

CONSILIU DE SUPRAVEGHERE

PUBLICĂ A AUDITULUI

Sinteza rezultatelor controlului extern al calității auditului anul 2025

© Consiliul de supraveghere publică a auditului 2026
web: www.cspa.md | email: cspa@cspa.md

Cuprins

1. Dispoziții generale	3
1.1. Introducere	3
1.2. Obiectivele controlului extern	3
1.3. Abordarea bazată pe risc	3
1.4. Obiectivul publicării sintezei	3
1.5. Date statistice	4
1.6. Măsuri disciplinare aplicate	4
1.7. Echipa de control	4
2. Principalele constatări tematice	5
2.1 Respectarea reglementărilor naționale aplicabile în domeniul auditului financiar	5
2.2 Respectarea Standardelor ISQM1, ISQM2 și Codul etic pentru Profesioniștii Contabili	10
2.3 Respectarea Standardelor Internaționale de audit (ISA)	14
2.4 Proceduri specifice de audit	17
3. Concluzii generale	22

1. Dispoziții generale

1.1. Introducere

În conformitate cu atribuțiile prevăzute de Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare (Legea nr. 271/2017), Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului (CSPA) exercită funcția de supraveghere publică a activității de audit, inclusiv prin efectuarea controlului extern al calității auditului.

Procesul de efectuare a controlului extern al calității auditului este reglementat de Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, care stabilește etapele desfășurării controlului, aria de cuprindere a acestuia, procedura de raportare și evaluare a rezultatelor, precum și măsurile disciplinare aplicabile în cazul constatării neconformităților identificate în urma controalelor efectuate.

1.2. Obiectivele controlului extern

Obiectivul controlului extern al calității auditului efectuat de către CSPA constă în asigurarea funcționării eficiente a sistemului de supraveghere și asigurare a calității auditului, prin prevenirea, identificarea și corectarea neconformităților aferente procesului de audit al situațiilor financiare.

Totodată, controlul extern are drept scop evaluarea existenței, implementării și aplicării corespunzătoare a politicilor și procedurilor privind managementul calității auditului, atât la nivelul entității de audit, cât și la nivelul misiunilor de audit desfășurate, în conformitate cu prevederile cadrului normativ aplicabil, Standardelor Internaționale de Audit (ISA), standardelor privind managementul calității și Codului Etic al Profesioniștilor Contabili.

În conformitate cu pct. 36.3 din Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, Consiliul publică anual pe pagina web oficială Sinteza rezultatelor controalelor externe ale calității auditului, care conține informații referitoare la recomandările emise, acțiunile de monitorizare a implementării recomandărilor, măsurile disciplinare aplicate, specialiștii CEC și/sau experții implicați, precum și principalele concluzii aferente controalelor efectuate.

1.3. Abordarea bazată pe risc

Controalele externe ale calității auditului sunt planificate și desfășurate în baza unei abordări orientate spre risc, având în vedere natura și complexitatea activității entității de audit, categoria entităților auditate, rezultatele controalelor anterioare, riscurile identificate privind calitatea auditului, precum și alte aspecte relevante aferente activității profesionale desfășurate.

1.4. Obiectivul publicării sintezei

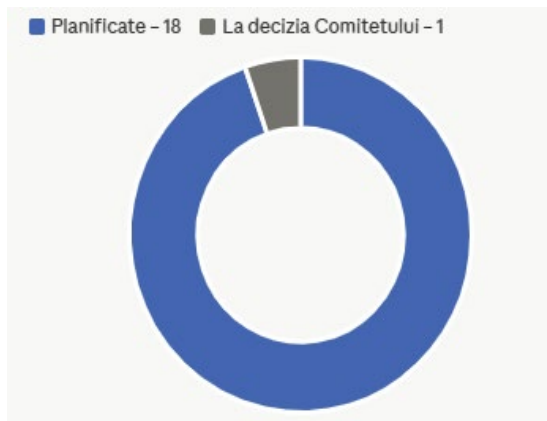
Publicarea Sintezei rezultatelor controalelor externe ale calității auditului are drept scop asigurarea transparenței activității de supraveghere publică, informarea profesiei de audit asupra principalelor neconformități constatate, promovarea aplicării consecvente a cadrului normativ și profesional, precum și contribuția la îmbunătățirea calității auditului situațiilor financiare.

1.5. Date statistice

Pe parcursul anului 2025, au fost efectuate 19 misiuni de control extern al calității.

- 18 controale externe planificate și
- 1 control extern la decizia Comitetului.

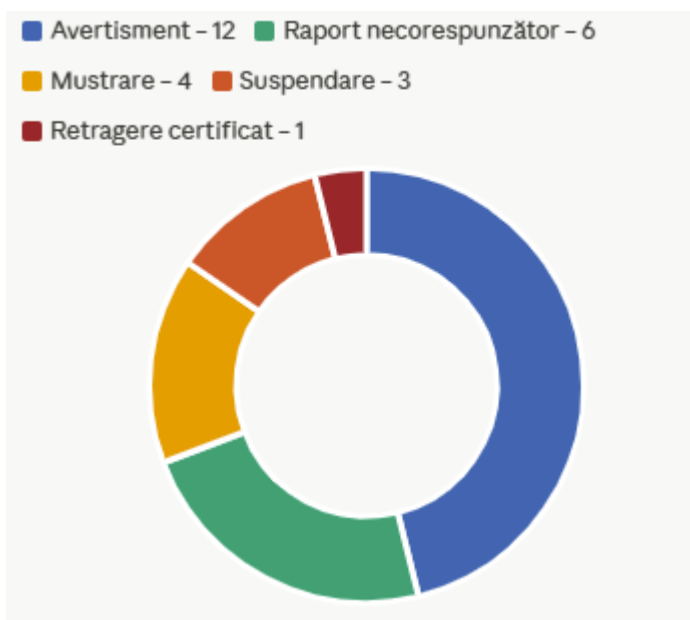
Controalele efectuate pe parcursul anului au fost finalizate cu emiterea rapoartelor de control. Toate rapoartele de control au fost examinate în cadrul ședințelor Comitetului, în urma cărora au fost luate decizii privind aplicarea/neaplicarea măsurilor disciplinare atât pentru auditori cât și pentru entitățile de audit.



1.6. Măsuri disciplinare aplicate

În urma controalelor au fost aplicate 26 măsuri disciplinare

- Avertisment scris - 12 măsuri disciplinare;
- Muștrare scrisă - 4 măsuri disciplinare;
- Declararea raportului auditorului ca fiind necorespunzător cerințelor Legii nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare, (în continuare Legea nr. 271/2017) și Standardelor de audit - 6 rapoarte;
- Suspendarea activității entității de audit și suspendarea activității auditorului de a efectua audit pe o perioadă cuprinsă între 1 și 3 ani – 3 măsuri disciplinare.
- Retragera certificatului de calificare al auditorului – 1 măsură disciplinară.



1.7. Echipa de control

Specialiștii CEC implicați în efectuarea controalelor:

Ababii Loreta.

Cristea Veronica

Bugan Corneliu

2. Principalele constatări tematiche

2.1 Respectarea reglementărilor naționale aplicabile în domeniul auditului financiar

Recomandare:

Asigurarea conformității cu prevederile art. 9 din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare, prin înregistrarea în Registrul public al entităților de audit a tuturor auditorilor care desfășoară misiuni de audit și semnează rapoartele auditorului independent în numele entității de audit.

Situația constatată:

În cadrul verificării unui dosar de audit aferent unei entități de interes public, s-a constatat că auditorul-partener de misiune, care a semnat raportul auditorului independent în numele entității de audit, nu era înregistrat în Registrul public al entităților de audit la data desfășurării misiunii și emiterii raportului auditorului.

Auditorul respectiv activa în baza unui contract de prestări servicii, însă entitatea de audit nu a prezentat documentele necesare pentru înregistrarea acestuia în Registrul public al entităților de audit, contrar prevederilor art. 9 din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare.

Recomandare:

Respectarea cerințelor privind independența auditorului prevăzute de art. 21 alin. (3) lit. d) din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare și ale Codului Etic International pentru Profesioniștii Contabili (IESBA), prin aplicarea corespunzătoare a politicilor de rotație a partenerului de misiune și a persoanei responsabile de revizuirea calității misiunii.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că politicile și procedurile interne privind managementul calității auditului conțin prevederi neactualizate referitoare la rotația personalului implicat în misiunile de audit, fiind făcute trimiteri la versiuni anterioare ale Codului Etic (IESBA) și la fostele standarde ISQC.

Politicile entității prevăd aplicarea obligatorie a rotației doar pentru misiunile aferente entităților cotate și entităților de interes public, iar pentru entitățile necotate rotația este tratată ca o măsură aplicabilă doar în anumite circumstanțe.

Totodată, potrivit pct. 540.11–540.12 din Codul Etic (IESBA), ediția 2023, pentru partenerul de misiune care a efectuat auditul timp de șapte ani cumulați este obligatorie aplicarea unei perioade de pauză de cinci ani consecutivi, iar pentru persoana responsabilă de revizuirea calității misiunii – o perioadă de pauză de trei ani consecutivi.

În același timp, art. 21 alin. (3) lit. d) din Legea nr. 271/2017 prevede că efectuarea auditului de către același auditor pentru mai mult de șapte ani consecutivi la aceeași entitate auditată nu este permisă, auditorul putând relua auditul doar după expirarea unei perioade de doi ani de la ultimul audit efectuat.

De asemenea, pct. 100.7 A1 din Codul Etic (IESBA) prevede că, în cazul existenței unor cerințe naționale mai riguroase decât cele prevăzute de Cod, profesioniștii contabili trebuie să se conformeze prevederilor mai stricte aplicabile jurisdicției respective.

Recomandare:

La încheierea contractului de prestare a serviciilor de audit, auditorul să urmărească toate rigorile față de misiunea care trebuie să și le asume, inclusiv respectarea principiului independenței, iar dacă acesta se încalcă, auditorul trebuie să ia măsurile necesare până la refuzarea misiunii de audit, respectând astfel prevederile Legii nr.271/2017 și a Codului Etic (IESBA) al profesioniștilor contabili.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că auditorul a efectuat auditul situațiilor financiare ale aceleiași entități pentru o perioadă mai mare de șapte ani consecutivi, situație care poate indica neconformități privind respectarea prevederilor art. 21 alin. (3) lit. d) din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare referitoare la respectarea principiului independenței auditorului.

În explicațiile prezentate, auditorul a invocat faptul că termenul de calcul al perioadei de șapte ani urmează a fi aplicat începând cu data intrării în vigoare a Legii nr. 271/2017, respectiv 01.01.2019.

De menționat că prevederile privind respectarea independenței auditorului și rotația acestuia au fost reglementate și în legislația anterioară, respectiv în art. 11 alin. (4) lit. g) din Legea nr. 61/2007 privind activitatea de audit, fiind menținute și continuate în Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare.

În acest context, conform art. 7 alin. (3) din Codul Civil al Republicii Moldova privind acțiunea în timp a legii civile, „de la data intrării în vigoare a legii noi, efectele legii vechi încetează, cu excepția cazurilor în care legea nouă prevede altfel”. Astfel, cerințele privind independența auditorului prevăzute de Legea nr. 271/2017 reprezintă o continuitate a reglementărilor existente anterior în legislația aplicabilă domeniului auditului.

Recomandare :

Respectarea prevederilor art. 21 alin. (7) lit. a) și b) din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare, prin asigurarea respectării principiului independenței și evitarea includerii în contractele de audit a clauzelor care pot permite interpretarea posibilității prestării concomitente a unor servicii incompatibile cu activitatea de audit.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că unele contracte de prestare a serviciilor de audit conțin clauze contractuale, care permit interpretarea posibilității prestării și a altor servicii decât auditul situațiilor financiare.

Deși formulările utilizate diferă de la un contract la altul, esența acestora permite prestarea concomitentă a unor servicii suplimentare incompatibile cu cerințele privind independența auditorului.

Conform prevederilor art. 21 alin. (7) lit. a) și b) din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare, entitatea de audit care efectuează auditul situațiilor financiare nu are dreptul să presteze concomitent, în aceeași perioadă de gestiune, anumite servicii fiscale și servicii de consultanță care implică participarea la gestiunea sau procesul decizional al entității auditate.

Recomandare:

Respectarea cerințelor privind independența auditorului prevăzute de Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare și de Codul Etic (IESBA), prin identificarea, evaluarea și eliminarea situațiilor care pot genera amenințări la adresa independenței auditorului, inclusiv a amenințărilor de autorevizuire și de interes propriu.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că auditorul responsabil de auditul situațiilor financiare ale entității verificate pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie deține simultan calitatea de administrator și fondator al unei alte entități, care, în perioada supusă auditului, a prestat servicii de consultanță și mentenanță 1C către entitatea auditată.

Această situație poate genera amenințări la adresa independenței auditorului în sensul art. 21 alin. (7) lit. b) din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare, potrivit cărora entitatea de audit care efectuează auditul situațiilor financiare nu are dreptul să presteze concomitent, în aceeași perioadă de gestiune, servicii de consultanță care presupun participarea la gestiunea sau procesul decizional al entității auditate.

Totodată, conform pct. 601.4 A1 din Codul Etic (IESBA), furnizarea serviciilor de contabilitate și evidență contabilă pentru un client de audit poate genera amenințări de autorevizuire atunci când există riscul ca rezultatele acestor servicii să influențeze înregistrările contabile sau situațiile financiare asupra cărora auditorul urmează să exprime o opinie.

Recomandare:

Respectarea prevederilor art. 25 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare, prin asigurarea întocmirii complete și corespunzătoare a dosarului de audit pentru fiecare misiune, inclusiv prin includerea tuturor documentelor și informațiilor care stau la baza opiniei și raportului auditorului.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că, în dosarele de audit verificate, lipsesc unele documente esențiale care stau la baza raportului auditorului. Astfel, în cazul unei entități mijlocii nu au fost anexate notele explicative și raportul conducerii, iar în cazul unei întreprinderi de stat lipsesc politicile contabile ale entității auditate.

Aceste neconformități contravin prevederilor art. 25 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare, potrivit cărora entitatea de audit are obligația de a întocmi pentru fiecare misiune un dosar de audit care să cuprindă documentele și informațiile ce stau la baza raportului auditorului.

Recomandare:

Entitatea de audit să respecte prevederile art. 25 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 271/2017 conform cărora entitatea de audit are obligația de a întocmi un dosar de audit pentru fiecare misiune, care să cuprindă documentele și informațiile ce stau la baza raportului auditorului.

Situația constatată:

Din dosarele verificate s-a constatat că în cazul unei entități mijlocii - nu sunt anexate notele explicative și raportul conducerii, iar în cazul unei întreprinderi de stat - lipsesc politicile contabile

Aceste lipsuri contravin prevederilor art. 25 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 271/2017, conform cărora entitatea de audit are obligația de a întocmi un dosar de audit pentru fiecare misiune, care să cuprindă documentele și informațiile ce stau la baza raportului auditorului.

Recomandare:

Respectarea prevederilor art.26 din Legea nr. 271/2017 referitoare la asigurarea riscului de audit și constituirea provizioanelor aferente.

Situația constatată:

Polița de asigurare nu acoperă integral veniturile obținute din activitatea de audit, iar entitatea nu a constituit provizioane pentru sumele neacoperite de poliță. Provizioanele nu sunt justificate prin active cu lichiditate înaltă (depozite bancare, valorilor mobiliare emise de stat, disponibilități în conturi bancare curente cu destinație specială).

Recomandare:

Respectarea prevederilor art.27 alin. (1) din Legea nr.271/2017, cu privire la numirea și confirmarea entității de audit pentru efectuarea auditului de către Adunarea generală a acționarilor/asociaților și fondatorul entității auditate care au atribuția de a confirma entitatea de audit care va efectua auditul și de a stabili onorariul pentru aceste servicii.

Situația constatată:

Contractele de audit sunt încheiate cu administratorul care nu are împuternicirile delegate de către fondator.

Recomandare:

Respectarea prevederilor art. 27 alin. (5) din Legea nr. 271/2017, de a avea angajați cel puțin 2 auditori pentru a presta servicii de audit al situațiilor financiare la entitate mare.

Situația constatată:

Entitatea de audit a efectuat auditul situațiilor financiare la o entitate mare, având înregistrat în Registrul public al entităților de audit un singur auditor. Entitatea a avut încheiat contract individual de muncă (prin cumul), cu un auditor înregistrat în Registrul public al auditorilor (angajat la altă entitate), pentru perioada efectuării auditului, însă nu a fost înregistrat la entitatea dată în Registrul public al entităților de audit.

În conformitate cu art. 27 alin. (5) al Legii nr. 271/2017, pentru efectuarea auditului la entitățile de interes public și la entitățile mari, stabilite conform Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017, sau la alte întreprinderi de stat și societăți pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social, entitatea de audit trebuie să aibă în calitate de angajați nu mai puțin de doi auditori.

Conform prevederilor art.9 din Legea nr.271/2017, entitatea de audit trebuie să prezinte documente care confirmă angajarea auditorilor în cadrul entității de audit.

Recomandare:

Respectarea art. 28 alin. (3) din Legea nr. 271/2017 și anume includerea în raportul auditorului a opiniei privind:

- coerența Raportului conducerii cu situațiile financiare;
- identificarea informațiilor eronate semnificative din raportul conducerii.

Situația constatată:

La control s-a constatat că la entități care sunt din categoria celor mijlocii, auditorul nu a analizat Raportul conducerii și nu sunt atașate la dosar și tot odată auditorul nu și-a exprimat opinia cu referire la acestea.

Recomandare:

Respectarea prevederilor art.46 alin.(1) din Legea nr.271/2017 unde „Entitatea de audit prezintă raportul suplimentar comitetului de audit și consiliului entității de interes public auditate concomitent cu raportul auditorului”. Informațiile cuprinse în raportul suplimentar se regăsesc la art.46 alin.(2) din Legea nr.271/2017.

Situația constatată:

Auditorul nu a elaborat și prezentat raportul suplimentar adresat comitetului de audit și consiliului entității de interes public auditate concomitent cu raportul auditorului.

Recomandare:

Respectarea prevederilor art. 29 din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare, unde entitățile de audit care efectuează auditul la entitățile de interes public, publică pe propriile pagini web oficiale, în termen de 4 luni de la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, raportul privind transparența, care rămâne disponibil minimum 5 ani de la data publicării, pentru a asigura o transparență sporită a activității sale.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern, s-a constatat că Rapoartele de transparență sunt întocmite în limba română și respectă structura și conținutul prevăzut de Decizia I.P. „CSPA” nr. 34 din 23.12.2019 privind aprobarea Raportului de transparență, însă sunt publicate pe pagina web, care, potrivit explicațiilor entității de audit, aparține brandului. În acest sens, există un contract de comodat având ca obiect transmiterea cu titlu gratuit a dreptului de utilizare a site-ului.

Din constatări rezultă că entitatea nu deține o pagină web oficială proprie, deși cerința de publicare este îndeplinită, se recomandă, pentru o mai bună vizibilitate și identificare, ca entitatea de audit să asigure pe termen mediu o pagină web în conformitate cu prevederile art. 29 din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare.

Recomandare:

De respectat art.43(2) al legii 271/2017 privind auditul situațiilor financiare, precum „Deciziile Consiliului privind aplicarea masurilor disciplinare se aduc la cunoștința auditorilor, a entităților vizate și *sânt executorii de la data emiterii*, însă vor fi plasate pe pagina web oficială a Consiliului doar după expirarea termenului de atac”.

Situația constatată:

Conform Deciziei Comitetului nr. 07 din 28.02.2023, unei entități de audit i-a fost aplicată măsura disciplinară de suspendare a activității pentru o perioadă de un an, ca urmare a neconformităților constatate în cadrul controlului extern al calității auditului.

Ulterior, entitatea de audit a contestat decizia, iar Curtea de Apel Chișinău a dispus suspendarea executării Deciziei Comitetului pentru o perioadă de 90 de zile, în intervalul 13.07.2023–12.10.2023. În această perioadă, entitatea de audit a semnat rapoartele auditorului independent aferente misiunilor de audit desfășurate anterior.

Totodată, din informațiile și documentele examinate în cadrul controlului s-a constatat că, în perioadele în care măsura disciplinară era executorie, respectiv 02.03.2023–13.07.2023 și 12.10.2023–26.02.2024, entitatea de audit s-a angajat contractual în 34 de misiuni de audit.

Deși rapoartele auditorului independent au fost semnate în perioada suspendării executării Deciziei Comitetului dispuse de instanță, s-a constatat că activitățile aferente unor misiuni de audit au fost desfășurate în perioada în care măsura disciplinară era executorie, situație în care poate ridica riscuri privind conformitatea cu efectele măsurii disciplinare aplicate.

Recomandare:

Respectarea prevederilor art. 33 din Legea nr. 287/2017 privind contabilitatea și raportarea financiară, care prevede obligativitatea prezentării situațiilor financiare împreună cu raportul auditorului în cazul entităților auditate.

Situația constatată:

În cazul dosarelor aferente întreprinderilor de stat, situațiile financiare au fost prezentate fără a fi însoțite de raportul auditorului independent.

Recomandare:

Respectarea prevederilor Deciziei CSPA nr. 33 din 23.12.2019 privind aprobarea Raportului referitor la respectarea procedurilor de control al calității auditului, prin raportarea corectă și completă a informațiilor privind activitatea entității de audit, precum și respectarea obligațiilor prevăzute de art. 39 alin. (3) din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare referitoare la achitarea plăților aferente supravegherii publice.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat prezentarea eronată și incompletă a unor informații în Raportul privind respectarea procedurilor de control al calității auditului, întocmit conform Deciziei CSPA nr. 33 din 23.12.2019.

Astfel, au fost identificate neconformități privind:

- prezentarea informațiilor referitoare la auditorii și stagiarii entității de audit;
- clasificarea misiunilor de audit pe categorii de entități, conform prevederilor Legii contabilității și raportării financiare nr. 287/2017;
- clasificarea veniturilor obținute din activitatea de audit pe tipuri de entități auditate;
- raportarea informațiilor aferente serviciilor conexe prestate.

Recomandare:

Respectarea principiilor imparțialității, tratamentului egal și evitării conflictelor de interese în cadrul procedurilor de achiziții publice în asociere sau paralel cu alte entități cu care are legături directe de

proprietate, control sau personal comun, în vederea respectării dispozițiilor art. 26 alin. (16)–(17) din Legea nr. 131/2015 privind achizițiile publice.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că entitatea de audit a participat la o procedură de achiziție publică organizată de o întreprindere de stat, concomitent cu o altă entitate de audit, ambele având legături directe prin intermediul aceluiași auditor, care deține calitatea de fondator și face parte din echipa de audit a ambelor entități.

Această situație poate genera riscuri privind respectarea principiilor tratamentului egal, imparțialității și concurenței reale în cadrul procedurilor de achiziții publice, prevăzute de art. 26 alin. (16) și (17) din Legea nr. 131/2015 privind achizițiile publice.

Recomandare:

La încheierea contractelor de prestare a serviciilor, entitatea de audit să utilizeze corect și corespunzător actele normative și legislative aplicabile serviciilor ce urmează a fi prestate, în vederea asigurării unei informări clare și corecte a beneficiarilor serviciilor, utilizatorilor informațiilor și organelor de control.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că entitatea de audit a încheiat contracte de prestare a serviciilor de audit cu trimitere la prevederile Legii nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare, în timp ce serviciile prestate și raportul emis au fost efectuate în conformitate cu ISRS 4400 „Misiuni de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare”.

S-a constatat includerea, în cadrul aceluiași contract, a unor referințe aferente unor misiuni distincte, respectiv auditul situațiilor financiare și misiunile bazate pe proceduri convenite (ISRS 4400), care au natură, obiective și cerințe diferite.

Recomandare:

De prezentat raportul privind transparența în conformitate cu prevederile Deciziei 34 din 23.12.2019, al IP CSPA, „Cu privire la aprobarea Raportului privind transparența”.

Situația constatată:

Raportul de transparență nu respectă ca structură prevederile Deciziei 34 din 23.12.2019, al IP CSPA:

- nu este dezvăluită informația cu privire la tipurile de servicii prestate.
- lipsește informația cu referire la pagina web și adresa de poștă electronică.
- lipsește tipul documentului (ordin, dispoziție etc.), numărul, data emiterii și acestuia, care confirmă punerea în aplicare a politicilor și procedurilor de control intern al calității auditului.
- lipsește informația cu referire la data efectuării ultimului control extern al calității auditului, care la entitatea data a fost finalizat.
- sunt incluse în lista companiilor verificate entități din alte perioade, nu din perioada raportării, majorând astfel nejustificat portofoliul curent.

2.2 Respectarea Standardelor ISQM1, ISQM2 și Codul Etic Internațional pentru Profesioniștii Contabili (IESBA)

Recomandare:

Entitatea de audit să evite prestarea serviciilor de instruire către entitățile auditate, în vederea eliminării oricăror amenințări sau aparențe privind afectarea independenței auditorului și asigurării conformității cu prevederile Codului Etic (IESBA).

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că entitatea de audit a prestat servicii de instruire pentru personalul entității auditate privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și aspecte fiscale.

Deși instruirile nu au inclus analiza informațiilor financiare specifice entității auditate, natura serviciilor prestate poate genera amenințări de autorevizuire și familiaritate la adresa independenței auditorului, în contextul exprimării opiniei asupra situațiilor financiare ale aceleiași entități.

Conform secțiunii 600 din Codul Etic (IESBA), înainte de prestarea serviciilor, altele decât cele de asigurare, entitatea de audit trebuie să evalueze dacă acestea pot genera amenințări la adresa independenței, inclusiv riscul ca rezultatele serviciilor prestate să influențeze raționamentele exercitate în cadrul misiunii de audit.

Recomandare:

Se recomandă ca entitatea de audit să documenteze evaluarea impactului serviciilor non-audit asupra independenței și să aplice măsuri de protecție adecvate, în conformitate cu Codul Etic Internațional pentru Profesioniștii Contabili, ediția 2023.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că, în perioada aferentă auditului situațiilor financiare pentru exercițiul financiar 2022, entitatea de audit a prestat concomitent servicii non-audit constând în misiuni bazate pe proceduri convenite (ISRS 4400) privind verificarea integrală a cheltuielilor și veniturilor aferente unor proiecte, aferente aceluiași perioade și elemente semnificative ale situațiilor financiare auditate.

Totodată, s-a constatat că auditorul nu a documentat în dosarul de audit evaluarea impactului acestor servicii asupra independenței, nu a evaluat utilizarea raportului privind procedurile convenite ca probă de audit și nu a aplicat proceduri de audit suficiente și independente asupra ariilor respective semnificative. Această situație poate genera amenințări de autorevizuire la adresa independenței auditorului, întrucât serviciile non-audit au vizat aceleași elemente ale situațiilor financiare care au fost ulterior supuse auditului.

Conform Codului Etic (IESBA), furnizarea serviciilor non-audit unui client de audit poate crea riscuri de autorevizuire atunci când rezultatele acestor servicii influențează elementele, judecățile sau informațiile evaluate în cadrul auditului situațiilor financiare.

Recomandare:

Entitatea de audit să asigure aplicarea consecventă a prevederilor Manualului privind politicile și procedurile de management al calității, inclusiv prin implementarea unei proceduri formale de colectare și monitorizare anuală a declarațiilor privind respectarea cerințelor de independență de la întreg personalul implicat în misiunile de audit.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că entitatea de audit nu deține, pentru toți angajații implicați în misiunile de audit, declarațiile anuale privind confirmarea respectării cerințelor de independență.

Această situație este în neconcordanță cu prevederile Manualului privind politicile și procedurile de management al calității, potrivit cărora întreg personalul trebuie să prezinte anual o confirmare scrisă privind respectarea cerințelor de independență prevăzute de Codul Etic (IESBA).

Recomandare:

Entitatea de audit să asigure identificarea, evaluarea și documentarea corespunzătoare a tuturor amenințărilor la adresa independenței auditorului, inclusiv a amenințărilor de autorevizuire, în conformitate cu prevederile Codului Etic (IESBA), aferente prestării serviciilor către clienții de audit.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că auditorul a prestat, în anul 2021, servicii conexe constând în elaborarea unui raport privind veridicitatea rezultatelor unui control fiscal, în care a formulat concluzii favorabile entității auditate în legătură cu un litigiu fiscal semnificativ.

Ulterior, același auditor a efectuat auditul situațiilor financiare aferente exercițiului financiar încheiat la 31 decembrie 2021, fără a documenta și fără a reflecta în raportul auditorului implicațiile aferente litigiului fiscal respectiv, în condițiile în care auditorul precedent exprimase o opinie modificată asupra acestui aspect.

Această situație poate genera amenințări de autorevizuire la adresa independenței auditorului, întrucât auditorul a auditat ulterior elemente asupra cărora a prestat anterior servicii conexe și a formulat concluzii profesionale.

Conform pct. 604.21 A1 din Codul Etic (IESBA), furnizarea de asistență în soluționarea disputelor fiscale pentru un client de audit poate genera amenințări de autorevizuire atunci când rezultatele serviciilor prestate influențează elementele evaluate în cadrul auditului situațiilor financiare.

Recomandare:

Entitatea de audit să revizuiască și să completeze politicile și procedurile privind managementul calității, prin includerea procedurilor aferente evaluării sistemului de management al calității și activităților de monitorizare și inspecție a misiunilor finalizate, precum și să asigure implementarea și documentarea corespunzătoare a acestora, în conformitate cu prevederile ISQM 1.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că politicile și procedurile entității de audit nu conțin prevederi clare privind evaluarea sistemului de management al calității și documentarea rezultatelor acestei evaluări.

Totodată, entitatea nu a efectuat evaluarea anuală a sistemului de management al calității și nu a documentat concluzia privind asigurarea rezonabilă a îndeplinirii obiectivelor sistemului de management al calității.

De asemenea, politicile entității nu prevăd proceduri clare privind monitorizarea și inspectarea misiunilor finalizate, inclusiv criteriile de selectare a misiunilor și a persoanelor responsabile de efectuarea inspecțiilor.

Aceste neconformități contravin prevederilor pct. 38 și pct. 53 din ISQM 1 privind evaluarea anuală a sistemului de management al calității și includerea inspecției misiunilor finalizate în activitățile de monitorizare ale entității de audit.

Recomandare:

Pe viitor, entitatea de audit să accepte și să desfășoare misiuni de audit în conformitate cu prevederile art. 27 din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare și ale standardului ISQM 1, prin asigurarea unei planificări adecvate a resurselor, a timpului necesar efectuării misiunii, a implicării unui personal competent și a unui nivel corespunzător al onorariului contractual, în vederea asigurării calității auditului.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității au fost identificate neconformități privind întocmirea și gestionarea contractelor de prestare a serviciilor de audit.

Astfel, s-a constatat existența a două contracte cu același număr și aceeași dată, încheiate cu entități diferite, precum și utilizarea unor formulări eronate în obiectul mai multor contracte de audit, prin indicarea efectuării auditului situațiilor financiare „în conformitate cu Standardele Naționale de Audit”, ceea ce poate genera interpretări eronate privind natura și cadrul aplicabil misiunii de audit.

Totodată, în cazul unei misiuni de audit aferente unei entități SRL, s-a constatat stabilirea unui termen de executare de trei zile și a unui onorariu contractual redus, fără documentarea corespunzătoare privind

existența resurselor, timpului și personalului competent necesar pentru efectuarea unui audit în conformitate cu cerințele profesionale aplicabile.

Aceste aspecte contravin prevederilor art. 27 din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare și cerințelor standardului ISQM 1 referitoare la acceptarea și desfășurarea misiunilor de audit în condiții care să permită efectuarea unor misiuni de calitate.

Recomandare:

Auditorul să asigure documentarea completă și conformă a procesului de revizuire a calității misiunii, în conformitate cu prevederile ISQM 2 și art. 24 alin. (5) din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare.

Documentația aferentă revizuirii calității misiunii trebuie să fie întocmită, datată și semnată de persoana responsabilă de revizuirea calității și să includă elementele necesare privind evaluarea documentației de audit, analiza concluziilor formulate și confirmarea îndeplinirii procedurilor de revizuire înainte de emiterea raportului auditorului.

Totodată, entitatea de audit trebuie să asigure delimitarea clară a persoanei responsabile de revizuirea calității misiunii față de membrii echipei de audit, inclusiv prin desemnarea acesteia printr-un act distinct de constituirea echipei misiunii de audit.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că, la o entitate de interes public, ordinul de desemnare a echipei de audit includea în calitate de partener de misiune o persoană care nu deține certificat de auditor în Republica Moldova, iar responsabilitatea privind efectuarea misiunii, întocmirea dosarului de audit și semnarea raportului auditorului a fost atribuită unei alte persoane, auditor certificat în Republica Moldova.

Totodată, în cadrul aceluiași ordin au fost incluși partenerul responsabil de revizuirea calității misiunii și experți externi IT, fără delimitarea clară a rolurilor și responsabilităților acestora în cadrul misiunii de audit. O situație similară a fost constatată și în cazul unei misiuni de audit aferente unei entități mari, unde echipa de audit, partenerul de misiune și persoana responsabilă de revizuirea calității misiunii au fost desemnați printr-un singur ordin.

Aceste aspecte contravin prevederilor art. 23 din Legea nr. 271/2017 privind auditul situațiilor financiare, precum și cerințelor ISQM 2 „Revizuirea calității misiunii” și ISA 620 „Utilizarea activității unui expert al auditorului”, care prevăd delimitarea clară a responsabilităților partenerului de misiune, a persoanei responsabile de revizuirea calității misiunii și a experților externi implicați în misiunea de audit.

Recomandare:

Pentru misiunile viitoare, auditorul să asigure documentarea completă și conformă a procesului de revizuire a calității misiunii, în concordanță cu cerințele ISQM 2 „Revizuirile calității misiunii”.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că, în dosarul de audit, este anexată doar o listă de verificare privind controlul calității auditului financiar, care conține întrebări cu răspunsuri de tip „Da/Nu”, fără întocmirea unui document de concluzie privind rezultatele revizuirii efectuate, constatările identificate și evaluarea caracterului complet și adecvat al documentației de audit care a stat la baza emiterii raportului auditorului independent.

Totodată, s-a constatat că unul dintre documentele aferente revizuirii calității misiunii a fost întocmit ulterior datei emiterii raportului auditorului independent.

Aceste aspecte contravin prevederilor ISQM 2 „Revizuirea calității misiunii”, potrivit cărora revizuirea calității misiunii reprezintă o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative și a concluziilor formulate de echipa misiunii, care trebuie finalizată la data raportului misiunii sau anterior acesteia.

2.3 Respectarea Standardelor Internaționale de audit (ISA)

Recomandare:

Respectarea prevederilor ISA 220 (Revizuit) „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, prin documentarea corespunzătoare a procedurilor de coordonare, supervizare, revizuire și consultare efectuate în cadrul misiunii de audit, precum și prin semnarea documentelor de lucru de către persoanele responsabile de întocmirea și revizuirea acestora.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că, în dosarele de audit verificate, entitatea de audit nu a documentat procedurile de coordonare, supervizare și consultare desfășurate pe parcursul misiunii de audit, deși echipa misiunii era formată din mai mulți membri.

Totodată, documentația de audit nu reflectă în mod corespunzător implicarea persoanelor responsabile de efectuarea și revizuirea activităților realizate în cadrul misiunii.

Aceste aspecte contravin prevederilor ISA 220 (Revizuit), potrivit cărora partenerul de misiune este responsabil de coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii, de revizuirea activității acestora și de asigurarea efectuării consultărilor privind aspectele dificile sau controversate identificate în cadrul misiunii de audit.

Recomandare:

Respectarea prevederilor ISA 230 „Documentația de audit”, prin întocmirea unei documentații de audit suficiente și adecvate, care să permită unui auditor cu experiență, fără implicare anterioară în misiune, să înțeleagă natura, momentul efectuării și amploarea procedurilor aplicate, rezultatele acestora, probele de audit obținute, precum și concluziile formulate asupra aspectelor semnificative identificate în cadrul auditului.

Totodată, entitatea de audit trebuie să asigure întocmirea și păstrarea documentelor de audit care să susțină în mod corespunzător planificarea misiunii și baza opiniei exprimate în raportul auditorului, în conformitate cu cerințele Standardelor Internaționale de Audit și ale cadrului legal și de reglementare aplicabil.

Situațiile constatate:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că, pentru unele domenii semnificative ale auditului, procedurile aplicate și documentația de audit întocmită nu au fost suficiente pentru susținerea corespunzătoare a concluziilor formulate și a opiniei exprimate în raportul auditorului independent.

Astfel, au fost identificate neconformități privind:

- neefectuarea procedurilor aferente evaluării indiciilor de depreciere a imobilizărilor corporale, deși acestea erau prevăzute în politicile contabile ale entității;
- selectarea unui eșantion redus pentru verificarea datoriei față de personal, deși acestea reprezentau o pondere semnificativă din totalul cheltuielilor;
- lipsa procedurilor de audit privind provizioanele aferente concediilor neutilizate și cheltuielile de arendă, aferente unor solduri semnificative;
- lipsa documentării procedurilor efectiv aplicate, a evaluărilor realizate și a concluziilor formulate privind validarea veniturilor și conformitatea activităților entității cu statutul de rezident IT Park;
- lipsa documentării riscurilor identificate, obiectivelor de audit, procedurilor aplicate și concluziilor formulate pentru mai multe compartimente semnificative ale situațiilor financiare;
- documentarea parțială a procedurilor și probelor de audit pentru anumite capitole bilanțiere, precum imobilizările corporale, stocurile și creanțele;
- lipsa datării unei părți semnificative a documentelor de audit, ceea ce nu permite stabilirea succesiunii și cronologiei efectuării procedurilor de audit.

Totodată, s-a constatat că auditorul nu a evaluat și reflectat corespunzător impactul unor aspecte semnificative asupra situațiilor financiare și opiniei de audit, inclusiv:

- situația în care activele nete ale entității au fost mai mici decât capitalul social pentru o perioadă mai mare de trei ani consecutivi;
- impactul depășirii costului serviciilor asupra veniturilor din prestări servicii și asupra pierderilor semnificative generate în perioada auditată.

Aceste aspecte indică neconformități privind aplicarea cerințelor ISA 230 „Documentația de audit” și ale altor Standarde Internaționale de Audit referitoare la obținerea și documentarea probelor de audit suficiente și adecvate.

Recomandare:

Respectarea prevederilor ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare” prin identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă precum și documentarea acestor proceduri. Întocmirea documentelor de lucru, determinarea nivelului de risc (Scăzut, mediu, înalt) ținând cont de activitatea și indicatorii entității auditate.

Situația constatată:

Auditorul nu a documentat în dosarele verificate riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare din cauza fraudei. Acesta urma să analizeze și să documenteze dacă există sau nu aceste riscuri.

Recomandare:

Respectarea ISA 250 (Revizuit) „Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare”, prin obținerea de probe referitor la respectarea entității auditate a cadrului de reglementare, de documentat aceste proceduri și rezultatele acestora.

Situațiile constatate:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că, în dosarul de audit aferent unei entități mari care face parte dintr-o rețea internațională, situațiile financiare prezentate la Biroul Național de Statistică au fost întocmite conform Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), deși politicile contabile ale entității prevăd aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Totodată, raportul auditorului independent a fost emis asupra situațiilor financiare întocmite conform IFRS, ulterior termenului legal de prezentare a situațiilor financiare.

De asemenea, în documentația de audit nu au fost identificate evaluări și concluzii privind diferențele dintre cadrul de raportare prevăzut în politicile contabile și forma efectivă de prezentare a situațiilor financiare, iar auditorul nu a documentat obținerea unei înțelegeri suficiente privind conformitatea entității cu cadrul legal și de reglementare aplicabil.

Totodată, în cadrul controlului unor dosare aferente întreprinderilor de stat, s-a constatat că auditorul nu a identificat și evaluat actele normative specifice aplicabile domeniului de activitate al entităților auditate, inclusiv în sectoarele producerii energiei electrice și leasingului echipamentelor de transport aerian.

Aceste aspecte contravin cerințelor ISA 250 (Revizuit) „Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare”, care prevăd obligația auditorului de a obține o înțelegere a cadrului legal și de reglementare aplicabil entității auditate și de a evalua impactul acestuia asupra situațiilor financiare și a misiunii de audit.

Recomandare:

Respectarea ISA 300 „Planificarea unui audit al situațiilor financiare”, prin întocmirea planului de audit și a strategiei de audit, respectând cerințele prevăzute de standard.

Situațiile constatate:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat lipsa documentării corespunzătoare a procesului de planificare a misiunii de audit, inclusiv lipsa planului și strategiei de audit.

Totodată, planificarea misiunii nu conține informații privind timpul planificat și efectiv alocat partenerului de misiune, membrilor echipei de audit și persoanei responsabile de revizuirea calității misiunii, precum și procedurile de audit efectuate de aceștia.

De asemenea, s-a constatat că repartizarea timpului aferent anumitor proceduri de audit nu reflectă în mod rezonabil volumul și complexitatea activităților efectuate. Astfel, pentru întocmirea scrisorii de misiune și finalizarea dosarului de audit au fost alocate și raportate câte două ore, iar pentru anumite proceduri semnificative, inclusiv confirmările externe, analiza politicilor contabile și verificarea unor compartimente bilanțiere, timpul alocat nu reflectă în mod adecvat amploarea procedurilor efectuate. Totodată, deși dosarul de audit a fost supus revizuirii calității, această procedură nu a fost reflectată în documentația aferentă planificării misiunii.

Recomandare:

La efectuarea misiunilor de audit de documentat procedurile de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și mediului său în conformitate cu prevederile ISA 315 (Revizuit) "Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său".

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității aferent unor întreprinderi de stat, s-a constatat că auditorul a documentat doar parțial procedurile privind identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului în care aceasta activează.

Astfel, documentația de audit nu conține informații suficiente privind factorii economici generali și specifici care influențează activitatea entității, structura de conducere, proprietarii entității și structura capitalului. Totodată, documentele de lucru nu reflectă în mod corespunzător identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor, precum și documentarea elementelor-cheie privind înțelegerea entității, a mediului său de activitate și a controalelor relevante identificate de auditor.

Aceste aspecte contravin prevederilor ISA 315 (Revizuit) „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”, care prevăd obligația auditorului de a obține și documenta o înțelegere suficientă a entității și a mediului său, în vederea identificării și evaluării corespunzătoare a riscurilor de denaturare semnificativă și a elaborării procedurilor de audit adecvate ca răspuns la riscurile identificate.

Recomandare:

Respectarea ISA 320 „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”, prin determinarea pragului de semnificație, documentarea calculelor însoțită de justificări adecvate, în raport cu specificul entității.

Situația constatată:

S-a constatat că entitatea nu a determinat "Pragul de semnificație" și nu s-a ținut cont de acesta la determinarea naturii, plasării în timp și amploarea procedurilor de audit, precum și la evaluarea efectului denaturărilor

Recomandare:

Respectarea ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului” și de documentat corespunzător erorile constatate în rezultatul controlului de audit, de întocmit documentul totalizator „sumarul erorilor”.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că documentul „Sumarul erorilor” nu reflectă în mod complet și corespunzător denaturările identificate în timpul auditului, inclusiv evaluarea acestora în raport cu pragul de semnificație stabilit pentru misiune.

Astfel, în unele dosare de audit, deși neconformitățile identificate au fost descrise în scrisoarea adresată conducerii, acestea nu au fost incluse și evaluate corespunzător în documentul „Sumarul erorilor”, ceea

ce a limitat posibilitatea evaluării impactului denaturărilor asupra situațiilor financiare și asupra tipului opiniei de audit ce urma a fi exprimată.

Totodată, s-a constatat că anumite erori care depășeau pragul de semnificație au fost considerate ajustate sau ne semnificative, deși entitatea auditată nu a întreprins măsuri de corectare până la data emiterii raportului auditorului independent, inclusiv pentru unele aspecte aferente creanțelor compromise și capitalului propriu.

Ca urmare, documentația de audit nu justifică în mod suficient emiterea unei opinii fără rezerve asupra situațiilor financiare.

2.4 Proceduri specifice de audit

Recomandare:

Respectarea prevederilor ISA 500 „Probe de audit” și de documentat corespunzător probele de audit aferente testărilor efectuate.

Situațiile constatate:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că, pentru anumite misiuni de audit, auditorul nu a obținut și nu a documentat probe de audit suficiente și adecvate pentru susținerea concluziilor formulate și a opiniei exprimate în raportul auditorului independent.

Astfel, au fost identificate neconformități privind:

lipsa documentării testării indicilor de depreciere pentru imobilizările corporale și necorporale, în conformitate cu cerințele IAS 36 „Deprecierea activelor”;

- lipsa evaluării și documentării corecțiilor semnificative aferente anilor precedenți și a dezvăluirii corespunzătoare a acestora în notele explicative;
- lipsa evaluării și documentării aspectelor fiscale aferente serviciilor prestate, inclusiv a conformității aplicării scutirii de TVA;
- lipsa probelor de audit care să susțină testele de depreciere efectuate de entitatea auditată;
- lipsa documentării și evaluării corespunzătoare a litigiilor și provizioanelor semnificative reflectate în situațiile financiare și notele explicative;
- documentarea parțială a procedurilor de audit aplicate asupra aserțiunilor situațiilor financiare și lipsa probelor de audit aferente unor domenii semnificative auditate.

Totodată, s-a constatat că auditorul nu a evaluat corespunzător impactul acestor aspecte asupra situațiilor financiare și asupra opiniei de audit exprimate.

Aceste aspecte contravin cerințelor ISA 500 „Probe de audit”, care prevăd obligația auditorului de a concepe și efectua proceduri de audit în vederea obținerii unor probe de audit suficiente și adecvate pentru fundamentarea concluziilor și a opiniei de audit.

Recomandare:

Respectarea prevederilor ISA 501 „Probe de audit – Considerente specifice pentru elementele selectate”, prin planificarea, efectuarea și documentarea corespunzătoare a procedurilor de audit aferente inventarierii activelor și identificării litigiilor și revendicărilor care pot genera riscuri de denaturare semnificativă asupra situațiilor financiare.

Totodată, auditorul trebuie să participe și să observe procesul de inventariere a activelor sau, în cazul imposibilității participării, să aplice și să documenteze proceduri alternative adecvate pentru obținerea unor probe de audit suficiente și corespunzătoare, în special pentru elementele semnificative ale situațiilor financiare.

În situațiile în care limitările privind obținerea probelor de audit suficiente și adecvate nu pot fi depășite prin proceduri alternative, auditorul trebuie să evalueze impactul asupra opiniei de audit și să respecte prevederile ISA 705 (Revizuit) „Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent”.

Situațiile constatate:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că auditorul nu a documentat procedurile de

participare și observare a procesului de inventariere a activelor și nu a aplicat proceduri alternative, cum ar fi reconcilierea listelor de inventariere cu datele din evidența contabilă, deși activele respective prezentau valori semnificative.

De asemenea, s-a constatat că auditorul nu a aplicat și nu a documentat proceduri suficiente pentru identificarea litigiilor și revendicărilor în care era implicată entitatea auditată, inclusiv prin solicitarea confirmărilor de la jurist, conducere sau prin alte proceduri alternative.

În unele cazuri, deși entitatea auditată avea litigii multiple și complexe, iar în documentația de audit erau anexate informații primite de la jurist și unele decizii ale instanțelor, auditorul nu a formulat concluzii proprii, nu a evaluat valorile aferente fiecărui litigiu și a concluzionat eronat că nu există litigii în curs sau finalizate.

Aceste aspecte contravin cerințelor ISA 501 privind obținerea probelor de audit pentru elemente specifice, precum și cerințelor ISA 540 (Revizuit) privind evaluarea estimărilor contabile și a prezentărilor de informații aferente litigiilor și revendicărilor.

Recomandare:

Respectarea ISA 505 „Confirmări externe” și ISA 500 „Probe de audit”, prin efectuarea procedurilor de solicitare și obținere a confirmărilor externe, a soldurilor la conturile bancare inclusiv de la trezorerie, a creanțelor și datoriiilor, pentru a spori asigurarea pe care auditorul o obține din probele existente în evidența contabilă.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că auditorul nu a aplicat și nu a documentat în mod corespunzător procedurile de confirmare externă a creanțelor, datoriiilor și soldurilor bancare, deși acestea erau prevăzute în planificarea misiunii și în documentele de lucru ale auditorului, în conformitate cu ISA 505 „Confirmări externe”.

Totodată, s-a constatat lipsa documentării procedurilor de selectare și eșantionare a soldurilor supuse confirmării, precum și lipsa unei evidențe clare a confirmărilor expediate și recepționate. În unele cazuri, auditorul a utilizat acte de verificare obținute de la entitatea auditată în locul confirmărilor externe independente.

De asemenea, confirmările externe obținute pentru creanțe, datorii și relațiile bancare au fost parțiale și insuficient documentate, neexistând o evaluare clară privind caracterul suficient și adecvat al probelor de audit obținute prin această procedură.

Recomandare:

Respectarea ISA 510 „Misiuni de audit inițiale-solduri inițiale” și anume obținerea de probe de audit suficiente și adecvate despre măsura în care soldurile inițiale conțin denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente, pentru misiunile inițiale de audit, iar dacă acest fapt nu este posibil, de indicat ca rezervă în raportul auditorului independent acest moment.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că auditorul a documentat doar parțial procedurile de audit aferente evaluării soldurilor inițiale ale situațiilor financiare.

Astfel, documentația de audit nu conține informații suficiente privind comunicarea cu auditorul precedent și examinarea raportului auditorului anterior, iar pentru anumite misiuni inițiale nu au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pentru confirmarea soldurilor de deschidere.

Totodată, în unele dosare, auditorul a verificat doar un eșantion de conturi contabile, fără documentarea procedurilor efectiv aplicate și fără justificarea suficienței probelor obținute pentru confirmarea soldurilor inițiale.

În condițiile în care misiunile respective reprezentau audituri inițiale, iar audit anterior nu fusese efectuat, procedurile aplicate nu au fost suficiente pentru susținerea concluziilor privind soldurile de deschidere și evaluarea impactului acestora asupra opiniei de audit.

Recomandare:

Se recomandă ca auditorul să evalueze necesitatea constituirii și reflectării provizioanelor aferente concediilor neutilizate și să documenteze concluziile formulate în acest sens, astfel încât situațiile financiare să prezinte în mod fidel obligațiile entității, în conformitate cu cerințele ISA 540 (Revizuit) și cu politicile contabile aplicabile.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității aferent unei instituții publice s-a constatat că auditorul a emis o opinie cu rezerve privind existența restanțelor aferente concediilor anuale neutilizate, acumulate pe perioade de până la doi ani consecutivi.

Totodată, în scrisoarea adresată conducerii a fost menționată doar interdicția legală privind neacordarea concediului anual pe o perioadă de doi ani consecutivi, fără formularea unor recomandări privind evaluarea și constituirea provizionului aferent concediilor neutilizate.

Această situație poate genera riscul ca situațiile financiare să nu reflecte în mod adecvat obligațiile aferente concediilor neutilizate, contrar cerințelor ISA 540 (Revizuit) „Auditul estimărilor contabile și al informațiilor aferente”, privind obținerea și evaluarea probelor de audit aferente estimărilor contabile și prezentărilor de informații relevante.

Recomandare:

Respectarea ISA 550 „Părți afiliate” prin efectuarea procedurilor de audit în vederea identificării tranzacțiilor cu părțile afiliate.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că auditorul nu a identificat și nu a evaluat în mod corespunzător relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate, deși o parte semnificativă a tranzacțiilor și soldurilor entității provenea din astfel de relații.

Totodată, politicile contabile ale entității nu conțineau prevederi privind identificarea și prezentarea tranzacțiilor cu părțile afiliate, iar notele explicative ale situațiilor financiare nu includeau informațiile aferente cerute de cadrul de raportare aplicabil. Auditorul nu a raportat aceste deficiențe și nu a aplicat proceduri suplimentare, inclusiv confirmări externe, pentru verificarea soldurilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate.

Aceste aspecte contravin cerințelor ISA 550 „Părți afiliate”, care prevăd obligația auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate, inclusiv tranzacțiile semnificative care nu fac parte din activitatea normală a entității.

Recomandare:

Respectarea ISA 570 „Continuitatea activității”, prin evaluarea continuității activității, respectând procedurile prevăzute de ISA, nu doar bazându-se pe declarațiile conducerii, fără proceduri suplimentare.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că auditorul nu a obținut și nu a documentat probe de audit suficiente și adecvate pentru evaluarea utilizării principiului continuității activității de către conducerea entității la întocmirea situațiilor financiare.

Totodată, auditorul nu a documentat evaluarea existenței unor incertitudini semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, deși în cazul entităților auditate activele erau semnificativ mai mici decât datoriile și capitalul propriu, aspecte care puteau genera îndoeli semnificative privind continuitatea activității și care necesitau evaluarea impactului asupra opiniei de audit.

Aceste aspecte contravin prevederilor ISA 570 (Revizuit) „Continuitatea activității”, care prevăd obligația auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru evaluarea utilizării principiului continuității activității și pentru formularea unei concluzii privind existența unor incertitudini semnificative legate de capacitatea entității de a-și continua activitatea.

Recomandare:

Respectarea ISA 700 (Revizuit) „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare” cu privire la structura și conținutul acestuia și de Legea 271/2017 prin desemnarea și semnarea partenerului de misiune a raportului auditorului independent.

Situațiile constatate:

În cadrul controlului extern al calității au fost identificate neconformități privind întocmirea și emiterea raportului auditorului independent, după cum urmează:

- rapoartele auditorului independent aferente unor misiuni de audit nu au fost semnate de partenerul de misiune responsabil de audit, ci de directorul entității de audit;
- în anumite cazuri, raportul auditorului independent a fost semnat atât de partenerul de misiune, cât și de persoana responsabilă de revizuirea calității misiunii, fără delimitarea corespunzătoare a responsabilităților acestora;
- în paragraful „Alte informații” auditorul nu a inclus concluziile privind coerența raportului conducerii cu situațiile financiare și conformitatea acestuia cu prevederile legislației aplicabile;
- pentru situațiile financiare individuale și situațiile financiare consolidate ale aceleiași entități a fost emis un singur raport de audit, deși acestea reprezintă seturi distincte de situații financiare și necesită raportare separată.

Totodată, această abordare a influențat raportarea către autoritatea de supraveghere privind numărul rapoartelor de audit emise și modul de determinare a plății anuale aferente fiecărui raport de audit.

Aceste aspecte contravin prevederilor ISA 700 (Revizuit) „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, precum și cerințelor privind delimitarea responsabilităților în cadrul misiunii de audit și raportarea distinctă a auditului situațiilor financiare individuale și consolidate.

Recomandare:

De inclus în Raportul auditorului paragraful „Alte aspecte” cu privire la „Restricția aferentă distribuției sau utilizării raportului auditorului” doar în situația prevăzută de ISA 706 (Revizuit).

Situațiile constatate:

În cadrul controlului extern al calității s-a constatat că, în paragraful „Alte aspecte” din raportul auditorului independent, auditorul a inclus o restricție privind utilizarea și distribuirea raportului exclusiv către companie și acționarii acesteia, menționând că nu își asumă responsabilitatea față de alte terțe părți.

Totodată, situațiile financiare auditate au fost întocmite în baza unui cadru general de raportare financiară, respectiv Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), care presupun utilizarea generală a raportului auditorului de către utilizatorii situațiilor financiare.

În aceste condiții, includerea unei restricții privind distribuirea și utilizarea raportului auditorului nu este conformă naturii misiunii și cadrului de raportare aplicabil, întrucât nu reprezintă o situație în care raportul auditorului poate fi destinat exclusiv unor utilizatori specifici.

Recomandare:

La efectuarea auditului unei întreprinderi de stat, auditorul trebuie să se asigure că raportul anual al entității este întocmit, analizat și inclus în documentația de audit, în vederea respectării cerințelor ISA 720 (Revizuit) „Responsabilitatea auditorului cu privire la alte informații”.

Totodată, se recomandă verificarea publicării raportului anual pe pagina web oficială a entității, în scopul asigurării respectării cerințelor privind transparența și accesul la informațiile de interes public.

Situația constatată:

În cadrul controlului extern al calității efectuat la o întreprindere de stat s-a constatat că paragraful „Alte informații” din raportul auditorului independent face referire la existența unor deficiențe semnificative identificate în cadrul auditului.

Totodată, din documentația de audit nu rezultă în mod clar dacă raportul anual al conducerii a fost întocmit, analizat și evaluat de auditor, întrucât acesta nu este anexat la dosarul de audit și nici publicat pe pagina web a entității.

Conform cerințelor ISA 720 (Revizuit) „Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații”, secțiunea „Alte informații” trebuie să vizeze informațiile incluse în raportul anual al entității, iar auditorul are obligația de a analiza aceste informații pentru identificarea eventualelor neconcordanțe semnificative față de situațiile financiare auditate.

Totodată, deficiențele semnificative identificate în cadrul auditului urmau să fie evaluate corespunzător din perspectiva impactului asupra opiniei auditorului independent.

3. Concluzii generale

În vederea monitorizării implementării recomandărilor formulate în urma controalelor externe ale calității auditului, entitățile de audit supuse controlului extern au obligația de a întocmi și transmite, în termen de 12 luni de la data semnării Raportului privind controlul extern al calității auditului, Raportul privind remedierea neconformităților și implementarea recomandărilor. În anul 2025, toate entitățile de audit vizate au prezentat rapoartele aferente implementării măsurilor de remediere și recomandărilor formulate.

Rezultatele controalelor externe ale calității auditului au evidențiat necesitatea consolidării unor aspecte esențiale aferente desfășurării misiunilor de audit, în special în ceea ce privește documentarea procedurilor de audit, evaluarea și gestionarea riscurilor, aplicarea corespunzătoare a Standardelor Internaționale de Audit și a standardelor de management al calității, precum și respectarea cerințelor cadrului legal și normativ aplicabil.

Recomandările formulate și situațiile prezentate în cadrul prezentei sinteze urmăresc sprijinirea entităților de audit în îmbunătățirea proceselor interne de management al calității și în asigurarea unei practici de audit conforme cu cerințele profesionale și de reglementare.

Implementarea corespunzătoare a recomandărilor formulate va contribui la consolidarea calității auditului situațiilor financiare, la creșterea gradului de conformitate profesională și la sporirea încrederii publice în activitatea de audit desfășurată în Republica Moldova.