



„Auditarea” auditorilor – suprave- gherea: necesitate sau obligativitate?

Conf. dr. Habil. Camelia-Daniela HAȚEGAN,
East European Center for Research in Economics and
Business, Universitatea de Vest din Timișoara,
e-mail: camelia.hategan@e-uvt.ro

Rezumat

Prin activitatea lor auditorii financiari contribuie la luarea deciziilor investitorilor, astfel că furnizarea unor servicii de calitate conduce la creșterea încrederii în profesia de auditor financiar. Pentru garanția unor servicii de calitate a misiunilor de audit statutar au fost create organisme de supraveghere, care au misiunea legală de a verifica activitatea auditorilor financiari. Scopul acestei lucrări este de a realiza o comparație a modului în care sunt reglementate organismele de supraveghere în țările din Uniunea Europeană, atribuțiile acestora, precum și stadiul reformei auditului statutar în România, pe baza Directivei Uniunii Europene nr. 56/2014. Crearea organismelor de supraveghere a fost impusă ca urmare a unor servicii de audit de slabă calitate, supravegherea devenind necesară, dar această activitate putea fi atribuită organismelor profesionale, dacă acestea ar fi avut o mai mare putere coercitivă asupra membrilor. Cele mai multe neregularități apar ca urmare a nerespectării tuturor principiilor etice, care reprezintă o provocare pentru fiecare profesionist. Procesul de armonizare instituțională este încă în derulare, iar credibilitatea organismelor de supraveghere poate fi confirmată pe termen mediu și lung prin eficiența acțiunilor de inspecție asupra auditorilor financiari și prin îmbunătățirea calității raportărilor financiare auditate.

Cuvinte cheie: organisme de supraveghere; reforma auditului; raportări financiare; etică; calitate

Clasificare JEL: M40, M41

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Hațegan, C-D. (2020), „Auditing” the Auditors – Oversight: Necessity or Compulsoriness?, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp. 128-144, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/157/002

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/157/002>
Data primirii articolului: 31.07.2019
Data revizuirii: 20.11.2019
Data acceptării: 6.01.2020

Introducere

În urma falimentelor răsunătoare din Statele Unite ale Americii de la începutul secolului XXI, legislatorii din domeniul auditului financiar au conturat importanța unui audit de calitate drept factor cheie pentru o piață de capital eficientă și au încercat să identifice factorii principali ce determină un audit de calitate. În acest scop, în SUA, a fost adoptată legea Sarbanes Oxley în anul 2002, care a condus la înființarea primei autorități de supraveghere publică (*The Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB*). Globalizarea activităților economice a condus la constituirea autorităților de supraveghere în mai multe țări, precum și la o reformă a auditului în cele mai multe țări.

Importanța temei alese se bazează atât pe cerințele standardelor privind un audit de calitate, cât și pe necesitatea ca auditorii financiari să emită opinii corecte asupra situațiilor financiare pentru a nu duce în eroare toate părțile interesate. Garanția calității activităților desfășurate de auditori le revine autorităților publice de supraveghere. Prin urmare, se poate afirma că acestea realizează activitatea de „auditare” a auditorilor, așa cum este dezvoltat conceptul în literatura de specialitate (Lennox și Pittman, 2010; Carson et al., 2013; Ismail și Theng, 2015; Ismail și Mustapha 2015; Kumar, 2018).

Scopul lucrării este de a realiza o comparație a modului în care sunt reglementate organismele de supraveghere în țările din Uniunea Europeană (UE) cu atribuțiile acestora, precum și stadiul reformei auditului statutar în România, realizat în baza Directivei UE 56/2014. Având în vedere că statele membre aleg modalitatea de implementare în legislația lor națională, buna funcționare a autorităților de supraveghere este dată de caracteristicile acestora. Pentru a analiza corelațiile dintre caracteristicile autorităților de supraveghere și activitățile desfășurate de acestea s-a realizat un model econometric utilizând indicatorii care ar putea influența buna funcționare a acestora. Eșantionul a fost format din 30 de țări, din care 28 de țări membre ale UE și 2 țări membre ale Spațiului Economic European (SEE), respectiv Islanda și Norvegia. Indicatorii testați au fost: modalitatea de finanțare a autorității de supraveghere, vechimea acesteia, implicarea organismelor statului în organizare, structura de conducere, existența comitetelor consultative, activitatea de aprobare și înregistrare a auditorilor statutari, adoptarea standardelor relevante activității de audit statutar, pregătirea profesională continuă și sistemul disciplinar de investigare și administrare.

Cercetarea va contribui la dezvoltarea literaturii de specialitate deoarece oferă o analiză a datelor disponibile privind activitatea de supraveghere a auditului statutar, dintr-o perspectivă orientată spre necesitatea sau obligativitatea acestei activități, precum și a rolului organismelor profesionale în consolidarea profesiei de auditor financiar.

Lucrarea este structurată astfel: prima secțiune conține o sinteză a literaturii relevante privind activitatea de audit și supravegherea publică a acesteia, urmată de a doua secțiune, care descrie metodologia cercetării. A treia secțiune prezintă rezultatele studiului împreună cu interpretările statistice, iar ultima secțiune include concluziile, limitele studiului și direcțiile viitoare de cercetare.

1. Literatura de specialitate și cadrul de reglementare

1.1. Literatura de specialitate

Literatura de specialitate în domeniul auditului financiar al situațiilor financiare anuale ale companiilor cuprinde lucrări publicate de cercetători în domeniul contabilității și auditului financiar, precum și de profesioniști contabili și reprezentanți ai organismelor profesionale cărora le aparțin, datorită caracterului practic al activității de audit.

Jensen and Meckling (1976) au arătat de ce societatea are nevoie de auditori, respectiv pentru a certifica rapoartele emise de companiile listate pe piețele financiare.

DeAngelo (1981) a examinat factorii care influențează calitatea auditului și a definit calitatea ca fiind probabilitatea ca un auditor să descopere și să raporteze o încălcare a reglementărilor în sistemul contabil al clientului. Descoperirea unei denaturări depinde de calitatea și volumul cunoștințelor acumulate și de capacitatea auditorului, în timp ce raportarea denaturării depinde de motivația auditorului de a o dezvălui. De asemenea Watts and Zimmerman (1983) subliniază faptul că auditorii nu trebuie să dețină numai o expertiză tehnică, ci trebuie să fie și independenți în rapoartele întocmite. DeFond și Zhang (2014) consideră că un audit de calitate ridicată este cel care dă o asigurare asupra unei bune calități a raportărilor financiare a companiilor.

Pentru a arăta importanța auditului financiar, Gunther și Moore (2002) au pornit de la mai multe întrebări

referitoare la necesitatea auditului, ce înseamnă un audit bun și cum pot fi rezolvate problemele care pot apărea în urma serviciilor de audit cu o calitate îndoielnică.

Pentru realizarea unui audit de calitate este necesară respectarea principiilor din codul etic al auditorilor. Lin și Tepalagiu (2015) consideră că independența este un factor cheie în menținerea comportamentului etic al auditorului. Pentru asigurarea independenței măsurile care se pot lua sunt rotația auditorului și ponderea serviciilor non-audit furnizate clienților de audit. În studiul lor, realizat pe un eșantion de 265 angajamente de audit din S.U.A în perioada 2002-2003, Bell et al. (2015) au constatat că aceste măsuri nu au o influență negativă asupra calității auditului, așa cum susțineau autoritățile de reglementare.

Gaynor et al. (2016) realizează o cercetare privind factorii care influențează calitatea raportărilor financiare și a auditului, precum și relația între cele două concepte, deoarece variabilele utilizate pot fi diferite în măsurarea calității. Supravegherea auditorilor poate avea influență asupra politicilor de finanțare a companiilor, astfel că Shroff (2017), pe baza studiului realizat pe un eșantion de 6.924 companii din 35 de țări listate pe piața americană, pe perioada 2012-2014, a ajuns la concluzia că supravegherea auditorilor crește capacitatea de finanțare externă a companiilor, ceea ce la rândul său facilitează investițiile corporative.

Efectele supravegherii auditorilor se concretizează în activitatea de inspecție a acestora și publicarea rapoartelor de inspecție a acestora. Carson et al. (2013) au studiat un eșantion de companii din 33 de țări în perioada 2006-2010 și au constatat că în țările în care sunt efectuate inspecții independente calitatea auditului este mai ridicată. De asemenea, inspecțiile efectuate de autoritățile de supraveghere au o influență asupra cotei de piață a auditorilor (Aobdia și Shroff, 2017).

Modul de desfășurare a supravegherii influențează conformitatea auditorilor cu reglementările aplicabile. Dowling et al. (2018) au realizat 15 interviuri semistructurate cu 4 reprezentanți ai autorităților de reglementare și 11 auditori din Australia la sfârșitul anului 2012 și începutul anului 2013. Din răspunsurile auditorilor a rezultat că aceștia au perceput că stilul aplicat de autoritățile de reglementare s-a schimbat, de la un stil mai colaborativ la un stil mai coercitiv în ultima perioadă studiată.

La nivelul UE, Osmo et al. (2017) au realizat un studiu comparativ al procesului de implementare, armonizare și stabilizare a sistemelor publice de supraveghere pentru

auditorii statutar, în țările UE, conform Directivei nr. 43/2006 și au ajuns la concluzia că există încă o diversitate semnificativă între sistemele adoptate de fiecare țară membră UE. De asemenea, Fülöp (2011) a studiat modul în care fost adoptată de către statele membre și a ajuns la concluzia că acestea au înregistrat progrese cu privire la adoptarea Directivei, în special privind supravegherea publică.

1.2. Cadrul de reglementare al autorităților de supraveghere publică a auditului statutar

Supravegherea activității de audit statutar se poate realiza printr-un organism public independent sau poate fi exercitată de organismele de supraveghere a activității de pe piețele financiare. Reforma auditului a condus la posibilitatea constituirii autorităților de supraveghere ca organisme independente.

La nivel internațional Statele Unite ale Americii este prima țară care a înființat autoritatea de supraveghere publică (*The Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB*), în baza legii Sarbanes Oxley în anul 2002. Atribuțiile PCAOB sunt grupate pe patru activități: înregistrarea auditorilor, inspecția, stabilirea standardelor relevante și sancționarea auditorilor.

Ca urmare a globalizării piețelor financiare, în următorii ani s-au creat autorități de supraveghere independente în mai multe țări. Astfel în anul 2006 s-a constituit la Paris „Forumul Internațional al Autorităților de Reglementare a Auditului Independent” (*The International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR*), care a reunit autoritățile de reglementare independente de audit din 18 jurisdicții internaționale. Obiectivele organizației sunt de îmbunătățire a calității auditului la nivel global și preluarea statutului de lider strategic în domeniul auditului.

Reforma auditului la nivel european s-a bazat pe Directiva nr. 43/2006 care a fost modificată prin Directiva nr. 56/2014, în baza căreia s-a înființat în anul 2016 „Comitetul Organismelor Europene de Supraveghere a Auditului” – COESA (*PUB*). COESA este cadrul de cooperare între autoritățile competente în materie de supravegherea auditului din UE și contribuie la cooperarea eficientă între autoritățile competente în vederea maximizării eficacității cadrului legal al UE privind auditul statutar.

Implementarea Directivei s-a realizat diferit în țările membre UE, unele alegând ca autoritățile de

supraveghere să fie controlate integral de organismele guvernamentale, altele alegând să implice mai mult organismele profesionale ale auditorilor. În România prevederile Directivei s-au transpus în Legea nr. 162/2017 prin care s-a înființat „Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar” (ASPAAS), care are toate atribuțiile privind: autorizarea și înregistrarea auditorilor financiari și a firmelor de audit; adoptarea standardelor relevante, formarea profesională continuă; sistemele de asigurare a calității și sistemele de investigație și disciplină.

2. Metodologia de cercetare

Metodologia cercetării constă în analiza reglementării adoptate de țările Uniunii Europene în ceea ce privește supravegherea activității de audit statutar, prin implementarea în legislațiile naționale a Directivei UE nr. 56/2014, utilizând analiza logică și comparativă pe țări. Sursele de analiză a datelor au fost reprezentate de studiul realizat de organizația profesională Accountancy Europe în anul 2018 și de informațiile furnizate pe website-ul organizației IFIAR.

Eșantionul cuprinde 30 de țări, din care 28 de țări membre ale Uniunii Europene și 2 țări membre ale Spațiului Economic European (SEE), respectiv Islanda și Norvegia.

Pe baza caracteristicilor autorităților de supraveghere identificate s-a testat un model econometric privind corelația între acestea și atribuțiile autorităților de supraveghere, utilizându-se o regresie liniară.

3. Rezultate

Din analiza informațiilor publicate de IFIAR rezultă că au aderat la această organizație autorități de supraveghere din 55 de țări (*Figura nr. 1*), printre care se regăsesc aproape toate țările membre UE (cu excepția Estoniei și a Letoniei), Elveția, SUA, Canada, Japonia, Coreea de Sud, Rusia, Brazilia, Emiratele Arabe Unite, Turcia și Africa de Sud. Se observă că nu s-au identificat țări, precum China, India, Argentina, Mexic, membre ale grupului G20, care încă nu au un organism independent de supraveghere.

Figura nr. 1. Reprezentarea geografică a țărilor membre IFIAR



Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Din analiza implementării Directivei UE nr. 56/2014 în legislația națională a statelor membre ale UE s-a constatat că toate statele membre au transpus prevederile directivei europene, dar într-un mod diferit de la țară la țară, ceea ce arată că influențele culturale sunt în concordanță cu deviza UE „unitate în diversitate”. Din analiza modului de implementare practică nu s-a putut identifica un criteriu comun anumitor țări, din estul sau din vestul continentului sau din nordul sau sudul acestuia. Un criteriu comun care poate fi identificat este că unele țări s-au situat în extrema de a lăsa toate atribuțiile în sarcina autorității de supraveghere, în timp ce alte țări s-au poziționat spre extrema opusă, de a limita atribuțiile acesteia și de a oferi puteri sporite organismelor profesionale.

Principalele caracteristici analizate s-au referit la vechimea autorității de supraveghere, respectiv dacă a fost nou creată, pe baza prevederilor directivei, dacă organismele statului, prin ministere și agenții

guvernamentale sunt implicate în organizare, în numirea membrilor din structurile de conducere. De asemenea, alte caracteristici desprinse sunt dacă structura de conducere este asigurată printr-un singur organism, sau prin mai multe organisme, cum ar fi consiliul de administrație și consiliul de supraveghere sau direcții specializate, precum și dacă s-au constituit comitete consultative sau nu.

O caracteristică importantă este finanțarea autorității de supraveghere, care asigură o bună funcționare a acesteia, asigurându-i premisele independenței. Finanțarea poate fi efectuată integral de la bugetul statului, integral de la organismul profesional sau direct de la auditorii financiari, ori o finanțare mixtă în proporții diferite.

În **Tabelul nr. 1** sunt prezentate detaliat pe țări caracteristicile menționate, cu evidențierea situației României.

Tabelul nr. 1. Caracteristicile autorităților de supraveghere din UE și SEE				
Nr.	Indicatori	Versiunea 1	Versiunea 2	Versiunea 3
1	Este o autoritate nou creată?	Da	Nu	Există mai multe autorități?
	Țări	Austria, Belgia, Cipru, Finlanda, Germania, România	Bulgaria, Croația, Rep. Cehă, Danemarca, Estonia, Franța, Grecia, Ungaria, Islanda, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburg, Malta, Olanda, Norvegia, Polonia, Portugalia, Slovacia, Slovenia, Spania, Suedia, Marea Britanie	Italia
2	Implicarea organismelor statului	Integral	Parțial	
	Țări	Austria, Bulgaria, Croația, Danemarca, Grecia, Ungaria, Letonia, Lituania, Polonia, România , Slovenia, Suedia	Belgia, Cipru, Rep. Cehă, Estonia, Finlanda, Franța, Germania, Irlanda, Italia, Islanda, Luxemburg, Malta, Olanda, Norvegia, Portugalia, Slovacia, Spania, Marea Britanie	
3	Structura de conducere	O singură structură	Mai multe structuri	
	Țări	Belgia, Bulgaria, Croația, Cipru, Danemarca, Estonia, Finlanda, Franța, Ungaria, Islanda, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Malta, Norvegia, Polonia, Portugalia, România , Slovacia, Slovenia, Suedia, Marea Britanie	Austria, Rep. Cehă, Germania, Grecia, Luxemburg, Olanda, Spania	

Nr.	Indicatori	Versiunea 1	Versiunea 2	Versiunea 3
4	Există comitet consultativ?	Da	Nu	
	Țări	Austria, Belgia, Rep. Cehă, Danemarca, Germania, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburg, Spania	Bulgaria, Croația, Cipru, Estonia, Finlanda, Franța, Grecia, Ungaria, Islanda, Irlanda, Malta, Olanda, Norvegia, Polonia, Portugalia, România , Slovacia, Slovenia, Suedia, Marea Britanie	
5.	Finanțare	Integral de la stat	Integral de la organisme profesionale/ auditori	Mixtă
	Țări	Bulgaria, Croația, Rep. Cehă, Letonia, Lituania	Austria, Belgia, Danemarca, Finlanda, Franța, Islanda, Luxemburg, Olanda, Norvegia, Polonia, Spania, Suedia, Marea Britanie	Cipru, Estonia, Germania, Grecia, Ungaria, Irlanda, Italia, Malta, Portugalia, România , Slovacia, Slovenia

Sursa: Prelucrările autoarei, după studiul realizat de Accountancy Europe, 2018

Din Tabelul nr. 1 rezultă că doar în 6 țări autoritatea de supraveghere a fost nou creată, ca urmare a aplicării

Directivei UE 56/2014, printre care se numără și România (*Figura nr. 2*).

Figura nr. 2. Țări în care s-a creat o nouă autoritate de supraveghere

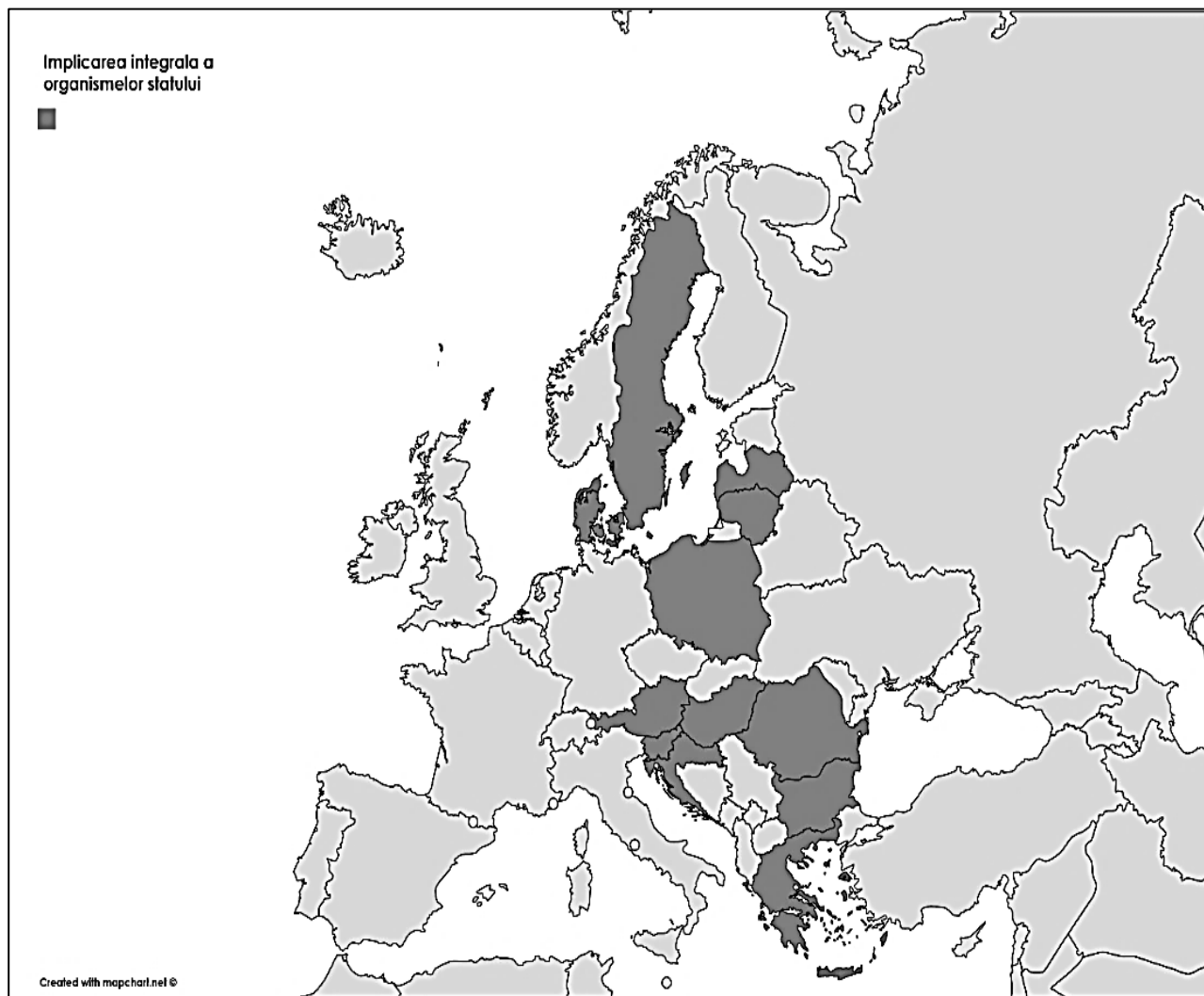


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

De asemenea, se constată o implicare integrală a organismelor statului în activitatea de supraveghere a

auditului în 12 țări, din diferite zone geografice și niveluri de dezvoltare economică (*Figura nr. 3*).

Figura nr. 3. Țări în care există o implicare integrală a organismelor statului



Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Cele mai multe țări au optat pentru o singură structură de conducere a autorității, printre care și România, iar un număr de 7 țări au reglementat două sau mai multe

structuri de conducere, o caracteristică comună a acestor țări fiind nivelul de dezvoltare economică ridicat (*Figura nr. 4*).

Figura nr. 4. Țări care au o singură structură de conducere a autorității



Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Comitetele consultative din cadrul autorităților de supraveghere au fost create în 10 țări, acestea optând

pentru a implica experți și practicieni în procesul de supraveghere (**Figura nr. 5**).

Figura nr. 5. Țări în care s-au creat comitete consultative

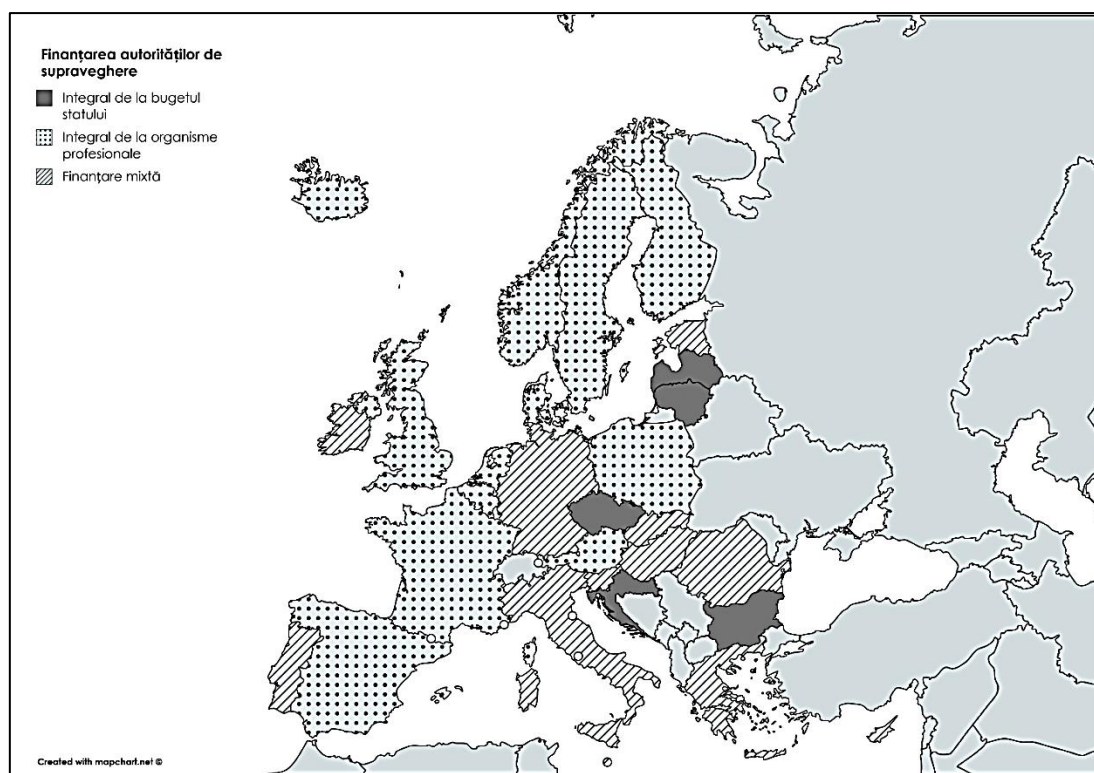


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

În ceea ce privește finanțarea activităților autorităților de supraveghere, din **Tabelul nr. 1** rezultă trei situații, respectiv finanțarea integrală de la bugetul statului în 5 țări aparținând zonei centrale și estice a UE, finanțarea integrală de la organismele profesionale și direct de la auditori în 13 țări, majoritatea dezvoltate economic,

precum și o finanțare mixtă în 12 țări (**Figura nr. 6**). De menționat că în țările aparținând grupului Europei centrale și de est finanțarea de la bugetul statului este preponderentă, față de țările dezvoltate ale UE în care se pune accentul pe finanțarea de la organismele profesionale.

Figura nr. 6. Finanțarea autorităților de supraveghere



Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

În organizarea activității de supraveghere se face distincția între entitățile de interes public (EIP) și celelalte entități (non-EIP), supravegherea fiind mai strictă la entitățile de interes public. Pentru a se realiza această diferențiere există și situația în care s-au constituit două autorități de supraveghere, cum este în Italia. De asemenea, pentru entitățile non-EIP autoritățile de supraveghere au delegat mai mult din atribuțiile lor către organismele profesionale.

Dintre activitățile pe care le pot exercita autoritățile de supraveghere, sistemul de asigurare a calității este integral în atribuția autorităților de supraveghere în toate țările din UE, așa cum prevede Directiva, precum și în

Islanda și Norvegia. Celelalte activități pot fi exercitate de autoritățile de supraveghere, de organismele profesionale recunoscute sau de ambele instituții în comun. Modalitatea de exercitare a acestor activități pentru entitățile de interese public este detaliată în **Tabelul nr. 2**.

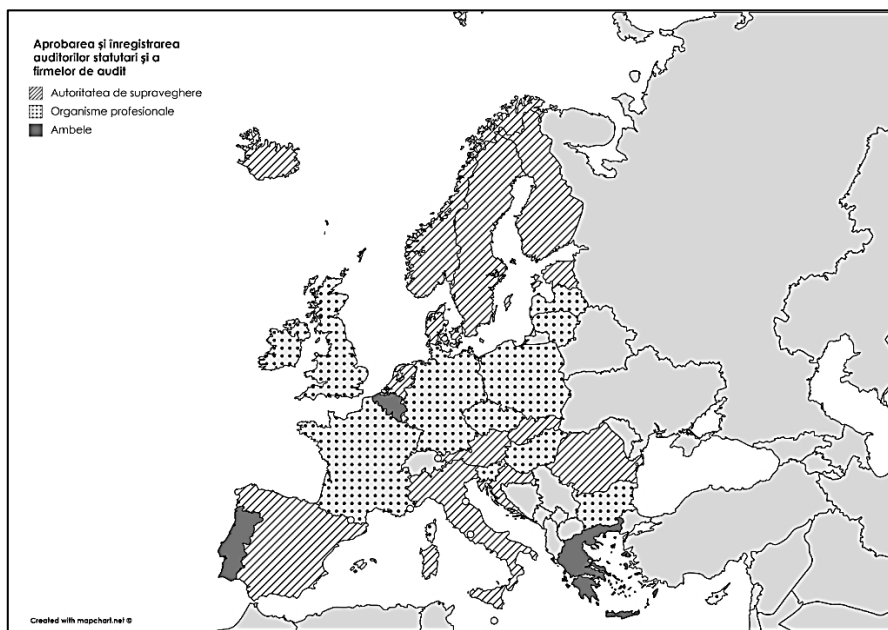
Activitatea de aprobare și înregistrare a auditorilor statutari și a firmelor de audit poate fi realizată de autoritatea de supraveghere în 15 țări ale UE, sau poate fi delegată organismelor profesionale recunoscute – în alte 12 țări sau realizată în comun – în 3 țări. Structura celor două grupuri majoritare este eterogenă, astfel că nu se poate identifica o caracteristică comună a acestora (**Figura nr. 7**).

Tabelul nr. 2. Activitățile principale ale autorităților de supraveghere a auditorilor statutari pentru entitățile de interes public

Nr.	Indicatori	Autoritatea de supraveghere / Lege*	Organismele profesionale recunoscute	Ambele
1	Aprobarea și înregistrarea auditorilor statutari și a firmelor de audit	Austria, Croația, Danemarca, Estonia, Finlanda, Italia, Islanda*, Luxemburg, Malta, Olanda, Norvegia, România , Slovacia, Spania, Suedia	Bulgaria, Cipru, Rep. Cehă, Franța, Germania, Ungaria, Irlanda, Letonia, Lituania, Polonia, Slovenia, Marea Britanie	Belgia, Grecia, Portugalia
2	Adoptarea standardelor relevante	Bulgaria*, Cipru, Estonia, Grecia, Irlanda, Luxemburg, Malta*, Olanda*, România , Slovacia, Marea Britanie	Croația, Rep. Cehă, Danemarca, Finlanda, Germania, Ungaria, Letonia, Norvegia, Polonia, Portugalia, Suedia	Austria, Belgia, Franța, Italia, Lituania, Slovenia, Spania
3	Pregătirea profesională continuă	Danemarca, Finlanda, Islanda, Italia, Luxemburg, Norvegia, România , Spania	Bulgaria, Cipru, Rep. Cehă, Estonia, Germania, Ungaria, Irlanda, Letonia, Lituania, Olanda, Polonia, Portugalia, Slovacia, Slovenia, Marea Britanie	Austria, Belgia, Croația, Franța, Grecia, Malta, Suedia
4	Sistemul disciplinar de investigare și administrare	Belgia, Bulgaria, Croația, Cipru, Danemarca, Estonia, Finlanda, Franța, Germania, Grecia, Ungaria, Islanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburg, Malta, Olanda, Norvegia, Polonia, România , Slovacia, Slovenia, Spania, Suedia, Marea Britanie		Austria, Rep. Cehă, Irlanda, Portugalia

Sursa: Prelucrările autoarei, după studiul realizat de Accountancy Europe, 2018

Figura nr. 7. Activitatea de aprobare și înregistrare a auditorilor statutari și a firmelor de audit

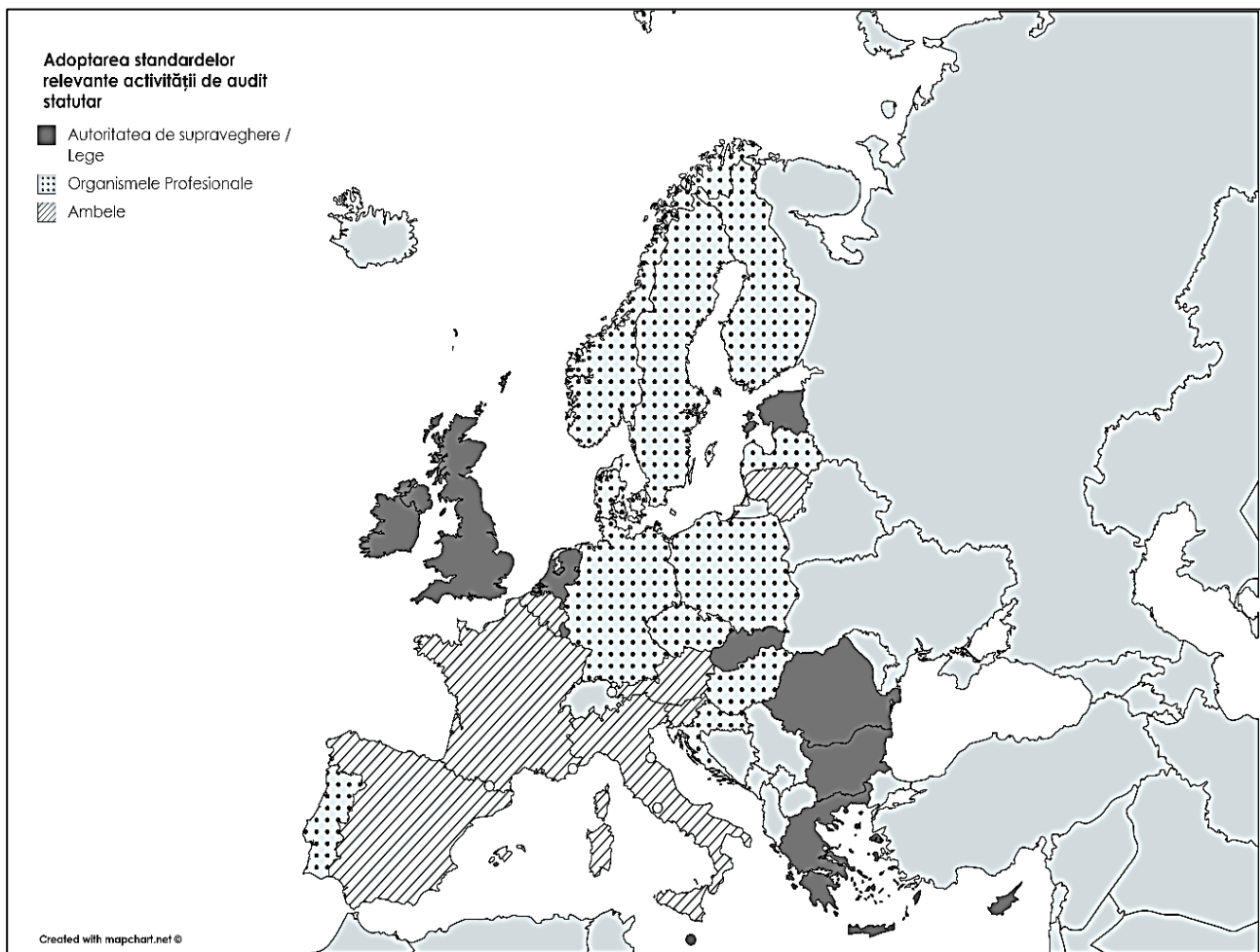


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Adoptarea standardelor relevante activității de audit statutar revine în sarcina autorității de supraveghere sau în baza legii în cazul a 11 țări, în sarcina organismelor

profesionale în cazul altor 11 țări, precum și o sarcină comună în cazul a 7 țări (*Figura nr. 8*). Pentru Islanda nu s-au identificat informații în acest sens.

Figura nr. 8. Adoptarea standardelor relevante activității de audit statutar

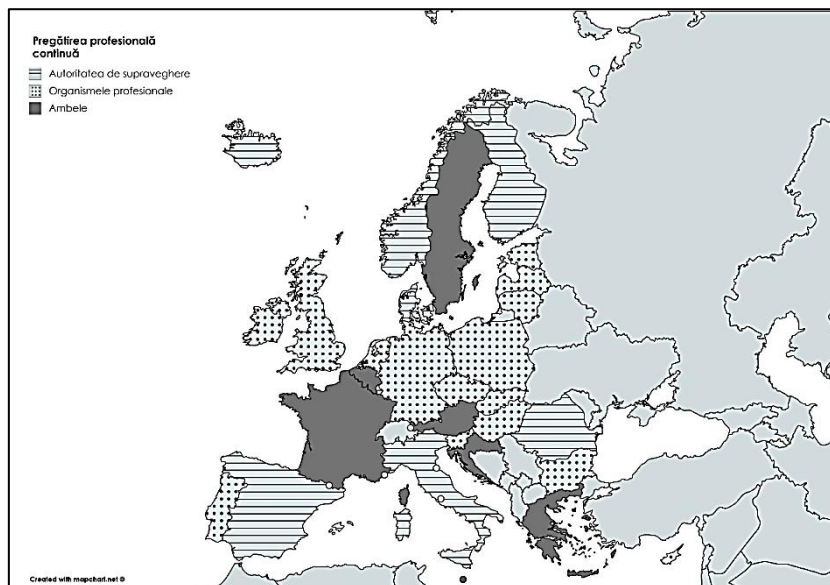


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Pregătirea profesională continuă a fost considerată atributul principal al organismelor profesionale în cazul unui grup de 15 țări, alte 7 țări au reglementat această activitate ca fiind

comună ambelor părți implicate în activitatea de audit statutar, iar 8 țări au acordat această atribuție numai autorității de supraveghere, printre care și România (*Figura nr. 9*).

Figura nr. 9. Pregătirea profesională continuă

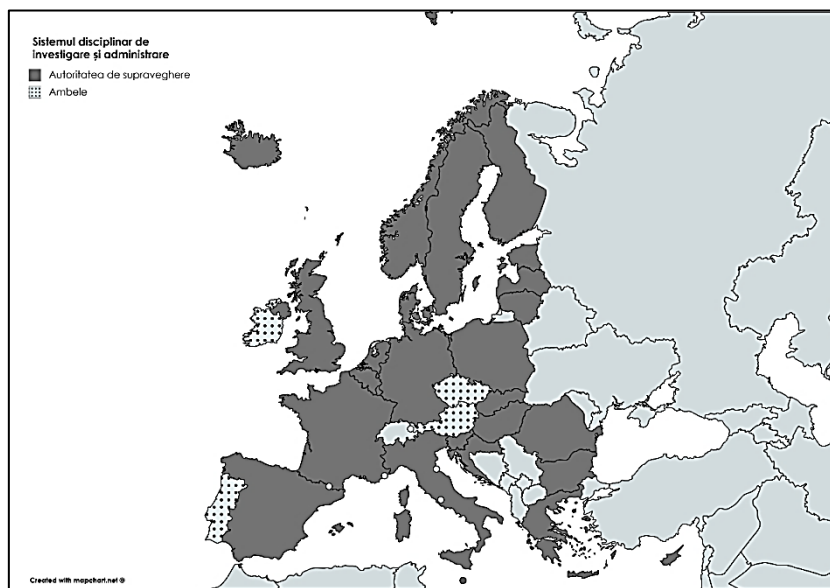


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Sistemul disciplinar de investigare și administrare a fost reglementat ca principala atribuție a autorităților de supraveghere, organismele profesionale putând exercita

această activitate numai în comun cu autoritățile de supraveghere în cazul a 4 țări din UE (**Figura nr. 10**).

Figura nr. 10. Sistemul disciplinar de investigare și administrare

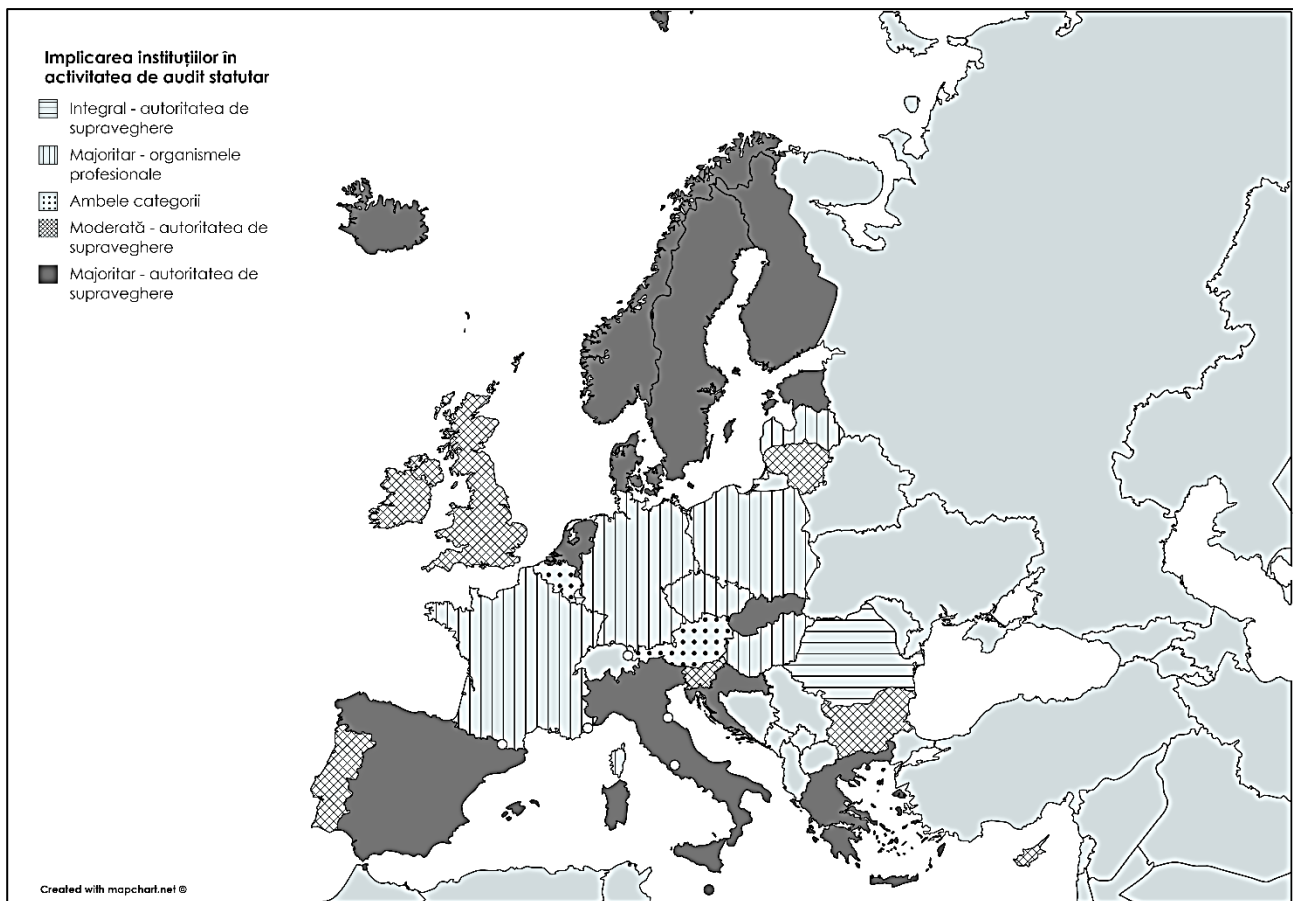


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Din Tabelul nr. 2 se observă că fiecare din cele 4 activități enumerate este împărțită în proporții aproape egale între autoritățile de supraveghere și organismele profesionale, bineînțeles în țări diferite. De remarcat că România și Luxemburg sunt singurele țări în care autoritățile de supraveghere au

preluat toate atribuțiile privind auditul statutar al entităților de interes public. La polul opus, Republica Cehă, Germania, Ungaria, Letonia și Polonia sunt țările care au implicat mai mult organismele profesionale în supravegherea activității de audit statutar (Figura nr. 11).

Figura nr. 11. Implicarea instituțiilor în activitatea de audit statutar



Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

O implicare echilibrată a tuturor decidenților în creșterea calității activității de audit statutar poate fi considerată un deziderat permanent pentru creșterea prestigiului profesiei de auditor financiar și creșterea încrederii asupra activității realizate.

Măsurarea rezultatelor activității autorităților de supraveghere se realizează prin numărul inspecțiilor efectuate și concluziile acestor inspecții. Având în vedere inexistența datelor sau existența unor date

incomplete, pentru a stabili eficiența activității de supraveghere în țările UE nu s-au putut efectua analize și interpretări statistice.

Buna funcționare a autorităților de supraveghere este asigurată de existența unei finanțări transparente și continue. Pentru a reflecta corelația între variabila dependentă – finanțarea și variabilele independente reprezentate prin caracteristicile autorităților de supraveghere și activitățile realizate de acestea în țările

UE și SEE va fi testat un model econometric printr-o ecuație de regresie liniară de tip multifactorială, conform

următoarei formule:

$$Fa = \alpha_{it} + \beta_1 An + \beta_2 Is + \beta_3 G + \beta_4 Cc + \beta_5 Aa + \beta_6 Sr + \beta_7 Pc + \beta_8 Ia + \epsilon_{it} \quad (1)$$

Pentru a determina puterea de explicare a modelului propus, testarea ipotezei se va realiza prin mai multe modele în care se vor include toate variabilele independente, precum și testarea numai cu variabilele a căror semnificație statistică va fi mai relevantă.

În **Tabelul nr. 3** este prezentat modul de evaluare a indicatorilor menționați, cuantificare care a fost efectuată asemănător în studiul realizat de Osma et al. (2017).

Tabelul nr. 3. Descrierea variabilelor	
Variabila	Mod de reprezentare
Finanțarea autorității (Fa)	1 – dacă este finanțată integral de guvern 0.5 – dacă este o finanțare mixtă 0 – dacă este finanțată integral de organismele profesionale (OP) auditori
Autoritate nou înființată (An)	1 – dacă este o autoritate nou înființată 0 – dacă nu este o autoritate nou înființată
Implicarea organismelor statului (Is)	1 – dacă implicarea este integrală 0 – dacă implicarea este parțială
Structuri de conducere – guvernanța (G)	1 – dacă există o singură structură de conducere 0 – dacă există două sau mai multe structuri
Comitetul consultativ (Cc)	1 – dacă există comitet consultativ 0 – dacă nu există comitet consultativ
Aprobarea și înregistrarea auditorilor (Aa)	1 – dacă activitatea este realizată de autoritate 0.5 – dacă activitatea este realizată de ambele instituții 0 – dacă activitatea este realizată de OP
Adoptarea standardelor relevante (Sr)	1 – dacă activitatea este realizată de autoritate 0.5 – dacă activitatea este realizată de ambele instituții 0 – dacă activitatea este realizată de OP
Pregătirea profesională continuă (Pc)	1 – dacă activitatea este realizată de autoritate 0.5 – dacă activitatea este realizată de ambele instituții 0 – dacă activitatea este realizată de OP
Sistem disciplinar de investigare și administrare (Ia)	1 – dacă activitatea este realizată de autoritate 0 – dacă activitatea este realizată de OP

Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Pentru a evidenția dacă modalitatea de asigurare a finanțării autorității de supraveghere este influențată de ceilalți factori, s-a realizat o statistică descriptivă a indicatorilor analizați, prezentați în **Tabelul nr. 4**.

O descriere statistică corectă privind media indicatorilor se poate realiza numai în cazul celor cu valori de 1 sau 0, unde se observă că din numărul total de observații, de 30 de țări, în medie în 20% dintre acestea sunt autorități nou înființate.

De asemenea în medie de 37% organismele statului sunt implicate în activitatea autorității de supraveghere. În același sens, în medie de 77 % din numărul țărilor au o singură structură de conducere și doar o treime din numărul acestora au constituit consilii consultative în cadrul autorității de supraveghere. Din numărul total de observații, în cazul a 87% din acestea sistemul disciplinar de investigare și administrare este în sarcina autorității de supraveghere.

Tabelul nr. 4. Statistica descriptivă

Variabile	Media	Eroare standard	Deviație standard
Fa	0.3667	0.0675	0.3699
An	0.2000	0.0743	0.4068
Is	0.3667	0.0895	0.4901
G	0.7667	0.0785	0.4302
Cc	0.3333	0.0875	0.4795
Aa	0.5500	0.0875	0.4798
Sr	0.5167	0.0812	0.4450
Pc	0.3833	0.0784	0.4292
Ia	0.8667	0.0631	0.3458

Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Corelația între cele 9 variabile analizate este prezentată în **Tabelul nr. 5**, din care rezultă că variabila dependentă *finanțarea* (Fa) este într-o corelație pozitivă moderată cu *implicarea organismelor statului* (0.28) și într-o corelație negativă semnificativă cu *pregătirea profesională continuă* (-0.48), dar și cu *aprobarea și înregistrarea auditorilor* (-0.40). Dintre variabilele independente,

cele mai relevante corelații pozitive identificate sunt între *pregătirea profesională continuă* și *aprobarea și înregistrarea auditorilor* (0.70), precum și între *structura de conducere* și *sistemul disciplinar de investigare* (0.25). De asemenea, sunt de menționat și corelațiile negative relativ moderate între *adoptarea standardelor relevante* cu *implicarea statului* și *existența comitetelor consultative* (-0.27).

Tabelul nr. 5. Matricea corelațiilor

	Fa	An	Is	G	Cc	Aa	Sr	Pc	Ia
Fa	1								
An	-0.1604	1							
Is	0.2790	-0.0346	1						
G	0.1228	-0.1182	0.0927	1					
Cc	0.0648	0.1768	0.0489	-0.4458	1				
Aa	-0.3984	0.0353	-0.0807	-0.1086	0.0000	1			
Sr	-0.0384	-0.0190	-0.2662	-0.0691	-0.2694	0.1171	1		
Pc	-0.4816	0.1382	-0.0355	-0.0591	0.1955	0.6992	-0.0346	1	
Ia	-0.1438	-0.0490	0.0950	0.2473	-0.1387	0.1455	0.1270	0.2401	1

Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Modelul econometric a fost testat cu toate variabilele independente, iar în **Tabelul nr. 6** sunt prezentate

rezultatele regresiei.

Tabelul nr. 6. Rezultatele regresiei pentru Model 1

Regression Statistics	
Multiple R	0.8175
R Square	0.6683
Adjusted R Square	0.5173
Standard Error	0.3473
Observation	30

ANOVA					
	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	8	5.347	0.6683	5.5413	0.000765
Residual	22	2.6534	0.1206		
Total	30	8			

	Coefficienți	Eroare statistică	t Stat	P-value
Intercept	0	#N/A	#N/A	#N/A
An	-0.0773	0.1613	-0.4791	0.6366
Is	0.2279	0.1362	1.6741	0.1083
G	0.2950	0.1473	2.0028	0.0577
Cc	0.3145	0.1397	2.2503	0.0348
Aa	0.0384	0.1881	0.2040	0.8402
Sr	0.1723	0.1494	1.1534	0.2611
Pc	-0.4339	0.2258	-1.9215	0.0677
Ia	0.0069	0.1845	0.0375	0.9704

Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Din **Tabelul nr. 6** rezultă că există o legătură semnificativă între variabile, respectiv modificarea variabilelor independente influențează într-o proporție de 67% modificarea variabilei dependente. Modelul se validează numai pentru variabilele Is, G, Cc, Pc, concluzionând că finanțarea poate fi influențată numai de aceste variabile.

În continuare, modelul a fost testat numai cu aceste patru variabile (Model 2) pentru care modelul s-a validat, unde modificarea celor patru variabile influențează într-o proporție de 63% modificarea variabilei dependente, iar Multiple R arată o legătură foarte puternică între ele (**Tabelul nr. 7**).

Tabelul nr. 7. Rezultatele regresiei pentru Model 2

Regression Statistics	
Multiple R	0.7962
R Square	0.6340
Adjusted R Square	0.5533
Standard Error	0.3356
Observation	30

ANOVA					
	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	4	5.0717	1.2679	11.2576	0.0000
Residual	26	2.9283	0.1126		
Total	30	8			

	Coefficienți	Standard Error	t Stat	P-value
Intercept	0	#N/A	#N/A	#N/A
Is	0.2128	0.1268	1.6787	0.1052
G	0.3774	0.0957	3.9448	0.0005
Cc	0.3117	0.1268	2.4589	0.0209
Pc	-0.3710	0.1432	-2.5913	0.0155

Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Rezultatele prelucrării statistice confirmă ipoteza că varianta de asigurare a finanțării autorității de supraveghere prin transfer de la bugetul statului sau prin contribuția organismelor profesionale este influențată cel mai mult de implicarea statului în organizarea activității,

de existența comitetelor consultative și de tipul structurii de conducere. O relație inversă s-a constatat între forma de finanțare și realizarea activității de pregătire profesională continuă, relație confirmată și în matricea de corelație.

Celelalte 4 variabile (An, Aa, Sr, Ia) nu au o influență asupra formei de finanțare aleasă, dar împreună cu variabilele pentru care modelul s-a validat dau o mai mare putere explicativă modelului propus.

Prin urmare, modalitatea de finanțare este un indicator important care poate fi corelat cu activitățile autorităților de supraveghere și contribuie la asigurarea independenței autorităților de supraveghere și la asigurarea transparenței decizionale a acestora.

Concluzii

Activitatea auditorilor financiari se realizează într-un cadru reglementat și cu respectarea unor standarde profesionale stabilite de organismele profesionale. Deficiențele apărute în activitatea auditorilor financiari au condus la scăderea încrederii publicului în misiunea lor. Ca răspuns la această situație au fost create organismele publice de supraveghere a activității auditorilor pentru a asigura încrederea investitorilor la luarea deciziilor, în special pentru entitățile de interes public.

Obiectivul lucrării a fost de a evidenția modalitatea de apariție a autorităților de supraveghere în țările dezvoltate și ale Uniunii Europene, precum și studiul comparativ privind modul în care Directiva UE nr. 56/2014 a fost implementată în legislațiile naționale ale statelor membre.

Din analiza efectuată s-a constatat că fiecare țară a ales o manieră proprie de transpunere a reglementărilor și de organizare a autorităților de supraveghere. Modelul econometric ales a arătat că există o relație directă între modalitatea de asigurare a finanțării autorităților de supraveghere și caracteristicile acestora, respectiv implicarea statului în organizarea activității, de existența comitetelor consultative și de tipul structurii de conducere. O relație inversă s-a constatat între modalitatea de finanțare și activitatea de pregătire profesională continuă.

O concluzie importantă care se desprinde este aceea că supravegherea auditorilor a devenit o necesitate, pornind de la faptul că orice activitate este perfectibilă, iar un control suplimentar conduce la îmbunătățirea acesteia. Creșterea calității auditului trebuie să fie o preocupare permanentă și a auditorilor, nu numai a autorităților de supraveghere (Chersan 2019). Evenimentele din economie și societate au condus ca această activitate să treacă de la situația voluntară asigurată de organismele profesionale în baza standardelor proprii de calitate, la una obligatorie, reglementată prin apariția organismelor de supraveghere publice. După o perioadă de timp se va confirma sau infirma dacă această opțiune este cea mai bună soluție.

Implicații practice ale lucrării constau în faptul că prezintă sistematizat informațiile privind organizarea autorităților de supraveghere din țările membre ale UE și arată situația României raportată la celelalte state. De asemenea, modelul econometric realizat poate fi o sursă bibliografică pentru viitoare cercetări în vederea testării sau îmbunătățirii acestuia.

Lucrarea contribuie la cunoașterea realității în domeniul auditului financiar, în special în domeniul supravegherii acestei activități de către autoritățile publice. Lucrarea poate fi o sursă bibliografică pentru cercetători în domeniul auditului financiar, precum și pentru practicienii în auditul financiar, prin informațiile referitoare la importanța colaborării cu autoritățile de supraveghere.

Limitele cercetării sunt date de faptul că datele au fost culese manual, eșantionul a fost relativ mic, limitându-se în principal la țările membre ale UE, iar descrierea variabilelor nu a putut fi realizată într-un mod unitar. Direcțiile viitoare de cercetare se pot concretiza în extinderea eșantionului prin compararea tuturor autorităților de supraveghere din toate țările care au creat aceste organisme, precum și corelarea indicatorilor privind caracteristicile acestora cu indicatori relevanți ai piețelor financiare.

BIBLIOGRAFIE

1. Aobdia, D., & Shroff, N. (2017). Regulatory oversight and auditor market share. *Journal of Accounting and Economics*, 63(2-3), 262-287.
2. Bell, T.B., M. Causholli, and W.R. Knechel (2015). Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. *Journal of Accounting Research* 53 (3): 461-509.
3. Carson, E., Simnett, R., & Vanstraelen, A. (2013). Auditing the auditors: An international analysis of the effectiveness of national inspection regimes on

- audit quality. In *The University of Auckland Business School Seminar*. Descărcat la adresa <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1237.pdf> (accesat la data de 31.05.2019).
4. Chersan, I-C. (2019), Audit Quality and Several of Its Determinants, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 1(153), pp. 93-105, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/153/002
 5. DeAngelo, L. E. (1981), Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*. 3 (December): 183–199.
 6. DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), pp. 275-326.
 7. Dowling, C., Knechel, W. R., & Moroney, R. (2018). Public Oversight of Audit Firms: The Slippery Slope of Enforcing Regulation. *Abacus*, 54(3), 353-380.
 8. Fülöp, M. T. (2011). Comparative Study on the Implementation of the Statutory Audit Directive in EU Member States, *Audit Financiar*, nr. 6, pp. 14- 22
 9. Gaynor, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M., & Yohn, T. L. (2016). Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 1-22
 10. Gunther, J.W., and Moore R. R. (2002). Auditing the Auditors: Oversight or Overkill? *Economic and Financial Policy Review*, Vol. 1, No. 5, 1-19
 11. Ismail, H., & Theng, U. C. (2015). Auditing the Auditors: Has the Establishment of the Audit Oversight Board Affected Audit Quality? *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(1S), 360-365.
 12. Ismail, H., & Mustapha, M. (2015). Auditing the Auditors: The Audit Oversight Board and Regulating Audit Quality in Malaysia. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 11(3), 138-142.
 13. Jensen, M. C., and William H. Meckling (1976), Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics* 3, pp. 305–60.
 14. Kumar A. (2018). Auditing the Auditors: An Indian Perspective, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 8, No. 4, pp. 384-398, DOI: <https://doi.org/10.5296/ijafpr.v8i4.13920>
 15. Lennox, C., and J. Pittman. 2010. Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of Accounting and Economics* 49 (1-2): 84-103.
 16. Lin, L. and Tepalagul, N. K., 2015. Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 30(1), pp. 101- 121.
 17. Osma, B. G., Gisbert, A., & de las Heras Cristóbal, E. (2017). Public oversight systems for statutory auditors in the European Union. *European Journal of Law and Economics*, 44(3), 517-552.
 18. Shroff, N. (2017). Does auditor regulatory oversight affect corporate financing and investment decisions? Available at SSRN 2667969. (accesat la data de 07.05.2019).
 19. Watts, R.L., and Jerold L. Zimmerman (1983), Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence, *Journal of Law and Economics* 26: 613–633.
 20. Accountancy Europe, (2018). Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in Europe State of affairs after the implementation of the 2014 Audit Reform Survey, Descărcat la adresa https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/180601_Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2018-survey-update.pdf (accesat la data de 07.05.2019).
 21. Parlamentul European și Consiliul. Directiva 2014/56/UE A din 16 aprilie 2014 de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene 158, 27.5.2014, p. 196–226
 22. Parlamentul României, Legea nr. 162 din 6 iulie 2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, publicat în Monitorul Oficial nr. 548 din 12 iulie 2017
 23. PCAOB Sarbanes Oxley Act of 2002 Public Law 107–204, July 30, 2002. Descărcat la adresa https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf (accesat la data de 07.05.2019).
 24. The International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR Descărcat la adresa <https://www.ifiar.org/members/member-directory/> (accesat la data de 07.05.2019).