
Aspecte privind modificarea coordonatelor raportului auditorului independent.

Cazul entităților de interes public

Denis Adrian LEVANTI,
Manager, Departamentul Audit, PwC România,
e-mail: levantidenis@yahoo.com

Rezumat

Perioadele în care auditorii financiari ai entităților de interes public emiteau un raport de audit standardizat, fără a descrie riscurile semnificative identificate pe parcursul procesului de audit, s-au scurs. În noul cadru de raportare, rapoartele de audit oferă mai multe informații și transparență stakeholderilor, în special cu privire la aspectele semnificative discutate de către auditori cu personalul responsabil de guvernarea entităților.

Cercetarea efectuată are ca obiectiv identificarea și analizarea aspectelor cheie de audit raportate de către auditorii financiari pentru un eșantion de entități de interes public din România. Rezultatele cercetării au evidențiat faptul că majoritatea auditorilor au respectat cerințele ISA referitoare la prezentarea aspectelor cheie de audit, respectiv faptul că există abordări diferite ale acestora cu privire la numărul mediu de aspecte cheie de audit descrise la nivel de raport și în funcție de industrie, natura aspectelor cheie și dezvoltarea pragului de semnificație utilizat în cadrul procesului de audit.

Cuvinte-cheie: raport de audit, entitate de interes public, aspect cheie de audit, stakeholderi

Clasificare JEL: M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Levanti, D. A., (2019), Aspects Regarding the Changes to the Independent Auditor's Report. The Case of Public Interest Entities, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 3(155)/2019, pp. 486-495, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/155/018

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/155/018>

Data primirii articolului: 07.05.2019

Data revizuirii: 13.05.2019

Data acceptării: 29.06.2019

Introducere

Ca urmare a crizei financiare globale și a creșterii complexității raportării financiare, solicitările investitorilor cu privire la necesitatea întocmirii de rapoarte de audit mai informative au crescut. Profesia de auditor financiar a trebuit să răspundă investitorilor care și-au exprimat nemulțumirea cu privire la raportul de audit; o opinie simplă, conform căreia situațiile financiare oferă o imagine fidelă asupra activității unei entități, nu mai era suficientă. Dincolo de opinia cu sau fără rezerve, conținutul raportului de audit era standardizat.

Solicitările investitorilor nu s-au axat doar asupra rapoartelor de audit care exprimau o opinie fără rezerve, ci și asupra celor care exprimau o opinie cu rezerve. În acest context, a fost necesară extinderea opiniei auditorului în vederea includerii aspectelor și judecăților profesionale cheie efectuate în cadrul procesului de audit. Consiliul de Raportare Financiară din Regatul Unit al Marii Britanii a fost primul care a răspuns acestor solicitări, introducând noi cerințe de raportare pentru auditorii entităților care făceau obiectul Codului de Guvernanță Corporativă al Marii Britanii, începând cu anul 2012. Ulterior, Consiliul privind Standardele Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) a lansat noi standarde de raportare pentru auditorii financiari cu aplicabilitate pentru auditul situațiilor financiare pentru perioade începând cu 15 decembrie 2016. Ca urmare a acțiunii IAASB, autoritățile de reglementare a profesiei de auditor financiar din diferite state și-au revizuit standardele naționale în vederea asigurării conformității cu regulile adoptate la nivel internațional.

Printre cele mai importante schimbări în structura raportului de audit se numără: reorganizarea structurii raportului de audit astfel încât paragraful ce conține opinia auditorului să fie prezentat la începutul raportului de audit, introducerea unei secțiuni noi dedicate prezentării aspectelor cheie de audit, prezentarea responsabilității conducerii entității, respectiv a auditorului, cu privire la continuitatea activității entității și prezentarea separată a oricăror incertitudini cu privire la acest aspect, declarația afirmativă a auditorului cu privire la independență și conformitatea cu Codul de Etică.

În ceea ce privește auditul entităților de interes public, la nivelul Uniunii Europene (UE), noile cerințe de raportare ale auditorilor au fost implementate prin Regulamentul UE nr. 537/2014 al Parlamentului European și al

Consiliului privind cerințe specifice pentru auditul statutar al entităților de interes public.

În acest context, cercetarea de față are ca obiectiv identificarea și analizarea principalelor aspecte cheie de audit prezentate de către auditorii financiari în cadrul rapoartelor de audit emise în legătură cu situațiile financiare ale celor mai importante entități de interes public din România și anume, entitățile ale căror acțiuni sunt listate la Bursa de Valori București (BVB) și instituțiile de credit.

Comparativ cu rezultatele cercetărilor existente la nivelul literaturii de specialitate pe această temă, contribuția adusă de această lucrare constă în identificarea și analizarea principalelor aspecte cheie raportate de către auditorii financiari ai entităților de interes public din România pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2017 în funcție de natura acestora, industria în care entitățile își desfășoară activitatea, abordările diferitelor firme de audit în ceea ce privește numărul mediu de aspecte cheie prezentate la nivel de raport, precum și dezvăluirea pragului de semnificații.

De asemenea, considerăm că studiul poate fi utilizat ca un instrument de benchmarking de către părțile implicate și interesate de rezultatul procesului de audit, din care amintim: auditorii financiari, personalul din conducerea entităților și investitorii.

Articolul este structurat astfel: prima secțiune este dedicată revizuirii literaturii de specialitate privind raportul de audit, fiind urmată de o secțiune ce descrie metodologia cercetării. Următoarea secțiune include rezultatele cercetării, iar lucrarea se încheie cu secțiunea dedicată concluziilor.

1. Revizuirea literaturii de specialitate

Scopul opiniei unui expert independent este acela de a consolida credibilitatea situațiilor financiare ale unei entități. Comunicarea opiniei auditorului poartă denumirea de atestare, iar în cadrul unui audit această atestare este denumită *raport de audit* (Hayes et al., 2015).

Land (2014) consideră surprinzător faptul că raportul de audit, singura voce independentă cu privire la situațiile financiare pregătite de către o entitate, reprezintă unica parte a unui set de situații financiare în cadrul căruia nu există niciun punct de lectură. De asemenea, autorul

menționează faptul că raportul de audit nu a suferit schimbări fundamentale de 80 de ani în Statele Unite ale Americii, respectiv de aproximativ 150 de ani în Regatul Unit al Marii Britanii.

Utilizatorii situațiilor financiare ale entităților de interes public sau ale celor private sunt în primul rând acționarii și investitorii, urmași de alți stakeholderi. Abma (2009) indică faptul că Forumul de Governanță Corporativă Eumedion, una dintre instituțiile ce reprezintă interesele investitorilor europeni, a adresat o scrisoare Organizației Internaționale a Valorilor Mobiliare (IOSCO) prin care și-a exprimat punctele de vedere cu privire la valoarea informativă a raportului de audit. Propunerea Forumului a fost aceea de reorganizare a raportului de audit, astfel încât să devină o formă importantă de comunicare între auditori și investitori. Un exemplu indicat de către Forum a fost includerea în conținutul raportului de audit a judecăților profesionale ale auditorului de pe parcursul procesului de audit.

De asemenea, Asare și Wright (2012) consideră că modelul tradițional al raportului de audit are un grad ridicat de standardizare și, prin urmare, este perceput ca fiind insuficient de util, de informativ și de transparent. În special după criza financiară din anul 2008, autoritățile de reglementare, consiliile ce definesc standardele profesionale și comunitatea de investiții au început serios să pună la îndoială valoarea informativă a raportului de audit. În mod similar, cercetarea academică din ultimul deceniu a subliniat, în mod repetat, nevoia de schimbare, invocând reforma raportului de audit. De exemplu, Carcello (2012) și Turner et al. (2010) constată că utilizatorii recunosc valoarea raportului de audit, însă arată interes redus în citirea acestuia având în vedere formatul standardizat. Rezultatele studiului realizat de către Church et al. (2011) și Gray et al. (2011) au relevat faptul că utilizatorii au evaluat raportul tradițional de audit ca fiind neinformativ, în special pentru faptul că toate entitățile de interes public primesc aceeași opinie fără rezerve. Într-o altă abordare, Mock et al. (2013) consideră că stakeholderii doresc mai multe informații cu privire la procesul de audit, auditorul financiar, respectiv situațiile financiare. Mai mult, în urma cercetării efectuate, Vanstraelen et al. (2012) constată că stakeholderii sunt interesați de informații suplimentare privind constatările auditului, cum ar fi arile cheie de risc.

În acest context, IAASB a procedat la revizuirea Standardelor Internaționale de Audit („ISA”) referitoare la

raportarea efectuată de către auditorul financiar. IAASB consideră că noile standarde asigură creșterea transparenței și a valorii informaționale a raportului de audit, respectiv asigură îmbunătățirea comunicării dintre auditori și investitori și o atenție sporită din partea conducerii entității și a celor însărcinați cu guvernarea (de exemplu, Comitetul de Audit) cu privire la informațiile prezentate în situațiile financiare, subiectul procesului de audit și emiterea raportului de audit.

Raportat la entitățile de interes public, cea mai importantă schimbare referitoare la raportul de audit o reprezintă introducerea prezentării aspectelor cheie de audit. Potrivit ISA 701 „Comunicarea aspectelor cheie de audit în cadrul raportului auditorului” (ISA 701), paragraful 8, aspectele cheie de audit reprezintă acele aspecte care, în opinia profesională a auditorului, au fost cele mai semnificative pe parcursul procesului de audit al situațiilor financiare. În continuare, vom prezenta o serie de opinii și rezultate ale unor studii referitoare la impactul publicării raportului extins de audit și al prezentării aspectelor cheie ale auditului asupra stakeholderilor.

Cates (2014) observă faptul că noul raport de audit este transmis și discutat în mod activ printre acționari, ca parte a procesului uzual de revizuire a activității entităților. Richards (2014) afirmă faptul că a fost surprins plăcut de utilitatea noilor informații prezentate în cadrul raportului.

Banerjee (2017) apreciază dezvoltările aduse raportului de audit ca fiind pozitive, introducerea noilor elemente înlăturând misterul asupra muncii auditorilor și a modalității prin care aceștia decid asupra opiniei de audit. Pentru entitățile listate pe bursa de valori, Sim (2017) consideră că aspectele cheie de audit stau la baza conversației dintre membrii Directoratului și investitorii instituționali și retail.

Dintre studiile efectuate pe această temă, îl menționăm pe cel efectuat de Kohler et al. (2016), ce a avut ca obiectiv, examinarea valorii comunicative a raportului extins de audit asupra investitorilor instituționali și retail. Aceștia au constatat faptul că analizele investitorilor asupra situației economice a unei entități sunt influențate de aspectele cheie de audit identificate, însă, totodată, acestea nu au nicio valoare comunicativă pentru investitorii retail, care întâmpină dificultăți în înțelegerea informației prezentate.

Studiul efectuat de Carver și Trimkle (2017) arată că investitorii retail consideră noul raport de audit ca fiind greu de citit și fără valoare adăugată în procesul de evaluare al investitorilor. Concluziile cercetării efectuate de către Sirois et al. (2018) indică faptul că, în procesul de revizuire a situațiilor financiare, utilizatorii își direcționează atenția către ariile indicate în raportul de audit ca fiind aspecte cheie ale auditului.

Gutierrez et al. (2018) afirmă faptul că nu au identificat dovezi care să ateste faptul că informațiile suplimentare incluse în raportul de audit afectează reacțiile și deciziile investitorilor. Această concluzie este convergentă și cu cea formulată de către Lennox et al. (2018), conform căreia dezvăluirea aspectelor cheie de audit nu influențează comportamentul investitorilor.

În ansamblu, studiile efectuate până în acest moment, respectiv interviurile cu profesioniștii din domeniu, oferă rezultate mixte în ceea ce privește comportamentul investitorilor și reacția pieței ca urmare a includerii aspectelor cheie de audit. Din această perspectivă, considerăm că sunt necesare cercetări pentru a explora consecințele economice asociate prezentării aspectelor cheie de audit.

2. Metodologia cercetării

Pentru realizarea obiectivului cercetării am recurs la cercetarea de tip calitativ.

Premisa cercetării a avut în vedere definiția entității de interes public conform Legii nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate. Definiția entității de interes public este una largă, astfel că, pentru scopul analizei, am inclus doar entitățile ale căror valori mobiliare au fost admise pentru tranzacționare pe BVB și instituțiile de credit ce își desfășoară activitatea pe piața din România.

Pentru stabilirea eșantionului supus analizei, am avut în vedere următoarele aspecte:

- toate cele 78 de entități ale căror acțiuni sunt tranzacționabile pe BVB, sectorul Bucharest Stock Exchange (BSE), status „Tranzacționabil”. Pentru două dintre entități nu am putut obține rapoartele de audit din surse publice, iar alte trei sunt instituții de credit persoane juridice înregistrate în România, ce au fost incluse în eșantionul dedicat acestui tip de entități.
- top 25 instituții de credit ce activează pe piața bancară din România. Pentru două dintre acestea nu

am putut obține rapoartele de audit din surse publice, iar alte trei reprezintă sucursale ale unor instituții de credit străine, ale căror situații financiare sunt întocmite de către societatea mamă.

Așadar, eșantionul cuprinde un număr total de 93 de entități de interes public, din care 73 sunt entități ale căror acțiuni sunt tranzacționate pe BVB, iar 20 sunt instituții de credit persoane juridice înregistrate în România, ce dețin o cotă de piață de 84,03% la 31 decembrie 2017 în funcție de valoarea totală a activelor.

Am analizat rapoartele de audit emise în legătură cu situațiile financiare pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2017 întrucât, la data efectuării analizei, termenul de depunere a situațiilor financiare pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2018 nu era scurs. Menționăm faptul că toate entitățile incluse în eșantion întocmesc situațiile financiare anuale în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Rapoartele de audit au fost obținute din surse publice, prin investigarea informațiilor disponibile pe website-ul oficial al BVB, respectiv cele ale entităților incluse în eșantion.

Pentru atingerea obiectivului propus am parcurs următoarele etape:

- stabilirea eșantionului și identificarea surselor de date;
- obținerea rapoartelor de audit din surse publice;
- analiza individuală a rapoartelor de audit și colectarea datelor în ceea ce privește: auditorul entității, formatul raportului, opinia emisă, aspectele cheie de audit menționate, pragul de semnificație, mențiuni cu privire la serviciile de non-audit;
- analiza propriu-zisă a datelor colectate; și
- interpretarea informațiilor obținute.

3. Rezultate și discuții

O primă analiză efectuată a evidențiat distribuția entităților incluse în eșantion în funcție de industria în care acestea își desfășoară activitatea. Rezultatele relevă faptul că cele 93 de entități analizate își desfășoară activitatea în 19 sectoare de activitate diferite. În ceea ce privește entitățile listate la BVB, observăm faptul că activitatea a 30% dintre acestea este concentrată în jurul a trei industrii și anume: producție și prelucrare (industria de manufactură), servicii financiare (societăți de investiții financiare, brokeri de asigurare) și construcții (Tabelul nr. 1).

Tabelul nr. 1 Entitățile de interes public incluse în eșantion în funcție de industrii

Industrie	Nr. entități	% în nr. total entități
Industria bancară	20	22%
Industria de producție și prelucrare	11	12%
Servicii financiare	9	10%
Construcții	7	8%
Industria electrotehnică și electronică	7	8%
Industria petrolului și a gazelor naturale	6	6%
Industria bunurilor industriale	4	4%
Industria farmaceutică	4	4%
Imobiliare	4	4%
Industria energetică	3	3%
Industria alimentară	3	3%
Industria automobilelor	3	3%
Industria hotelieră	3	3%
Alte industrii	9	10%
TOTAL	93	100%

Sursa: Analiza proprie a autorului

Analiza efectuată continuă cu identificarea distribuției firmelor de audit, separat pentru entitățile listate la BVB (Tabelul nr. 2), respectiv pentru instituțiile de credit (Tabelul nr. 3). Astfel, se observă că doar 38% dintre entitățile listate la BVB au situațiile financiare auditate de companii membre Big 4 (PricewaterhouseCoopers – PwC, Deloitte, Ernst & Young – E&Y și KPMG), comparativ cu instituțiile de credit ale căror situații

financiare sunt auditate în proporție de 100% de către aceste companii. Acest fapt are drept argument regulile mai stricte impuse de reglementările emise de către Banca Națională a României cu privire la cerințele privind reputația și experiența auditorilor financiari ai instituțiilor de credit. 52% dintre entitățile listate pe BVB sunt auditate de firme locale de audit sau de auditori financiari persoane fizice.

Tabelul nr. 2 Auditorii financiari ai entităților listate la BVB

Firma de audit	Nr. entități auditate	% în nr. total entități
Alți auditori financiari	38	52%
Big 4	28	38%
BDO & Mazars	7	10%
TOTAL	73	100%

Sursa: Analiza proprie a autorului

Tabelul nr. 3 Auditorii financiari ai instituțiilor de credit

Firma de audit	Nr. entități auditate	% în nr. total entități
PwC	6	30%
Deloitte	6	30%
KPMG	4	20%
E&Y	4	20%
TOTAL	20	100%

Sursa: Analiza proprie a autorului

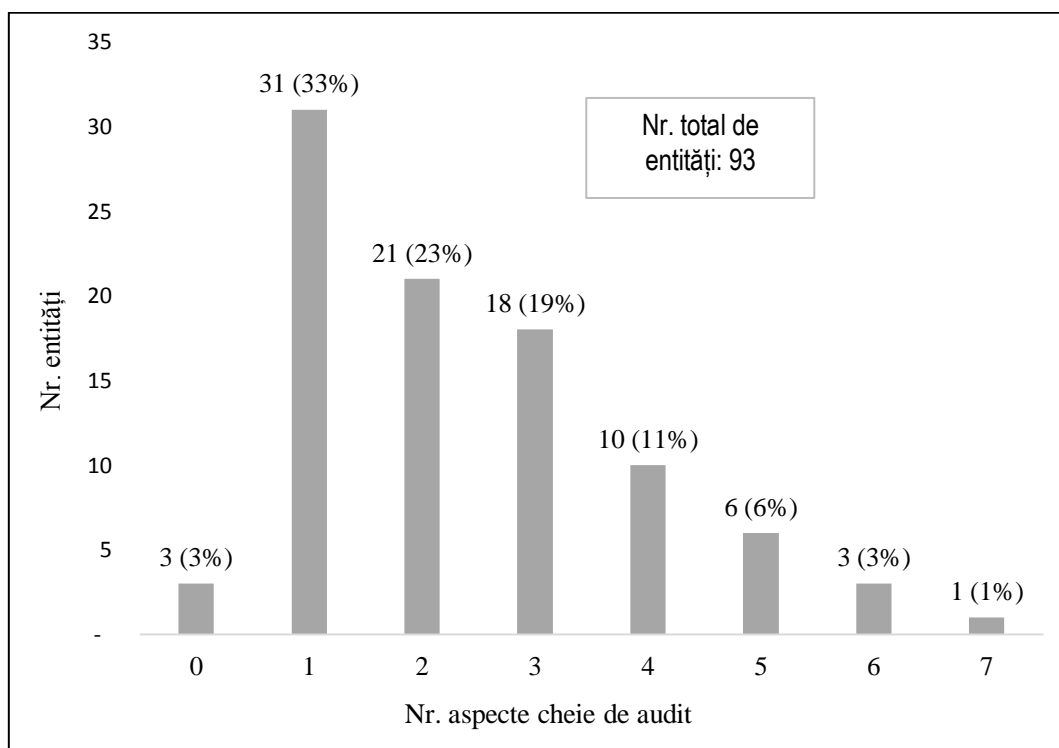
În cele ce urmează, vom identifica și analiza principalele aspecte cheie de audit prezentate de către auditorii financiari în rapoartele de audit. În vederea stabilirii aspectelor cheie de audit, auditorii financiari au în vedere următoarele criterii: arii contabile cu risc semnificativ, arii contabile care necesită judecăți profesionale semnificative din partea auditorului și efectul tranzacțiilor semnificative asupra auditului. Dintre aspectele care necesită atenția semnificativă a auditorului, acesta le selectează pe cele care au un impact semnificativ asupra situațiilor financiare și le raportează persoanelor responsabile cu guvernarea ca fiind aspecte cheie de audit. În **Figura nr. 1** este prezentat

numărul total de aspecte cheie de audit incluse în cadrul rapoartelor de audit analizate.

Rezultatele cercetării au relevat următoarele:

- 75% dintre rapoartele de audit ale entităților analizate conțin între 1 și 3 aspecte cheie de audit, cele mai frecvent întâlnite fiind rapoartele de audit ce conțin un singur aspect cheie;
- 22% dintre rapoarte includ între 4 și 7 aspecte cheie de audit; și
- pentru 3% dintre rapoarte aspectele cheie nu au fost prezentate (Electroaparataj SA, Electromagnetica SA și SNTGN Transgaz SA.), situație ce nu respectă cerințele revizuite ale ISA 701.

Figura nr. 1 Număr de aspecte cheie de audit pe entitate

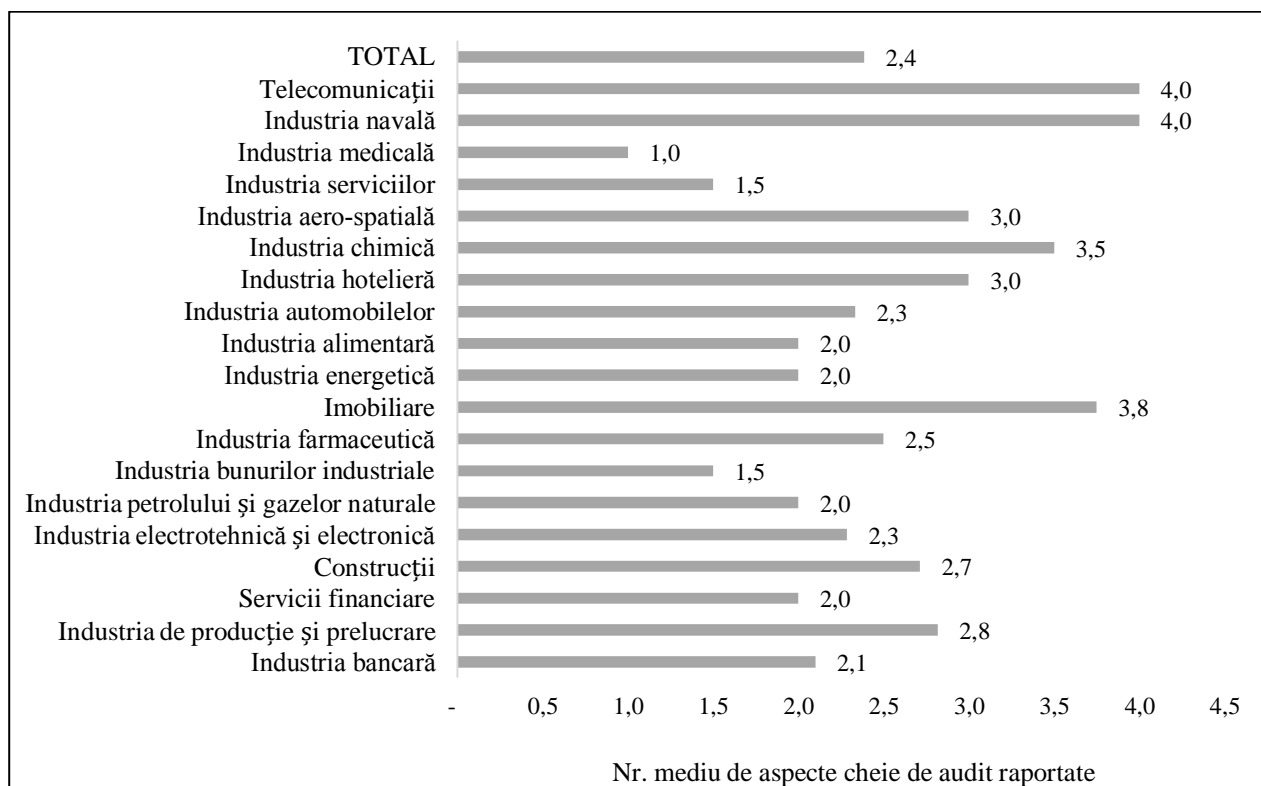


Sursa: Analiza proprie a autorului

Din **Figura nr. 2** observăm faptul că, în medie, au fost raportate 2,4 aspecte cheie de audit la nivel de raport. Cele mai ridicate medii au fost identificate în cazul entităților ce operează în domeniul telecomunicațiilor, al imobiliarelor și în industria chimică. La polul opus se regăsesc cele care

activează în industria medicală, a serviciilor și a bunurilor industriale. În ceea ce privește instituțiile de credit, numărul mediu de aspecte cheie raportate este inferior mediei eșantionului, auditorii raportând, pentru 70% dintre entitățile analizate, unul sau două aspecte cheie de audit.

Figura nr. 2 Număr mediu de aspecte cheie de audit raportate în funcție de industrie



Sursa: Analiza proprie a autorului

Figurile nr. 3 și nr. 4 ilustrează frecvența de raportare a aspectelor cheie de audit în funcție de natura acestora, pentru entitățile listate la BVB, respectiv pentru instituțiile de credit. Cu privire la entitățile listate la BVB, cinci dintre cele mai frecvente aspecte cheie de audit raportate constituie 60% din numărul total de aspecte cheie identificate ca urmare a analizei efectuate.

Deși cel mai frecvent aspect cheie de audit vizează recunoașterea veniturilor, prezumția de risc de fraudă în recunoașterea veniturilor stipulată de ISA nu a fost prezentată ca atare în toate rapoartele de audit. Recunoașterea veniturilor a fost considerată aspect cheie din cauza unor motive specifice, cum ar fi: complexitatea tratamentului contabil, utilizarea de estimări pentru recunoașterea veniturilor și utilizarea de proceduri pentru înregistrarea manuală a unui volum ridicat de tranzacții.

De asemenea, nu considerăm surprinzător faptul că printre cele mai importante aspecte cheie raportate de către auditori se numără ajustările pentru deprecierea

imobilizărilor corporale și ajustările pentru deprecierea creanțelor, întrucât tratamentele contabile aplicabile acestora necesită un nivel ridicat de judecată profesională din partea conducerii entităților, respectiv utilizarea de estimări cu privire la evenimente sau condiții incerte. Pentru a reduce riscul de denaturare semnificativă în relație cu aceste aspecte, auditorul nu trebuie doar să obțină dovezi coroborative cu privire la evaluarea efectuată de către conducere, ci și să exercite un nivel adecvat de scepticism profesional pentru a verifica acuratețea acestora.

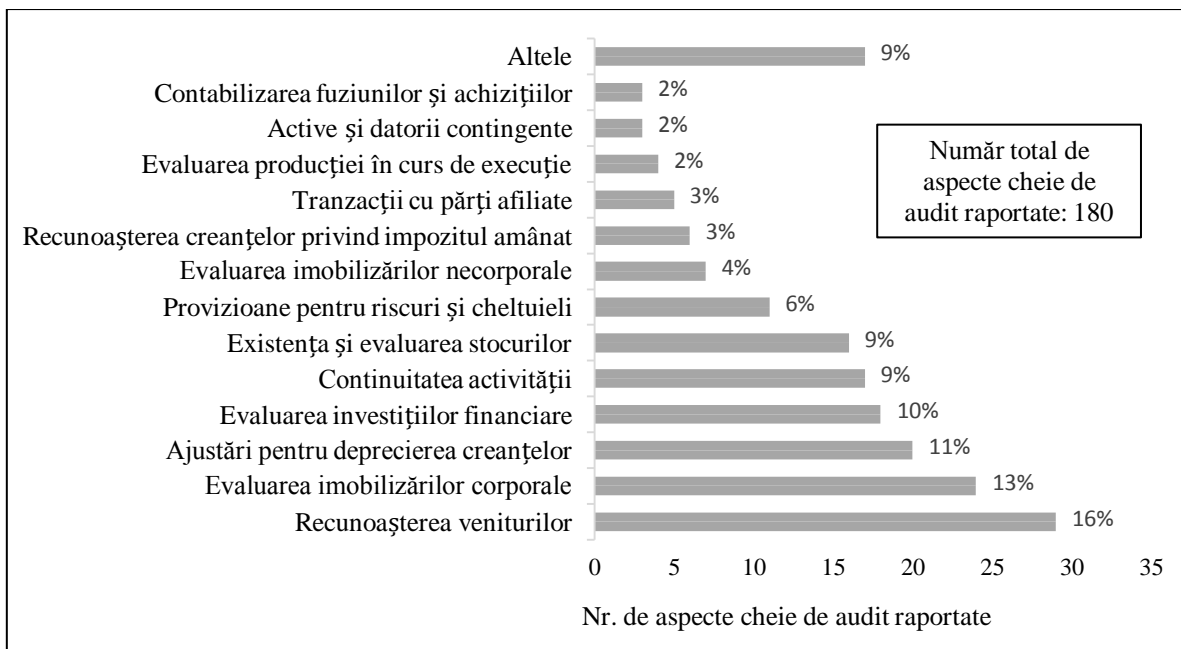
Ajustările pentru deprecierea creanțelor reprezintă cel mai frecvent aspect cheie raportat și în cazul instituțiilor de credit. Modalitățile prin care băncile estimează ajustările pentru pierdere ca urmare a riscului de neplătă a debitorilor presupun un proces complex ce implică numeroase estimări, analize statistice și un nivel ridicat de judecată profesională din partea conducerii.

Contrar majorității entităților listate la BVB, instituțiile de credit dispun de sisteme informatice complexe, ce asigură înregistrarea unui volum zilnic ridicat de

tranzacții, respectiv înregistrarea automată în contabilitate a veniturilor din dobânzi și comisioane ce derivă din activitatea de creditare. Cu toate acestea, auditorii au considerat oportună includerea recunoașterii veniturilor din dobânzi și comisioane din activitatea de creditare printre aspectele cheie ale auditului, având în vedere faptul că aceste venituri reprezintă cea mai

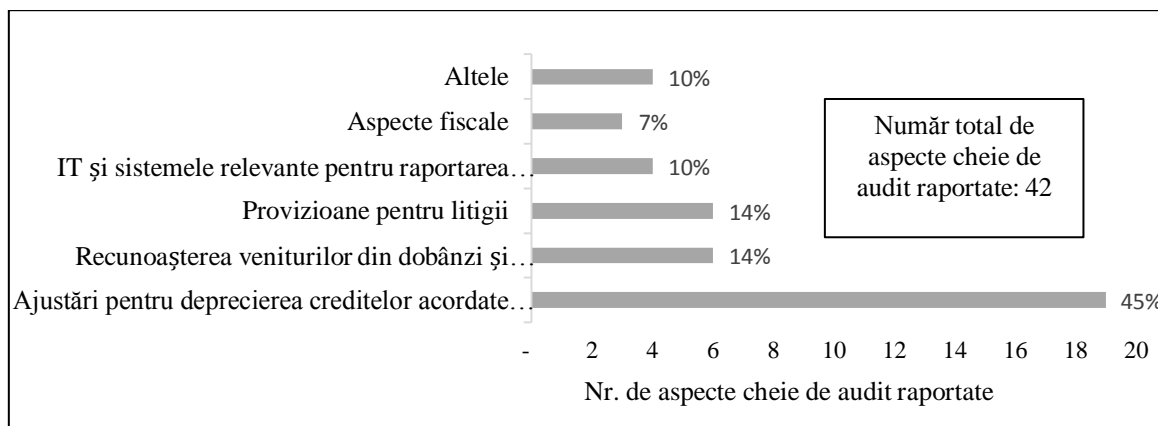
semnificativă parte a cifrei de afaceri a unei bănci. Ca și în cazul ajustărilor pentru deprecierea creanțelor, provizioanele pentru litigii au fost identificate ca fiind aspecte cheie de audit, având în vedere nivelul ridicat de judecată profesională necesar din partea conducerii entităților și utilizarea de estimări cu privire la evenimente sau condiții incerte.

Figura nr. 3 Aspecte cheie de audit în funcție de natura acestora – entități listate la BVB



Sursa: Analiza proprie a autorului

Figura nr. 4 Aspecte cheie de audit în funcție de natura acestora – instituții de credit



Sursa: Analiza proprie a autorului

Rezultatele cercetării relevă faptul că, pentru entitățile de interes public, companiile de audit E&Y și PwC au raportat în medie un număr superior de aspecte cheie de audit comparativ cu numărul mediu de 2,4 prezentat la nivelul entităților listate pe BVB. De asemenea, s-a observat faptul că Deloitte, BDO și Mazars au raportat în medie un număr similar de aspecte cheie de audit. În ceea ce privește instituțiile de credit, E&Y și PwC au raportat în medie 2,8 respectiv 2,4 aspecte cheie de audit, superioare mediei de 2,1 înregistrate la nivelul instituțiilor de credit incluse în analiză.

Potrivit ISA 701, pentru a concluziona faptul că anumite aspecte comunicate de către auditori către persoanele responsabile cu guvernarea reprezintă aspecte cheie de audit, auditorii trebuie să ia în calcul o serie de considerente, printre care și importanța aspectului respectiv pentru înțelegerea situațiilor financiare de către stakeholderi și în special materialitatea acestuia față de situațiile financiare. În acest sens, pe parcursul analizei rapoartelor de audit, s-a constatat faptul că, în anumite situații, auditorii au considerat oportună prezentarea valorii pragului de semnificație utilizat în vederea desfășurării procesului de audit al situațiilor financiare, însoțită de descrierea modalității de calcul al acestuia.

Dintr-o altă analiză efectuată, a reieșit faptul că PwC România este singura companie locală de audit care a ales să prezinte valoarea pragului de semnificație în toate rapoartele de audit emise în legătură cu situațiile financiare pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2017 ale entităților incluse în eșantion.

Concluzii

Auditorii financiari au fost obligați să emită rapoarte standard de audit pentru mai multe decade. Tranziția la un mediu al rapoartelor personalizate de audit schimbă, fără îndoială, această cultură îndelungată a profesiei de auditor.

Implementarea cerințelor revizuite cu privire la standardele de raportare de către auditori reprezintă provocări semnificative pentru auditori, membrii conducerii entităților și persoanele responsabile cu guvernarea, întrucât pregătirea raportului de audit necesită implicarea lor. Pe de altă parte, aceste provocări oferă oportunități pentru dezvoltarea profesiei de auditor, astfel încât auditorii să poată oferi o mai bună înțelegere a muncii efectuate și să îmbunătățească relevanța auditului pentru beneficiul entităților și al stakeholderilor. La rândul lor, entitățile pot folosi această oportunitate în vederea îmbunătățirii prezentărilor de

informații din situațiile financiare și a stimulării dialogului cu stakeholderii cu privire la acele aspecte considerate de către auditori ca fiind semnificative.

Cercetarea efectuată a evidențiat faptul că auditorii financiari au respectat noile cerințe ale ISA cu privire la formatul și conținutul raportului de audit, cu excepția a trei situații în care aceștia au considerat că nu există aspecte cheie de audit de raportat. Pe viitor, este interesant de urmărit dacă această abordare a auditorilor, pentru entitățile în cauză, va suferi modificări. De asemenea, rezultatele studiului indică abordări diferite ale firmelor de audit în ceea ce privește numărul de aspecte cheie de audit prezentate la nivel de raport, respectiv ale dezvoltării pragului de semnificație utilizat în cadrul procesului de audit.

Având în vedere faptul că rapoartele de audit în varianta extinsă au fost întocmite doar pentru două exerciții financiare (2016 și 2017), este de așteptat ca auditorii să analizeze schimbările necesare pentru îmbunătățirea conținutului rapoartelor de audit, în baza experienței deja dobândite, în special cu privire la descrierea aspectelor cheie de audit. De asemenea, este de așteptat ca entitățile să continue să-și dezvolte guvernarea corporativă și prezentările de informații din cadrul situațiilor financiare și a rapoartelor anuale, pentru a răspunde așteptărilor crescute din partea stakeholderilor.

În cazul în care entitățile și auditorii acestora nu constată nici un beneficiu al noului model de raportare și nu sunt orientați către inovare și schimbare, este posibil să existe riscul ca noul raport de audit să devină doar un raport mai lung, iar, pe măsura trecerii timpului, cu un limbaj din ce în ce mai standardizat.

Raportat la limitele cercetării, considerăm că una dintre limite este reprezentată de lipsa rapoartelor de audit pentru două instituții de credit ce activează în România și pentru alte trei, ce reprezintă sucursale ale unor instituții de credit străine, ale căror situații financiare sunt întocmite de către societatea mamă. Însă, având în vedere ponderea acestora în totalul eșantionului investigat, considerăm că rezultatele cercetării nu sunt influențate în mod semnificativ.

Ca direcții de cercetare viitoare, ne propunem continuarea cercetării cu privire la identificarea și analizarea principalelor aspecte cheie de audit prezentate de către auditorii financiari în cadrul rapoartelor de audit emise în legătură cu situațiile financiare ale companiilor ce activează și în alte industrii.

BIBLIOGRAFIE

1. Arens, A., Elder, R., Beasley, M. (2014), Auditing & assurance services – an integrated approach, Fifth Edition, Ed. Pearson, pp. 47 – 76.
2. Asare, S., Wright, A. (2012), Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements. *Accounting Horizons*, no. 26(2), pp. 193–217, disponibil online la <https://doi.org/10.2308/acch-50138>.
3. Carcello, J. (2012), What do investors want from the standard audit report? Results of a survey of investors conducted by the PCAOB's Investor Advisory Group, *The CPA Journal* no. 82(1), pp. 22–28.
4. Carver, B., Trinkle, B. (2017), Nonprofessional investors' reactions to the PCAOB's proposed changes to the standard audit report, disponibil online la <https://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm?Request-Timeout=50000000>.
5. E&Y (2017), Adoption of new auditor's report, disponibil online la [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-adoption-of-new-auditors-reports-july-2017/\\$File/EY-adoption-of-new-auditors-reports-july-2017.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-adoption-of-new-auditors-reports-july-2017/$File/EY-adoption-of-new-auditors-reports-july-2017.pdf).
6. Federația Internațională a Contabililor, <http://www.ifac.org>
7. Gold, A., Heilmann, M. (2019), The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* 93(1/2), pp. 5–14.
8. Gray, G., Turner, J., Coram, P., Mock, T. (2011), Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, no. 25(4), pp. 659–684, disponibil online la <https://doi.org/10.2308/acch-50060>.
9. Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K., Vulcheva, M. (2018), Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom, *Review of Accounting Studies*, no. 23, pp. 1543–1587, disponibil online la <https://doi.org/10.1007/s11142-018-9464-0>.
10. IAASB (2015), New and revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, disponibil online la <https://www.iaasb.org/>.
11. IAASB (2018), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, disponibile online la <https://www.iaasb.org/>.
12. KPMG International (2016), A guide to enhanced auditor's reports, disponibil online <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/sg/pdf/2016/12/Enhanced-auditor-reports.pdf>.
13. KPMG International (2018), New auditor's report requirement – communication of key audit matters, *Accounting and Auditing Update*, issue no. 20/2018.
14. Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N., Theis, J. (2016), The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value: Experimental evidence from investment professionals and non-professional investors, disponibil online la <https://doi.org/10.2139/ssrn.2838162>.
15. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate și de modificare a unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 548 din 12 iulie 2017.
16. Lennox, C., Schmidt, J., Thompson, A. (2018), Is the expanded model of audit reporting informative to investors? Evidence from the U.K., disponibil online la https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2619785.
17. PwC Singapore (2017), Enhanced auditor's report, disponibil online la <https://www.pwc.com/sg/en/publications/enhanced-auditor-report.html>.
18. PwC Hong Kong (2017), Enhanced auditor's report, disponibil online la <https://www.pwchk.com/en/services/audit-and-assurance/publications/enhanced-auditor-s-report.html>.
19. Tian, J., Xin, M. (2017), Literature review on audit opinion, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, June 2017, Vol. 13, No. 6, pp. 266-271.