

# POLITICI ȘI PROCEDURI ÎN ASIGURAREA CALITĂȚII AUDITULUI FINANCIAR

**DOLGHI CRISTINA**

*Conferențiar universitar, doctor în științe economice,  
Departamentul Contabilitate și Informatică economică, USM*

**ABSTRACT:** In the current context characterized by the increasing trend in importance to the quality of the audit, organizing and conducting an effective quality control process is a prerequisite for providing competitive services. This concept of quality shows a great degree of evolution from the 90's to the present and it can be said that this subject is a topical one, which is in the attention not only of a certain category, but on the contrary manages to preoccupy a variety of categories natural and legal persons, being a topic that is increasingly benefiting from the interest of a large proportion of the population in supporting the auditing profession.

*Key words: auditing, auditing companies, individual auditor, auditing standards, system control of the quality, control policy of the quality, strategies based on quality.*

Controlului calității în organizarea și derularea auditului are o importanță deosebită, acesta fiind un instrument de verificare a întregului proces. Gradul de responsabilitate cu care se realizează controlul exercită cea mai mare influență asupra calității în privința dacă procesul de auditare a surprins într-adevăr cele mai importante aspecte ale activității respective, dacă procedurile referitoare la calitate stabilite de actele legislative și normative în vigoare sunt respectate, dacă rezultatele auditului incluse în raportul de audit, constituie o reflectare fidelă și precisă a situației reale ce constituie subiectul auditării.

Calitatea auditului depinde de un șir de factori, dintre care: rigurozitatea cu care se parcurg etapele misiunii de audit, realitatea și acuratețea surselor utilizate în realizarea auditului, eșantionarea corectă, gradul de pregătire, capacitatea de a sintetiza și exprima rezultatele obținute a auditorului, capacitatea auditorului de a aplica raționamentul și de a fi obiectiv în expunerea opiniei asupra veridicității situațiilor financiare a entității auditate.

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) a elaborat un Cadru pentru Calitatea Auditului (Cadru), care descrie factorii privind rezultatele inițiale, procesul propriu-zis și rezultatele obținute, care contribuie la calitatea auditului la nivelul misiunii, firmei de audit și la nivel național, pentru auditurile situațiilor financiare. Cadrul pentru Calitatea Auditului demonstrează, de asemenea, importanța interacțiunilor adecvate dintre părțile interesate și importanța diferiților factori contextuali.

Cadrul dat, elaborat de IAASB vine în interesul publicului, deoarece acesta [2, pag.2]:

- va încuraja firmele naționale de audit, rețelele internaționale de firme de audit și organizațiile profesionale de contabilitate să reflecte asupra modului în care poate fi îmbunătățită calitatea auditului și a unei mai bune comunicări a informațiilor privind calitatea auditului;
- va crește gradul de conștientizare și înțelegere a elementelor importante referitoare la calitatea auditului, în rândul părților interesate;
- le va permite părților interesate să recunoască acei factori care pot merita o atenție deosebită în vederea creșterii calității auditului;
- va sprijini acțiunile de normalizare, atât la nivel internațional cât și național.
- va facilita dialogul și relațiile de lucru mai strânse între IAASB și principalele părți interesate, precum și în rândul acestor principale părți interesate înseși;
- va stimula cercetarea academică pe această temă; și
- va ajuta studenții la audit să înțeleagă mai bine bazele profesiei la care aspiră să se alăture.

Termenul, *calitatea auditului* înglobează elementele cheie care asigură un mediu ce maximizează probabilitatea desfășurării unor audituri de calitate, în mod consecvent.

*Scopurile profesiei de auditor* conform prevederilor normative reprezintă desfășurarea activității în corespundere cu cele mai înalte standarde de profesionalism, atingerea celui mai înalt nivel de performanță a serviciilor prestate și respectarea cerințelor intereselor publice [3, pag.846]. Societatea are nevoie de informație autentică și de sisteme informaționale adecvate și în acest context scopurile menționate impun patru necesități de bază ale utilizatorilor de servicii și anume: autenticitate, profesionalism, calitate și încredere, care presupune că, utilizatorii trebuie să fie siguri de existența unui cadru de conduită profesională și reglementare a serviciilor prestate de auditor.

Asigurarea unui standard înalt de calitate într-o societate de audit presupune asumarea și îndeplinirea unei succesiuni de măsuri detaliate, care necesită monitorizare și permanentă îmbunătățire. În acest context este important de menționat faptul că respectarea standardelor de calitate impune de asemenea respectarea standardelor internaționale, dar și implementarea de standarde proprii de calitate de către firma de audit. Potrivit Legii privind activitatea de audit [1, art.10], societățile de audit, auditorii întreprinzători individuali sunt obligați să elaboreze și să respecte politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit în conformitate cu cerințele standardelor de audit și ale Codului etic. Politica și procedurile de control al calității lucrărilor de audit se aprobă de conducerea societății de audit, de auditorul întreprinzător individual printr-un document intern – ordin, dispoziție, etc.

Procedurile de control al calității lucrărilor de audit aplicate de societățile de audit, de auditorii întreprinzători individuali se documentează conform criteriilor stabilite în standardele de audit și în Codul etic [3, pag.45] și cuprind:

- responsabilitatea conducerii societății de audit, a auditorului întreprinzător individual privind calitatea lucrărilor de audit;
- cerințe relevante de etică, inclusiv independența;
- acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice;
- resursele umane, inclusiv desemnarea echipelor misiunii;
- realizarea misiunii, inclusiv: consultarea, revizuirea controlului calității misiunii, diferențele de opinie și documentarea misiunii;
- monitorizare, inclusiv: monitorizarea politicilor și procedurilor de control al calității, evaluarea, comunicarea și remedierea deficiențelor identificate, plângerilor și contestațiilor.

Societatea de audit, auditorul întreprinzător individual începe procesul de elaborare și implementare a standardelor proprii de calitate prin stabilirea politicilor și practicilor privind calitatea și apoi se introduc procedurile de control al calității ce vor oferi garanția respectării acestora. Se monitorizează ca acestea să permită, nu să interzică inițiativa auditorului atunci când natura situației necesită adaptabilitate și flexibilitate. În același timp pus în fața unei situații concrete, auditorul va fi dator să-și argumenteze poziția de a devia de la tehnicile de audit aplicabile, să evidențieze nevoia alegerii acestei variante și de a demonstra că noua abordare conduce la o satisfacere superioară a obiectivelor auditului.

Natura politicilor și procedurilor elaborate de fiecare societate de audit, auditorul întreprinzător individual în scopul respectării Standardelor Internaționale de Audit depinde de diferiți factori precum mărimea și caracteristicile operaționale ale acestora.

Responsabilitatea societăților de audit și auditorilor întreprinzători individuali pentru sistemul propriu de control al calității este tratată de Standardul internațional privind controlul calității 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” (ISQC). Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare – IAASB a stabilit standarde și recomandări suplimentare referitoare la responsabilitățile personalului unei firme cu privire la procedurile de control al calității pentru anumite tipuri de misiuni, și anume ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, care tratează procedurile de control a calității în cadrul exercitării auditului situațiilor financiare.

Sistemul de control al calității este format din politici create pentru atingerea obiectivelor firmei legate de asigurarea rezonabilă, că firma și personalul său se conformează standardelor profesionale conform cerințelor legale și de reglementare aplicabile, iar rapoartele emise de firmă sau de

partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date și din proceduri necesare pentru implementarea și monitorizarea conformității cu aceste politici.

*Societățile de audit și auditorii întreprinzători individuali conform cerințelor ISQC 1 sunt obligați să instituie și să mențină un sistemului de control al calității, care să includă politici și proceduri care să adreseze fiecare din următoarele elemente: responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei; cerințele relevante de etică; acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice; resursele umane; realizarea misiunii și monitorizare [3, pag. 135].*

Politica generală și procedurile de control al calității lucrărilor de audit trebuie comunicate personalului societății de audit într-o formă care să permită o asigurare rezonabilă că această politică și proceduri au fost înțelese și se aplică în procesul auditului. Un sistem eficient de control al calității este necesar să fie format din politici create pentru atingerea obiectivelor menționate și din proceduri necesare pentru implementarea și monitorizarea modului de respectare al acestor politici.

Societatea de audit este obligată să angajeze personal care a atins și urmează standardele profesionale tehnice, precum și menține competența profesională necesară pentru exercitarea funcțiilor la nivel convenit și să respecte principiile de independență, onestitate, obiectivitate, confidențialitate și comportament profesional. Societatea de audit de asemenea are obligația să încredințeze lucrările de audit personalului care dispune nu numai de pregătire profesională tehnică, dar și de experiența suficientă, necesară în circumstanțele create, iar personalul mai puțin pregătit este necesar de asigurat în măsura necesității de consultanță din partea persoanelor mai experimentate în cadrul firmei și prin participare la cursurile de instruire continuă.

În obligațiile liderilor societății de audit este supravegherea controlului calității exercitării lucrărilor de audit la toate nivelurile în scopul obținerii unei asigurări rezonabile că lucrările executate corespund standardelor respective de calitate.

*De exemplu.* Societatea de audit „X” a angajat un nou auditor în legătură cu acceptarea paralelă a altei misiuni de audit în aceeași perioadă. Noul angajat a fost desemnat partener a misiunii de audit acceptată suplimentar în cadrul căreia s-a provocat un conflict etic cu angajații entității auditate despre care n-a fost informată conducerea societății de audit. Nesoluționarea conflictului apărut mai târziu a adus la afectarea independenței societății de audit.

*Deci, din situația creată de angajații societății de audit „X” în cadrul realizării misiunii de audit vedem că, conducerea societății de audit nu s-a asigurat în primul rând că deține personal cu competența profesională necesară pentru exercitarea funcțiilor la nivel convenit și să respecte principiile de independență, onestitate, obiectivitate, confidențialitate și comportament profesional. Liderii societății de audit responsabili, au ignorat procedurile legate de calitate ca proceduri esențiale pentru realizarea misiunii (de evaluare a personalului în scopul siguranței că dețin personal cu capacități și competențe) și procedura ce impune personalului responsabilitatea personală privind calitatea, încurajarea acestuia asupra importanței calității și modului în care se poate obține practic.*

Liderii societății de audit și exemplele pe care le oferă aceștia, influențează cultura internă a firmei. Promovarea unei culturi interne orientată spre calitate depinde de acțiunile și mesajele frecvente, clare și consecvente venite de la toate nivelurile de conducere din cadrul firmei, prin care e necesar să se pună accentul pe politicile și procedurile de control al calității și prin care trebuie să se solicite: realizarea activităților în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legislației în vigoare din domeniu, iar rapoartele emise să fie adecvate în circumstanțele date. Acțiunile menționate trebuie incluse în documentele interne și materialele de pregătire profesională, precum și în procedurile de evaluare a partenerilor și a angajaților astfel încât aceste mesaje și acțiuni să susțină și să întărească viziunea firmei asupra importanței calității și modului în care aceasta se poate obține practic [4, pag.75].

De o importanță deosebită în promovarea culturii interne bazată pe calitate, este și nevoia ca conducerea să recunoască că strategia de afaceri a firmei este supusă cerinței de verificare a calității pentru ca firma să respecte calitatea în toate misiunile pe care le efectuează. Promovarea unei astfel de culturi interne include:

- stabilirea politicilor și procedurilor firmei, care privesc evaluarea performanțelor, compensarea și promovarea personalului (inclusiv sistemele de stimulare) în măsură să demonstreze implicarea firmei în verificarea calității misiunii;
- firma își desemnează responsabilitățile de conducere astfel încât considerentele comerciale să nu afecteze calitatea muncii prestate; și
- firma alocă resurse suficiente pentru dezvoltarea, documentarea și sprijinirea politicilor și procedurilor de control al calității.

Experiența, autoritatea și abilitatea corespunzătoare a persoanelor responsabile de implementarea și menținerea sistemului de control al calității în cadrul societății de audit permite să identifice și să înțeleagă aspectele privind controlul calității și să dezvolte politici și proceduri relevante pentru realizarea obiectivelor acesteia.

În cadrul sistemului de control al calității un element important este monitorizarea permanentă a acestuia ce acoperă atât gradul de adecvare al sistemului cât și eficacitatea modului de operare a acestuia. Scopul monitorizării conformității cu politicile și procedurile de control al calității este acela de a oferi o evaluare a respectării standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare; elaborării adecvate și implementării eficiente a sistemului de control al calității, și aplicării adecvate a politicilor și procedurilor de control al calității ale firmei, astfel încât rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune să fie adecvate în condițiile date.

În caz când rezultatele indică faptul că un raport ar putea fi inadecvat sau că s-au omis unele proceduri în timpul efectuării auditului, societatea de audit trebuie să determine ce măsuri ulterioare sunt adecvate pentru conformitatea cu standardele profesionale relevante și cu cerințele legale. Cel puțin o dată pe an rezultatele monitorizării calității lucrărilor de audit sunt aduse la cunoștință conducerii societății de audit sau consiliului de administrație ale acesteia ce permite adoptarea măsurilor necesare prompt, acolo unde este cazul, în concordanță cu rolurile și responsabilitățile specifice acestora.

*Concluzii.* În contextul dezvoltării economice actuale la nivel național și mondial, fenomenele care au avut loc pe plan național și mondial readuc în discuție calitatea și credibilitatea informațiilor prezentate de entități în situațiile financiare.

Investitorii, dar și autoritățile de reglementare prezintă interes în ceea ce privește detalierea informațiilor prezentate în situațiile financiare ale entității economice. Înainte de includerea lor în situațiile financiare, entitățile sunt obligate să revizuiască informațiile prezentate în exercițiul anterior, pentru a stabili relevanța acestora și faptul că nu induc în eroare utilizatorii. Revizuirea dată se efectuează în cadrul auditului situațiilor financiare de către auditori, care apără interesul public prin informarea corectă a utilizatorilor.

Auditorii au responsabilitatea de a asigura calitatea informațiilor financiare, precum și de a respecta dispozițiile impuse de cadrul de reglementare în vigoare. Toate acestea pot fi menținute prin implementarea unui sistem eficient de control al calității, format din politici pentru atingerea obiectivelor firmei legate de asigurarea rezonabilă a calității lucrărilor de audit, care necesită o permanentă monitorizare și îmbunătățire.

### **Bibliografie:**

1. Legea privind activitatea de audit nr.61 din 16 martie 2007: În Monitorul oficial al Republicii Moldova nr.117-126 din 10 august 2007.
2. Cadru pentru Calitatea Auditului. <http://mf.gov.md>. Ordinul Ministerului de Finanțe al Republicii Moldova nr. 113. În Monitorul Oficial al RM Nr. 265-276, art Nr : 1301 din 05.08.2016.<http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=366293>
3. Manual de Standarde Internaționale de audit și Control de calitate. Codul etic al profesioniștilor contabili. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială din 24 august 2012.
4. Dolghi Cristina, Culegeri de lucrări științifice. Problemele socioeconomice ale Republicii Moldova: reflecții și sugestii. Volumul II. „Politici și strategii de asigurare a calității auditului financiar conform reglementărilor actuale”, CEP USM, Chișinău, 2016, pag. 73-81.