entităților de audit și auditorilor, reprezintă condiția de bază pentru a asigura calitatea auditului. De aceea, pentru a îmbunătăți calitatea auditorilor, în primul rând, este necesar de susținut măsurile de mărire a gradului de independență al auditorilor și a gradului de scepticism profesional față de conducerea entităților auditate. Așadar, unii precum conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta, consideră că folosirea acelorași angajați în cadrul unui audit, în fiecare an, îi poate ajuta pe aceștia în înțelegerea activității comerciale și proceselor entității. Ei consideră că acest lucru poate duce la răspunsuri eficiente la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, precum și la eficacitatea auditului.

Cu toate acestea, în opinia autorului, o implicare prelungită a acelorași persoane în exercitarea misiunilor de audit poate avea drept rezultat o lipsă a scepticismului profesional și amenințări la adresa independenței auditorului. De aceea, susținem practicele în acest sens din țările membre UE, care prevăd

ca auditorii să fie roțiți periodic în cazul auditului la EIP, și totodată să nu beneficieze de dreptul de a furniza anumite servicii care nu au legătură cu auditarea propriu-zisă a clienților săi.

Considerăm că astfel de măsuri vor spori încrederea investitorilor în informațiile financiare transmise de EIP, creând astfel condiții mai bune pentru investiții și creșterea economică a statului. Este o afirmație în tandem cu viziunile COESA, care a fost înființat în 2016 pentru a îmbunătăți cooperarea dintre autoritățile naționale de audit din UE. Este de menționat că rolul COESA constă în aplicarea corectă a normelor UE privind auditul, facilitarea convergenței practicilor de supraveghere dar și contribuția autorităților naționale responsabile cu supravegherea auditului de a elabora rapoarte privind evoluția piețelor naționale ale serviciilor de audit pentru EIP.

În baza acestor rapoarte, a fost posibil de a elabora rapoarte comune referitoare la toată UE și de a examina aspectele cantitative, cât și aspectele calitative ale supravegherii calității lucrărilor de audit. Aspectele cantitative ale procesului de supraveghere pot fi evaluate prin utilizarea unei serii de indicatori, care în opinia noastră sunt:

- numărul total de misiuni de audit statutar inspectate;
- numărul de entități de audit supuse controlului calității;
- numărul de entități de audit pentru care au fost inspectate proceduri la nivelul întregii entități;
- numărul de inspecții a misiunilor pentru care a fost expusă cel puțin o constatare din partea supraveghetorului; și
- numărul de evaluări la nivelul întregii entități de audit.

Deoarece inspecțiile reprezintă instrumentul de bază al supraveghetorilor de audit pentru verificarea dacă auditorul sau entitatea de audit și-a efectuat corespunzător și echitabil misiunea și identificarea deficiențelor în materie de calitate, se propun pentru analiză, datele prezentate în figura 2.14.

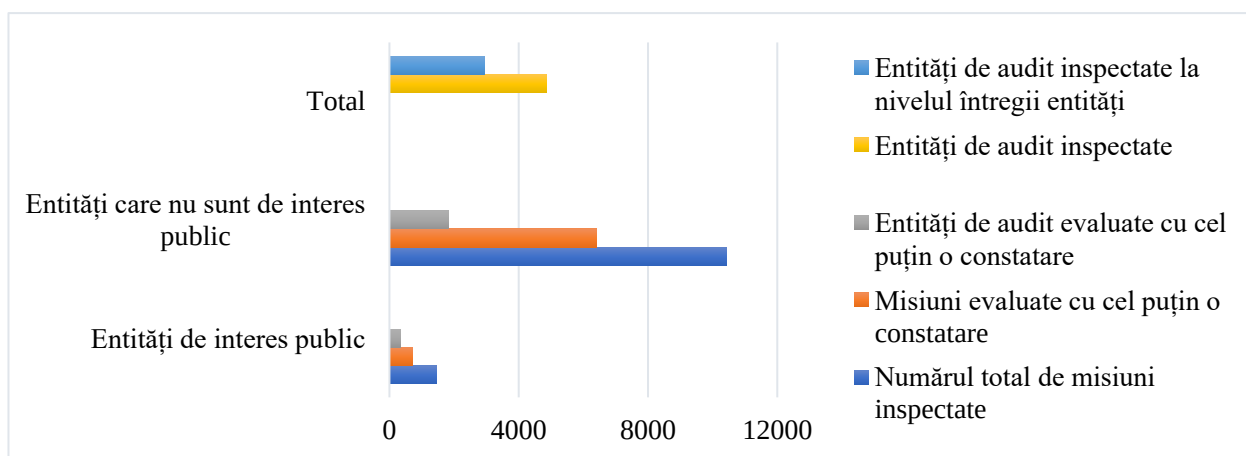


Fig. 2.14. Analiza procesului de supraveghere în statele membre UE

Sursa: elaborat de autor în baza [78]

La nivelul UE, numărul non-EIP este mult mai mare decât numărul EIP. Prin urmare, conform datelor prezentate în figura 2.14., se observă incidența extinsă a acțiunilor de asigurare a calității în cadrul non-EIP, atât în ceea ce privește numărul entităților de audit și misiuni inspectate, cât și constatările efectuate.

În medie, la nivelul UE această incidență înregistrează o pondere semnificativă în raport cu întreaga activitate de control a calității lucrărilor de audit. În consecință, în unele țări, s-a înregistrat un procent mai mic al inspecțiilor de control a calității lucrărilor de audit la care au fost supuse EIP în raport cu numărul total al controalelor externe din partea autorităților de supraveghere.

De asemenea, s-a raportat un interval similar pentru numărul constatărilor din cadrul EIP. Există aspecte mai specifice, care se concentrează asupra câteva state membre, conform cărora preponderent constatările vizează EIP. Totuși, în majoritatea cazurilor, numărul controalelor externe și al verificărilor de asigurare a calității este proporțional cu dimensiunea pieței naționale.

Analiza calitativă a rezultatelor controalelor externe a misiunilor de audit, exercitate de autorităților de supraveghere la nivelul UE, denotă următoarele aspecte recurente care determină, în opinia autorului, abordarea cea mai frecvent practică în privința calității lucrărilor de audit:

- insuficiența probelor de audit care să precizeze executarea unei evaluări complete de audit;
- existența deficiențelor în cadrul sistemelor interne de control al calității;
- absența documentării anumitor fațete ale misiunii de audit.

Totuși, suntem de părerea că aceste aspecte nu pot fi tratate în mod similar întrucât de la un stat la altul, structura piețelor este specifică, ceea ce poate influența aspectele privind evaluarea controlului calității misiunii în statele membre ale UE, în care se aplică o practică de audit mai puternică. La fel, aspectele privind formarea în statele membre ale UE, cu o experiență mai modestă în domeniul controlului activității de audit.

Nevoia adoptării măsurilor în raport cu diminuarea riscurilor aferente lucrărilor necalitative de audit, a determinat luarea măsurilor corective și măsurile de urmărire din partea autorităților de supraveghere. Cel mai practicat tratament al riscurilor în cauză constituie recomandările, care reprezintă abordarea cea mai frecventă întâlnită în deciziile autorității de supraveghere a calității lucrărilor de audit. Acest tip de tratament este urmat de avertismente și de măsuri de urmărire a acțiunilor de implementare a recomandărilor. Totuși, considerăm că aceste măsuri pot fi practicate în cazurile în care entitățile de audit ar trebui să confirme faptul că au luat măsurile necesare pentru a nu fi impuse sancțiuni. **Aplicarea sancționării** este o măsură excepțională și de aceea se așteaptă practicarea ei doar într-un număr restrâns de cazuri grave. 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.

În aceeași ordine de idei, cercetătorul britanic Cosserat G. W. susține că „deși nu au fost identificate foarte multe studii care să indice existența vreunei relații directe între sancțiunile aplicate auditorilor financiari sau entităților de audit și reacția pieței auditului la acestea, totuși, există articole care prezintă efectul sancționării auditorilor financiari asupra relației lor cu viitorii clienți” [116, p. 1], astfel, relația entităților de audit cu potențialii clienți are în vedere presiunea exercitată de clienți asupra entităților de audit în vederea scăderii onorariilor de audit solicitate.

Autorul propune o schemă etapizată (figura 2.15) pentru aplicarea măsurilor disciplinare în cazul detectării, corectării și prevenirii efectuării necorespunzătoare a auditului care este esențială și utilă din mai multe motive.

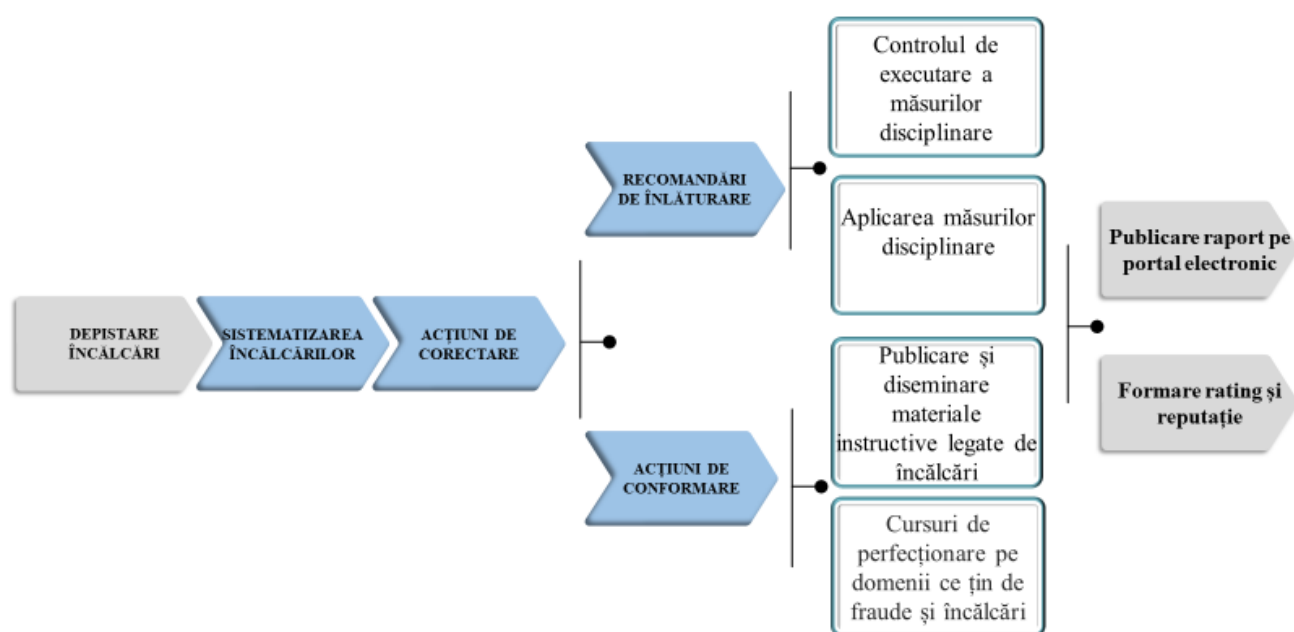


Figura 2.15 Schema de aplicare și corectare a încălcărilor

Sursa: elaborat de autor

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, avînd ca argumente următoarele:

1. **Consistență și transparență:** O schemă bine definită pentru aplicarea măsurilor disciplinare asigură o abordare consistentă și uniformă în tratarea abaterilor disciplinare în cadrul organizației de audit. Acest lucru elimină ambiguitatea și asigură faptul că toate cazurile sunt tratate în mod echitabil și cu transparență.

2. **Prevenirea abaterilor viitoare:** Procesul disciplinar trebuie să aibă un caracter educativ și preventiv. Prin impunerea de sancțiuni adecvate, se poate descuraja repetarea abaterilor și se poate îmbunătăți calitatea serviciilor de audit.
3. **Protejarea reputației profesiei:** O schemă eficientă pentru măsurile disciplinare contribuie la menținerea înaltelor standarde ale profesiei de audit. Acest lucru este crucial pentru protejarea reputației profesiei și încrederea publicului în serviciile de audit.
4. **Adaptabilitate:** O schemă bine elaborată ar trebui să fie flexibilă și să permită adaptarea la diferite circumstanțe și abateri. Acest lucru înseamnă că poate fi utilizată pentru a trata o gamă variată de situații, de la abateri minore la cele mai grave.
5. **Învățare și îmbunătățire continuă:** Un proces disciplinar bine pus la punct poate contribui la identificarea deficiențelor sistemului intern de control al calității și la îmbunătățirea acestuia. Aceasta poate duce la o creștere a calității serviciilor de audit și la prevenirea viitoarelor abateri.

În același context de gestiune a procesului de depistare și monitorizare a fraudelor se propune crearea unui clasificator al tipurilor de fraude și încălcări, împreună cu sancțiunile exacte pentru fiecare tip. Organul de reglementare ar avea un cadru clar pentru aplicarea regulilor și ar putea gestiona mai eficient cazurile de fraudă și încălcare. Acest lucru ar economisi resurse și timp, iar procesul de reglementare ar deveni mai eficient.

Un clasificator al tipurilor de fraude și încălcări, împreună cu sancțiuni precise, ar aduce o claritate necesară în ceea ce privește regulile și reglementările în domeniul auditului. Acest lucru 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. O listă clară de tipuri de fraude și încălcări, alături de sancțiuni precise, ar asigura o aplicare mai consistentă a regulilor în întreaga industrie de audit. Această consistență este esențială pentru a menține încrederea părților interesate și pentru a evita interpretările divergente ale regulilor. Cunoașterea precisă a tipurilor de fraude și încălcări, împreună cu sancțiunile exacte, ar putea contribui la prevenirea acestora. Auditorii și entitățile auditabile ar fi mai puțin tentați să se angajeze în activități frauduloase sau să încalce regulile atunci când consecințele sunt bine definite și cunoscute. Un astfel de clasificator și sancțiuni precise ar proteja interesele părților interesate, precum investitorii, acționarii și creditorii. Aceștia ar putea avea încredere că se iau măsuri adecvate în cazul fraudelor sau încălcărilor și că vinovații sunt sancționați corespunzător. O reglementare clară și aplicare consistentă a sancțiunilor ar contribui la îmbunătățirea imaginii profesiei de audit. Aceasta ar demonstra că industria de audit este serioasă în ceea ce privește asigurarea integrității și calității serviciilor sale.

Ținând cont de condițiile asigurării transparenței prevăzute de Directiva 2006/43/CE menționăm că o deficiență privind calitatea activității de audit la nivel de sistem este **transparența informației și accesul** la ea. Problema inaccesibilității informațiilor despre auditori este una actuală, care ar putea soluționa atât consolidarea pieței activității de audit, cât și influența calitatea activității de audit în baza concurenței entităților. Opinii în acest sens are cercetătorul Iachimovschi A. Care propune „inclusiunea cerinței de publicare anuală a rezultatelor generale ale sistemului de asigurare a calității și plasarea acestora pe pagina web oficială. Astfel de informații ar completa transparența activității și plasarea acestora pe pagina oficială a consiliului a activității de audit, inclusiv: planul anual de activitate, planul semestrial de control extern al calității și raportul anual de activitate și alte informații care reflectă activitatea desfășurată de Consiliu” [41, p. 65]. De asemenea, în dependență de volumul activităților realizate de către entitatea de audit, acesta recomandă „exercitarea controlul calității fie în totalitate sau prin sondaj, ținându-se cont de frecvența abaterilor constatate anterior, precum și de un anumit număr reprezentativ de rapoarte și documente de lucru ale auditorului” [41, p. 65]. Importanța respectării procedurii de control este obligatorie pentru obținerea unui raport de calitate [80].

Digitalizarea economiei este un factor care permite soluționarea acestor 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 pentru toate părțile interesate.

Consiliul asigură transparența activității și plasează pe pagina sa web oficială un șir de informații, disponibile utilizatorilor. Important este de menționat faptul că până la intrarea în vigoare al Legii nr. 271/2017, CSAA, prin intermediul Serviciului de Control și Verificare, nu a petrecut nici o verificare externă a calității lucrărilor de audit, la companiile Big four și regionale, care au petrecut auditul în băncile comerciale, inclusiv și cele falimentate. Un model de raport privind transparența societății de audit este descris în anexa 22. Astfel, în figura 2.16., sunt prezentate informații referitoare la transparența activității CSPA.

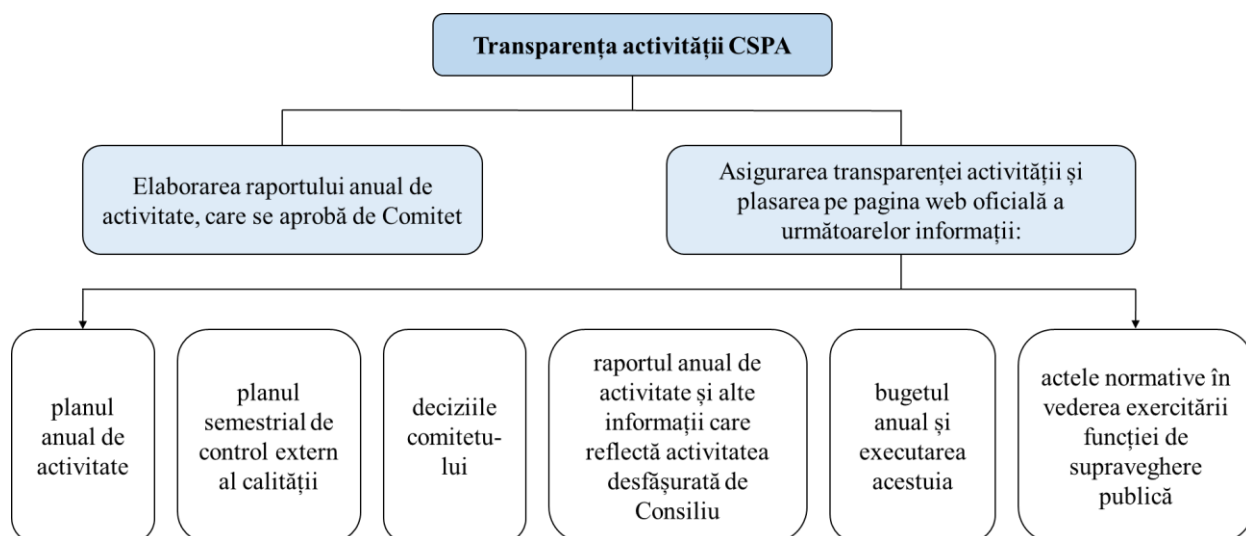


Fig. 2.16. Transparența activității CSPA

Sursa: elaborat de autor în baza [34; 54, art.40]

Deși se asigură o transparență a informației, aceasta nu este plasată în timp real pe pagina web a CSPA. Ca urmare, autorul propune crearea unui portal (site) ca un sistem 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 (figura 2.17).

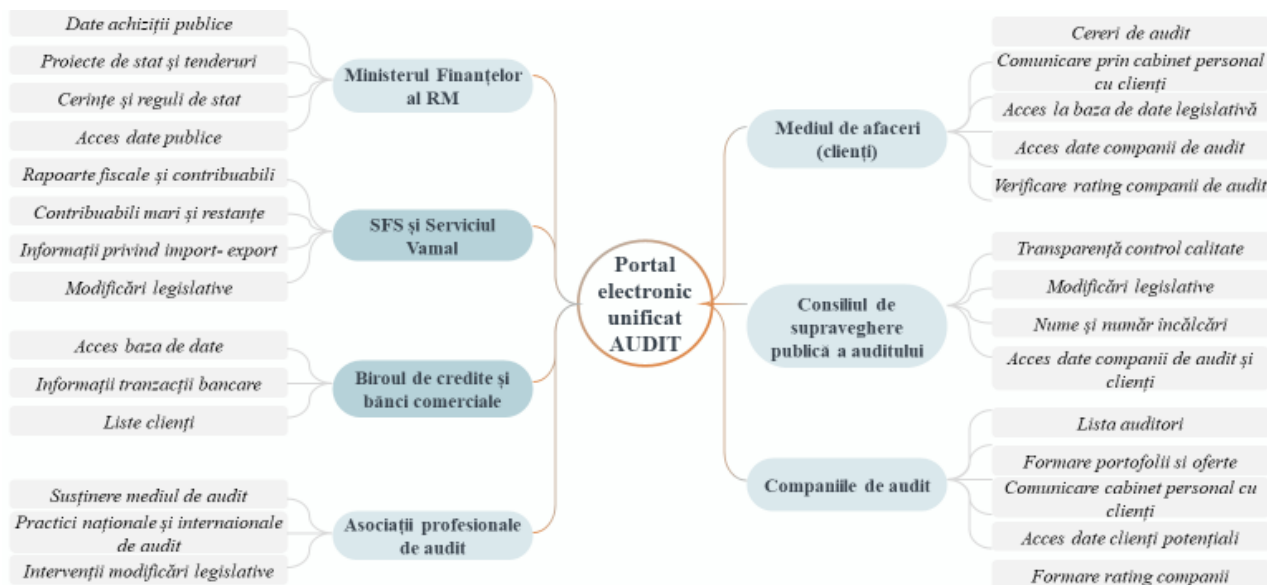


Fig. 2.17. Mecanismul și structura Portalului electronic unificat audit

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. Structura propusă a serviciului și natura informațiilor disponibile sunt următoarele:

1. Date din Registrul Consiliului de supraveghere publică a auditului - informații de bază despre entitate și auditorii săi (profilul companiei), inclusiv un link către site-ul oficial, despre numărul de încălcări și rapoarte prezentate;
2. Date din Registrul Ministerului Finanțelor - informații de bază despre achiziții publice, tendere și relațiile clienților cu trezoreria;
3. Publicarea datelor statistice și conlucrarea cu Biroul Național de Statistică, prin furnizarea de informații despre numărul de angajați, volumul și caracteristicile serviciilor prestate, numărul de opinii emise, cu detalii privind tipurile, structura veniturilor atât a clienților, cât și companiilor de audit, etc.;
4. Integrarea informațiilor din alte surse publice (site-urile oficiale pentru dezvăluirea informațiilor financiare, site-ul oficial al Serviciului Fiscal de Stat) și actualizate în timp real pentru a reflecta modificările legislative și reglementările relevante. Acest lucru va contribui la menținerea relevanței și exactității datelor disponibile.
5. Crearea unor "portofolii" pentru auditori. Acces la rapoarte de performanță ale lor și ale altor profesioniști din domeniul auditului. Acest lucru ar permite evaluarea și compararea performanței personale cu cea a altora și ar stimula o competiție sănătoasă pentru îmbunătățirea calității.
6. Formarea unui sistem de feedback pentru părțile interesate cu privire la rezultate și calitate. Includerea secțiuni specifice pe site pentru părțile interesate, cum ar fi investitorii, clienții și entitățile auditabile, pentru a le oferi acces la informații relevante și la mecanisme de feedback.
7. Dezvoltarea instrumentelor de standardizare a metodelor de audit pe baza creării formularelor tip de documente de lucru care asigură respectarea cerințelor stabilite de standardele de audit. Dezvoltarea și implementarea programelor de descărcare pentru automatizarea procedurilor de audit și reducerea riscului de apariție a erorilor.
8. Crearea pe site a platformelor de e-learning pentru cursuri online și instruire pe teme specifice ale auditului, inclusiv etică și conformitate. Aceasta ar susține dezvoltarea continuă a auditorilor și ar facilita accesul la materiale educaționale. 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.
9. Publicarea de ghiduri și resurse educaționale, cum ar fi ghiduri, articole și videoclipuri, care să ajute auditorii să se mențină la curent cu cele mai recente tendințe și regulamente din domeniul auditului. Acest lucru ar susține dezvoltarea continuă a competențelor lor.

10. Crearea pe site de forumuri de discuții și comunități online unde auditorii pot interacționa, discuta problemele comune, împărtăși experiențe și oferi sfaturi colegilor lor. Aceste forumuri ar promova schimbul de cunoștințe și colaborarea între profesioniști.

Crearea acestui resurs informațional unificat va contribui la: *creșterea transparenței entităților de audit, posibilitatea evaluării reputației de afaceri, automatizarea planificării activităților de control, optimizarea cheltuielilor cu acțiunile de control, eliminarea de pe piață a auditorilor și organizațiilor neserioase și consolidarea pieței*. Considerăm, că prin asigurarea transparenței activității consiliului și a entităților de audit, vor fi prevenite fraudele din sistemul financiar și bancar ceea ce va spori încrederea în mediul de afaceri din RM.

Există unele țări care au dezvoltat portaluri electronice sau sisteme de raportare online pentru industria de audit. De exemplu, Statele Unite au sistemul EDGAR (Electronic Data Gathering, Analysis, and Retrieval) pentru raportarea la Securities and Exchange Commission (SEC) [95]. În Uniunea Europeană, există platforma ESMA (European Securities and Markets Authority) pentru raportarea financiară [123].

În opinia noastră, este puțin probabil ca în viitor activitatea de audit să fie absolut digitalizată, în pofida faptului că tehnologiile informaționale cuprind teren din ce în ce mai mult, suntem de părere că interacțiunea fizică dintre client și auditor este mai mult decât necesară în anumite circumstanțe, tehnologiile informaționale facilitând munca amândurora.

În acest subcapitol au fost descrise aspectele problematice cu privire la conceperea sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit. A fost abordată problema modificărilor referitoare la obligația auditării situațiilor financiare în statele membre ale UE și reacția acestora la aceste modificări. A fost analizat procesul de supraveghere în statele membre UE și a fost comparată situația acestor state cu situația RM.

2.4. Concluzii la capitolul 2

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

2. Legea nr. 271/2017 reprezintă un pas semnificativ în evoluția controlului calității lucrărilor de audit în comparație cu Legea veche nr. 61/2007. Această nouă legislație introduce un concept inovator în ceea ce privește controlul calității auditului. Prevederile legale stabilesc o periodicitate clară pentru evaluarea eficacității politicilor și procedurilor de control al calității auditului. De asemenea, legea definește categoriile de misiuni de audit care trebuie obligatoriu supuse controlului calității. În consecință, considerăm că noile prevederi aduc îmbunătățiri semnificative în ceea ce privește calitatea și supravegherea activității de audit. Este un pas important către asigurarea încrederii publicului și a calității serviciilor de audit în Republica Moldova.

3. În contextul auditului, criteriile de calitate și, în consecință, indicatorii de calitate a activității de audit pot fi împărțiți în câteva categorii distincte: **calitatea planificării și desfășurării auditului**, care se referă la îndeplinirea cerințelor impuse de standardele de audit, planificarea și implementarea auditului, nivelul profesional al auditorilor și adecvarea acestora pentru a gestiona complexitatea și natura misiunii de audit, și **calitatea rezultatelor auditului**, care se reflectă în opinia emisă de auditor, determinată de aspecte cum ar fi conținutul și forma raportului de audit, argumentarea, obiectivitatea și exhaustivitatea judecății profesionale. Pentru a atinge obiectivul conceptului de calitate a auditului, este necesară colaborarea eficientă a tuturor componentelor conceptului.

4. În practică auditorii gestionează documentația de audit în minim două categorii distincte: dosarul permanent și dosarul exercițiului. Dosarul permanent cuprinde informații cu continuitate cronologică, relevante pentru multiple exerciții financiare ale clienților și este actualizat cu informații noi atunci când este necesar. Pe de altă parte, dosarul exercițiului (sau dosarul curent) conține informații specifice exercițiului financiar auditat în conformitate cu angajamentul prestabilit. Dosarul exercițiului adună toate componentele relevante ale unei misiuni de audit, limitându-se la informațiile esențiale pentru exercițiul financiar în discuție. Extinderea documentației de audit este o decizie bazată pe profesionalism, iar auditorul trebuie să-și justifice deciziile prin luarea în considerare a aspectelor esențiale care facilitează procesul de audit. Aceste dosar sunt importante pentru organizarea eficientă a misiunii, documentarea completă a activităților desfășurate, menținerea unui istoric al deciziilor luate, asigurarea controlului deplin asupra procesului de audit, coordonarea activităților în echipă, supravegherea atentă a lucrărilor și, în cele din urmă, fundamentarea opiniilor exprimate în raportul de audit.

5. Diversitatea este evidentă în întreaga Uniune Europeană, atât în ceea ce privește gama de entități supuse auditului situațiilor financiare anuale, cât și organizarea autorităților de

supraveghere a auditului statutar. Această diversitate derivă din abordări diferite ale statelor membre față de mai mulți factori, inclusiv rolul și statutul organismelor profesionale, numărul de profesioniști contabili și competențele lor, nivelul de încredere acordat de utilizatori informațiilor financiare, precum și percepția statului cu privire la mediul de afaceri și domeniul contabil. În Republica Moldova, numărul entităților care intră sub incidența obligativității auditului pentru situațiile financiare anuale este relativ mic, constituind aproximativ 1,30% din totalul entităților active în sectorul economic.

6. 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. 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.

7. Structura actuală a CSPA nu reflectă în mod corespunzător diversitatea profesiei de audit, deoarece majoritatea membrilor săi sunt numiți din rândul organelor de stat, în special MF, BNM și CNPF. Această structură ar putea influența direcțiile și strategiile CSPA într-un mod care să reflecte prioritățile guvernamentale. Prin urmare, propunem o nouă structură pentru autoritatea de supraveghere, care să includă ca membri consultativi sau cu drept de vot din rândul profesioniștilor din domeniul auditului, astfel încât să aibă o autonomie mai mare în luarea deciziilor și să abordeze în mod adecvat nevoile și specificul industriei de audit. Această abordare ar asigura o supraveghere de calitate atât asupra entităților de audit, cât și asupra auditorilor din domenii conexe, cum ar fi auditul bancar sau auditul companiilor de asigurări, reducând riscul de fraudă în aceste sectoare. În plus, 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.

8. RM adoptă mai degrabă modelul în care toate atribuțiile de supraveghere sunt în responsabilitatea autorității de supraveghere, asemănător cu statele din Europa de Est, Finlanda și Grecia. În contrast, țări precum Germania, Franța și Cehia din Europa Centrală și de Vest transferă în principal atribuțiile de supraveghere organismelor profesionale ale auditorilor. În opinia noastră, pentru statele dezvoltate, unde organismele profesionale și auditorii au o tradiție îndelungată în domeniul auditului și o cultură avansată în acest sens, este posibil să se delegheze atribuțiile de supraveghere organismelor profesionale. Cu toate acestea, pentru țările în tranziție, cum ar fi

Republica Moldova, unde încă nu s-a consolidat o tradiție solidă a auditului și unde cultura în domeniul auditului este în dezvoltare, ar trebui să se mențină sau să se ofere în principal autorităților de supraveghere rolul dominant în supravegherea auditului, în timp ce profesia de audit ar putea juca un rol consultativ și cu posibilitatea delegării unor drepturi de verificare a calității lucrărilor de audit unei organizații profesionale.

9. La nivel național, Cadrul pentru Calitatea Auditului abordează atribute precum promulgarea standardelor de audit și altor standarde și alte cerințe specifice aplicabile. În viziunea noastră, conceptul Cadrului pentru Calitatea Auditului are ca scop nu doar de a clarifica obiectivele de bază ale procesului propriu-zis de asigurare a calității, dar și de a dezvolta bunele practici reflectate de standardele de audit și altor standarde profesionale. Această necesitate fiind determinată de nivelurile de concentrare a pieței auditului, iar în anumite sectoare considerăm binevenită efectuarea unei analize a riscurilor pentru a localiza deficiențe sistematice din cadrul rețelelor, care ar perturba prestarea serviciilor de audit statutar într-un anumit domeniu.

10. Elaborarea și prezentarea unei **scheme clare și cuprinzătoare pentru aplicarea măsurilor disciplinare** în audit este esențială pentru menținerea integrității profesiei și îmbunătățirea calității serviciilor de audit. Această schemă are la bază principiile transparenței, echității și prevenirii, și să ofere un cadru robust pentru tratarea cazurilor de abatere disciplinară. De asemenea, o astfel de schemă va oferi multiple avantaje pentru a îmbunătăți calitatea serviciilor de audit și a proteja integritatea profesiei de audit în ansamblu.

11. Transparența și accesibilitatea informațiilor pe piața de audit poate fi asigurată prin crearea unui 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 pentru toate părțile interesate. Portalul ar trebui să includă măsuri solide de securitate cibernetică pentru a proteja aceste informații și să fie în conformitate cu reglementările și standardele relevante pentru industria de audit. O astfel de resursă informațională necesită colaborarea strânsă între diferite părți interesate, cum ar fi firmele de audit, organizațiile de reglementare, guvernul și consiliile de supraveghere.

3. DIRECȚII DE PERFEȚIONARE A SISTEMULUI DE SUPRAVEGHERE A CALITĂȚII LUCRĂRILOR DE AUDIT

3.1. Dezvoltarea conceptelor privind stabilirea pragului de semnificație și a riscului de audit în scopul asigurării calității lucrărilor de audit

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.

Potrivit ISA 320 „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”, „conceptul de prag de semnificație este aplicat de auditor atât în planificarea și desfășurarea auditului, cât și în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și a denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare și în formarea opiniei din raportul auditorului” [46, p. 338].

Din perspectiva ISA-urilor, pragul de semnificație funcțional constituie „valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate sau nedetectate să depășească pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, la fel, la valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări” [46, p. 339].

În opinia savantului Toma M., „este semnificativ orice element (grup de elemente) care este susceptibil să aibă o influență asupra situațiilor financiare și a utilizatorilor – acționari, creditori, investitori” [92, p. 70] (figura 3.1.).



Fig. 3.1. Prezentarea definiției semnificativului

Sursa: elaborată de autor în baza [92, p. 70]

Reieșind din definiția semnificativului, informarea utilizatorilor este unul dintre aceste elemente. Astfel, expresia „să obținem o asigurare rezonabilă” informează utilizatorii că auditorii

nu garantează o asigurare absolută în ceea ce privește prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Aceasta mai arată că există un anumit risc ca situațiile financiare să nu prezinte o imagine fidelă chiar și atunci când opinia auditorului este nemodificată. Analogic, expresia „*nu conțin prezentări semnificativ eronate*” informează utilizatorii precum că răspunderea auditorului este limitată la informațiile financiare semnificative, iar pragul de semnificație este important deoarece pentru auditori nu este practic să ofere asigurări privind sumele ne semnificative.

Prin urmare, semnificația și riscul reprezintă două concepte fundamentale, care sunt importante pentru planificarea auditului și pentru definirea metodei de auditare [1, p. 288]. Această apreciere a savanților Arens A. și Loebbecke J. K. ne-a determinat să plasăm în centru discuțiilor pragul de semnificație și RA.

În opinia savanților Manoli M. și Zlatina N., „există două modalități în care auditorul poate utiliza pragul de semnificație, prima este în cadrul planificării auditului, iar a doua este în evaluarea dovezilor în timpul derulării auditului. În ceea ce privește planificarea, auditorii trebuie să realizeze estimări preliminare ale pragului de semnificație, deoarece există o relație inversă între sumele din situațiile financiare pe care auditorii le consideră a fi semnificative și timpul de lucru necesar depus care să dovedească corectitudinea situațiilor financiare” [58, pag. 166].

În general, auditorii nu pot analiza fiecare operațiune economică din situațiile financiare, de aceea, admit o valoare redusă de erori. Așadar, întrebarea este – Cât de multe erori sau omisiuni pot tolera auditorii, astfel încât să prezinte o opinie corectă asupra situațiilor financiare?

Pragul de semnificație și RA sunt corelate, astfel, RA reprezintă o posibilitate ca auditorul să formuleze o opinie de audit neadecvată asupra situațiilor financiare care sunt prezentate eronat în mod semnificativ. Respectiv, RA are două componente majore: riscul de prezentare eronată semnificativă și RND. Cercetătoarele Hlaciuc E. și Cosmulese C. menționează că RND este „riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare care există într-o afirmație și care poate fi semnificativă, fie individual, fie agregată cu alte denaturări” [33, p. 63]. Estimarea RA este întotdeauna subiectivă, dar la baza stă raționamentul profesional al auditorului.

În urma chestionării auditorilor (anexa 15) 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. Procesul de identificare a riscurilor reprezintă o activitate dificilă și nu oferă siguranță deplină.

Așadar, în vederea determinării relației dintre cele trei componente ale RA, IACPA emite în anul 1988 un model matematic, autentic și acum:

$$RA = RI \times RC \times RND \quad (3.1)$$

Drept urmare, pentru exprimarea nivelului RA se pot utiliza termeni *cantitativi* (procente) sau *calitativi* (scăzut, mediu, ridicat).

În acest demers, pentru a exemplifica evaluarea cantitativă a riscurilor, se admite că auditorul a estimat RI și RC în mărime de 40%, iar RA de 5%. În consecință, RND va fi determinat pe baza formulei 3.1., ca raport dintre RA și RI înmulțit cu RC la o valoare de 31%.

$$RND = RA : (RI \times RC) = 0,05 : (0,4 \times 0,4) = 0,31 \text{ (31\%)} \quad (3.2)$$

În concluzie dacă 31% va fi sub pragul de risc determinat pentru testarea unui anumit segment ce urmează a fi auditat nu prezintă un interes sporit și poate fi omis, iar dacă 31% va fi mai mare decât pragul de semnificație este necesară verificarea acestui segment de date.

În continuare, Comitetul de practici pornește de la premisa că 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 3.1.

Tabelul 3.1. 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 3.2.).

Tabelul 3.2. 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
Aprecieria RI	Aprecieria RC	Stabilirea RND	Evaluarea RA

Sursa: elaborat de autor în baza [72]

În opinia autorului Oprean, I., „RI constă în susceptibilitatea unor afirmații la o denaturare ce poate fi semnificativă, fie individual, fie cumulată cu alte denaturări, presupunând că nu există controale aferente” [72, p. 62].

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].

Reieșind din raționamentul enunțat, auditorul are sarcina de a exclude efectele controalelor identificate aferente riscului. În consecință, ISA 315 prevede în această direcție că „în exercitarea raționamentului prin care unele riscuri sunt considerate riscuri semnificative, auditorul trebuie să ia în considerare cel puțin următoarele:

- măsura în care riscul este un risc de fraudă;
- măsura în care riscul este legat de aspecte recente semnificative economice, contabile sau de altă natură și, deci, necesită o atenție specială;
- complexitatea tranzacțiilor;
- măsura în care riscul implică tranzacții semnificative cu părțile afiliate;
- gradul de subiectivitate în evaluarea informațiilor financiare aferente riscului, în special acele evaluări care implică o gamă largă de incertitudini de evaluare;
- măsura în care riscul implică tranzacții semnificative care sunt în afara activității normale a entității, sau care par a fi neobișnuite, din alte privințe” [45, p. 289].

Sintetizând, „dacă auditorul a determinat că există un risc semnificativ, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a controalelor entității, inclusiv a activităților de control, relevante pentru acel risc” [45, p. 289].

Deopotrivă, autorul Oprean, I. susține că „RC este riscul ca o denaturare care poate să apară într-o afirmație și care poate fi semnificativă, fie în cazul în care este izolată, fie cumulat cu alte denaturări, să nu fie prevenită, detectată și corectată la timp de sistemul de control intern al entității. Acesta este o funcție a eficienței proiectării (conceperii) și operării sistemului de control intern din entitate” [73, p. 63].

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. Cu cât evaluarea RC este mai redusă, cu atât mai multe probe trebuie

să obțină auditorul pentru a susține faptul că sistemele de contabilitate și de control intern sunt proiectate corespunzător și funcționează eficient.

De exemplu, pentru auditarea imobilizărilor corporale, savanta Hlaciuc E. și cercetătoarea Cosmulese C. G. consideră că „principalele probe de audit sunt facturile, chitanțele, acordurile, actele de predare-primire, confirmări de la terți, documente primare obținute din observațiile fizice, evaluări parțiale sau totale, registrul mijloacelor fixe, note de conversații cu managerii sau cu personalul din entitate” [33, p. 70].

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.

Una dintre principalele restricții la aplicarea modelului de risc pentru audit rezidă din dificultatea de a cuantifica și evalua componentele modelului. În ciuda eforturilor depuse de un auditor pentru a-și planifica auditul, estimarea RA acceptabil, a RI, a RC și, prin urmare, a RND, are un caracter foarte subiectiv și nu este, în cel mai bun caz, decât o aproximare a realității.

Unele RND vor fi prezente chiar dacă auditorul a verificat toate soldurile sau categoriile de operații economice. În acest sens, auditorul trebuie să cunoască nivelurile evaluate ale RC și ale RI pentru a determina natura, durata și întinderea procedurilor pentru reducerea RA până la un nivel acceptabil.

Se constată o relație inversă dintre RND și nivelul combinat al RI și al RC. Așa, în cazul în care RI și RC sunt ridicate, RND acceptat trebuie să fie scăzut, pentru a reduce RA. Pe de altă parte, în cazul în care RI și RC sunt scăzute, auditorul poate accepta un RND mai ridicat, care reduce RA la un nivel acceptabil de scăzut. În timp ce testele controalelor și procedurile de fond se disting prin scopul lor, rezultatele fiecărui tip de proceduri pot contribui la scopul altora.

În opinia autorilor Manoli M. și Zlatina N., „denaturările descoperite în timpul efectuării procedurilor de fond pot determina auditorul să modifice evaluarea anterioară a RC, de asemenea, nivelurile evaluate ale RI și RC nu pot fi suficient de scăzute încât să se elimine necesitatea ca auditorul să efectueze o procedură de fond, or, neglijând nivelurile evaluate ale RI și RC, auditorul va trebui să efectueze unele proceduri de fond pentru soldurile conturilor și pentru categoriile de tranzacții semnificative” [58, p.171].

În aceeași ordine de idei, „evaluarea componentelor RI și ale RC, efectuată de auditor, se poate modifica în cursul unui angajament de audit, de exemplu, în timpul efectuării procedurilor de fond auditorul poate primi informații ce diferă semnificativ de informațiile pe baza cărora a evaluat inițial RC și RI, în astfel de cazuri, auditorul va modifica procedurile de fond planificate, bazându-se pe revizuirea nivelurilor evaluate ale RC și ale RI” [58, p.171].

În acest sens, „cu cât evaluarea RI și RC este mai ridicată, cu atât mai multe probe de audit trebuie să obțină auditorul din utilizarea performantă a procedurilor de fond, or, atunci când RI și RC sunt evaluate ca fiind ridicate, auditorul trebuie să considere dacă procedurile de fond pot furniza suficiente probe de audit pentru a reduce RND, și prin urmare, RA, la un nivel acceptabil de scăzut, iar atunci când auditorul determină că RND referitor la o aserțiune din situațiile financiare pentru un sold semnificativ al unui cont sau o categorie semnificativă de tranzacții nu poate fi redus la un nivel acceptabil, auditorul trebuie să exprime o opinie calificată (modificată) sau să declare că se află în imposibilitatea exprimării unei opinii” [58, p.171].

RND este asociat naturii, momentului și întinderii procedurilor auditorului care sunt determinate de acesta în sensul reducerii RA până la un nivel acceptabil de scăzut.

Unicul element al RA asupra căruia poate interveni auditorul este RND, dat fiind faptul că riscul este legat de activitatea auditorului. Respectiv, numeroși auditori utilizează termeni de măsură subiectivi, adică *mic*, *mediu*, *mare*. În tabelul 3.3. este prezentat modul în care auditorii pot utiliza informațiile disponibile pentru determinarea cantității potrivite de probe de acumulat.

Tabelul 3.3. Relația dintre riscuri și cantitatea de probe

Situație	RA	RI	RC	RND	Cantitatea de probe necesare
1	mare	mic	mic	mare	mică
2	mic	mic	mic	mediu	medie
3	mic	mare	mare	mic	mare
4	mediu	mediu	mediu	mediu	medie
5	mare	mic	mediu	mediu	medie

Sursa: elaborat de autor

Reieșind din situația 1, prezentată în tabelul 3.3., auditorul a decis că persistă un risc mic de apariție a informațiilor eronate în situațiile financiare anuale și că dispozițiile controlului intern sunt eficiente. Prin urmare, este adecvată fixarea unui RND mai mare, iar ca rezultat, va fi nevoie de o cantitate mică de probe. Analogic, situația 3 se află în altă extremă. Dacă atât RC cât și RI sunt mari, iar auditorul caută să obțină un RA mic, atunci va fi nevoie de o cantitate considerabilă de probe. Celelalte trei situații se încadrează în intervalul dintre aceste două extreme.

Tot atât de dificilă este și cuantificarea cantității de probe impusă de un anumit RND. Un program tipic de audit, al cărui scop este reducerea RND până la nivelul planificat, va conține o combinație a mai multor proceduri de audit, fiecare utilizând un tip diferit de probe care sunt aplicate unor obiective de audit diferite. Metodele de cuantificare utilizate de auditor sunt prea imprecise pentru a permite o determinare cantitativă exactă a probelor combinate. În schimb, auditorii evaluează de manieră subiectivă dacă s-a planificat o cantitate de probe suficientă pentru a răspunde unui RND planificat mic, mediu sau mare.

În principiu, metodele de cuantificare sunt suficiente pentru a-i permite unui auditor să știe că pentru a răspunde unui RND planificat mai mic va fi nevoie de mai multe probe decât atunci când este vorba de un nivel mare sau mediu al aceluiași risc. Este nevoie să se aplice un raționament profesional riguros pentru a decide ce cantitate suplimentară de probe va fi necesară. În aplicarea modelului de risc pentru audit în practică, auditorii sunt preocupați de a face un „audit excesiv” și un „audit insuficient”. Mai îngrijorătoare este cea de-a doua situație, subaudierea expune entitățile de audit la răspundere juridică și la o pierdere a reputației profesionale.

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. Deci, „pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau a erorii, judecat în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării greșite. Astfel, pragul de semnificație oferă mai degrabă o limită, decât să reprezinte o însușire calitativă primară pe care informația trebuie să o aibă pentru a fi utilă” [36].

La fel, HG nr. 316/1991 cu privire la organizarea serviciului de auditing în RM prevede că „informațiile sunt semnificative dacă omiterea sau denaturarea lor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare” [36, pct. 30].

În contextul ISA 320, pragul de semnificație este definit ca „importanța unei omisiuni sau a unei prezentări eronate (intenționată sau nu) a informațiilor financiar-contabile care, având în vedere circumstanțele generale, generează probabilitatea ca raționamentul unei persoane rezonabile care se bazează pe informațiile respective să fi fost modificat sau influențat în consecință” [46].

Pragul de semnificație este luat în considerare de către auditor cu ocazia planificării misiunii, când determină natura, momentul și aria de cuprindere a procedurilor de audit pe care le va folosi și/sau cu ocazia evaluării efectului denaturărilor de informații descoperite pe parcursul misiunii [46].

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.

O viziune asupra etapelor auditului și procesului de aplicare a pragului de semnificație, pașilor aplicați principiului pragului de semnificație se regăsește în lucrările autorilor Arens A. și Loebbecke J. K. [1, pag. 289]. Prin urmare, în figura 3.2. sunt prezentați pașii aplicați principiului pragului de semnificație și esența acestora.

În consecință, ISA 320 prevede că pentru evaluarea situațiilor financiare în sensul întocmirii sub toate aspectele semnificative și în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, „auditorul trebuie să aprecieze dacă totalul denaturărilor necorectate, care au fost identificate pe parcursul auditului, este sau nu este semnificativ. Erorile de eșantionare sunt determinate după metode statistice, în funcție de metodele selecție folosite și în funcție de mărimea

eșantioanelor” [46]. De asemenea, contextul internațional face referire la faptul că auditorul trebuie să ia în considerare pragul de semnificație la nivelul global al situațiilor financiare dar și în relația cu soldurile conturilor individuale, categoriilor de tranzacții și prezentărilor de informații.

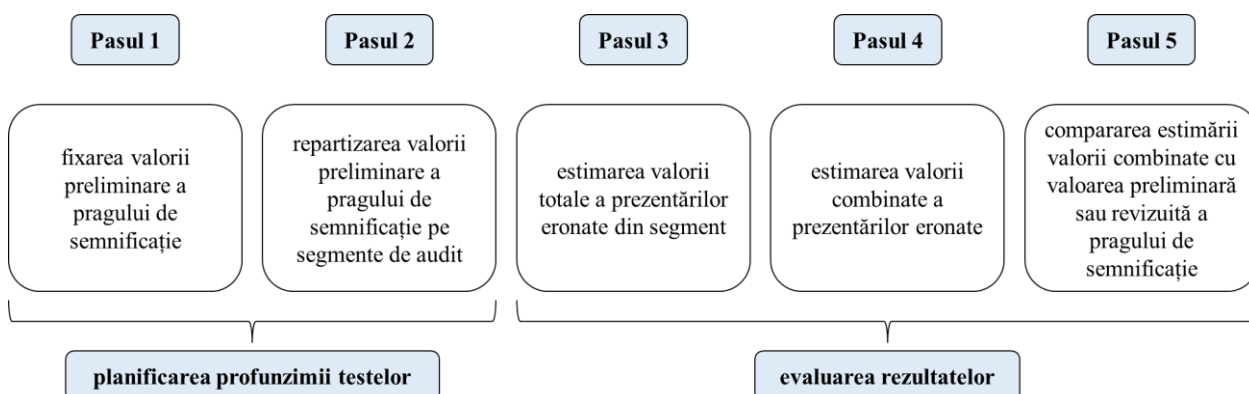


Fig. 3.2. Pașii aplicați principiului pragului de semnificație

Sursa: elaborat de autor în baza [1, p. 289].

Cercetătorii Iachimovschi A. și Grumeza D. consideră că „la prestabilirea unei durate fixe de exercitare a controlului extern a calității și indicarea acesteia în programul controlului extern ar fi rațional de a fi corelat cu volumul activității entității de audit și respectiv cu numărul total al dosarelor ale entității de audit în perioada supusă controlului extern” [38, p. 513]. Susținem această opinie și o considerăm oportună pentru obținerea unui audit de calitate.

În continuarea demersului științific privind cele două concepte, prezentăm etapele calcului pragului de semnificație global:

1. identificarea indicatorilor financiari reprezentativi ai entității pentru minim două perioade de gestiune;
2. aplicarea procentajelor proporționale;
3. calculul variației (trendului) în modul pentru fiecare procentaj separat;

În funcție de evaluarea preliminară a RA, se aplica următoarea regulă:

1. RA (mic) → Prag de semnificație (mare), unde Trendul (mare);
2. RA (mare) → Prag de semnificație (mic), unde Trendul (mic).

Pornind de la regula de mai sus, în figura 3.3. este prezentată relația dintre pragul de semnificație și RA.

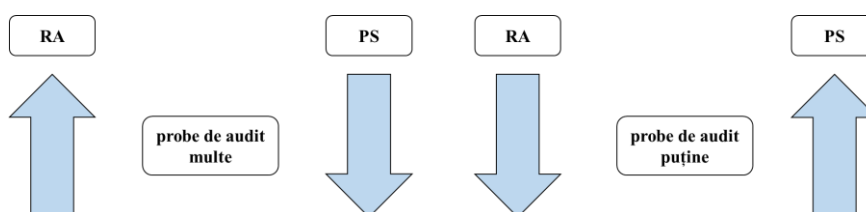


Fig. 3.3. Relația dintre pragul de semnificație și RA

Sursa: elaborată de autor

Avantajul utilizării altor baze de comparație, cum ar fi total activ sau total venituri este că pentru multe entități acești factori sunt mult mai stabili de la un an la altul decât profitul net înainte de impozitare. În cazul în care entitatea auditată înregistrează pierderi este dificilă utilizarea ca bază de comparație a factorului total venituri.

Se urmărește începând cu Trendul cel mai mic sau cel mai mare, în funcție de RA evaluat anterior, pe linie, valoarea cea mai mare, respectiv cea mai mică, după cum dictează regula, valoare ce va reprezenta *pragul de semnificație global*.

Spre exemplu, entitatea PCS „IMPEX” SRL prezintă următorii indicatori la sfârșitul anului 2021: active totale – 11 354 726 lei, cifra de afaceri – 9 434 481 lei, profit brut – 1 660 567 lei. La sfârșitul anului 2022, aceiași indicatori se prezintă astfel: active totale – 16 573 527 lei, cifra de afaceri – 11 095 097 lei, profit brut – 1 996 031 lei. Respectiv, cunoscând că RA a fost evaluat în mod preliminar ca fiind scăzut, precizăm care este pragul de semnificație este mare (tabelul 3.4.).

Tabelul 3.4. Stabilirea pragului de semnificație global pentru entitatea PCS „Impex” SRL

Indicatorii	Anul 2021	Anul 2022	Trend
Active totale , dintre care:	11 354 726	16 573 527	–
1%	113 547	165 735	+52 188
2%	227 094	331 470	+104 376
Venitul din vânzări , dintre care:	9 434 481	11 095 097	–
0,5%	47 172	55 475	+8 303
1%	94 344	110 950	+16 606
Profit brut , dintre care:	1 660 567	1 996 031	–
5%	83 028	99 802	+16 774
10%	166 056	199 603	+33 547

Sursa: elaborat de autor în baza Situațiilor financiare ale entității PCS „Impex” SRL

În baza tabelului 3.4. concluzionăm că datorită faptului că RA este evaluat ca fiind mărit, ne încadrăm la prima regulă și anume: RA (mic) → Prag de semnificație (mare), unde Trendul (mare). Astfel, căutăm în tabel variația cea mai mică, și anume 8 303 lei (corespunzător a 0,5% din Venitul din vânzări). Urmărind pe linie acest trend, alegem valoarea cea mai mare care să corespundă pragului de semnificație (mare). Astfel, pragul de semnificație global va fi egal cu 104 376 lei.

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, „de exemplu, dacă după planificarea procedurilor specifice de audit, auditorul determină că nivelul acceptabil al pragului de semnificație este scăzut, atunci RA este crescut, acesta va compensa acest lucru fie:

- reducând nivelul evaluat al RC, acolo unde acest lucru este posibil, și menținând nivelul redus prin efectuarea unor teste extinse sau suplimentare ale controalelor; fie

- reducând RND prin modificarea naturii, duratei și întinderii testelor detaliate de audit planificate” [56, p.172].

Așadar, evaluarea pragului de semnificație și a RA la debutul planificării activității de audit poate să se distingă de evaluarea la momentul analizei rezultatelor, or, aceasta se poate datora schimbării circumstanțelor sau a materialelor acumulate de auditor în urma auditului.

La nivelul de ansamblu al situațiilor financiare se stabilește un nivel global al pragului de semnificație, pe baza raționamentului profesional al auditorilor, în funcție de unii factori esențiali:

1. *mărimea entității auditate* – o denaturare de informații de o anumită mărime, datorată omisiunilor sau erorilor, poate fi semnificativă, adică poate influența deciziile utilizatorilor de informații într-o entitate mică, dar poate să nu fie semnificativă într-o entitate mare. Astfel, o eroare de 18 000 lei este semnificativă dacă cifra de afaceri este de 300 000 lei (6%) și este nesemnificativă dacă cifra de afaceri este de 900 000 lei (2%);
2. *baza de referință aleasă* – pragul de semnificație este o mărime relativă, peste care auditorul apreciază că o inexactitate poate influența comportamentul unor utilizatori raționali de informații contabile. Nivelul cantitativ al pragului de semnificație se stabilește prin raportarea efectului denaturărilor de informații, ca urmare a unor omisiuni sau erori, la o bază de referință. Baza de referință se alege de către auditori pe baza raționamentului profesional, luând în considerare importanța acesteia pentru utilizatorii de informații și stabilitatea ei în timp (comparabilitate). Astfel, profitul este un indicator important pentru utilizatorii de informații, dar dacă înregistrează variații importante de la o perioadă la alta, auditorii pot alege alte baze de referință, cum sunt: cifra de afaceri, total activ, capitaluri proprii etc. sau baza de referință poate fi profitul mediu pe un număr de ani.

În opinia autorului Arens, A., „dacă entitatea auditată este deținută de un număr redus de acționari și are un grad redus de îndatorare, ori dacă nu activează într-un sector cu risc de afacere mare, auditorii pot accepta un RND mai ridicat și, ca urmare, stabilesc un nivel mai înalt al pragului de semnificație. Auditorii trebuie să ia în considerare posibilitatea ca unele denaturări de informații de valori mici să aibă o influență semnificativă, prin cumularea lor sau prin efectul lor contagios, asupra altor categorii de conturi contabile. Întrucât, probele de audit se colectează pe categorii de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații, este necesar ca nivelul global al pragului de semnificație, stabilit pentru ansamblul situațiilor financiare, să fie *repartizat pe cicluri contabile, pe elementele de activ din bilanț pe posturile din bilanț*” [1, pag. 293].

Repartizarea propusă în cercetarea autorului Arens, A. „permite auditorilor să stabilească aria de cuprindere a procedurilor de audit pentru fiecare ciclu contabil și să reducă costul misiunii de audit, evitându-se testarea elementelor nesemnificative dar obținându-se o asigurare rezonabilă.

Nivelul pragului de semnificație global repartizat pe cicluri contabile, pe elementele de activ din bilanț sau pe posturi din bilanț (activ, pasiv) este denumit „eroare tolerabilă” [1, pag. 293].

Potrivit autorului Oprean I., „repartizarea nivelului pragului de semnificație global pe posturi sau elemente ale bilanțului se poate face după diferite criterii, de regulă, această repartizare se face în funcție de ponderea elementului respectiv în totalul activului sau pasivului și coeficientul de ajustare (k), iar aceștea se stabilesc pe baza următorului raționament:

1. se stabilesc coeficienții de ajustare subunitari, reducându-se nivelul erorilor tolerabile pentru conturile sau ciclurile contabile la care auditorul se așteaptă, în urma evaluării controlului intern, să descopere denaturări de informații, pentru elementele susceptibile să fie delapidate sau care au o valoare individuală mare, pentru conturile care prezintă rulaže reduse sau care pot fi auditate integral cu costuri mici;
2. coeficienții de ajustare pot fi supraunitari, majorându-se nivelul erorilor tolerabile pentru conturile la care s-au înregistrat rulaže mari sau care includ un număr mare de conturi analitice și care necesită eșantioane mari și costuri ridicate, pentru conturile la care auditorii nu se așteaptă să descopere denaturări de informații, datorită eficienței operative a controlului intern și pentru conturile la care nu s-au înregistrat variații semnificative față de anul precedent (terenuri, clădiri, participații etc.)” [73, p.70].

În continuarea ideilor privind pragul de semnificație, menționăm că în tabelul 3.4. 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 3.5., pragul de semnificație global constituie 2% din active totale, astfel, pragul de semnificație global este egal cu 74 024,95 lei.

Tabelul 3.5. 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

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 3.5., 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.

O altă variantă de repartizare a pragului de semnificație global, pe posturi de bilanț (activ, pasiv), prezentată în tabelul 3.6., este redată de economistul Arens A. [1]. Deci, este necesar de repartizat în tabelul 3.6 pragul de semnificație global ipotetic, calculat în baza datelor din tabelul 3.3. În tabelul 3.6 avem practic o formă restrânsă a bilanțului în care vom repartiza valoarea pragului de semnificație global.

Tabelul 3.6. 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
<i>Suma tuturor erorilor tolerabile nu poate depăși (2 x 74 024,95)</i>		148 049,90
<i>Eroarea tolerabilă pentru orice cont nu poate depăși 60% din valoarea preliminară a pragului de semnificație (148 049,90 x 60 : 100)</i>		88 829,94

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

Reieșind din tabelul 3.6. 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, adică:
- eroare tolerabilă nulă sau mică, deoarece contul poate fi auditat în întregime cu cheltuieli mici și nu se așteaptă descoperirea nici a unei prezentări eronate;

- eroare tolerabilă, mare, deoarece contul este mare (soldul) și necesită o eșantionare de proporții pentru a putea fi auditat;
- eroare tolerabilă, redusă ca pondere în soldul total al contului, deoarece cea mai mare parte a acestui sold constă în terenuri, clădiri, care au rămas neschimbate din anul precedent și nu este nevoie să fie auditate;
- eroare tolerabilă moderat de mare, deoarece se așteaptă să existe un număr relativ mare de prezentări eronate;
- nu se aplică – profituri nerepartizate este un cont rezidual, afectat de valoarea netă a erorilor de prezentare din celelalte conturi [1, p. 294].

Motivul impunerii primei condiții constă în necesitatea de a-l împiedica pe auditor să repartizeze unui singur cont întreaga valoare a pragului de semnificație. Faptul că se permite ca suma erorii tolerabile să depășească pragul global de semnificație se explică prin două motive:

1. este puțin probabil ca toate conturile să fie evaluate greșit, cu câte o abatere egală cu întreaga valoare a erorii tolerabile; și
2. anumite conturi prezintă probabilitatea de a fi supraevaluate, în timp ce altele – de a fi subevaluate, rezultând o sumă netă care va fi inferioară pragului global de semnificație.

La aplicarea metodei date de repartizare a pragului de semnificație global, „auditorul este preocupat de impactul combinat al prezentărilor eronate din fiecare cont de bilanț asupra profitului din exploatare, scopul repartizării valorii asupra conturilor bilanțiere este de a-l ajuta pe auditor să determine probele potrivite de acumulat pentru fiecare cont” [1, p. 295].

În acest subcapitol au fost descrise conceptele privind stabilirea pragului de semnificație și riscului auditului în scopul asigurării calității lucrărilor de audit. Au fost descrise tipurile de riscuri de audit și prezentată legătura dintre acestea, precum și stabilirea planului de semnificație. Au fost prezentate exemple practice concrete elaborate în baza situațiilor financiare obținute de la entitățile cercetate, cum ar fi: stabilirea pragului de semnificație global, repartizarea pragului de semnificație global pe elemente din activul bilanțului și determinarea erorii tolerabile aplicată conturilor.

3.2. Eficientizarea sistemului de educație în scopul îmbunătățirii calității lucrărilor de audit

Perspectiva funcționării sistemului de supraveghere a calității lucrărilor de audit este abordată în mod radical diferit de către organismele de reglementare financiară la nivel global. Acestea consideră dezvoltatorii drept entități cu o independență totală față de profesia de audit, ceea ce a condus la inițierea unui proces de consultare, în care li se cere opinii cu privire la acest aspect. Un exemplu ideal de funcționare ar putea fi asimilat cu modul în care dezvoltatorii de IFRS

au acționat acum aproximativ două decenii. Ca urmare a aplicării IFRS în peste 100 de țări și a beneficiilor observate, se poate argumenta că această abordare a fost un succes.

„Starea actuală nu este o opțiune. Suntem forța motrice din spatele acestor schimbări”, a declarat pentru Reuters Gerben Everts, membru al Autorității Olandeze pentru Piețe Financiare și IOSCO, și președinte al grupului de monitorizare care supraveghează dezvoltarea ISA și calitatea auditului internațional, de asemenea, a menționat că „nu spun că standardele de astăzi sunt rele sau că nu ar trebui respectate. Cu toate acestea, cred că există potențial pentru standarde mai puternice în lumea auditului, cu mai puțină flexibilitate, mai puține opționalități” [132].

„Standardele vor rămâne așa cum sunt, dar trebuie să ne asigurăm că pentru a revizui standardele și a scrie altele noi, vom avea un grup mai larg de oameni independenți de profesie, cu cunoștințe tehnice și orientare strategică”, a menționat Gerben E. [133].

După cum menționează Perrin L., membru în Consiliul ACCA, „este o discuție și o preocupare continuă la nivel global despre cum putem îmbunătăți raportarea financiară. Capacitatea de a ne asigura că profesioniștii contabili mențin standardele de calitate în munca lor reprezintă valoarea adăugată pentru interesul public” [133].

Potrivit multiplelor puncte de vedere exprimate de reprezentanții profesiei, nu există dovezi concludente care să susțină ipoteza că deficiențele din rapoartele auditorilor au ca principală cauză imperfecțiunile în ISA. În plus, atunci când se analizează posibilitatea transferului acestor competențe către o entitate independentă, trebuie să ținem cont de faptul că în numeroase țări din întreaga lume, există sisteme de autoreglementare în ceea ce privește practica de audit.

Diferența de opinii este un moment bun pentru a trece la descrierea acțiunilor de îmbunătățire și clarificare a cerințelor pentru revizuirea calității angajamentului. În iunie 2017, IAASB a decis să dezvolte un nou standard pentru companii care va încorpora multe dintre noile cerințe pentru revizuirea controlului calității - EQCR. Așadar, revizuirea controlului calității angajamentului reprezintă un proces conceput pentru a oferi o evaluare obiectivă, la sau înainte de data raportului, a judecăților semnificative pe care le-a făcut echipa de angajament și a concluziilor la care a ajuns în formularea raportului. Procesul de revizuire a controlului calității angajamentului este pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților listate și a celorlalte angajamente, dacă există, pentru care entitatea a stabilit o revizuire a controlului calității angajamentului.

O serie de îmbunătățiri sunt luate în considerare în cerințele ISQM 1, pentru verificările de control al calității, inclusiv îmbunătățiri în cerințele pentru obiectele inspecției, cerințele pentru persoanele selectate pentru revizuire, numirea unei persoane care să efectueze reevaluarea și documentația inspecției. În ceea ce privește subiectul verificării, Consiliul de Supraveghere

Publică a auditului a decis să renunțe la cerința de a efectua o verificare a revizuirii controlului calității angajamentului în cazul:

- cu auditul situațiilor financiare ale companiilor listate;
- companii pentru care revizuirea controlului calității este prescrisă de legile sau reglementările naționale; și
- în alte cazuri de interacțiune a entității de audit cu clientul la discreția companiei însăși, inclusiv dacă detectează o amenințare de impact semnificativ asupra publicului ca urmare a eșecului de a efectua o revizuire în conformitate cu standardele profesionale și cerințele de reglementare relevante pentru acest caz și dacă publicarea raportului de audit în asemenea circumstanțe nu sunt adecvate.

Acest lucru permite companiilor să își dezvolte propriile criterii bazate pe risc. Sunt elaborate criterii de eligibilitate pentru examinatorii de control al calității. Companiile trebuie să implementeze politici și proceduri pentru a se asigura că persoana responsabilă are:

- timp suficient pentru a efectua o revizuire; și
- suficientă autoritate pentru a contesta toate hotărârile semnificative și concluziile făcute de echipa de revizuire, dacă este necesar.

Verificările/Auditurile revizuirii controlului calității angajamentului vor trebui să respecte cerințele legale și de reglementare, cerințele etice actuale pentru a determina dacă persoanele responsabile îndeplinesc criteriile pentru efectuarea revizuirilor controlului calității. În plus, va exista o cerință separată care să precizeze că inspectorul trebuie să aibă o serie de caracteristici - cum ar fi competența tehnică, inclusiv cunoașterea industriei în care își desfășoară activitatea compania, experiența în efectuarea inspecțiilor de natură și complexitate similare și obiectivitatea în raport cu subiectul controlului calității.

În ceea ce privește obiectivitatea, aici devine necesar să fim siguri că orice schimbări în ISQM 1 și ISQM 2 respectă Codul etic. Revizuirile vor trebui să fie efectuate la momente adecvate pe tot parcursul procesului de audit. Nu există încă o formulare precisă, dar punctul important este că revizuirile nu ar trebui să aibă loc chiar la sfârșitul auditului - chiar înainte ca concluzia să fie deja emisă.

În ceea ce privește comportamentul efectiv, se consideră că evaluatorii ar trebui să se concentreze pe analiza raționamentelor semnificative elaborate de echipele de audit. Totodată, ei ar trebui să ia în considerare și alte surse de informații relevante privind calitatea auditului, precum rezultatele monitorizării acțiunilor corective sau inspecțiile efectuate de către reprezentanții autorității de supraveghere externă. De asemenea, este important să fie clarificat în standarde că

aceste persoane pot și ar trebui să depună eforturi suplimentare, dacă există un sentiment de obligație în acest sens.

Astfel, „ISA și Codul etic nu reprezintă unicele acte normative ale activității de audit pentru creșterea performanțelor genului dat de activitate. Există o serie de norme de principii și proceduri, elaborate de către IAPC, care îndrumă auditorul în activitatea sa” [58]. De menționat că în anexa 23, autorul a prezentat un tabel comparativ a materialelor de îndrumare, în aspectele calității lucrărilor de audit, elaborate/aplicate în România și RM, iar normele profesionale de lucru sunt prezentate în figura 3.4.

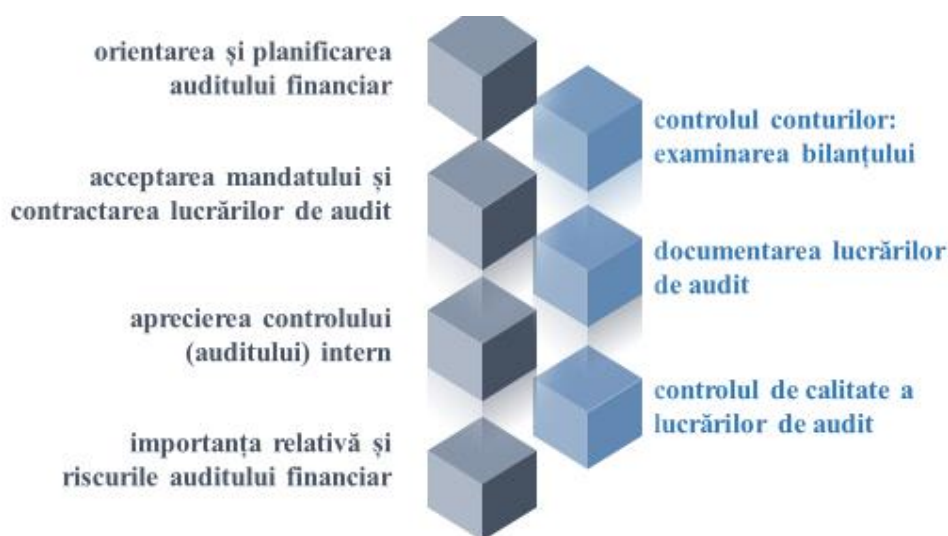


Fig. 3.4. Normele profesionale de lucru

Sursa: elaborat de autor în baza [68, p. 3]

Prin respectarea normelor prezentate în figura 3.4, auditorii asigură calitatea, integritatea și profesionalismul în serviciile lor. Ele acoperă o gamă largă de aspecte, cum ar fi independența, competența profesională, etica și raportarea.

Cum menționează Toma M., „auditul nu încetează să pătrundă în domenii din ce în ce mai larg, peste tot însă, se manifestă independent, autonom. Privat de aceste însușiri, auditul s-ar deforma, nu ar mai putea exista. În detrimentul atât al eticii, cât și al competitivității. Pentru înțelegerea și aplicarea corectă a acestor concepte, au fost elaborate „Normele de audit financiar și certificare a bilanțului contabil” [68, p. 5], aceeași idee o susțin și cercetătorii Hurloiu L.R., Rusu B.F. și Hurloiu I.I. [37].

CECCAR, prin hotărârea nr. 3/1995 „recunoaște necesitatea stabilirii unor reguli precise, aliniate la normele europene și internaționale, privind auditul legal și contractual în vederea certificării bilanțului contabil la agenții economici” [68, p. 6].

Comitetul pentru IAPC, analizând normele naționale de audit și de servicii conexe din diferite țări, diferențele de formă și de fond dintre acestea, a elaborat și publicat Normele internaționale de audit și de servicii conexe destinate a fi recunoscute pe plan internațional.

În opinia savanților Manoli M. și Zlatina N., „practica activității de audit din RM, la compartimentul control al calității lucrărilor de audit, dispune de mai multe „rezerve”, există o serie de norme elaborate de IAPC care pot fi asimilate, altele elaborate, acceptate de către structurile naționale de reglementare a activității de audit. Scopul acestor norme este de a îndruma auditorul în munca sa. Acestea cuprind principii și proceduri care trebuie urmate la efectuarea unui audit. Elaborarea, acceptarea acestor norme actualmente nu este pusă în sarcina structurilor naționale de reglementare a activității de audit” [59, p. 166].

După cum menționează autoarea Dănescu T., „profesia de audit financiar, instituționalizată prin organismul profesional al auditorilor financiari, în realizarea obiectivelor viitoare referitoare la interesul public trebuie să fie nu numai structura care susține să-și pregătește membrii săi pentru a face față noilor provocări internaționale de competențe, cultură, educație, nu numai factor de organizare a unui sistem de control al calității în problemele legate de asigurarea în fața riscului informațional, ci și un lider de opinie recunoscut la nivel național, european și internațional care să aibă puterea de a promova în numele membrilor săi, dar și al clienților de audit interesul public în fața autorităților de reglementare și legislative” [17, p. 99].

În opinia noastră, luând în considerație observațiile ROSC, pentru depășirea situației existente este necesară structurarea și standardizarea examenelor suplimentare de către BNM și CNPF pentru certificarea auditorilor pentru auditul instituțiilor financiare, al companiilor de asigurări și participanții profesioniști la piața valorilor mobiliare. Deși este de înțeles că autoritățile regulatorii tind să asigure că numai auditorii ce dețin cunoștințe, capacitate și experiență corespunzătoare specifică sectorului realizează audituri în sectoarele sale, sistemul existent nu pare să fie adecvat pentru evaluarea acestui lucru. În plus, în termen lung, ar fi recomandabil de a abandona astfel de cerințe specifice sectorului deoarece acestea sunt, în esență, încorporate în SIA și trebuie să fie supuse monitorizării prin asigurare ameliorată a calității și supravegherea activității de audit [87, p. 41].

Prin art. 50, alin. (7) din Legea nr. 271/2017, pentru depășirea situației, s-a decis, „pe parcursul a 2 ani de la data intrării în vigoare a prezentei legi, pentru obținerea certificatului de calificare al auditorului instituțiilor financiare și al auditorului participanților profesioniști la piața financiară nebancaară, auditorii susțin examene și primesc certificatele de calificare corespunzătoare la BNM și la CNPF” [54].

Analizând în retrospectivă, „seria de scandaluri din preajma anilor 2000 a adus în actualitate problema calității auditului deoarece toate reformele în audit au avut ca punct de plecare necesitatea de creștere a încrederii în piața financiară” [97].

Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, prevede că „raționamentul auditorului este singurul care permite alegerea alternativelor, în timp ce judecata de valoare este baza soluțiilor, iar pragul de semnificație, conform căruia o informație este tratată sau nu ca semnificativă, este în funcție de interesul urmărit” [63]. Aceeași ordine de idei este susținută de cercetătorii Neamțu H., Țurlea E., Roman A.G. [66]. Conform cerințelor ISQM 1 „firma trebuie să elaboreze politici și proceduri concepute pentru a îi oferi o asigurare rezonabilă că firma și personalul acesteia respectă cerințele relevante de etică” [47].

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 figura 3.5.

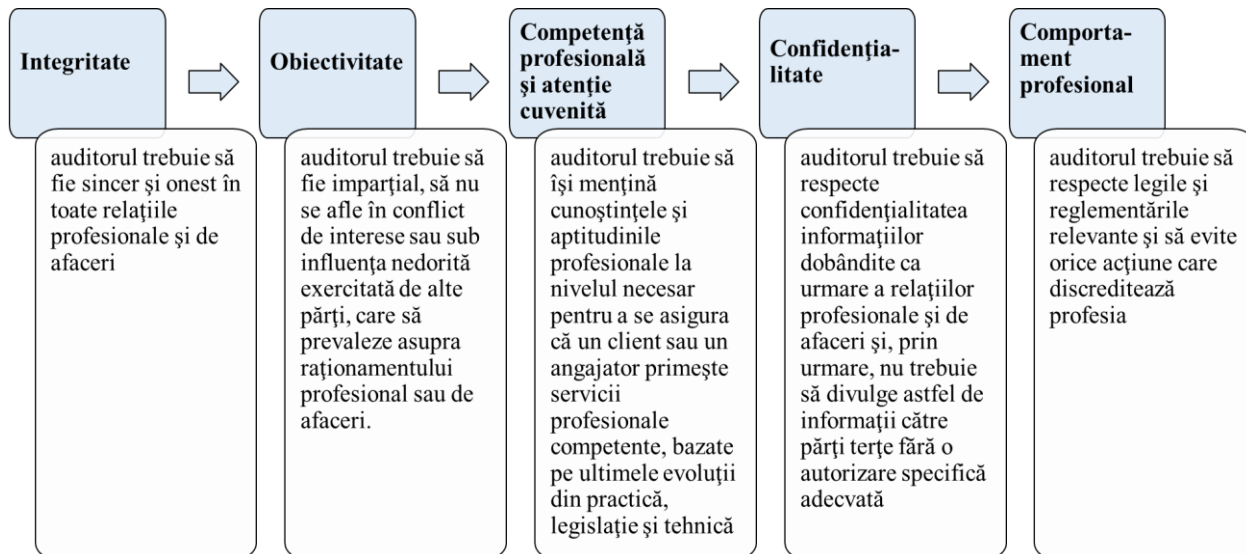


Fig. 3.5. Principiile fundamentale pentru un auditor profesionist

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.

Totdeauna a fost recunoscută existența legăturii directe între un audit de calitate și nivelul de pregătire generală și specifică a celui care realizează auditul. Prin consecință, a fost înființat IAESB, un organism de reglementare care să servească interesului public prin emiterea de norme în sfera educației profesionale contabile. Formarea profesională solidă a auditorilor se realizează prin aplicarea și respectarea Standardelor Internaționale de Educație (IES), elaborate de IFAC și IAESB pentru a garanta calitatea și coerența educației în domeniul contabilității și auditului la nivel global. Aceste standarde stabilesc cerințe minime pentru calificarea și pregătirea profesioniștilor contabili și auditorilor și au un impact semnificativ asupra procesului de educație și dezvoltare a competențelor acestor specialiști în întreaga lume. Gradul de aplicare a acestora este diferit și e prezentat în tabelul 3.7.

Tabelul 3.7. Structura geografică mondială de acceptare și aplicare a IES

Regiune	Total		Accept		Parțial accept		Nu au acceptat	
	Nr. state	Pondere, %	Nr. state	Pondere, %	Nr. state	Pondere, %	Nr. state	Pondere, %
Africa	24	18%	8	33%	16	67%	0	0%
America și Caraibe	25	19%	2	8%	22	88%	1	4%
Asia-Pacific	23	18%	6	26%	16	70%	1	4%
Europa	48	37%	9	19%	39	81%	0	0%
Asia Mijlocie	10	8%	1	10%	9	90%	0	%
Total	130	100%	26	20%	102	78	2	2%

Sursa: elaboratde autor în baza Standarde internaționale: 2019 Global Status Report | IFAC [134]

Din tabelul 3.7, putem 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%.

De asemenea, în anul 2019 IAESB a editat Manualul de reglementări internaționale de educație [64], care este conceput pentru a susține IES-urile și prezintă conceptele și principiile de bază, care au drept scop îmbunătățirea educației contabile. Mai mult, Manualul cuprinde Cadrul general pentru IES, pentru profesioniștii contabili și candidații la titlul de profesionist contabil (Cadrul general din 2015), Glosarul de termeni al IAESB (Glosarul din 2019) și IES-urile 1-6, care tratează accesul la programele de educație profesională contabilă și DPI ale unui candidat la titlul de profesionist contabil, precum și IES 7 DPC (2014), și IES 8, Competența profesională pentru

partenerii de misiune responsabili pentru auditurile situațiilor financiare (2016), care acoperă DPC pentru profesioniștii contabili și partenerii de misiune [64].

Dezvoltarea profesională a auditorilor în UE a constituit atributul principal al organismelor profesionale în cazul a 15 țări, alte 7 țări reglementează dezvoltarea profesională drept activitate comună ambelor părți implicate în activitatea de audit statutar, la fel, 8 țări au acordat această atribuție doar autorității de supraveghere.

În anul 2018, IAESB a publicat IES 7 DPC revizuit, care clarifică aspectele privind modul în care organizațiile profesionale contabile cuantifică, monitorizează și aplică sistemele lor de dezvoltare profesională continuă. Potrivit IES 7, toți profesioniștii contabili trebuie să își dezvolte și mențină competența profesională pentru a-și îndeplini rolul. La ședința din iunie 2019, IAESB a aprobat revizuirile la IES-urile 2, 3, 4 și 8, care îmbunătățesc obiectivele educaționale aferente TIC și scepticismului profesional și clarifică materialele explicative care le însoțesc, acolo unde este cazul. Mai exact, proiectul de revizuire a tratat subiectele enumerate în figura 3.6.

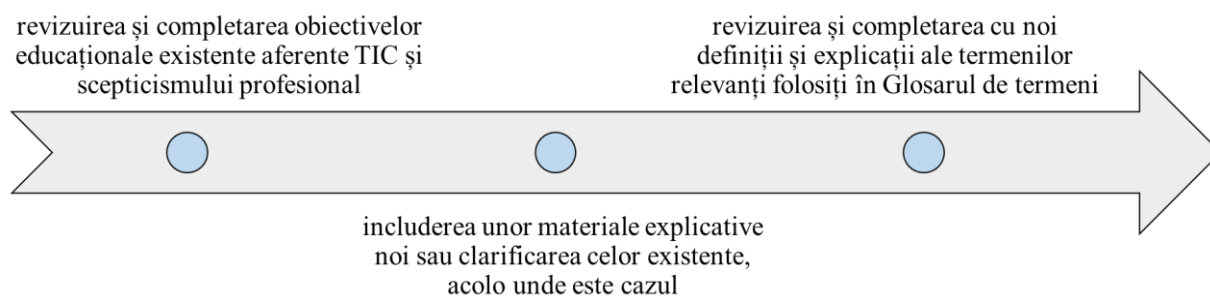


Fig. 3.6. Subiectele proiectului de revizuire a IES-urilor

Sursa: elaborat de autor

În schimb, orice modificări de fond ale structurii și/sau conținutului standardelor care nu afectează domeniile TIC și scepticismului profesional au fost considerate în afara domeniului de aplicare al acestui proiect de revizuire.

Suplimentar, IAESB a elaborat materiale suport pentru implementarea IES 7 DPC (2020). În anul 2018, IFAC și IAESB au emis o altă soluție pentru dezvoltarea educației contabile la nivel mondial, aprobată de Boardul IFAC în 2019, în curs de implementare.

Din punct de vedere evolutiv, IAESB și-a încetat activitatea în 2019, odată cu finalizarea planului său de acțiune. Manualul de reglementări internaționale de educație fiind ultimul emis de IAESB. Reglementările și materialele suport sunt publicate pe pagina web a IAESB, acestea nu au fost modificate pentru a reflecta noua abordare și desființarea IAESB. În acest sens, IFAC a elaborat în anul 2020 un instrument electronic care să ajute utilizatorii să parcurgă mai ușor IES-urile și să acceseze mai ușor materialele suport pentru implementare.

IES-surile emise de IAESB fac referire la: dispozițiile privind accesul la programele de educație profesională contabilă (IES 1), competențele tehnice (IES 2), aptitudinile profesionale (IES 3), valorile, etica și atitudinile profesionale (IES 4), experiența practică (IES 5), modalitățile de evaluare a competenței profesionale (IES 6), conținutul dezvoltării profesionale continue (IES 7), competența profesională pentru partenerii de misiune responsabili de auditarea situațiilor financiare (IES 8). Principiile directe definite de IES pentru profesioniștii contabili și pentru aspiranții la profesie sunt descrise în anexa 24.

Un audit de calitate are numeroși determinanți, printre factorii controlabili de către auditori, plasându-se educația și pregătirea profesională a auditorilor. 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 sunt un șir de universități care oferă studii în domeniul contabilității și auditului. Aceste universități au o recunoaștere internațională limitată [87, p. 23].

Pentru depășirea situației ar fi necesară o perfecționare considerabilă a programului de studii. Recunoscând această necesitate, ASEM și USM au inițiat procesul de acreditare ACCA pentru gradul de licențiat. Astfel, programul de studii la specialitatea „Contabilitate”, din ASEM și USM, au fost acreditate de ACCA, cu sediul în Glasgow, Marea Britanie, un organism profesional global [100], care la momentul de față ASEM este în proces de o nouă acreditare. Avantajele acreditării Programului „Contabilitate” de către ACCA pentru absolvenții acestuia sunt enumerate în figura 3.7.

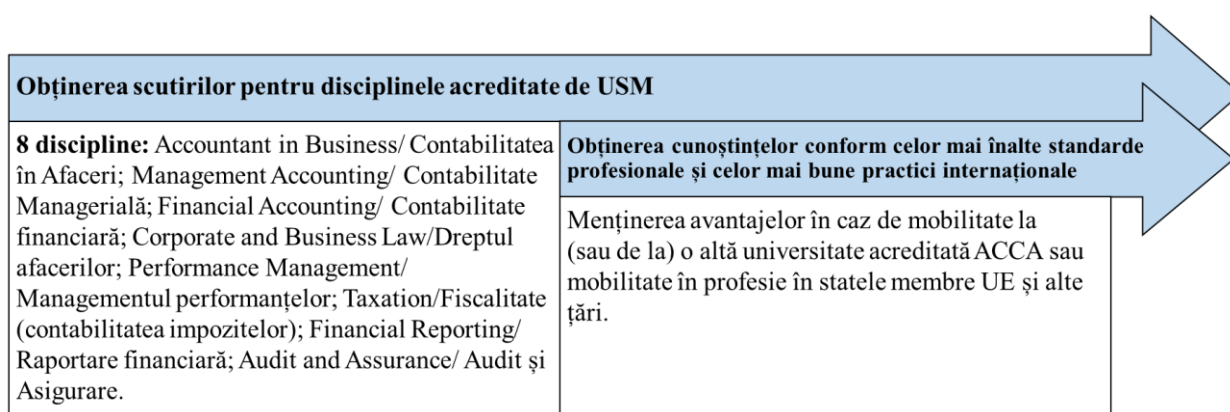


Fig. 3.7. Avantajele acreditării Programului „Contabilitate” de către ACCA pentru absolvenții USM

Sursa: elaborată de autor în baza [22]

În figura 3.7 sunt menționate avantajele acreditării doar pentru absolvenții USM, deoarece la etapa actuală, specialitatea Contabilitate, ASEM este în proces de următoarea acreditare.

Absolvind programul de învățământ „Contabilitate”, candidații în obținerea calificării ACCA sunt scutiți de susținerea a 4 examene, iar începând cu 2019, absolvenții sunt scutiți de susținerea a 8 examene din cele 14 examene necesare pentru obținerea certificatului de calificare ACCA. Avantajele acreditării ACCA, pentru programul de studii „Contabilitate”, Ciclul I, Licență sunt „îmbunătățirea programului și promovarea calității pregătirii cadrelor în domeniul contabilității, stimularea politicilor concurențiale în mediul învățământului superior și recunoașterea internațională a facultăților de contabilitate și audit din cadrul ASEM și USM ca instituții capabile să ofere un program universitar de pregătire a profesioniștilor contabili în concordanță cu IES emise de IFAC, dar și reducerea cheltuielilor de pregătire pentru certificarea ACCA cu aproximativ 60%” [22] considerăm că această certificare poate contribui la creșterea economiei acest lucru îl susține și economistul Pașa F. [76].

De asemenea, este importantă actualizarea perpetuă a curriculumurilor la disciplinele din planul de învățământ și a cerințelor de evaluare a studenților în funcție de modificările programelor ACCA, care sunt în concordanță cu cerințele organismelor internaționale de reglementare în domeniul contabil (tabelul 3.8).

Tabelul 3.8. Concordanța disciplinelor examenului de calificare din RM

Examen ACCA	Disciplina conform cerințelor examenului de calificare din Republica Moldova	Examene ASEM	Examene CAFR
Audit și asigurare (F8)	a) Audit: – cerințele legislative în domeniul auditului; – standardele de audit; – standardele de control al calității; – Codul etic;	Audit	1. Testul privind cunoștințele teoretice • teoria și principiile contabilității generale; • cerințele legale și standarde referitoare la întocmirea situațiilor financiare anuale și consolidate; • standardele internaționale de contabilitate; • analiza financiară; • contabilitatea costurilor și managerială; • managementul riscului și controlul intern; • audit și aptitudini profesionale; • cerințe legale și profesionale referitoare la auditul statutar și auditorii financiari; • standardele internaționale de audit • legislația civilă, muncii, fiscală; • tehnologia informației și sistemele computerizate; • finanțe publice, economie generală și de afaceri; • matematică și statistică;
Contabilitate financiară (F3) Raportare financiară (F7) Raportare corporativă (P2)	contabilitate financiară: – principiile și bazele contabilității; – cerințele legislative privind contabilitatea și raportarea financiară; – standardele de contabilitate;	Contabilitate financiară	
Contabilitatea de gestiune (F2) Management performant (F5)	contabilitate managerială: – contabilitatea costurilor; – principiile de bază ale gestionării entității;	Contabilitatea de gestiune	
Managementul financiar (F9) Analiza businessului (P3)	management financiar: – analiza financiară; – gestionarea riscurilor și controlul intern; – economia afacerilor, economia generală și financiară; – matematica și statistica;	Managementul financiar	

Examen ACCA	Disciplina conform cerințelor examenului de calificare din Republica Moldova	Examene ASEM	Examene CAFR
Contabil (Accountant in Business) F1 Contabil profesionist (Professional accountant) (P1)	e) drept: – legislația muncii, a asigurărilor sociale și medicale; – legislația fiscală, civilă și comercială; – legislația privind insolabilitatea și proceduri similare;	Drept	• <i>principiile de bază ale managementului financiar.</i> 2. Testul de aplicare în practică a cunoștințelor teoretice • <i>un subiect privind formularea unei opinii de audit cu descrierea/argumentarea raționamentului profesional utilizat;</i> • <i>un subiect privind planificarea și derularea misiunilor de audit statutar, responsabilitățile auditorului în auditul statutar;</i> • <i>un subiect din "Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQM) 1, Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe".</i>
	f) gestiunea tehnologiilor informaționale și a sistemelor computerizate.	Tehnologii Informatică în Contabilitate	
Nivel avansat (profesional)		Nivel avansat (masterat)	

Sursa: elaborată de autor în baza Normelor privind organizarea și desfășurarea examenelor de competență profesională [70]

În baza tabelului 3.8. putem conchide că abilitățile IT ale studenților nu pot fi formate adecvat cerințelor pentru profesia de auditor. Planul de învățământ trebuie să se schimbe pentru a țină cont de dinamica și caracteristicile digitalizării în cadrul activităților profesionale care vor beneficia viitoare generații de studenți. Dacă universitățile nu integrează inovațiile tehnologice în instrumentele educaționale, digitalizarea nu va genera beneficiile și economiile așteptate.

Legea nr. 271/2017 menționează obligația auditorului „să-și ridice nivelul de calificare, începând cu anul următor anului înregistrării în Registrul public al auditorilor, urmând un curs de instruire cu durata de 40 de ore academice, pe o perioadă de 12 luni consecutive, cu excepția perioadei de suspendare a activității în baza art. 13 alin. (1) lit. a) și b), conform modului stabilit de către Consiliu” [54, art. 31, alin. (1), lit. e)].

În Raportul ROSC se menționează că programul de certificare a auditorilor gestionat de MF s-a îmbunătățit considerabil în comparație cu anii precedenți, deși au rămas unele preocupări legate de transparență și nivelul de adecvare a procesului. În prezent, examenele sunt în scris și se pare că acum există o conformare mai mare cu IES, privind evaluarea capacităților și competenței profesionale [87, pct. 17].

În opinia autoarei Chersan I.-C., „în contextul preocupării continue pentru calitatea serviciilor oferite de auditorii financiari, considerăm a fi relevantă o analiză a principalelor studii apărute în ultimii ani cu privire la factorii care influențează semnificativ calitatea misiunilor auditorilor financiari. Astfel, constatările noastre permit formularea a cel puțin două observații:

1. multitudinea factorilor care influențează calitatea în audit complică întotdeauna analiza, în sensul că o analiză care să cuprindă toți acești factori nu este posibilă;
2. rezultatele sunt uneori contradictorii, probabil și din cauza efectelor greu de surprins ale unor factori. Oricum, scopul cercetării noastre a fost acela de a identifica cât mai mulți determinanți ai calității în audit, astfel încât să fie posibilă găsirea unor soluții punctuale și realiste de îmbunătățire a acesteia” [9, p.18].

De asemenea, autoarea Chersan I.-C. menționează că „dintotdeauna s-a considerat că există o legătură directă între un audit de calitate și nivelul de pregătire generală și specifică a celui care realizează auditul. Astfel, a fost creat Consiliul pentru IAESB ca un organism de reglementare care servește interesului public prin emiterea de norme în sfera educației profesionale contabile. Ele descriu competențele tehnice, abilitățile profesionale, valorile, aspectele etice și atitudinile necesare în acest domeniu. În plus, pentru a se asigura transparența procesului de elaborare a acestor norme a fost creat și PIOB” [9, p.18].

În unele situații, poate fi facilă identificarea factorilor ce stagnează calitatea auditului, însă, în practică se observă că influența factorilor poate varia, în dependență de atributele entității client, entității de audit și persoanelor care efectuează auditul în numele entității de audit.

Un timp îndelungat s-a considerat că entitățile de audit Big four prestează servicii de calitate net superioară, în comparație cu cele oferite de celelalte entități de audit, în acest sens, rezultatele articolelor analizate au arătat că actualmente se contrazice această percepție într-o oarecare măsură. Autorul Abid A. conchide că „toți auditorii, fie că sunt din Big four, fie că nu sunt din Big four, vor oferi servicii de audit la același nivel calitativ de-a lungul diferitelor perioade de timp” [94]. La fel, autorul Lobo G. J. a cercetat auditul în comun, ajungând la concluzia că „asocierea a două firme din grupuri diferite (Big four și non-Big four) este de natură să asigure un audit în comun superior calitativ celui oferit prin asocierea a două firme din Big four” [141]. Deopotrivă, unicul rezultat privind percepția generală că entitățile de audit din Big four oferă cele mai calitative servicii de audit se regăsește în lucrarea autorilor Choi, J.-S., Lim, H.-J. ș.a. [112].

Totodată, se evidențiază cercetările autorilor Febrianto R. [124] și Choi J.-S. [112], care vin cu rezultate diferite privind influența rotației auditorilor asupra calității auditului, de asemenea, autorii vin cu rezultate și informații pertinente cu privire la influența pozitivă pe care o are mărimea entității de audit asupra calității auditului.

Tot din categoria articolelor cercetate, se disting lucrările autorilor Choi J.-S. [112], Gonzalez-Diaz B. [128] și Bell T. B. [104], care pun în lumină efectul pozitiv al duratei contractului de audit asupra calității auditului, cu observația că această constatare este valabilă doar pentru firmele cotate la bursă, în cazul celor necotate, rezultatul fiind invers.

Cercetările autorului Broberg P. provoacă interes pentru că „se constată efectul negativ al presiunii timpului asupra calității auditului, luând în considerare și elemente comportamentale determinate de genul, pregătirea și experiența auditorului, precum și cele ce țin de mărimea auditorului (numărul de clienți, mărimea biroului și/sau a firmei de audit)” [108].

Studiul realizat de către cercetătorul Brown V.L. [109], indică asupra interdependenței dintre nivelul scăzut al cunoștințelor profesionale și nivelul de calitate al auditului, în fond, același efect avându-l suprasolicitarea auditorilor sau implicarea în prea multe activități.

Cercetarea efectuată de Löhlein L. [142] reliefează efectul pozitiv al inspecțiilor realizate de organisme profesionale și/sau autoritățile de supraveghere asupra calității auditului, iar cea realizată de De Fuentes C. [118] pune în lumină un asemenea efect chiar și în cazul măsurilor disciplinare, dar numai dacă sancțiunile aplicate auditorilor sunt mici.

Respectiv, autorii Yan H. și Xie S. [155] constată efectul negativ al stresului profesiei asupra calității auditului, rezultatele studiului arătând că auditorii din entitățile internaționale și partenerii-cheie răspund mai bine la stresul profesional decât auditorii cu experiență în domeniul de activitate al firmei client. Pe de altă parte, cercetătorii nu au pus accent pe relația dintre genul și/sau vârsta auditorului și răspunsul la situațiile de stres.

Nu în ultimul rând, anumiți cercetători au ținut să se exprime asupra firmelor client deținute de către stat, astfel, cercetătorul Beisland L. [103] pune în evidență efectul pozitiv al mecanismul de guvernare al firmei client asupra calității auditului, în timp ce autorii Francis J. R. și Michas P.N. [125] reliefează efectul de contagiune longitudinală al eșecurilor în audit de-a lungul timpului, respectiv, Colbert G. și Murra D. [114] au definit și evaluat calitatea auditului ca un proces dificil.

În acest subcapitol au fost prezentate direcțiile de perfecționare a sistemului de educație în scopul sporii calității lucrărilor de audit. Au fost enumerate și descrise normele profesionale de lucru ale auditorilor, au fost propuși diferiți pași pentru depășirea situației existente în domeniul calificării și educației auditorilor și a fost descrisă situația instituțiilor de învățământ superior din RM prin prisma studiilor din domeniul contabilității și auditului.

În următorul subcapitol vor a fi abordate provocările și soluțiile privind calitatea și supravegherea auditului pe perioada situațiilor excepționale.

3.3. Provocări și soluții privind calitatea și supravegherea lucrărilor de audit în contextul situațiilor emergente și tehnologiilor inovatoare

Economia națională se confruntă în prezent cu provocări semnificative, care includ pandemia globală, accelerarea procesului de digitalizare, extinderea comerțului internațional și schimbări geopolitice incerte. Mai mult, războiul din Ucraina aduce în prim-plan aspecte noi și

complexe care necesită o abordare cu totul aparte în domeniul raportării financiare și auditului. Aceste provocări impun adaptarea continuă a profesioniștilor din domeniul auditului și dezvoltarea de soluții inovatoare pentru a răspunde cerințelor actuale ale mediului economic.

Situațiile de criză economică provocate de crize energetice, geopolitice și sanitare, 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 [3; 145, p. 112,].

Comisia Europeană pentru Supravegherea Asociațiilor Auditorilor subliniază cele mai importante zone care sunt relevante pentru asigurarea calității serviciilor de audit, zone pe care le dezvoltă autorul Făniță A. în lucrarea sa, după cum urmează:

- *colectarea informațiilor suficiente și relevante de audit* – auditorul trebuie să exploreze mijloace alternative de colectare a informațiilor care să valorifice tehnologia cât mai mult cu putință;
- *continuarea activității* – auditorul trebuie să acorde o atenție sporită capacității entității care este subiect al auditului de a-și continua activitatea;
- *evenimente ulterioare* – auditorul va trebui să evalueze informațiile furnizate de entitatea subiect a misiunii de audit cu privire la impactul pandemiei asupra situațiilor financiare și performanței economice viitoare;
- *raportarea și comunicarea* – continuă să fie importantă comunicarea cu managementul societății pentru a înțelege și a verifica prezentarea adecvată a efectelor crizei provocate de COVID-19 [20; 25, p. 10].

Aspectele menționate pot fi completate și detaliate prin direcții și tematici, care în opinia autorului trebuie dezvoltate de auditori în timpul lucrului lor de emiteră a concluziilor și rapoartelor de confirmare a situațiilor financiare 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 auditabile cu privire la acest principiu;
- Analiza evenimentelor 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.

Un aspect important în auditul la distanță este **comunicarea cu reprezentanții clientului**. Reacția promptă a personalului entității auditate responsabil pentru pregătirea rapoartelor financiare și comunicarea la distanță cu persoanele responsabile de guvernarea corporativă cu privire la chestiuni cheie permit auditorilor să obțină probe suficiente și adecvate pentru a evalua corectitudinea rapoartelor financiare. Pe parcursul întregii perioade de audit, auditorul trebuie să mențină comunicarea cu persoanele responsabile de pregătirea rapoartelor financiare ale clientului, precum și cu persoanele responsabile de guvernarea corporativă. Economisții ruși Ivanova V. A. și Cotova A. A. enumeră principalele probleme tehnice care pot crea dificultăți în procesul de desfășurare a muncii la distanță, cum ar fi: buna funcționare a rețelei de internet, lipsa/prezența tehnicii necesare (notebook, camera web, microfon), dar și abilitățile de utilizare a programelor necesare (Zoom, MSTeams etc.) pentru desfășurarea activităților online de către unii angajați și clienți [158, p. 37]. Despre implicațiile economice menționează și economistul Stratan A. în analizele și prognozele de atenuare a consecințelor COVID-19 în viața socială [91]. O altă problemă este stabilirea contactului cu clienții, care este mai anevoios de înfăptuit în regim on-line decât ar fi în comunicarea directă în special în rândul clienților de vârstă medie sau înaintată. Prin urmare, pentru stabilirea contactului on-line necesită o perioadă de timp mai îndelungată decât în comunicarea directă. Se menționează și dificultatea de prezentare a schemelor, imaginilor sau graficelor în regim online. Unele companii încearcă să soluționeze această problemă prin utilizarea diferitor tehnici on-line, cum ar fi: Adobe Photoshop, Paint, PowerPoint etc. [21; 158, p. 38], acest fapt este menționat și în lucrarea cercetătorilor Petroia A. și Zubcova E. [77].

Considerăm că auditorii și entitățile autohtone în mare parte s-au adaptat la noile modalități de comunicare on-line, fiind păstrată calitatea lucrului. În opinia noastră, situația pandemică de COVID-19 a avut și un impact pozitiv prin care angajații au fost puși în situația de a învăța să utilizeze la nivel mai înalt tehnicile de comunicare on-line în activitatea pe care o desfășoară, astfel încât la moment majoritatea având competențe noi în domeniul informațional, deși că timpul necesar pentru o comunicare on-line este mult mai mare decât într-o comunicare directă.

Este important ca reprezentanții clientului să înțeleagă necesitatea dezvăluirii informațiilor în rapoartele lor în contextul răspândirii infecției cu coronavirus și modul în care aceste dezvăluiri pot influența opinia auditorului cu privire la corectitudinea rapoartelor financiare. Reprezentanții clientului ar trebui, de asemenea, să înțeleagă că realizarea tuturor procedurilor de audit în conformitate cu principiile de audit și asigurarea calității serviciilor de audit în timpul verificărilor la distanță poate necesita timp suplimentar și implicarea reprezentanților clientului pentru furnizarea informațiilor necesare.

Auditul la distanță trebuie să includă aceleași elemente ca și auditul tradițional desfășurat pe teren. Factorul cheie în auditul la distanță devine stabilirea unei comunicări eficiente cu persoanele responsabile de pregătirea rapoartelor financiare și cu cele responsabile de guvernarea corporativă:

- Personalul și persoanele responsabile de management trebuie să fie disponibile în timpul desfășurării auditului, inclusiv pentru discuții despre rezultatele auditului.
- În timpul planificării auditului la distanță, se stabilește conectarea membrilor echipei de audit la sistemul informațional al entității auditate. Organizarea comunicării la distanță poate include, de exemplu, videoconferințe și crearea de locuri de muncă la distanță pentru membrii echipei de audit.
- Persoanele responsabile de pregătirea rapoartelor financiare furnizează toate informațiile necesare pentru audit.
- Documentele primare care confirmă tranzacțiile comerciale efectuate sunt furnizate prin canale de comunicație electronice.
- Pentru întrebări cheie care ar putea afecta corectitudinea rapoartelor financiare, se trimit solicitări.

De asemenea, în contextul situațiilor de criză și a restricțiilor impuse asupra deplasărilor cetățenilor, auditorii pot să nu aibă posibilitatea de a fi prezenți în timpul efectuării inventarierii de către entitatea auditată. În această situație, auditorul este obligat să efectueze proceduri alternative. Aceste proceduri pot include analiza contractelor, reconcilierea cu terții, analiza listelor de inventariere, analiza documentelor primare, inspecția încăperilor de depozitare și a mărfurilor stocate cu ajutorul camerelor video, transmisiilor online etc. În aceste condiții, cercetătorii Crucean A. C. și Hațegan C.-D. consideră că „auditorii trebuie să acorde mai multă atenție la adaptarea procedurilor de audit pentru a culege suficiente probe de audit adecvate pentru a susține opinia de audit mai ales că RA a crescut. Respectiv, dacă este identificat sau există o suspiciune de fraudă sau eroare, auditorul trebuie să discute despre aceste aspecte cu conducerea sau, dacă este cazul, cu cei responsabili de guvernare, dacă nu se pot obține probe despre neconformitățile descoperite, auditorul trebuie să evalueze efectul lipsei de probe suficiente și adecvate asupra opiniei de audit, conform ISA 705” [16, p. 15].

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.

Prin urmare, autorul Fănița A. susține că „profesia de audit explorează, experimentează și avansează spre a utiliza diverse tehnologii cognitive în misiunea de audit” [24, p. 17], și propune următoarele soluții de comunicare, reieșind din figura 3.8.:

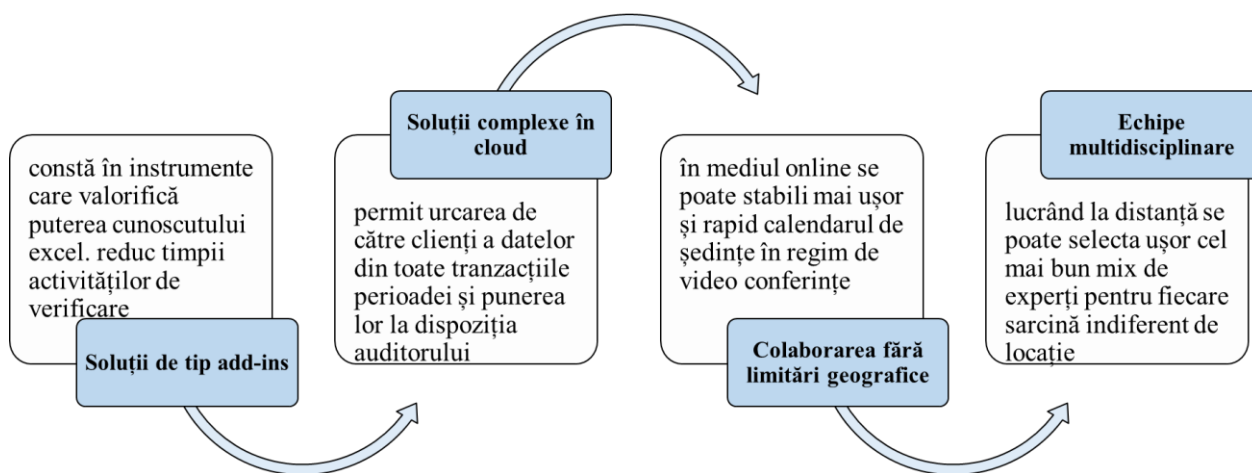


Fig. 3.8. Soluții de comunicare dintre auditori și clienți care permit lucru la distanță

Sursa: elaborat de autor în baza [24, p. 17]

Reieșind din cele expuse mai sus, recomandăm auditorilor acordarea unei atenții deosebite la culegerea de probe de audit suficiente, deoarece în munca la distanță este mult mai dificil de a colecta aceste probe, fapt ce poate crea dificultăți în expunerea unei opinii fiabile de audit.

În contextul pandemiei și aplicării standardului ISA 570 „Principiul continuității activității”, în legătură cu evenimentele din întreaga lume legate de răspândirea COVID-19, este necesar de acordat o atenție deosebită respectării cerințelor standardului ISA 560 „Evenimente ulterioare”[65] . Pentru a efectua procedurile reglementate, auditorul trebuie să stabilească modul în care managementul clienților evaluează impactul acestor evenimente asupra situațiilor financiare, dacă este necesară o ajustare corespunzătoare sau dezvăluirea informațiilor în situațiile financiare și dacă evenimentele după data întocmirii bilanțului sunt dezvăluite în mod corespunzător în anexe la situațiile financiare.

În special, se recomandă reflectarea în situațiile financiare a schimbării situației în legătură cu evenimentele menționate mai sus și evaluarea efectului posibil al crizei sanitare și războiului din Ucraina asupra rezultatelor financiare viitoare și asupra poziției financiare a clientului. În procesul evaluării

impactului evenimentelor după data întocmirii bilanțului, trebuie, de asemenea, să se analizeze dacă pot apărea dubii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea în mod continuu și să se efectueze procedurile de audit prevăzute de ISA 570 „Principiul continuității activității”.

Respectarea principiului continuității activității se face și în raport modul de respectare a condițiilor contractuale semnate de client cu terții. Criza pandemică a exercitat un impact semnificativ asupra dinamicii relațiilor contractuale, afectând atât companiile de audit, cât și clienții acestora. Mulți antreprenori s-au confruntat cu dificultăți în ceea ce privește îndeplinirea obligațiilor asumate în cadrul contractelor pe termen lung, semnate anterior izbucnirii pandemiei. Prin urmare, se poate constata că conceptele de forță majoră și schimbare excepțională a circumstanțelor au devenit cel mai des utilizate în contextul pandemiei COVID-19, deoarece se adaptează cel mai bine la specificul domeniului auditului. Din perspectiva avocatului Tăriță A., „legislația națională prevede trei concepte juridice care pot fi aplicate relațiilor contractuale în situații de criză” [90, p. 74], concepte prezentate de autor în figura 3.9.

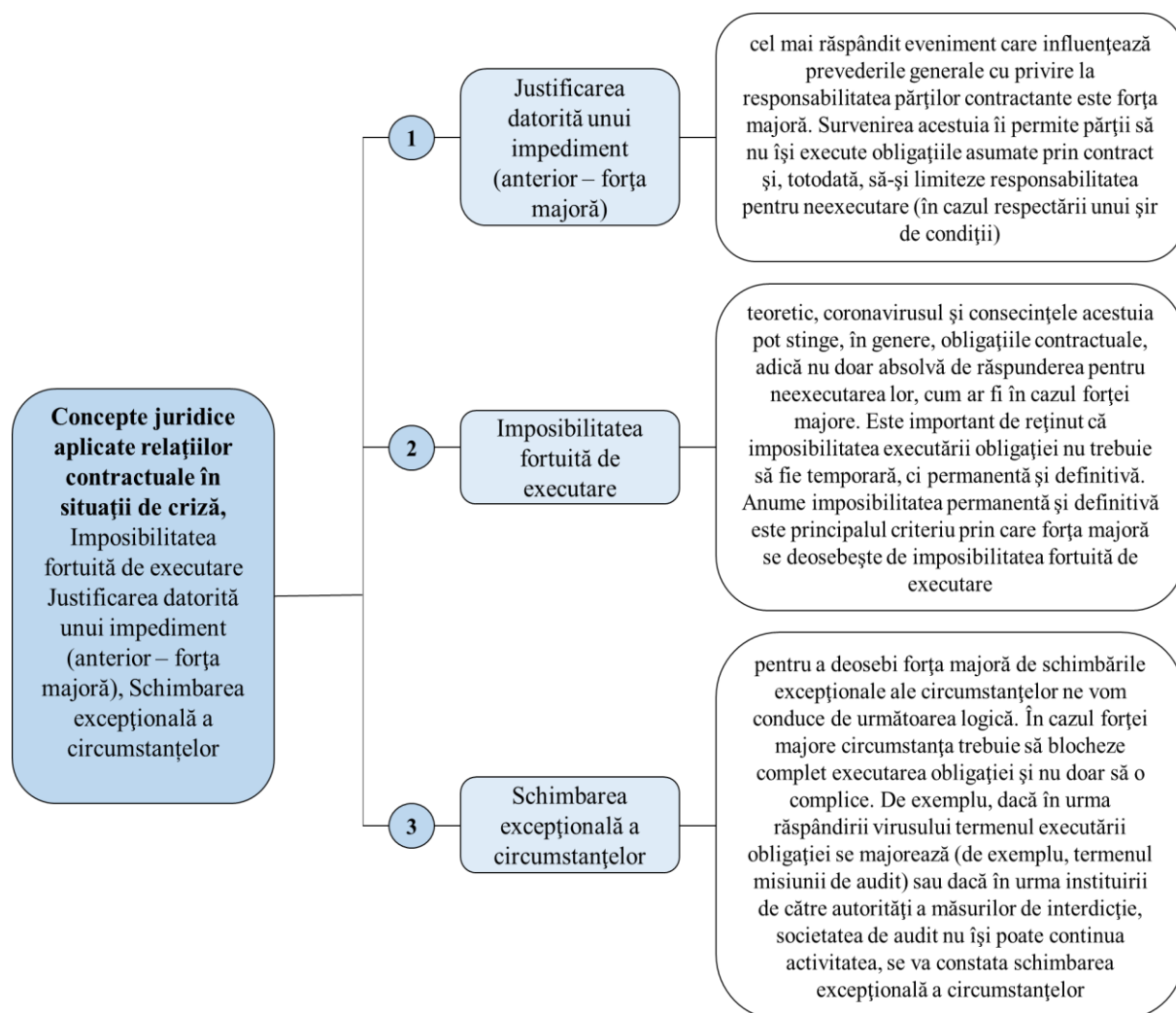


Fig. 3.9. Concepte juridice aplicate relațiilor contractuale în situații de criză

Sursa: elaborat de autor în baza [90, p. 74]

Pe lângă cele menționate, cercetătorul Tărița A. prezintă situația de impact provocată de criza pandemică, ridicând întrebarea dacă pandemia și măsurile aplicate constituie temei pentru rezoluțiunea sau modificarea obligațiilor, precum și pentru scutirea de răspundere pentru neexecutarea lor” [90, p. 74].

În consecință, imposibilitatea fortuită de executare a obligațiilor împiedică ducerea la bun sfârșit a misiunii de audit. Totodată, menționăm că autorul și-a expus mai amănunțit punctul de vedere asupra acestui subiect în una din lucrările sale [145].

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 cazul respectării unui șir de condiții). În cazul imposibilității fortuite de executare apare ca fenomen temporar. Imposibilitatea executării obligației nu trebuie să fie temporară, ci permanentă și definitivă, pentru a fi scutită de achitare, criteriu principal prin care forța majoră se deosebește de imposibilitatea fortuită de executare. Pentru a deosebi forța majoră de schimbările excepționale ale circumstanțelor ne vom conduce de următoarea logică. În cazul forței majore circumstanța trebuie să blocheze complet executarea obligației și nu doar să o complice. De exemplu, dacă în urma răspândirii virusului termenul executării obligației se majorează (de exemplu, termenul misiunii de audit) sau dacă în urma instituirii de către autorități a măsurilor de interdicție, entitatea de audit nu își poate continua activitatea, se va constata schimbarea excepțională a circumstanțelor.

Concluziile auditorului cu privire la principiul continuității activității ocupă un rol important. Crește gradul de incertitudine legat de evenimentele care au loc în economia națională și globală și, ca urmare, impactul asupra activității multor entități. Practic, dar și predictiv are loc o sistare masivă a activității multor entități. Entitățile trebuie să înțeleagă cât de pregătite sunt să-și continue activitatea în cadrul principiului continuității și să facă dezvăluirea informației corespunzătoare în situațiile financiare. Conform cerințelor IAASB, auditorii trebuie să evalueze gradul pierderilor cauzate de pandemie, inclusiv în ce măsură rezultatele sunt deja afectate sau vor fi afectate în viitor, și să înțeleagă riscul potențial al nerespectării principiului continuității activității. De asemenea, auditorii trebuie să determine dacă este potrivit să folosească principiul continuității activității ca principiu conceptual fundamental în elaborarea situațiilor financiare sau dacă ar trebui să rezulte o rezervă în raportul auditorului. La evaluarea situației legate de continuitatea activității unei entități, trebuie luată în considerare și în ce măsură acea entitatea intră sub criteriile la beneficierea de ajutor și subvenție de stat, sau dacă au în plan să apeleze la aceste ajutoare în viitor, dacă este posibil.

Cercetătorii Crucean A. C. și Hațegan C.-D. susțin că „auditorul are responsabilitatea de a planifica și efectua un audit de calitate, aplicând scepticismul profesional și ținând cont de faptul că pot exista anumite circumstanțe care să denatureze situațiile financiare, astfel, un exemplu relevant ar fi consecințele conexe produse de pandemia COVID-19 care au dus la riscuri de denaturare semnificativă, ca urmare fie a fraudei sau erorii, fie a modificării de mediu de control intern în care operează entitățile, care pot suporta erori în raportarea financiară” [31; 16, p. 4]. De asemenea, se pune accent pe atenția la acești factori de risc în practica auditorilor și pe aplicarea scepticismului profesional pe parcursul activității de audit. Astfel, „dacă este identificat sau există o suspiciune de fraudă sau eroare, auditorul trebuie să discute despre aceste aspecte cu conducerea sau, dacă este cazul cu cei responsabili de guvernare, dacă nu se pot obține probe despre neconformitățile descoperite, auditorul trebuie să evalueze efectul lipsei de probe suficiente și adecvate asupra opiniei de audit, conform standardelor de audit” [15; 16, p. 4].

Situații emergente de criză au impact și asupra riscurilor companiei. Ca urmare, o procedură este evaluarea riscurilor și necesitatea revizuirii acestora din cauza amenințării cu riscuri semnificative noi, cum ar fi lichiditatea companiei. Deoarece situația actuală este foarte instabilă, aceasta trebuie să fie revizuită în mod constant pe parcursul auditului prin aplicarea ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”.

În plus față de evaluarea continuității activității, auditorul trebuie să efectueze proceduri de verificare a stabilității și eficacității sistemului de control intern al entităților auditate.

Auditorul trebuie să evalueze cât de corecte și adecvate au fost făcute evaluările estimate și contingente, având în vedere modificările care au avut loc, cum ar fi evaluarea instrumentelor financiare în conformitate cu IFRS 9 „Instrumente financiare” sau datoriilor conform IAS 37 „Provizioane, datorii și active contingente” și SNC „Capital propriu și datorii”. Ca urmare, riscul distorsionării semnificative crește, ceea ce implică necesitatea ajustării și revizuirii procedurilor de audit. În funcție de aceste circumstanțe, pot fi utilizate proceduri suplimentare, de exemplu, utilizarea prețurilor de piață disponibile public și/sau implicarea unui expert independent pentru efectuarea unei evaluări independente.

Auditorii trebuie să ia în considerare **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. Auditorii trebuie să monitorizeze cu atenție identificarea evenimentelor semnificative care au loc după data raportului financiar, ca urmare a pandemiei de coronavirus, și să tragă concluzii cu privire la identificarea și dezvăluirea corespunzătoare a acestora în situațiile financiare, în conformitate cu principiile contabile.

Auditorii trebuie să evalueze în ce măsură informațiile dezvăluite în raportarea entității reflectă impactul situației cauzate de coronavirus asupra poziției financiare, a viitoarelor activități economice și dacă sunt conforme cu principiile de contabilitate. Se recomandă includerea explicațiilor într-un Paragraf de observații sau Paragraf explicativ pentru a evidenția evenimentele survenite după data de raportare.

Informațiile corect dezvăluite în situațiile financiare trebuie luate în considerare de către auditor la întocmirea concluziei sale. Cu cât o companie oferă mai multă transparență cu privire la impactul negativ al crizei sanitare, cu atât mai puțin va trebui să modifice auditorul concluzia sa de audit. Fie că e bine o amânare a concluziei sau efectuarea unor mențiuni, în caz contrar ar putea să fie nevoie să modifice concluzia lor de audit dacă nu vor putea aduna suficiente dovezi de audit adecvate.

În cazul în care pandemia are un impact semnificativ și nu există informații în notele explicative ale situațiilor financiare cu privire la impactul pandemiei asupra activității companiei, auditorul poate emite o opinie cu rezerve. În baza emiterii acestei opinii, auditorul poate indica faptul că informațiile furnizate sunt insuficiente, cu condiția ca situațiile financiare în sine să nu conțină erori sau distorsiuni semnificative. În acest context este necesară aplicarea procedurilor conform ISA 720 „Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate”.

Cu siguranță, datorită tendinței globale spre digitalizare, companiile de audit care pot implementa și îmbunătăți în continuare aspectele automate ale activității lor vor obține un avantaj competitiv. Cu toate acestea, afacerile din domeniul auditului nu vor putea renunța complet la comunicarea în persoană și să treacă complet la lucru la distanță. Acest lucru se datorează faptului că principala sarcină a oricărei verificări de audit este autentificarea documentelor și veridicitatea datelor prezentate, ceea ce încă nu poate fi realizat în mod complet la distanță. Cu toate acestea, este probabil ca anumite proceduri de audit să fie acum efectuate în mod **remote și online**, ceea ce va fi benefic atât pentru clienți, cât și pentru companiile de audit. Astfel, aceasta va permite optimizarea costurilor de audit pentru clienți și reducerea cheltuielilor pentru efectuarea verificărilor.

Multe companii de audit au început să implementeze activ servicii la distanță pentru lucrul cu clienții, îmbunătățind astfel sistemul de control al executării serviciilor, astfel încât formatul la distanță să nu afecteze calitatea în niciun fel. Cu toate acestea, până în prezent, serviciile la distanță se referă în mare parte la serviciile de externalizare contabilă, consultanță fiscală și juridică, unele aspecte ale consultanței în management și finanțe, dar aproape nu au afectat domeniul auditului.

Trecerea forțată la formatul la distanță a stimulat digitalizarea procedurilor de audit. Tehnologiile moderne de comunicație și transmitere a datelor, utilizarea documentelor și semnăturilor electronice și a schimbului de documente electronice au demonstrat eficacitatea lor

în condițiile autoizolării. În timp ce până în prezent, doar companiile care erau dispuse să furnizeze concluzii de audit fără verificarea adecvată a autenticității scanărilor de documente și a activelor menționate în ele ofereau audit la distanță.

În această situație, multe companii de audit au revizuit serios abordarea lor față de auditul la distanță: construirea unui sistem corespunzător de management electronic al documentelor, comunicare video online, crearea de stocare sigură în cloud, organizarea accesului autorizat - toate acestea permit reducerea semnificativă a costurilor și a termenelor pentru efectuarea verificărilor.

În era tehnologiei avansate și a schimbărilor continue din lumea afacerilor, auditul se află în mijlocul unei revoluții digitale semnificative. Procesul de digitalizare a auditului nu este doar un concept, ci o realitate palpabilă care aduce schimbări profunde în modul în care sunt desfășurate și administrate atât auditurile interne, cât și cele externe. La nivelul clientului, procesele financiare și operaționale devin din ce în ce mai digitale, permițând accesul facil la date, analize mai rapide și mai precise și o mai bună gestionare a resurselor (figura 3.10).



Fig. 3.10. Particularitățile auditului digital

Sursa: elaborată de autor

La nivelul auditorului, tehnologiile digitale, cum ar fi analiza de date, inteligența artificială și automatizarea proceselor, devin instrumente esențiale pentru a evalua riscurile și a efectua audituri eficiente. Avantajele și riscurile legate de digitalizarea auditului includ creșterea eficienței, precizia sporită, accesul mai rapid la informații și o mai bună gestionare a volumului mare de date. Cu toate acestea, există și riscuri, cum ar fi securitatea datelor, dependența de tehnologie și nevoia de a dezvolta noi competențe tehnice în cadrul echipelor de audit.

Companiile de audit adoptă, de asemenea, tehnologiile informaționale care permit optimizarea procedurilor de audit. Cu toate că există oportunități pentru digitalizarea mediului de afaceri, în prezent nu este rațional să se delege complet auditul inteligenței artificiale, deoarece procedurile de audit nu se reduc la un algoritm standardizat; în multe cazuri, sunt necesare judecăți

profesionale, gândire analitică și compilații ale diferitelor fapte. În aceste circumstanțe, este necesar să se utilizeze digitalizarea parțială a procesului de furnizare a serviciilor de audit, legată de conversia fazelor pregătite pentru acesta în format electronic.

Compania KPMG, în urma colaborării cu Microsoft, a lansat proiectul Clara - o platformă de audit inteligent concepută pentru a facilita interacțiunea rapidă și transparentă între echipa de auditori și compania auditată. Clara KPMG reprezintă un portal centralizat care servește ca sursă unică pentru schimbul de informații, inclusiv despre procesul de audit. Prin intermediul acestei platforme, se poate gestiona datele în timp real, se poate efectua schimbul securizat de informații și se poate urmări acțiunile legate de un anumit proiect al fiecărei companii [137].

O altă tehnologie dezvoltată de către Deloitte este Omnia DNAV. Aceasta o soluție digitală bazată pe cloud care combină tehnologiile cognitive, procesele de lucru personalizate și analiza extinsă a datelor pentru a efectua auditul investițiilor. Omnia DNAV integrează tehnologiile digitale, automatizarea și inteligența artificială cu expertiza profesională a auditorilor, permițând reducerea volumului de muncă monotonă și asigurând o analiză completă a tuturor tranzacțiilor și înregistrărilor [102].

Compania Ernst and Young (EY) a implementat, de asemenea, tehnologii digitale moderne în domeniul auditului. EY Canvas, găzduit într-un cloud privat, adună clienții și echipele de auditori indiferent de locație. Această tehnologie permite concentrarea asupra riscurilor și modalităților de atenuare a acestora [139].

O tehnologie legată de platforma cloud Aura este aplicată de PricewaterhouseCoopers (PwC). Cu ajutorul acesteia, documentele digitalizate asigură standardizarea și permit analiza datelor, rezultatele fiind transmise echipei de auditori. Fluxurile de lucru interconectate și ghidurile pas-cu-pas oferă o înțelegere completă a proceselor de afaceri ale fiecărei companii auditate și permit dezvoltarea unei abordări personalizate pentru evaluarea riscurilor. Instrumentele de extragere a datelor facilitează procesarea datelor cu ușurință și în siguranță, reducând timpul necesar [101].

Cele mai populare tehnologii informaționale în acest domeniu sunt XBRL și blockchain. XBRL este un format pentru transmiterea rapoartelor reglementare, financiare și altele, bazat pe limbajul de marcare extensibil XML[8]. Organizațiile folosesc din ce în ce mai mult XBRL sau Inline XBRL pentru a compila rapoartele lor. Tehnologia blockchain se dezvoltă foarte rapid și este descrisă în mod obișnuit ca un sistem de date public, descentralizat și distribuit.

Tehnologiile bazate pe inteligență artificială, computație în nor și blockchain sunt printre principalele inovații care pot schimba radical domeniul auditului. **Cloud computing** reprezintă un model de furnizare a resurselor de calcul (rețele, servere, stocare, aplicații și servicii) prin internet la cerere [7]. Piața globală de cloud computing va depăși 1,5 trilioane de dolari în 2023. Această tehnologie permite

accesul la informații în orice loc și oricând. Cloud computing susține scalarea orizontală și verticală, ceea ce permite adăugarea de mai multe date și creșterea performanței resurselor.

Blockchain-ul este o tehnologie de stocare a datelor într-o lanț continuu de blocuri, fiecare fiind legat de cel precedent. Acest lucru formează un registru digital continuu al tranzacțiilor, care este duplicat și distribuit pe întreaga rețea. Până în 2020, piața blockchain-ului a fost evaluată la 3,67 miliarde de dolari SUA, iar se așteaptă ca aceasta să crească cu 82,4% anual între 2021 și 2028. Blockchain-ul poate fi utilizat în audit ca o carte digitală pentru înregistrarea tranzacțiilor între părți diferite. Toți participanții au acces la copii identice ale cărții, ceea ce face blockchain-ul fiabil și disponibil chiar și în cazul unor defecțiuni ale participanților. Blockchain poate fi folosit și în procesul de audit. De exemplu, companiile de audit "Big Four" - PWC, Deloitte, Ernst & Young și KPMG - au demarat un proiect pilot cu 20 de bănci din Taiwan în 2018 pentru a testa tehnologia blockchain în scopuri de audit ale situației financiare a clienților băncii [105].

Scopul acestui proiect pilot este de a optimiza procesele de confirmare externă, care în prezent necesită ca auditorii să obțină manual probe de audit a operațiunilor companiilor cu terțe părți (prin trimiterea de cereri scrise și analizarea răspunsurilor primite) pentru a verifica dacă soldurile conturilor în bănci corespund înregistrărilor interne ale sumelor de numerar. Cu noua schemă implementată în Taiwan, datele despre tranzacții vor fi transferate în blockchain de către bănci și vor fi accesibile firmelor de audit.

Tabelul 3. 9. Evoluția auditului sub aspectul utilizării tehnologiilor inovatoare

<i> criterii</i>	<i>Audit manual</i>	<i>IT audit</i>	<i>Audit complex</i>	<i>Audit intelectual</i>
<i>Colectare date</i>	Testare manuală a documentelor primare, utilizarea calculatorului pentru recalculări	Utilizarea programelor informatice de audit/computerizate	Aplicații de analiză specializate care permit prelucrarea unui volum mare de informații și elaborarea unor concluzii preliminare	Utilizarea roboților, a inteligenței artificiale, a tehnologiei blockchain și a programelor analitice de nivel superior
<i>Obiectul auditului</i>	Rapoarte individuale	Rapoarte consolidate	Rapoarte financiare și nefinanciare	Rapoarte integrate
<i>Caracterul continuității auditului</i>	Discret	Discret	Discret	Continuu

Sursa: elaborată de autor

Când se dezvoltă o nouă formă de audit continuu în locul celui discret, accentul principal ar trebui să se concentreze asupra următoarelor aspecte: *îmbunătățirea calității verificării de audit; inovații în domeniul auditului, schimbarea metodelor de investigație selectivă pe baza digitalizării*

procesării întregului set de informații al clientului; creșterea calificării auditorilor care combină tehnologii de audit și consultanță; sporirea actualizării muncii auditorilor, trecerea de la informații retrospective la perspective.

Ca rezultat, auditul modern bazat pe trecutul financiar, investigații financiare, retrospectivă, analiza eșantionului, ipoteze și subiectivitatea rezultatelor colectate se va transforma într-un nou ecosistem. În era economiei digitale, va deveni posibil un audit continuu, care va utiliza timp real, imediate, operativitate și previziune, întreg setul de informații, formarea tendințelor la nivel macro, rezultate obiective bazate pe totalitatea probelor adunate.

Auditul continuu a evoluat într-un concept mult mai larg, reprezentat de trei tehnologii principale: asigurarea continuă a integrității datelor, monitorizarea continuă a controalelor interne și monitorizarea continuă și evaluarea riscurilor. Asigurarea continuă a integrității datelor efectuează o verificare în curs și automată a tranzacțiilor pentru a confirma corectitudinea acestora în timp util. Monitorizarea continuă a controalelor interne urmărește comportamentul angajaților față de politicile de control intern. Monitorizarea continuă și evaluarea riscurilor se concentrează pe monitorizarea riscurilor de afaceri prin identificarea riscurilor semnificative și stabilirea priorităților pentru procedurile de audit și controlul gestionării riscurilor.

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].

Cercetătorul român Făniță A. menționează că „în această perioadă, auditorii întâmpină dificultăți practice, de la accesarea datelor și documentelor clienților până la timpul necesar pentru evaluarea impactului în business a pandemiei. Devine, așadar, necesară adoptarea unor platforme tehnologice care să facă posibilă îndeplinirea misiunilor de audit concomitent cu respectarea principiului distanțării sociale” [24, p. 16]. Opinii similare privind importanța tehnologiilor informaționale pentru economia RM au și cercetătoarele autohtone Cociug V. și Parcalab C. [11, p. 113], Galanton N. [26, p. 27], savantul român Farcane N. [23, p. 401].

În România, prin Legea nr. 81/2018 a fost implementat conceptul cu privire la telemuncă. Conform acestei legi, telemunca reprezintă „forma de organizare a muncii prin care salariatul, în mod regulat și voluntar, își îndeplinește atribuțiile specifice funcției, ocupației sau meseriei pe care o deține, în alt loc decât locul de muncă organizat de angajator, cel puțin o zi pe lună, folosind tehnologia informației și comunicațiilor” [55, art. 2]. Tot cadrul legislativ specifică că activitatea de telemuncă „se bazează pe acordul de voință al părților și se prevede în mod expres în contractul individual de muncă odată cu încheierea acestuia pentru personalul nou angajat sau prin act

adițional la contractul individual de muncă existent” [55, art. 3]. La fel și legislația RM a fost adaptată la condițiile muncii la distanță prin Legea nr. 69/2020 cu privire la instituirea unor măsuri pe perioada stării de urgență în sănătate publică, a fost modificat și completat Codul muncii al RM nr. 154/2003 cu un capitol nou, capitolul IX „Munca la distanță” [50].

Prin urmare, conform Codului Muncii al RM, munca la distanță reprezintă „forma de organizare a muncii în domeniile de activitate, prin care salariații își îndeplinesc atribuțiile specifice ocupației, funcției sau meseriei pe care o deține în alt loc decât cel organizat de angajator, folosind inclusiv mijloace din domeniul tehnologiei informației și comunicațiilor. Salariații cu munca la distanță sunt salariații care au încheiat un contract individual de muncă sau un acord suplimentar la contractul existent, care conțin clauze de muncă la distanță” [13, art. 292]. Astfel, această prevedere va permite entităților autohtone, inclusiv entităților de audit, să își desfășoare munca la distanță pe perioada stărilor de urgență, inclusiv pe perioada pandemiei de COVID-19.

Cercetătoarea Niță D., prezintă avantajele și dezavantajele telemuncii, revizuite după cum urmează în figura 3.10.

Tabelul 3.10. Avantajele și dezavantajele telemuncii în cadrul companiilor de audit

AVANTAJE	DEZAVANTAJE
✓ creșterea productivității; ✓ scăderea costurilor firmei legate de spațiile de lucru; ✓ posibilitatea recrutării de personal din locuri îndepărtate geografic; ✓ scăderea fluctuației personalului reducerea stresului cauzat de muncă; ✓ creșterea satisfacției muncii; ✓ mai mare disponibilitate de realizare a sarcinilor de lucru; ✓ reconcilierea vieții profesionale cu viața de familie; ✓ posibilitatea deținerii mai multor locuri de muncă simultan; ✓ reducerea cheltuielilor de timp și bani legate de deplasarea la locul de muncă reducerea poluării; ✓ revitalizarea unor zone	✓ furnizarea către angajați a echipamentelor necesare realizării telemuncii; ✓ furnizarea de asistență tehnică în cazul apariției unor disfuncționalități ale echipamentelor sau legăturilor de telecomunicații; ✓ control mai mic asupra angajaților; ✓ clarificarea unor aspecte juridice legate de fiscalitate, asigurări de sănătate, protecția muncii etc.; ✓ apariția unor probleme de natură emoțională generate de pierderea socializării.

Sursa: elaborat de autor în baza [67, p. 225]

Sușținem opinia savanților români și recomandăm și autorităților naționale completarea cadrului legislativ și normativ după modelul românesc pentru a permite utilizarea telemuncii în activitatea entităților autohtone. Totodată, recomandăm auditorilor autohtoni utilizarea acestui

instrument în activitatea lor atât în perioada pandemică, cât și în regim obișnuit. În RM autoritățile guvernamentale au realizat pași mari cu privire la implementarea procesului de e-guvernare. Reconfigurarea sistemului fiscal în RM are la bază diferite instrumente de ordin digital: *identificare digitală și semnătură electronică; registre electronice, platforme electronice guvernamentale; precompletare a rapoartelor fiscale, financiare și statistice; emitere și circulație a e – facturii.*

Odată cu apariția pandemiei, BNM a depus eforturi majore pentru atenuarea impactului unei eventuale crize, ceea ce influențează și entitățile de audit. Așadar, entitățile de audit care au fost nevoite să apeleze la credite, aveau posibilitatea de a negocia termenele contractuale ale acestora. În aceeași direcție, BNM a permis băncilor comerciale o supraveghere mai aprofundată a activității clienților săi, pentru a evita situațiile de risc.

Drept urmare, Brîndușe A.-I. și Bunget O.C. propun următoarele măsuri de reducere a costurilor în timpul pandemiei de COVID-19, conform figurii 3.11.

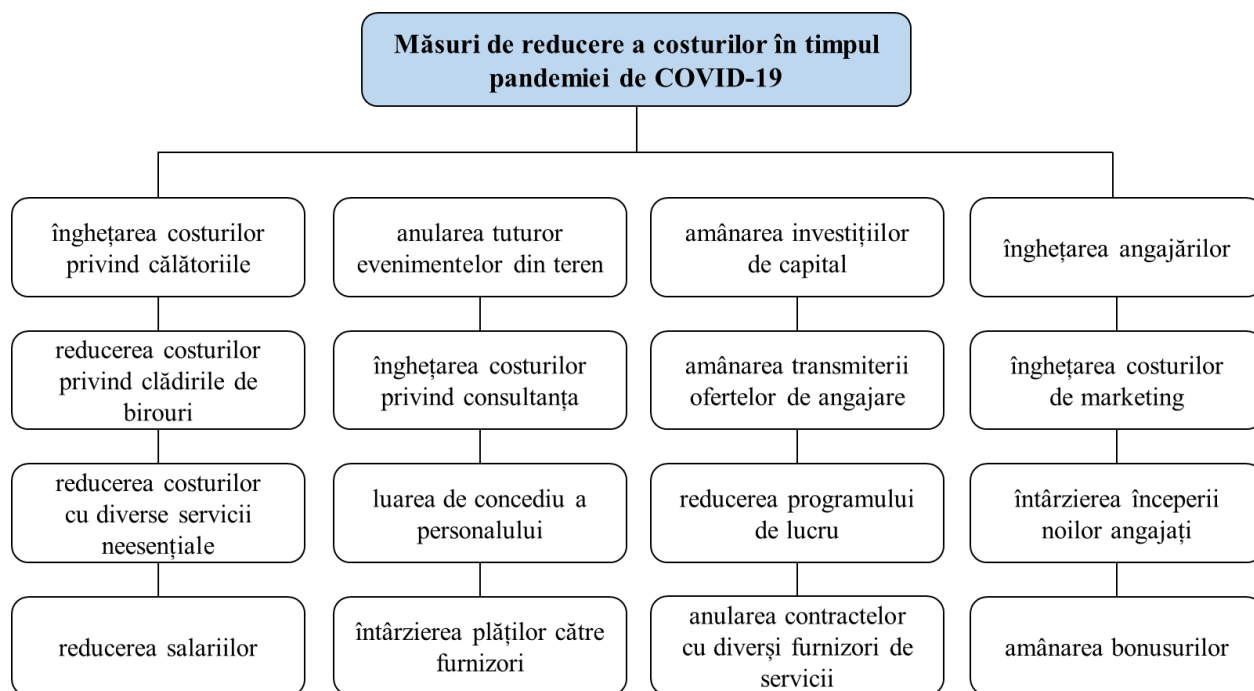


Fig. 3.11. Măsuri de reducere a costurilor în perioada crizei sanitare

Sursă: elaborat de autor în baza [5, p. 258]

În urma celor expuse, considerăm că investiția în sănătate este primordială, însă, pe lângă aceasta, se cerea o atenție mai mare din partea guvernului față de sectorul real, ceea ce direct avea să mențină pe linie de plutire situația economică, iar indirect, să susțină activitatea de audit.

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.

Totodată, reieșind din rezultatele chestionarului de la anexa 15, constatăm că cea mai optimă facilitate acordată de conducerea statului care a ajutat companiile de audit să se mențină pe linia de plutire în perioada pandemiei de COVID-19 a fost rambursarea de către stat a dobânzii acumulate și plătite pentru împrumuturile acordate de sectorul financiar (aproximativ 43% din respondenți). De asemenea, deductibilitatea cheltuielilor/costurilor aferente măștilor, vizierelor, dezinfectanților utilizați în activitatea entității a fost benefică pentru 28,6% din companiile de audit, iar deductibilitatea testării angajaților din contul angajatorului pentru 14,3% din respondenți. Celelalte facilități nu au influențat cu mult activitatea companiilor de audit.

În acest subcapitol au fost descrise provocările și soluțiile privind calitatea și supravegherea auditului pe perioada crizei sanitare (COVID-19) și a altor situații emergente. Autorul a recomandat autorităților naționale completarea cadrului legislativ și normativ după modelul românesc pentru a permite utilizarea telemuncii în activitatea entităților autohtone. S-a susținut importanța unei educații profesionale robuste și variate, prin furnizarea de cunoștințe temeinice, dezvoltarea de aptitudini practice și promovarea eticii profesionale, pentru a permite auditorilor să identifice riscuri, să aplice proceduri adecvate și să ofere concluzii precise și solid fundamentate în rapoartele de audit. Au fost argumentate necesitatea aplicării și descrise unele tehnologiile digitale care pot simplifica atât procedurile de audit, cât și organizarea auditului, având în vedere caracteristicile clientului.

3.4. Concluzii la capitolul 3

1. În vederea asigurării unei calități, în procesul de evaluare a sistemelor de contabilitate și control intern, auditorul trebuie să efectueze o evaluare preliminară a tuturor riscurilor de audit pentru fiecare sold sau categorie semnificativă de operațiuni economice. Prin urmare, auditorul trebuie să obțină dovezi de audit prin intermediul testelor de control pentru a susține orice evaluare a riscurilor de control. Auditorul are responsabilitatea de a raporta conducerii de nivel superior deficiențele semnificative identificate în sistemele de contabilitate și de control intern. După evaluarea sistemului de control intern, auditorul trebuie să comunice aceste deficiențe printr-o scrisoare adresată conducerii entității sau comitetului de audit intern, în cazul în care acestea ar putea afecta semnificativ situațiile financiare sau ar putea permite fraude.

2. Auditorul trebuie să ia în considerare pragul de semnificație atât la nivel global cât și în relația cu soldurile conturilor individuale, respectiv, categoriilor de tranzacții. În consecință, pragul de semnificație trebuie luat în considerare când se determină natura, durata și întinderea procedurilor de audit și se evaluează efectele informațiilor eronate. În opinia noastră, în contextul calculului pragului de semnificație global, menționăm avantajul utilizării altor baze de comparație, cum ar fi: total activ sau total venituri, dat fiind faptul că acești factori sunt mai stabili de la un an la altul.

3. În vederea îmbunătățirii calității lucrărilor de audit, a competențelor profesionale și a educației, considerăm că este necesară structurarea și standardizarea examenelor suplimentare pentru certificarea auditorilor de către BNM și CNPF. Deși este justificat ca autoritățile de reglementare să se asigure că numai auditorii cu cunoștințe, abilități și experiență adecvate pentru domeniul lor specific să efectueze audituri în respectivele sectoare, sistemul actual nu pare să fie eficient în evaluarea acestor aspecte. Mai mult, pe termen lung, ar fi recomandabil să se renunțe la cerințele specifice sectorului, deoarece acestea sunt deja integrate în Standardele Internaționale de Audit (ISA) și ar trebui să fie supuse monitorizării prin intermediul unor măsuri sporite de asigurare a calității și supraveghere a activității de audit.

4. Prin intermediul auditului de calitate, care este influențat de o serie de factori, inclusiv cei controlabili de auditori, educația și pregătirea profesională inițială și continuă a auditorilor reprezintă factori critici. În prezent, în RM, există mai multe universități care oferă programe de studii în domeniul contabilității și auditului, însă recunoașterea internațională a acestora este limitată. Deși există deja instituții acreditate internațional, precum ASEM, considerăm că este necesară o îmbunătățire a conținutului programelor de studii pe segmentul IT, aspecte legate de control și decizii în situații de conflict și stres, și un proces amplu de acreditare din partea ACCA pentru gradele de licențiat oferite de departamentele de contabilitate ale universităților din țară. Acreditarea ACCA ar aduce avantaje semnificative, îmbunătățind astfel calitatea pregătirii cadrelor în domeniul contabilității, stimulând competiția în mediul academic și obținând recunoașterea internațională pentru facultățile de contabilitate și audit din instituțiile de învățământ superior din RM.

5. Analiza cercetărilor științifice în domeniul auditului arată că s-au stabilit premise teoretice, metodologice și tehnice pentru trecerea auditului la tehnologiile digitale. Practica companiilor din "Big Four" demonstrează că, în prezent, există tehnologii AI disponibile la nivel global capabile să modernizeze procedurile de audit individuale (evaluarea riscurilor, căutarea și analiza informațiilor pe site-urile web și în datele deschise) și să creeze o ecosistemă cognitivă pentru activitatea de audit;

6. Pe perioada de criză sanitară îmbunătățirea eficienței și acurateței în evaluarea calității lucrărilor de audit este direct legată de implementarea cu succes a tehnologiilor informaționale emergente, în special digitalizarea multor procese. Auditul asistat de tehnologie poate îmbunătăți calitatea serviciilor auditorilor, trecând de la auditul selectiv la auditul continuu, deoarece tehnologiile permit procesarea rapidă a surselor de informații, atât pe hârtie, cât și electronice, pentru a efectua verificări și confirmări, pe care auditorii umani le-ar face manual. Accentul verificării se mută către selecția și identificarea tranzacțiilor și înregistrărilor contabile cu risc, considerate suspecte, care pot fi supuse unei verificări mai atente de către auditorul uman. Inteligența artificială poate fi mai obiectivă decât judecata umană, ceea ce, la rândul său, va consolida reputația profesională a auditorului.

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 perceperii 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 companii 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 CNPF. 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 statutari și a firmelor de audit și subliniază necesitatea unei finanțări sigure și libere de influențe nepotrivite din partea auditorilor statutari 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 clasificator 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 clienți și entitățile 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 noi mecanisme 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

În limba română

1. ARENS, A.A. et al. *Audit: O abordare integrată*. Chișinău: ARC, 2003. 949 p. ISBN 9975-61-290-3;
2. *Auditul conturilor companiei: Comisia stabilește zece priorități pentru îmbunătățirea calității și protejarea investitorilor*. Site-ul Oficial al Uniunii Europene, © 2003 [citat 20.11.2021]. Disponibil: <http://europa.eu/pressReleases/reference=IP/03/715>;
3. BEJAN, A. Menținerea stabilității sectorului bancar din Republica Moldova în condițiile pandemiei COVID-19. În: *Economica*. 2020, nr. 2, pp. 73-83. ISSN 1810-9136;
4. BOTEZ, D. Studiu privind necesitatea elaborării unui model al riscului de audit. În: *Audit financiar*. 2015, nr. 5, pp. 3-8. ISSN 1583-5812;
5. BRÎNDUȘA, A. I., BUNGET, O.-C. Procesul bugetar în contextul pandemiei de COVID-19. În: *Audit financiar*. 2021, nr. 2 (162), pp. 254-262. ISSN 1844-8801;
6. Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. [online]. [citat 02.07.2021]. Disponibil: <https://lege5.ro/gratuit/hezdmnbu/cadrul-general-de-intocmire-si-prezentare-a-situatiilor-financiare-elaborat-de-comitetul-pentru-standarde-international-e-de-contabilitate-reglementare?dp=giytemjsge3tc>;
7. Ce este cloud computingul? [online]. [citat 19.07.2023]. Disponibil: <https://www.oracle.com/ro/cloud/what-is-cloud-computing/>;
8. Ce este limbajul extensibil de raportare a afacerilor (xbrl)? [online]. [citat 23.06.2023]. Disponibil: <https://ro.theastrologypage.com/extensible-business-reporting-language>;
9. CHERSAN, I.C. Calitatea în audit și unii dintre determinanții ei. În: *Audit financiar*. 2019, nr. 1 (153), pp. 93-105. ISSN 1844-8801;
10. 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/>;
11. COCIUG, V., PARCALAB, C., *Provocările economiei digitale pentru Republica Moldova*. În: *Teze ale Conferinței Științifice Internaționale „Implicațiile econo-mice și sociale ale pandemiei COVID-19: analize, prognoze și strategii de atenuare a consecințelor”, 23 octombrie 2020*. Chișinău: INCE, 2020, pp. 112-114. ISBN978-9975-3463-3-7;

12. *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili*. [online]. București: IESBA, 2015. ISBN 978-1-60815-235-3. [citat 23.09.2021]. Disponibil: <https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/IESBA-Handbook%202015%20RO.pdf>;
13. Codul muncii al Republicii Moldova: nr. 154 din 28 martie 2003 În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2003, nr. 159-162. [citat 28.10.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=129889&lang=ro;
14. Codului privind conduita profesională a auditorilor și contabililor din RM: Ordinul MF nr. 29 din 01 martie 2001. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2001, nr. 29-30 [citat 09.06.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=57141&lang=ro#;
15. *Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. Cartea auditului de calitate în domeniul serviciilor contabile. Ediția a IV-a, revizuită și adăugită*. București: CECCAR, 2012. 106 p. ISBN 978-606-580-016-8;
16. CRUCEAN, A.-C., HAȚEGAN, C. D. Efectele pandemiei COVID-19 estimate în situațiile financiare și în raportul auditorului. În: *Audit financiar*. 2021, nr. 1 (161), pp. 3-16. ISSN 1844-8801;
17. DĂNESCU, Tatiana. *Audit financiar: convergențe între teorie și practică*. București: Editura IRECSO, 2007. 303 p. ISBN 978-973-7694-26-3;
18. Directiva 2006/43/CE din 17 mai 2006 a Parlamentului European a Consiliului privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului [online]. [citat 02.08.2021]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0043&from=RO>;
19. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului [online]. [citat 02.08.2019]. Disponibil: <http://eurlex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&from=R>;
20. DOBRESCU, E. M. Marea Britanie: în și după pandemie. În: *Tribuna Economică*. 2021, nr. 5, pp. 50-56. ISSN 1018-0451;
21. DOBRESCU, E. M. Suedia după coronavirus. În: *Tribuna Economică*. 2020, nr. 30, pp. 51-56. ISSN 1018-0451;

22. *Facultatea de științe economice a USM*. [online]. [citat 12.02.2020]. Disponibil: https://usm.md/wp-content/uploads/Pliant_Stiinte_economice.pdf;
23. FARCANE, N. et al. Telemunca în sfera auditului financiar în contextul generat de pandemia COVID-19. În: *Audit financiar*. 2021, nr. 3 (163), pp. 399-413. ISSN 1583-5812;
24. FĂNIȚĂ, A. Audit și consultanță în economia post-covid. În: *Tribuna Economică*. 2020, nr. 19, pp.16-17. ISSN 1018-0451;
25. FĂNIȚĂ, A. Criza COVID și auditul financiar. În: *Tribuna Economică*. 2020, nr. 23, pp. 10-11. ISSN 1018-0451;
26. GALANTON, N. Impactul pandemiei COVID-19 asupra lanțurilor de aprovizionare. În: *Economica*. 2020, nr. 3 (113), pp. 21-31. ISSN 1810-9136;
27. *Ghid de utilizare a Standardelor Internaționale de Audit în auditarea întreprinderilor mici și mijlocii*. București: CECCAR, 2009. 392 p. ISBN 978-973-8414-64-8;
28. *Ghid pentru un audit de calitate: Asistență în elaborarea și documentarea procedurilor de audit*. București: ICAS în colaborare cu CAFR, 2019. p.147;
29. GRUMEZA, Dumitru, GRAUR, Anatol. Evaluarea principiului continuității activității în auditul financiar. În: *Conferința Științifică Internațională „Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor”, 5-6 aprilie 2017*, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 356-361. ISBN978-9975-127-50-9;
30. 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;
31. HAȚEGAN C.-D. „Auditarea” auditorilor - supravegherea: necesitate sau obligativitate? În: *Audit financiar*. 2020, nr. 1 (157), p. 18-35. ISSN 1583-5812;
32. HLACIUC, Elena, CIOBAN, Alexandra Narcisa. Calitatea activității de audit în aprecierea sistemului de guvernanță corporativă. În: *Conferința Științifică Internațională Studențească „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”, 17 martie 2017*, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 39-45. ISBN978-9975-75-858-1;
33. HLACIUC, Elena, LELIUC COSMULESE, Cristina Gabriela. Active intangibile emergente și riscul de audit. În: *Conferința Științifică Internațională Studențească „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”, 17 martie 2017*, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 66-71. ISBN 978-9975-75-858-1;
34. Hotărârea Guvernului cu privire la aprobarea componenței nominale a Comitetului de supraveghere a auditului nr. 167 din 16 martie 2022. În: *Monitorul Oficial al Republicii*

- Moldova [online]. 2022, nr. 73-77. [citat 05.04.2022]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130383&lang=ro;
35. Hotărârea Guvernului cu privire la aprobarea Statutului Camerei de Auditing: nr. 648 din 19.11.1991. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 1994, nr. 119. [citat 05.06.2021]. Disponibil: <https://www.legis.md/cautare/downloadpdf/83214>;
36. Hotărârea Guvernului cu privire la organizarea serviciului de auditing în Republica Moldova nr. 316 din 26 iunie 1991. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 1994, nr. 9. [citat 05.06.2021]. Disponibil: <https://www.legis.md/cautare/downloadpdf/83250>.
37. HURLOIU, L.R., RUSU, B.F., HURLOIU, I.I. *Audit financiar statutar*. Chișinău: Print-Caro, 2018. 299 p. ISBN 978-9975-56-528-8;
38. IACHIMOVSKI, Anatolie, 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;
39. IACHIMOVSKI, Anatolie. Asigurarea calității auditului prin prisma reformei cadrului legislativ. În: *Conferința științifică internațională „Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării : realități și perspective de dezvoltare”, ediția a 7-a, 19-20 aprilie 2018*, Chișinău, ASEM, 2018, pp. 126-130. ISBN 978-9975-127-58-5;
40. IACHIMOVSKI, Anatolie. Aspecte privind racordarea la bunele practici internaționale de asigurare a calității auditului financiar. În: *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, pp. 207-215. ISBN 978-9975-75-838-3;
41. IACHIMOVSKI, Anatolie. Situația actuală privind controlul calității activității de audit în Republica Moldova. În: *Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”, 28-29 septembrie 2018*. Chișinău: ASEM, 2018, vol. 1, pp. 59-66. ISBN 978-9975-75-931-1;
42. Informația privind piața serviciilor de audit [online]. [citat 17.08.2021]. Disponibil: <https://cspa.md/sites/default/files/Informa%C8%9Bia%20privind%20pia%C8%9Ba%20serviciilor%20de%20audit%20pentru%20anul%202021.pdf>;
43. ISA 220 „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare”. [online]. [citat 01.08.2023]. Disponibil: https://www.mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2020-IAASB-Handbook_Volume-1_RO_Secure.pdf;

44. ISA 230 „Documentația de audit”. [online]. [citat 02.05.2021]. Disponibil: https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2015%20IAASB%20Manual%20-%20Volumul%201%20RO_2016_final.pdf;
45. ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”. [online]. [citat 24.07.2021]. Disponibil: https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2015%20IAASB%20Manual%20-%20Volumul%201%20RO_2016_final.pdf;
46. ISA 320 „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”. [online]. [citat 14.06.2021]. Disponibil: https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2015%20IAASB%20Manual%20-%20Volumul%201%20RO_2016_final.pdf;
47. ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe”. [online]. [citat 01.05.2021]. Disponibil: https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2015%20IAASB%20Manual%20-%20Volumul%201%20RO2016_final.pdf;
48. Legea contabilității și raportării financiare: nr. 287 din 15 decembrie 2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2018, nr. 1-6 [citat 21.04.2021]. Disponibil: <http://www.legis.md/cautare/rezultate/110399>;
49. Legea cu privire la activitatea de audit: nr. 729-XIII din 15 februarie 1996. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 1996, nr. 20-21 [citat 22.04.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=64737&lang=ro;
50. Legea cu privire la instituirea unor măsuri pe perioada stării de urgență în sănătate publică și modificarea unor acte normative: nr. 69 din 21 mai 2020. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2020, nr. 124-125 [citat 28.10.2020]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=128701&lang=ro;
51. Legea Parlamentului României privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative: 162 din 6 iulie 2017 [online]. În: *Monitorul Oficial al României* [online]. 2017, nr. 548 [citat 18.07.2021]. Disponibil: <https://www.aspaas.gov.ro/wp-content/uploads/2018/03/LEGE-Nr-162-din-2017-2.pdf>;
52. Legea pentru ratificarea Acordului de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte nr. 112 din 02 iulie 2014. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2014, nr. 185-199 [citat 22.06.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=83489&lang=ro

53. Legea privind activitatea de audit: nr. 61-XVI din 16 martie 2007. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2007, nr. 117-126 [citat 23.04.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=62056&lang=ro;
54. Legea privind auditul situațiilor financiare: nr. 271 din 15 decembrie 2017. In: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2018, nr. 7-17 [citat 22.04.2021]. Disponibil: http://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110387&lang=ro;
55. Legea privind reglementarea activității de telemuncă: nr. 81 din 30 martie 2018. In: *Monitorul Oficial al României* [online]. 2018, nr. 296 [citat 22.03.2021]. Disponibil: <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/199418>;
56. LOHLEIN, L. La fel, dar altfel – Studiu comparativ al reglementărilor privind supravegherea auditului din Uniunea Europeană. In: *Audit financiar*. 2015, nr. 6, pp. 14-20. ISSN 1583-5812;
57. MANOLI, Mihail, ZLATINA, Natalia. Politici și practici aferente controlului calității în auditul financiar. În: *Analele Academiei de Studii Economice a Moldovei, ed. a 12-a, nr. 1*, Chișinău, ASEM, 2014, pp. 197-201. ISBN 978-9975-75-681-5;
58. MANOLI, Mihail, ZLATINA, Natalia. Pragul de semnificație: factor important în planificarea și desfășurarea unui audit. In: *Analele Academiei de Studii Economice din Moldova, ed. a 11-a, nr.1*, Chișinău, ASEM, 2013, p. 162-173. ISBN 978-9975-75-631-0;
59. MANOLI, Mihail, ZLATINA, Natalia. Reglementarea și supravegherea activității de audit: menținerea sau reformarea situației. In: *Conferința științifică internațională „Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări”, 5 aprilie 2013*, Chișinău, ASEM, 2013, pp. 164-167. ISBN 978-9975-4242-7-1;
60. 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;
61. MANOLI, Mihail. Reglementări și practici specifice controlului calității serviciilor de audit. In: *Conferința Științifică Internațională „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”, 25-26 septembrie 2015*. Chișinău: ASEM, 2015, vol. 3, pp. 97-102. ISBN 978-9975-75-714-0;
62. MANOLI, Mihail. Supravegherea calității serviciilor de audit: posibilități și realități. In: *Conferința științifică internațională „Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor”, 4 aprilie 2012*, Chișinău, ASEM, 2012, pp. 178-182. ISBN 978-9975-75-619-8;
63. *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, ediția 2015, volumul I*. București: IAASB, 2016. ISBN 978-

- 1-60815-250-6. [online]. [citat 02.08.2021]. Disponibil: https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2015%20IAASB%20Manual%20-%20Volumul%201%20RO_2016_final.pdf;
64. *Manualul de reglementări internaționale de educație*. București: CECCAR, 2019, 215 p. ISBN 978-606-580-125-7;
65. MITROI, Mihaela. Atenuarea șocului economic determinat de COVID-19 prin stimularea investițiilor. În: *Tribuna Economică*. 2020, nr. 33, pp. 47-49. ISSN 1018-0451;
66. NEAMȚU, H., ȚURLEA, E., ROMAN, A.G. *Audit financiar. Misiuni de asigurare și servicii conexe*. București: Economica, 2012. 207 p. ISBN 978-973-709-583-1;
67. NIȚĂ, Dorina. Telemunca – Adaptarea muncii la noile realități. În: *Teze ale conferinței științifice internaționale „Implicațiile economice și sociale ale pandemiei COVID-19: analize, prognoze și strategii de atenuare a consecințelor”, 23 octombrie 2020*. Chișinău: INCE, 2020, pp. 225-226. ISBN978-9975-3463-3-7;
68. *Norme de audit financiar și certificare a bilanțului contabil, supliment la „Revista Generală de Contabilitate și Expertiză”*. București: Atelierele Tipografice METROPOL, 1995. p. 139. ISSN 1224-080X;
69. *Norme minimale de audit*. București: Editura Economică, 2001, 184 p. ISBN 973-590-529-9;
70. Normele privind organizarea și desfășurarea examenului de competență profesională: Ordinul președintelui ASPAAS nr. 135/2018. [online]. [citat 14.07.2023]. Disponibil: <https://www.aspaas.gov.ro/examen-de-competenta-profesionala/reglementari-examen-de-competenta-profesionala/>;
71. Normele privind termenele de achitare a plăților și cotizațiilor: Decizia Consiliului de Supraveghere Publică a Auditului nr. 14 din 28 mai 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=115314&lang=ro;
72. OPREAN, I., POPA, I. E., LENGHEL, R. D. *Procedurile auditului și ale controlului financiar*. Cluj-Napoca: Risoprint, 2007. 340 p. ISBN 978-973-751-445-5;
73. OPREAN, Ioan. *Auditarea situațiilor financiare*. [online]. Cluj-Napoca: Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir”, 2010. 222 p. [citat 22.09.2021]. Disponibil: http://file.ucdc.ro/cursuri/21_1_5412_Auditarea_situatiilor_financiare_Prof_dr_Ioan_Oprea_n.pdf;
74. Ordinul MF privind abrogarea unor ordine ale MF: nr. 49 din 27 martie 2020. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2020, nr. 99-100 [citat 02.06.2021]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=121074&lang=ro;

75. Ordinul MF privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit și Codului etic: nr. 64 din 14 iunie 2012. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2012, nr. 177-180. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=105258&lang=ro;
76. PAȘA, F. Acțiuni pentru pornirea economiei. În: *Tribuna Economică*. 2020, nr. 32, pp. 46-49. ISSN 1018-0451;
77. PETROIA, A., ZUBCOVA, E. Sănătatea și economia în epoca COVID-19. În: *Economica*, 2020, nr. 4 (114), pp. 65-75. ISSN 1810-9136;
78. Raport privind monitorizarea evoluției pieței UE a serviciilor de audit statutar furnizate entităților de interes public în conformitate cu articolul 27 din Regulamentul (UE) nr. 537/2014. [online]. [citat 04.07.2021]. Disponibil: <https://eurlex.europa.eu/legalcontent/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:52017DC0464&from=EN>;
79. *Raportul cu privire la respectarea Standardelor și Codurilor pe domeniul Contabilitate și Audit (A&A ROSC)*. CAFR, 2003. 120 p.;
80. Raportul privind respectarea procedurilor de control al calității auditului: Decizia CSPA nr. 33 din 23 decembrie 2019 În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2020, nr. 7-13 [citat 09.01.2022]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119949&lang=ro;
81. Regulamentul de activitate al Consiliului de Supraveghere Publică a Auditului: HG nr. 807 din 20 august 2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* [online]. 2018, nr. 321-332 [citat 19.07.2023]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=132539&lang=ro#;
82. 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;
83. 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;
84. **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*, Chișinău, USM, 2020, pp. 290-295. ISBN 978-9975-152-70-9;
85. **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;

86. **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;
87. *ROSC. Report cu privire la Respectarea Standardelor și Codurilor, Contabilitate și Audit. Moldova.* Chișinău: S. l. s. n., 2013. 57 p.;
88. SAILENDRA, S., MURWANINGSARI, E., MAYANGSARI, S. Influența free float-ului și a calității auditului asupra performanței companiilor: evidențe pentru Indonezia. În: *Audit financiar*. 2019, nr. 2 (154), pp. 179-187. ISSN 1583-5812;
89. SOLOMON, Gheorghe, CICIC, Titi-Dumitru. *Asigurarea calității produselor și serviciilor. Note de curs.* București: BREN, 2012. 162 p. ISBN 978-606-648-033-8;
90. TĂRIȚA, A. Pandemia Covid-19 și impactul acesteia asupra relațiilor contractuale. În: *Contabilitate și audit*. 2020, nr. 6, pp. 74-78. ISSN 1813-4408;
91. *Teze ale conferinței științifice internaționale „Implicațiile economice și sociale ale pandemiei COVID-19: analize, prognoze și strategii de atenuare a consecințelor”.* Cons. șt. A. Stratan. Chișinău: INCE, 2020. 300 p. ISBN978-9975-3463-3-7;
92. TOMA, Marin. *Inițiere în auditul situațiilor financiare ale unei entități.* București: CECCAR, 2005. p. 290. ISBN 973-8478-71-5;
93. 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/>;

În limba engleză

94. ABID, A., SHAIQUE, M., HAG, M., A. Do Big Four Auditors Always Provide Higher Audit Quality? Evidence from Pakistan. In: *International Journal of Financial Studies*. 2018, no. 6 (2), pp. 1-22. ISSN 2227-7072;
95. *About the Electronic Data Gathering, Analysis, and Retrieval system.* EDGAR, © 2023 [citat 15.05.2023]. Disponibil: <https://www.sec.gov/edgar/about>;
96. *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;
97. *Accounting.com*, © 2023 [citat 18.03.2021]. Disponibil: <https://www.accounting-degree.org/scandals>;

98. AOBDIA, D., SHROFF, N. Regulatory oversight and auditor market share. In: *Journal of Accounting and Economics*. 2017, no. 63 (2-3), pp. 262-287. ISSN 0165-4101;
99. ASAD, K., SHROFF, N., WHITE, H. Does auditor regulatory oversight affect corporate financing and investment decisions? In: *Journal of Accounting and Economics*. 2016, vol. 62, no. 1, pp. 157-181. ISSN 0165-4101;
100. Association of Chartered Certified Accountants. [online]. [citat 14.04.2020]. Disponibil: www.accaglobal.com;
101. Audit explorer at a glance on screen. [online]. [citat 21.06.2023]. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/assets/pdf/audit-explorer-at-a-glance-on-screen.pdf>;
102. Audit technology solutions. [online]. [citat 18.05.2023]. Disponibil: <https://www2.deloitte.com/us/en/pages/audit/solutions/audit-technology-solutions.html>;
103. BEISLAND, L., MERSLAND, R., STROM, R. Audit Quality and Corporate Governance: Evidence from the Microfinance Industry. In: *International Journal of Auditing*. 2015, no. 19 (3), pp. 218-237. ISSN 0020-7063;
104. BELL, T.B., M., CAUSHOLLI, W.R. KNECHEL. Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. In: *Journal of Accounting Research*. 2015, no. 53 (3), pp. 461-509. ISSN 1475-679X;
105. Big Four to Pilot Blockchain-based Auditing in Taiwan. [online]. [citat 11.04.2023]. Disponibil: <https://www.regulationasia.com/big-four-to-pilot-blockchain-based-auditing-in-taiwan>;
106. BILLS, K., L., CUNNINGHAM, L., M. How Small Audit Firm Membership in Associations, Networks, and Alliances Can Impact Audit Quality and Audit Fees. In: *Current Issues in Auditing*. 2015, no. 9 (2), pp. 29–35. ISSN: 1936-1270;
107. BLOMME H. Evolution of SME audit in Europe from the perspective of legislation and auditing standards. In: *Tax, Audit & Accountancy*. 2019, nr. 62, pp. 27-38;
108. BROBERG, P., et al. Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. In: *Journal of Management & Governance*. 2017, no. 21(2), pp. 331–350. ISSN 1385-3457;
109. BROWN, V.L., GISSEL, J.L., NEELY, D.G. Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors. In: *Managerial Auditing Journal*. 2016, no. 31 (8/9), pp. 949-980. ISSN 0268-6902;

110. CARSON, E., SIMNETT, R., VANSTRAELEN, A. *Auditing the Auditors: An International Analysis of the Effectiveness of National Inspection Regimes on Audit Quality*. [online]. [citat 24.07.2021]. Disponibil: <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1237.pdf>;
111. CAUS, L., **RENCHECI, D.** Approaches regarding the general planning of the internal audit activity. În: *European Journal of Accounting, Finance & Business*. 2023, vol. 11, issue 2, pp. 35-43. ISSN 2344-102X, Disponibil: <http://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=32&year=2023>;
112. CHOI, J.-S., LIM, H.-J., MALI, D. Mandatory audit firm rotation and Big4 effect on audit quality: Evidence from South Korea. In: *Asian Academy of Management Journal of Accounting*. 2017, no. 3, pp. 1–40. ISSN 1823-4992;
113. CIGER, A. Audit Quality: A Bibliometric Analysis (1981-2020). In: *Scientific annals of economics and business*. 2020, vol. 67, issue 4, pp. 473-494. ISSN: 2501-1960. Disponibil: <https://ideas.repec.org/a/aic/saebjn/v67y2020i4p473-494n185.html>;
114. COLBERT, G., MURRA, D. State accountancy regulations: Audit firm size, and auditor quality: An empirical investigation. In: *Journal of Regulatory Economics*. 1999, no. 16 (3), pp. 267–285. ISSN 0922-680X;
115. CORAM, P., Ng, J., WOODLIFF, D.R. A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors. In: *Australian Accounting Review*. 2003, no. 13 (29), pp. 38–44. ISSN 1835-2561;
116. COSSERAT, G. W. Modern auditing. In: *The International Journal of Accounting*. 2004, vol. 40 (2), pp 205-207. ISSN 0020-7063;
117. DAVIS, L.R, SIMON, D.T. Research Notes: The Impact of SEC Disciplinary Actions on Audit Fees. In: *Auditing*. 1992, vol. 11, issue 1, no. 58, pp. 1-9. ISSN 1099-1123;
118. DE FUENNTES, C., ILLUECA, M., MARTINEZ, C.P. External investigations and disciplinary sanctions against auditors: the impact on audit quality. In: *Series-Journal of the Spanish Economic Association*. 2015, no. 6 (3), pp. 313-347. ISSN 1869-4187.
119. DEANGELO, L.E. Auditor Size and Audit Quality. In: *Journal of Accounting and Economics*. 1981, no. 3, pp. 183-199. ISSN 0165-4101;
120. DEFOND, M., ZHANG, J. A review of archival auditing research. In: *Journal of Accounting and Economics*. 2014, no. 58 (2-3), pp. 275-326. ISSN 0165-4101;
121. DOWLING, C., KNECHEL, W. R., MORONEY, R. Public Oversight of Audit Firms: The Slippery Slope of Enforcing Regulation. In: *Abacus*. 2018, nr. 54 (3), pp. 353-380. ISSN 1467-6281;

122. *European Federation of Accountants and Auditors for SMEs-EFAA, Evidence of the value of audit for SMES in Europe, March 2019.* [online]. [citat 12.08.2020]. Disponibil: <https://www.efaa.com/news/the-value-of-smeaudit-is-central-to-the-public-interest.html>;
123. *European Securities and Markets Authority. ESMA, © 2023* [citat 09.06.2023]. Disponibil: <https://www.esma.europa.eu/>;
124. FEBRIANTO, R., et al. The Influence of Pseudo Auditor Rotation on Audit Quality: New Evidence. In: *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*. 2017, no. 11 (4), pp. 71-85. ISSN 1834-2000;
125. FRANCIS, J.R., MICHAS, P.N. The Contagion Effect of Low-Quality Audits. In: *Accounting Review*. 2013, no. 88 (2), pp. 521-552. ISSN 0001-4826;
126. FULOP, M. T. Comparative Study on the Implementation of the Statutory Audit Directive in EU Member States. In: *Audit Financiar*. 2011, nr. 6, pp. 14-22. ISSN 1583-5812;
127. GAYNOR, L. M. et al. Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. In: *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*. 2016, no. 35 (4), pp. 1-22. ISSN 0278-0380;
128. GONZALEZ-DIAZ, B., GARCIA-FERNANDEZ, R., LOPEZ-DIAZ, A. Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned foundations. In: *Spanish Accounting Review*. 2015, no. 18 (2), pp. 115-126. ISSN 1138-4891;
129. GUNTER, J.W., and MOORE R. R. Auditing the Auditors: Oversight or Overkill? In: *Economic and Financial Policy Review*. 2002, vol. 1, no. 5, pp. 1-19. ISSN 1803-236X;
130. HAAPAMAKI, Elina. *A critical analysis of raising the thresholds for audit exemption: Evidence from Finland.* [online]. [citat 12.08.2020]. Disponibil: www.eufin2018.com/onewebmedia/Papers/Haapamäki.pdf;
131. HAȚEGAN, C-D. „Auditing” the Auditors – Oversight: Necessity or Compulsoriness? In: *Audit financiar*. 2020, nr. 1 (157), pp. 128-144. ISSN 1583-5812;
132. International Forum of Independent Audit Regulatoris. [online]. [citat 11.07.2020]. Disponibil: <https://www.ifiar.org>;
133. International Organization Of Securities Commissions. [online]. [citat 16.08.2020]. Disponibil: <https://www.iosco.org>;
134. International Standards: 2019 Global Status Report. [online]. [citat 11.07.2023]. Disponibil: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-standards-2019-global-status-report>;
135. KHASHARMEN, H., & DESOKY, A.M. Does the provision of non-audit services affect auditor independence and audit quality? Evidence from Bahrain. In: *Asian Academy of*

- Management Journal of Accounting and Finance*. 2018, no. 14 (1), pp. 25–55. ISSN: 1823-4992;
136. KNECHEL, W.R., KRISHNAN, G.V., PEVZNER, M., SHEFCHIK, L.B., VELURY, U.K. Audit Quality: Insights from the Academic Literature. In: *Auditing journal of practice & theory*. 2013, vol. 32, 2013, pp. 385-421. ISSN 0278-0380. Disponibil: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2040754;
 137. KPMG Clara – a smart audit platform. [online]. [citat 10.06.2023]. Disponibil: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/qm/pdf/kpmg-clara-a-smart-audit-platform.pdf>;
 138. Law Sarbanes-Oxley Act 107-204 JULY 30, 2002 18.03.2021] [online] Disponibil: https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf;
 139. Leading-edge digital technology powering the EY audit. [online]. [citat 20.04.2023]. Disponibil: <https://cdn.ey.com/echannel/gl/en/services/assurance/digital-audit/EY-Digital-Audit-v4.pdf>;
 140. LIN, L., TEPALAGUL, N. K. Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. In: *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. 2015, no. 30 (1), pp. 101-121. ISSN 0148-558X;
 141. LOBO, G.J, PAUGA, L, CASTA, J.F. The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests. In: *Contemporary Accounting Research*. 2017, no. 34 (1), pp. 118-153. ISSN 1911-3846;
 142. LOHLEIN, L., From peer review to PCAOB inspections: regulating for audit quality in the U.S. In: *Journal of Accounting Literature*. 2016, no. 36, pp. 28-47. ISSN 0737-4607;
 143. *Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in Europe State of affairs after the implementation of the 2014 Audit Reform Survey*. [online]. [citat 12.08.2020]. Disponibil: https://www.accountancyeurope.eu/wpcontent/uploads/180601_Organisation-of-thePublic-Oversight-of-the-Audit-Profession-2018-survey-update.pdf;
 144. OSMA, B. G., GISBERT, A., HERAS C., E. Public oversight systems for statutory auditors in the European Union. In: *European Journal of Law and Economics*. (2017), no. 44 (3), pp. 517-552. ISSN 0929-1261;
 145. **RENCECI, D.** Challenges and solutions regarding the quality and supervision of audit during the Covid-19 pandemic. In: *Journal of Social Sciences*. 2021, vol. 4, no. 4, pp. 112-118. ISSN 2587-3490;

146. **RENCHECI, D.** International practices in audit supervision. In: *EcoForum* [online]. 2021, vol. 10, nr. 3 (26), [citat 01.12.2021]. ISSN 2344-2174. Disponibil: <http://ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/1254/767>;
147. **RENCHECI, D.** Problematic aspects regarding creation of system for supervision of activity and quality of audit works. In: *European Journal of Accounting, Finance & Business* [online], 2021, volume XVI, issue XXVI, pp. 19-31, ISSN: 2344-102X. Disponibil: <http://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=26&year=2021>;
148. **RENCHECI, D.** Reflections on the Functioning of the Supervision System of the Audit Activity in the Republic of Moldova. In: *Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati. Fascicle I. Economics and Applied Informatics* [online], 2021, no. 2, pp. 23-30, ISSN: 1584-0409. Disponibil: http://www.eia.feaa.ugal.ro/images/eia/2021_2/DianaRencheci.pdf;
149. **RENCHECI, Diana.** Main principles as applicable to development of the system of supervision over the activities and quality of audit services. In: *International Scientific Conference „Development Through Research and innovation”, August 28th.* Chişinău, ASEM, 2020, 1st edition, pp. 134-139. ISBN 978-9975-155-03-8 (PDF);
150. SOIMU, S., BADICU, G., **RENCHECI, D.** Requirements for Audit Firms Regarding the Prevention and Combating of Money Laundering În: *Ovidius University Annals Economic Sciences Series.* 2023, vol. XXIII, issue 1, pp.1094-1102. ISSN 2393-3127. Disponibil: <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/ovidius-university-annals-economic-sciences-series-volume-xxiii-issue-1>;
151. WANG, C., DOU, H. Does the transformation of accounting firms' organizational form improve audit quality? Evidence from China. In: *China Journal of Accounting Research.* 2015, no. 8 (4), pp. 279-293. ISSN 2169-7213;
152. WATTS, R.L., ZIMMERMAN, Jerold L. Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. In: *Journal of Law and Economics.* 1983, no. 26, pp. 613–633. ISSN 0022-2186;
153. 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;
154. WU, Y.L., LI, Z.H., ZHANG, M., ZHAI, S.B. Auditor Assignments and Audit Quality. In: *Australian accounting review.* 2023, vol. 33, issue 2, pp 160-187. ISSN 10356908. Disponibil: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/auar.12400>;

155. YAN, H., XIE, S. How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. In: *China Journal of Accounting Research*. 2016, no. 9 (4), pp. 305-319. ISSN 2169-7213.
156. ZAHID, R.M.A., TARAN, A., KHAN, M.K., CHERSAN, I.C. Dividend payout policy and the moderating role of audit quality: Empirical evidence from Western Europe. In: *Borsa Istanbul Review*. 2023, vol. 23, issue 2, pp. 350-367. S2214-8450(22)00096-5. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2214845022000965?via%3Dihub>;

În limba rusă

157. Закон Республики Беларусь об аудиторской деятельности: № 56-3 от 12 июля 2013 г. [online]. [citat 17.10.2020]. Disponibil: <https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=h11300056>;
158. ИВАНОВА, В. А., КОТОВА, А. А. Специфика проведения фокус-групп и глубинных интервью онлайн во время карантинных мероприятий в связи с COVID-19 и впоследствии. In: *Маркетинг в России и за рубежом*. 2021, № 4, с. 35-42. ISSN 1028-5849;
159. Федеральный закон об аудиторской деятельности: № 307-ФЗ от 30 декабря 2008. [online]. [citat 15.10.2020]. Disponibil: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/c3e1fa86162020be87fd7cb918ef708c46385d6f/;

ANEXE

Organizațiile și părțile interesate în dezvoltarea ISA

Organizațiile și părțile interesate	Rolul	Responsabilități
International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)	Este organizația centrală care dezvoltă standardele internaționale pentru audit. Aceasta funcționează sub egida International Federation of Accountants (IFAC)	Are responsabilitatea principală de a elabora și actualiza standardele internaționale pentru audit. Membrii IAASB sunt selectați pentru a acoperi o gamă largă de experiență și expertiză în domeniul auditului.
International Federation of Accountants (IFAC)	Este organizația care supraveghează IAASB și are rolul de a se asigura că IAASB operează în mod corespunzător și în conformitate cu obiectivele stabilite.	Adună reprezentanți din întreaga lume, inclusiv organizații profesionale de contabilitate și audit, pentru a promova calitatea serviciilor de audit și pentru a contribui la dezvoltarea standardelor internaționale.
Organizații Naționale de Contabilitate și Audit	Multe țări au organizații naționale de contabilitate și audit care adoptă standardele internaționale pentru audit și le integrează în practicile naționale de reglementare.	Aceste organizații lucrează în colaborare cu IAASB pentru a se asigura că standardele sunt aplicabile și relevante la nivel local.
Comunitatea de Audit și Profesioniștii din domeniu	Auditul este o profesie cu implicații semnificative pentru întreprinderi, investitori și publicul larg.	Profesioniștii din domeniu și alte părți interesate au o voce importantă în procesul de dezvoltare a standardelor. Comentariile și sugestiile lor sunt adesea luate în considerare în revizuirile standardelor.
Autorități de Reglementare	Autoritățile de reglementare, precum Comisia Europeană în Europa sau Comisia de Valori Mobiliare și Schimb din SUA, pot avea roluri în definirea cerințelor privind standardele de audit în jurisdicțiile lor respective.	Urmăresc să asigure conformitatea cu standardele internaționale pentru audit și pot contribui la coordonarea acestora cu alte reglementări financiare.
Transparența și Responsabilitatea	Procesul de dezvoltare a standardelor trebuie să fie transparent și deschis pentru a asigura responsabilitatea și încrederea publicului în aceste standarde.	Acest lucru include publicarea drafturilor de standarde pentru consultare publică și documentarea deciziilor luate.

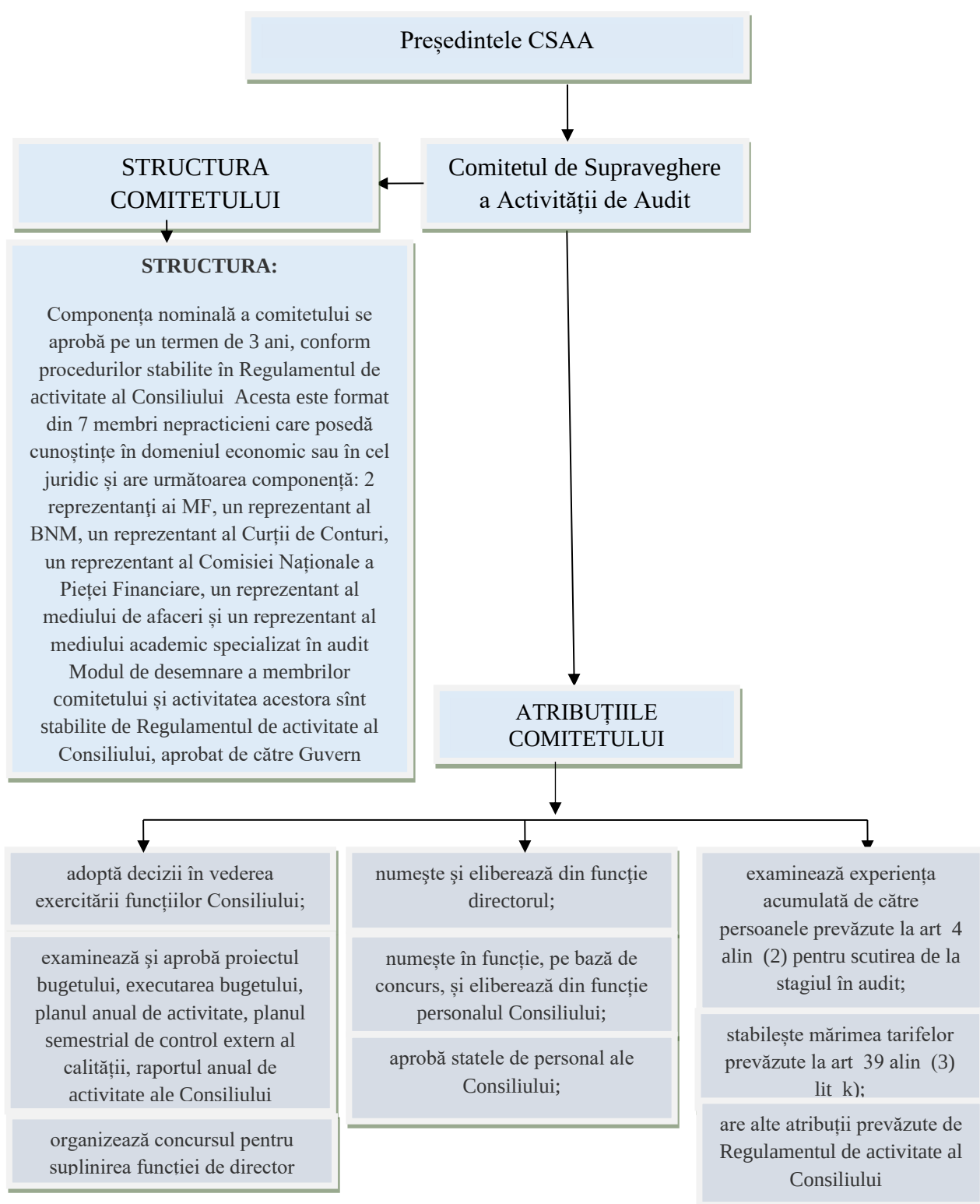
Sursa: elaborat de autor în baza [133]

Standardele de audit general acceptate

Categoria standardelor de audit general acceptate: <i>Standarde generale</i>
Standardele incluse în categorie: 1. Auditul trebuie executat de una sau mai multe persoane care dispun de pregătirea profesională adecvată și de competențele necesare pentru un auditor. 2. Auditorul sau auditorii trebuie să dea dovadă de o atitudine psihică independentă în orice aspect al misiunii pe care o îndeplinesc. 3. Trebuie exersată o rigoare profesională cuvenită în planificarea și executarea auditului, precum și în întocmirea raportului.
Categoria standardelor de audit general acceptate: <i>Standarde privind activitatea pe teren</i>
Standardele incluse în categorie: 1. Munca trebuie planificată corespunzător și asistenții, dacă există, trebuie supervizați în mod adecvat. 2. O înțelegere suficientă a controlului intern trebuie obținută în vederea planificării auditului și determinării naturii, programării în timp și profunzimii testelor ce urmează a fi efectuate. 3. Trebuie obținute informații probante suficiente și temeinice prin inspectare, observare, chestionare și confirmare, astfel încât să se creeze o bază rezonabilă pentru formularea unei opinii privind situațiile financiare supuse auditării.
Categoria standardelor de audit general acceptate: <i>Standarde privind raportarea</i>
Standardele incluse în categorie: 1. Raportul trebuie să menționeze dacă situațiile financiare sunt prezentate în conformitate cu principiile contabile general acceptate. 2. Raportul trebuie să identifice circumstanțele specifice în care asemenea principii nu au fost consecvent aplicate în exercițiul în curs, comparativ cu exercițiul precedent. 3. Notele informative din situațiile financiare trebuie considerate ca fiind rezonabil de adecvate, cu excepția cazurilor în care raportul conține o afirmație contrară. 4. Raportul trebuie să conțină fie exprimarea unei opinii referitoare la situațiile financiare luate în ansamblu, fie o declarație a faptului că o opinie nu poate fi exprimată. În situația în care nu este posibilă exprimarea unei opinii de ansamblu, trebuie enunțate cauzele acestei imposibilități. În toate circumstanțele în care numele unui auditor este asociat unor situații financiare, raportul trebuie să conțină o indicație precisă a caracterului lucrărilor auditorului, dacă acesta a efectuat vreo lucrare, precum și gradul de răspundere pe care și-l asumă auditorul.

Sursa: elaborat de autor în baza [1, p 36]

Structura și atribuțiile CSAA



Sursa: elaborat de autor în baza [53]

Situația entităților de audit în funcție de tipul de activitate desfășurat

Tip de activitate	Situația la 31.12.2020		Situația la 31.12.2021	
	Număr	%	Număr	%
Total entități de audit, dintre care:	112	100	113	100
Entități de audit care au desfășurat exclusiv activitate de audit	13	12,00	3	2,65
Entități de audit care au prestat exclusiv servicii conform art.21 alin.(7) din Legea nr.271/2017	32	28,50	32	28,32
Entități de audit care au desfășurat activitate de audit și au prestat servicii conform art.21 alin.(7) din Legea nr.271/2017 (audit și alte servicii la entități diferite)	53	47,00	73	64,60
Entități de audit care nu au avut activitate	14	12,50	5	4,43

Sursa: elaborat de autor în baza [42] (ultima actualizare oficială este anul 2021)

Prezentare generală a structurii pieței în statele membre ale UE

Țările	Numărul auditorilor statutari înregistrați (persoane fizice)	Numărul auditorilor statutari înregistrați care sunt angajați ai unei firme de audit sau asociați	Numărul firmelor de audit înregistrate	Numărul firmelor de audit care efectuează auditul ale EIP	Numărul EIP	Numărul auditurilor statutare ale EIP
Belgia	1 052	861	529	19	268	276
Bulgaria	704	243	93	51	782	1 021
Republica Cehă	1 291	287	363	50	433	375
Danemarca	3 591	3 093	1 568	9	354	354
Germania	17 342	10 067	2 992	73	677	1 040
Estonia	353	234	152	16	196	196
Irlanda	9 997	9 997	5 272	11	1 005	1 005
Grecia	1 068	826	46	32	324	609
Spania	4 177	2 858	1 395	199	7 393	8 006
Franța	13 494	Nu se aplică	6 019	565	2 470	3 431
Croația	976	532	228	75	794	794
Italia	15 3947	2 938	463	26	1 578	1 578
Cipru	924	924	524	15	147	147
Letonia	169	150	136	15	64	64
Lituania	370	265	171	13	156	170
Luxemburg	277	275	66	15	379	429
Ungaria	4 965	2 070	1 807	68	245	245
Malta	1 276	587	66	10	168	168
Țările de Jos	1 791	1 791	365	7	~800	1 013
Austria	105	Nu se aplică	397	17	341	341
Polonia	7 086	3 510	1 612	97	1 992	2 375
Portugalia	1 378	802	229	58	1 189	1 192
România	4 632	1 358	969	124	Nu se aplică	552
Total UE	230 965	43 668	25 462	1 565	21 470	25 381

Sursa: elaborat de autor în baza Raportul privind monitorizarea evoluției pieței UE a serviciilor de audit statutar [78]

**EIP auditate și entitățile de audit care au efectuat în RM auditul în perioada anilor
2020-2021**

Entitate de audit	EIP în anul	
	2020	2021
„Moore Stephens KSC” SRL	• BC „Moldindconbank” SA • S.A „CET-NORD” mun. Bălți	• BC „Moldindconbank” SA • „FinComBank” SA • SA „CET-NORD” mun. Bălți • Î.S. „Moldelectrica” • SA „Termoelectrica” • SA „Moldtelecom” • Î.S. „Calea Ferată din Moldova”
„Mol auditing” SRL	• SA „Garanție” SA • „Acord-Grup” SA • „General Asigurări” SA • „Floarea Soarelui” SA • „Poșta Moldovei” Î.S.	• „Acord-Grup” SA • SA „Garanție” SA • „General Asigurări” SA • „Moldcargo” SA • „Moldasig” SA • IMSP Botanica • „Poșta Moldovei” SA • „Red Nord” SA
ÎCS „KPMG Moldova” SRL	• BC „Eximbank” SA • BC „ProCredit Bank” SA • BC „Victoriabank” SA	• BC „Eximbank” SA • BC „ProCredit Bank” SA • BC „Victoriabank” SA
„BDO Audit Consulting” SRL	• BC „Moldova-Agroindbank” SA • BC „Banca de Finanțe și Comerț” SA • BC „Comerțbank” SA • Donaris Vienna Insurance Group SA	• BC „Comerțbank” SA • „Donaris Vienna Insurance Group” SA
ÎCS „Baker Tilly Klitou and Partners” SRL	• BC „EuroCreditBank” SA • BC „Energbank” SA • Î.S. „Moldelectrica” • SA „Termoelectrica”	• BC „EuroCreditBank” SA • BC „Energbank” SA
„Audit-Concret” SA	• „Transelit” SA • „Asterra Grup” SA • „Klassika Asigurări” SA • „Moldova- Astrovaz” SA • „Moldtelecom” SA • „Metalferos” SA • Î.S. „Fabrica de Sticlă”	• „Transelit” SA • „Asterra Grup” SA
ÎCS „Pricewaterhouse Coopers Audit” SRL	• Banca Comercială Română Chișinău SA	• BCR Chișinău SA • „Moldova-Agroindbank” SA
„Primaudit Company” SRL	• „Galas” SA • „Intact Asigurări Generale” SA	• Î.S. „Fabrica de Sticlă din Chișinău”
„LRI ESTIM” SRL	• „Franzeluța” SA	• „Franzeluța” SA
„Divers Audit” SRL	• „Combinatul de vinuri Cricova” SA • SA „Energom”	• „Combinatul de vinuri Cricova” SA
„Grant Thornton Audit” SRL	• „Apa Canal Chișinău” S.A • „Grawe Carat Asigurări” SA	• „Grawe Carat Asigurări” SA
ÎCS „Ernst & Young” SRL	• MOBIASBANCA – OTP Group SA	• OTP Bank SA
„Sovirina-Audit” SRL		• „Metalferos” SA
Total	28	24

Sursa: elaborat de autor după informațiile www.cspa.md [42]

Informații referitoare la calitatea în audit

Autorii	Articolul, jurnalul, anul	Metoda de cercetare
Khasharmeh, H , and Desoky,	Does the provision of non-audit services affect auditor independence and audit quality? Evidence from Bahrain; <i>Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance</i> , 2018	Chestionarul
Abid, A , Shaique, M , and Haq, M A	Do Big Four Auditors Always Provide Higher Audit Quality? Evidence from Pakistan; <i>International Journal of Financial Studies</i> , 2018	Statistica descriptivă și regresia
Febrianto, R , Dini, F , Audina, D , Yuskar, Y , and Juita, V	The Influence of Pseudo Auditor Rotation on Audit Quality: New Evidence; <i>Australasian Accounting, Business and Finance Journal</i> , 2017	Statistica descriptivă și regresia
Choi, J -S , Lim, H - J , & Mali, D	Mandatory audit firm rotation and Big4 effect on audit quality: Evidence from South Korea; <i>Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance</i> , 2017	Statistica descriptivă și analiza multivariată
Broberg, P, Tagesson, T , Argento, D, Gyllengahm, N , Martensson, O	Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden; <i>Journal of Management and Governance</i> , 2017	Chestionarul, statistica descriptivă și regresia
Lobo, G J, Paugam, L, Casta, J F	The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests; <i>Contemporary Accounting Research</i> , 2017	Statistica descriptivă și regresia
Yan, H , Xie, S	How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market; <i>China Journal of Accounting Research</i> , 2017	Statistica descriptivă și regresia
Brown, V L , Gissel, J L , Neely, D G	Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors; <i>Managerial Auditing Journal</i> , 2016	Chestionarul
Löhlein, L	From peer review to PCAOB inspections: regulating for audit quality in the U S ; <i>Journal of Accounting Literature</i> , 2016	Revizuire
De Fuentes, C , Illueca, M , Consuelo Pucheta-Martinez, M	External investigations and disciplinary sanctions against auditors: the impact on audit quality; <i>Series-Journal of the Spanish Economic Association</i> , 2015	Statistica descriptivă și regresia
Gonzalez-Diaz, B , Garcia-Fernandez, R , Lopez-Diaz, A	Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned foundations; <i>Spanish Accounting Review</i> , 2015	Statistica descriptivă și regresia
Wang, C , Dou, H	Does the transformation of accounting firms' organizational form improve audit quality? Evidence from China; <i>China Journal of Accounting Research</i> , 2015	Statistica descriptivă și regresia
Beisland, L , Mersland, R, Strom, R	Audit Quality and Corporate Governance: Evidence from the Microfinance Industry; <i>International Journal of Auditing</i> , 2015	Statistica descriptivă și regresia

Sursa: elaborat de autor în baza [9, p.. 22]

**Evoluția istorică a actelor legislative și normative în domeniul auditului financiar adoptate
în RM în perioada anilor 1991-2023**

Perioada aplicării	Actul normativ			
	Legea	HG	Regulament privind Consiliul de supraveghere	Regulament privind controlul extern al calității
26 iunie 1991 – 14 februarie 1996	-	HG nr. 316/1991 cu privire la organizarea serviciului de auditing în RM	HG nr. 648/1991 a fost înregistrat Statutul Camerei de Auditing din RM	-
15 februarie 1996 – 31 decembrie 2007	Legea cu privire la activitatea de audit nr. 729/1996	-	-	-
01 ianuarie 2008 – 31 decembrie 2018	Legea privind activitatea de audit nr. 61/2007	-	Regulamentul CSAA de pe lângă MF aprobat prin HG nr. 1450/2007 cu privire la unele măsuri de executare a Legii nr. 61/2007 privind activitatea de audit	Ordinul MF nr. 43/2014 cu privire la aprobarea Regulamentului privind controlul extern al calității lucrărilor de audit
01 ianuarie 2019 - prezent	Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare	-	Regulamentul de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului aprobat prin HG nr. 807/2018 pentru aprobarea	Decizie privind aprobarea Regulamentului privind controlul extern al calității auditului nr. 17/2019

Sursa: elaborat de autor după informațiile actelor legislative și normative în domeniul auditului, adoptate în RM

[36, 49, 53, 48]

Model instituțional de reglementare

PCAOB are atribuții de a:

- înregistrează firme de contabilitate publică care pregătesc rapoarte de audit pentru emitenți și brokeri;
- stabilirea auditului, controlului calității, eticii, independenței și a altor standarde referitoare la pregătirea rapoartelor de audit ale emitenților;
- efectua inspecții ale firmelor de contabilitate publică înregistrate la PCAOB;
- efectua investigații și proceduri disciplinare și să impună sancțiuni împotriva firmelor de contabilitate publică înregistrate și a persoanelor asociate ale acestora (inclusiv amenzi de până la 100 000 USD împotriva auditorilor individuali și 2 milioane USD împotriva firmelor de audit);
- îndeplini alte atribuții sau funcții pe care Consiliul le consideră necesare sau adecvate pentru a promova standarde profesionale înalte și pentru a îmbunătăți calitatea serviciilor de audi, oferite de firmele de contabilitate publică înregistrate și de angajații acestora;
- acționa în judecată, să se plângă și să apere, în numele său corporativ și prin propriul avocat, cu aprobarea SEC, în orice instanță federală, de stat sau de altă natură;
- își desfășoare operațiunile, să mențină birouri și să își exercite toate drepturile și puterile în orice parte a Statelor Unite, fără a lua în considerare nicio calificare, licențiere sau alte dispoziții de drept de stat sau [municipale];
- angaja personal, contabili, avocați și alți agenți, după cum poate fi necesar sau adecvat misiunii PCAOB (cu salarii stabilite la un nivel comparabil cu sectorul privat de autoreglementare, contabilitate, tehnic, de supraveghere sau alte funcții de personal sau de conducere, așa cum este stabilit prin Sarbanes-Oxley Act pentru a atrage profesioniști cu înaltă calificare și experiență necesari pentru a supraveghea firmele globale de contabilitate);
- aloca, evalua și colecta comisioanele de sprijin contabil care finanțează Consiliul; și
- încheia contracte, să execute instrumente, să angajeze răspunderi și să facă orice alte acte și lucruri necesare, adecvate sau incidentale pentru desfășurarea operațiunilor sale și exercitarea competențelor sale în temeiul Legii Sarbanes-Oxley.

Sursa: elaborat de autor după Legea Sarbanes-Oxley [138]

Indicatorii testați pentru a analiza corelația dintre caracteristicile și activitățile desfășurate de autoritățile de supraveghere

Indicatorii testați	Impactul indicatorilor
Gradul de independență	Măsura în care autoritățile de supraveghere a auditului sunt independente de organizațiile de audit și de alte influențe externe. Aceasta poate fi evaluată prin analizarea compoziției și procesului de numire a membrilor autorității
Resursele disponibile	Cu cât autoritatea are resurse mai ample și personal bine calificat, cu atât are mai multă capacitate de a-și îndeplini rolurile și responsabilitățile în mod eficient
Atribuțiile și responsabilitățile	Analizarea detaliată a mandatului și a responsabilităților autorității, astfel încât să se înțeleagă pe deplin ce tipuri de activități de supraveghere sunt incluse
Transparența și comunicarea	Gradul în care autoritatea furnizează informații și comunică deschis cu părțile interesate, inclusiv cu profesioniștii contabili, organizațiile de audit și publicul larg
Conformitatea cu standardele internaționale	Evaluarea dacă autoritatea adoptă și aplică standardele internaționale relevante pentru supravegherea auditului
Rezultatele și efectele activităților de supraveghere	Analizarea dacă activitățile autorității conduc la îmbunătățiri semnificative în calitatea auditului și în conformitatea cu reglementările
Raportarea și feedback-ul	Evaluarea modului în care autoritatea de supraveghere furnizează feedback, recomandări și îndrumări organizațiilor de audit pentru a-și îmbunătăți practicile
Colaborarea cu alte organizații și autorități	Evaluarea nivelului de colaborare și coordonare între autoritatea de supraveghere a auditului și alte organizații sau autorități cu competențe similare sau conexe
Răspunsul la sesizări și plângeri	Analiza modului în care autoritatea abordează și gestionează sesizările și plângerile legate de practicile de audit
Monitorizarea și evaluarea proprie	Dacă autoritatea are propriile procese și mecanisme de monitorizare și evaluare pentru a-și evalua eficacitatea și a-și îmbunătăți activitățile

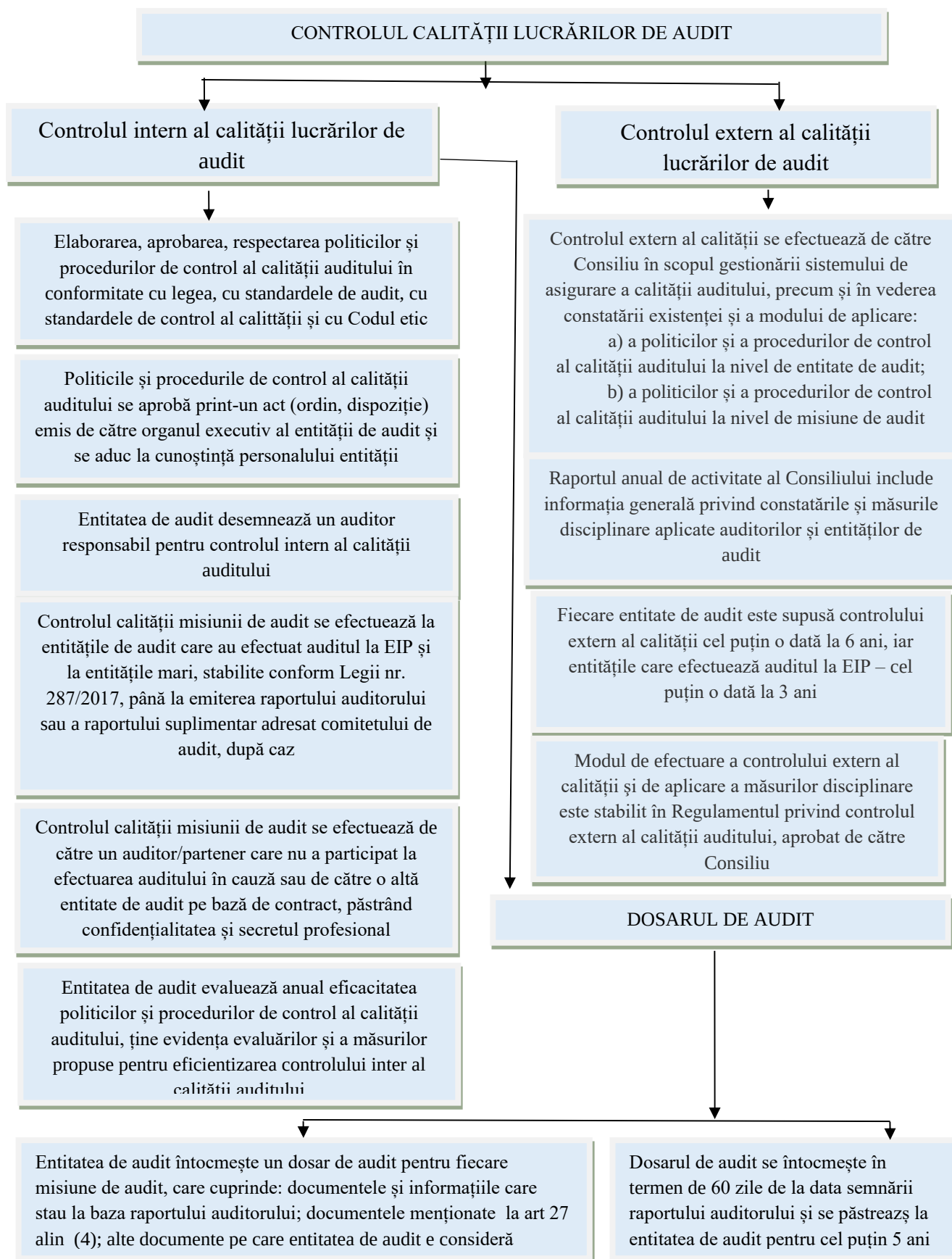
Sursa: elaborat de autor

Caracteristicile autorităților de supraveghere din țările UE și SEE

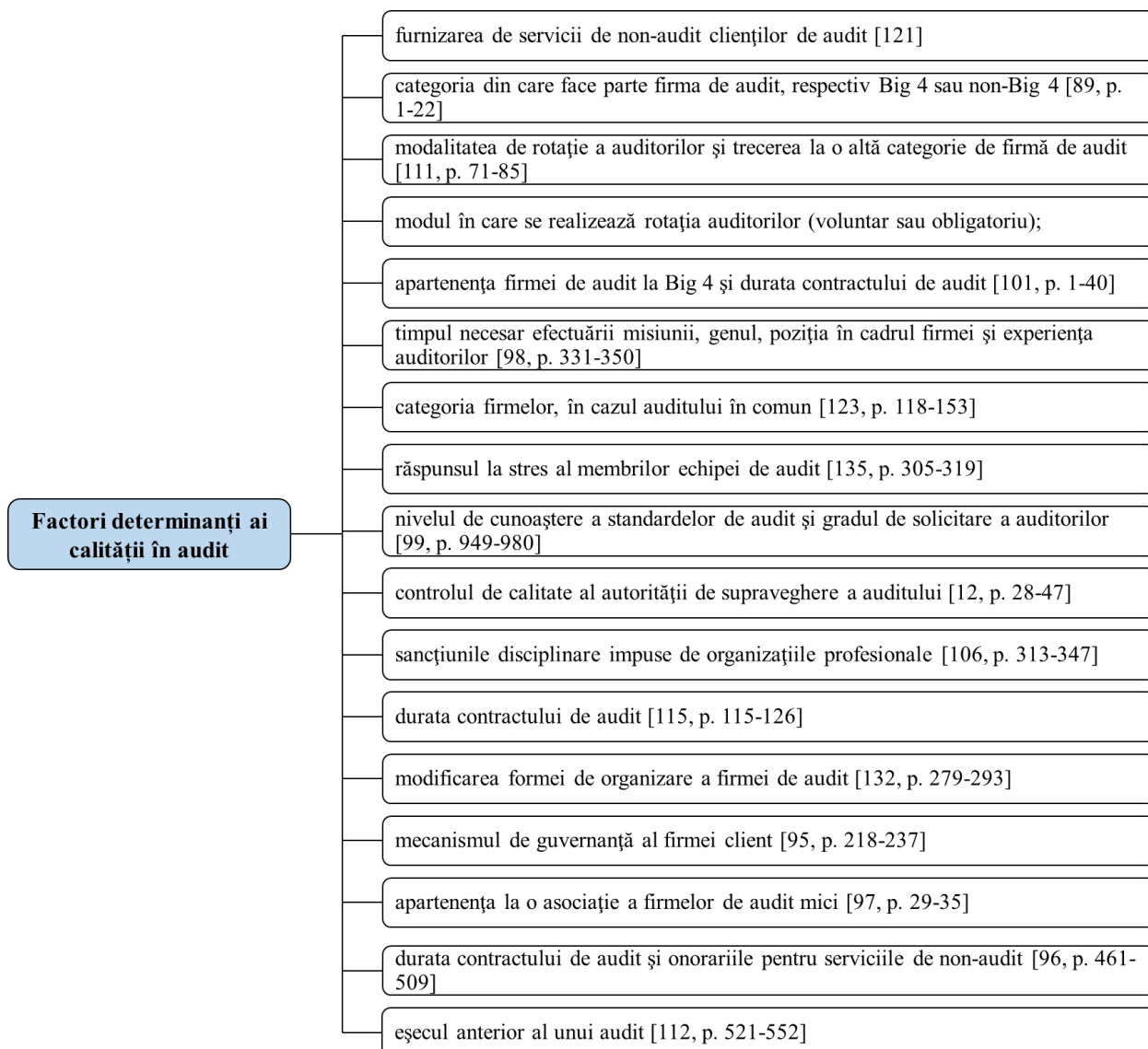
Nr	Indicatori	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3
1	Este o autoritate nou creată?	Da	Nu	Există mai multe autorități?
		Austria, Belgia, Cipru, Finlanda, Germania, România	Bulgaria, Croația, Rep Cehă, Danemarca, Estonia, Franța, Grecia, Ungaria, Islanda, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburg, Malta, Olanda, Norvegia, Polonia, Portugalia, Slovacia, Slovenia, Spania, Suedia, Marea Britanie	Italia
2	Implicarea organismelor statului	Integral	Parțial	
		Austria, Bulgaria, Croația, Danemarca, Grecia, Ungaria, Letonia, Lituania, Polonia, România, Slovenia, Suedia	Belgia, Cipru, Cehia, Estonia, Finlanda, Franța, Germania, Irlanda, Italia, Islanda, Luxemburg, Malta, Olanda, Norvegia, Portugalia, Slovacia, Spania, Marea Britanie	
3	Structura de conducere	O singură structură	Mai multe structuri	
		Belgia, Bulgaria, Croația, Cipru, Danemarca, Estonia, Finlanda, Franța, Ungaria, Islanda, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Malta, Norvegia, Polonia, Portugalia, România, Slovacia, Slovenia, Suedia, Marea Britanie	Austria, Cehia, Germania, Grecia, Luxemburg, Olanda, Spania	
4	Există comitet consultativ?	Da	Nu	
		Austria, Belgia, Cehia, Danemarca, Germania, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburg, Spania	Bulgaria, Croația, Cipru, Estonia, Finlanda, Franța, Grecia, Ungaria, Islanda, Irlanda, Malta, Olanda, Norvegia, Polonia, Portugalia, România, Slovacia, Slovenia, Suedia, Marea Britanie	
5	Finanțare	Integral de la stat	Integral de la organisme profesionale/ auditori	Mixtă
		Bulgaria, Croația, Cehia, Letonia, Lituania	Austria, Belgia, Danemarca, Finlanda, Franța, Islanda, Luxemburg, Olanda, Norvegia, Polonia, Spania, Suedia, Marea Britanie	Cipru, Estonia, Germania, Grecia, Malta, Ungaria, Irlanda, România, Portugalia, Slovacia, Slovenia

Sursa: elaborat de autor după studiul realizat de Accountancy Europe 2018 și Haqegan C-D [131]

Controlul calității lucrărilor de audit



Sursa: elaborat de autor în baza Legii nr. 271/2017 [54]

Factori determinanți ai calității în audit

Sursa: elaborat de autor

Factorii determinanți și influența asupra calității auditului

Autori	Factori	Influența asupra calității auditului
Khasharmeh, H , and Desoky, A M	Furnizarea de servicii de non-audit clienților de audit	Prestarea pentru client și serviciilor de non-audit îmbunătățește calitatea auditului.
Abid, A , Shaique, M , and Haq, M A	Entitatea de audit este din Big four sau non-Big four	Toți auditorii , fie că sunt din Big four, fie că nu sunt din Big four, vor oferi servicii de audit la același nivel calitativ de-a lungul diferitelor perioade de timp.
Febrianto, R , Dini, F , Audina, D , Yuskar, Y , and Juita, V	Modalitatea de rotație a auditorilor Trecerea la o altă categorie de firmă de audit	Companiile în care rotația auditorilor se realizează pe o bază obligatorie beneficiază de un audit de o calitate superioară față de cele în care rotația auditorilor se realizează voluntar. Trecerea de la o firmă mare de audit la alta de același nivel asigură un nivel mai înalt al calității auditului decât trecerea de la o firmă mică la alta tot mică, care oferă un audit de o calitate mai scăzută.
Choi, J -S , Lim, H - J , & Mali, D	Modalitatea de rotație a auditorilor Aparținerea firmei de audit la Big four Durata contractului de audit	Calitatea auditului în cazul firmelor care își rotesc auditorii pe o bază obligatorie este mai scăzută, comparativ cu firmele care au adoptat în mod voluntar regulile privind rotația. Calitatea auditului oferit de firmele din Big four este superioară celui oferit de firme non-Big four. O durată mai mare a contractului de audit și trecerea la o firmă din Big four pentru realizarea auditului are, în general, un efect pozitiv asupra calității auditului.
Broberg, P , Tagesson, T , Argento, D , Gyllengahm, N , Martensson, O	Timpul necesar efectuării misiunii Genul, poziția în cadrul firmei și experiența auditorilor, numărul clienților, mărimea biroului local și a firmei de audit	Presiunea asupra bugetului de timp diminuează calitatea misiunilor de audit realizate de către auditorii suedezi, aceasta nefiind singura explicație. Calitatea auditului este, de asemenea, legată de alți factori, precum: genul, poziția și experiența auditorilor, respectiv numărul clienților, mărimea biroului local și a firmei de audit.
Lobo, G J, Paugam, L, Casta, J F	Categoria firmelor, în cazul auditului în comun	Utilizarea a două firme de audit din Big four (în auditul în comun) nu conduce în mod necesar la o calitate superioară a auditului Calitatea auditului este mai bună în cazul unei perechi de tipul entitatea din Big four – firmă non-Big four decât în cazul unei perechi formate doar din firme din Big four.
Yan, H , Xie, S	Răspunsul la stres al membrilor echipei de audit	În general , nu există o deteriorare generalizată a calității auditului ca urmare a stresului la care sunt supuși auditorii (stresului profesional), dacă acesta este ținut sub control Există o asociere semnificativă între stresul profesional și calitatea auditului în misiunile de audit inițiale (client nou), din cauza inexistenței unei cunoașteri aprofundate a clientului și a domeniului în care acționează acesta.
Brown, V L , Gissel, J L , Neely, D G	Nivelul de cunoaștere a SIA Numărul sarcinilor de lucru	Necunoașterea SIA ar putea influența negativ calitatea viitoarelor misiuni de audit. Sarcinile multiple au fost asociate, în general, cu o calitate redusă a auditului.

Autori	Factori	Influența asupra calității auditului
	Gradul de solicitare a auditorilor Gradul de implicare a firmelor de audit în alte activități	Suprasolicitarea auditorilor poate conduce la epuizare și, în consecință, la o slabă calitate a auditului. Un număr prea mare de alte activități ale firmei de audit poate împiedica realizarea unor audituri de calitate.
Löhlein, L	Controlul de calitate al autorității de supraveghere a auditului	Introducerea inspecțiilor externe colegiale pentru controlul calității auditului a îmbunătățit calitatea serviciilor furnizate de firmele de audit. Inspecțiile realizate de PCAOB au un efect pozitiv asupra calității auditului.
De Fuentes, C , Illueca, M , Consuelo Pucheta- Martinez, M	Sanctiunile disciplinare aplicate de organizațiile profesionale	Măsurile disciplinare impuse de Institutul de Contabilitate și Audit din Spania determină schimbări în calitatea auditului doar atunci când sancțiunile aplicate auditorilor sunt mici.
Gonzalez-Diaz, B , GarciaFernandez, R , Lopez-Diaz, A	Durata contractului de audit	Calitatea auditului , măsurată ca probabilitatea ca un auditor să emită o opinie calificată, crește în primii cinci ani de contract după care descrește.
Wang, C , Dou, H	Modificarea formei de organizare a firmei de audit	Mărimea firmei de audit și proprietatea asupra firmei listate nu afectează semnificativ relația dintre modificarea formei firmei de audit și calitatea auditului. Modificarea formei firmei de audit îmbunătățește calitatea auditului.
Beisland, L , Mersland, R , Strom, R	Guvernanța firmei client	Pentru situațiile în care există o relație semnificativă între calitatea auditului și guvernanță, aceasta este întotdeauna pozitivă.
Bills, K L , and Cunningham, L M	Apartenența la o asociație a firmelor de audit mici	Firmele de audit mici care fac parte dintr-o asociație oferă audituri de o calitate superioară și cer onorarii mai mari față de firmele de audit mici care nu fac parte dintr-o asociație.
Bell, T B , Causholli, M , Knechel, W R	Durata contractului de audit Onorariile pentru serviciile de non-audit	Primul an de contract se caracterizează printr-un nivel scăzut al calității auditului, dar calitatea crește semnificativ după primul an și se menține o foarte lungă perioadă de timp, în cazul societăților cotate la bursă. O durată lungă a contractului de audit este asociată cu o calitate slabă a auditului la firmele necotate. Totalul onorariilor pentru serviciile de non-audit este asociat pozitiv cu nivelul de calitate al auditului în cazul firmelor cotate, în timp ce asocierea este negativă pentru firmele necotate.

Sursa: elaborat de autor în baza [9, p. 23]

Sondajul de opinie privind problemele auditului în contextul actual

Nr. crt	Întrebare	Răspuns, %
1	Funcția deținută în entitatea de audit	
	Director	57,1
	Auditor	33,3
	Stagiar auditor	9,6
	Altă funcție	0
2	Perioada de timp în care activați în funcția indicată	
	Mai puțin de un an	9,5
	1 – 3 ani	14,3
	3 – 5 ani	14,3
	5 – 10 ani	38,1
	Peste 10 ani	23,8
3	Din care organizație profesională din domeniul auditului faceți parte în calitate de auditor?	
	ACAP	42,9
	AFAM	28,5
	AACM	19,0
	Altă organizație	4,8
	Nici o organizație	4,8
4	Care din condițiile de participare la concursurile privind auditarea EIP sunt mai complicate de îndeplinit?	
	Condiția de efectuare a auditului la EIP în ultimii 6 ani	19,0
	Condiția de a avea doi și mai mulți auditori angajați	23,8
	Condiția de efectuare a cel puțin cinci misiuni de audit anual în ultimii 3 ani	23,8
	Alte condiții	9,5
	Nu există condiții greu de îndeplinit	23,9
5	Care sunt impedimentele întâlnite la organizarea și exercitarea controlului calității activității de audit	
	Identificarea persoanei responsabile pentru controlul intern al calității auditului	9,5
	Stabilirea condițiilor de efectuare a controlului calității	38,0
	Evaluarea eficacității politicilor și procedurilor de control al calității auditului	28,6
	Determinarea tipurilor misiunilor de audit, care sunt obligate să fie supuse controlului calității	4,8
	Alte condiții	14,3
	Nu există condiții greu de îndeplinit	4,8
6	Ce dificultăți aveți în relația Dvs cu reprezentanții CSPA	
	Impedimente în procesul de pregătire profesională și certificare a stagiariilor în audit	19,0
	Povara plăților și cotizațiilor achitate de către entitățile de audit	38,1
	Frecvența și strictețea desfășurării controalelor externe	9,5
	Imperfecțiunea cadrului legal	14,3
	Alte dificultăți	14,3
	Nu există dificultăți	4,8
7	Care tipuri de riscuri sunt mai frecvent întâlnite de către Dvs în cadrul unei misiuni de audit?	
	Riscul de control	23,8
	Riscul inerent	4,8
	Riscul de nedetectare	28,6
	Riscul de prezentare eronată semnificativă	4,8
	Toate tipurile de risc menționate mai sus	38,0

8	Care sunt dificultățile cu care v-ați confruntat în perioada pandemiei COVID-19?	
	Dificultăți de comunicare cu clienții	19,0
	Dificultăți de accesare a informației pentru efectuarea auditului la distanță	28,6
	Nerespectarea condițiilor contractuale	9,5
	Lipsa de lichidități a clienților pentru contractarea serviciilor de audit	23,8
	Alte dificultăți	14,3
	Nu există dificultăți	4,8
9	Ce modalități de comunicare utilizați în perioada pandemiei COVID-19?	
	Video conferințe	28,6
	Aplicații de tip cloud și lucru pe servere	42,9
	Alte softuri (de enumerat)	19,0
10	Care din facilitățile acordate de conducerea statului v-au ajutat să vă mențineți pe linia de plutire în perioada pandemiei de COVID-19?	
	Deductibilitatea testării angajaților din contul angajatorului	14,3
	Deductibilitatea cheltuielilor/ costurilor aferente măștilor, vizierelor, dezinfectanților utilizați în activitatea entității	28,5
	Rambursarea de către stat (din întreaga sumă sau parțial) a dobânzii acumulate și plătite pentru împrumuturile acordate de sectorul financiar	42,8
	Acțiunile întreprinse de BNM pentru menținerea stabilității sectorului bancar	4,8
	Alte facilități (de enumerat)	4,8
	Toate facilitățile enumerate mai sus	0
	Nici o facilitate	4,8
11	La care etapă de planificare a auditului întâmpinați cele mai multe dificultăți în perioada pandemiei de COVID-19?	
	Preplanificare	9,5
	Obținerea informațiilor de context	14,3
	Obținerea informațiilor despre obligațiile juridice ale clientului	14,3
	Efectuarea procedurilor analitice preliminare	23,7
	Determinarea pragului de semnificație și evaluarea riscului acceptabil și a riscului R	4,8
	Înțelegerea controlului intern și evaluarea riscului legat de control	14,3
	Întocmirea planului general și a programului de audit	4,8
	Altă etapă	4,8
	Nici o etapă	9,5
12	Ce măsuri întreprindeți pentru creșterea aptitudinilor și competențelor angajaților Dvs?	
	Informarea personalului cu privire la politicile și procedurile entității	23,8
	Instruirea profesională continuă și comunicarea acestora personalului angajat	28,6
	Evaluarea performanțelor personalului și înștiințarea lui despre progresele sale	23,8
	Atribuirea responsabilității în vederea luării deciziilor de avansare	14,3
	Alte măsuri	9,5
	Nici o măsură	0
13	Care ar fi principalele direcții de perfecționare a sistemului de supraveghere a activității și calității lucrărilor de audit în opinia Dvs?	
	Modificarea cadrului legal în vederea îmbunătățirii sistemului de supraveghere activității de audit	33,3
	Modificarea structurii, componentei și atribuțiilor CSPA	47,7
	Crearea unei organizații profesionale noi în domeniul auditului care ar cuprinde toate entitățile de audit din RM	9,5
	Alte direcții (de enumerat)	9,5
	Nu sunt necesare alte direcții de perfecționare a sistemului de supraveghere	0

Sursa: elaborat de autor

Structura și conținutul dosarului exercițiului

Secțiunea dosarului exercițiului	Denumirea secțiunii dosarului exercițiului	Conținutul secțiunii dosarului exercițiului
EA	A „Acceptarea misiunii”	Conține documente referitoare la acceptare sau menținerea misiunii de audit, cum ar fi: Chestionarul de acceptare (cunoașterea globală a entității, existența unor riscuri etc), scrisoarea către predecesor, corespondența cu clientul, fișa de acceptare sau de menținere a misiunii, alte corespondențe cu organisme profesionale, cu organisme de bursa și scrisoarea de misiune sau contractul de prestări servicii de audit
EB	B „Sinteza misiunii și rapoarte”	Conține documente precum: elemente de sinteza ale misiunii (sinteza, rezumatul ajustărilor, lista punctelor în suspensie, situațiile financiare certificate, evenimente posterioare, balanțe, declarații ale conducerii entității), elemente de gestiune și organizare (buget și planificare, onorarii), și rapoarte (raport general, rapoarte speciale, raport conturi consolidate, alte rapoarte)
EC	C „Orientare și planificare”	Conține documente (foi de lucru) care se referă la: cunoașterea generală a entității, evaluarea unor RI la nivelul de ansamblu al situațiilor financiare, mediul general de desfășurare a controlului intern și planul de misiune; natura, calendarul și întinderea procedurilor de audit, pragul de semnificație
ED	D „Evaluarea riscului legat de control”	Conține elemente precum: Documentație de evaluare a controlului intern (sondaje asupra funcționării controlului intern, analiza separării funcțiilor, sinteza evaluării riscurilor legate de control), documentația și listele de proceduri și concluziile asupra evaluării riscului legat de control
EE	E „Controale substantive”	Conține elemente precum: programul de control, programele de munca pe fiecare membru al echipei, foi de lucru conținând examenul analitic, foi de lucru pe fiecare element patrimonial de activ și de pasiv, natura de cheltuieli sau natura de venituri
EF	F „Utilizarea lucrărilor altor profesioniști”	Conține documente referitoare la programul de lucru al fiecărui specialist
EG	G „Verificări și informații specifice”	Cuprinde documente referitoare la aspecte specifice solicitate expres prin reglementări pentru întreprinderea auditată (de exemplu, facilități fiscale, regimuri de subvenție etc)
EH	H „Lucrările de sfârșit de misiune”	Cuprinde documente precum: chestionarul de sfârșit de misiune, chestionarul de evenimente ulterioare închiderii exercițiului
EI	I „Intervenții cerute prin reglementări diverse”	Cuprinde documente referitoare la operațiuni privind mișcarea capitalului, operațiuni de emisiune de titluri, operațiuni privind dividendele etc
EJ	J „Controlul conturilor consolidate”	Cuprinde toate documentele elaborate în cadrul etapelor misiunii de audit de bază, cu referire la conturile consolidate

Sursa: elaborat de autor după ISA 220, 230, 315, 320 [43, 44, 45, 46]

Structura și conținutul dosarului permanent

Secțiunea dosarului permanent	Denumirea secțiunii dosarului permanent	Conținutul secțiunii dosarului permanent
PA	A „Generalități”	Cuprinde documente precum: fișa de prezentare a clientului, istoric, organizarea generală, documentații despre client (broșuri, extrase din presa etc), fișa de acceptare și de menținere a misiunii etc
PB	B „Documente privind controlul intern”	Cuprinde: rapoarte asupra controlului intern (interne ale întreprinderii, efectuate de alți experți și întocmite de auditor), sinteze privind aprecierea (evaluarea) controlului intern etc
PC	C „Situatii financiare și rapoarte privind exercițiile precedente”	Conține: situațiile financiare ale exercițiilor precedente, raportări intermediare, programele de control din exercițiile precedente, rapoartele de audit, rapoarte speciale și alte rapoarte privind exercițiile precedente
PD	D „Analize permanente”	Cuprinde diverse lucrări de analiză clasate pe elemente ale situațiilor financiare
PE	E „Fiscal și social”	Conține declarații fiscale și alte aspecte fiscale ale entității, precum și aspecte sociale (contracte colective, contracte sociale) etc
PF	F „Juridice”	Conține documente referitoare la contracte principale, convenții, lista asociaților, extrase din procese verbale ale AGA sau CA, extrase din actele constitutive ale entității etc
PG	G „Intervenienți externi”	Care conține documente referitoare la alți auditori ai entității, avocații entității, expertul contabil care asigură asistență contabilă și fiscală a entității etc

Sursa: elaborat de autor după ISA 220, 230, 315, 320 [43, 44, 45, 46]

Procedurile de audit pentru un audit de calitate elaborate de CAFR

Cuprinsul dosarului curent	Ref	Conținutul compartimentului
Semnarea	A 1 A 2 A 3 A 4	Copie după situațiile financiare semnate Scrisoarea de reprezentare semnată Lista de verificare a aspectelor viitoare Revizuirea de către partenerul independent /la cald a dosarului sau aspecte care necesită consultare
Finalizarea auditului	A 5 A 6 A 7 A 8 A 9 A 10 A 11 A 12 A 13 A 14 A15	Finalizarea auditului Aspecte semnificative Revizuirea scrisorii către cei însărcinați cu guvernanta Revizuirea scrisorii de reprezentare Sumarul erorilor Revizuirea situațiilor financiare și a listelor de verificare a informațiilor Revizuirea analitică finală Evenimente ulterioare bilanțului Continuitatea activității Raportul de audit Alte planificări adecvate misiunii specifice
Planificarea auditului	B 1 B 2 B 3 B 4 B 5 B 6 B 7 B 8 B 9 B 10 B 11 B 12	Obiectivele planificării, concluzia, aprobarea și lista de verificare Acceptarea numirii sau a renumirii Cunoașterea clientului și evaluarea riscurilor Evaluarea RI Pragul de semnificație Revizuirea analitică preliminară Sumarul evaluării riscului și planul de eșantionare Solduri inițiale / cifre comparative Acordul de planificare a auditului Lista de verificare a informațiilor permanente Agendele întâlnirilor de planificare Conturile anului precedent (situațiile financiare precedente)
Revizuirea controlului intern	C 1	Sisteme contabile și controalele interne
Aserțiuni aferente situațiilor financiare	D E F G H I J K L M N O P	Imobilizări necorporale Imobilizări corporale Investiții Stocurile și producția în curs Debitori Soldurile bancare și numerarul disponibil Creditori Impozite Datorii, angajamente și contingente Aspecte legale și statutare, capital propriu și rezerve Vânzări și venituri Achiziții și cheltuieli Salarii și datorii asimilate

Cuprinsul dosarului curent	Ref	Conținutul compartimentului
	Q	Contul de profit și pierdere
	R	Părți afiliate
	S	Situația fluxurilor de numerar
	T	Conformitatea cu legile și reglementările
	U	Balanța de verificare
	V	Auditurile situațiilor financiare ale grupului

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor CAFR [28; 106]

**Țări în care nivelul pragului de semnificație este egal sau mai mic față de cel prevăzut în
Directivă, în ordinea crescătoare a valorii criteriilor**

Țara	Total active	Cifra de afaceri	Număr salariați
Cipru	0	0	0
Malta	46 600	93 000	2
Finlanda	100 000	200 000	3
Suedia	150 000	300 000	3
Lituania	1 800 000	3 500 000	50
Letonia	800 000	1 600 000	50
Estonia	800 000	1 600 000	24
Slovacia	1 000 000	2 000 000	30
Ungaria	-	965 000	50
Cehia	1 500 000	3 000 000	50
Slovenia	4 000 000	8 000 000	50
Spania	2 850 000	5 700 000	50
Norvegia	2 500 000	625 000	10
Italia	2 000 000	2 000 000	10
Croația	2 000 000	4 000 000	25
Polonia	2 500 000	5 000 000	50
Portugalia	1 500 000	3 000 000	50
Islanda	1 400 000	2 800 000	50
Franța	1 000 000	2 000 000	20
Grecia	4 000 000	8 000 000	50
România	3 500 000	7 000 000	50
Bulgaria	1 000 000	2 000 000	50

Sursa: elaborat de autor după Accountancy Europe [96] și Botez D. [4]

**Țări în care nivelul pragului de semnificație este mai mare decât cel prevăzut în Directivă,
în ordinea crescătoare a valorii criteriilor**

Țara	Total active	Cifra de afaceri	Număr salariați
Luxemburg	4 400 000	8 800 000	50
Belgia	4 500 000	9 000 000	50
Austria	5 000 000	10 000 000	50
Danemarca	6 000 000	12 000 000	50
Olanda	6 000 000	12 000 000	50
Germania	6 000 000	12 000 000	50
Irlanda	6 000 000	12 000 000	50
Marea Britanie	6 541 000	13 082 000	50
Elveția	18 203 000	36 405 000	250

Sursa: elaborat de autor după Accountancy Europe [96] și Botez D. [4]

Entitățile de audit Big Four care au exercitat auditul la EIP în anii 2017-2021

Entitatea de audit	Anii				
	2017	2018	2019	2020	2021
ÎCS „Deloitte & Touche” SRL	„Efes Vitanta Moldova Brewery” SA	-	-	-	-
ÎCS „Ernst & Young” SRL	Mobiasbanca – OTP Group SA	Mobiasbanca – OTP Group SA	Mobiasbanca – OTP Group SA	Mobiasbanca – OTP Group SA	OTP Bank S.A.
ÎCS „Pricewaterhouse Coopers Audit” SRL	BC „ProCredit Bank” SA, BC „Banca Comercială Română Chișinău” SA	BC „ProCredit Bank” SA, BC „Banca Comercială Română Chișinău” SA	BC „ProCredit Bank” SA, BC „Banca Comercială Română Chișinău” SA	BC „Banca Comercială Română Chișinău” SA	BC „Banca Comercială Română Chișinău” SA, „Moldova-Agroindbank” SA
ÎCS „KPMG Moldova” SRL	BC „EXIMBANK – Gruppo Veneto Banca” SA, CA „Grawe Carat Asigurări” SA	BC „EXIMBAN K” SA, „DONARIS VIENNA INSURANCE GROUP” SA, „Grawe Carat Asigurări” SA	BC „EXIMBAN K” SA, „DONARIS VIENNA INSURANCE GROUP” SA, „Grawe Carat Asigurări” SA	BC „EXIMBANK ” SA, BC „ProCredit Bank” S.A. BC „Victoriabank” S.A.	BC „EXIMBAN K” SA, BC „ProCredit Bank” S.A. BC „Victoriabank ” S.A.
Total auditate EIP	28	24	37	34	32
Total entități auditate de Big Four	6	6	6	5	6

Sursa: elaborat de autor în baza Informației privind piața serviciilor de audit în RM [42] (ultima actualizare oficială)

Extras din
RAPORT PRIVIND TRANSPARENȚA ENTITĂȚII DE AUDIT
(pentru anul 2018)
Nr. 5 din 25 aprilie 2019

(în conformitate cu Ordinul MF nr. 61 din 04 iunie 2012)

Descrierea generală a entității Entitatea de Audit „OptimAudit” Societate cu Răspundere Limitată (mai departe OptimAudit SRL) a fost înregistrată la Camera înregistrării de Stat la data de 05 iulie 1996. Numărul de identificare de stat – codul fiscal (IDNO): 1003600124397 – OptimAudit SRL este o firmă de audit și consultanță, fondată în anul 1996, care oferă o gamă largă de servicii în domeniul auditului financiar, contabilității, consultanței în afaceri

Proceduri de control al calității lucrărilor de audit

Angajații companiei au obligațiunea să cunoască și să respecte standardele profesionale și Codul Etic Anual sunt evaluate cunoștințele și performanțele fiecărui angajat în cadrul procedurii de atestare profesională. Este elaborat un regulament în acest sens. Procedurile implementate au menirea să asigure independența, integritatea și obiectivitatea persoanelor implicate în misiunile de audit. Este necesar ca toți auditorii, persoanele implicate în fiecare misiune de audit să nu aibă niciun interes financiar, nici o relație interzisă cu entitățile auditate, conducerea, acționarii (asociații) acestora. Politicile și procedurile aprobate cer ca angajații întreprinderii să respecte cu strictețe Codul Etic, să acționeze cu integritate și obiectivitate, să-și desfășoare activitatea cu competență, să respecte legislația în vigoare și standardele profesionale aplicabile. În cadrul fiecărei misiuni de audit auditorul prezintă o declarație pe propria răspundere că este liber de orice interes, care ar putea fi considerat ca fiind incompatibil cu onestitatea, obiectivitatea și independența. De asemenea, fiecare auditor anual prezintă o declarație prin care confirmă că cunoaște politicile și procedurile entității de audit, respectă principiile independenței, onestității și obiectivității auditorului. În cadrul entității este implementat sistemul de instruire profesională continuă a personalului care include:

- petrecerea unor seminare lunare la care se discută diferite întrebări din domeniul profesional de activitate (SNC, Cod fiscal etc.), modificările în legislația fiscală, analiza practicii fiscale, situații neordinare;
- fiecare angajat se specializează în cunoașterea aprofundată a unor compartimente din domeniul legislației fiscale, a unor standarde de contabilitate și standarde de audit;
- acces liber a angajaților societății la baza juridică de acte normative, instalată în rețea de calculatoare (cu actualizare săptămînală);
- asistență juridică calificată (jurisconsult);
- cu regularitate se întocmește un buletin informativ în care sunt analizate actele normative publicate în Monitorul Oficial, modificările la actele normative în vigoare ce țin de domeniul de activitate (contabilitate și audit, legislația fiscală, legislația muncii, economie etc.);

Noi înțelegem valoarea creării unei relații de lungă durată cu entitățile auditate, bazată pe încredere și integritate. Confidențialitate în conformitate cu politicile de confidențialitate, contractele de muncă, semnate cu angajații, cerințele Codului Etic și scrisorile de angajament, Optim Audit SRL respectă confidențialitatea informației referitoare la activitatea entităților auditate, obținute în timpul prestării serviciilor profesionale. Confidențialitatea rămîne în vigoare și după încheierea relațiilor dintre auditor și entitate auditată.

Declarație privind respectarea de către entitatea de audit a principiului independenței: Optim Audit SRL respectă principiul independenței în conformitate cu Codul Etic, standardele de audit și legislația în vigoare.

Data la care a avut loc ultima verificare independentă a calității lucrărilor de audit: în perioada de raportare controlul calității lucrărilor de audit a fost verificat de către organismul profesional la care Optim Audit SRL este membru – ACAP din RM (Raport de inspecție din 04 12 2018).

În perioada iunie – iulie 2015, controlul calității lucrărilor de audit a fost verificat de către CSAA pe lângă MF al RM (decizia nr 13 din 10 noiembrie 2015). Entitatea de audit „Optim Audit” SRL în baza recomandărilor indicate în Actul de control din 16 07 2015 a elaborat un plan de acțiuni de realizare a recomandărilor și obiecțiilor controlorilor. Din data de 03 decembrie 2010 OptimAudit SRL este membru al ACAP din RM. Controlul extern al lucrărilor de audit a fost efectuat de acest organism profesional.

Sursa: elaborat de autor

Tabel comparativ a materialelor de îndrumare, în aspectele calității lucrărilor de audit, elaborate/aplicate în România și RM

România	RM
1. Norme de audit financiar și certificare a bilanțului contabil. In: <i>Revista Generală de Contabilitate și Expertiză</i> . 1995, p. 139. ISSN 1224-080X.	1. Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii. Disponibil: https://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2015%20IAASB%20M anual%20%20Volumul%201%20RO_2016_fi nal.pdf
2. <i>Norme naționale de audit</i> . București: CECCAR, 1999, 31 p. ISBN 973-00824-8.	
3. <i>Norme minimale de audit</i> . București: Editura Economică, 2001, 184 p. ISBN 973-590-529-9.	
4. <i>Ghid pentru un audit de calitate: Asistență în elaborarea și documentarea procedurilor de audit în vederea conformității cu SIA clarificate Publicată de Institutul Contabililor Autorizați din Scoția (ICAS) în colaborare cu Camera Auditorilor Financieri din România (CAFR)</i> . București: Editura Print Group SRL, 2012, p. 144.	
5. <i>Ghid de utilizare a standardelor internaționale de audit în auditarea întreprinderilor mici și mijlocii</i> . București: CECCAR, 2009. ISBN 978-973-8414-64-8.	
6. Norme privind revizuirea calității activității de audit financiar, altul decât cel statutar, și a altor activități desfășurate de auditorii financieri. In: <i>Monitorul Oficial al României</i> , 2018, nr. 656.	
7. <i>Ghid pentru un audit de calitate: Asistență în elaborarea și documentarea procedurilor de audit Publicată de Institutul Contabililor Autorizați din Scoția (ICAS) în colaborare cu Camera Auditorilor Financieri din România (CAFR)</i> . București: CAFR, 2019, p. 147.	

Sursa: elaborat de autor

Principiile directoare definite de IES pentru profesioniștii contabili și pentru aspiranții la profesie

IES	Principiile directoare
IES 1 – Dispoziții privind accesul la programele de educație profesională contabilă (2014)	1. Prescrierea unor principii care să fie utilizate când se stabilesc și se comunică cerințele educaționale pentru intrarea într-un program de educație profesională contabilă; 2. Asigurarea unei șanse rezonabile de absolvire a unui astfel de program; 3. Cerințe corespunzătoare de intrare și forme diferite ale acestora .
IES 2 – DPI – competențe tehnice (2021)	1. Definirea ariilor de competență și a rezultatelor învățării relevante pentru aceste arii; 2. Descrierea competenței profesionale cerută aspiranților la profesia contabilă la sfârșitul programului de DPI.
IES 3 – DPI – aptitudini profesionale (2021)	Definirea rezultatelor învățării la sfârșitul programului de DPI, în cazul abilităților profesionale (intelectuale, interpersonale și de comunicare, personale și organizaționale) cerute celor care aspiră la profesia contabilă.
IES 4 – DPI – valori, etica și atitudini profesionale (2021)	Definirea rezultatelor învățării la sfârșitul programului de DPI, pentru valorile profesionale, etica și atitudinile cerute celor care aspiră la profesia contabilă.
IES 5 – DPI – experiența practică (2015)	1. Definirea experienței practice pe care persoanele care aspiră la profesia contabilă trebuie s-o fi dobândit la sfârșitul programului de DPI. 2. Experiența practică solicitată poate viza și: - rolul de auditor statutar; - alte forme de specializare; - activitățile reglementate. 3. Experiența practică este parte a învățării de-a lungul vieții și trebuie menținută și dezvoltată prin programe de DPC.
IES 6 – DPI – evaluarea competenței profesionale (2015)	1. Recomandă cerințele pentru evaluarea competenței profesionale pe care persoanele care aspiră la profesia contabilă trebuie să o demonstreze la sfârșitul programului de DPI. 2. Evaluarea trebuie să se caracterizeze prin încredere, validitate, echitate, transparență și suficiență.
IES 7 – DPI (2020)	1. Recomandă cerințele pentru DPC cerută profesioniștilor contabili în scopul dezvoltării și menținerii competenței profesionale necesare pentru furnizarea de servicii de înaltă calitate clienților, angajatorilor și altor părți interesate și asigurarea prin aceasta a unei încrederi ridicate a publicului în profesia contabilă. 2. Recomandă organizațiilor profesionale să promoveze în rândul profesioniștilor contabili ideea învățării continue.
IES 8 – Competența profesională pentru partenerii de misiune responsabili pentru	1. Recomandă nivelul de competență profesională pe care trebuie să-l dezvolte și să-l mențină profesioniștii contabili atunci când îndeplinesc rolul

IES	Principiile directoare
auditurile situațiilor financiare (2021)	de partener de angajament responsabil pentru misiunile de auditare a situațiilor financiare. 2. Cerințele IES 8 trebuie aplicate ținând cont de Declarația privind obligațiile membrilor (SMO) 1 Asigurarea calității, ISA 220 și ISQM

Sursa: elaborat de autor în baza [9]

Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea „Audit-Concret” SA.



SOCIETATEA PE ACȚIUNI
«AUDIT-CONCRET»



REPUBLICA MOLDOVA
mun. Chișinău, str. Mitropolit G. Bănulescu-Bodoni, 45
Tel./fax: (INT+37322) 21-22-08
Tel.: (INT+37322) 22-74-20, 21-20-90, 22-99-65
E-mail: auditconcret@yahoo.com
Web: http://audit-concret.md

c/f 1003600096960
c/d 225100000104213
BC "Victoriabank" SA
filiala nr. 3 Chișinău
c/b VICBMD2X416

ACT DE IMPLEMENTARE

a rezultatelor cercetării științifice
din teza de doctorat a dnei **Renheci Diana** cu tema:
„Noi direcții privind calitatea și supravegherea lucrărilor de audit”

Prin prezentul act entitatea „Audit - Concret”SA confirmă utilizarea în procesul elaborării și aprobării politicilor și procedurilor de control al calității auditului, în practica de auditare a rezultatelor cercetării științifice din teza de doctor menționată, printre care:

1. Evaluarea riscului de audit și componentelor sale, stabilirea pragului de semnificație global și individual, ca unele din procedurile de audit importante, în planificarea și petrecerea misiunii de audit;
2. Corelația dintre riscul de audit și pragul de semnificație;
3. Luarea în considerare de către auditor a pragului de semnificație cu ocazia planificării misiunii, când determină natura, momentul și aria de cuprindere a procedurilor de audit pe care le va folosi și cu ocazia evaluării efectului denaturărilor de informații descoperite pe parcursul misiunii, stabilind nivelul pragului de semnificație atât la nivelul situațiilor financiare în ansamblul lor, cât și la nivelul claselor de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentărilor de informații.
4. Metodele prezentate de estimare a riscului de nedetectare – exprimat calitativ (ridicat, mediu, scăzut), ca o corelație dintre riscul de nedetectare și riscul de control;
5. Corelația dintre faza misiunii de audit și tipul riscului de audit necesar de evaluat;
6. Relația dintre riscul de audit, riscul inherent, riscul de control, riscul de nedetectare și cantitatea de probe necesare de colectat;
7. Dosarul de audit: conținutul, modul de întocmire, termenii de întocmire și păstrare.

Menționăm faptul că, în opinia noastră, rezultatele obținute de către autoare în investigația dată vor influența pozitiv creșterea nivelului calității lucrărilor de audit în cadrul entităților de audit.

Administrator
„Audit-Concret” SA

Ana Litr

**Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la entitatea de audit
„Audit-Atlant” SRL**



Compania de Auditing
„AUDIT-ATLANT” S.R.L.
MD-2005, mun. Chișinău
str. Constantin Tănase, 9
T +373 683-877-55

12 mai 2021

mun. Chișinău

**ACT DE IMPLEMENTARE
a rezultatelor cercetării științifice
din teza de doctorat a dnei Rencheci Diana cu tema:
„Noi direcții privind calitatea și supravegherea lucrărilor de audit”**

Prin prezentul act entitatea de audit "AUDIT-ATLANT" S.R.L., c/f 1003600117995 confirmă utilizarea în procesul elaborării și aprobării politicilor și procedurilor de control al calității auditului în conformitate cu prevederile Legii nr. 271 din 15-12-2017 privind auditul situațiilor financiare, cu Standardele Internaționale de Audit, cu Standardele de control al calității și cu Codul etic aplicarea în practica de auditare a elementelor controlului intern al calității auditului a rezultatelor științifice din teza de doctor menționată, cum ar fi:

1. Procesul de stabilire a politicilor și procedurilor de control al calității auditului la elaborarea sistemului de control intern al calității auditului;
2. Implementarea, menținerea, monitorizarea și aplicarea sistemului de control intern al calității auditului;
3. Procesul de aplicare și documentare a revizuirii controlului calității misiunilor de audit al situațiilor financiare ale entităților de interes public și la entitățile mari, stabilite conform Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017;
4. Dosarul de audit: conținutul, modul de întocmire, termenii de întocmire și păstrare.

Menționăm faptul că rezultatele obținute de către autor în investigația dată vor influența semnificativ creșterea nivelului calității lucrărilor de audit.

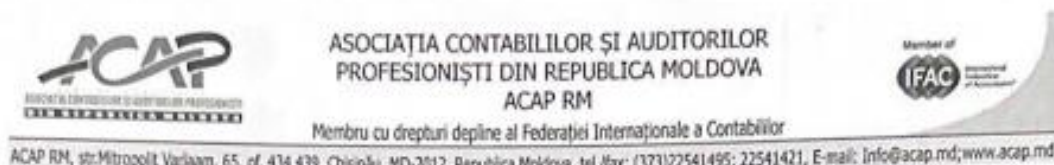
Administratorul Companiei de Auditing
"AUDIT-ATLANT" S.R.L.

Vasile Benderschi

12 mai 2021
mun. Chișinău



Act de implementare a rezultatelor cercetării științifice la ACAP



ACT DE IMPLEMENTARE a rezultatelor cercetării științifice din teza de doctorat a dnei Renheci Diana cu tema:

„Noi direcții privind calitatea și supravegherea lucrărilor de audit”

Pentru început dorim să remarcăm faptul că doctoranda Renheci Diana, în perioada elaborării tezei de doctorat, în intervalul de timp 01.02.2020 – 02.03.2020 și-a realizat stagiul în cadrul Departamentului de Control al Calității și Monitorizare al ACAP RM.

În teza de doctorat, elaborată de către dna Renheci Diana, o atenție specială este acordată examinării rolului organului profesional în promovarea calității lucrărilor de audit a entităților de audit. Printre obiectivele tezei constatăm determinarea rolului și atribuirea competențelor organismului profesional; 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 (DPI) și Dezvoltării Profesionale Continue (DPC) în scopul creșterii calității lucrărilor de audit.

Autoarea înaintează și argumentează propunerile aferente recunoașterii rolului organismului profesional în activitatea entităților de audit, de stabilire a obligativității calității de membru al organului profesional pentru toate entitățile de audit din Republica Moldova, prin includerea acestor prevederi în legislație.

Prin prezentul act Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (ACAP RM) confirmă utilizarea, pe viitor, în procesul elaborării, aprobării, modificării politicilor și procedurilor de control al calității auditului a rezultatelor științifice din teza de doctor menționată, și anume:

1. Modul de elaborare, aprobare a politicilor și procedurilor de control al calității auditului;
2. Evaluarea riscului de audit și componentelor sale, stabilirea pragului de semnificație global și individual, ca unele din procedurile de audit importante, în planificarea și petrecerea misiunii de audit;
3. Dosarul de audit curent și permanent: conținutul, modul de întocmire, termenii de întocmire și păstrare.

Menționăm faptul că rezultatele obținute de către autoare în investigația dată va influența pozitiv creșterea nivelului calității lucrărilor de audit.

Director executiv, conf. univ., Dr.

*Inspector de calitate,
Departamentul Controlul Calității și Monitorizare*



Natalia Zlatina

Antonia Șchendra

20 mai 2021

Certificat privind efectuarea stagiului în cadrul Departamentului de Control al Calității și Monitorizare al ACAP



**ASOCIAȚIA CONTABILILOR ȘI AUDITORILOR
PROFESIONIȘTI DIN REPUBLICA MOLDOVA
ACAP RM**



Membru cu drepturi depline al Federației Internaționale a Contabililor

ACAP RM, str. Mitropolit Varlaam 65, of. 434, Chișinău, MD-2012, Republica Moldova, tel./fax: (+373)22 541 495; (+373)22 541 412, E-mail: info@acap.md; www.acap.md

Nr.071 din 22.10.2020

Către Directorul Școlii Doctorale ASEM,
Dna EUGENIA FEURAȘ,
Doctor Habilitat, Profesor Universitar

Stimată Doamnă DIRECTOR,

Vă informăm că Dna Diana RENCHECI doctorandă a anului III, Școala Doctorală ASEM, în perioada 01 februarie 2020 – 02 martie 2020, și-a realizat stagiul în cadrul Departamentului de Control al Calității și Monitorizare al Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova.

Entitățile de audit, membre ale Asociației, fac obiectul unui sistem de asigurare a calității activității de audit, care este organizat ca un sistem independent. Obiectivul inspecțiilor este de a exprima modul în care auditorul a răspuns cerințelor Standardelor Internaționale de Audit (ISA), Codului etic al profesioniștilor contabili și prevederilor legale și de reglementare în domeniul auditului.

Pe durata stagiului, sub ghidarea îndrumătorului de stagi, Dna Șchendra Antonia auditor certificat, și angajaților ACAP, stagiul a studiat aspectele aferente sistemul de supraveghere a activității și calității lucrărilor de audit.

De asemenea stagiul a examinata actele legislative și documentele normative care reglementează activitatea Consiliului de supraveghere public a auditului, politicile și procedurile de control al calității auditului, a studiat bunele practici privind soluționarea celor mai frecvente probleme care apar în procesul de desfășurare a auditului și elaborare a raportului de audit.

Director executiv al ACAP,
Conf.univ., dr.
NATALIA ZLATINA



Obiectul dreptului de autor și ale drepturilor conexe


REPUBLICA MOLDOVA
Agencia de Stat pentru
Proprietatea Intelectuală
ADEVERINȚĂ
privind înscrierea obiectelor
dreptului de autor și ale drepturilor conexe
SERIA OȘ NR. 7550
DIN 16.06.2023
 eliberată în temeiul Legii nr. 230/2022 privind dreptul de autor
 și drepturile conexe, prin care se confirmă înscrierea obiectului de pe verso
 în Registrul de Stat al obiectelor protejate de dreptul de autor și drepturile conexe

Director general

CHIȘINĂU

Seria: OȘ (operă științifică)

Numărul de înscriere: 7550

Data înscrierii: 29.05.2023

Numărul cererii: 2338

Denumirea obiectului: „ASIGURAREA FIABILITĂȚII SISTEMULUI

DE SUPRAVEGHERE A ACTIVITĂȚII ȘI CALITĂȚII

LUCRĂRILOR DE AUDIT - PRINCIPII DE BAZĂ

ȘI ANALIZA CONFIGURAȚIEI ACESTUIA”

Autor: Rencheci Diana IDNP: 2006011012663

Titularul drepturilor patrimoniale:

Instituția Publică Academia de Studii Economice din Moldova

IDNO: 1007600005951

L.S.



Sefă Directie Drep de Autor

Declarația privind asumarea răspunderii

Subsemnata, declar pe răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Rencheci Diana

A handwritten signature in blue ink, appearing to be 'R.D.', is placed over a horizontal line.

CURRICULUM VITAE

INFORMAȚII PERSONALE

Nume, Prenume	Rencheci Diana
Domiciliul	R. Moldova, mun. Chișinău, str. Moara Roșie 5B
Telefon	+373 69 945 348
E-mail	diana.rencheci@gmail.com
Data nașterii	20 noiembrie 1990
Cetățenia	Republica Moldova



EXPERIENȚA PROFESIONALĂ

2015 – 2022	Colegiul Național de Comerț al ASEM
Funcție ocupată	Șef catedră, catedra „Economie, Turism, Servicii”
Responsabilități	Organizarea procesului educațional în cadrul catedrei; Elaborarea curriculară la nivel național în cadrul grupului numit de minister.
2013 – 2022	Colegiul Național de Comerț al ASEM
Funcție ocupată	Profesoară discipline economice catedra „Economie, Turism, Servicii”
Responsabilități	Instruirea elevilor la discipline economice.
2018 – prezent	Diaz Impex SRL, cumul
Funcție ocupată	Administrator
Responsabilități	Asigurarea calității în procesul de organizare; Organizarea Festivalului Etno-Gastronomic „Bostaniada”; Gestionarea activității în cadrul „Agropensiunii Bostaniada”.
2017 – prezent	Renicont Plus SRL, cumul
Funcție ocupată	Administrator
Responsabilități	Asigurarea calității în procesul de organizare; Gestionarea unei afaceri în domeniul agriculturii de culturi multianuale.
2011 – 2013	Servicii Pază ÎS a MAI
Funcție ocupată	Contabil
Responsabilități	Evidența contabilă în cadrul departamentului de salarizare; Evidența contabilă în cadrul departamentului clienți; Sistematizarea informației din cadrul 32 filiale fiice; Raportarea către instituțiile de resort.

EDUCAȚIEI ȘI FORMARE

2017 – prezent

Calificarea / diploma obținută

Numele instituției de învățământ

2012 – 2014

Calificarea / diploma obținută

Numele instituției de învățământ

2010 – 2015

Calificarea / diploma obținută

Numele instituției de învățământ

2015

Calificarea / diploma obținută

Numele instituției de învățământ

2009 – 2012

Calificarea / diploma obținută

Numele instituției de învățământ

2006 – 2010

Calificarea / diploma obținută

Numele instituției de învățământ

Doctorat

Doctor în științe economice

ASEM. Școala Doctorală

Masterat

Audit Financiar. Master în științe economice

ASEM. Școala Masterală de Excelență în Economie și Business

Licență

Licențiată în drept

USM. Specialitatea Drept

Curs de calificare

Modulul psiho-pedagogic

ASEM

Licență

Contabilitate. Licențiată în economie

ASEM. Specialitatea Contabilitate

Studii medii de specialitate

Contabil

Colegiul Național de Comerț al ASEM

COMPETENȚE PERSONALE

Limba maternă

Română

Alte limbi străine

cunoscute

	ÎNȚELEGERE		VORBIRE		SCRIERE
	Ascultare	Citire	Conversație	Discurs oral	
Franceză	A2	B2	A1	A1	A2
Rusă	B2	B2	B1	B2	B1
Engleza	A2	A2	A2	A2	A2