
Aspecte privind relația auditor – client în contextul negocierii

Prof. univ. dr. Ovidiu Constantin BUNGET,
Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de
Economie și de Administrare a Afacerilor,
e-mail: ovidiu.bunget@e-uvt.ro

Prof. univ. dr. Adriana TIRON TUDOR,
Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca, Facultatea de
Științe Economice și Gestiunea Afacerilor,
e-mail: adriana.tiron@econ.ubbcluj.ro

Drd. Anca Diana SUMĂNARU,
Universitatea de Vest din Timișoara, Școala Doctorală
de Economie și de Administrare a Afacerilor,
e-mail: anca.sumanaru94@e-uvt.ro

Abstract

Materialul de față își propune o examinare asupra modului în care relația dintre auditor și client influențează negocierea dintre aceste părți și de asemenea studierea legăturii dintre variabile referitoare la relația dintre auditor și client în procesul de negociere pe parcursul misiunii de audit. Pe baza literaturii de specialitate și a instrumentului de lucru (chestionar) s-a putut demonstra că relația auditor-client este un factor cheie care influențează negocierile între auditori și clienți.

Analizele bivariante efectuate în cadrul lucrării consolidează cercetările literaturii de specialitate și anume confirmă existența unei legături între relația/familiaritatea auditor-client în implementarea tuturor strategiilor de negociere pe parcursul misiunii de audit.

Cuvinte-cheie: negocierea auditor-client, relația auditor-client, familiaritate, misiune audit, interes reciproc

Clasificare JEL: M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Bunget, O.C., Tiron Tudor, A., Sumănar, A.D. (2019), Aspects Regarding the Auditor-Auditee Relationship in the Context of Negotiation, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 2(154)/2019, pp. 247-260, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/154/008

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/154/008>
Data primirii articolului: 04.12.2018
Data revizuirii: 28.02.2019
Data acceptării: 19.03.2019

1. Introducere

Subiectul acestei cercetări îl reprezintă aplicarea unui chestionar ce cuprinde elemente referitoare la relația/familiaritatea auditor-auditat și negocierea în auditul financiar. Pe baza răspunsurilor obținute am efectuat analize univariate și bivariate a datelor cu scopul de a identifica o posibilă legătură între relația, implicit familiaritatea auditor-auditat și negocierea dintre aceste părți.

Cu scopul de a prezenta stadiul actual al acestei cercetări, se impune în primul rând prezentarea conceptelor de relație auditor-client și de negociere.

Relația auditor-client și modul în care auditorii interacționează cu clienții este prezentat și expus de către IAASB în „Cadrul pentru calitatea auditului”. Cadrul demonstrează, de asemenea, importanța interacțiunilor adecvate dintre părțile interesate și importanța diferiților factori contextuali.

Modul în care părțile interacționează și gradul de apropiere dintre acestea prezintă o importanță majoră în derularea misiunii de audit, în exprimarea opiniei de către auditori, întrucât această apropiere/familiaritate dintre părți influențează modul de alegere a strategiilor de negociere și de luare a deciziilor de către auditori.

Conform Codului etic al profesioniștilor contabili, ediția 2013, elaborat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), aplicabil de către auditorii financiari din România, membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România, termenul de ‘familiaritate’ reprezintă amenințarea ca, din cauza unei relații prea lungi sau prea strânse cu un client sau cu un angajator, un auditor financiar să fie prea îngăduitor cu interesele acestora sau cu acceptarea activității lor. O relație deschisă și constructivă între auditor și conducere trebuie să fie diferită de una de familiaritate excesivă, ce poate apărea între auditorii care petrec perioade prelungite pe parcursul anului la același client de audit. Este esențial pentru calitatea auditului ca auditorii să rămână sceptici și obiectivi și să fie pregătiți să chestioneze fiabilitatea informațiilor pe care le primesc.

Potrivit IAASB, amenințările la adresa independenței auditorului pot include de cele mai multe ori interesele financiare existente între auditor și entitatea auditată, relațiile de afaceri între auditor și entitatea auditată și furnizarea de servicii non-audit clienților de audit.

În literatura de specialitate relația dintre auditori și clienți a fost recunoscută ca element important pentru strategiile de negociere. Cu toate acestea, până în prezent nu există foarte multe studii care să analizeze efectul acestui factor în contextul negocierii de către auditor.

Conceptul de „negociere” este prezentat și descris conform literaturii de specialitate, standardele internaționale nu reglementează acest termen deoarece negocierea nu este o procedură de audit, ci reprezintă „orice context în care două sau mai multe părți cu preferințe diferite iau împreună decizii care afectează bunăstarea ambelor părți” Murnighan și Bazerman (1990).

Mai mult, în opinia lui Pruitt și Carnevale (1993), negocierea este în principal o interacțiune între doi sau mai mulți actori care doresc să rezolve dezacordurile cauzate de conflictele de interese. În ciuda varietății definițiilor de negociere, cercetătorii împărtășesc concepte comune în jurul negocierilor, în special toate teoriile subliniază faptul că actorii consideră că negocierea le permite să obțină rezultate mai bune.

Prezenta lucrare analizează relația auditor-client în contextul negocierilor inițiate de auditori pe parcursul misiunii de audit financiar. În esență, obiectivul acestei cercetări este de a studia modul în care abordarea specifică negocierilor este influențată de relația, respectiv familiaritatea dintre auditor și client. Pe parcursul lucrării, sintagma „relația auditor-auditat” este utilizată sub conotațiile familiarității. Această „familiaritate” și anume gradul de apropiere mult prea ridicat existent între auditor și client, materializată în amenințări la adresa independenței auditorului, este întâlnită deseori în practică. Tocmai din acest considerent, se dorește o analiză a modului în care familiaritatea influențează modul în care părțile negociază.

2. Revizuirea literaturii de specialitate

În marea majoritate a cazurilor, auditorii negociază cu clienții lor particularități ale spețelor contabile pentru care standardele contabile oferă o interpretare vagă (Pecher, 1996). Clienții ar putea justifica aplicarea unor tratamente contabile utilizate la limita legalității, folosind această vagă interpretare a standardelor (Nelson et al., 2002). De regulă, auditorii sunt reticenți în raport cu

astfel de strategii manageriale utilizate, iar această atitudine constrânge acțiunile clienților din teama de a nu primi o opinie cu rezerve sau contrară. Cu toate acestea, auditorii sunt de acord uneori cu tratamentele contabile aplicate la limita legalității, deși acest lucru va crește riscul expunerii auditorilor la conflictele publice. Această situație sugerează faptul că atât auditorii, cât și clienții au un interes reciproc pentru negociere, iar în acest sens cercetătorii spun că există un anumit grad de tolerare a acestor opțiuni de înregistrare în contabilitate, utilizate de clienți.

Pentru întocmirea raportului de audit și a situațiilor financiare sunt responsabili atât auditorii, cât și conducerea, deși responsabilitatea finală pentru întocmirea situațiilor financiare rămâne a conducerii societății. În opinia lui Murnighan și Bayerman, necesitatea înregistrării unor ajustări în contabilitatea clientului va fi divulgată public doar dacă managementul acceptă propunerile oferite de auditori. Așadar, relația auditor-client este descrisă ca un „sistem de negociere”. Această negociere a ajustărilor și a tratamentelor contabile utilizate afectează deciziile investitorilor care se bazează pe informațiile din situațiile financiare, posibil denaturate.

Atunci când în urma negocierilor nu se ajunge la niciun consens, auditorii se confruntă cu un risc ridicat de a-și pierde clienții dacă își mențin punctul de vedere, fie riscă să își pericliteze reputația dacă acceptă varianta clienților. Literatura de specialitate subliniază faptul că, în contextul misiunilor de audit, alegerea strategiilor de negociere de către auditori impactează rezultatele negocierilor. Așadar, alegerea strategiei de negociere de către auditori este foarte importantă, având în vedere impactul asupra menținerii reputației acestuia, a supraviețuirii în câmpul muncii, dar și asupra situațiilor financiare. Iar alegerea strategiilor de negociere este influențată de gradul de apropiere dintre părți. (Muzatko, 2002).

3. Metodologia cercetării

Studiul se bazează pe elaborarea unui chestionar compus din 11 întrebări elaborate pe baza literaturii de specialitate, în cadrul cărora se regăsesc factori cantitativi și calitativi asociați relației auditor-client. Prima parte a chestionarului cuprinde informații generale privind sexul, vârsta, profesia și experiența în profesia de auditor financiar.

Partea a doua a chestionarului cuprinde aspecte privind relația auditor-client.

Studiul urmărește analiza legăturii dintre variabilele referitoare la relația dintre auditor și client, pe baza răspunsurilor respondenților. Familiaritatea dintre auditor și client influențează:

- Clauzele aferente contractului de audit în interesul ambelor părți.
- Alegerea de către auditor a tipului de proceduri utilizate pe parcursul misiunii de audit.
- Raționamentul profesional al auditorului privind calculul pragului de semnificație.
- Conflictele de interes când auditorul aprobă uneori alternativa clientului pentru a păstra contractul cu clientul, deși acest lucru va crește expunerea lui la conflicte publice și litigii.
- Interesul reciproc atât al auditorului, cât și al clientului în negocierea mai multor opțiuni de raportare acceptate.

Întrebările cuprinse în chestionar sunt întrebări închise, urmărind prin aceasta operativitatea completării chestionarului și posibilitatea realizării unei baze de date cu un număr restrâns de variabile clar definite: dezacord, total, dezacord parțial, neutru, acord parțial, acord total.

4. Rezultatele studiului

4.1. Descrierea eșantionului

Pe baza chestionarului, s-au obținut răspunsuri de la 51 de respondenți, având calitatea fie de studenți masteranzi în contabilitate/audit, fie de auditori financiari activi, membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România, din județul Cluj sau deținând ambele calități, cu o experiență variată în domeniu.

Răspunsurile celor 51 de chestionare validate au fost introduse într-o bază de date a programului statistic SPSS Statistics 17.0, fiecare din factorii cuprinși în chestionar reprezentând o variabilă a bazei de date întocmite. Am optat pentru programul statistic SPSS, întrucât am considerat că oferă avantaje superioare altor programe statistice în astfel de cercetări (Intercooled Stata, E- VIEWS etc.).

În cele ce urmează se va prezenta analiza factorilor socio-culturali și anume sexul, vârsta, profesia și experiența în profesie (Tabelele 1, 2, 3 și 4).

Tabelul nr. 1. Reprezentarea sexului

Sexul	Frecvență absolută	Frecvență relativă (%)
Feminin	39	76,5
Masculin	12	23,5
Total	51	100

Sursa: Proiecție proprie

Din totalul respondenților, sexul feminin deține o proporție de 76,5%, iar cel masculin – de 23,5%.

Tabelul nr. 2. Reprezentarea vârstei

Vârsta	Frecvență absolută	Frecvență relativă (%)
sub 25 ani	31	60,78
25-35 ani	14	27,45
35-45 ani	1	1,96
45-55 ani	3	5,88
55-65 ani	2	3,92
Total	51	100

Sursa: Proiecție proprie

Respondenții au vârsta sub 25 de ani, respectiv cuprinsă în intervalul 25 – 65.

Tabelul nr. 3. Reprezentarea profesiei

Profesia	Frecvență absolută	Frecvență relativă (%)
Student	1	1,96
Student masterand în contabilitate/audit	29	56,86
Auditor financiar	21	41,18
Total	51	100

Sursa: Proiecție proprie

În ceea ce privește profesia, majoritatea respondenților sunt studenți masteranzi în contabilitate/ audit, aceștia deținând o pondere de 56,86%, iar auditorii financiari

reprezintă 41,18% din totalul eșantionului analizat. De asemenea, printre respondenți se numără și un student la nivel licență.

Tabelul nr. 4. Reprezentarea experienței în profesie

Experiența în profesia de auditor financiar	Frecvență absolută	Frecvență relativă (%)
Fără experiență	26	52
1-5 ani	18	36
5-10 ani	3	6
10-15 ani	2	4
Peste 15 ani	1	2
Total	50	100

Sursa: Proiecție proprie

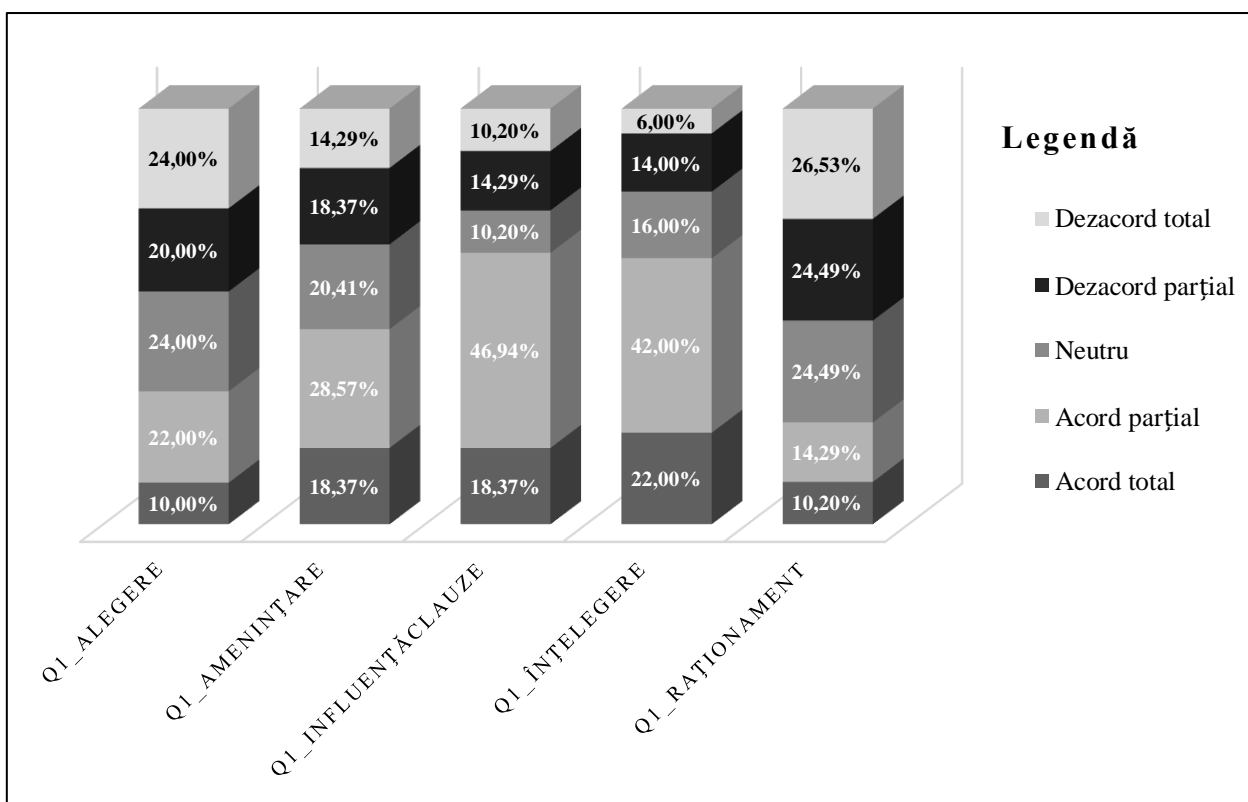
Din totalul respondenților, persoanele fără experiență dețin o pondere de 52%, iar cei cu experiență – o pondere de 48%.

studierea populației investigate, în funcție de o singură variabilă. Procesul de analiză univariată se referă, îndeosebi, la calculul indicatorilor de frecvență (absolută și relativă).

4.2. Analize univariate

Analizele univariate ale datelor vizează aplicarea tehnicilor statistico-matematice pentru

Figura nr. 1. Familiaritatea dintre auditor și client



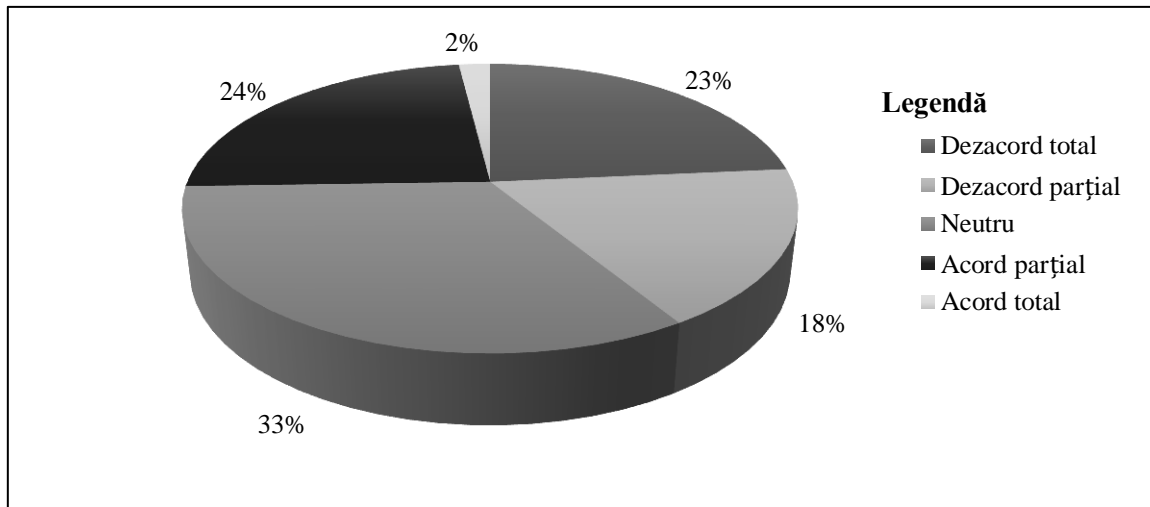
Sursa: Proiecție proprie

Pe baza răspunsurilor primite, din **Figura nr. 1**, deducem că familiaritatea dintre auditor și client influențează clauzele aferente contractului de audit, în interesul ambelor părți (65,31% din respondenți și-au exprimat acordul – total sau parțial – în legătură cu această afirmație). Pe de altă parte, familiaritatea dintre auditor și client este necesară pentru ca auditorul să înțeleagă clientul

suficient de bine pentru a planifica și efectua un audit eficient (62% din respondenți și-au exprimat acordul – total sau parțial – în legătură cu această afirmație).

I. Auditorul aprobă uneori varianta clientului pentru a menține relația auditor-client, deși acest lucru va crește expunerea lui la conflicte publice și litigii (**Figura nr. 2**).

Figura nr. 2. Alternativa clientului

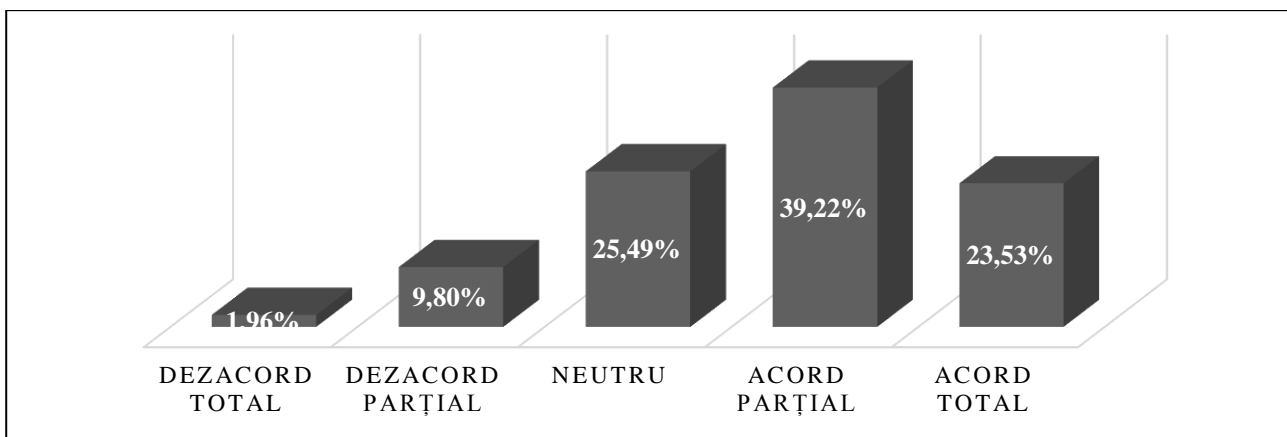


Sursa: Proiecție proprie

În cazul acestei afirmații, în rândul respondenților părerile sunt împărțite. Folosind testul Hi-pătrat pentru studiul uniformității eșantionului, se constată că eșantionul are aceeași structură în raport cu variabila analizată (nivelul de semnificație fiind de $0,009 < 0,005$, ipoteza nulă potrivit căreia distribuția eșantionului urmează legea de probabilitate uniformă, se acceptă).

II. Cu cât sunt mai conservatoare situațiile financiare aprobate de auditor, cu atât expunerea lui la litigii sau conflicte publice este mai redusă. Conservatismul contabil reflectă aplicarea principiului prudenței și anume, activele și veniturile nu sunt supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile nu sunt subevaluate (Figura nr. 3).

Figura nr. 3. Conservatismul situațiilor financiare

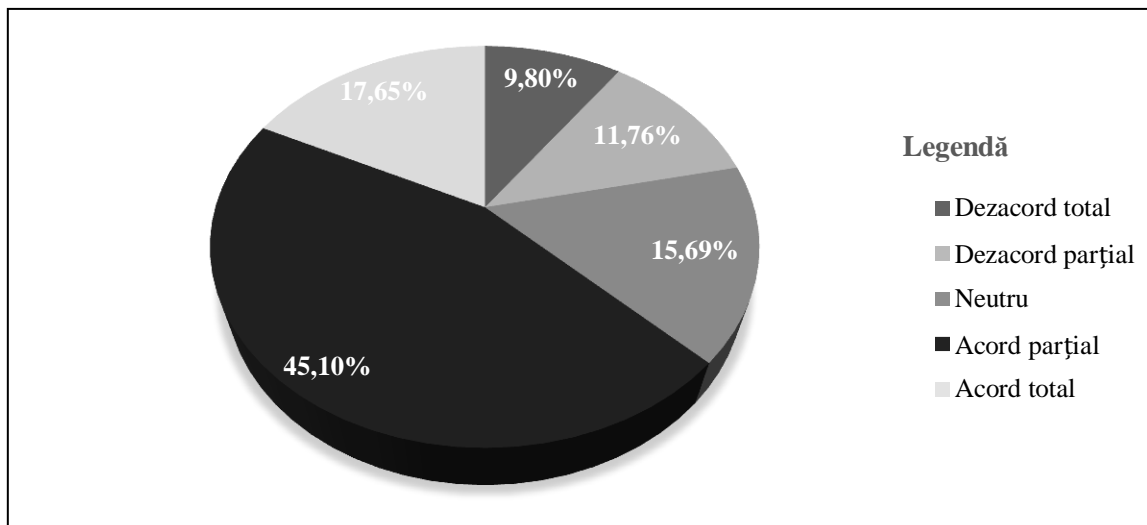


Sursa: Proiecție proprie

Un total de 62,75% din respondenți sunt de acord cu această afirmație. În conservatismul contabil se aplică principiul prudenței.

III. Atât auditorul, cât și clientul au un interes reciproc pentru negociere și pot alege dintre mai multe opțiuni de raportare acceptabile.

Figura nr. 4. Interes reciproc pentru negociere

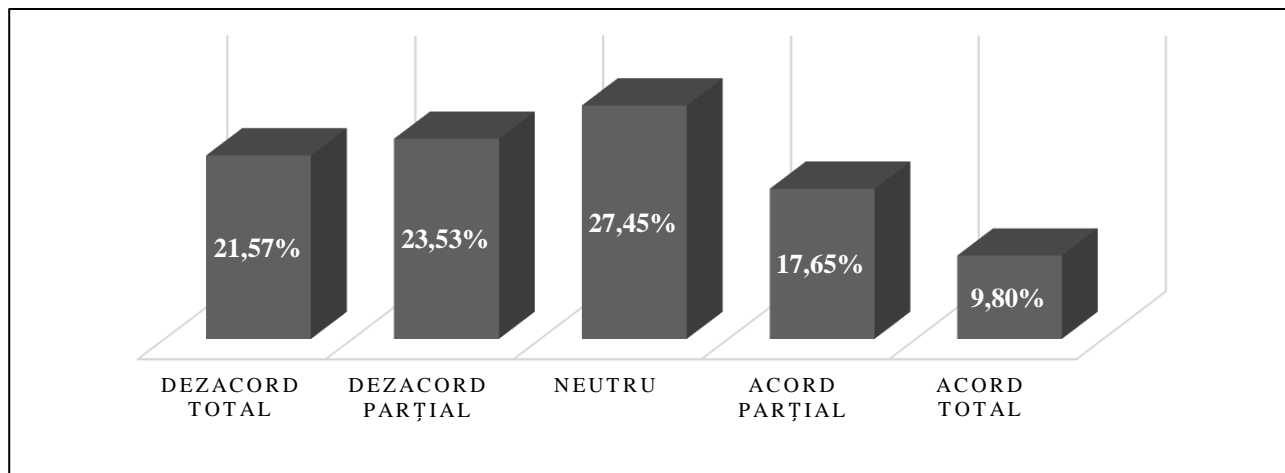


Sursa: Proiecție proprie

Din **Figura nr. 4**, constatăm că majoritatea respondenților sunt de acord și cu această afirmație, restul având păreri împărțite.

IV. Necesitatea înregistrării unor ajustări în contabilitatea clientului va fi divulgată public doar dacă managementul acceptă propunerile oferite de auditori (**Figura nr. 5**).

Figura nr. 5. Necesitatea ajustărilor contabile

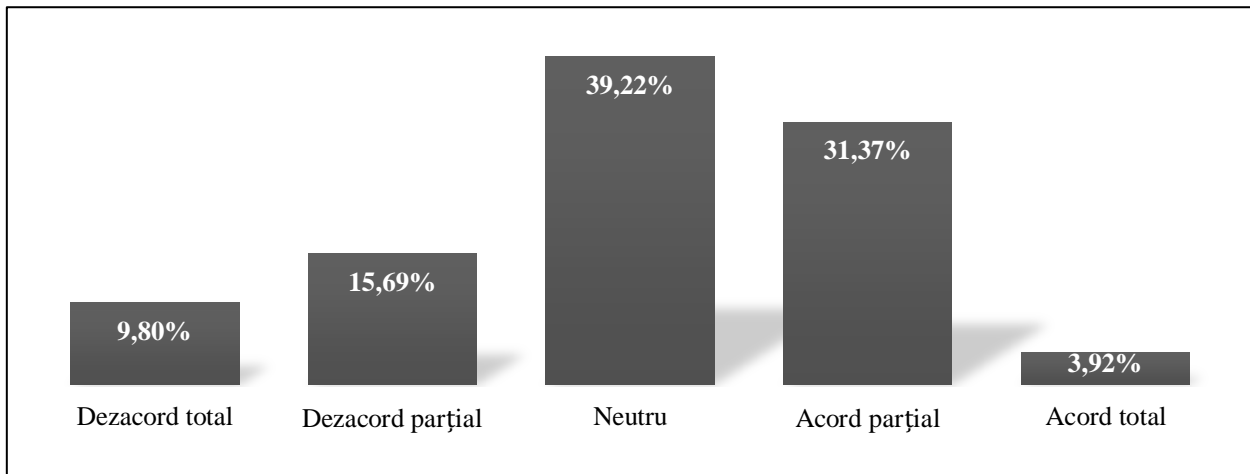


Sursa: Proiecție proprie

În cazul acestei afirmații, respondenții își exprimă dezacordul în proporție de 45%, în timp ce 27,45% din respondenți rămân neutri.

V. Problemele contabile în curs de negociere (soldurile conturilor neauditare și previziunile analiștilor) afectează procesul de negociere (Figura nr. 6).

Figura nr. 6 Probleme contabile în curs de negociere



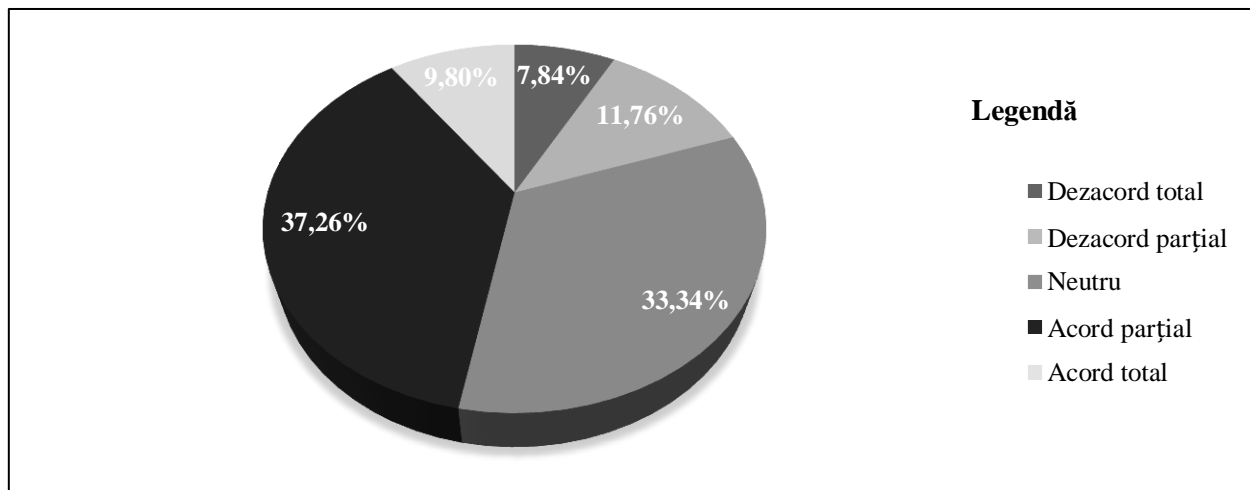
Sursa: Proiecție proprie

Majoritatea respondenților (39,22%) se declară neutri în privința acordului asupra acestei afirmații.

VI. Auditorul negociază cu clienții lui particularități ale spețelor contabile pentru care standardele contabile

nu oferă o soluție concretă deoarece clienții ar putea justifica aplicarea unor tratamente contabile utilizate la limita legalității, folosind această vagă interpretare a standardelor (Figura nr. 7).

Figura nr. 7. Ambiguitatea standardelor



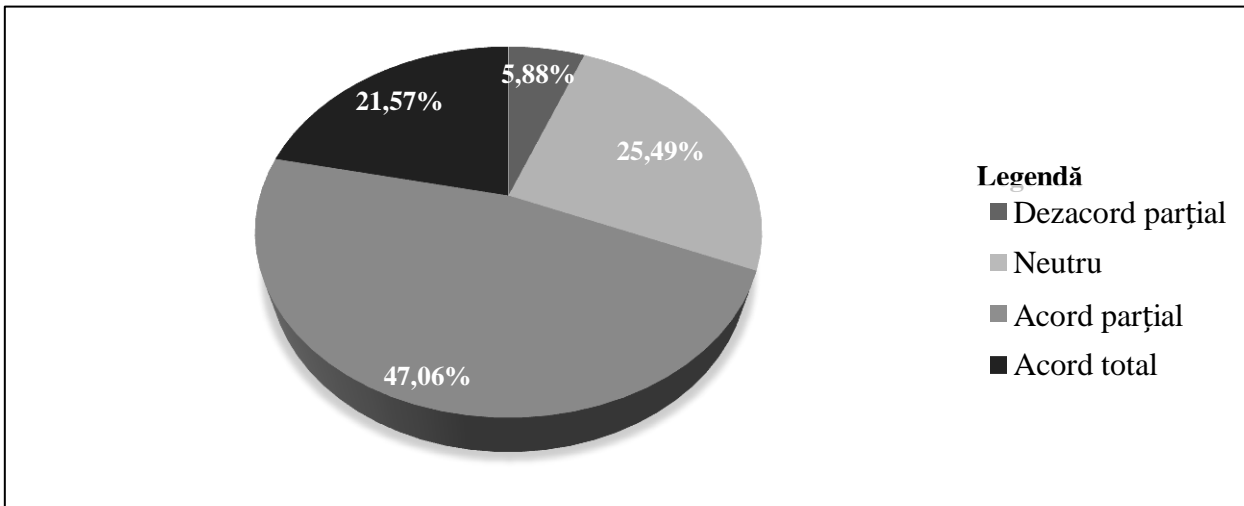
Sursa: Proiecție proprie

În proporție de 47% respondenții și-au exprimat acordul total sau parțial în legătură cu această afirmație. O treime din cei chestionați au rămas neutri.

VII. În negocierea cu clientul a spețelor contabile, auditorul ține cont de respectarea și

aplicarea în mod rațional a Standardelor de Contabilitate, mai degrabă decât de interpretarea acestora pentru aplicarea tratamentelor contabile în elaborarea situațiilor financiare (Figura nr. 8).

Figura nr. 8. Negociere – Standarde de Contabilitate

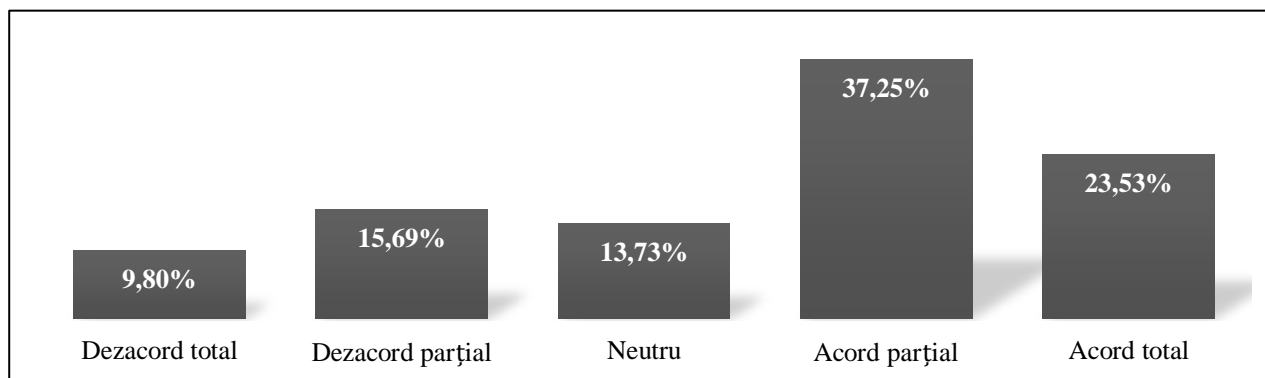


Sursa: Proiecție proprie

Respondenții și-au exprimat acordul total sau parțial în legătură cu această afirmație în proporție de 68% din eșantion.

VIII. Lipsa experienței în negociere a auditorului influențează în mod negativ capacitatea acestuia de a convinge clientul asupra înregistrării și recunoașterii ajustărilor identificate pe parcursul misiunii de audit (Figura nr. 9).

Figura nr. 9. Lipsa de experiență în negociere a auditorului

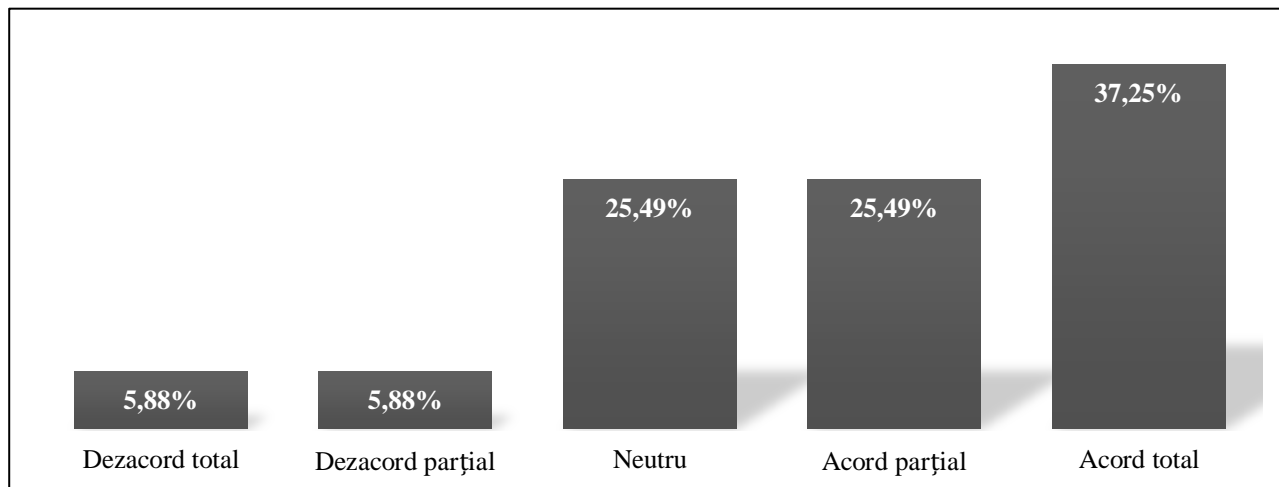


Sursa: Proiecție proprie

Respondenții sunt de acord cu această afirmație în proporție de 60,78% din eșantionul analizat. Așadar, lipsa de experiență în negociere influențează negativ demersurile procesului de negociere.

IX. Lipsa cunoștințelor și a experienței în domeniu a auditorului influențează în mod negativ performanța și rezultatele negocierii (Figura nr. 10).

Figura nr. 10. Lipsa cunoștințelor și a experienței în domeniu

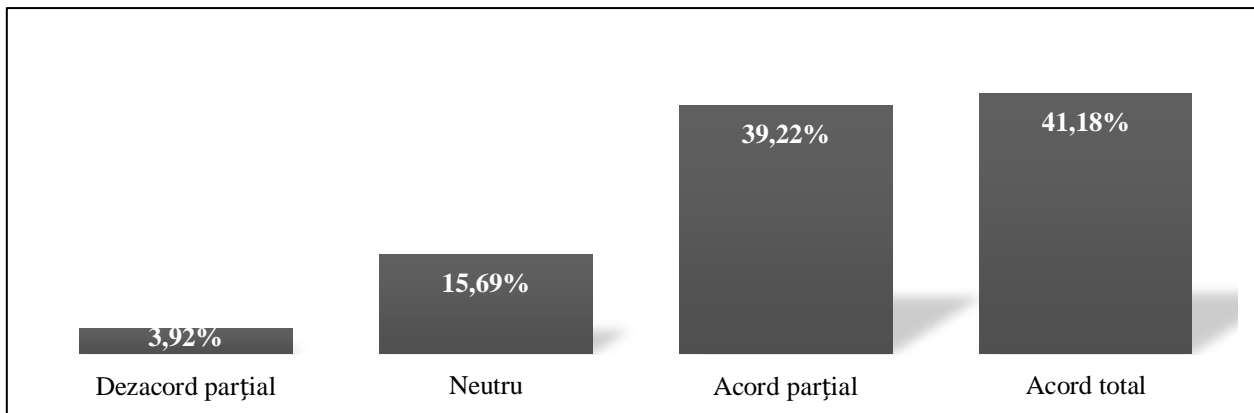


Sursa: Proiecție proprie

Aproximativ 63% din respondenți sunt de acord cu această afirmație, în timp ce 25,49% au rămas neutri. Cu cât auditorul deține mai multe cunoștințe în domeniu și o bogată experiență, cu atât rezultatele negocierilor vor fi mai satisfăcătoare.

X. Integritatea și eficiența mecanismelor de guvernare corporativă sunt considerate esențiale în contextul negocierilor auditor-client (Figura nr. 11).

Figura nr. 11. Integritatea și puterea mecanismelor de guvernare



Sursa: Proiecție proprie

La această afirmație respondenții și-au exprimat acordul în proporție de 80,4% din eșantion.

4.3. Analize bivariate

Analiza bivariată constă în prelucrarea simultană a datelor referitoare la două variabile și are ca scop punerea în evidență a unor eventuale „relații” ce ar putea să existe între aceste variabile.

Ipoteza urmărită: familiaritatea dintre auditor și client influențează relația dintre cei doi.

Pentru validarea acestei ipoteze analizăm legăturile dintre variabilele referitoare la familiaritatea dintre auditor și client.

Analiza legăturii dintre variabilele:

- familiaritatea dintre auditor și client influențează în interesul ambelor părți clauzele aferente contractului de audit.
- familiaritatea dintre auditor și client influențează alegerea de către auditor a tipului de proceduri utilizate pe parcursul misiunii de audit.

Formulăm ipotezele statistice:

- ipoteza nulă H_0 : „Nu există legătură între cele două variabile”
- ipoteza alternativă H_1 : „Există legătură între variabile”

Aplicând testul de corelație al lui Kendall, obținem rezultatul reprezentat în **Tabelul nr. 5**:

Tabelul nr. 5. Corelația 1			1) Influențează în interesul ambelor părți clauzele aferente contractului de audit	2) Influențează alegerea de către auditor a tipului de proceduri utilizate pe parcursul misiunii de audit
Kendall's tau_b	1) Influențează în interesul ambelor părți clauzele aferente contractului de audit	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	1.000 - 49	.302* .011 49
	2) Influențează alegerea de către auditor a tipului de proceduri utilizate pe parcursul misiunii de audit	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	.302* .011 49	1.000 - 49

*. Corelația este semnificativă la nivelul 0.01 (2-tailed).

Sursa: Proiecție proprie, SPSS Statistics 17.0

- Deoarece probabilitatea de acceptare a ipotezei nule este sub 5% (Sig=0.011), respingem ipoteza nulă și acceptăm ipoteza alternativă. Prin urmare, există legătură între cele două variabile analizate.
- Pe de altă parte, coeficientul de corelație al lui Kendall ($K=0,302$) fiind pozitiv, deducem că legătura este directă între cele două variabile, mai exact, respondenții care sunt de acord cu faptul că familiaritatea dintre auditor și client influențează în interesul ambelor părți clauzele aferente contractului de audit au același nivel de acord în legătură cu faptul că familiaritatea dintre auditor și client influențează alegerea de către auditor a tipului de proceduri utilizate pe parcursul misiunii de audit.

Analiza legăturii dintre variabilele:

- familiaritatea dintre auditor și client influențează în interesul ambelor părți clauzele aferente contractului de audit.
- familiaritatea dintre auditor și client influențează raționamentul profesional al auditorului privind calculul pragului de semnificație.

Formulăm ipotezele statistice:

- ipoteza nulă H_0 : „Nu există legătură între cele două variabile”
- ipoteza alternativă H_1 : „Există legătură între variabile”

Aplicăm testul de corelație al lui Kendall și obținem rezultatul reprezentat în **Tabelul nr. 6**.

Tabelul nr. 6. Corelația 2

		3) Influențează în interesul ambelor părți clauzele aferente contractului de audit		4) Influențează alegerea de către auditor a tipului de proceduri utilizate pe parcursul misiunii de audit	
Kendall's tau_b	3) Influențează în interesul ambelor părți clauzele aferente contractului de audit	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	1.000 - 49	.367** .002 49	
	4) Influențează alegerea de către auditor a tipului de proceduri utilizate pe parcursul misiunii de audit	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	.367** .002 49	1.000 - 49	

** Corelația este semnificativă la nivelul 0.01 (2-tailed).

Sursa: Proiecție proprie, SPSS Statistics 17.0

- Deoarece probabilitatea de acceptare a ipotezei nule este sub 5% (Sig=0.02), respingem ipoteza nulă și acceptăm ipoteza alternativă. Prin urmare, există legătură între cele două variabile analizate.
- Pe de altă parte, coeficientul de corelație al lui Kendall (K=0,367) fiind pozitiv, deducem că legătura este directă între cele două variabile, mai exact, respondenții care sunt de acord cu faptul că familiaritatea dintre auditor și client influențează în interesul ambelor părți clauzele aferente contractului de audit, au același nivel de acord în legătură cu faptul că familiaritatea dintre auditor și client influențează raționamentul profesional al auditorului privind calculul pragului de semnificație.

Analiza legăturii dintre variabilele:

- Auditorul aprobă uneori alternativa clientului pentru a menține relația auditor-client, deși acest lucru va crește expunerea lor la conflicte publice și litigii.
- Atât auditorul, cât și clientul au un interes reciproc pentru negociere și pot alege dintre mai multe opțiuni de raportare acceptabile.

Formulăm ipotezele statistice:

- ipoteza nulă H0: „Nu există legătură între cele două variabile”
- ipoteza alternativă H1: „Există legătură între variabile”

Aplicăm testul de corelație al lui Kendall și obținem rezultatul reflectat în **Tabelul nr. 7**.

Tabelul nr. 7. Corelația 3

		5) Auditorul aprobă uneori alternativa clientului pentru a menține relația auditor-client, deși acest lucru va crește expunerea lor la conflicte publice și litigii		6) Atât auditorul, cât și clientul au un interes reciproc pentru negociere și pot alege dintre mai multe opțiuni de raportare acceptabile.	
Kendall's tau_b	5) Auditorul aprobă uneori alternativa clientului pentru a menține relația auditor-client, deși acest lucru va crește expunerea lor la conflicte publice și litigii	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	1.000 - 51	.373** .002 51	
	6) Atât auditorul, cât și clientul au un interes reciproc pentru negociere și pot alege dintre mai multe opțiuni de raportare acceptabile	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N	.373** .002 51	1.000 - 51	

** Corelația este semnificativă la nivelul 0.01 (2-tailed).

Sursa: Proiecție proprie, SPSS Statistics 17.0

- Deoarece probabilitatea de acceptare a ipotezei nule este sub 5% (Sig=0.02), respingem ipoteza nulă și acceptăm ipoteza alternativă. Prin urmare, există legătură între cele două variabile analizate.
- Pe de altă parte, coeficientul de corelație al lui Kendall (K=0,373) fiind pozitiv, deducem că legătura este directă între cele două variabile, mai exact, respondenții care sunt de acord cu faptul că auditorul aprobă uneori alternativa clientului pentru a menține relația auditor-client, deși acest lucru va crește expunerea lor la conflicte publice și litigii, au același nivel de acord în legătură cu faptul că atât auditorul, cât și clientul au un interes reciproc pentru negociere și pot alege dintre mai multe opțiuni de raportare acceptabile.

5. Concluzii

Studiul de față a avut ca obiectiv studierea legăturii dintre variabile referitoare la relația dintre auditor și client în procesul de negociere pe întregul parcurs al misiunii de audit, începând de la acceptarea misiunii și semnarea contractului până la exprimarea opiniei, pe baza răspunsurilor respondenților.

Astfel, pe baza literaturii de specialitate și a instrumentului de lucru (chestionar) s-a putut demonstra că relația auditor-client este un factor cheie în stabilirea strategiilor de negociere între aceste două părți. Cercetătorii împărtășesc concepte comune în jurul negocierilor, în special toate teoriile subliniază faptul că actorii consideră că negocierea le permite să realizeze rezultate mai bune.

Conform răspunsurilor obținute și analizei făcute familiaritatea dintre auditor – auditat influențează clauzele aferente contractului de audit în interesul ambelor părți, dar totodată este necesară pentru ca auditorul să înțeleagă clientul suficient de bine pentru a planifica și efectua un audit eficient.

Atât auditorul, cât și clientul au un interes reciproc pentru negociere, pot alege dintre mai multe opțiuni de raportare acceptabile, dar conservatismul contabil și anume principiul prudenței se aplică, respectarea regulilor contabile, transparența și veridicitatea situațiilor financiare fiind un factor esențial în debutul misiunii de audit.

Respondenții consideră că în negocierea cu clientul a spețelor contabile, auditorul ține cont și urmărește

respectarea și aplicarea în mod rațional a Standardelor de Contabilitate de către clienți mai degrabă decât interpretarea acestora pentru aplicarea tratamentelor contabile în elaborarea situațiilor financiare. Respondenții chestionarului întăresc aserțiunile literaturii de specialitate.

De asemenea, conform literaturii de specialitate și prezentului studiu, lipsa de experiență în negociere, cât și lipsa experienței și a cunoștințelor în domeniu influențează în mod negativ performanța și rezultatele negocierii, guvernanta corporativă fiind esențială în contextul negocierilor întrucât o comunicare eficientă cu auditorii a persoanelor responsabile cu guvernanta ajută la luarea celor mai bune decizii în contextul negocierilor. Auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta despre aspectele de planificare și constatările semnificative.

Analizele bivariante consolidează cercetările literaturii de specialitate și anume confirmă existența unei legături între relația/familiaritatea auditor-client în implementarea strategiilor de negociere pe parcursul misiunii de audit.

6. Limitări și cercetări viitoare

Această cercetare prezintă câteva limitări și anume reticenta respondenților în raport cu subiectul abordat. O altă limitare este faptul că o parte din respondenți sunt studenți care au utilizat cunoștințele teoretice pentru a răspunde chestionarului, fără a fi influențați de experiența practică în profesia de auditor financiar.

Gibbins și colab. (2005) au raportat faptul că managerii și partenerii de audit au diferite rezultate de negociere și strategii de negociere. Prin urmare, este de așteptat ca răspunsurile participanților noștri să fie diferite de cele ale partenerilor de audit; cercetarea viitoare ar putea replica acest studiu partenerilor de audit și să o compare cu rezultatele studiului actual.

Ca perspective ale cercetării, lucrarea propune să dezvolte acest studiu pe o populație mai amplă la nivel național, precum și introducerea altor factori care să vizeze aspecte legate de relația existentă între auditor și client în stabilirea strategiilor de negociere pentru alegerea celor mai bune alternative.

BIBLIOGRAFIE

1. Antle, R. & Nalebuff, B. (1991), Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting Research*, No. 31-54.
2. Gibbins, M., McCracken, S. A. & Salterio, S. E. (2005), Negotiations over accounting issues: The congruency of audit partner and chief financial officer recalls. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 24, No.s-1: pp. 171-193.
3. Gibbins, M., McCracken, S. A. & Salterio, S. E. (2007), The Chief Financial Officer's Perspective on Auditor-Client Negotiations. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 24, No.2: pp. 387-422.
4. Gibbins, M., Salterio, S. & Webb, A. (2001), Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting. *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, No.3: pp. 535-563.
5. Johnstone, K. M. & Muzatko, S. R. (2002), Resolving difficult accounting issues: A case study in client-auditor interaction. *Issues in Accounting Education Teaching Notes*, Vol. 17, No.1: pp. 1-16.
6. Murnighan, J. K. & Bazerman, M. H. (1990), A perspective on negotiation research in accounting and auditing. *Accounting Review*, No.642-657.
7. Neale, M. A. & Bazerman, M. H. (1991), Cognition and rationality in negotiation. *Free press New York*.
8. Nelson, M. W. (2009), A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 28, No.2: pp. 1-34.
9. Peecher, M. E. (1996), The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence. *Journal of Accounting Research*, Vol. 34, No.125-140.
10. Pruitt, D. G. & Carnevale, P. J. (1993), Negotiation in social conflict. *Thomson Brooks/Cole Publishing Co.*
11. Raiffa, H. (1982), The art and science of negotiation. *Harvard University Press*.
12. Raiffa, H., Richardson, J. & Metcalfe, D. (2002), Negotiation analysis: the science and art of collaborative decision making. *Harvard University Press*.
13. *** Consiliul pentru Standardele Internaționale de etică pentru contabili (IESBA) al Federației Internaționale a Contabililor, „Codul etic al profesioniștilor contabili”
14. *** International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), „Cadru pentru calitatea auditului: elemente cheie care alcătuiesc un mediu pentru calitatea auditului”.
15. *** International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), „Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe”.