

UNIVERSITATEA „BABEȘ-BOLYAI” CLUJ-NAPOCA  
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI GESTIUNEA AFACERILOR

# TEZĂ DE DOCTORAT

Titlu: *A background for understanding and researching audit reporting changes*

*Un cadru pentru înțelegerea și cercetarea schimbărilor aduse raportării în audit*

*REZUMAT*

Limba română

prof. univ. dr. Tiron-Tudor Adriana  
Coordonator

Cordoș George-Silviu  
Doctorand

2016

## CUPRINS

<b>LISTA FIGURILOR</b>	<b>III</b>
<b>LISTA TABELELOR</b>	<b>III</b>
<b>LISTA ABREVIERILOR</b>	<b>V</b>
<b>INTRODUCERE</b>	<b>VI</b>
<b>METODOLOGIA CERCETĂRII</b>	<b>X</b>
<b>CAPITOLUL 1: DELIMITĂRI CONCEPTUALE ALE RAPORTĂRII ÎN AUDIT</b>	<b>1</b>
1.1. CONCEPTUL DE RAPORTARE CORPORATIVĂ	1
1.2. CONCEPTUL DE AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE	7
1.2.1. PERSPECTIVA INTERNAȚIONALĂ A AUDITULUI SITUAȚIILOR FINANCIARE	7
1.2.2. PERSPECTIVA EUROPEANĂ A AUDITULUI SITUAȚIILOR FINANCIARE	12
1.3. RAPORTAREA ÎN AUDIT EXPLICATĂ PRIN TEORIILE DE AUDIT	12
1.4. PĂRȚILE INTERESATE ALE RAPORTĂRII ÎN AUDIT	22
1.5. CONCLUZII PRELIMINARE	24
<b>CAPITOLUL 2: DEZBATERI ÎN LITERATURĂ ÎN CEEA CE PRIVEȘTE RAPORTAREA ÎN AUDIT</b>	<b>25</b>
2.1. METODOLOGIA CERCETĂRII	25
2.2. RAPORTAREA ÎN AUDIT ȘI CALITATEA AUDITULUI	34
2.3. VALOAREA COMUNICATIVĂ A RAPORTULUI DE AUDIT	37
2.4. PROBLEMATICI ALE DECALAJULUI DE AȘTEPTĂRI A AUDITULUI	37
2.5. RAPORTAREA ÎN AUDIT ÎN CEEA CE PRIVEȘTE PRINCIPIUL CONTINUITĂȚII	47
2.6. ALTE PROBLEMATICI ALE RAPORTĂRII ÎN AUDIT	51
2.7. CONCLUZII PRELIMINARE	53
<b>CAPITOLUL 3: ANALIZĂ LOGITUDINAL RETROSPECTIVĂ A REGLEMENTĂRIILOR DE RAPORTARE ÎN AUDIT</b>	<b>54</b>
3.1. SPAȚIUL DE REGLEMENTARE A RAPORTĂRII ÎN AUDIT	54
3.2. JUCĂTORII PRINCIPALI ÎN SPAȚIUL DE REGLEMENTARE A RAPORTĂRII ÎN AUDIT	58
3.2.1. ORGANISMELE DE REGLEMENTARE ȘI ORGANISMELE PROFESIONALE, LA NIVEL INTERNAȚIONAL	58
3.2.2. ORGANISMELE DE REGLEMENTARE ȘI ORGANISMELE PROFESIONALE LA NIVEL EUROPEAN	63
3.2.3. ORGANISMELE DE REGLEMENTARE ȘI ORGANISMELE PROFESIONALE LA NIVEL NAȚIONAL	65

3.3.	STANDARDE DE RAPORTARE ÎN AUDIT	68
3.3.1.	O ABORDARE EVOLUTIVĂ ȘI ANALIZA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE AUDIT.	68
3.3.2.	REGLEMENTĂRILE EUROPENE	80
3.3.3.	REGLEMENTĂRILE NAȚIONALE	82
3.4.	CONCLUZII PRELIMINARE	84
 <b>CAPITOLUL 4: FEEDBACK PRIMIT DE LA PĂRȚILE INTERESATE ȘI EXEMPLE DE BUNE PRACTICI ÎN RAPORTAREA ÎN AUDIT</b>		<b>85</b>
4.1.	DEZBATERI ÎN CEEA CE PRIVEȘTE NECESITATEA REFORMELOR	85
4.2.	FEEDBACK PRIMIT DE LA PĂRȚILE INTERESATE ÎN CEEA CE PRIVEȘTE PROPUNERILE DE REFORMĂ	87
4.2.1.	ANALIZĂ DE CONȚINUT A SCRISORILOR DE COMENTARII	88
4.2.2.	DISCUȚIE ȘI ANALIZA REZULTATELOR	94
4.2.3.	CONCLUZII PRELIMINARE	105
4.3.	EXEMPLE DE BUNE PRACTICI ÎN RAPORTAREA ÎN AUDIT	106
4.3.1.	STRATEGIA DE CERCETARE A STUDIILOR DE CAZ	107
4.3.2.	DISCUȚIE ȘI ANALIZA REZULTATELOR	110
4.4.	CONCLUZII PRELIMINARE	117
 <b>CAPITOLUL 5: IMPACTUL EDUCAȚIEI ÎN AUDIT ASUPRA ÎNȚELEGERII RAPORTĂRII ÎN AUDIT</b>		<b>118</b>
5.1.	CONEXIUNEA DINTRE DECALAJUL DE AȘTEPTĂRI ȘI EDUCAȚIE	119
5.2.	ASPECTE FUNDAMENTALE ALE EDUCAȚIEI ÎN AUDIT	124
5.2.1.	STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE EDUCAȚIE ÎN AUDIT	124
5.2.2.	APLICAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE EDUCAȚIE ÎN ORGANIZAȚIILE PROFESIONALE ȘI ÎN INSTITUȚIILE DE ÎNVĂȚĂMÂNT	124
5.3.	CORELAȚIA DINTRE NIVELUL DE EDUCAȚIE ÎN AUDIT ȘI ÎNȚELEGEREA MISIUNII DE AUDIT	132
5.3.1.	CADRUL DE CERCETARE	132
5.3.2.	DISCUȚIE ȘI ANALIZA REZULTATELOR	138
5.4.	CONCLUZII PRELIMINARE	151
 <b>CONCLUZII, PERSPECTIVE ȘI LIMITĂRI</b>		<b>153</b>
 <b>REFERINȚE</b>		<b>153</b>
<b>ANEXE</b>		<b>168</b>
 <b>CUVINTE CHEIE</b>		
<i>Audit reporting, Audit Report, ISA700, Key Audit Matters, Audit Education, Audit Expectation Gap, GCAR, ISA701, IAASB</i>		

## INTRODUCERE ȘI METODOLOGIE

Ca o consecință a crizei financiare și a scandalurilor financiare, raportul de audit a ajuns în centrul atenției organismelor de reglementare, dar și sub supravegherea publicului și a părților interesate. Introducerea unor standarde revizuite, care se concentrează pe o prezentare informațională sporită în cadrul raportului, a dus la o creștere a nivelului de transparență a raportului de audit.

Responsabilitatea auditorilor este un subiect care a adus polemici între mediul academic și profesioniști în ultimii ani. Luând în considerare schimbările economice de la nivel mondial, riscurile la care auditorii se expun au crescut considerabil. Așadar, percepția publicului și încrederea în asigurarea pe care auditorii o oferă, a scăzut, având ramificații negative. Organele de reglementare au reacționat la aceste aspecte, prin dezvoltarea de standarde și reglementări care să împiedice astfel de situații în viitor. Pe de altă parte, majoritatea acestor disparități financiare au apărut datorită dezinformării sau inducerii în eroare a părților interesate, prin situațiile financiare. Așadar, îmbunătățirea raportării financiare și în audit este necesară. Ca o consecință, presiunea adusă misiunilor în audit este ridicată, deoarece investitorii sunt mai prudenți în luarea deciziilor, crescând astfel responsabilitatea auditorilor. Această situație a dus la crearea unui decalaj dintre așteptările părților interesate în misiunea de audit, și responsabilitatea auditorului, dezechilibru cunoscut în literatura de specialitate ca decalajul de așteptări a auditului. De asemenea, s-a format și un decalaj de comunicare între auditori și părțile interesate. Organismele profesionale, profesioniștii contabili și părțile interesate fac presiuni pentru o soluție eficientă și rapidă, prin implementarea unor schimbări în ceea ce privește structura și conținutul raportului, pentru acoperirea deficiențelor.

Raportarea în audit a devenit un subiect important în sfera contabilității și a auditului, datorită impactului asupra situațiilor financiare, și, în final, asupra procesului de luare a deciziilor de către investitori și părți interesate. În prezent, utilizatorii raportului de audit consideră că auditorii dețin mai multe informații decât divulgă în raport, acest aspect fiind considerat neadecvat. Auditorii sunt criticați pentru utilizarea unui limbaj mult prea standardizat, pentru că nu explică cum au ajuns la opinia de audit și pentru că nu comunică suficient cu persoanele ale căror interes îl protejează – acționarii, potențiali investitori, părțile interesate. Așadar, IAASB și-a propus, în ultimii ani, să clarifice standardele de audit, concentrându-se pe raportarea în audit și calitatea auditului. Nevoia unor standarde noi și îmbunătățite nu este o

noutate. Aceste noi standarde vor reduce deficiențele amintite, dar chiar și cu această reformă, utilitatea și eficiența acestor schimbări este pusă sub semnul întrebării.

Așadar, această cercetare își propune să prezinte recomandările și propunerile organismelor de reglementare venite pentru a răspunde nevoilor părților interesate în ceea ce privește informația furnizată de raportul de audit; acest obiectiv este un subiect de cercetare important, abordat de mulți specialiști. Considerăm că cercetarea este îndreptată către un subiect de mare relevanță în prezent – schimbările aduse raportului de audit în perioada post criză. Motivația este construită pe un obiectiv principal, redat prin principala întrebare de cercetare:

***Sunt suficiente recente schimbări aduse raportării în audit, în ceea ce privește structura, forma, conținutul și înțelegerea raportului de audit?***

În ceea ce privește metodologia cercetării, ne bazăm pe o abordare calitativă pentru a rezuma aspectele ce vor fi discutate în fiecare secțiune. Folosim cercetarea calitativă când, de exemplu, setăm cadrul de reglementare a raportării în audit, ca o parte a sferei raportării corporative. Prin utilizarea unei abordări de la general la particular, începem orice analiză de la prezentarea conceptelor, luând în considerare descoperirile oferite de cercetarea academică și organismele profesionale.

Pentru a realiza obiectivele stabilite în această lucrare care cercetează schimbările aduse raportării în audit, abordarea este una deductivă (Gray et al., 2007), fiindcă punctul de plecare este teoretic, dar folosim și o abordare inductivă, pentru că ne bazăm pe metoda observației și inducției. Tehnica “general la particular” permite folosirea atât a unor studii calitative, cât și cantitative.

În ceea ce privește științele umane și sociale, în această teză de doctorat, ne bazăm pe observația non-participativă, pe analiza de documente și pe tehnica de comparație. De exemplu, aceste instrumente sunt folosite pentru analiza reglementărilor internaționale, pentru comparația propunerilor de reformă, pentru comparația raportelor de audit din o perioadă de timp, și altele. Însă, deoarece prin această teză de doctorat ne aducem aportul în cercetarea din domeniu, prin comentarii, aprecieri, analize și comparații, dar și prin idei de îmbunătățiri și remarcile finale, subliniem și latura participativă a acestei cercetări.

## CAPITOLUL 1: DELIMITĂRI CONCEPTUALE ALE RAPORTĂRII ÎN AUDIT

### *Sinteză, contribuții și concluzii*

Capitolul 1 al acestei lucrări își propune să fixeze cadrul în care raportarea în audit există: ca o parte a sferei de raportări corporative și ca etapa finală a auditului situațiilor financiare. Raportarea corporativă este conceptul care conectează o companie cu părțile interesate. Raportarea în audit este o parte raportării corporative, alături de raportarea financiară, guvernanta corporativă, responsabilitatea corporativă, raportarea integrată și altele. Guvernanta corporativă este o parte esențială a companiilor, fiindcă asigură părțile interesate că sunt securizate capitalurile companiei, și nu sunt subiectul unor înstrăinări de către alți indivizi sau grupuri ale societății. Marile scandaluri financiare, ca de exemplu Enron sau Worldcom, au avut un impact major asupra economiei mondiale și asupra principiilor guvernantei corporative. Eșecul acestor companii a avut un impact major nu numai asupra piețelor de capital, dar și asupra profesiei contabile, iar de atunci, misiunea de audit a trecut printr-o serie de provocări, datorită percepției publicului în ceea ce privește responsabilitatea și independența auditorului.

Prin utilizarea unei abordări de la general la particular, în primul capitol discutăm despre perspectivele internaționale și europene asupra auditului situațiilor financiare, dar și despre părțile interesate ale auditului și raportării în audit, pentru a putea identifica spațiul de reglementare în care se produc schimbările. La nivel internațional, există trei organisme de reglementare importante: International Auditing and Assurance Standards Board (parte a IFAC), the Auditing Standards Board (ASB, parte a American Institute of CPAs) și Public Company Accounting Oversight Board. Această sinteză este un bun punct de plecare pentru analiza standardelor de raportare în audit, parte a reglementărilor de audit publicate de IAASB, AICPA și PCAOB. Alături de reglementările internaționale, legislația din domeniu este completată de Directivele Uniunii Europene, realizate de către Parlamentul European, Comisia Europeană și Consiliul European. Toate statele Uniunii Europene trebuie să respecte aceste prevederi, iar recent, Comisia a publicat un nou cadru în ceea ce privește auditul statutar la nivelul Uniunii. O discuție mai amănunțită despre reglementările amintite va fi furnizată în Capitolul 3, unde discutăm și evoluția reglementărilor IAASB, care sunt aplicate la nivel internațional, dar și la nivel european, prin aplicarea indirectă, datorită Directivelor și Regulamentelor.

Capitolul 1 prezintă teoriile care explică procesul de raportare în audit, cu evidențiere a teoriei credibilității, a teoriei încrederii inspirate, dar și a teoriei de sociologie a educației; conexiunea dintre aceste teorii și obiectivele cercetării este evidențiată pe parcursul lucrării deoarece considerăm că prin aceste teorii se explică îmbunătățirile aduse valorii comunicative a raportului de audit. În opinia noastră, secțiunea ce conține *Aspectele Cheie ale Auditului* (KAM – Key Audit matters) este folositoare pentru părțile interesate întrucât cuprinde informații relevante pentru procesul de luare a deciziilor și pentru a testa subiectivitatea informațiilor prezentate de management. Aceste aspecte sunt în concordanță cu teoriile prezentate anterior, deoarece noua secțiune KAM este menită, așa cum specifică IAASB, să asiste utilizatorii, chiar și doar prin evidențierea unor chestiuni pe care auditorul le consideră relevante în ceea ce privește situațiile financiare ale companiei (Cordoș & Fülöp, 2015). Luând în considerare recente reforme ale procesului de raportare în audit, considerăm că aceste teorii sunt o parte importantă a cercetării noastre, explicând de ce opinia auditorilor este vitală pentru părțile interesate. Teoria oferă de asemenea explicația pentru care utilizatorii au nevoie de mai multe informații de la auditor, fiind nevoie de creșterea valorii comunicative a raportului. Teoria credibilității este direct aplicabilă în acest proces, deoarece auditorul va prezenta KAM-urile, aspectele prin care, utilizând raționamentul profesional, auditorul va testa cum compania a răspuns la diferite chestiuni relevante din cadrul situațiilor financiare; dacă răspunsul companiei este adecvat, auditorul își va exprima acordul, astfel aducând credibilitate concluziilor prezentate în situațiile financiare, aducând un aport economic și social.

## **CAPITOLUL 2: DEZBATERI ÎN LITERATURĂ ÎN CEEA CE PRIVEȘTE RAPORTAREA ÎN AUDIT**

### ***Sinteză, contribuții și concluzii***

Capitolul 2 este un punct de plecare al cercetării doctorale, însemnând analiza literaturii de specialitate în topic-ul raportării în audit. Scopul acestei analize este să furnizeze o înțelegere a subiectului cercetat, pentru a dezvolta capacitatea de furnizare de aprecieri, judecăți și interpretări. Obiectivul este de a contura noi elemente prin care să contribuim și să îmbunătățim stadiul actual al cercetării științifice în domeniul cercetat, raportarea în audit și reforma adusă raportării în audit. Întrebarea de cercetare poate fi desprinsă în cinci arii principale de cercetare, următoarele: a) raportarea în audit și calitatea auditului; b) metode de îmbunătățire a comunicării în audit; c) metode de reducere a decalajului de așteptări a auditului; d) raportarea

în audit în ceea ce privește principiul continuității activității; e) alte problematice ale raportării în audit.

Am utilizat tehnica și stagiile analizei literaturii de specialitate sistematice (Petticrew & Roberts, 2006; Ader et al., 2006; Silva et. al, 2014), datorită faptului că oferă o abordare mai riguroasă pentru evidențierea celor mai importante concepte discutate în literatură. Comparat cu un literature review tradițional, cel sistematic oferă o abordare mai definită, având în vedere că oferă o sinteză mai clară a ideilor discutate în eșanionul de studii selectate. Spre deosebire de literature review-ul tradițional, printre atu-urile review-ului sistematic se numără și faptul că se specifică o durată de timp clară a articolelor selectate (între anul și anul), pentru a permite emiterea mai facilă a concluziilor – un eșanion cu cercetări din perioade de timp mult diferite ar putea face dificilă găsirea unor tematici comune. De asemenea, acest tip de analiză a literaturii de specialitate elimină prejudecățile cercetătorului de a include doar cercetări care susțin întrebarea de cercetare. Așadar, considerăm că analiza realizată în această lucrare este un aport adus la cercetarea din domeniu. Studiile analizate din literatura conformă că există o nevoie clară pentru reglementări noi și îmbunătățite în raportarea în audit, dar și faptul că atât IAASB cât și alte organisme de reglementare s-au concentrat pe procesul de revizuire, iar feedback-ul primit de la părțile interesate este esențial în acest proces. Alte constatări sugerează că părțile interesate care au un nivel mai ridicat al educației în contabilitate și audit, înțeleg mai bine responsabilitățile auditorului, nivelul său de independență și nivelul de asigurare pe care îl oferă. Așadar, luând în considerare oportunitățile de cercetare din stadiul actual al literaturii de specialitate, în capitolele cercetării noastre doctorale ne-am îndreptat atenția și am adus aport la a) analiza evolutivă a standardelor de raportare în audit, incluzând aici și noile standarde publicate în anul 2015, b) investigarea feedback-ului primit de către IAASB în cadrul procesului de revizuire, de la părțile interesate, respectiv exemple de bune practici în noile reglementări de raportare în audit; c) examinarea impactului pe care nivelul de educație în audit îl are asupra înțelegerii mesajului transmis de raportul de audit, de către părțile interesate.

Bazându-ne pe literatura de specialitate, considerăm că descoperirile noastre pot fi explicate prin diferite teorii ale auditului. În opinia noastră, fiindcă cercetarea noastră este îndreptată asupra schimbărilor aduse raportării în audit, nu în domeniul lărgit al auditului, considerăm că cele mai potrivite teorii care explică aceste îmbunătățiri aduse raportării pentru a aduce o valoare comunicativă sporită raportului de audit, sunt următoarele: teoria încrederii inspirate (Limperg), teoria credibilității, respectiv teoria sociologiei educației. Aceste teorii explică



reforma ce are în vedere îmbunătățirea încrederii pe care părțile interesate o au în informațiile furnizate de către management, prin faptul că auditorii vor oferi mai multe informații relevante în cadrul raportului de audit, îmbunătățind astfel valoarea informațională.

O primă analiză este distribuția articolelor selectate, după anul de publicare; cele 123 de studii selectate din eșantion sunt împărțite, per ansamblu, în mod echitabil între anii de analiză, ceea ce sugerează un interes continuu pentru cercetătorii din domeniul raportării în audit. Cercetările analizate din literatura de specialitate confirmă că există diferențe între opiniile părților interesate în ceea ce privește reponsabilitatea auditorului, utilizatorii fiind îngrijorați de abilitatea auditorilor de a depista fraudă, chiar dacă nivelul încrederii în auditori este încă la un nivel ridicat. O alta concluzie este că părțile interesate cu o pregătire mai buna în ceea ce privește misiunea de audit și obiectivele sale, înțeleg mai clar responsabilitatea auditorilor, nivelul de independență și nivelul de asigurare pe care îl oferă.

În cele din urmă, utilizatorii pretind credibilitate, iar auditorii “oferă” credibilitate adusă situațiilor financiare; considerăm că recenta reformă, convenită de organismele de reglementare și sprijinită de părțile interesate poate fi explicată prin teoria credibilității (Hayes et al., 1999): orice situație financiară auditată are elemente menite să crească încrederea în datele furnizate de management.

În opinia noastră, un raport de audit extins, prin adăgarea secțiunii de *Aspecte Cheie ale Auditului*, este un prin pas în această direcție. În capitolul 3 vom aplica o abordare evolutivă pentru discutarea standardelor de raportare în audit și îmbunătățirile realizate cu fiecare revizie. Această metodă aduce valoare adăugată în vederea înțelegerii standardelor recent revizuite.

### **CAPITOLUL 3: ANALIZĂ LOGITUDINAL RETROSPECTIVĂ A REGLEMENTĂRILOR DE RAPORTARE ÎN AUDIT**

#### ***Sinteză, contribuții și concluzii***

Scopul acestui capitol este să ofere o analiză retrospectivă longitudinală a reglementărilor ce țin de raportarea în audit. Studiile longitudinale sunt utilizate în medicină pentru a observa traiectoria schimbărilor pe perioade îndelungate (Shadish et al., 2002), dar această metodă este compatibilă și poate fi adaptată scopului nostru de a furniza o analiză ce include diferențele reglementărilor de raportare în audit, la diferite momente în timp. Opinia noastră este că, prin

adaptarea acestei tehnici la cercetarea noastră, analiza oferă valoare adăugată literaturii existente, întrucât abordarea poate fi considerată interdisciplinară. De asemenea, deoarece rezultatele oferite de analiză sunt obiective și nu sunt manipulate de prejudecăți ale cercetătorului, constituie o altă contribuție la actualul stadiu de cunoaștere în cercetarea în audit, oferind o distribuție clară și temporală a evenimentelor (în cazul nostru, revizuirea standardelor), aspect de constituie o piatră de temelie pentru comparațiile realizate și pentru perspective de cercetări viitoare. Primul pas al acestui studiu este oferirea unei perspective asupra spațiului de reglementare în care apar aceste propuneri de revizuire și sunt elaborate, discutate, modificate și adoptate. În discuția noastră, ne vom concentra asupra jucătorilor-cheie de la nivel internațional, european și regional, care au avut o influență în evoluția reglementărilor.

Pentru analiza standardelor internaționale de raportare în audit, folosim o abordare evolutivă și ne bazăm pe metoda observației, a analizei de documente și pe comparația prevederilor reglementărilor. Proiectul *Auditor Reporting* a fost o prioritate pentru IAASB încă din 2006. Obiectivul proiectului este de a îmbunătăți comunicarea auditorului și relevanța raportului de audit și de a revizui standardele Internaționale de Audit (ISA) pentru a adopta schimbările propuse. Pentru realizarea acestor obiective, IAASB colaborează cu alte organisme, precum Auditing Standards Board (ASB) al American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Feedback-ul rezultat din discuțiile cu Comisia Europeană, Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) și cu Financial Reporting Council United Kingdom (FRC) este de asemenea esențial în acest proces. Statele membre snt obligate să implementeze și să transpună reglementările europene (Directive și Regulamente) în legislația națională și să notifice Comisia. Fiecare stat membru are autorități competente pentru sarcinile prevăzute în Directiva de Audit Statutar (2006/43/EC) și noua Directivă 2014/56/EU privind auditul statutar. În decursul proiectului *Audit Reporting*, o serie de rapoarte de cercetare au fost publicate, dar și o serie de Documente de Discuție (Discussion Papers), Documente de consultare (Consultation papers) respectiv un Proiect de Expunere (Exposure Draft). În 2011, IAASB a lansat documentul de consultare “*Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change*”, în 2012 invitația pentru comentarii, “*Invitation to Comment (ITC) “Improving the Auditor’s Report”*” și în 2013, proiectul de expunere cu titlul “*Proposed New and Revised International Standards on Auditing. An invitation to comment*”. Schimbările propuse în documentul din 2013 includ revizuirea standardelor ISA 700 și ISA 570, precum și elaborarea unui nou standard, ISA 701 – *Comunicarea aspectelor cheie ale auditului în*

*Raportul Auditorului Independent* (IAASB, 2013). Așa cum am menționat anterior, conceptul de a discuta problematici importante din misiunea de audit nu este neapărat nou în topic-ul raportării în audit, întrucât părțile interesate și organismele profesionale au făcut presiuni pentru ca auditorii să furnizeze informații mai relevante în raportul de audit.

Având în vedere că standardul ISA 700 a fost revizuit de câteva ori, structura raportului s-a modificat în timp, probabil cea mai importantă reformă apărând în standardele din 2015; o serie de paragrafe/secțiuni ale raportului au fost eliminate (*Paragrafele de observații și paragrafele explicative*) și înlocuite de noua secțiune *Aspecte Cheie ale Auditului*. În opinia noastră, considerăm că aceste proiecte, menite să îmbunătățească aplicarea și conținutul standardelor internaționale de audit sunt un răspuns propice la nevoile practice ale părților interesate, desprinse din practica internațională cu scopul de a restabili încrederea pe piața financiară. Astfel, apreciem ca utilă prezentarea comparativă a modificărilor și îmbunătățirilor aduse raportului de audit prin reglementările internaționale și regionale, realizate de: Comisia Europeană, IAASB, US PCAOB și Regatul Unit. Această comparație expune diferențele dintre informațiile comunicate în cadrul raportului, în ceea ce privește formatul, aplicarea reglementărilor, prevederi specifice, și alte aspecte.

Luând în considerare faptul că majoritatea membrilor spațiului de reglementare consideră că noile standarde îmbunătățesc valoarea comunicativă a raportului și aprobă noile reglementări, urmând să le și adopte, considerăm că procesul de revizuire a fost unul de succes. În următorul capitol, vom oferi o examinare a răspunsurilor oferite de părțile interesate la proiectul de revizuire din anul 2013, dar și exemple de bune practici în noua raportare în audit. Punctul nostru de vedere este că ISA 700 revizuit va contribui la reducerea decalajului de standarde deficitare. În ceea ce privește decalajul de rezonabilitate, discuția cu privire la așteptările nejustificate a părților interesate în ceea ce privește responsabilitatea auditorului, Capitolul 5 va oferi o explicație și soluționare.

#### **CAPITOLUL 4: FEEDBACK PRIMIT DE LA PĂRȚILE INTERESATE ȘI EXEMPLE DE BUNE PRACTICI ÎN RAPORTAREA ÎN AUDIT**

##### ***Sinteză, contribuții și concluzii***

O serie de cercetători și-au exprimat opinia, în cea mai mare parte favorabilă, în ceea ce privește procesul de revizuire a standardelor de audit și nevoia de schimbări ale raportării în audit (Church et al., 2008; Turner et al., 2010; Coram et al., 2011; Vanstraelen et al., 2012; Glover et al., 2012;

Mock et al., 2013). Recent, a fost analizat vechiul model de raport de audit (IAASB, 2009), luând în considerare noile standarde revizuite, propuse de organisme de reglementare, cum ar fi IAASB, AICPA, PCAOB sau Comisia Europeană.

Al patrulea capitol al acestei cercetări doctorale expune feedback-ul părților interesate cu privire la propunerile de schimbare în raportarea în audit, dar și exemple de bune practici în raportarea în audit revizuită. Prin urmare, în sub-capitolul 4.2, scopul nostru este să prezentăm feedback-ul primit de către IAASB la una dintre publicațiile din cadrul procesului de revizuire a standardelor de audit. Prin utilizarea unei examinări cantitative și calitative, bazată pe analiza scrisorilor de comentarii primite de IAASB la Proiectul de expunere din anul 2013, am determinat dacă părțile interesate consideră că noua secțiune a raportului de audit, *Aspecte cheie ale auditului*, este benefică. Având în vedere că această propunere nu s-a schimbat în mod semnificativ de la proiectul de expunere până la publicarea standardelor revizuite de audit, considerăm că analiza noastră oferă valoare adăugată în sfera cercetării, fiind o analiză liniară a comentariilor părților interesate. Pentru această examinare utilizăm o analiză cantitativă și calitativă, bazată pe analiza de conținut (Krippendorf, 2004) a scrisorilor de comentarii, codificare pe o scară Likert a răspunsurilor din scrisori în ceea ce privește nivelul de acord cu propunerile și metode statistice (analiză Post-Hoc și comparația mediilor) pentru a stabili corelații între diferite categorii de respondenți sau originea acestora. IAASB a publicat noile standarde în Ianuarie 2015, luând în considerare feedback-ul primit de la părțile interesate, în procesul de consultare. Noile standarde vor intra în vigoare pentru situațiile financiare emise după 15 Decembrie 2016, prin urmare, o perspectivă de cercetare este să analizăm modul în care acestea vor obține efectele dorite, de a oferi informații relevante părților interesate.

În continuare, în subcapitolul 4.3 examinăm vom examina rapoarte de audit în care noile reglementări ce țin de raportare au fost adoptate, pentru a evidenția exemple de bune practici. Pentru a realiza acest obiectiv, am analizat rapoarte de audit ale unor companii din Regatul Unit, unde măsuri revizuite de raportare în audit au fost adoptate din anul 2013. Am folosit o metodologie de analiză de conținut, cu scopul identificării modificărilor ce țin de structura, forma și, mai ales, conținutul rapoartelor de audit. Această metodă de lucru este o analiză a studiilor de caz, fiindcă se referă la situații care sunt studiate pe o perioadă definită (Mills et al., 2010; Yin, 2014), în cazul nostru, rapoarte de audit pentru companiile din eșantion, pentru perioada 2012-2015. O altă caracteristică a studiilor de caz este că acestea sunt “ilustrative” și pot fi folosite pentru a generaliza concluziile obținute, dar și faptul că oferă un cadru pentru

punerea în aplicare a rezultatelor obținute (Creswell, 2009). Comparând raportul de audit din anul 2012 cu rapoartele din anii următori, putem observa că acestea au fost extinse de la un raport de o pagină (în 2012), la rapoarte ce cuprind mai multe pagini în 2013 (primul an în care reforma în raportare a fost pusă în aplicare), și extins suplimentar în 2014 și 2015. În psihologie și sociologie, cercetătorii au descoperit un concept denumit *serial position effect* și *primacy effect*, care arată faptul că utilizatorii rețin mai degrabă primele informații prezentate dintr-un document, decât informațiile prezentate ulterior (Murdock & Bennet, 1962; Anderson, 1965). Nevoia poziționării opiniei auditorului în primul paragraf al raportului poate fi explicată prin acest efect, fiindcă în această abordare, părțile interesate vor reține opinia auditorului mai bine decât dacă aceasta este prezentată ulterior în raport. De asemenea, considerăm că expunerea opiniei în primul paragraf este o măsură necesară, având în vedere noua secțiune de *Aspecte Cheie ale auditului*. Dacă paragraful de opinie ar fi fost prezentat în continuare într-o secțiune din mijlocul raportului, părțile interesate ar fi avut dificultăți în înțelegerea opiniei și a conexiunii cu aspectele discutate în secțiunea *Aspecte cheie ale auditului*. Feedback-ul părților interesate în ceea ce privește această structurare a raportului este încurajator, întrucât opinia utilizatorilor este că noul raport evidențiază informațiile relevante în procesul de luare a deciziilor.

Noile standarde de audit și noul raport de audit, datorită îmbunătățirii valorii comunicative, oferă noi elemente importante pentru părțile interesate, aspect adesea solicitat de către aceștia. În consecință, prin publicarea unor noi standarde, spațiul de reglementare a reușit să acopere o parte a decalajului de așteptări: decalajul de performanță deficitară și decalajul de standarde deficitare. Cu toate acestea, partea de decalaj al rezonabilității rămâne o problemă cheie, iar părțile interesate continuă să aibă așteptări nerealiste în ceea ce privește responsabilitatea auditorului, iar acest decalaj nu poate fi redus prin reforma standardelor. În acest sens, considerăm că nivelul de educație în contabilitate și audit are un impact, iar în următorul capitol vom demonstra că părțile interesate cu nivele diferite de educație în audit, înțeleg diferit rolul unei misiuni de audit, responsabilitatea auditorului și a conducerii companiei, dar și mesajul transmis de raportul de audit, chiar și luând în considerare un raport de audit extins.

## **CAPITOLUL 5: IMPACTUL EDUCAȚIEI ÎN AUDIT ASUPRA ÎNȚELEGERII RAPORTĂRII ÎN AUDIT**

### ***Sinteză, contribuții și concluzii***

Ultimul capitol al acestei teze de doctorat aduce în discuție modul în care nivelul de cunoștințe în contabilitate și audit are un impact asupra înțelegerii, de către părțile interesate, a misiunii de

audit, a responsabilității auditorului și a mesajului transmis de raportul de audit. Rezultatele preliminare ale acestei analize arată că educația în audit are un impact asupra decalajului de așteptări a auditului (decalajul de rezonabilitate) și, în cazul în care ar fi luate măsuri pentru creșterea nivelului de educație în audit, complementar cu noile standarde de audit, per ansamblu, decalajul de așteptări a auditului ar fi redus. Considerăm că rezultatele noastre sunt o contribuție la stadiul literaturii, întrucând multe alte cercetări se concentrează pe îmbunătățirea standardelor de raportare, și nu pe creșterea nivelului de educație în audit, ca modalitate de reducere a decalajului de așteptări a auditului.

Având în vedere că raportul de audit are un număr ridicat de părți interesate, din medii diferite și cu pregătire diferită, considerăm că diferențele de înțelegere a mesajului transmis de raportul de audit poate fi explicat prin teoria sociologiei educației (Marshall, 1998). În acest sens, teoria este relevantă pentru a explica modul în care studenții, utilizați ca substituent pentru părți interesate, au o înțelegere diferită a responsabilității auditorului, bazându-ne pe nivelul lor de educație în audit – așadar, bazându-ne pe modul în care instituțiile de învățământ au aplicat procesul educațional, cu programe de studiu aliniate la standardele internaționale de educație în contabilitate. Pentru a realiza acest obiectiv, am apelat la legătura dintre sistemul educațional și profesia de audit. Motivația este simplă: această conexiune stabilește cadrul pentru studiile de audit. Unii cercetători au subliniat faptul că nu putem să ne așteptăm de la unele categorii de părți interesate să înțeleagă pe deplin rezultatul unei misiuni de audit și să aibă așteptări rezonabile de la auditori, dacă chiar și absolvenții sau studenții de la specializări de contabilitate și audit, au lacune în ceea ce privește cunoștințe fundamentale în această arie.

Pentru a determina dacă nivelul de educație are un impact asupra înțelegerii raportului de audit, bazându-ne pe studii din literatură (Fadzly & Ahmad, 2004; Siddiqui et al., 2009; Pourheydari & Abousaiedi, 2011; De Muylder et al., 2012), am construit un chestionar de 17 întrebări, prin care am analizat răspunsurile colectate de la trei categorii de studenți, utilizați ca substituenți pentru părți interesate: cu educație minimă în audit, cu studii tipice de audit, respectiv cu studii avansate de audit. În mod similar, bazându-ne pe cercetările din literatura de specialitate, am construit un număr de 4 ipoteze de cercetare, care au fost testate prin intermediul chestionarului. Răspunsurile respondenților au fost codificate utilizând o scară Likert și analizate statistic prin analiza Post-Hoc și comparația mediilor, prin One-Way ANOVA, pentru a determina corelații dintre răspunsurile date de respondenți cu nivele diferite de educație.

Am validat două teorii din cele patru ipoteze: *H2: Părțile interesate cu un nivel mai scăzut al educației în audit înțeleg greșit responsabilitățile conducerii companiei și ale auditorului.* – a fost validată. Respondenții cu studii avansate de audit și studii tipice de audit au identificat corespunzător responsabilitatea auditorilor de a emite o opinie asupra imaginii fidele prezentate în situațiile financiare, și nu în pregătirea situațiilor financiare, așa cum au considerat cei cu nivel minim al studiilor. De asemenea, *H3: Părțile interesate cu un nivel mai redus al educației în audit, nu sunt familiarizați cu procedurile de audit, asemenea celor cu un nivel ridicat al educației în audit* - a fost validată. Concluzia noastră cu privire la acest aspect este că respondenții cu un nivel ridicat al cunoștințelor de audit au răspuns “corect” la această întrebare, spre deosebire de cei cu studii minime sau tipice. Așadar, putem concluziona că nivelul de educație are un impact în reducerea decalajului de rezonabilitate.

Rezultatele analizei din acest capitol arată că educația în audit are un impact asupra decalajului de așteptări a auditului și asupra modului în care părțile interesate înțeleg responsabilitățile auditorului, și, dacă ar fi luate măsuri pentru sporirea gradului de educație a utilizatorilor, complementar cu publicarea de noi standarde, decalajul de așteptări ar putea fi redus. Chiar dacă am demonstrat aceste aspecte, adevărata provocare și perspectivă de cercetare este următoarea: cum se pot îmbunătăți aceste aspecte, cum poate fi îmbunătățit nivelul de educație de audit?

Subscriem idei că finalizarea oricărei cercetări constituie începutul unor dezvoltări viitoare sau a unor noi abordări în cercetare. Așadar, încheiem această analiză cu o serie de concluzii, limitări și perspective de cercetare.

## **CONCLUZII**

Scopul acestei cercetări a fost de oferi un răspuns la întrebarea suficienței recentelor reforme în raportarea în audit, în ceea ce privește structura, forma, conținutul și înțelegerea noului raport de audit. Ca urmare a procesului de revizuire a standardelor, raportul de audit include prezentări informaționale suplimentare, care a condus la o creștere a transparenței și a valorii comunicative a raportului. Astfel, pe baza feedback-ului oferit de părțile interesate cu privire la schimbările propuse și efectuate, considerăm că noile standarde aduc o serie de schimbări semnificative, care îmbunătățesc structura, forma și conținutul raportului de audit, astfel reducând decalajul de așteptări a auditului, parțial. Mai multe detalii cu privire la misiunea de audit sunt divulgate, precum și adăugarea noii secțiuni de *Aspecte Cheie ale Auditului* sunt elemente esențiale ale noului raport.

Luând în considerare concluziile furnizate de literatura de specialitate și organismele profesionale, am evidențiat perspectivele internaționale și europene în ceea ce privește auditul situațiilor financiare, dar și cele mai importante teorii de audit care explică obiectivele și rezultatele cercetării noastre. Am subliniat de asemenea părțile interesate ale procesului de raportare în audit și cum perspectivele lor diferite au un impact asupra modului de înțelegere a misiunii de audit. Raportarea în audit este un subiect important de discuție în sfera mai largă a cercetării în audit, iar unul dintre obiectivele noastre a fost să prezentăm spațiul de reglementare în care standardele sunt discutate. Având în vedere faptul că cei mai mulți membri ai acestui spațiu de reglementare consideră că noile standarde aduc îmbunătățiri comunicării dintre auditor și utilizatori, și avizează favorabil planurile pentru implementarea noilor reglementări, considerăm că procesul de revizuire este unul de succes.

În concordanță cu teoria încrederii inspirate și teoriei credibilității, o creștere a valorii comunicative a raportului, în ceea ce privește prezentarea informațională, va oferi părților interesate un sentiment real de sporire a utilității raportului, prin furnizarea asigurării cu privire la situațiile financiare. Considerăm că viitoare cercetări pe acest domeniu sunt binevenite, întrucând standardele au fost publicate în 2015 și vor fi aplicate începând cu Decembrie 2016. Ca atare, contribuim la literatura de specialitate prin analiza din cadrul Capitolului 4, un studiu care oferă o imagine de ansamblu asupra opiniilor părților interesate cu privire la reforma în audit, înainte ca standardele să fie finalizate. De asemenea, am evidențiat și exemple de bune practici în noua raportare în audit, o altă contribuție clară a acestei cercetări doctorale. Potențialul pentru viitoare cercetări în domeniu este clar: noile standarde doar încep să fie aplicate. Prin urmare, considerăm că o perspectivă de cercetare este analiza părților interesate cu privire la noul raport de audit, în perioada post-implementare.

Putem concluziona că decalajul de așteptări a auditului este o chestiune care a fost prezentă în procesul de audit de peste două decenii (Porter, 1999). În ceea ce privește decalajul de standarde deficitare și decalajul de performanță deficitară, considerăm că noile standarde de audit reduc aceste deficiențe, cu prevederi mai clare cu privire la responsabilitățile auditorului, independența și conduita lor în misiunea de audit. Noile standarde, de asemenea, contribuie la îmbunătățirea mesajului transmis de auditori în raport, dar în ceea ce privește înțelegerea acestui mesaj, considerăm că mai multe eforturi trebuie depuse. În acest sens, considerăm că educația în audit are un impact în reducerea ultimei componente a decalajului de așteptări în audit, decalajul de rezonabilitate, iar în Capitolul 5 ne-am prezentat aportul la literatura de specialitate, prin expunerea



modului în care nivelul de educație în audit al părților interesate are un impact asupra înțelegerii responsabilității auditorului și a conducerii, a procesului de audit, etc.

Reflectăm că aceste concluzii sunt relevante pentru organismele de reglementare și pentru organizațiile profesionale, pentru a demara procedurile de educare a publicului cu privire la acțiunile unei misiuni de audit și responsabilitățile persoanelor implicate. Standardele internaționale de educație în contabilitate, aplicate în mod corespunzător de către organizațiile profesionale în vederea pregătirii candidaților aspiranți la profesia contabilă, pot să asigure că acești viitori profesioniști vor respecta corespunzător standardele de audit și etice, pentru reducerea decalajului de performanță deficitară.

Profesia de audit continuă să se confrunte cu numeroase provocări. Investitorii și piețele de capital se bazează pe capacitatea profesiei de a le depăși. Dacă trecutul este un exemplu, profesia nu va dezamăgi și va răspunde adecvat nu doar provocărilor cunoscute, dar și celor necunoscute. Întrucând solicitarea ca auditorii să ofere informații suplimentare în raport a fost o solicitare a investitorilor, părțile interesate au obținut un răspuns consistent și corespunzător la această solicitare, având în vedere reforma IAASB în această direcție.

## **LIMITELE CERCETĂRII**

În paragrafele anterioare am subliniat concluziile și contribuțiile pe care această cercetare le-a adus la stadiul cunoașterii. Cu toate acestea, trebuie să subliniem și limitele cercetării, după cum urmează:

- Extinderea relației dintre raportarea în audit și raportarea sau guvernanta corporativă ar fi permis o subliniere mai clară a impactului pe care guvernanta îl are asupra raportării în audit;
- Ar putea exista și alte teorii care să explice rezultatele cercetării noastre, având în vedere literatura vastă din domeniul auditului;
- Eșantionul de lucrări selectate pentru analiza literaturii de specialitate s-ar putea să nu includă, exhaustiv, toate cercetările din domeniul cercetării, în perioada selectat, întrucât căutarea s-a bazat pe cuvinte cheie, așadar anumite lucrări ar fi putut fi omise în cazul în care cuvintele cheie nu au fost găsite în procesul de căutare;
- În analiza evolutivă a standardelor de raportare în audit, în cazul standardelor naționale, am selectat doar standardele și organele de reglementare din România și Regatul Unit, eșantionul ar trebui mărit la toate statele membre UE;

- Feedback-ul părților interesate în ceea ce privește schimbările aduse în raportarea în audit este aferent propunerilor de schimbare din anul 2013, datorită schimbărilor minore între propunere și standardele finale. Pentru o analiză mai riguroasă, ar trebui realizată o analiză a feedback-ului în perioada post-implementare;
- Analiza de exemple de bune practici s-a concentrat doar asupra rapoartelor de audit emise pentru companiile din sub-sectorul de comerț cu amănuntul, așadar rezultatele și exemplele de *Aspecte cheie ale auditului* sunt specifice acestui sector. Pentru o examinare mai exactă, eșantionul de companii/rapoarte ar putea fi extins la toate companiile cotate pe FTSE100;
- La analiza răspunsurilor chestionarului, trebuie să luăm în considerare prejudecățile respondenților; de asemenea, s-ar putea elimina răspunsurile Neutre, pentru a verifica existența impactului negativ al răspunsurilor neutre asupra corelațiilor dintre răspunsurile date de diferite categorii de respondenți.

## **PERSPECTIVELE CERCETĂRII**

Cercetarea permite dezvoltarea unor direcții de cercetare viitoare, cum ar fi:

- Extinderea relației dintre raportarea în audit și raportarea sau guvernanta corporativă ar fi permis o subliniere mai clară a impactului pe care guvernanta îl are asupra raportării în audit;
- O extindere a analizei evolutive a standardelor de raportare în audit, în cazul reglementărilor naționale la nivelul statelor UE;
- O analiză a feedback-ului părților interesate în ceea ce privește noile reglementări de raportare în audit, pe baza unor chestionare, la nivel național sau, mai potrivit, european sau internațional;
- Extinderea exemplilor de bune practici în raportare la nivelul întregului eșantion de companii listate pe FTSE100;
- O examinare a impactului educației în audit asupra înțelegerii raportului de audit, prin studiul perspectivei unor categorii de părți interesate diferite (auditori, investitori profesionali și non-profesionali, analiști financiari etc.) asupra responsabilității auditorilor, la nivel național, sau, mai potrivit, european sau internațional;
- Dezvoltarea unor metode pentru îmbunătățirea educației în audit, fie cu ajutorul organismelor profesionale, organismelor de reglementare, asociațiilor de investitori, etc.