
Noile tendințe de raportare în audit exemple de bune practici BVB

Melinda Timea, FÜLÖP,
Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca,
E-mail: fulop_melinda@yahoo.de

Rezumat

Studiul prezintă aspecte relevante privind evoluția raportării în audit în perioada post criză economică. Motivația care a determinat autorul să abordeze această temă privind noile tendințe de raportare în audit a fost actualitatea și importanța acordată noului raport de audit extins. Astfel, la nivelul literaturii de specialitate s-au analizat o serie de studii privind evoluția raportării în audit și rolul pe care îl are. În urma delimitării conceptuale și prezentării studiului privind literatura de specialitate, autorul a întreprins o cercetare empirică care a vizat modificările aduse raportului de audit pentru anii 2015 respectiv 2016. Ca urmare a acestei analize, rezultă că, majoritatea entităților cotate la bursa de valori au respectat noua structură a raportului de audit pentru anul 2016.

Cuvinte-cheie: Raportarea în audit, Big 4, aspecte cheie de audit, opinie de audit

Clasificare JEL: M40, M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Fülöp, M.T. (2018), New tendencies in audit reporting, examples of good practices BVB, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 2(150)/2018, pp. 249-260,
DOI: 10.20869/AUDITF/2018/150/010

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2018/150/010>
Data primirii articolului: 20.09.2017
Data revizuirii: 22.01.2018
Data acceptării: 07.02.2018

Introducere

Odată cu schimbările economice din întreaga lume, riscurile și presiunile la care auditorii sunt supuși au crescut și, de asemenea, nevoia unei comunicări mai bune și mai transparente nu este de neglijat. Puterile legislative din întreaga lume au reacționat prin emiterea unor reglementări și recomandări care să contribuie la o mai bună informare a utilizatorilor de situații financiare și non financiare, prin îmbunătățirea raportării și comunicării auditorilor cu părțile interesate.

Nevoia modificării structurii raportului de audit și schimbările aferente profesiei contabile și de audit este un subiect discutat și acceptat atât de organismele de reglementare, cât și de profesioniștii contabili. Evoluția din ultimul deceniu a sistemului economic și financiar, destabilizat în urma scandalurilor financiare precum Enron, Woldcom, Parmalat etc., au condus la revizuirea și adoptarea unor standarde revizuite. Ca urmare a acestor scandaluri financiare și a crizei globale financiare, utilizatorii de informații financiare auditate doresc să aibă acces la mai multe informații privind entitățile auditate și situațiile financiare ale acestora. Astfel a apărut secțiunea de aspecte cheie din cadrul raportului de audit.

De aceea, am considerat a fi utilă analiza modului de implementare a noului raport de audit la nivelul entităților cotate la BVB din prima categorie. Scopul vizat este acela de a evidenția noile tendințe de raportare, respectiv pentru a sublinia introducerea aspectelor cheie, respectiv a informațiilor suplimentare cerute de noile standarde.

În literatura de specialitate, *calitatea informațiilor este descrisă ca fiind „seva piețelor puternice”* (He ș.a., 2009). Ținând cont de această afirmație, atât organismele de reglementare, cât și practicienii au fost și sunt preocupați de a determina factorii care influențează calitatea situațiilor financiare, scopul final fiind îmbunătățirea calității documentelor emise.

Responsabilitatea auditorilor este un subiect care a adus în ultima perioadă o serie de controverse atât în mediul academic, cât și în mediul practic la nivelul organismelor profesionale. Riscurile la care se expun auditorii au crescut considerabil în ultimul timp și din cauza schimbărilor economice care au avut loc la nivel mondial. Prin urmare, percepția publicului și a încrederii pe care o oferă auditorului a scăzut din cauza scandalurilor financiare și a eșecurilor din ultima

perioadă. Ca o reacție a organismelor profesionale privind aceste aspecte, a fost dezvoltarea standardelor internaționale de audit prin revizuirea celor existente și publicarea de noi standarde. Pe de altă parte, considerăm că aceste polemici între auditori și părțile interesate au apărut și ca urmare a dezinformării sau inducerii în eroare a părților interesate, prin situațiile financiare. Așadar, îmbunătățirea raportării financiare și a raportului de audit a fost o necesitate pentru restabilirea încrederii în informațiile furnizate.

Deși opinia auditorului este foarte importantă, se consideră că raportul de audit statutar ar trebui să furnizeze mai multă transparență cu privire la acțiunile întreprinse de auditorul statutar într-o misiune de audit și cum ajunge acesta la rezultatele muncii sale. Astfel, luând în considerare că auditorii statutari au acces mai amplu la informațiile companiei decât orice altă profesie, auditorii statutari se află în poziția unică de a livra mai mult decât un raport admis/respins (Kiss ș.a., 2015). În acest context au apărut noile reglementări emise în ianuarie 2015 de organismul internațional de reglementare în domeniul auditului (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare – IAASB) cu aplicabilitate din 15 decembrie 2016. Aceste standarde au menirea de a restructura și de a dezvolta raportul de audit, în scopul de a furniza mai multe informații privind aspectele cheie pe care auditorul le consideră cele mai importante în misiunea sa.

Majoritatea studiilor realizate de cercetătorii în domeniul auditului din ultimul deceniu au vizat măsurarea calității raportării în audit, prin prisma beneficiilor aduse utilizatorilor în urma misiunii de audit. De asemenea, cercetătorii au analizat și modalitățile de extindere a raportului de audit, în vederea includerii unor informații cu privire la compania auditată, despre care utilizatorii consideră că i-ar ajuta în procesul decizional.

1. Abordări conceptuale privind raportarea în audit

Raportul de audit reprezintă rezultatul „muncii” auditorului, finalitatea misiunii de audit. Francis (2004) afirmă că, din 1989 au existat două tipuri esențiale de raportare de audit emise în SUA: un raport standard (fără rezervă) și raportul de audit modificat pentru incertitudinea în ceea ce privește continuitatea activității. Putem însă spune că o misiune de audit nu aduce plus-valoare dacă publicul nu are încredere în informațiile

oferite de auditor, sau dacă se consideră că acesta ar putea oferi mai mult de atât (Maijoor și Vanstraelen, 2012; Mock ș.a., 2013).

Cuvântul „audit” provine de la cuvântul latin *auditus*, care se traduce prin „a auzi” și se referă la susținerea integrității raportării financiare și a conduitei de afaceri, cât și la căutarea adevărului. Rolul auditului este critic în societate, pentru menținerea încrederii în operațiunile de afaceri pe piețele de capital și în sectorul public. În accepțiunea modernă, auditul s-a concentrat pe analiza situațiilor financiare publice raportate, în conformitate cu principiile contabile general acceptate (Percy, 1997).

La nivel internațional, IFAC, prin standardul *ISA 700 – Raportul auditorului independent asupra unui set complet de situații financiare cu scop general* reglementează modalitatea de exprimare a opiniei auditorului precum și forma raportului de audit pe care acesta îl va alcătui (Manualul de Reglementare Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, 2015, Volum 1). În vederea formării unei opinii, ISA 700, prin Articolele 11-15, stipulează faptul că auditorul trebuie:

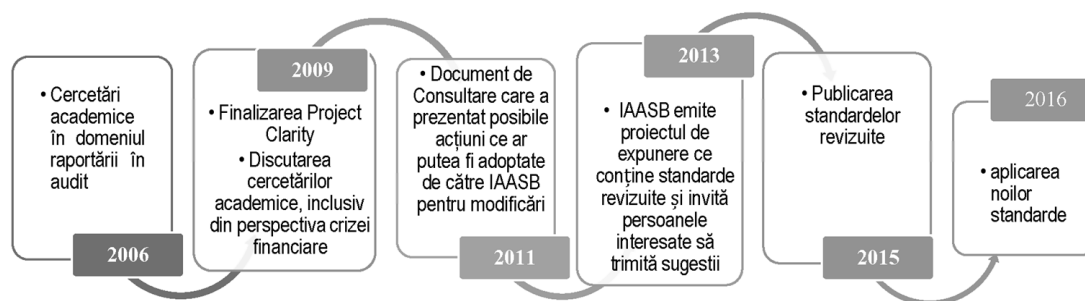
- să obțină probe suficiente care să susțină concluzia sa (ISA 330);
- să evalueze dacă situațiile financiare prezintă o imagine fidelă, în concordanță cu reglementările aplicabile entității – cadrul de raportare financiară (IAASB, 2009):
 - prin politici contabile aplicate în conformitate cu cadrul de raportare;
 - prin estimări contabile rezonabile;
 - prin informații relevante, credibile, comparabile și inteligibile;
 - prin situații financiare ce conțin terminologia corectă și informații de clarificare suficiente pentru ca utilizatorii acestora să înțeleagă operațiunile desfășurate.

În cazul în care opinia auditorului nu este una favorabilă, IFAC precizează, în ISA 705, următoarele aspecte (Manualul de Reglementare Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, 2015, Volum 1):

- Auditorul va exprima o „opinie calificată” atunci când va ajunge la concluzia că este imposibil să fie exprimată o opinie „curată”, dar denaturările ce ar putea apărea datorită problemelor detectate nu sunt atât de semnificative (Art. 7);
- Auditorul va fi în „imposibilitatea exprimării unei opinii” atunci când efectul limitării ariei de aplicabilitate este atât de semnificativ, încât auditorul nu a reușit să obțină probe de audit suficiente pentru exprimarea unei opinii (Art. 9);
- Auditorul va exprima o „opinie defavorabilă” atunci când efectul de dezacord este foarte semnificativ, concluzia fiind că situațiile financiare prezintă o imagine eronată și incompletă a operațiunilor desfășurate de entitate (Art. 8);
- La oricare dintre aceste opinii, auditorul trebuie să adauge un paragraf explicativ în care să explice motivele care stau la baza opiniei sale.

De-a lungul timpului, standardele de audit au suferit o serie de modificări și îmbunătățiri menite să conducă la facilitarea înțelegerii lor, la simplificarea aplicării și la soluționarea diferitelor neclarități sesizate de către practicieni în aplicarea raționamentului profesional. Astfel, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare a dezvoltat mai multe proiecte de îmbunătățire a conținutului acestor reglementări. Aceste proiecte au avut ca scop stabilirea unor convenții ce trebuie respectate de către Consiliul emitent al ISA în formularea și emiterea viitoarelor standarde, precum și obligațiile auditorilor privind aplicarea acestor standarde (Kiss ș.a., 2015). Sinteza reformelor din domeniul auditului sunt prezentate în **Figura nr. 1**:

Figura nr. 1. Procesul de revizuire a standardelor, efectuat de IAASB în perioada 2006-2016



Sursa: Proiecție proprie

2. Metodologia cercetării

În mod curent, lucrările de specialitate definesc metodele de incursiune științifică și construcție a textului unei lucrări ca fiind o „cale” de urmat în activitatea de cercetare pentru îndeplinirea obiectivelor, adică pentru informare și formare. Procedeele, tehnicile și instrumentele utilizate în incursiunea științifică sunt componente ale metodei, privite ca elemente de sprijin sau ca modalități concrete de valorificare a acesteia (Gray ș.a.2007, Dunbar și Weber, 2014, Kiss ș.a. 2015).

Demersul de cercetare, prezintă o incursiune logică în abordarea raportării în audit, care se bazează pe o cercetare pozitivă, prin încercarea de a explica și prezice practicile de raportare în audit actuale dar, în același timp, și o cercetare normativă care în schimb, caută să obțină și să prevadă standardele de raportare în audit „optime”.

Pentru atingerea obiectivelor fixate de această cercetare, ne bazăm pe o abordare calitativă pentru a rezuma aspectele ce vor fi discutate în fiecare secțiune. Folosim cercetarea calitativă când, spre exemplu, setăm cadrul de reglementare a raportării în audit. Prin utilizarea unei abordări de la general la particular (Gray ș.a., 2007), începem orice analiză de la prezentarea conceptelor, luând în considerare descoperirile oferite de cercetarea academică și organismele profesionale.

Astfel, au fost analizate rapoartele de audit pentru anii 2015 respectiv 2016 pentru entitățile cotate la BVB categoria Premium. Am examinat rapoartele anuale și rapoartele de audit ale fiecărei companii, din perioada 2015-2016 pentru a evidenția modificările aduse raportului de audit.

În ceea ce privește științele umane și sociale, în această cercetare, ne bazăm pe observația non-participativă (Lesage și Wechtler, 2012), metodă de cercetare inductivă, pe analiza de documente și pe tehnica de comparație. Reformele din domeniul auditului au fost punctate prin metoda transversală, care se aplică cu precădere asupra aspectelor teoretice, unde am prezentat o incursiune istorică a celor mai importante reforme din domeniul auditului. Pornind de la aceeași idee, cercetarea este continuată de o examinare a modificărilor și îmbunătățirilor aduse raportului de audit, prin prisma reglementărilor internaționale. Finalizând cercetarea cu un exemplu de bune practici privind raportul de audit pentru entitățile cotate la BVB categoria Premium, pentru care am apelat la metoda observație și

investigație, în vederea filtrării elementelor esențiale ale raportului de audit și aspecte referitoare la modificarea acestuia.

3. Cercetarea empirică privind noile practici de raportare în audit

Motivarea selecției eșantionului

Pentru realizarea acestui cercetări empirice am ales să ne raportăm la entități listate la bursă, în primul rând pe piața internă la categoria Premium, Bursa de Valori București, deoarece am dorit să realizăm o analiză a raportării în audit în România. Am ales BVB categoria Premium întrucât am considerat că aceste companii sunt cei mai importanți actori din piața de capital.

Perioada analizată și sursele de informare

Am examinat rapoartele anuale și rapoartele de audit ale fiecărei companii, din perioada 2015-2016, pentru a evidenția modificările aduse raportului de audit.

Metodologie

Pentru realizarea cercetării empirice am pornit de la rapoartele anuale și/sau rapoartele de audit publicate de companii pe site-ul bursei (BVB, pe site-ul Comisiei Naționale de Valori Mobiliare și pe paginile de internet ale companiilor). În ceea ce privește BVB/CNVM, informațiile postate nu sunt întotdeauna actualizate, astfel că am apelat într-un final la website-urile entităților.

Pentru realizarea obiectivului propus am parcurs următorii pași:

- Descărcarea informațiilor necesare pentru analiză (rapoarte anuale-rapoarte de audit);
- Selectarea datelor din raportul anual/raportul de audit;
- Consemnarea datelor în ceea ce privește:
 - Auditorul fiecărei companii: în această etapă am consemnat ce firmă de audit realizează misiunile pentru fiecare companie, în funcție de apartenența la Big 4 sau nu: Deloitte, KPMG, Ernst&Young, PricewaterhouseCoopers și altele;
 - Opinia emisă de auditor: opinie fără rezerve, opinie cu rezerve, opinie contrară, imposibilitatea exprimării unei opinii;

- În cazul în care compania listată a schimbat auditorul, am căutat informații cu privire la motivația schimbării;
- În cazul în care opinia auditorului s-a schimbat de la an la an (datorită schimbării firmei de audit sau din alte cauze), am căutat informații și lămuriri în raportul de audit;
- Analiza structurii raportului de audit (extindere);
- Analiza aspectelor cheie pentru rapoartele din 2016.
- Aplicarea metodologiei de analiză și analiza propriu zisă;
- Interpretarea datelor obținute.

Legislație

Înainte de a prezenta rezultatele analizei considerăm că este necesar să fixăm un context legislativ. Pentru societățile listate la bursă există obligativitatea

întocmirii de rapoarte trimestriale, semestriale și anuale și transmiterea acestora către autoritățile de reglementare a pieței de capital.

Valoare adăugată

Prin această cercetare dorim să subliniem diferențele între raportul de audit pe care îl cunoșteam până acuma și noul raport de audit, care conține și aspectele cheie și, totodată, este un raport extins.

Descrierea eșantionului

Eșantionul de companii alese este format din companiile listate la Bursa de Valori București la categoria Premium, respectiv primele 23 de companii. În tabelele următoare am realizat o sinteză a acestor companii:

Tabelul nr. 1. Firmele din categoria Premium listate la Bursa de Valori București					
		2015		2016	
		auditor	opinie	auditor	opinie
1	BANCA TRANSILVANIA S.A.	KPMG	fără rezervă	PWC	fără rezervă
2	SSIF BRK FINANCIAL GROUP SA	ALTELE	cu rezervă	ALTELE	cu rezervă
3	C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA	DELOITTE	fără rezervă	DELOITTE	fără rezervă
4	S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.	DELOITTE	cu rezervă	DELOITTE	fără rezervă
5	BRD – GROUPE SOCIETE GENERALE S.A.	ERNST&YOUNG	fără rezervă	ERNST&YOUNG	fără rezervă
6	S.N.G.N. ROMGAZ S.A.	DELOITTE	fără rezervă	DELOITTE	fără rezervă
7	OMV PETROM S.A.	ERNST&YOUNG	fără rezervă	ERNST&YOUNG	fără rezervă
8	BURSA DE VALORI BUCUREȘTI SA	ALTELE	fără rezervă	PWC	fără rezervă
9	SIF TRANSILVANIA S.A.	PWC	cu rezervă	DELOITTE	cu rezervă
10	SIF BANAT CRIȘANA S.A.	KPMG	cu rezervă	PWC	fără rezervă
11	CONPET SA	KPMG	fără rezervă	ALTELE	fără rezervă
12	Med Life S.A.	DELOITTE	fără rezervă	DELOITTE	fără rezervă
13	SOCIETATEA ENERGETICĂ ELECTRICA S.A.	KPMG	fără rezervă	KPMG	fără rezervă
14	SIF MOLDOVA S.A.	DELOITTE	fără rezervă	DELOITTE	fără rezervă
15	SIF MUNTENIA S.A.	KPMG	fără rezervă	KPMG	fără rezervă
16	SIF OLTENIA S.A.	ALTELE	fără rezervă	ALTELE	fără rezervă
17	IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A.	DELOITTE	cu rezervă	DELOITTE	fără rezervă
18	S.N. NUCLEARELECTRICA S.A.	ALTELE	cu rezervă	ALTELE	cu rezervă
19	BANCA COMERCIALĂ CARPATICA S.A.	DELOITTE	fără rezervă	DELOITTE	fără rezervă
20	FONDUL PROPRIETATEA	DELOITTE	fără rezervă	DELOITTE	fără rezervă
21	BIOFARM S.A.	ALTELE	fără rezervă	ALTELE	fără rezervă
22	ANTIBIOTICE S.A.	ALTELE	cu rezervă	ALTELE	fără rezervă
23	ELECTROMAGNETICA SA	ALTELE	fără rezervă	DELOITTE	cu rezervă

Sursă: Proiecție proprie

4. Analiza și prezentarea rezultatelor

O primă analiză pe care am efectuat-o a fost o distribuție a firmelor de audit la companiile din eșantion. În **Tabelul nr. 1** putem observa că pe piața de capital din România, în perioada 2015-2016 companiile au preferat să aleagă

firmе de audit din grupul Big 4, în proporție de aproximativ 60-75%. Din eșantionul de 23 de companii, în medie, șapte companii apelează la serviciile unui auditor care nu face parte din grupul Big 4. Putem observa faptul că dintre firmele de audit din grupul Big 4, Deloitte și KPMG sunt auditorii mai căutați decât PwC sau Ernst&Young.

	2015		2016	
	Număr	Pondere (%)	Număr	Pondere (%)
Deloitte	8	34,78%	10	43,48%
Ernst&Young	2	8,70%	2	8,70%
KPMG	5	21,74%	2	8,70%
PWC	1	4,35%	3	13,04%
Altele	7	30,43%	6	26,09%
	23	100,00%	23	100,00%

Sursă: Proiecție proprie

Tabelul nr. 2 prezintă o distribuție a firmelor de audit prin care putem observa că în 2015, 70% din companii erau auditate de o firmă din Big 4, urmând ca în 2016 acest procent să crească la 74%.

În cadrul conceptual, prin abordarea conceptuală a raportării în audit am stabilit rolul, scopul și obiectivul unui raport de audit, dar și structura acestuia, împreună cu tipul de opinie pe care auditorul o poate exprima. Opinia fără rezerve este exprimată atunci când auditorul consideră că o companie a prezentat situații financiare care prezintă o imagine fidelă a operațiunilor companiei, sub toate aspectele semnificative. Opinia cu rezerve

este exprimată atunci când auditorul consideră că unele aspecte nu sunt în totalitate în conformitate cu cadrul de raportare, dar abaterile nu sunt foarte semnificative. Opinia contrară apare atunci când abaterile sunt semnificative și importante, iar în cazul în care probele de audit nu sunt suficiente sau nu sunt relevante, auditorul este pus în situația imposibilității exprimării unei opinii.

În **Tabelul nr. 3** am realizat o reprezentare a opiniilor exprimate de auditori asupra situațiilor financiare ale companiilor din eșantionul selectat de la BVB Categoria Premium.

	2015		2016	
	Fără rezervă	Cu rezervă	Fără rezervă	Cu rezervă
Deloitte	6	2	8	2
Ernst&Young	2	0	2	0
KPMG	4	1	2	0
PWC	0	1	3	0
Altele	4	3	4	2
	16	7	19	4

Sursă: Proiecție proprie

Așa cum se poate observa din **Tabelul nr. 3** auditorii au exprimat de multe ori opinii fără rezerve pentru anii 2015 respectiv 2016. Cele mai multe opinii cu rezervă (per

total pe toate companiile în cei doi ani) sunt exprimate de cabinete altele decât cele din Big 4, urmate de Deloitte.

În cele ce urmează, vom analiza dacă există o legătură între opiniile emise de auditori și colaborarea dintre auditor și client. În acest sens, pornim de la ipoteza că opinia poate fi influențată atât datorită unei colaborări îndelungate, cât și ca urmare a schimbării firmei de audit. În primul rând, în cazul a 15 companii, atât auditorul, cât și opinia auditorului este aceeași. În cazul a trei firme

rămâne același auditor dar se schimbă opinia acestuia, de la opinie cu rezervă la opinie fără rezervă. Astfel, putem remarca o îmbunătățire, de asemenea, în cazul a trei firme se schimbă auditorul dar nu se modifică opinia fără rezervă și, nu în ultimul rând, avem două companii la care se schimbă auditorul și se modifică și opinia acestuia.

Tabelul nr. 4. Evoluția opiniei asupra situațiilor financiare și colaborarea între auditor și client

1	BANCA TRANSILVANIA S.A.	KPMG	fără rezervă	PWC	fără rezervă
2	S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.	DELOITTE	cu rezervă	DELOITTE	fără rezervă
3	BURSA DE VALORI BUCUREȘTI SA	ALTELE	fără rezervă	PWC	fără rezervă
4	SIF BANAT CRIȘANA S.A.	KPMG	cu rezervă	PWC	fără rezervă
5	CONPET SA	KPMG	fără rezervă	ALTELE	fără rezervă
6	IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A.	DELOITTE	cu rezervă	DELOITTE	fără rezervă
7	ANTIBIOTICE S.A.	BDO	cu rezervă	BDO	fără rezervă
8	ELECTROMAGNETICA SA	ALTELE	fără rezervă	DELOITTE	cu rezervă

Sursă: Proiecție proprie

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. Această comparație expune diferențele dintre informațiile comunicate în cadrul raportului înainte de 15 decembrie 2016 și după 15 decembrie 2015 în ceea ce privește formatul.

Figura 2. Evoluția raportului de audit în perioada de referință

înainte de 15 decembrie 2016	după 15 decembrie 2016
<ul style="list-style-type: none"> • Titlu • Destinat • Paragraf introductiv • Responsabilitatea conducerii • Responsabilitatea auditorului • Opinia auditorului • Baza pentru opinie • Alte responsabilități de raportare • Numele partenerului de audit • Semnătura • Adresa • Data 	<ul style="list-style-type: none"> • Titlu • Destinat • Opinia auditorului • Baza pentru opinie • Continuitatea activității • Aspecte cheie de audit • Alte informații • Responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare • Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare • Alte responsabilități de raportare • Numele partenerului de audit • Semnătura auditorului • Adresa auditorului • Data raportului auditorului

Sursă: Proiecție proprie

Pentru a realiza comparația între cele două tipuri de raportări considerăm utilă analiza dimensiunii celor două tipuri de rapoarte pentru eșantionul analizat de noi,

urmând să analizăm și modificările conținutului, în special, modificările privind noile elemente care vizează aspecte cheie ale auditului.

Tabelul nr. 5. Evoluția raportului de audit în perioada de referință

		2015	2016
1	BANCA TRANSILVANIA S.A.	2	12
2	SSIF BRK FINANCIAL GROUP SA	4	5
3	C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA	3	4
4	S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.	3	4
5	BRD – GROUPE SOCIETE GENERALE S.A.	3	8
6	S.N.G.N. ROMGAZ S.A.	3	5
7	OMV PETROM S.A.	3	9
8	BURSA DE VALORI BUCUREȘTI SA	5	5
9	SIF TRANSILVANIA S.A.	3	5
10	SIF BANAT CRIȘANA S.A.	5	7
11	COMPET SA	3	5
12	Med Life S.A.	2	5
13	SOCIETATEA ENERGETICĂ ELECTRICA S.A.	3	6
14	SIF MOLDOVA S.A.	3	5
15	SIF MUNTENIA S.A.	4	6
16	SIF OLTENIA S.A.	3	5
17	IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A.	3	5
18	S.N. NUCLEARELECTRICA S.A.	3	5
19	BANCA COMERCIALĂ CARPATICA S.A.	3	6
20	FONDUL PROPRIETATEA	2	5
21	BIOFARM S.A.	2	5
22	ANTIBIOTICE S.A.	2	5
23	ELECTROMAGNETICA SA	3	4

Sursă: Proiecție proprie

Din **Tabelul nr. 5** reiese că în anul 2015, în medie, un raport de audit conținea aproximativ trei pagini iar în anul 2016 acesta se extinde la cinci-șase pagini în medie. Extinderea raportului apare și ca urmare a introducerii aspectelor cheie ale auditului. În continuare, ne îndreptăm atenția asupra discuțiilor privind aspectele cheie de audit, care reprezintă un element de noutate în cadrul rapoartelor și considerăm că reprezintă un element central al acestora.

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 în literatura de specialitate, deoarece noua secțiune KAM este menită, așa cum specifică IAASB, să asiste utilizatorii, chiar și numai prin evidențierea unor elemente pe care auditorul le consideră

relevante în ceea ce privește situațiile financiare ale companiei (Cordoș și 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 modul în care compania a răspuns la diferite elemente relevante din cadrul situațiilor financiare; dacă răspunsul companiei este adecvat, auditorul își va exprima acordul, aducând astfel credibilitate concluziilor prezentate în situațiile financiare, prin urmare aducând un aport economic și social.

Figura 3. Diferența între entități de interes public și alte entități

Entități de interes public	Alte entități
<ul style="list-style-type: none"> • Raportul de audit conține aspectele cheie prezentate de auditor • Suplimentar, pot fi incluse cerințe în ceea ce privește raportul de audit de către reglementator 	<ul style="list-style-type: none"> • Aspectele cheie se prezintă doar dacă cere legislația specifică sau entitatea auditată • Suplimentar, pot fi incluse cerințe în ceea ce privește raportul de către reglementator

Sursă: Proiecție proprie

Din eșantionul nostru am ales două categorii de entități în vederea analizării aspectelor cheie. Alegerea noastră a fost realizată pe baza omogenității firmelor din

respectivelor categorii. În primul rând, ne-am îndreptat atenția asupra instituțiilor bancare iar apoi am analizat societățile de investiții financiare.

Tabelul nr. 6. Instituțiile bancare din eșantionul de referință

Nr. crt.	Instituții de credit	2016	Auditor
1	BANCA TRANSILVANIA S.A.	Aspecte cheie de audit: 1. Deprecierea creditelor și a avansurilor acordate clienților. 2. Tratatamentul fiscal al câștigului realizat dintr-o cumpărare în condiții avantajoase apărute ca urmare a achiziției Volksbank S.A. 2015. 3. Provizioanele aferente litigiilor pentru clauzele abuzive din contractele de credite.	PwC
2	BRD – GROUPE SOCIETE GENERALE S.A.	Aspecte cheie de audit: 1. Ajustări pentru deprecierea creditelor și avansurilor acordate clienților. 2. Provizioane pentru litigii și alte riscuri și cheltuieli. 3. Tehnologia informației și sistemele relevante pentru raportarea financiară.	Ernst & Young
3	BANCA COMERCIALĂ CARPATICA S.A.	Aspecte cheie de audit: 1. Continuitatea activității 2. Deprecierea creditelor și a avansurilor acordate clienților	Deloitte

Sursă: Proiecție proprie

Unul dintre elementele comune analizate la cele trei bănci din eșantionul nostru vizează deprecierea creditelor și avansurilor acordate clienților. Considerăm că acest aspect este unul de importanță majoră pentru bănci datorită creditelor acordate. Pentru a evita problemele legate de depreciere, conducerea băncilor aplică un proces complex de estimări și utilizează raționamentul profesional în luarea deciziilor. O astfel de analiză este realizată în mod inerent în condiții de incertitudine, implicând evaluarea unei multitudini de elemente, respectiv utilizarea de ipoteze, inclusiv cu

privire la situația financiară a contrapartidei, fluxurile așteptate de numerar ale debitorilor precum și intrările nete de numerar așteptate din potențiala vânzare a garanțiilor. O atenție deosebită este acordată aspectelor noi sau care au o evoluție importantă pe parcursul anului 2015, așa cum este Legea nr.77/2016 privind darea în plată.

Provizioanele aferente litigiilor pentru clauzele abuzive din contractele de credit, înregistrate în linia „Provizioanelor pentru litigii, riscuri și cheltuieli”, deoarece măsurarea acestora presupune o serie de

judecăți semnificative, precum și estimările efectuate de către conducerea băncii. Provizioanele pentru litigii și alte riscuri sunt importante pentru audit deoarece procesul de determinare a acestor provizioane este unul complex și implică un nivel ridicat de raționament profesional. Procedura de audit include, printre altele, o

evaluare a guvernanței băncii în această privință, a proceselor și controalelor interne legate de constituirea provizioanelor, precum și a ipotezelor conducerii, având în vedere explicațiile și documentația furnizată de către conducere și consilierii juridici pentru constituirea provizioanelor semnificative.

Tabelul nr. 7. Societăți de investiții financiare

Nr. crt.	Societăți de investiții financiare	2016	Auditor
1	SSIF BRK FINANCIAL GROUP SA	Aspecte cheie de audit: 1. Evaluarea activelor financiare și recunoașterea veniturilor. 2. Separarea activelor proprii de activele clienților. 3. Provizioanele pentru litigii și datorii contingente.	BDO
2	SIF TRANSILVANIA S.A.	Aspecte cheie de audit: 1. Evaluarea activelor financiare.	Deloitte
3	SIF BANAT CRIȘANA S.A.	Aspecte cheie de audit: 1. Evaluarea instrumentelor financiare.	PwC
4	SIF MOLDOVA S.A.	Aspecte cheie de audit: 1. Evaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare la valoare justă. 2. Evaluarea deprecierii activelor financiare disponibile pentru vânzare.	Deloitte
5	SIF MUNTENIA S.A.	Aspecte cheie de audit: 1. Evaluarea instrumentelor financiare.	KPMG
6	SIF OLTENIA S.A.	Aspecte cheie de audit: 1. Evaluarea instrumentelor financiare.	Altele

Sursă: Proiecție proprie

Evaluarea activelor financiare este unul dintre aspectele cheie care a fost analizat în cazul celor șase societăți de investiții financiare. Pentru a analiza aspectul cheie de audit, auditul s-a axat pe evaluarea controalelor cheie cu privire la procesul de evaluare al investițiilor clasificate drept active financiare disponibile pentru vânzare. Testarea controalelor efectuate ajută la elaborarea procedurilor de audit cu privire la procesul de evaluare al acestora. Pentru a analiza metodologia de evaluare, a fost selectat un eșantion de investiții nelistate, în a căror evaluare au fost folosite modele de evaluare care conțin anumite ipoteze de evaluare. Auditorii au implicat proprii specialiști evaluatori, care au analizat metodologia de evaluare, ipotezele și datele folosite de evaluatorii interni ai SIF. Rezultatele estimate au fost consecvente cu cele incluse în evaluările SIF. Auditorii au evaluat dacă scăderea valorii juste a unui eșantion de investiții de capital ale SIF s-a realizat cu acuratețe și, de asemenea, au analizat dacă aceasta a fost reflectată corespunzător în conformitate cu cerințele IFRS și

politicile contabile ale SIF în situațiile financiare individuale. De asemenea, auditorii au analizat dacă modificările valorii juste au fost reflectate corect în situațiile financiare individuale.

În analizarea situațiilor financiare individuale, auditorii au luat în calcul dacă acestea reflectă corespunzător toate informațiile semnificative cu privire la investițiile financiare disponibile pentru vânzare, prezentarea politicii referitoare la ierarhia valorii juste, informațiile cu privire la datele neobservabile semnificative raportat la informațiile din IFRS 13 *Evaluarea la valoarea justă*.

Concluzii

Reacțiile la numărul din ce în ce mai mare al scandalurilor financiare din ultimii ani, provocate de erorile și, mai ales, de fraudele financiar-contabile, duc la conștientizarea și creșterea semnificativă a interesului pentru ceea ce reprezintă forme și procese de raportare în audit.

Obiectivul acestei lucrări a fost o analiză a modificărilor aduse în raportarea financiară în perioada post-criză, și nu numai. Prin o abordare deductivă, de la general la particular, considerăm că ne-am atins obiectivele propuse și am realizat o prezentare succintă a tematicii abordate.

Prin obiectivele propuse, considerăm că lucrarea aduce plus valoare datorită abordării temei atât din punct de vedere conceptual, din punct de vedere al reglementărilor din domeniu, cât și practic, grație cercetării realizate privind exemplul de bune practici.

Raportarea în audit constituie o activitate complexă iar opinia exprimată de auditor are un aport important în deciziile investitorilor. Considerăm că propunerile și modificările din ultima perioadă realizate de IAASB vor aduce plus-valoare pentru utilizatori, prin noua secțiune privind *problematici cheie ale auditului* (ISA 701), dar și prin revizuirea standardului ISA 570. Afirmatia noastră este întărită de răspunsurile primite de IAASB de la utilizatorii informațiilor. Astfel, în urma analizei și prelucrării datelor au apărut în data de 15 ianuarie 2015 o serie de modificări în domeniul auditului. Dintre aceste modificări amintim doar câteva, care au o influență directă asupra raportării comprehensive în audit. Printre standardele revizuite se enumeră:

- ✓ ISA 260 (revizuit), Comunicarea problemelor de audit celor responsabili cu guvernanta;
- ✓ ISA 570 (revizuit), Principiul continuității activității;
- ✓ ISA 700 (revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare;

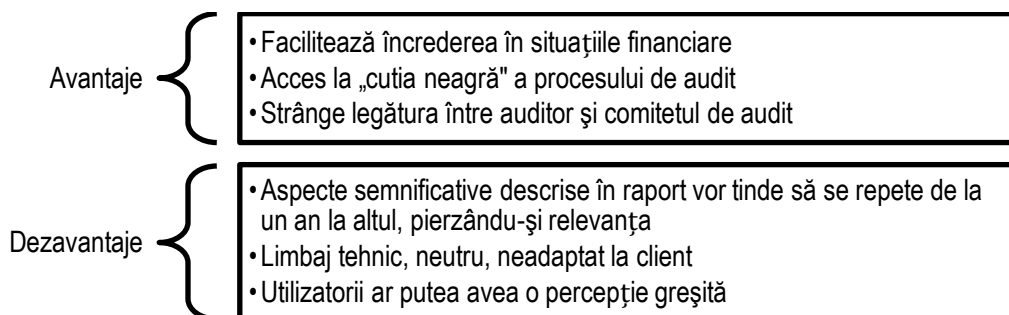
ISA 701, Modificări ale raportului auditorului independent;

- ✓ ISA 705 (revizuit), Modificări ale opiniei raportului auditorului independent;
- ✓ ISA 706 (revizuit), Paragrafele de observații și paragrafele explicative din raportul auditorului independent;
- ✓ În conformitate cu modificările ISA 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600, și 710.

Interesul pentru forma și conținutul raportului de audit este mai ridicat ca niciodată, ca o reacție la criza financiară și scandalurile financiare ale ultimilor ani. Investitorii sunt prudenți ca urmare a fraudelor financiar-contabile, astfel că cerința lor pentru un raport de audit revizuit și pentru un audit considerat de calitate, este justificată. Organismele de reglementare și cercetătorii și-au îndreptat atenția asupra acestui subiect, iar reformele nu întârzie să apară, standardele revizuite fiind publicate la începutul anului 2015 și au intrat în vigoare începând cu anul 2016. Odată cu aceste revizuiți a fost modificat și gradul de transparență al informațiilor, crescând astfel și gradul de asigurare cu privire la conformitatea cu codul de guvernanta corporativă a entității.

Plecând de la o abordare conceptuală a raportării în audit, am surprins cele mai importante aspecte, fixate prin standardele și reglementările în domeniu. Raportarea în audit constituie o activitate complexă iar opinia exprimată de auditor are un aport important în deciziile investitorilor. Prezentăm în **Figura nr. 4** câteva avantaje și dezavantaje desprinse în urma cercetării privind noul raport de audit:

Figura nr. 4. Avantaje și dezavantaje ale noului raport de audit



Sursă: Proiecție proprie

Deși raportul de audit în forma actuală este mult mai transparent și detaliat, cea mai mare problemă cu care se confruntă auditorii este lipsa de înțelegere a muncii lor și modul în care se interpretează opinia de audit. Mult prea mulți utilizatori privesc auditul ca pe o poliță de asigurare – o „garanție” care apără de toate aspectele de natură financiară, de risc, de conducere sau de reglementare ce ar putea afecta o entitate. Ca atare, auditorilor le rămâne ca temă să explice că un auditor nu este un „magician” care face să dispară toate riscurile și problemele unei entități ci, mai degrabă, că o misiune de audit constă în efectuarea anumitor proceduri și exprimarea unei opinii în conformitate cu cerințele standardelor de audit și cu respectarea cerințelor etice specifice profesiei.

Pentru realizarea părții practice a acestei cercetări am ales să ne fixăm atenția asupra piețelor de capital din România pentru a surprinde modificările raportului de audit. În acest sens, am fixat un eșantion de 23 de

companii cotate la BVB categoria Premium. Ulterior, am consultat Rapoartele Anuale și Rapoartele de Audit ale fiecărei companii pentru perioada 2015-2016 și am sintetizat datele ce țin de auditorul cu care colaborează fiecare entitate, durata colaborării cu acesta, opinia exprimată de auditor în fiecare an, structura raportului de audit și aspectele cheie abordate de auditori.

Am ajuns la concluzia că majoritatea entităților de pe piața de capital din România colaborează cu un auditor din grupul Big 4, iar această tendință este în creștere de la an la an.

Considerăm că această tematică, a raportării în audit, trece în prezent printr-o continuă schimbare, oferind o oportunitate pentru cercetători de a contribui la dezvoltarea și revizuirea modului și modelului de raport de audit, iar IAASB și alte organisme de reglementare au demonstrat că iau în considerare feedback-ul primit de la persoanele interesate.

BIBLIOGRAFIE

1. Consiliul pentru Standarde de Audit și Asigurări, *International Auditing and Assurance Standards Board*, disponibil online la: <http://www.ifac.org/auditing-assurance>.
2. Dunbar, A. E. și Weber, D. P. (2014), "What Influences Accounting Research? A Citations-Based Analysis", *Issues in Accounting Education*, no. 1, pp. 1-60.
3. Federația Internațională a Contabililor, *International Federation of Accounting*, <http://www.ifac.org/>.
4. Gray, P., Williamson, J.B., Karp, D.A. și Dalphin, J.R.(2007), "The Research Imagination – an introduction to qualitative and quantitative methods", Cambridge University Press, Cambridge, pp.480.
5. Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J. și Mock, T. J. (2011), Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditors report by financial statement preparers, users, and auditors, *Accounting Horizons*, [e-journal] 25(4): 659–684.
6. Gray, G., Ratzinger, N. (2010), Perceptions of preparers, users and auditors regarding financial statement audits conducted by Big 4 accounting firms, *International Journal of Disclosure and Governance*, vol. 7, nr. 4, pp. 344–363.
7. He, L., Labelle, R., Piot, C., Thornton, B. D., (2009), Board monitoring, audit committee effectiveness, and financial reporting quality: review and synthesis of empirical evidence, *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, vol.1, nr. 2.
8. IAASB Consultation Paper (2011), *Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change*, disponibil online la:http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposedrafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf.
9. Kiss, C., Fülöp, M.T. și Cordoș, G.(2015), Relevant aspects regarding the changes of the statutory audit report in the light of international regulations, *Audit Financiar*, vol. XIII, nr. 6, pp.63-73.
10. Lesage, C., Wechtler, H. (2012), "An inductive typology of auditing research", *Contemporary Accounting Research*, vol. 29, nr.2, pp.487-504.
11. Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R. și Warne, R. C. (2013), The audit reporting model: current research synthesis and implications, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 32, no. 1, pp. 323–51.
12. Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R., Hofmann, I. (2012), The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions [pdf], *European Accounting Review*, vol. 21, no. 2, pp. 193-215.