

Dezvoltarea abordărilor privind definirea, clasificarea și evaluarea „decalajului așteptărilor” în contextul extins al misiunilor furnizate de către auditorii autorizați

Nataliia SHALIMOVA,
Șef Departament Audit și Impozite,
Universitatea Tehnică Națională din Ucraina Centrală,
Kropyvnytskyi, Ucraina,
e-mail: nataliia.shalimova@gmail.com

Iryna ANDROSHCHUK,
Profesor Asociat Departamentul Audit și Impozite,
Universitatea Tehnică Națională din Ucraina Centrală,
Kropyvnytskyi, Ucraina, e-mail: GM_GM@ukr.net

Rezumat

Această lucrare propune definirea conceptului denumit „decalajul așteptărilor” [en. "expectations gap"], ținând cont de toate misiunile guvernate de Standardele Internaționale. Se elaborează sistemul de analiză privind nivelul satisfacției utilizatorilor referitor la misiunile furnizate de auditorii autorizați. Se ține cont de algoritmul pentru considerarea nevoilor informaționale ale utilizatorilor privind rezultatele muncii auditorilor în timpul derulării diferitelor tipuri de misiuni, precum și clasificarea și caracteristicile nevoilor informaționale. Se analizează așteptările utilizatorilor misiunilor furnizate de auditorii autorizați. Se stabilesc trăsăturile diferitelor niveluri de servicii (servicii «dorite» și «minime» și «aria de toleranță») în timp ce se derulează misiunile furnizate de auditorii autorizați. Sunt definite cele cinci niveluri ale decalajului (în conturarea așteptărilor utilizatorilor, în cunoaștere, în standarde, în servicii și comunicare), cauzele apariției lor și modurile de depășire ale acestora. O caracteristică distinctă a modelului propus constă în selecția a două componente ale „decalajului în formarea așteptărilor” și ale „decalajului în comunicare”: nivelul societății și nivelul interacțiunii auditorilor cu utilizatorii destinați, partea responsabilă și managementul. Constatările cercetării vor servi ca bază pentru determinarea direcțiilor de dezvoltare ale misiunilor furnizate de auditorii autorizați (audit, revizuire limitată, alte misiuni de asigurare, servicii conexe) și la îmbunătățirea calității acestora.

Cuvinte-cheie: misiuni de asigurare, decalajul așteptărilor, nevoile informaționale ale utilizatorilor, așteptările utilizatorilor

Clasificare JEL: R14, D18, P2

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Shalimova, N., Androshchuk, I. (2018), Development of approaches to definition, classification and evaluation of "expectations gap" in the broader context of engagements provided by certified auditors, Audit Financiar, vol. XVI, no. 4(152)/2018, pp. 553-570, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/152/024

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2018/152/024>

Data primirii articolului: 13.08.2018

Data revizuirii: 19.10.2018

Data acceptării: 24.10.2018

Introducere

În literatura de specialitate este deseori utilizată sintagma „diferențe în privința așteptărilor” sau „decalajul așteptărilor” care înseamnă: (1) discrepanța între informațiile de audit furnizate de către auditori și așteptările utilizatorilor situațiilor financiare; (2) discrepanța dintre opinia publică cu privire la natura auditului și posibilitățile unui proces de audit real, limitat la un anumit scop. Nevoia de a stabili cauzele acestui decalaj și a modurilor de eliminare a acestora din sfera auditării reprezintă o problemă științifică extrem de discutată.

Auditorii lucrează în cadrul legislativ în vigoare, conform Standardelor Internaționale de Audit specifice [en. the International Standards on Auditing (ISA)], care prevăd ca aceștia să își exprime opinia cu privire la faptul dacă situațiile financiare au fost întocmite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu cadrul conceptual aplicabil. Standardul ISA 200 *Obiectivele generale ale auditorului independent și derularea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit* evidențiază faptul că opinia auditorului doar sporește gradul de încredere al utilizatorilor destinați în situațiile financiare (paragraf 3). În paragraful 5 al ISA 240 *Responsabilitățile auditorilor în legătură cu fraudă într-un audit al situațiilor financiare* se precizează că, din cauza limitărilor inerente ale unui audit, există un **risc inevitabil** ca unele denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu poată fi descoperite, deși auditul este corespunzător planificat și realizat în conformitate cu ISA. Aceste prevederi ale standardelor internaționale definesc destul de vag cerințele pentru auditori și, în general, **nu sunt conforme cu așteptările utilizatorilor**. Aceasta este chiar situația, conform lui R. Adams, când apare decalajul (adică, diferențele, discrepanța) între punctele de vedere: auditorii iau în considerare obiectivul lor în colectarea dovezilor adecvate și în exprimarea opiniei lor cu privire la situațiile financiare și menționează descoperirea erorilor ca produs secundar al auditului, în timp ce utilizatorii raportului de audit consideră că datoria auditorului constă în primul rând în identificarea erorilor (intenționate sau accidentale), precum și în elaborarea unor astfel de teste de audit care vor asigura detectarea abuzurilor și a contradicțiilor (Adams, 1995, p. 379). Această problemă nu a fost încă rezolvată. Utilizatorii cred că auditorii trebuie să identifice toate erorile, fraudele sau denaturările din situațiile financiare. Dar în

Standardele Internaționale de Audit această datorie este limitată la sintagmele „asigurare rezonabilă” și „denaturări semnificative”. De exemplu, în ISA 240 *Responsabilitatea auditorului în legătură cu fraudă într-un audit al situațiilor financiare* se precizează: „Responsabilitatea primară pentru prevenirea și descoperirea fraudei revine celor însărcinați cu guvernarea entității și conducerii... Un auditor care derulează un audit în conformitate cu ISA este responsabil de obținerea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare în ansamblul lor nu conțin denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare” (§ 4, 5).

Există un aspect important care trebuie luat în seamă: problema „decalajului așteptărilor” este în principal analizată în legătură cu auditul situațiilor financiare sau cu misiunile de audit. Dar în stadiul actual de dezvoltare a activității de audit este necesar să se țină cont de transformările semnificative care au avut loc în structura standardelor internaționale (introducerea conceptului de „misiune de asigurare”) și de tipurile de misiuni derulate de auditorii autorizați. Prin urmare, problema referitoare la „decalajul așteptărilor” este mai puțin analizată în corelare cu alte misiuni ținând cont de natura lor specifică. În plus, este important să se investigheze problema privind „decalajul așteptărilor”, dat fiind setul de misiuni care:

- (1) sunt în prezent guvernate de Standardele Internaționale privind Controlul Calității, audit, revizuire limitată, alte misiuni de asigurare și servicii conexe emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare [en. the International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB)], Federația Internațională a Contabililor [en. The International Federation of Accounting (IFAC)] și includ:
 - auditul informațiilor financiare istorice;
 - revizuirea limitată a informațiilor financiare istorice;
 - misiuni de asigurare, altele decât auditul sau revizuirea informațiilor financiare istorice;
 - servicii conexe;
- (2) nu sunt guvernate de Standardele IAASB;
 - diferite tipuri de servicii de consultanță/consiliere;
 - alte servicii.

În acest sens, considerăm că este necesar să acordăm atenție unui studiu cuprinzător privind decalajul

așteptărilor, ținând cont de întreaga gamă de misiuni furnizate de către auditorii autorizați.

1. Analiza literaturii de specialitate

Decalajul așteptărilor a fost recunoscut din anii 1970 și a fost studiat pe larg de către mediul academic și de profesioniști.

„Decalajul așteptărilor” și componentele sale au fost elaborate și prezentate de Porter (1991, 1993), Humphrey, Moizer & Turley (1992). Aceste componente au fost analizate și în manualul intitulat „Montgomery’s Auditing” (1997, pp. 31-32). Acesta pune accent pe așteptările utilizatorilor, care sunt clasificate în așteptări rezonabile și nerezonabile, precum și pe percepțiile acestora, care sunt împărțite în realiste și nerealiste, iar „decalajul așteptărilor” este prezentat sub forma a două componente: (1) decalajul între așteptări și cerințe (standarde); (2) decalajul între cerințe (standarde) și rezultate. Se evidențiază faptul că așteptările nerezonabile și percepția falsă (irațională, nerealistă) a rezultatelor muncii prestate pot submina încrederea utilizatorilor în auditor, iar informațiile auditate de către auditor pot conta la fel de mult ca erorile reale în munca de audit.

Analiza literaturii privind decalajul așteptărilor în ceea ce privește auditul pentru perioada cuprinsă între 1974 și 2007 a fost prezentată de Aljaadi (2009). Un studiu detaliat al conceptelor moderne ce vizează decalajul așteptărilor în ceea ce privește auditul este prezentat și în lucrările lui Salehi (2011, 2016) și Ojo (2016).

Studiul percepției altor misiuni de asigurare este prezentat de către Roebuck, Simnett & Ho (2000). Problemele generale ale relației dintre asigurare și decalajul așteptărilor sunt analizate de Dando & Swift (2003). Un studiu detaliat privind decalajul așteptărilor, în contextul misiunilor de asigurare asupra emisiilor de gaz de seră, este prezentat în lucrarea lui Green & Li (2011); problemele privind reducerea decalajului așteptări-performanță în cazul misiunilor de asigurare asupra Rapoartelor de Sustenabilitate ale Inițiativei Globale de Raportare [en. the Global Reporting Initiative (GRI)] în Brazilia sunt prezentate într-o disertație de Renzo Mori Junior (2014).

Există cercetări multiple cu privire la acest subiect și fiecare studiu oferă o structură exhaustivă a „decalajului așteptărilor”, precum și moduri de a reduce acest decalaj, dar considerăm oportun să analizăm „decalajul

așteptărilor” în contextul întregului spectru de misiuni furnizate de către auditorii autorizați.

2. Metodologia științifică de cercetare

Cercetarea a fost derulată pe baza teoriei cunoașterii științifice, utilizând o abordare sistematică a studiului fenomenelor și proceselor de auditare și asigurare. Pentru a îndeplini obiectivul stabilit în lucrare a fost utilizat un complex de metode științifice generale (analiză, sinteză, inducție, deducție, abstractizare) și metode relevante (sistemizare, generalizare, analiză, comparație) de cercetare. Baza metodologică a studiului constă în metoda dialectică prin care s-a permis studierea „decalajului așteptărilor” în sistemul modern al relațiilor socio-economice, pentru a identifica problemele acestuia și modurile de diminuare a decalajului. Pe baza metodei analizei comparative, au fost evaluate nevoile informaționale ale utilizatorilor rezultatelor muncii de audit. S-a aplicat metoda de modelare în crearea unui algoritm în considerarea nevoilor informaționale ale utilizatorilor rezultatelor muncii auditorului, precum și modelul „decalajului așteptărilor” în contextul tuturor misiunilor derulate de auditor. Pentru a rezuma cauzele diferitelor nivele ale „decalajului așteptărilor” în percepția misiunilor derulate de auditorii autorizați ca servicii profesionale și moduri de reducere a acestora au fost utilizate: metoda analizei de sistem, precum și metoda istorică și cea logică. Prin utilizarea metodei analizei și a sintezei, rezultă concluzii cu privire la necesitatea și posibilitățile aplicării practice a rezultatelor cercetării.

Analizele de conținut au fost folosite pentru a evalua componentele „decalajului așteptărilor”. Se pot utiliza câteva tehnici de cercetare pentru a realiza analiza conținutului. Aceste tehnici includ (Krippendorff, 2004, pp. 44-45): (1) analiza pragmatică a conținutului; (2) analiza semantică a conținutului (analiza de desemnare și analiza de atribuire); (3) analiza mijloacelor de semnificare.

Trebuie menționat faptul că problema „decalajului așteptărilor” există în orice tip de servicii, iar specialiștii de marketing acordă suficientă atenție cercetării sale. O astfel de interpretare a „decalajului așteptărilor” care apare în procesul derulării misiunilor de audit este apropiată de teoria și practica serviciilor de marketing, în cadrul cărora au fost dezvoltate metode pentru a permite evaluarea calității serviciilor din punct de vedere al

consumatorilor. Logica acestor metode este relevantă în primul rând pentru toate serviciile deoarece calitatea acestora este dificil de evaluat pe baza criteriilor obiective, fapt care este adevărat și pentru audit. Astfel de metode includ:

- (1) Modelul „Gap” (*decalaj*) care reflectă cerințele de bază pentru calitatea așteptată a serviciilor (Zeithaml, Berry, & Parasuraman 1998);
- (2) Modelul „SERVQUAL” (acronim pentru *calitatea serviciilor*) arată că se determină calitatea serviciului primit prin diferența dintre așteptările consumatorilor și calitatea percepută în realitate (Parasuraman, Berry, & Zeithaml, 1988);
- (3) Modelul „Zone of Tolerance” (*Zona de Toleranță*) (Johnston, 1995).

3. Elaborarea modelului „decalajului așteptărilor”, pe baza nevoilor informaționale și a așteptărilor utilizatorilor

3.1. Mecanismul studiului nivelului satisfacției utilizatorilor cu privire la misiunile furnizate de auditorii autorizați

Înțelegerea necesității de a lua în considerare nevoile utilizatorilor conduce la considerarea procesului de derulare a auditului, a revizuirii sau a altor misiuni de asigurare și a serviciilor conexe ca proces de comunicare. Acest proces poate îmbrăca diferite forme și poate fi prezentat astfel:

- (1) ca **acțiune** (transmiterea semnalului pe o singură cale fără feedback);

- (2) ca **interacțiune** (proces bilateral de schimb de informații);
- (3) ca un proces de **comunicare** în care participanții acționează continuu, atât ca o sursă de informații, cât și ca un destinatar al informațiilor.

În teoria comunicării se aplică un număr semnificativ de modele. Dezvoltarea acestora urmărește o mai mare luare în considerare a activității și dependenței sociale a destinatarului atât în privința conținutului, cât și a formei de comunicare (Sharkov, F., 2002, pp. 28-34).

Această afirmație este pe deplin aplicabilă procesului de desfășurare a misiunilor de către auditorii autorizați. Prin urmare, atunci când se determină cauzele și natura „decalajului așteptărilor” în sfera activităților de audit trebuie să punem accent pe procesul derulării și prezentării misiunilor ca servicii profesionale. Acest lucru necesită studierea a două probleme:

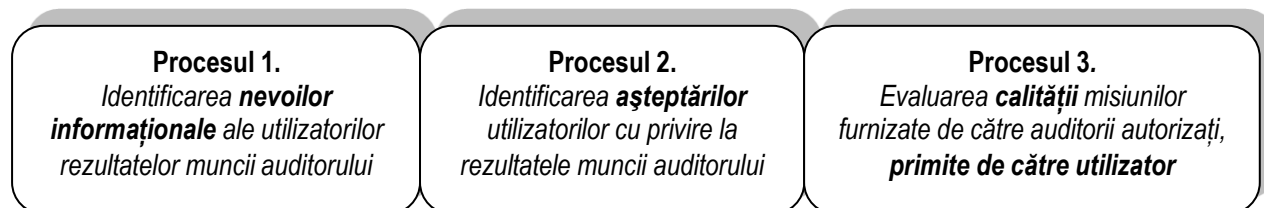
- (1) ce vor primi utilizatorii;
- (2) cum le vor fi prezentate informațiile acestora.

Atunci când se realizează un sondaj al nivelului satisfacției și al motivelor apariției „decalajului așteptărilor”, următoarele procese trebuie soluționate:

- (1) identificarea așteptărilor utilizatorilor;
- (2) evaluarea calității serviciului pe care aceștia l-au primit.

Totuși, aceste două procese nu caracterizează în întregime procesul identificării „decalajului așteptărilor” în audit. Nevoile informaționale ale utilizatorilor ca bază de formare a așteptărilor rămân în afara sferei viziunii. Prin urmare, acest proces trebuie să aibă în vedere trei stadii ale soluționării succesive a următoarelor procese (Figura nr. 1).

Figura nr. 1. Mecanismul studiului nivelului satisfacției utilizatorilor cu privire la misiunile furnizate de către auditorii autorizați



Sursa: Realizat de autori

3.2. Identificarea nevoilor informaționale ale utilizatorilor rezultatelor muncii de audit

Primul proces este acela de a identifica nevoile informaționale ale utilizatorilor rezultatelor muncii

auditorului. Ca bază, se poate aplica algoritmul pentru investigarea impactului nevoilor diferitelor entități și luarea lor în considerare atunci când se crează cerințele de audit (Tabelul nr. 1).

Tabelul nr. 1. Algoritmul pentru luarea în considerare a nevoilor informaționale ale utilizatorilor rezultatelor muncii auditorului	
Principalele etape ale analizei	Probleme de investigat
Identificarea entităților interesate de funcția de audit ca instituție publică	Care grupuri de entități cooperează cu auditorii? Care grupuri de entități utilizează rezultatele diferitelor tipuri de misiuni furnizate de către auditorii autorizați? Care grupuri de entități sunt cele mai interesate de modificările privind cerințele de audit și de modificările relevante din actele legislative și de reglementare?
Identificarea tuturor nevoilor informaționale ale diferitelor grupuri de utilizatori	Care sunt nevoile informaționale ale acestor utilizatori? Cum se corelează aceste nevoi cu obiectivele și strategiile utilizatorilor înșiși?
Stabilirea relației între interesele utilizatorilor și natura misiunilor furnizate de către auditorii autorizați	În ce fel nevoile informaționale identificate generează cererea de misiuni furnizate de auditorii autorizați, precum și rezultatele muncii acestora?
Identificarea nevoii de a amenda documentele legislative și de reglementare pentru activitățile de audit, precum și identificarea naturii acestor modificări	Ce impact va avea asupra conținutului legislativ al activităților de auditare conformarea cu anumite nevoi informaționale?
Identificarea nevoii de a amenda alte acte legislative și de reglementare, natura acestor modificări	Ce impact va avea asupra conținutului altor documente legislative și de reglementare conformarea cu anumite nevoi informaționale?

Sursa: Realizat de autori

Să analizăm în detaliu nevoile informaționale ale utilizatorilor rezultatelor misiunilor de audit ale situațiilor financiare. Identificarea nevoilor informaționale ale utilizatorilor rezultatelor de audit trebuie să apară în combinație cu nevoile informaționale ale utilizatorilor situațiilor financiare, dar luarea în considerare a faptului că nevoile utilizatorilor rapoartelor de audit sunt cumva diferite crește gradul de încredere al acestora în informații. De exemplu, pentru proprietarii existenți sau potențiali sau/și părțile interesate ale unei companii este important să se evalueze eficacitatea activității companiei. Astfel de nevoi informaționale pentru fiecare grup de utilizatori pot fi combinate sub denumirea *nevoie informațională generală*. Raportarea financiară trebuie să ofere informații despre profitabilitatea companiei, direcțiile distribuției profitului, modalitățile de creștere a sumei dividendelor. Dacă sunt priviți ca utilizatori ai rezultatelor auditului, nevoia lor informațională este aceea de a obține opinia auditorului cu privire la fiabilitatea situațiilor financiare pentru a reduce riscul informațional în evaluarea activităților curente și

potențialele ale companiei din punct de vedere al asigurării politicii eficiente de dividende, al eficacității managementului, al îndeplinirii sarcinilor manageriale în conformitate cu obiectivele și scopurile specifice. În plus, în funcție de corelarea nevoilor informaționale aferente rezultatelor de audit cu cerințele standardelor de audit, cu documentele legislative și de reglementare, este posibil să se identifice nevoile informaționale specifice și de bază care alcătuiesc nevoia informațională generală. *Nevoile informaționale de bază* corespund informațiilor care sunt conforme cu obiectivele principale ale auditului, adică informațiile auditorilor privind măsura în care situațiile financiare au fost întocmite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu cadrul conceptual aplicabil. Utilizatorii cu *nevoi informaționale specifice* au nevoie de informații suplimentare care detaliază sau completează scopul principal al auditului, de exemplu, în privința informațiilor despre rezultatele evaluării conformării cu principiul continuității afacerii.

Trebuie luat în considerare faptul că nevoile informaționale specifice ale grupurilor specifice de utilizatori reprezintă deseori principala prioritate pentru aceștia. Nevoile informaționale specifice pot fi clasificate suplimentar. În funcție de conținutul nevoilor informaționale specifice, pot fi identificate nevoile informaționale aferente procesului de audit al raportării financiare, precum și cele care nu sunt incluse în scopul procedurilor de audit asigurate în standardele de audit și astfel necesită proceduri suplimentare și extinse neprevăzute de standarde.

Primul grup include, de exemplu, informații despre:

- (1) riscurile de fraudă în contabilitate și raportare financiară (ISA 240 *Responsabilitățile auditorului în legătură cu fraudă într-un audit al situațiilor financiare*);
- (2) controlul intern (ISA 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor privind declarațiile substanțial eronate prin înțelegerea entității și a mediului său*);

- (3) relevanța și relevanța aplicării valorii juste în evaluarea activelor (ISA 540 *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile ale valorii corecte și a prezentărilor de informații conexe*);
- (4) tranzacțiile cu părțile conexe (ISA 550 *Părțile conexe*);
- (5) existența și impactul evenimentelor ulterioare datei bilanțului (ISA 560 *Evenimente ulterioare*).

Cel de-al doilea grup poate include nevoia de evaluare predictivă a situației financiare, de evaluare a eficacității managementului, de evaluare a conformării cu cerințele tuturor documentelor legislative și de reglementare care afectează activitățile financiare și economice ale entității etc.

În **Tabelul nr. 2**, de exemplu, sunt prezentate caracteristicile nevoilor informaționale ale unui astfel de grup de utilizatori externi, ca potențiali împrumutători care nu au legătură directă cu întreprinderea, dar au un interes direct în activitățile acesteia.

Tabelul nr. 2. Caracteristicile nevoilor informaționale ale potențialilor creditori, ca utilizatori ai rezultatelor misiunii de audit

Nevoi	Caracteristici
<i>Nevoia informațională generală</i>	Identificarea pertinentei acordării unui împrumut și a capacității unei companii de a plăti la timp dobânda și suma principală a împrumutului.
<i>Nevoia de bază a utilizatorului</i>	Opinia auditorului cu privire la măsura în care situațiile financiare utilizate pentru evaluarea solvabilității companiei sunt întocmite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu cadrul aplicabil de raportare financiară.
<i>Nevoile informaționale specifice care pot fi îndeplinite ca parte a implementării procedurilor furnizate de către Standardele Internaționale</i>	Opinia auditorului (cu scopul de a crește gradul de încredere în rezultatul propriei lor evaluări) despre: <ul style="list-style-type: none"> - probabilitatea falimentului companiei (conformarea companiei cu principiul continuității activității); - conformarea cu cerințele legislative în procesul activității financiare și economice afectează direct identificarea sumelor semnificative și prezentarea informațiilor în situațiile financiare ale companiei; - riscurile de denaturări semnificative ale situațiilor financiare care sunt identificate în procesul de dobândire a înțelegerii entității și a mediului acesteia, inclusiv a sistemului de control intern; - identificarea faptelor de fraudă; - subiectivitatea atunci când managementul stabilește estimările contabile în procesul pregătirii situațiilor financiare; - situația sistemului de control intern al companiei; - litigii legate de companie care pot duce la riscul de denaturări semnificative ale situațiilor financiare, procedura de soluționare pre-proces a unei dispute, plata penalităților.

Nevoi	Caracteristici
Nevoile informaționale specifice care nu pot fi îndeplinite în cadrul de implementare a procedurilor furnizate de către Standardele Internaționale	Opinia auditorului (cu scopul de a crește gradul de încredere în rezultatul propriei lor evaluări) despre: <ul style="list-style-type: none"> - nivelurile curente și predictive ale poziției financiare a companiei din punct de vedere al promptitudinii acordării unui împrumut, al identificării condițiilor de împrumut și al garanțiilor pentru împrumuturi, inclusiv evaluarea structurii activelor companiei, a stabilității sale financiare și a solvabilității, lichiditatea datoriilor curente, analiza compoziției, structurile și raportul conturilor de încasat și a conturilor de plăți, estimarea soluționărilor cu privire la creditele și împrumuturile pe termen scurt și pe termen lung, anterior primite; - conformarea cu cerințele legislative care nu afectează în mod semnificativ situațiile financiare dar care au legătură cu activitățile financiare și economice ale companiei; - eficacitatea managementului; - alte litigii care nu au de-a face cu situațiile financiare în mod direct, ci privesc activitățile financiare și economice ale companiei, procedura privind soluționarea unei dispute, plata penalităților.

Sursa: Realizat de autori

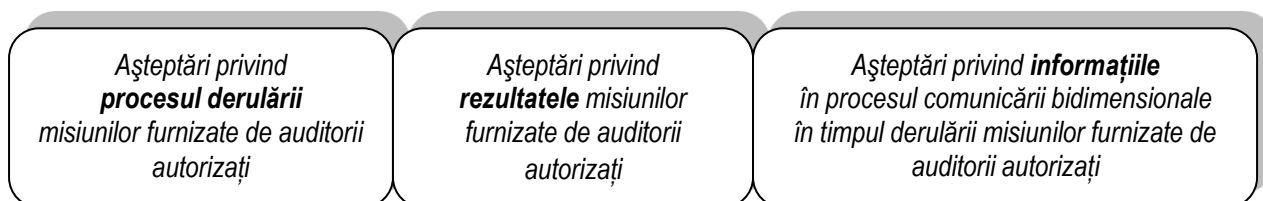
O astfel de clasificare este utilă pentru analiza nevoilor informaționale ale utilizatorilor altor misiuni: revizuirea informațiilor financiare istorice, misiuni de asigurare, altele decât auditul sau revizuirea informațiilor financiare istorice, precum și serviciile conexe.

3.3. Identificarea așteptărilor utilizatorilor cu privire la rezultatele muncii auditorului

Al doilea proces implică identificarea așteptărilor utilizatorilor în legătură cu serviciile. Conform Bychkova & Ityglova (2008, p. 20) clienții firmelor de audit pot avea așteptări mari cu privire la auditul situațiilor financiare și pot crede că auditorul trebuie să garanteze în mod absolut siguranța raportării rezultatelor auditului. De

reținut faptul că utilizatorii opiniei profesionale a auditorului, pe lângă nevoile lor, își creează propriile așteptări privind calitatea auditului situațiilor financiare care sunt legate de faptul că adoptarea deciziilor economice bazate pe judecata profesională a auditorului nu conduce la consecințe negative în viitor și le prezintă sub forma a două grupe: așteptări privind procesul de audit și așteptări privind rezultatele auditului (Bychkova & Ityglova, 2008, p. 20). Este important să adăugăm la această clasificare așteptările informării despre proces și rezultatele auditului. Prin urmare, putem reprezenta așteptările utilizatorilor în mod cuprinzător (a se vedea **Figura nr. 2**).

Figura nr. 2. Așteptările utilizatorilor misiunilor furnizate de către auditorii autorizați



Sursa: Realizat de autori

Așteptările utilizatorilor cu privire la conformarea cu standardele existente pot fi relevante (rezonabile) din

punct de vedere cauzal și, în acest caz, este necesar să se îmbunătățească standardele și munca auditorilor,

adică, să se urmărească calea îmbunătățirii profesionale. Alte așteptări pot fi nerealistice (nerelevante din punct de vedere cauzal). În legătură cu acestea, este necesar să se îmbunătățească conexiunile de comunicare cu utilizatorii pentru a gestiona așteptările lor cu privire la cerințe și la imposibilitatea modificării standardelor, pentru a fi pregătiți pentru neînțelegeri și a încerca depășirea consecințelor unor astfel de neînțelegeri.

În același timp, adăugarea cerințelor la grupul „excesiv” trebuie să țină cont de situația specifică în care misiunea este derulată, precum și obiectivele acesteia și utilizatorii. Ca exemplu, putem lua în considerare situația cu definirea nivelului pragului de semnificație. Această problemă în contextul investigării rolului standardelor de auditare prin reducerea decalajului așteptărilor a fost evidențiată de Ojo (2016). Dacă, de exemplu, se întreprinde un audit de inițiativă al elementelor individuale, conturi sau elemente de raportare financiară, în conformitate cu ISA 805 *Considerații specifice – Auditori ale situațiilor financiare unice și ale elementelor specifice, conturi sau elemente din situația financiară*, un astfel de element al raportării financiare precum obligațiile curente pentru reglarea bugetului, cerințele clientului pentru stabilirea unui nivel suficient de scăzut al pragului de semnificație sunt relevante din punct de vedere cauzal deoarece: (1) sunt datorate obligativității de a plăti impozite, precum și legislației administrative și penale; (2) și trebuie să completeze raportarea privind impozitele în anumite unități monetare. O astfel de cerință a utilizatorului, care reprezintă o consecință a nevoii acestuia de a avea informații despre numărul maxim de erori sau despre alte inconsistențe și denaturări pentru a preveni impunerea de penalități asupra entității de către autoritățile fiscale, este relevantă din punct de vedere cauzal și trebuie luată în considerare în munca auditorilor.

Dimpotrivă, cerința de a stabili un nivel extrem de scăzut al pragului de semnificație atunci când se desfășoară un audit obligatoriu este nerelevantă din punct de vedere cauzal deoarece pragul de semnificație este corelat cu deciziile economice ale utilizatorilor pe baza situațiilor financiare. Gama utilizatorilor cheie ai rezultatelor auditului obligatoriu include acei indivizi care se bazează pe situațiile financiare ca surse principale de informații și nu pot cere alte rapoarte întocmite în concordanță cu nevoile lor. Prin urmare, atunci când se derulează un

audit obligatoriu pragul de semnificație trebuie stabilit ținând cont de faptul că indicatorii situațiilor financiare sunt pregătiți și furnizați pe baza unui anumit nivel de semnificație. În acest caz auditorul trebuie să dovedească și să justifice inoportunitatea stabilirii cerințelor excesive.

Un alt exemplu este evaluarea situației financiare a unei companii. Dacă pe durata derulării misiunilor pentru auditarea situațiilor financiare conform cadrului standardelor internaționale de auditare, utilizatorii fac o solicitare de evaluare detaliată și de prognoză financiară a companiei, astfel de așteptări sunt nerelevante din punct de vedere cauzal deoarece derularea misiunilor pentru auditarea situațiilor financiare oferă spre verificare doar conformarea cu principiul continuității activității. Auditorul trebuie să explice natura nerealistă a acestor cerințe și să propună realizarea evaluării și a prognozei condiției financiare conform cadrului de atribuire a altor asigurări dacă criteriile corespunzătoare de evaluare sunt convenite cu clientul sau conform cadrului serviciilor de consultanță. Pe de altă parte, dacă utilizatorii se așteaptă ca auditorul, când auditează situațiile financiare, să îi informeze despre rezultatele evaluării conformării companiei cu principiul continuității activității, astfel de așteptări trebuie recunoscute ca relevante din punct de vedere cauzal deoarece astfel de procese sunt prevăzute în mod expres de către standardul curent ISA 570 *Continuitatea activității*.

În teoria și practica marketing-ului (Zeithaml, Berry, & Parasuraman, 1993, pp. 1-12; Pashchuk, 2005, pp. 148-149), așteptările sunt prezentate sub forma diferitelor elemente, în particular:

- (1) serviciul dorit (serviciul pe care clienții speră să îl primească cu un nivel de combinație a ceea ce, în opinia cumpărătorilor, poate să fie și ceea ce le este oferit în contextul nevoilor personale);
- (2) serviciul potrivit (maxim: cel mai mic nivel de așteptări, nivelul minim al serviciului pe care cumpărătorul îl va accepta fără o nemulțumire semnificativă);
- (3) serviciul așteptat (nivelul serviciilor pe care clienții se așteaptă de fapt să îl primească);
- (4) zona de toleranță (localizată între nivelul dorit și cel corespunzător al serviciului și reprezentată de un anumit interval în care utilizatorii nu dau atenție deosebită procesului de furnizare a serviciului, dar

dacă serviciul depășește categoria specificată, aceștia acționează fie pozitiv, fie negativ).

De exemplu, ținând cont de posibilele nevoi informaționale, serviciul dorit pentru misiunea de audit poate fi reprezentat pe baza nevoii informaționale generale. Identificarea nivelului minim al serviciului în audit trebuie să fie reprezentată ținând cont de nevoia de a aplica conceptul încrederii rezonabile (suficiente) față de procesul de audit care stabilește oportunitățile limitate, inerente în audit și afectează abilitatea auditorului de a detecta denaturările din situațiile financiare. În conformitate cu ISA 200 "Obiectivele generale ale auditorului independent și derularea auditului în conformitate cu Standardele Internaționale

de Audit", un audit este destinat să ofere asigurare suficientă (relevantă) că situațiile financiare în ansamblul lor nu conțin denaturări semnificative (paragraf 11a). Prin urmare, nivelul corespunzător al misiunilor furnizate de auditorii autorizați constă într-un anumit nivel al încrederii rezonabile (suficiente) pe care consumatorii de servicii de audit îl percep ca fiind minim. Zona de toleranță acoperă intervalul de așteptări între caracteristicile serviciului dorit și cele ale serviciului minim.

Relația între nivelul minim și cel dorit al misiunilor furnizate de auditorii autorizați, precum și caracteristica zonei de toleranță sunt reprezentate în **Figura nr. 3**.

Figura nr. 3. Caracteristicile diferitelor niveluri ale serviciilor pe durata derulării misiunilor furnizate de către auditorii autorizați

Nivelul minim:

- (1) utilizatorul primește informații doar despre rezultatele misiunilor;
- (2) doar nevoia informațională de bază a utilizatorului este satisfăcută;
- (3) satisfacerea nevoii informaționale de bază apare la nivelul încrederii rezonabile (suficiente) cu identificarea corespunzătoare a nivelului de semnificație pe care utilizatorii îl percep ca minim posibil;
- (4) utilizatorul a primit informațiile doar după finalizarea misiunilor;
- (5) informațiile sunt transmise la timp; este asigurată relevanța datelor.

Zona de toleranță:

intervalul așteptărilor care într-un fel sau altul este luat în considerare:

- (1) nevoia de a furniza informații cu privire la procesul propriu-zis al derulării misiunilor și nu doar al rezultatelor acestora;
- (2) nevoia de a satisface nevoile informaționale specifice;
- (3) nevoia de a satisface cerințele utilizatorilor în privința nivelului pragului de semnificație;
- (4) nevoia de a furniza informații pe durata procesului derulării misiunilor și a furniza informații la timp.

Nivelul dorit:

- (1) utilizatorul primește informații nu doar despre rezultatele misiunilor, dar și despre proces (etape, proceduri aplicate etc.);
- (2) este satisfăcută nevoia informațională generală a utilizatorilor cu privire la rezultatele misiunilor, iar această nevoie informațională generală implică nevoile informaționale de bază și nevoile informaționale specifice care necesită proceduri din cadrul Standardelor Internaționale și proceduri suplimentare extinse;
- (3) satisfacerea nevoilor informaționale specifice are loc ținând cont de cerințele utilizatorilor cu privire la nivelul pragului de semnificație;
- (4) utilizatorul primește informații atât pe durata derulării misiunii, cât și la finalizarea acesteia;
- (5) transferul informațiilor se face la timp pentru a asigura relevanța datelor.

Sursa: Realizat de autori

3.4. Problemele evaluării calității muncii auditorului, așa cum sunt acestea percepute de utilizatori

Al treilea proces este acela de a *evalua calitatea percepută a serviciilor*. Una dintre diferențele principale între bunuri și servicii constă în faptul că este mai dificil pentru client să evalueze serviciile. Toate serviciile pot fi plasate într-un anumit interval, începând cu criteriul „ușor de evaluat” și terminând cu criteriul „dificil de evaluat”, în funcție de cât de importante sunt atributele privind cercetarea, experiența sau încrederea. O astfel de clasificare a beneficiilor este propusă în teoria costurilor de tranzacție în interpretarea costurilor de măsurare, care sunt realizate atât înainte de achiziția de bunuri (ex ante), cât și după (ex post). Acestea se bazează pe trei categorii de beneficii:

- (1) experimentate (au costuri de măsurare ex ante extrem de ridicate și costuri ex post scăzute);
- (2) de cercetare (au costuri de măsurare ex ante scăzute și costuri ex post scăzute);
- (3) de încredere (au costuri de măsurare ex ante extrem de ridicate și costuri ex post ridicate) (Korneichuk, B., 2007, pp. 136-137).

Informațiile care fac obiectul misiunilor de asigurare și sunt rezultatul misiunilor de asigurare sunt în conexiune cu bunurile de încredere. Acest grup de servicii este caracterizat de două însușiri specifice:

- (1) există o extraordinară complexitate a particularizării rezultatelor pozitive;
- (2) acest rezultat pozitiv nu primește întotdeauna o evaluare identică din partea diferiților consumatori și a diferiților specialiști.

În general, există o tendință de a lua în considerare majoritatea serviciilor cărora le aparțin misiunile furnizate de către auditorii

autorizați, ca active de încredere. Astfel, se evidențiază importanța atributului privind încrederea pentru clienți (comparată cu atribute precum cercetarea și experiența), reflectând două mari diferențe între bunuri și servicii:

- (1) lipsa de înțelegere în îndeplinirea serviciului;
- (2) lipsa clarității evaluării a ceea ce a fost investit și primit, care generează deseori probleme de control al calității.

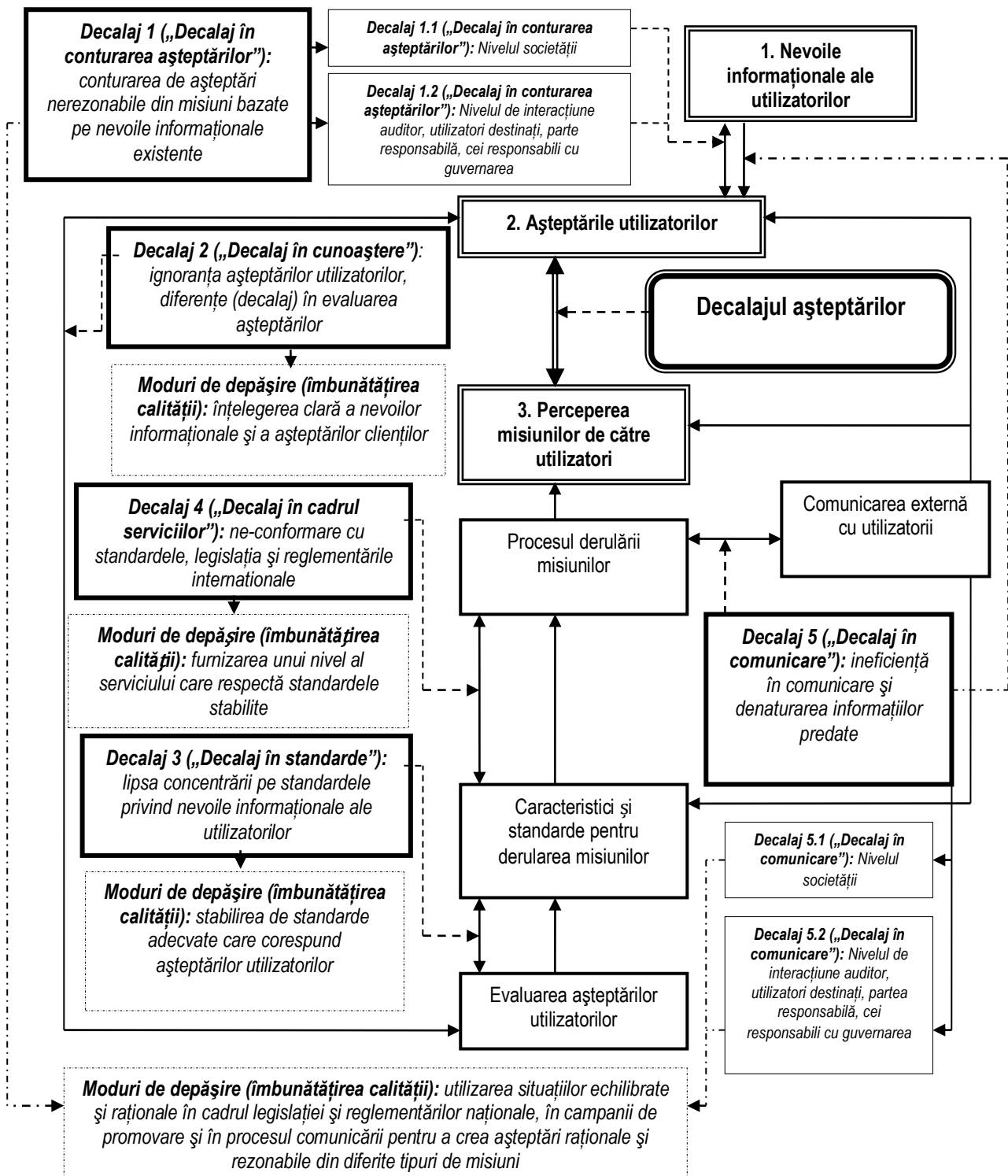
Diferențele între așteptările utilizatorilor și ceea ce ei cred că au primit constau:

- (1) în îndepărtarea de la standardele existente a muncii auditorului care necesită îmbunătățire;
- (2) în percepția nerealistă a rezultatelor misiunilor furnizate de auditorii autorizați, precum și o înțelegere distorsionată a naturii diferitelor tipuri de misiuni, ceea ce necesită din partea utilizatorilor atenție specială pentru procesul de informare cu privire la conținutul acesteia.

4. Modelul privind „decalajul așteptărilor” în cadrul misiunilor furnizate de către auditorii autorizați

Modelul privind „decalajul așteptărilor” în cadrul misiunilor furnizate de către auditorii autorizați este prezentat în **Figura nr. 4**. Aceasta arată prezența mai multor (cinci) decalaje și modalitățile principale de depășire a acestora. În literatura de specialitate au fost sugerate diferite moduri de reducere a „decalajului așteptărilor”, iar aceste măsuri trebuie clasificate conform nivelurilor aferente „decalajului așteptărilor” prezentate în **Figura nr. 4** și trebuie extinse conform tipurilor de misiuni furnizate de auditorii autorizați.

Figura nr. 4. Un model al „decalajului așteptărilor” în misiunile furnizate de auditorii autorizați



Sursa: Realizat de autori

5. Analiza cauzelor diferitelor nivele ale „decalajului așteptărilor” și modalități de reducere a acestuia

Rezumatul rezultatelor studiului cauzelor producerii diferitelor nivele ale „decalajului așteptărilor” și posibilele modalități de eliminare sunt prezentate în Tabelul nr. 3.

Tabelul nr. 3. Cauzele diferitelor nivele ale „decalajului așteptărilor” în perceperea misiunilor furnizate de auditorii autorizați, ca servicii profesionale și modalități de a le reduce		
Nivel decalaj	Cauzele anumitor nivele ale decalajului	Modalități de diminuare a decalajului
Decalaj 2. Decalajul între conștientizarea și percepțiile auditorilor în privința intereselor, nevoilor și așteptărilor utilizatorilor („Decalaj în cunoaștere”)	Lipsa interacțiunii cu utilizatorii în identificarea nevoilor și așteptărilor acestora.	Distribuția utilizatorilor în funcție de rezultatele diferitelor tipuri de misiuni furnizate de către auditorii autorizați, crearea sistemului pentru a analiza interesele, nevoile și așteptările acestora. Analiza și evaluarea nevoilor utilizatorilor în funcție de rezultatele misiunilor furnizate de către auditorii autorizați, înțelegerea de către aceștia a principalului obiectiv și a efectelor suplimentare.
Decalaj 3. Decalajul între standardele muncii auditorilor și interesele, nevoile și așteptările utilizatorilor, cu înțelegerea absolut corectă a acestora („Decalaj în standarde”)	Teama privind asumarea de obligații mari, subestimarea propriilor abilități, înțelegerea cerințelor din standarde, din documentele legislative și de reglementare. Lipsa metodelor clare pentru derularea diferitelor tipuri de misiuni furnizate de către auditorii autorizați (inițial pentru alte misiuni de asigurare) care limitează posibilitatea de a face uz în exces de dreptul de a aplica "judecata profesională" fără o explicare clară a fundamentării acesteia. Calitatea scăzută a legislației care reglementează activitatea auditorului și discrepanțele între diversele acte legale.	Îmbunătățirea legislației aferente problemelor de audit, ținând cont de nevoile informaționale ale utilizatorilor. Stabilirea sistemului de management al auditului care ar asigura faptul că cerințele utilizatorilor sunt luate în calcul. Îmbunătățirea calității sistemului actelor legislative și de reglementare a activităților de audit.
Decalaj 4. Decalajul între standardele de audit și nivelul real al serviciului („Decalaj în servicii”)	Nivelul scăzut al sistemului intern privind controlul calității misiunilor furnizate de către auditorii autorizați (la nivelul auditorilor autorizați și al firmelor de audit). Absența unui sistem clar de responsabilitate a auditorilor în cazuri de performanță neadecvată a îndatoririlor lor profesionale.	Dezvoltarea standardelor externe și interne ale sistemului calității. Creșterea cerințelor pentru independența auditorilor. Stabilirea de recomandări clare pentru identificarea sferei de responsabilitate a auditorului.

Nivel decalaj		Cauzele anumitor nivele ale decalajului	Modalități de diminuare a decalajului	
Decalaj 1. Decalajul între așteptările clientului, înțelegerea sa subiectivă a naturii misiunilor furnizate de către auditorii autorizați și caracteristicile reale ale diverselor misiuni, oferite de standarde („Decalaj în conturarea așteptărilor”)	Decalaj 5. Decalajul între informațiile despre natura auditului și calitatea misiunilor furnizate de către auditorii autorizați, care sunt transmise de auditori, precum și condiția curentă a acestor misiuni („Decalaj în comunicare”)	Decalaj 1.1 („Decalaj în conturarea așteptărilor”) Decalaj 5.1 („Decalaj în comunicare”) <i>Nivelul societății</i>	Absența (insuficiența) transparenței în sistemul de audit. Nivel insuficient al calității documentelor legislative și normative privind furnizarea de informații despre natura misiunilor și funcția acestora. Nivel insuficient al conștientizării publicului cu privire la diferențele fundamentale dintre diversele misiuni furnizate de către auditorii autorizați.	Creșterea gradului de informare a documentelor legislative și de reglementare care guvernează tipurile variate de misiuni furnizate de către auditorii autorizați, în primul rând auditul statutar. Crearea unui sistem adecvat de informare a societății despre principiile și standardele misiunilor derulate de către auditorul autorizat.
		Decalaj 1.2 („Decalaj în conturarea așteptărilor”) Decalaj 5.2 („Decalaj în comunicare”) <i>Nivelul interacțiunii privind auditorul, utilizatorii destinați, partea responsabilă, cei responsabili cu guvernarea</i>	Lipsa comunicării bidimensionale cu clientul și managementul unei companii supuse auditării. Nivel insuficient de informare din rapoartele de audit, rapoartele privind rezultatele altor misiuni (alte misiuni de asigurare, servicii conexe). Suport informațional scăzut al contractelor privind performanța misiunilor furnizate de către auditorii autorizați, referitoare la drepturile și obligațiile auditorilor etc.	Atenție crescută pentru procesul de comunicare cu utilizatorii destinați, părțile responsabile, precum și cu managementul, informarea acestora despre agreearea termenilor misiunilor, planificării și derulării. Creșterea gradului de informare a documentelor finale (rapoarte de audit, rapoarte privind rezultatele altor misiuni de asigurare, servicii conexe și de consultanță), ca instrument de furnizare a nevoilor informaționale ale utilizatorilor externi.

Sursa: Realizat de autori

În prezent, punctul central cu privire la dezvoltarea modalităților de îmbunătățire a calității performanței diferitelor misiuni furnizate de auditorii autorizați constă în diminuarea „decalajului în cadrul serviciilor” pentru a asigura conformarea cu standardele.

Dar sunt importante și alte motive: „decalajul în conturarea așteptărilor” și „decalajul în comunicare”, decalajul în privința conștientizării auditorilor și a percepției utilizatorilor privind așteptările („decalaj în privința cunoașterii”). Depășirea acestui decalaj trebuie să conducă la modificarea standardelor de muncă și, în consecință, la limitarea „decalajului privind standardele”.

În acest caz, cele două decalaje (primul „decalaj în conturarea așteptărilor” și al cincilea „decalaj în comunicare”) au de fapt motive similare (fapt prezentat în **Tabelul nr. 3**), dar prezența celui de-al cincilea decalaj este cea care generează un cerc vicios care are ca rezultat:

- (1) reglarea așteptărilor primare excesive sau a așteptărilor generale incorecte ale utilizatorilor rezultatelor misiunilor;
- (2) crearea de așteptări noi excesive sau deformate.

Dacă luăm în considerare complexitatea misiunilor furnizate de auditorii autorizați în general, atunci impactul semnificativ constă în lipsa și defectele privind claritatea înțelegerii naturii diferitelor tipuri de misiuni de către utilizatori și lipsa recomandărilor clare cu privire la descrierea și identificarea auditului, analizei și a altor misiuni de asigurare și a serviciilor conexe și de consultanță.

Lipsa înțelegerii diferențelor la nivel de utilizatori a diferitelor tipuri de misiuni furnizate de auditorii autorizați conduce deseori la conturarea de așteptări greșite din partea utilizatorilor și la nemulțumirea acestora în privința rezultatelor muncii auditorului.

O caracteristică distinctă a modelului propus este selectarea a două componente ale „decalajului în conturarea așteptărilor” și ale „decalajului în comunicare”:

- (1) nivelul societății (nivel macro) și
- (2) nivelul interacțiunii auditorilor cu utilizatorii destinați, partea responsabilă și cei însărcinați cu guvernarea (personalul de management).

Nivelul (componenta) întâi predomină în această etapă în Ucraina, unde introducerea conceptului de audit a avut loc recent (în comparație cu alte țări). Motivele privind decalajul în comunicații la nivel macro, care există în această etapă a dezvoltării sociale și economice a țării și care determină denaturarea opiniei publice cu privire la misiunile furnizate de către auditorii autorizați, sunt următoarele:

- (1) concordanța incompletă între prevederile legislației ucrainene privind auditarea și Standardele Internaționale ale controlului calității, auditare, revizuire, alte servicii conexe și de asigurare;
- (2) conștientizarea insuficientă a diferențelor între misiunile de audit, misiunile de revizuire, alte misiuni de asigurare, servicii conexe și alte servicii (de exemplu, consultanță);
- (3) utilizarea greșită a termenilor „audit” și „auditor” în practica altor organisme guvernamentale și ne-guvernamentale fără să se țină cont de practica și experiența existente la nivel mondial;
- (4) utilizarea arbitrară a termenului „audit” în documentele normative și legislative care au legătură cu probleme cu totul diferite.

De asemenea, este necesar să se atragă atenția asupra deficienței în a utiliza termenul care ar rezuma toate serviciile furnizate de auditor. Termenul „servicii de audit” este utilizat în legislația și în reglementările din Ucraina. Același termen este uneori utilizat în publicațiile străine, în particular, Tritschler (2014). Dar aplicarea acestuia nu permite utilizatorilor să perceapă imediat diferența dintre misiunile derulate de auditor și cele reglementate de Standardele Internaționale ale IAASB. Prin urmare, în titlul articolului am utilizat în

mod deliberat sintagma „misiuni furnizate de către auditorii autorizați”.

În contextul acestor propuneri, se recomandă să se atragă atenția asupra dezvoltării altor țări și organizații internaționale. În particular, Federația Contabililor Europeni a beneficiat de Studii prevederilor privind serviciile conexe și de asigurare alternativă la nivelul Europei, care analizează diferențele dintre diferitele servicii. În noiembrie 2015, guvernul austriac (Departamentul Finanțe) a emis ghidul cu privire la delimitarea conceptelor de „audit și asigurare” (Ghidul privind Managementul Resurselor Nr. 210 Clarificarea termenilor „Audit” și „Asigurare”), al cărui scop a fost să ofere recomandări detaliate pentru utilizatori în legătură cu aceste elemente. Recomandările oferă analiza diferitelor situații și probleme generate de utilizarea termenilor „audit” și „asigurare” și sugestii despre modul în care pot fi evitate. Acestea conțin doar câteva exemple, dar pot fi utilizate fundamentări calitative pentru a dezvolta recomandările pentru alegerea tipului corespunzător de misiune pentru un utilizator particular, ținând cont de nevoile sale informaționale și de așteptările sale.

Efectul educației în reducerea decalajului așteptărilor (inițial, „decalaj în conturarea așteptărilor” și „decalaj în cunoaștere”) este foarte important. Această problemă este pe larg discutată de Siddiqui, Nasreen, & Choudhury-Lema (2009), Bui, & Porter (2010), Ihendinihu, & Robert (2014), Cordos, Fulop, & Tiron-Tudor (2016). De asemenea, această problemă este extrem de relevantă pentru sistemul de învățământ din Ucraina.

Dacă se utilizează ca bază o misiune specifică (auditul informațiilor financiare istorice; revizuirea informațiilor financiare istorice; misiuni de asigurare, altele decât auditul sau revizuirea informațiilor financiare istorice; servicii conexe), atunci, pentru a determina modalitățile de eliminare a „decalajului așteptărilor” este posibil să se identifice nivelele acestuia în funcție de etapele sarcinii atribuite (Tabelul nr. 4).

Tabelul nr. 4. Cauzele „decalajului așteptărilor” în diferite etape ale derulării tipurilor variate de misiuni

Nivelurile decalajului	Etape ale derulării misiunii		
	Convenirea termenilor numirii	Finalizarea misiunii	Furnizarea documentelor finale (rapoarte, informații suplimentare)
Decalaj 1.2 „Decalaj în conturarea așteptărilor”	Calitate insuficientă a documentelor legislative și de reglementare cu privire la furnizarea informațiilor despre caracteristicile diferitelor misiuni și funcțiile acestora. Absența (sau insuficiența) legăturilor de comunicare în procesul agreării termenilor numirii.	Conținut scăzut de informații al contractelor cu privire la caracteristicile diferitelor obiective, drepturi și îndatoriri ale auditorilor etc. Absența (sau insuficiența) legăturilor de comunicare pe durata numirii.	Dificultate în prezentarea informațiilor în rapoarte. Claritatea scăzută a rapoartelor, prezența situațiilor nepotrivite, voalate, cu privire la natura și caracteristicile diferitelor misiuni.
Decalaj 2. „Decalaj în cunoaștere”	Atenție insuficientă acordată nevoilor informaționale și așteptărilor utilizatorilor sau neînțelegerea din partea utilizatorilor.	Atenție insuficientă acordată nevoilor utilizatorilor cu privire la procesul de audit sau neînțelegerea din partea utilizatorilor.	Atenție insuficientă acordată nevoilor utilizatorilor în privința conținutului documentelor, a ordinii descrierii și prezentării acestora. Neînțelegerea acestor nevoi.
Decalaj 3. „Decalaj în standarde”	Lipsa receptivității în cadrul contractului și a standardelor cerințelor utilizatorilor.	Lipsa receptivității în cadrul standardelor cerințelor utilizatorilor pentru procesul derulării misiunii.	Lipsa receptivității în cadrul standardelor cerințelor utilizatorilor pentru procesul derulării misiunii.
Decalaj 4. „Decalaj în servicii”	Necompatibilitate în privința conținutului și structurii contractului cu cerințele existente ale actelor legislative și normative.	Necompatibilitate în procesul îndeplinirii misiunii la standardele stabilite.	Necompatibilitate în privința conținutului rapoartelor cu cerințele standardelor, ale documentelor legislative și de reglementare. Necompatibilitate în procesul transmiterii și prezentării rapoartelor auditorilor.
Decalaj 5.2 „Decalaj în comunicare”	Conținut informațional insuficient al contractelor cu privire la caracteristicile diferitelor obiective, drepturi și îndatoriri ale auditorilor etc. Calitate scăzută a documentelor legislative și de reglementare cu privire la furnizarea informațiilor despre caracteristicile diferitelor misiuni și funcțiile acestora. Absența (sau insuficiența) legăturilor de comunicare în procesul agreării termenilor numirii.	Absența (sau insuficiența) legăturilor de comunicare pe durata numirii.	Dificultate în prezentarea informațiilor în rapoarte. Conținut informațional scăzut al rapoartelor, prezența situațiilor nepotrivite, voalate, cu privire la natura și caracteristicile diferitelor misiuni.

Sursa: Realizat de autori

În timp ce se agreează termenii misiunii și ai derulării acesteia, motivul decalajului constă în lipsa comunicării suficiente între auditori și management, client, în

insuficienta atenție acordată nevoilor și așteptărilor utilizatorilor. Depășirea decalajului va elimina așteptările nerezonabile din punct de vedere causal, precum și

deficiențele din îndeplinirea indicatorilor care sunt permisi, dar care nu există în realitate. Drept consecință, se va reduce „decalajul în comunicare”. Limitarea acestui decalaj este strâns influențată de îmbunătățirea conștientizării publicului cu privire la principiile și standardele auditării pentru a construi încrederea publică conform căreia standardele profesionale și legislația națională iau în considerare în mod adecvat cerințele utilizatorilor.

Este important în mod special ca utilizatorii documentelor finale (rapoarte) să fie informați cu privire la ceea ce pot aștepta. Dacă este, de exemplu, un audit statutar, atunci cerințele acestuia trebuie să fie îndeplinite prin documente legislative speciale care reglementează activitățile unei anumite entități economice. Termenii contractuali sunt importanți în timp ce se realizează misiunile de inițiativă. La momentul prezentării rezultatelor misiunilor este important să se asigure caracteristicile calitative ale rapoartelor, în particular exhaustivitatea, relevanța, inteligibilitatea, precum și procesul transmiterii acestor rapoarte utilizatorilor și publicarea oficială a acestora, dacă este cazul.

6. Concluzii

Rezultatele cercetării problemei privind „decalajul așteptărilor” în cadrul auditului arată doar posibile modalități de a soluționa această problemă complexă care este, fără nici un dubiu, relevantă și importantă. În definitiv, misiunile furnizate de auditorii autorizați nu pot exista pe cont propriu. Acestea există sub forma serviciilor profesionale care au anumite cereri și trebuie să satisfacă cerințele utilizatorilor pentru a ajuta la sporirea importanței auditării și asigurării în cadrul societății.

Se recomandă ca studierea motivelor privind „decalajul așteptărilor” în cadrul auditului să fie realizată cu ajutorul metodelor care permit evaluarea calității serviciilor din punct de vedere al consumatorilor acestora. Modificarea lor conform caracteristicilor specifice ale misiunilor furnizate de către auditorii autorizați ca servicii profesionale a permis formularea a trei procese de investigare: (1) identificarea nevoilor informaționale ale utilizatorilor prin rezultatele muncii auditorului; (2) identificarea așteptărilor utilizatorilor cu privire la serviciile care, într-un fel sau altul, iau în considerare nevoia de a furniza informații despre procesul de audit în

sine, necesitatea de a se conforma nevoilor informaționale „specifice”, cerințele utilizatorilor cu privire la nivelul semnificației, nevoia de a furniza informații în procesul de auditare; (3) evaluarea calității primite.

Așteptările utilizatorilor care caracterizează calitatea „standard”, „minimă” a misiunilor furnizate de auditorii autorizați, precum și „zona de toleranță” sunt specificate într-o oarecare măsură care ia în considerare nevoia de a furniza informații despre procesul misiunii în sine, necesitatea de a se conforma nevoilor informaționale „specifice”, cerințele utilizatorilor privind nivelul pragului de semnificație, nevoia de a transmite informații în cadrul procesului de derulare a misiunilor.

Metoda propusă face posibilă determinarea motivelor celor cinci niveluri ale decalajului așteptărilor în cadrul misiunilor furnizate de către auditorii autorizați:

- (1) *decalajul în conturarea așteptărilor* (crearea așteptărilor excesive și/sau nerelevante în mod rezonabil);
- (2) *decalajul în cunoaștere* (decalajul în conștientizarea și percepția auditorilor privind interesele, nevoile și așteptările utilizatorilor ca rezultat al percepției ignorante sau greșite din partea auditorilor cu privire la ce se așteaptă utilizatorii să primească, ceea ce conduce la decalajul între așteptările clienților și percepția acestor așteptări de către auditori);
- (3) *decalajul în cadrul standardelor* (incapacitatea și/sau împotrivirea auditorilor de a stabili standardele de calitate care îndeplinesc așteptările clienților, cu înțelegerea lor absolut corectă);
- (4) *decalajul în cadrul serviciilor* (insolvabilitatea unui auditor pentru asigurarea calității serviciului care se conformează standardelor stabilite);
- (5) *decalajul în comunicare* (inconsistența informațiilor în legătură cu natura auditului, a revizuirii, a altor misiuni de asigurare, a serviciilor conexe și altor servicii realizate de auditori, în legătură cu caracteristicile lor reale, așa cum sunt acestea oferite de Standardele Internaționale privind controlul calității, auditarea, revizuirea, alte asigurări și servicii conexe).

Importanța depășirii decalajelor în conturarea așteptărilor, a decalajelor privind cunoașterea și, în primul rând, a celor în comunicare a fost justificată deoarece prezența sa a creat un cerc vicios al cărui

rezultat constă în fixarea așteptărilor primare excesive sau, în general, a așteptărilor incorecte ale utilizatorilor misiunilor furnizate de auditorii autorizați, conturarea de așteptări noi excesive și denaturate. Prin urmare, este

important ca utilizatorii să fie informați despre diferențele fundamentale dintre variatele tipuri de misiuni furnizate de auditorii autorizați.

BIBLIOGRAFIE

1. Adams, R. (1995). *Fundamentals of Audit*. Ya V. Sokolov (Ed.). Moscow: Audit, UNITI [in Russian].
2. Aljaaidi, Khaled Slamen Ysalam (2009) Reviewing the audit expectation gap literature from 1974 to 2007. *IPBJ*, Vol. 1(1), pp. 41–75.
3. Australian Government. Department of Finance, (2014). *Resource Management Guide No. 210 Clarification of the terms 'Audit' and 'Assurance'*. November, 2014. www.finance.gov.au Retrieved from:
<http://www.finance.gov.au/sites/default/files/RMG-210-Clarification-of-the-terms-Audit-and-Assurance.pdf>
4. Bui, B., & Porter, B. (2010): The Expectation-Performance Gap in Accounting Education: An Exploratory Study, *Accounting Education: an international journal*, Vol. 19, No. 1–2, pp. 23–50.
5. Bychkova, S.M., & Ityglova, E.Yu. (2008). *Audit quality control*. Moscow: Exmo [in Russian].
6. Cordos, George-Silviu; Fulop, Melinda-Timea & Tiron-Tudor, Adriana. (2016). Is Audit Education Also Accountable for the Audit Expectation Gap? Results from University students. – Working Paper submitted to the EUFIN 2016 Workshop *events.unifr.ch* Retrieved from:
http://events.unifr.ch/eufin16/Papers/Paper_9.pdf
7. Dando, N., & Swift, T. (2003), Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap, *Journal of Business Ethics*, Vol. 44, No. 2-3 (May), pp. 195–200.
8. Fédération des Experts comptables Européens – Federation of European Accountants (FEE), (2009). *Survey on the Provision of Alternative Assurance and Related Services Across Europe*. July 2009. www.fee.be, Retrieved from:
http://www.fee.be/images/publications/auditing/Assurance_Survey_color2472009251643.pdf
9. Green, W., & Li, Q., (2011) Evidence of an expectation gap for greenhouse gas emissions assurance, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 25 Issue: 1, 146–173, <https://doi.org/10.1108/09513571211191789>
10. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I, 2016-2017 Edition. www.ifac.org. Retrieved from:
<https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other>
11. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume II, 2016-2017 Edition. www.ifac.org. Retrieved from:
<https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other>
12. Humphrey, C., & Moizer, P. and Turley, S. (1992) The audit expectation gap – Plus ça change, plus c'est la même chose?, *Critical Perspectives in Accounting*, June, pp. 137–61.
13. Ihendinihu, J., & Robert, S. (2014): Role of Audit Education in Minimizing Audit Expectation Gap (AEG) in Nigeria, *International Journal of Business and Management*, Vol. 9, No. 2, pp. 203–211.
14. Johnston, R. (1995). The Zone of Tolerance: Exploring the Relationship Between Service Transactions and Satisfaction with the Overall Service. *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 6, №2, pp. 18–42.
15. Korneichuk, B.V. (2007). *Institutional Economics: Textbook*. Moscow: Gardariki [in Russian].
16. Krippendorff, K. (2004). *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology*, Thousand Oaks, Sage, California.
17. Mori, Renzo Junior. (2014). Reducing the expectation-performance gap in assurance of Global Reporting Initiative (GRI) Sustainability Reports in Brazil. A Dissertation for the degree of

- Doctor of Philosophy. School of Accounting, Economics and Finance, Faculty of Business, Education, Law and Arts, Australian Centre for Sustainable Business and Development, University of Southern Queensland Retrieved from https://eprints.usq.edu.au/26960/1/Mori_2014_whole.pdf
18. O'Reilly, V.M., Hirsh, M.B., DeFliese, Ph.L., & Jaenicke, H.R. (1997). Montgomery's Auditing, 11th Ed., trans. Ya.V. Sokolov & S.M. Bychkova, Moscow: Audit, UNITY [in Russian].
 19. Ojo, M. (2006). Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality? MPRA Paper No. 232, University Library of Munich, Germany, revised Sep 2006. [mpra.ub.uni-muenchen.de](http://mpra.ub.uni-muenchen.de/232/) Retrieved from <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/232/>
 20. Parasuraman, A., Berry L., & Zeithaml V. (1988). SERVQUAL: A multiple-item scale for measuring customer perceptions of service quality. *Journal of Retailing*, Vol. 69 (Spring), pp. 12–40.
 21. Pashchuk, O.V. (2005). Marketing Services: A Strategic Approach: Textbook [in Ukrainian].
 22. Porter, B.A. (1991) The audit expectation performance gap: A contemporary approach, *Pacific Accounting Review*, pp. 1–36.
 23. Porter, B.A. (1993) An empirical study of the audit expectation-performance gap, *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, pp. 49–78.
 24. Roebuck, P., Simnett, R. & Ho, H.L. (2000) Understanding assurance services reports: A user perspective, *Accounting and Finance*, November, pp. 211–232.
 25. Salehi, M. (2011). Audit expectation gap: Concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*, Vol. 5(21), 8376-8392. DOI: 10.5897/AJBM11.963
 26. Salehi, M. (2016). Quantifying Audit Expectation Gap: A New approach to Measuring Expectation Gap. *Zagreb International Review of Economics & Business*, Vol. 19, No. 1, 25-44, 2016 DOI: 10.1515/zireb-2016-0002
 27. Sharkov, F.I. (2002). Fundamentals of Communication Theory: Textbook. Moscow: Publishing House "Social Relations", Edition "Perspectives" [in Russian].
 28. Siddiqui, J., Nasreeen, T., & Choudhury-Lema, A. (2009): The audit expectations gap and the role of audit education: the case of an emerging economy, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 6, 2009, 564–583/
 29. Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume III, 2016-2017 Edition. www.ifac.org. Retrieved from: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other>
 30. The Law of Ukraine "On the Audit of Financial Reporting and Audit Activity" dated January 21, 2017, No. 2558-VIII Retrieved from: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [in Ukrainian]
 31. Tritschler, J. (2014) Audit Quality. Association between published reporting errors and audit firm characteristics. Springer Fachmedien Wiesbaden
 32. Zeithaml, V., Berry L., & Parasuraman, A. (1988). Communication and Control Process in the Delivery of Service Quality. *Journal of Marketing*, Vol. 52 (April), pp. 38–53.
 33. Zeithaml, V., Berry L., & Parasuraman, A. (1993). The nature and determinants of customer expectations of service. *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 21, Iss. 1, pp. 1-12.