

---

# Rolul auditorului în contextul evoluției reglementărilor contabile

---

**Ionela POIDA (IVAN),**  
Școala Doctorală de Contabilitate, ASE București,  
E-mail: ivan\_v\_ionela@yahoo.com

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

Poida (Ivan), I., (2018), The auditor's role in the context of the accounting regulations evolution, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 2(150)/2018, pp. 293-300, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/150/015

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2018/150/015>  
Data primirii articolului: 09.02.2018  
Data revizuirii: 15.03.2018  
Data acceptării: 23.03.2018

## Rezumat

Scopul prezentei lucrări îl reprezintă demonstrarea importanței rolului auditorilor în ceea ce privește validarea aplicării corespunzătoare a Standardelor Internaționale de Contabilitate ca urmare a numeroaselor modificări, precum și a situațiilor complexe din perspectiva alegerii metodei potrivite, respectiv din perspectiva verificării îndeplinirii condițiilor din cadrul standardelor.

Armonizarea informațiilor furnizate facilitează comparațiile în timp și între companii, venind cu o garanție pentru coerența și disciplina în reflectarea tranzacțiilor economice.

Se urmărește realizarea armonizării metodelor și principiilor contabile prin adoptarea aceluiași set de Standarde de Contabilitate. Pornind de la normalizare se poate ajunge la armonizare prin respectarea unui proces de convergență modelat prin acumularea informațiilor constructive din cadrul experiențelor din trecut. Principalele obiective sunt folosirea aceluiași limbaj și cuantificarea impactului folosind același set de instrumente. Elementul distinctiv ține de cultura fiecărei organizații, dar modul de elaborare și modul de prezentare a situațiilor financiare sunt aceleași dacă se ajunge la o armonizare deplină.

De cele mai multe ori, auditorul este nevoit să evalueze impactul unei alegeri contabile în detrimentul altei alegeri, pentru a decide dacă rezultatele obținute și informațiile furnizate de către entitate sunt corecte și nu cuprind denaturări ce impactează situațiile financiare în mod semnificativ.

Procesul de alegere implică evaluarea rezultatelor comparativ cu obiectivele setate de către sistemul de reglementare. Rolul auditorului este de a evalua gradul de conformitate a situațiilor financiare cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Obiectivele auditorului constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare, luate în ansamblu, nu conțin denaturări semnificative cauzate de eroare sau fraudă și de a emite un raport de audit care să includă opinia de audit. Integritatea și obiectivitatea acestuia sunt direct legate de libertatea de orice constrângere, care ar putea să afecteze exprimarea opiniei. Cu alte cuvinte, acesta să nu fie afectat de influențe care compromit raționamentul profesional.

*Rapiditatea modificărilor din contabilitate poate să compromită modul de aplicare a raționamentului profesional din pricina complexității anumitor spețe. Standardele Internaționale de Audit prezintă următorul aspect: atunci când nu mai este de competența auditorului evaluarea unei spețe, se poate contracta un specialist/expert.*

*Pierderea independenței se întâmplă în momentul în care auditorul este influențat de client în „a trece cu vederea” anumite abateri de la prevederile Standardelor Internaționale de Contabilitate.*

*Evoluția standardelor de contabilitate impactează în mod direct activitatea auditorului, precum rezultă și din studiul prezentat în continuare. Rezultatele obținute pot fi extrapolate deoarece studiul se concentrează pe o cercetare despre cuantificarea impactului evoluției reglementărilor asupra activității auditorului.*

**Cuvinte-cheie:** *Evoluția reglementărilor, contabilitate bazată pe principii, prezentare fidelă, raportare financiară, situații financiare.*

**Clasificare JEL:** M 410

## Introducere

O modalitate de a crește calitatea sistemului de raportare, implicat a sistemului contabil, respectiv al celui de luare a deciziilor este construirea unui model de normalizare bazat pe eliminarea „exceselor”, a tuturor opțiunilor din cadrul standardelor care s-au dovedit a fi nefolositoare. Această „curățare” trebuie să fie urmată de un „post”, o pauză de la continua evoluție a reglementărilor, rezultatul urmărind reflectarea realității, prin urmare păstrarea în circuit a celor mai bune opțiuni de reflectare fidelă a situației performanței și poziției financiare în raportările companiilor.

Prezenta lucrare are ca obiectiv analiza rolului auditorului și determinarea impactului evoluției reglementărilor contabile asupra activității auditorului. Modul în care conduita etică sau raționamentul profesional al acestuia sunt impactate de schimbările contabile în momentul verificării situațiilor financiare este evaluat prin prisma percepției profesioniștilor contabili, respectiv a auditorilor.

Dificultățile cuantificării impactului modificărilor de politici contabile în contextul acestei evoluții a Standardelor Internaționale de Contabilitate rezultă din disponibilitatea

resurselor care sunt necesare pentru stabilirea acestuia. Auditorii au rolul de a verifica acțiunile managerilor, care își doresc să prezinte prin intermediul situațiilor financiare o imagine favorabilă asupra realității economice a entității. Este esențial ca tot timpul să se respecte principiile prevăzute de standardele contabile iar pentru a verifica acest aspect, se impune o analiză suficientă și detaliată a informațiilor, prin comparația rezultatelor privind metodele selectate.

Trebuie menționată natura modificării politicilor contabile și motivele pentru care aplicarea noii politici oferă informații credibile și mai relevante pentru utilizatori, în cazul unei schimbări de politică contabilă, spre exemplu. Opinia auditorilor nu este influențată de decizia schimbării politicii contabile, atâta timp cât acest lucru s-a efectuat cu respectarea reglementărilor privind modificarea politicilor contabile și, mai cu seamă, dacă noile politici conduc la elaborarea de informații de calitate, credibile și relevante pentru asigurarea imaginii fidèle a situațiilor financiare.

Întotdeauna o să existe un element de incertitudine în ceea ce privește viitorul. Spre exemplu, în cazul determinării estimărilor cu privire la venituri, nici legislația, nici reglementările nu pot reduce numeroase controverse deja existente iar un „element de incertitudine” este asociat cu valoarea prezentată în situațiile financiare ca fiind profitul anual (Brief, 1975).

Comportamentul auditorului este influențat și de cultura și sistemul de valori din cadrul companiei de audit unde lucrează. În același timp, influența culturii asupra contabilității trebuie să fie luată în considerare în dezvoltarea ideilor despre clasificările internaționale (Salterand, Niswander, 1995).

Auditorul independent are obligația de a se asigura că politicile și principiile contabile adoptate de către compania auditată sunt cele apropiate în circumstanțele date, în urma aplicării raționamentului profesional și nu trebuie să emită opinia de audit până nu sunt verificate toate aspectele semnificative cu privire la aplicarea tratamentelor contabile prevăzute de Standardele Internaționale de Contabilitate (Shafer, Ketchand și Morri, 2004).

## 1. Metodologia de cercetare

Metodologia de cercetare utilizată este cea de tip fundamental, de analiză a datelor și a cercetărilor anterioare din literatura de specialitate prin care se

dorește verificarea unei ipoteze conform căreia evoluția Standardelor Internaționale de Contabilitate impactează atât contabilii, cât și auditorii. De asemenea, am utilizat și cercetarea pe bază de chestionar pentru analiza impactului evoluției standardelor contabile asupra activității auditorilor.

Un alt scop al cercetării este identificarea dificultăților adaptării la modificările Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Reflectarea operațiunilor financiare cu respectarea principiilor contabile, prin alegerea opțiunilor contabile care conduc la prezentarea substanței economice, este rezultatul dorit, pe care auditorii îl verifică prin testele de audit.

## 2. Independența auditorului și rolul său în cadrul unei misiuni de audit

Auditorii externi joacă un rol foarte important iar obiectivele setate de către aceștia în cadrul fiecărei misiuni de audit contribuie la verificarea situațiilor financiare. Esența auditului este verificarea (Antle, 1982).

Din pricina flexibilității cadrului de reglementare existent, pe de o parte și a naturii responsabilităților profesionale, pe de altă parte, în spatele concluziei dată de auditori prin prisma opiniei de audit, trebuie să existe o documentație suficient de amplă a procedurilor aplicate în cadrul testelor de audit.

Dacă există o documentare adecvată a opțiunilor contabile alese de companie, sunt mai ușor susținute și argumentele pentru trecerea de la o opțiune la alta. Cu cât complexitatea unei probleme este mai ridicată, cu atât standardul de contabilitate poate să fie mai flexibil astfel încât să permită alegerea opțiunii potrivite în funcție de specificul activității fiecărei companii. De aceea, testele de audit sunt concepute în funcție de specificul clientului și de riscurile identificate în etapa de planificare.

Opinia de audit care nu este susținută prin suficiente teste de audit nu poate fi validată. În definitiv, rolul auditorului este legat de existența unei documentări solide privind verificarea aplicării corespunzătoare a standardelor de contabilitate iar în cadrul practicilor de revizuire a acestora atât independența, cât și competența auditorului sunt evaluate în funcție de efortul

de a evalua modul în care s-a ajuns la reflectarea realității economice a entității și dacă aceasta din urmă este corespunzătoare.

Procesul de normalizare a cunoscut, de asemenea, o evoluție semnificativă, cu impact asupra modului de desfășurare a activității profesioniștilor. Normalizarea contribuie la fundamentarea teoriei contabile, arătând ceea ce „trebuie să fie” contabilitatea și are anumite obiective (Felegă, 1996):

- să asigure reglementarea politicilor contabile și astfel să determine ameliorarea contabilității;
- să permită utilizatorilor de informații contabile să ia decizii raționale pe baza informațiilor contabile;
- să creeze un climat de încredere între proprietarii de capital și administratorii afacerilor;
- să servească ca arbitru între diferitele părți care participă la viața economică și, în special, între producătorii informației contabile și auditorii care certifică calitatea informației asigurând astfel credibilitatea informației contabile.

Normalizarea poate fi definită și ca „proces de standardizare a documentelor de sinteză contabilă raportate periodic de companii (situațiile financiare) prin definirea terminologiei, obiectivelor și metodologiei contabile (principii, procedee, instrumente) și prin soluționarea intereselor contradictorii referitoare la conținutul și structura situațiilor financiare” (Stănculescu, 2008).

În aria contabilității, limbajul este unul normalizat, prin care se asigură concizie și completitudine. Limbajul contabil este caracterizat drept având un caracter simplificator deoarece de cele mai multe ori, modele contabile nu se identifică cu fenomenele reprezentate (Felegă, 2007). Pentru a asigura transparența informațiilor, limbajul folosit de contabilitate trebuie să fie universal, cu expresii bine-cunoscute și înțelese de către toți utilizatorii de informații financiar-contabile, nu doar decât de către manageri și acționari.

Armonizarea contabilă are ca obiectiv final obținerea unui set comun de reguli, politici și principii contabile, care în urma aplicării să prezinte o imagine fidelă a poziției financiare și a rezultatelor unei companii, indiferent de țara în care își desfășoară activitatea. Sistemul contabil al unei țări este dependent de schimburile pe care aceasta le dezvoltă cu alte țări iar normalizarea contabilă urmărește constituirea

unui tot unitar privind armonizarea metodelor contabile, a noțiunilor contabile, atingerea acelei informări omogene, care vine cu valoare adăugată pentru utilizatorii de informații financiar-contabile. Valorificarea acestor rezultate obținute în urma unei aplicări de norme și principii bine-stabilite conduce la o omogenizare benefică din mai multe puncte de vedere, în special printr-o mai bună alocare de resurse (Feleagă, 1999).

În cadrul fiecărei misiuni de audit, un auditor pornește cu o analiză a principiilor și politicilor contabile adoptate de către o entitate, pe baza căreia se construiesc testele de audit. Dacă se face trecerea de la o contabilitate bazată pe norme la o contabilitate bazată pe principii, verificarea rezultatelor acestui impact se face prin aplicarea raționamentului profesional.

Valoarea unui audit poate depinde în mare măsură de modul cum este percepută de către partenerii implicați în audit independența auditorului. În practică, independența înseamnă a adopta un punct de vedere nepărtinitor în cadrul executării misiunii de audit (Țogoe, 2012).

Cum și în cazul auditorilor interni, aceștia nu ar trebui să își subordoneze raționamentele propriei opinii șefilor ierarhici, tot așa și auditorii externi nu trebuie să fie influențați de către client cu privire la corecțiile necesare în contabilitate ca urmare a aplicării Standardelor Internaționale de Contabilitate actualizate cu modificările ulterioare.

Auditorii răspund pentru propriile raționamente exprimate în foile de lucru întocmite și nu trebuie să își modifice concluziile la cererea clientului (Țogoe, 2012).

Independența auditorului constituie un element important în garantarea „obiectivității” informației contabile destinate terților și, în mod special, acționarilor sau asociaților. Nivelul de independență sporește dacă accesul auditorilor la toate cunoștințele de specialitate este nelimitat, inclusiv la cele furnizate de auditul intern.

În activitatea unei entități, cele două funcțiuni, auditul intern și controlul de gestiune, sunt complementare și vin în sprijinul auditorilor externi. Auditul intern are o contribuție la realizarea controlului de gestiune iar accesul auditorului extern la rapoartele pe care le consideră relevante este important deoarece poate folosi informații verificate în testele de audit pentru a garanta calitatea informației.

## Modul de documentare

Este foarte importantă documentarea fiecărei schimbări de politică contabilă, printr-o analiză a impactului din aplicarea standardelor contabile actualizate, respectiv din tratamentul retrospectiv acolo unde este cazul.

Întrebările care sunt aplicabile sunt următoarele:

- S-a documentat modul în care s-a ajuns la un tratament alternativ permis de standardele de contabilitate?
- Sunt consistente efortul depus și modul de documentare cu importanța și complexitatea concluziei la care s-a ajuns în urma aplicării modificărilor impuse de actualizarea standardelor de contabilitate?

## Identificarea problemei

Principalul rol al auditului financiar este formularea unei opinii, de către persoane abilitate, asupra conformității informațiilor difuzate către utilizatorii externi prin intermediul raportărilor financiare cu starea de fapt a entităților raportoare (Toma, 2012).

Opinia de audit depinde în cea mai mare măsură de respectarea Standardelor Internaționale de Audit, dar și de verificarea rezultatelor din selecția acelor politici contabile și tehnici de estimare în funcție de specificul entității, aplicate pentru a ajunge la reflectarea informațiilor utile celor care analizează situațiile financiare.

IAS 1, „Prezentarea Situațiilor Financiare”, solicită companiilor care întocmesc situațiile financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară să prezinte în notele la situațiile financiare politicile contabile selectate de o manieră organizată și sistematică, precum și argumentele abaterilor de la anumite prevederi din politici, printr-o reflectare concretă a rezultatelor alegerii metodei respective, în detrimentul celeilalte metode. De asemenea, dacă are loc o schimbare de politică, trebuie să fie furnizată o informare comparativă, cu excepția situației de imposibilitate practică.

Spre exemplu, o subvenție guvernamentală, care este acordată în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entități presupune recunoașterea în contul de profit și pierdere în perioada în care entitatea îndeplinește condițiile pentru primirea subvenției. De aceea, se impune ca entitatea să prezinte în notele explicative

informații referitoare la subvenția primită, destinația acesteia și modul în care au fost îndeplinite condițiile necesare pentru acordarea subvenției.

Există cel puțin două motive pentru care obținerea asistenței guvernamentale poate fi importantă în întocmirea situațiilor financiare ale unei entități. Primul vizează modul de contabilizare al transferului de resurse iar cel de al doilea are în vedere asigurarea comparabilității situațiilor financiare cu cele ale exercițiilor anterioare și cu cele ale alor entități (Gîrbină, Bunea, 2008).

În cazul unei subvenții pentru un teren, construirea unei clădiri pe terenul respectiv poate să constituie o condiție necesară. În acest caz, subvenția se recunoaște în contul de profit și pierdere pe parcursul duratei de viață a clădirii.

Cu alte cuvinte, entitatea prezintă în notele explicative atât informații privind condițiile care nu au fost îndeplinite în legătură cu subvențiile guvernamentale, cât și obligațiile ce derivă din neîndeplinirea acestora.

Contabilitatea de leasing poate să conducă la tranzacții asociate cu îndeplinirea anumitor obiective ale managerilor, care potrivit analizei auditorilor, impactează în mod negativ transparența și prezentarea completă a informațiilor în situațiile financiare. Exemplele de acest fel sunt reprezentate de tranzacțiile lui Enron cu firme cu răspundere limitată pe care le deținea, ceea ce însemna că datoriile sale, precum și pierderile înregistrate, nu erau raportate în situațiile financiare (Frecka, 2008).

### Exemple privind impactul evoluției reglementărilor

Un argument solid în favoarea armonizării contabile internaționale vizează voința statelor de a unifica condițiile concurenței dintre țări la presiunea investitorilor deoarece dacă unul sau mai multe state posedă un sistem contabil mai flexibil sau permisiv, entitățile sunt tentate de a migra, prin capitalul lor, către acele zone.

De-a lungul timpului, evoluția standardelor a luat proporții considerabile deoarece au apărut 16 standarde noi din 2002 până în prezent. În același timp, nivelul complexității standardelor de contabilitate a crescut deoarece se poate observa cum manualul de Standarde Internaționale de Contabilitate a ajuns la 1800 de pagini, pornind de la câteva sute de pagini.

Astfel se ajunge la „Cartea Albastră” – The Annotated IFRS® Standards-Standards Required 1 January 2018 (The Annotated Blue Book).

Printre standardele care au suferit cele mai multe modificări se regăsesc cele cu privire la instrumentele financiare (**IAS 32, IAS 39, IFRS 7, IFRS 9**) sau cele cu privire la venituri (**IAS 18, IAS 11, IFRS 15**).

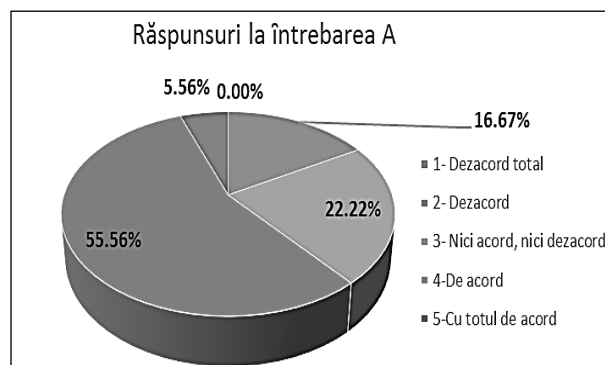
## 3. Importanța armonizării contabile din perspectiva auditorilor

Am distribuit un chestionar la nivelul auditorilor și contabililor pentru stabilirea orientării spre o aplicare uniformă a Standardelor Internaționale de Contabilitate și pentru a analiza percepția profesioniștilor asupra impactului modificărilor Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Am efectuat o analiză a rezultatelor obținute în urma chestionării unui eșantion format din 18 profesioniști, folosind o scală de la 1-5 (1- Dezacord total, 2- Dezacord, 3- Nici acord, nici dezacord, 4- De acord și 5- Cu totul de acord).

Astfel, în urma analizei acestor rezultate, interpretările răspunsurilor primite la întrebările de mai jos sunt următoarele:

A. *Flexibilitatea permisă de anumite Standarde Internaționale de Contabilitate a afectat modul de lucru privind testele de audit deja concepute?*



Sursa: Grafic întocmit pe baza răspunsurilor din chestionar

55,56% dintre cei chestionați consideră că flexibilitatea permisă de anumite Standarde Internaționale de Contabilitate a afectat modul de lucru privind testele de

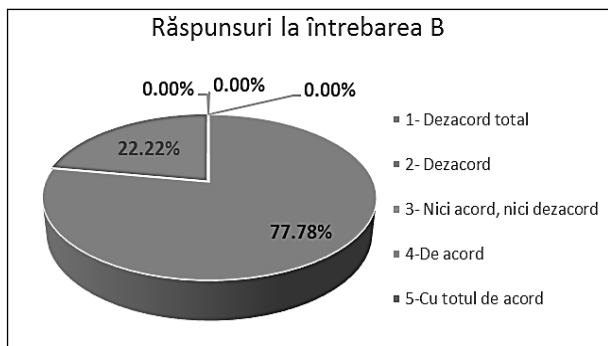
audit deja concepute deoarece analiza impactului opțiunilor asupra măsurării rezultatelor nu lipsește din foile de lucru.

Pe de altă parte, 16,67% dintre profesioniști consideră testele de audit predefinite, concepute pentru a detecta denaturările în funcție de riscurile identificate, fără a fi condiționate de modul în care sunt justificate alegerile din contabilitate. Standardul contabil are un tratament de bază, dar și un tratament alternativ, iar ambele sunt reflectate prin testele de audit pentru a le verifica.

Din experiența acumulată, majoritatea modificărilor de abordare din testele de audit sunt influențate de obiectivul principal de asigurare a unei evidențe corecte în contabilitate, în conformitate cu standardele contabile aplicabile, precum și cu legislația corespunzătoare.

Concluzia generală reflectă cât de important este ca testele de audit să fie adaptate cerințelor de abordare și riscurilor identificate prin colectarea probelor de audit adecvate, suficiente și credibile.

**B. Aplicarea corespunzătoare a standardelor de contabilitate contribuie la reflectarea unei imagini fidele a poziției financiare și performanțelor entității iar procesul de armonizare aduce numeroase avantaje pentru entitate?**

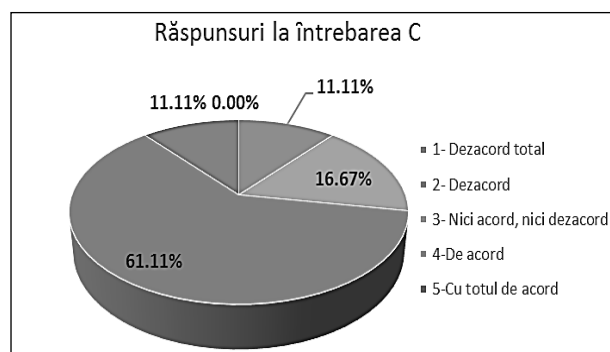


Sursa: Grafic întocmit pe baza răspunsurilor din chestionar

77,78% dintre profesioniști consideră că aplicarea corespunzătoare a standardelor de contabilitate se realizează prin raționamentul profesional, care reprezintă o cerință de bază pentru evaluarea reflectării unei imagini fidele a poziției financiare și performanțelor entității iar 22,22% sunt de părere că posibilitatea de a greși este foarte mică dacă rezultatele procesului de armonizare sunt adoptate inclusiv în cadrul companiilor mici.

Pentru a ajunge la un numitor comun, armonizarea este soluția pentru toate companiile indiferent de mărime iar utilizatorii de informații apreciază același sistem de repere. Companiile mici preferă să folosească cash accounting pentru simplitate, dar principiul contabilității de angajamente primează pentru a asigura comparabilitatea informațiilor.

**C. Aplicarea consecventă a Standardelor Internaționale de Contabilitate nu conduce la dezvoltarea tehnicilor și practicilor contabilității creative?**

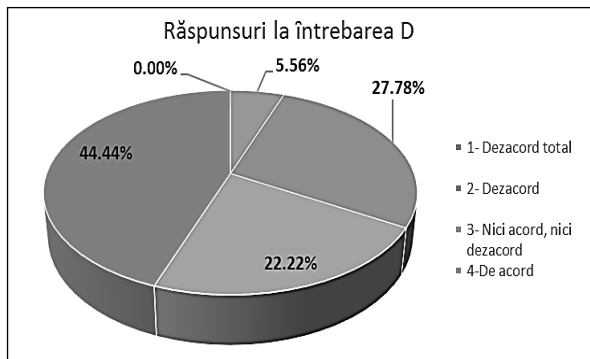


Sursa: Grafic întocmit pe baza răspunsurilor din chestionar

61,11% dintre respondenți consimt faptul că aplicarea consecventă a Standardelor de Contabilitate nu conduce la dezvoltarea tehnicilor și practicilor contabilității creative. Această consecvență are un impact pozitiv deoarece nu permite construirea unor modalități de abatere de la realitate. Deoarece poziția financiară și rezultatul unei entități reprezintă o realitate unică, reflectarea acestora este fidelă dacă modul de evaluare al fiecărei tranzacții este în concordanță cu finalitatea economică. Modul principal de a obține performanța mult-dorită constă în gestionarea eficientă a resurselor și respectarea normelor de contabilitate, iar nu prin „inginerii contabile”.

22,22% dintre profesioniști consideră că Standardele de Contabilitate sunt cu un pas în urma realității economice, care de multe ori este forțată să-și adapteze normele. Ei consideră că necesitatea a împins la creativitate iar rezultatele cât mai fidele se obțin prin completarea normalizării cu ingineriile creative. O contabilitate de intenție nu este echivalentul unei contabilități creative negative deoarece nu conduce la trecerea de la legal la ilegal.

**D. Situațiile financiare sunt rezultatul aplicării Standardelor Internaționale de Contabilitate actualizate, dar impactul modificărilor este dificil de cuantificat de cele mai multe ori?**



Sursa: Grafic întocmit pe baza răspunsurilor din chestionar

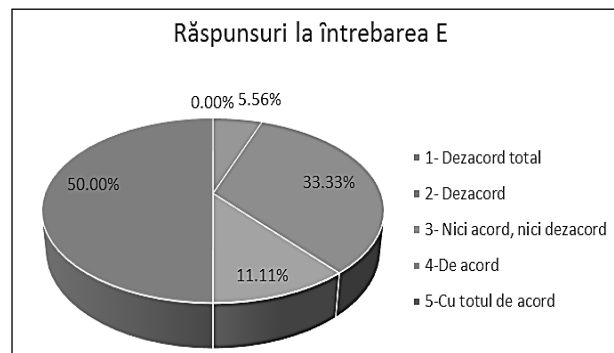
44,44% dintre profesioniștii chestionați au fost de acord cu faptul că impactul modificărilor în situațiile financiare întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate este dificil de cuantificat deoarece presupune o analiză suplimentară, bazată pe multe date istorice și comparative, care nu se obțin cu ușurință. Pentru 27,78% dintre cei chestionați, impactul modificărilor este ușor de cuantificat dacă resursele necesare sunt disponibile deoarece cheltuielile pentru acest demers sunt mari, de cele mai multe ori.

Normalizatorul urmărește garantarea comparabilității prin actualizarea normelor contabile existente, de aceea armonizarea cu Standardele Internaționale de Contabilitate este vitală.

Impactul modificărilor își face simțită prezența de fiecare dată prin rezultatele obținute în cadrul testelor de audit. Spre exemplu, valoarea reziduală și durata de viață utilă a unui activ trebuie revăzute cel puțin la sfârșitul fiecărui an financiar. Auditorii verifică dacă sunt diferențe față de ultimele estimări deoarece acestea trebuie contabilizate ca modificări ale politicilor contabile, în concordanță cu IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori fundamentale”.

Organismele de reglementare au ca referință principală viziunea investitorilor, cu alte cuvinte ele se axează pe obținerea unei prezentări folositoare investitorilor, care vor să certifice existența unui posibil câștig real.

**E. Cu cât Standardele Internaționale de Contabilitate suferă mai multe modificări, cu atât mai mult activitatea auditorului este mai afectată în ceea ce privește respectarea conduitei etice?**

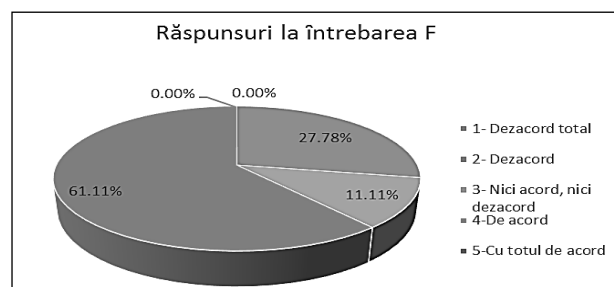


Sursa: Grafic întocmit pe baza răspunsurilor din chestionar

Jumătate dintre respondenți confirmă corelația dintre modificările Standardelor Internaționale de Contabilitate și activitatea auditorului în ceea ce privește respectarea conduitei etice. Evoluția standardelor poate genera conflicte de interese dacă interesele personale ale unui auditor par să fie de natură să influențeze în mod necorespunzător îndeplinirea atribuțiilor acestuia. Independența auditorului poate să fie afectată dacă acesta nu poate evita orice influență din partea clientului, oricât de mică ar fi, în „a trece cu vederea” anumite abateri de la prevederile Standardelor Internaționale de Contabilitate modificate.

În schimb, 33,33% dintre profesioniști consideră etica foarte importantă, dar nu văd nicio corelație între modificările aduse standardelor și impactul asupra activității auditorului din acest punct de vedere.

**F. Cu cât Standardele Internaționale de Contabilitate suferă mai multe modificări, cu atât mai mult competența auditorului este mai afectată?**



Sursa: Grafic întocmit pe baza răspunsurilor din chestionar

61,11% dintre cei care au răspuns chestionarului, consideră nivelul de competență dependent de modificările standardelor. Acesta este afectat de orice modificare iar raționamentul profesional nu este suficient deoarece fără dezvoltarea profesională continuă (DPC) apare ușor posibilitatea de a greși iar până la neglijență este doar un pas.

Orice afacere, de cele mai multe ori implică și un anumit risc, care mai întâi trebuie identificat (fie că este o modificare din legislație, fie că provine din normele de contabilitate aplicabile). Pentru a face față acestui risc, este necesară o analiză a eventualelor consecințe și stabilirea unor măsuri de control (Adam, 2008). Elementul principal în realizarea acestei analize este competența profesionistului, fie contabil, fie auditor, care conduce la aplicarea corespunzătoare a raționamentului profesional.

## Concluzii

Din răspunsurile formulate de auditori, respectiv de contabili, constatăm că majoritatea celor chestionați consideră că este importantă aplicarea consecventă a politicilor contabile în vederea reflectării unei imagini fidele a poziției financiare și a performanțelor entității, reflectarea unei consecvențe în aplicarea opțiunilor alese deja.

Pe parcursul unei misiuni de audit, probele de audit sunt colectate pentru a putea documenta și susține opinia cu privire la situațiile financiare auditate.

Validarea unei raportări financiare de calitate, prin reflectarea în situațiile financiare a rezultatelor reale ale activităților entității economice presupune o cunoaștere aprofundată a ultimelor modificări în materie de

standarde de audit, respectiv de contabilitate. Toate standardele au nevoie de această evoluție spre o eficientizare a sistemului economic.

Identificarea corespunzătoare a riscurilor de audit și proiectarea procedurilor de testare, precum și determinarea volumului și formatului documentației sunt necesare pentru formarea opiniei de audit și depind de modul în care au evoluat standardele de contabilitate.

Se urmăresc rezultatele obținute în urma unei analize corespunzătoare prin aplicarea metodelor și tehnicilor de evaluare și clasificare potrivite entității în cauză deoarece aceasta este singura cale spre adevăr.

Conduita etică și cea profesională sunt impactate de evoluția standardelor de contabilitate deoarece pentru a demonstra un nivel optim de cunoștințe este nevoie de înțelegerea ultimelor evoluții ale standardelor respective iar pentru a se asigura calitatea misiunii de audit se impune respectarea principiilor etice, în special principiul independenței trebuie să fie îndeplinit cu precădere.

Pentru sporirea încrederii în situațiile financiare organismele profesionale „luptă” alături de profesioniști astfel încât și cadrul legal să fie aliniat cu standardele de contabilitate și de audit. Auditorii au curajul de a spune clienților că au omis anumite prevederi din actualizări ale standardelor deoarece percepția generală vizează creșterea calității raportărilor financiare.

De fiecare dată există un risc de eroare, dar încrederea în auditori crește de îndată ce încrederea în clienți este verificată într-un mod temeinic prin teste de audit concepute să descopere punctele de risc în mulțimea de informații. Se urmărește obținerea unui grad mai ridicat de transparență printr-un proces temeinic de îmbunătățire a calității sistemului de raportare.

## BIBLIOGRAFIE

1. Adam, J. (2008), *Growing business handbook: The inspiration and advice from successful entrepreneurs and fast growing UK companies*, Ed. Kogan Page, London.
2. Antle, R. (1982), *The Auditor as an Economic Agent*, *Journal of Accounting Research*, vol.2, pp. 503-527.
3. Brief, R.P. (1975), *The Accountant's Responsibility in Historical Perspective*, *The Accounting Review*, vol. 50, nr. 2, pp. 285-297.
4. Feleagă, N., Feleagă, L. (2007), *Contabilitate Financiară. O abordare europeană și internațională*, vol. 1, Ed. Economică, București.
5. Feleagă, N. (1996), *Îmblânzirea junglei contabilității – concept și normalizare în contabilitate*, Editura Economică, București.
6. Feleagă, N. (1999), *Sisteme contabile comparate*, vol. 1, Ed. Economică, București.
7. Frecka, T.J. (2008), *Ethical Issues in Financial Reporting: Is Intentional Structuring of Lease*

- Contracts to Avoid Capitalization Unethical?, *Journal of Business Ethics*, vol. 80, nr. 1, pp. 45-59.
8. Gîrbină, M. M, Bunea, Șt. (2008), Sinteze, Studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) – IFRS, Volumul II, Ed. CECCAR, București.
  9. Salterand, S.B și Niswander, F. (1995), Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory, *Journal of International Business Studies*, vol. 26, nr. 2, pp. 379-397.
  10. Stănciulescu, B. M. (2008), Normalizarea contabilității din România. Între național și internațional, București, (Conducător Științific prof. univ. dr. Mihai Ristea).
  11. Toma, C. (2012), Rolul auditului în creșterea calității informațiilor financiare, *Revista Audit Financiar*, pp. 5-13.
  12. Țogoe, D. (2012), Fundamental Principles and Conduct Rules in Audit, *Revista Română de Statistică – Supliment trim. IV/2012*, pp. 451-454.
  13. Shafer, W. E, Ketchand A. A. și Morris, R. E. (2004), Auditors' Willingness to Advocate Client-Preferred Accounting Principles, *Journal of Business Ethics*, vol. 52, nr. 3, pp. 213- 227.
  14. <http://www.iasplus.com/en/meeting-notes/ifrs-ic/not-added/2010/ias-1-financial-statement-presentation>
  15. [www.oecd.org/gov/regulatory-policy/ria.htm](http://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/ria.htm)
  16. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-evolution/evolution-changes-in-financial-reporting-and-audit-practice.ashx>
  17. <http://agvps.ro/docs/manual%20de%20politici%20contabile.pdf>