

657.631.6:334.012.64(478)

STUDIU ASUPRA AUDITULUI SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE ENTITĂȚILOR MAI PUȚIN COMPLEXE

Conf. univ. dr. Liudmila LAPITKAIA, ASEM
e-mail: liudmila@ase.md
ORCID: 0000-0001-9739-0495
<https://doi.org/10.53486/econ.2021.118.093>

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) a decis să emită un nou Standard Internațional de Audit pentru auditul entităților mai puțin complexe. Trebuie remarcat faptul că, pe baza analizei pieței serviciilor de audit, examinând criteriile pentru clasificarea entităților din Republica Moldova, putem constata că microîntreprinderile și întreprinderile mici pot fi clasificate ca Întreprinderi mai puțin complexe. Acest articol analizează piața serviciilor de audit și tendințele de dezvoltare ale microîntreprinderilor și întreprinderilor mici din R. Moldova. Autorul analizează prevederile proiectului ISA (Information Sharing Agreements – Acorduri de Schimb de informații) pentru auditul situațiilor financiare ale entităților mai puțin complexe în vederea proiecției realităților socio-economice din Republica Moldova. Analizând cadrul de reglementare și legislativ al Republicii Moldova, în ceea ce privește auditul, autorul propune o serie de modificări ce vor duce la îmbunătățirea acestuia.

Cuvinte-cheie: *audit, Entitățile mai puțin complexe, Întreprinderi Mici și Micro, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, standarde.*

JEL: M42.

Introducere

În prezent, auditul situațiilor financiare a devenit parte integrantă a dezvoltării economice efective a oricărui stat. Firmele de audit, care efectuează un audit al situațiilor financiare, își exprimă opinia cu privire la fiabilitatea acestora, astfel: investitorii au posibilitatea să adopte decizii corecte cu privire la structura investițiilor lor, ceea ce, în consecință, afectează starea pieței financiare a țărilor. Auditul situațiilor financiare, în majoritatea țărilor, se bazează pe prevederile Standar-

657.631.6:334.012.64(478)

STUDY OF THE PROVISIONS CONCERNING THE AUDIT OF LESS COMPLEX ENTITIES FINANCIAL STATEMENTS

Assoc. Prof. PhD Liudmila LAPITKAIA, ASEM
e-mail: liudmila@ase.md
ORCID: 0000-0001-9739-0495
<https://doi.org/10.53486/econ.2021.118.093>

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) has decided to issue a new International Standard on Auditing for the audit of less complex entities. It should be noted that, based on the analysis of the audit services market, examining the criteria for classification of entities in the Republic of Moldova, we can see that micro and small enterprises can be classified as less complex enterprises. This article analyses the market of audit services and the development trends of micro and small enterprises in Moldova. The author analyses the provisions of the ISA project (Information Sharing Agreements) for the audit of the financial statements of less complex entities in the projection to the realities of the Republic of Moldova. Analysing the regulatory and legislative framework of the Republic of Moldova regarding the audit, the author proposes a series of changes that would lead to its improvement.

Keywords: *audit, less complex entities, small and micro enterprises, International Auditing and Assurance Standards Board, standards.*

JEL: M42.

Introduction

Nowadays, the audit of financial statements has become an integral part of the effective economic development of any state. Audit firms, which perform an audit of financial statements, express their opinion on its reliability as follows: investors have the opportunity to make the right decisions about the structure of their investments, which consequently affects the state of the financial market of countries. The audit of financial statements in most countries is based on the provisions of the International Standards on Auditing (ISA), which set out multiple requirements for the procedure for auditing financial statements.

delor Internaționale de Audit (ISA), care stabilesc cerințe multiple raportate la procedura de efectuare a auditului situațiilor financiare.

În această ordine de idei, trebui remarcat faptul că, în prezent, există mai mult de 30 de Standarde Internaționale de Audit, menite să stabilească procedura pentru efectuarea unui audit: de la acceptarea și continuarea activității cu clientul, planificarea unui audit, inclusiv determinarea riscului de audit, și a pragului de semnificație, de testare a controlului intern al întreprinderii, stabilirea procedurilor de audit și până la finalizarea auditului situațiilor financiare. Efectuarea unui audit al situațiilor financiare este un proces destul de complex, care constă nu numai în executarea procedurilor de audit, aplicarea raționamentului auditorului, ci și în completarea unui număr mare de documente. Este suficient să menționăm că, în practica mondială, atunci când se efectuează un audit al situațiilor financiare, se completează cel puțin (1500 și mai multe) de documente de lucru ale auditorului.

Aceste cerințe stricte ale Standardelor Internaționale de Audit nu sunt întotdeauna justificate în misiunile de audit al Entităților mai puțin complexe, iar numărul entităților mai puțin complexe, din întreaga lume, în care sunt auditate situațiile financiare, ocupă o pondere semnificativă. Dacă luăm în considerare datele europene, se poate afirma că, potrivit Organizației Mondiale a Comerțului din 2016, 90% din entitățile lumii erau mici și mijlocii și în Uniunea Europeană, conform datelor Eurostat, acestea reprezintă 99% [5].

Acest fapt demonstrează că, de multă vreme, s-a resimțit necesitatea dezvoltării unui Standard Internațional specific pentru auditarea Entităților mai puțin complexe, care să combine cele mai semnificative cerințe de audit și, în același timp, să contribuie la implementarea mai eficientă a procedurilor, de către auditor, în vederea efectuării auditului situațiilor financiare la Entitățile mai puțin complexe.

Astfel, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (CSS IAA sau IAASB – engl.), analizând situația mondială privind auditul situațiilor, inclusiv pentru Entitățile Mici și Micro, a ajuns la concluzia că este necesar să se stabilească un cadru de reglementare în ceea ce privește auditul situațiilor financiare cu privire la Entitățile mai puțin complexe, și anume, este necesar un nou standard de audit în acest domeniu, al cărui proiect a fost aprobat în iunie 2021, ceea ce denotă că

It should be noted that there are currently more than 30 International Standards on Auditing that establish the procedure for conducting an audit: from accepting and continuing with the client, planning an audit, including determining the audit risk, and the materiality, testing the internal control of the enterprise, establishing the audit procedures and until the completion of the audit of the financial statements. Carrying out an audit of the financial statements is a rather complex process, which consists not only in performing the audit procedures, applying the auditor's reasoning, but also completing a large number of documents. Suffice it to mention that in world practice, when conducting an audit of financial statements, at least 1500 and more audit working documents are filled in.

These strict requirements of International Standards on Auditing are not always justified in audit missions to less complex entities. And the number of less complex entities around the world, in which financial statements are audited, occupies a significant share. If we take into account European data, it can be said that, according to the World Trade Organization in 2016, 90% of the world's entities were small and medium-sized and in the European Union, according to Eurostat data, they represent 99% [5].

It follows that, for a long time, there has been a need to develop a specific International Standard for auditing less complex entities, which combines the most significant audit requirements and at the same time contributes to the more efficient implementation of procedures by the auditor when performing the audit of financial statements to less complex entities.

Thus, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), analysing the global situation regarding the audit of financial statements, including for small and micro entities, concluded that it is necessary to establish a regulatory framework for auditing financial statements of less complex entities, namely, a new audit standard is needed in this area. The draft of such a standard was approved in June 2021. This issue is very relevant for the Republic of Moldova.

Thus, the aim of this research is to analyse the relevance of the project of International standards on Auditing for the audit of less complex entities, for its implementation in the Republic of

această problemă este foarte relevantă pentru Republica Moldova.

Așadar, scopul acestei cercetări constă în analiza relevanței proiectului Standardului Internațional de Audit pentru auditul Entităților mai puțin complexe pentru aplicarea acestuia în Republica Moldova și în examinarea pieței entităților mici, în evaluarea prevederilor prezentului standard, în posibilitatea aplicării acestora cât mai efectiv de către auditorii RM și-n prezentarea unor sugestii și recomandări.

Metode aplicate în cadrul cercetării

Metodele utilizate în procesul de cercetare sunt atât științifice generale, cât și private. Metodele științifice generale sunt:

- ✚ metoda istorică, implică studiul diferitelor procese, fenomene în ordine cronologică;
- ✚ studiul și generalizarea, analiza rezultatelor și a informațiilor obținute;
- ✚ comparația;
- ✚ sinteza;
- ✚ metoda bazată pe principiile inducției și deducției;
- ✚ metoda analogică;
- ✚ clasificarea.

Pe lângă metodele științifice generale, s-au aplicat metode individuale de cercetare, care sunt utilizate în anumite ramuri ale cunoașterii și sunt necesare pentru studiul problemelor individuale și specifice. De exemplu, o metodă de analiză a documentelor bazată pe studiul informațiilor (documentului) înregistrate în formă scrisă sau tipărită, pe film magnetic, în formă electronică.

Utilizarea acestei metode oferă posibilitatea determinării structurii și elementelor sistemului studiat, stabilirii relațiilor care există între aceste elemente, a studierii funcționării acestui sistem, a dobândirii informațiilor necesare pentru a-l schimba.

Rezultate și discuții

Trebuie remarcat faptul că istoria auditului situațiilor financiare din republică datează din anul 1991, când Republica Moldova și-a declarat Independența. Tot în acel an, a fost adoptată Hotărârea Guvernului nr. 316 „Cu privire la organizarea serviciilor de audit”. În ultima perioadă, cadrul de reglementare în domeniul auditului situațiilor financiare a fost actualizat, în mod constant: de la aplicarea Standardelor Naționale de Audit la utilizarea actuală a Standardelor Internaționale de Audit și prevederilor Legii Republicii Moldova nr. 271/2017

Moldova, and to examine the market of small entities to evaluate the requirements of this standard, and the possibility of its application as effectively as possible by the auditors of the Republic of Moldova and to present suggestions and recommendations.

Methods applied in the research

The methods used in the research process are both scientific: general and private. General scientific methods are:

- ✚ the historical method, involves the study of different processes, phenomena in chronological order;
- ✚ study and generalization, analysis of results and information obtained;
- ✚ comparison;
- ✚ synthesis;
- ✚ method based on induction and deduction;
- ✚ analogy;
- ✚ classification.

In addition to general scientific methods, private research methods have been applied, which are used in certain branches of knowledge and are necessary for the study of individual and specific problems. For example: a method of document analysis based on the study of information (document) recorded in written or printed form, on magnetic film, in electronic form.

The use of this method gives the researcher the opportunity to determine the structure and elements of the studied system, to establish the relationships that exist between these elements, to study the functioning of this system, to acquire the necessary information to change it.

Results and discussions

It should be noted that the history of the financial statements audits in the Republic of Moldova dates from the year in which the state was created, in 1991, when Government Decision no.316 “On the organization of audit services” was adopted. Recently, the regulatory framework in the field of auditing financial statements has been constantly updated: from the application of National Standards on Auditing to the current use of International Standards on Auditing and the provisions of the Law of the Republic of Moldova no.271/2017 “On the audit of financial statements”. The number of audit firms in the Republic of Moldova has gradually increased, as well as the

„Privind auditul situațiilor financiare”. Numărul firmelor de audit din Republica Moldova a crescut treptat, precum și gama de servicii pe care le oferă. Pe baza datelor furnizate de Consiliul de supraveghere publică a auditului, vom analiza piața serviciilor de audit din R. Moldova.

Analiza pieței serviciilor de audit este prezentată în tabelul 1 și a fost efectuată pe baza datelor postate pe site-ul Consiliul de supraveghere publică a auditului din Republica Moldova.

range of services they offer. Based on the data provided by the Public Audit Board, we will analyse the Moldovan audit services market.

The analysis of the audit services market is presented below, based on the data posted on the website of the Public Audit Supervisory Board of the Republic of Moldova.

Tabelul 1/ Table 1

Indicatorii evoluției pieței de audit din Republica Moldova în dinamică/ Indicators of the evolution of the audit market in the Republic of Moldova in dynamics

Indicatori/ Indicators	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Ritmul creșterii față de 2020/ Growth rate compared to 2020, %				
							2015	2016	2017	2018	2019
A	1	2	3	4	5	6	8=6/1*100	9=6/2*100	10=6/3*100	11=6/4*100	12=6/5*100
Numărul entităților de audit/ Number of audit entities	121	120	110	112	101	112	92,56	93,33	101,8	100,00	90,18
Total contracte de audit, inclusiv/ Total audit contracts, including::	868	723	592	558	416	483	55,65	66,81	81,59	86,56	116,11
Contracte pentru audit obligatoriu/Compulsory audit contracts	331	208	198	180	193	271	81,87	130,29	136,87	150,56	140,42
Pondere contractelor pentru audit obligatoriu/ Share of contracts for compulsory audit, %	38,13	28,77	33,45	32,26	46,39	56,11	147,16	195,03	167,74	182,65	120,93
Contracte pentru auditul entităților de interes public/ Contracts for the audit of public interest entities	31	32	28	28	37	39	125,81	121,88	139,29	139,29	105,41
Pondere contractelor pentru auditul entităților de interes public/ Share of contracts for the audit of public interest entities	3,57	4,43	4,73	5,02	8,89	8,07	226,05	182,17	170,61	159,8	90,78
Contracte pentru auditul solicitat al situațiilor financiare individuale/ Contracts for the required audit of individual financial statements	506	483	366	350	186	173	34,19	35,81	47,29	49,43	93,01
Pondere contractelor pentru auditul solicitat al situațiilor financiare individuale/ Share of contracts for the required audit of individual financial statements	58,3	66,80	61,82	62,72	44,72	35,82	61,44	53,62	57,94	57,11	80,1

Sursa: compilat de autor pe baza materialelor postate pe site-ul Consiliului de supraveghere publică a auditului din Republica Moldova[1,2]/ **Source:** compiled by the author on the basis of materials posted on the website of the Public Audit Supervisory Board of the Republic of Moldova[1,2].

Examinând datele prezentate în tabelul 1, putem constata că, în perioada 2015-2020, numărul contractelor pentru auditul situațiilor financiare a scăzut rapid, este suficient să subliniem că, în 2020, numărul total privind contractele de audit ale situațiilor financiare (483) s-a diminuat aproape cu jumătate față de 2015 (868), iar numărul misiunilor de audit solicitate s-a redus de aproape 3 ori. În același timp, o pondere destul de mare revine contractelor de audit solicitate.

În aproape cinci ani, ponderea misiunilor de audit solicitate a depășit 50%, cu o tendință descendentă, în 2020, a însumat 35,82% din totalul contractelor de audit. Se cere remarcat faptul că ponderea cea mai mare a contractelor de audit a fost deținută de auditul solicitat la entitățile mici, luând în considerare criteriile de clasificare, ca tipuri de entități, stabilite de articolul 4 „Categoriile entităților și grupurilor” din Legea nr. 287/2017 a „Contabilității și raportării financiare” a Republicii Moldova.

Trebuie menționat faptul că Entitățile Mici și Micro din Republica Moldova dețin o pondere semnificativă în indicatorii economici ai întreprinderilor din țară. În continuare, prezentăm datele privind principalii indicatori ai Entităților Mici și Micro în R. Moldova în dinamică.

Examining the data presented in table 1, we can see that: in the period 2015-2020, the number of contracts for auditing financial statements decreased rapidly, suffice it to point out that in 2020 the total number of contracts for auditing financial statements (483) became almost half lower than in 2015 (868). And the number of required audit missions has dropped by almost 3 times. At the same time, a fairly large share belongs to the required audit contracts.

In almost five years, the share of required audit missions exceeded 50%, with a downward trend, in 2020 amounted to 35.82% of total audit contracts. It should be noted that the largest share of audit contracts was the audit required of small entities, taking into account the classification criteria as types of entities established by article 4 “Categories of entities and groups” of Law no. 287/2017 “Accounting and Financial Reporting” of the Republic of Moldova.

It should be mentioned that small and micro entities in the Republic of Moldova occupy a significant share in the economic indicators of enterprises in the country. We present below the data on the main indicators of small and micro entities in Moldova in dynamics.

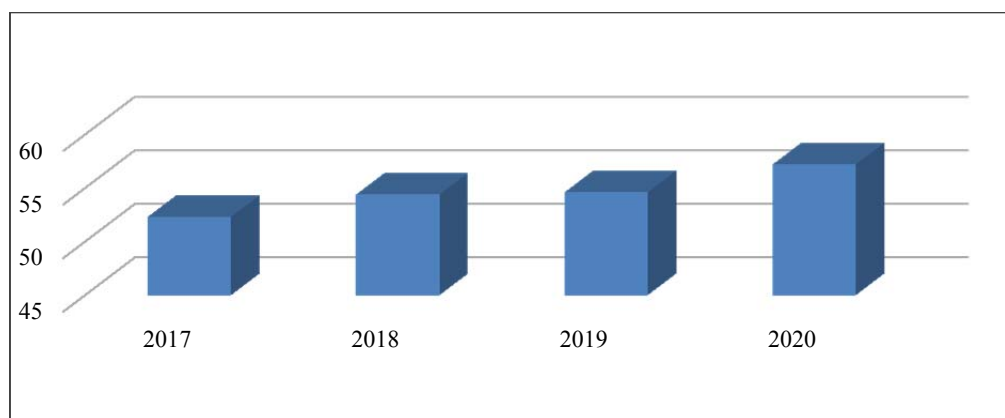


Figura 1. Numărul de Entități Mici și Micro (mii de unități) din Republica Moldova/
Figure 1. Number of small and micro entities (thousands of units) in the Republic of Moldova

Sursa: compilată de autor în baza materialelor BNS [9]/

Source: compiled by the author based on NBS materials [9]

Performanța economică a microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici este prezentată în figura 2.

The economic performance of micro and small enterprises is shown in figure 2.

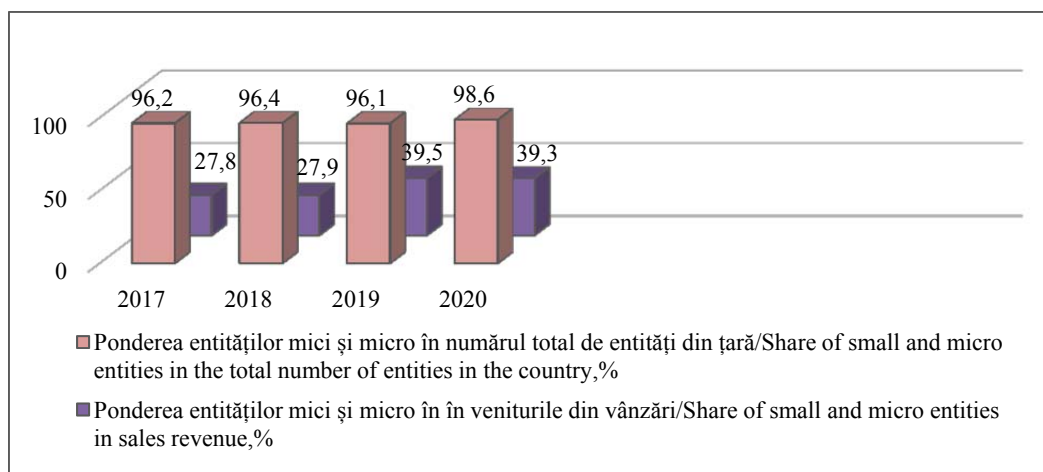


Figura 2. Date privind ponderea Entităților Mici și Micro în totalul întreprinderilor și în veniturile din vânzări, din Republica Moldova, în dinamică, %/Figure 2. Data on the share of small and micro entities in the number of enterprises and in sales revenue in the Republic Of Moldova in dynamics, %

Sursa: compilată de autor în baza materialelor BNS [9]/

Source: compiled by the author on the basis of BNS materials [9]

Procedura de efectuare a unui audit, în Republica Moldova, este reglementată atât de acte normative naționale și internaționale, cât și, în special, de Standardele Internaționale de Audit (ISA). Dispozițiile ISA stabilesc o gamă largă de proceduri de audit, care sunt justificate pentru a obține dovezi la executarea auditului situațiilor financiare din instituțiile financiare, holdinguri, Entități de interes public etc. La efectuarea unui audit al situațiilor financiare ale Entităților Mici și Micro, a căror structură și activitate economică nu sunt complexe, nu este necesară complicarea procedurilor unei misiuni de audit. Așadar, Consiliul Internațional pentru Standarde de Audit și Asigurare a elaborat proiectul Standardului Internațional de Audit (ISA) privind auditul situațiilor financiare ale Entităților mai puțin complexe. Dar trebuie menționat faptul că acest standard nu oferă o definiție specifică a entităților mai puțin complexe, lăsând acest lucru pe seama organelor de stat relevante din țările respective [3, p. 59].

În acest sens, este necesar să se elaboreze criterii, prin care entitățile să poată fi clasificate ca mai puțin complexe în Republica Moldova.

În Republica Moldova, definițiile și criteriile de atribuire Entităților Mici și Micro sunt stabilite în următoarele legi:

- ✓ *Legea nr. 179 din 21.07.2016 Cu privire la întreprinderile mici și mijlocii.*

Publicat: 16.09.2016 în Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 306-313[6],

The procedure for conducting an audit in the Republic of Moldova is regulated both by national and international normative acts and, in particular, by International Standards on Auditing (ISA). The ISA provisions set out a wide range of audit procedures which are justified in order to obtain evidence when carrying out the audit of the financial statements of financial institutions, holding companies, public interest entities, etc. When conducting an audit of the financial statements of small and micro entities, the structure and economic activity of which are not complex, it is not necessary to complicate the procedures of an audit mission. Thus, the International Auditing and Assurance Standards Board has developed the draft of International Standard on Auditing (ISA) for the audit of the financial statements of less complex entities. But it should be noted that this standard does not provide a specific definition of less complex entities, leaving this to the relevant state bodies in respective countries [3, p. 59].

In this regard, it is necessary to develop criteria by which entities can be classified as less complex in the Republic of Moldova.

In the Republic of Moldova, the definitions and award criteria for small and micro entities are established in the following laws:

- ✓ *Law no. 179 of 21.07.2016 On small and medium enterprises.*

Published: 16.09.2016 in the Official Gazette no. 306-313 [6],

✓ *Legea nr. 287 din 15.12.2017 a Contabilității și raportării financiare. Publicat: 05.01.2018 în Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 1-6 [7].*

În tabelul 2, vom compara criteriile de definire a Entităților Mici și Micro, care sunt stabilite în legislația relevantă a Republicii Moldova.

✓ *Law no. 287 of 15.12.2017 Accounting and financial reporting. Published: 05.01.2018 in the Official Gazette no. 1-6 [7].*

In table 2, we will compare the award criteria for small and micro entities, which are established in the relevant legislation of the Republic of Moldova.

Tabelul 2/ Table 2

**Criterii de clasificare a întreprinderilor în conformitate cu legislația Republicii Moldova/
Criteria for classifying enterprises in accordance with the legislation
of the Republic of Moldova**

Dispoziții legislative/ Legislative provisions	Criterii pentru micro-entități/ Criteria for micro-entities	Criterii pentru întreprinderile mici/ Criteria for small enterprises
Legea nr. 179 din 21-07-2016 Cu privire la întreprinderile mici și mijlocii/ Law no. 179 of 21.07.2016 On small and medium enterprises	întreprindere micro – întreprindere care are cel mult 9 salariați, realizează o cifră anuală de afaceri de până la 9 milioane de lei sau deține active totale de până la 9 milioane de lei/ micro – enterprise that has at most 9 employees, achieves an annual turnover of up to 9 million lei or has total assets of up to 9 million lei;	întreprindere mică – întreprindere care are de la 10 până la 49 de salariați, realizează o cifră anuală de afaceri de până la 25 de milioane de lei sau deține active totale de până la 25 de milioane de lei/ small enterprise – an enterprise that has from 10 to 49 employees, achieves an annual turnover of up to 25 million lei or has total assets of up to 25 million lei;
Legea nr. 287 din 15-12-2017 Contabilității și raportării financiare / Law no. 287 of 15.12.2017 Accounting and financial reporting	Entitatea micro este entitatea care, la data raportării, nu depășește limitele a două dintre următoarele criterii: A micro entity is an entity that, at the reporting date, does not exceed the limits of two of the following criteria: a) totalul activelor – 5600000 de lei/ total assets – 5600000 lei; b) veniturile din vânzări – 11200000 de lei/ sales revenues – 11200000 lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 10/ the average number of employees during the management period – 10.	Entitatea mică este entitatea care, nefiind entitate micro, la data raportării, nu depășește limitele a două dintre următoarele criterii / A small entity is an entity that, not being a micro entity, at the reporting date, does not exceed the limits of two of the following criteria: a) totalul activelor – 63600000 de lei / total assets – 63,600,000 lei; b) veniturile din vânzări – 127200000 de lei/ sales revenues – 127200000 lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 50/ the average number of employees during the management period – 50.

Sursa: elaborat de autor în conformitate cu prevederile legilor Republicii Moldova/ **Source:** prepared by the author in accordance with the provisions of the laws of the Republic of Moldova

După cum se poate constata din datele tabelului anterior, cele două regulamente stabilesc criterii diferite pentru recunoașterea microîntreprinderilor și întreprinderilor mici în Republica Moldova. Criteriile stabilite prin Legea Contabilității se bazează pe dispozițiile Directivei 2013/34 / UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe, în timp ce Legea nr. 179 din 21.07.2016 „Cu privire la întreprinderile mici și mijlocii” stabilește criterii mai relevante pentru Republica Moldova. Astfel, anali-

As can be seen from the data in the table above, the two regulations establish different criteria for the recognition of micro and small enterprises in the Republic of Moldova. The criteria set out in the Accounting Act are based on the provisions of Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council on Annual Financial Statements, Consolidated Financial Statements and related reports. While Law no. 179 of 21.07.2016 on small and medium-sized enterprises establishes more relevant criteria for the Republic of Moldova. Thus, analysing the economic indica-

zând indicatorii economici ai întreprinderilor, criteriile de atribuire la diverse tipuri de întreprinderi, autorul a ajuns la concluzia că microîntreprinderile și întreprinderile mici din Republica Moldova constituie, fără îndoială, categoria Întreprinderilor mai puțin complexe.

Analizând această situație, autorul ajunge la concluzia că este necesară introducerea unui paragraf în lege, privind auditul situațiilor financiare, raportat la definiția Întreprinderilor mai puțin complexe, menit să stabilească criteriile de clasificare a acestor întreprinderi, autorul propune o astfel de definiție a Întreprinderilor mai puțin complexe. Astfel, în conformitate cu propunerea autorului, definiția va fi următoarea: **Întreprinderi mai puțin complexe sunt întreprinderile care au până la 50 de salariați, realizează o cifră anuală de afaceri de până la 50 de milioane de lei sau dețin active totale de până la 25 de milioane de lei.**

Introducerea în Legea nr. 271/2017 „Cu privire la auditul situațiilor financiare”, definiții privind *întreprinderi mai puțin complexe*, îi vor ajuta pe auditori să clasifice, în mod clar, datele întreprinderilor, cu posibilitatea efectuării un audit al situațiilor financiare în conformitate cu cerințele standardului de audit pentru aceste entități.

În același timp, prevederile proiectului Standardului Internațional de Audit pentru auditul entităților mai puțin complexe stabilesc restricții privind criteriile de clasificare a întreprinderilor mai puțin complexe, de exemplu: astfel de întreprinderi nu pot fi clasificate ca Entitate mai puțin complexă:

- *companie listată la bursă;*
- *persoană juridică, a cărei funcție principală constă în a accepta depozite de la public;*
- *organizație, a cărei funcție principală o constituie asigurarea populației;*
- *entitate a cărei funcție rezidă în a oferi beneficii post-angajare;*
- *entitate care emite instrumente financiare răscumpărabile către public; sau*
- *un grup de companii.*

Prin intermediul Proiectului Standardului Internațional de Audit pentru auditul entităților mai puțin complexe, se hotărăște că o interdicție de atribuire a acestor întreprinderi poate fi stabilită la nivelul:

- actelor de reglementare și legislative ale statului;
- firmei de audit.

tors of enterprises, the criteria for awarding to various types of enterprises, the author came to the conclusion that micro-enterprises and small enterprises in the Republic of Moldova will undoubtedly constitute the category of less complex enterprises.

Analysing this situation, the author comes to the conclusion that it is necessary to introduce a paragraph in the law on the audit of financial statements on the definition of less complex enterprises, setting out the criteria for classifying such enterprises, the author proposes such a definition of less complex enterprises. Thus, according to the author's proposal, the definition will be as follows: ***less complex enterprises are enterprises that have up to 50 employees, realize an annual turnover of up to MDL 50 million or have total assets of up to MDL 25 million.***

Introduction to Law no. 271/2017 “On the audit of financial statements”, definitions of *less complex enterprises*, will help auditors to clearly classify the data of enterprises, with the possibility of carrying out an audit of the financial statements in accordance with the requirements of the audit standard for these entities.

At the same time, the provisions of the draft International Audit Standard for the audit of less complex entities establish restrictions on the criteria for classifying less complex enterprises, for example: such enterprises cannot be classified as less complex entity:

- *a company listed on the stock exchange;*
- *legal person, whose main function is to accept deposits from the public;*
- *an organization, the main function of which is the insurance of the population;*
- *an entity whose function is to provide post-employment benefits;*
- *an entity issuing redeemable financial instruments to the public; or*
- *a group of companies.*

The draft International Standard on Auditing for the audit of less complex entities establishes that a ban on the award of such enterprises can be established at the level of:

- regulatory and legislative acts of the state;
- the audit firm.

Thus, the law on the audit of the financial statements of the Republic of Moldova should also include special provisions on cases in which a number of enterprises cannot be assigned to less

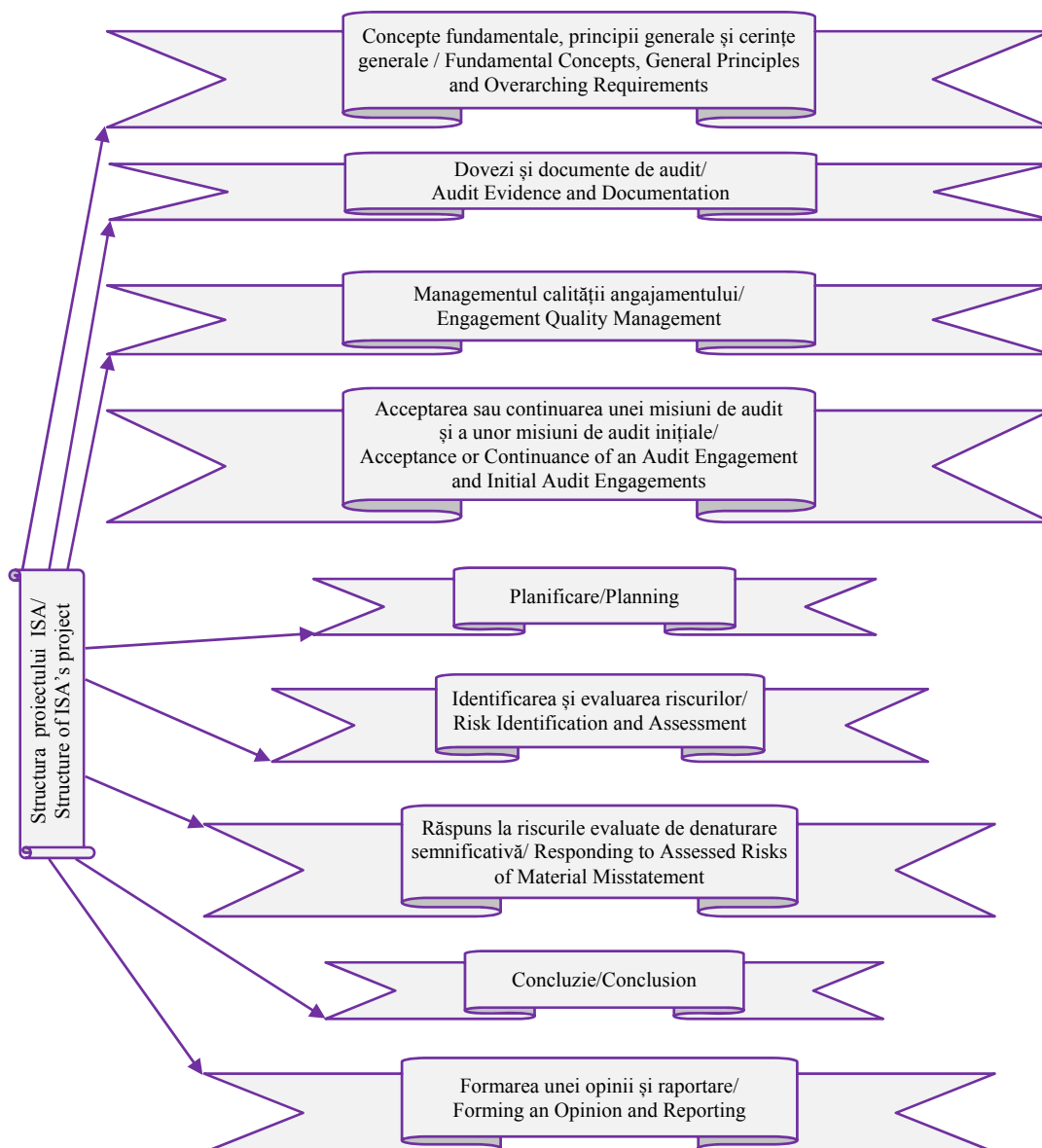


Figura 3. Structura proiectului de Standard Internațional de Audit pentru auditul entităților mai puțin complexe / Figure 3. Structure of the draft International Standard on Auditing for the audit of less complex entities

Sursa: elaborată de autor pe baza proiectului ISA publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) / **Source:** developed by the author on the basis of the ISA Project published by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

Astfel, Legea privind auditul situațiilor financiare al Republicii Moldova ar trebui să includă și dispoziții speciale privind cazuri în care un număr de întreprinderi nu pot fi atribuite la Entități mai puțin complexe. Autorul propune să se includă în aceste dispoziții o sintagmă conform căreia, în categoria Entităților mai puțin complexe, nu se includ întreprinderile de stat și municipale, filialele companiilor străine și întreprinderile din sectorul energetic.

complex entities. The author proposes to include in these provisions a phrase according to which the category of less complex entities does not include: state and municipal enterprises, subsidiaries of foreign companies and enterprises in the energy sector.

Also, the draft International Audit Standard for the audit of less complex entities could include a requirement for audit firms to supplement quality control policies and procedures with provisions on

De asemenea, proiectul Standardului Internațional de Audit pentru auditul Entităților mai puțin complexe ar putea include o asemenea cerință, pentru firmele de audit, care ar completa politicile și procedurile, referitoare la controlul calității cu prevederi, ce țin de criteriile de clasificare a întreprinderilor mai puțin complexe. În ceea ce privește controlul calității, este necesar să se elaboreze un ghid pentru controlul calității auditului situațiilor financiare în Republica Moldova, inclusiv pentru auditul întreprinderilor mai puțin complexe.

Având în vedere proiectul Standardului Internațional de Audit pentru auditul entităților mai puțin complexe, putem afirma că structura acestui standard este prezentată în figura 3, iar conținutul acestui standard este elaborat la un nivel înalt.

Analizând structura proiectului de standard, se poate afirma că acesta este formulat destul de bine, reflectând toate etapele misiunii de audit. O atenție deosebită ar trebui acordată etapei de planificare în ceea ce privește efectuarea auditului întreprinderilor mai puțin complexe. În conformitate cu cerințele proiectului de Standard Internațional de Audit pentru auditul situațiilor financiare ale Entităților mai puțin complexe, atunci când se planifică un audit al unor astfel de întreprinderi, se poate întocmi un memorandum, spre deosebire de aceasta, pentru misiuni de audit al celorlalte entități, este prevăzută elaborarea unei strategii generale și a unui plan. Potrivit autorului, pe baza practicii de audit la întreprinderile Mici, memorandumul poate conține elemente ale strategiei și planului de audit.

În continuare, prezentăm o machetă a unui memorandum elaborat de autor, care poate fi utilizată la planificarea unui audit al întreprinderilor mai puțin complexe.

classification criteria for less complex enterprises. With regard to quality control, it is necessary to develop a guide for the quality control of the audit of financial statements in Republic of Moldova, including for the audit of less complex enterprises.

Considering the draft International Standard on Auditing for the audit of less complex entities, we can state that the structure of this standard is presented in figure 3 and the content of this standard is developed at a high level.

Analysing the structure of the draft standard, it can be stated that it is formulated quite well, reflecting all stages of the audit mission. Particular attention should be paid to the planning phase with regard to the audit of less complex enterprises. In accordance with the requirements of the draft International Standard on Auditing for the audit of the financial statements of less complex entities, when planning an audit of such undertakings, a memorandum may be drawn up, in contrast, for audit engagements of other entities a general strategy and plan are foreseen. According to the author, based on the practice of auditing small businesses, the memorandum may contain elements of the audit strategy and plan.

Below is presented a model of a memorandum prepared by the author, which can be used when planing an audit of less complex companies.

Tabelul 3/Table 3

**Structura unui memorandum la planificarea unui audit al întreprinderilor mai puțin complexe/
Structure of a memorandum when planning an audit of less complex enterprises**

Nr.crt./ No	Tipuri de lucrări planificate privind auditul situațiilor financiare/ Types of planned work on the audit of financial statements	Perioada efectuării/ Performance period	Executor	Notă/Note
1	2	3	4	5
1.	Familiarizarea, evaluarea și testarea sistemului de control intern al entității/ Familiarization, evaluation and testing of the entity's internal control system	01.03.-3.03.20X2	Auditor Rusu I.	
2.	Evaluarea riscurilor de denaturări semnificative în situațiile financiare/ Assessing the risks of material misstatement of the financial statements	04.03.- 6.03.20X2	Auditor Rusu I.	

Continuare tabelului 3/ Continuation of table 3

1	2	3	4	5
3.	Determinarea pragului de semnificație/ Determination of the materiality	7.03.20X2	Auditor Rusu I.	
4.	Aplicarea procedurilor de audit în misiunea de audit (anexa la memorandum)/ Application of audit procedures to the audit engagement (annex to the memorandum)	7.03-17.03.20X2	Auditor Rusu I.	
5.	Finalizarea misiunii de audit/ Completion of the audit mission	17.03-21.03.20X2	Auditor Rusu I.	

Sursa: elaborat de autor / Source: developed by the author

Concluzii și recomandări

În concluzie, trebuie remarcat faptul că efectuarea unui audit al situațiilor financiare ale unei întreprinderi este un proces destul de complex, care implică o combinație de aspecte teoretice și aplicarea practică a prevederilor ISA, bazându-se pe opinia auditorului, datorită probelor primite de acesta.

În acest context, elaborarea unui proiect de ISA pentru auditarea întreprinderilor mai puțin complexe este binevenită și susținută de comunitatea auditorilor, cu toate acestea, survin multe probleme în cazul aplicării eficiente a prevederilor acestui standard.

Analizând starea pieței serviciilor de audit din Republica Moldova, în ceea ce privește auditul situațiilor financiare ale întreprinderilor mai puțin complexe, se poate afirma că ponderea auditului solicitat rămâne destul de mare și s-a ridicat la peste 30% în anul 2020. Aceasta se referă, în principal, la auditul situațiilor financiare ale întreprinderilor mici.

În acest sens, ținând cont de importanța efectuării unui audit pentru întreprinderile mai puțin complexe din Republica Moldova, autorul a elaborat recomandări cu privire la modificări ale cadrului legislativ și de reglementare în domeniul auditului situațiilor financiare:

- În primul rând, aceasta se referă la necesitatea stabilirii criteriilor de clasificare a întreprinderilor mai puțin complexe, care ar trebui incluse în Legea nr. 271/2017 „Cu privire la auditul situațiilor financiare” [8]. Bazat pe experiența practică de audit, autorul recomandă includerea în lege a următoarei sintagme: *întreprinderi mai puțin complexe sunt întreprinderi care au până la 50 de salariați, realizează o cifră*

Conclusions and recommendations

In conclusion, it should be noted that conducting an audit of the financial statements of an enterprise is a rather complex process that involves a combination of theoretical aspects and practical application of ISA provisions, based on the opinion of the auditor, due to the evidence received by him.

In this context, the development of a draft ISA for auditing less complex enterprises is welcomed and supported by the community of auditors, however, many problems arise for the effective application of the provisions of this standard.

Analysing the state of the audit services market in the Republic of Moldova in terms of auditing the financial statements of less complex enterprises, it can be emphasized that the share of the required audit remains quite high and amounts to over 30% in 2020. This mainly concerns the audit of the financial statements of small businesses.

In this regard, taking into account the importance of conducting an audit for less complex enterprises in the Republic of Moldova, the author developed recommendations on changes in the legislative and regulatory framework in the field of audit of financial statements:

- First of all, this concerns the need to establish criteria for classifying less complex enterprises, which should be included in Law no. 271/2017 “On the audit of financial statements” [8]. Based on the practical experience of auditing, the author recommends the inclusion in the law of the following phrase: *less complex enterprises are enterprises that have up to 50 employees, realize an annual*

anuală de afaceri de până la 50 de milioane de lei sau dețin active totale de până la 25 de milioane de lei.

- Se impune necesitatea urgentă de a se elabora, la nivel național, un ghid pentru controlul calității auditului situațiilor financiare, inclusiv pentru întreprinderile mai puțin complexe. Trebuie remarcat faptul că o asemenea încercare a fost efectuată de specialiștii Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști (ACAP), dar ghidul elaborat nu a acoperit toate etapele auditului.

Una dintre pietrele de temelie în efectuarea unui audit o reprezintă planificarea adecvată și anume întocmirea unei strategii generale, a unui plan de audit, care este una dintre principalele condiții pentru un audit de calitate. Pentru întreprinderile mai puțin complexe, elaborarea unui memorandum constituie un element de planificare foarte important, fapt elucidat și în acest articol, unde autorul a prezentat o machetă a Memorandumului, care poate fi utilizată în timpul auditului întreprinderilor mai puțin complexe.

turnover of up to MDL 50 million or have total assets of up to MDL 25 million.

- There is an urgent need to develop at national level a guide to the quality control of the audit of financial statements, including for less complex enterprises. It should be noted that such document was carried out by ACAP specialists, but the developed guide did not cover all stages of the audit.

One of the milestones in conducting an audit is proper planning, namely the drawing up of a general strategy and an audit plan, which is one of the main conditions for a quality audit. For less complex enterprises, drawing up a memorandum is a very important planning element. In his article, the author developed a model of the Memorandum, which can be used during the audit of less complex enterprises.

Bibliografie/ Bibliography:

1. Informația privind piața serviciilor de audit pentru anul 2020 <http://cspa.md/sites/default/files/INFORMA%C8%9AIA%20privind%20pia%C8%9Ba%20serviciilor%20de%20audit%202020.pdf>
2. Informația privind piața serviciilor de audit pentru anul 2019 <http://cspa.md/sites/default/files/INFORMATIA-privind-piata-serviciilor-de-audit-2019.pdf>
3. Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE) Exposure Draft July 2021 <https://www.iaasb.org/publications/exposure-draft-proposed-international-standard-auditing-financial-statements-less-complex-entities>
4. Proposed supplemental guidance for the authority of the proposed international standard on auditing for audits of financial statements of less complex entities
5. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-Supplemental-Guidance-Authority.pdf>
6. PAPADOPOULOS, George, RIKAMA, Samuli, ALAJÄÄSKÖ, Pekka, SALAH-EDDINE, Ziade (Eurostat, Structural business statistics), AIRAKSINEN, Aarno, LUOMARANTA, Henri (Statistics Finland). *Statistics on small and medium-sized enterprises* https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Statistics_on_small_and_medium-sized_enterprises
7. Legea nr. 179 din 21.07.2016 Cu privire la întreprinderile mici și mijlocii. Publicat: 16.09.2016 în Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 306-313, https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=120932&lang=ro#
8. Legea nr. 287 din 15.12.2017 Contabilității și raportării financiare. Publicat: 05.01.2018 în Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 1-6 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro#
9. Legea nr. 271 din 15-12-2017 Privind auditul situațiilor financiare. Publicat: 12-01-2018 în Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 7-17 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=105727&lang=ro