
Măsurarea nivelului de convergență între standardele internaționale și standardele americane de audit în cazul estimărilor contabile

Drd. Ioana CIURDAȘ,
Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca,
e-mail: ioana.ciurdas@econ.ubbcluj.ro

Rezumat

Prin acest studiu autoarea și-a propus să analizeze evoluția standardelor de audit privind estimările contabile aplicate la nivel internațional și în Statele Unite Ale Americii în urma amendamentelor recente inițiate de IAASB și PCAOB și să determine gradul de convergență dintre acestea. Rezultatele testelor statistice au demonstrat o creștere a nivelului de convergență dintre cele două referențiale (ISA 540 și AS 2501) și o ameliorare a noului ISA 540 față de vechiul standard. Analiza făcută demonstrează similitudinea dintre abordările riscurilor specifice estimărilor pentru cele două referențiale, dar și existența unor diferențe cu privire la valoarea justă și folosirea surselor externe de către management sau auditor.

Cuvinte cheie: audit, estimări contabile, valoare justă, ISA 540, AS 2501

Clasificare JEL: M41, M42, R32, G12

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Ciurdaș, I., (2020), Measurement of Convergence Degree between International and US Auditing Standards for Accounting Estimates, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 4(160)/2020, pp. 812-820, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/160/028

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/160/028>

Data primirii articolului: 23.07.2020

Data revizuirii: 7.08.2020

Data acceptării: 1.10.2020

1. Introducere

Un element contabil foarte controversat de-a lungul timpului atât în literatura de specialitate, cât și în rândul profesioniștilor din sfera contabilă și de audit a fost valoarea justă. De ce a apărut această controversă în jurul valorii juste? Noi credem că ea există din două motive intercorelate: în primul rând, din cauza mediului economic caracterizat periodic de incertitudini, care induce un anumit nivel de volatilitate a datelor folosite pentru măsurarea valorii juste. Al doilea motiv de controversă născută în jurul acestui concept-alternativă pentru costul istoric (Deaconu, 2009) se datorează caracteristicilor speciale ale valorii juste, conceptul fiind susceptibil de subiectivism, complexitate și incertitudine. Așadar, un mediu economic incert va accentua aceste caracteristici specifice estimărilor, oferind astfel managementului sau celor care realizează estimarea o portiță spre manipularea acesteia. Drept consecință, auditarea unor astfel de elemente reprezintă o povară pentru auditori, generând pentru aceștia un efort de audit suplimentar, precum și riscuri asociate, aspecte menționate în literatură (Christensen et al., 2012; Fairclough, 2012; Bratten et al., 2013) și sesizat și de către normalizatori.

Pentru a ține pasul cu evoluția rapidă a mediului economic și de afaceri, normalizatorii din sfera de audit s-au sesizat cu privire la anumite modificări ce se impuneau la nivelul estimărilor contabile în general și la valoarea justă în particular. Aceștia sunt conștienți de natura estimărilor, unele din ele implicând procese și metode de estimare complexe (PCAOB, 2018). Așadar, pentru a diminua riscurile cu care se confruntă auditorii, normalizatorii internaționali și cei din SUA au lansat un apel în vederea îmbunătățirii și clarificării standardelor de audit în privința estimărilor contabile.

Astfel, la nivel internațional, IAASB a lansat în august 2017 un proiect de expunere pentru ISA 540 (privind auditul estimărilor contabile), urmând ca noul standard revizuit să fie aplicat din decembrie 2019 (IAASB, 2017). Aspectele principale care au fost supuse dezbaterei publice și asupra cărora s-a dorit o clarificare se referă la riscurile estimărilor în contextul unei medii de afaceri din ce în ce mai complex, importanța exercitării scepticismului profesional, dar și clarificări cu privire la folosirea unui expert extern. Aceste teme au fost considerate și de către PCAOB, care în iunie 2017 a propus înlocuirea celor trei standarde existente¹

¹ AS 2501, AS 2502 și AS 2503

referitoare la auditarea estimărilor cu un singur standard, ținând cont de activitățile de supraveghere și verificare ale PCAOB și SEC, precum și de sugestiile primite din partea cercetătorilor (PCAOB, 2018). Așadar, pentru companiile care se află sub incidența legislației americane noul standard privind auditarea estimărilor contabile (AS 2501) va fi pus în aplicare pentru auditul situațiilor financiare pentru exercițiile care se încheie în 15 decembrie 2020 sau ulterior.

Prin acest studiu ne propunem să evaluăm contribuția noilor standarde ISA 540 și AS 2501 privind îmbunătățirea procesului de audit al estimărilor (inclusiv estimarea valorii juste) și să determinăm gradul de convergență dintre cele două referențiale. În cadrul articolului am analizat și vechiul ISA 540, pentru a putea observa atât evoluția față de vechiul standard, cât și o comparație cu amendamentele propuse de PCAOB în Statele Unite.

Motivația care a stat la baza acestui studiu este legată de impactul semnificativ al acestor estimări asupra rapoartelor financiare și în consecință asupra misiunii auditorilor. Am considerat important să analizăm principalele modificări la nivelul standardelor de audit privind estimările și în același timp să observăm gradul de convergență dintre acestea, deoarece vorbim despre elemente tot mai răspândite și complexe. Ne adresăm în primul rând auditorilor, a căror muncă este influențată de evoluția rapidă a contextului economic și care trebuie să fie la curent cu evoluția acestor standarde, cu impactul pe care aceste schimbări le-ar putea avea asupra lor și asupra clienților. Întrucât în România standardele de audit aplicate sunt cele emise de către IAASB, am considerat că această analiză ar fi interesantă și pentru auditorii români, care trebuie să se alinieze trendurilor internaționale. Mai mult, evoluția globală a contextului economic și în special evoluția practicilor de contabilitate și audit de la nivelul estimărilor (inclusiv valoarea justă) au impact și asupra practicilor naționale de audit.

Partea empirică a acestui articol se bazează pe o analiză de conținut a standardelor de audit specifice estimărilor contabile, folosind ca instrumente pentru măsurarea nivelului de convergență trei coeficienți de similitudine și unul de disimilitudine. Articolul este structurat astfel: secțiunea nr. 2 – revizuirea literaturii de specialitate și corelarea acestei analize cu conținutul standardelor și documentelor de lucru; secțiunea nr. 3 – metodologia cercetării și detalii cu privire la baza de date prelucrată statistic, secțiunea 4 – rezultatele analizei statistice, iar ultima parte – concluziile studiului.

2. Analiza literaturii de specialitate

După cum am menționat anterior, una dintre cele mai importante provocări pentru auditori este atunci când aceștia trebuie să auditeze estimări contabile complexe (Griffith et al., 2015; Glover et al., 2017). Pornind de la faptul că auditorii trebuie să găsească o modalitate de a atenua riscurile și complexitățile asociate estimărilor în general și valorii juste în particular, am identificat câteva cercetări anterioare care au avut o contribuție asupra riscurilor de audit aferente estimărilor contabile. Totodată, am luat în considerare ca temă de analiză în studiul nostru și auditarea surselor externe de informare (specialiști ai managementului sau ai auditorului), aceasta fiind și una din clarificările aduse de IAASB și PCAOB în cadrul procesului de actualizare a standardelor de audit privind estimările contabile. De la rezultatele și problemele semnalate de o parte din aceste cercetări a pornit și preocuparea organismelor de reglementare de a revizui standardele specifice.

2.1. Factori de risc specifici estimărilor

Lipsa datelor obiective influențează nivelul de incertitudine pentru unele elemente din contabilitate, iar conducerea companiei poate să profite de acest risc specific estimărilor. Acest lucru complică procesul de reducere a riscului de audit și influențează pragul de semnificație (Christensen et al., 2012). În asemenea condiții, răspunderea auditorilor crește și de aceea cercetătorii (Christensen et al., 2012; Abernathy et al., 2015) sugerează o revizuire a standardelor de audit, pentru a clarifica responsabilitățile auditorului privind estimările cu un grad ridicat de incertitudine.

ISA 540 menționează că incertitudinea estimării apare atunci când „valoarea monetară necesară pentru un articol din situațiile financiare nu poate fi determinată cu precizie, iar rezultatul estimării nu este cunoscut înainte de data finalizării situațiilor financiare”. Același lucru este confirmat și de Bratten et al. (2013), care consideră incertitudinea ca fiind una din cele mai importante caracteristici ale estimărilor, contribuind foarte mult la complexitatea sa și care derivă din natura conceptului, spre deosebire de verificabilitatea și obiectivitatea specifice costului istoric.

Există numeroși autori care au sugerat faptul că pe lângă *incertitudine, complexitatea estimării și*

subiectivismul managerului sunt principalii factori de risc ai estimărilor (inclusiv a valorii juste) cu impact asupra procesului de audit (Martin et al., 2006; Christensen et al., 2012; Bratten et al., 2013; Griffin, 2014; Brink et al., 2016). Cu toate acestea, vechiul standard ISA 540 s-a concentrat cu precădere pe incertitudinea estimării, însă acesta a evoluat, iar ISA 540 revizuit admite că pot exista și alți factori de risc pe lângă incertitudinea estimării, cum ar fi complexitatea și subiectivismul conducerii, elemente semnalate deja în literatură. Spre exemplu, Griffin (2014) oferă dovezi empirice despre modul în care auditorii iau decizii influențați fiind de incertitudinea valorii juste. Acesta demonstrează că auditorii cer clienților să facă ajustări ale valorii juste atunci când consideră că există un nivel ridicat de subiectivism și imprecizie. În unele cercetări (Glover et al., 2017; Cannon & Bedard, 2017) autorii semnaleză că auditorii se pot confrunta cu situații în care nivelul de incertitudine al estimărilor este mai important decât pragul de semnificație, lucru care îngreunează procesul de auditare al acestor elemente. Vom vedea că acești factori de risc analizați în cercetările anterioare au fost luați în considerare și în momentul revizuirii standardelor (ISA 540 și AS 2501).

2.2. Folosirea unui expert extern

După cum am menționat și anterior, o altă preocupare a normalizatorilor a fost să aducă clarificări asupra auditării estimărilor obținute cu ajutorul experților externi. Aceasta este a doua temă de analiză din studiul nostru, pe care am vrut să o studiem din punct de vedere al evoluției și convergenței dintre cele două standarde analizate.

În ceea ce privește valoarea justă există studii care remarcă o creștere a credibilității acestei estimări când sunt folosite serviciile unui evaluator extern (Muller & Riedl, 2002; Bratten et al., 2013), aspect confirmat și de către organismele de reglementare în materie de audit PCAOB și IAASB, dar și de către studiile celor din BIG 4 (Deloitte, 2010).

Ca urmare a revizuirii ISA 540, IAASB a decis să propună modificări și pentru ISA 500 „Probe de audit”, IFAC și IAASB fiind conștienți că se impunea și o revizuire a acestui standard pentru a ține pasul cu complexitatea crescândă a datelor și modelelor folosite pentru estimările contabile (IAASB, 2017). În plus, paragrafele A126 – A129 din cadrul standardului ISA 500 au fost incluse în noul ISA 540 revizuit, IAASB

considerând că acestea erau specifice estimărilor contabile (IAASB, 2018b). Totodată, ISA 540 revizuit face diferența între expertul (individ sau organizație) care deține expertiză într-o arie diferită de contabilitate sau audit și sursa externă de informare care furnizează informații publice necesare companiei pentru stabilirea estimării (IAASB, 2017). Același lucru s-a întâmplat și în SUA, PCAOB a considerat că se impunea o revizuire a standardului AS 1105 „Probe de audit”.

2.3. Amendamente ale standardelor de audit – paralelă ISA 540 și AS 2501

La nivel internațional IAASB a lansat proiectul de revizuire al ISA 540 în 2017 deoarece dorea să furnizeze îndrumări mai detaliate auditorilor, cu scopul de a spori calitatea misiunilor de audit și pentru a sublinia importanța aplicării scepticismului profesional în cazul auditării estimărilor contabile. Noul standard se aplică începând din decembrie 2019. Aceste aspecte de interes public, asupra cărora atât PCAOB, cât și IAASB s-au concentrat, sunt probleme asupra cărora și cercetările anterioare au atras atenția, solicitând și aducând argumente în favoarea unei îndrumări suplimentare pentru a reduce la minimum riscul de audit legat de incertitudinea estimărilor (Glover et al., 2016; Abernathy et al. 2015).

În SUA, din datele rezultate în urma inspecțiilor anuale ale unor firme de audit¹ realizate în perioada 2008-2016, s-a constatat că un procentaj semnificativ din totalul deficiențelor din misiunile de audit îl constituie deficiențele la nivelul procesului de auditare a estimărilor contabile și a valorii juste (PCAOB, 2016). Aceste inspecții au identificat cazuri în care auditorii nu înțeleseseră pe deplin cum fuseseră elaborate estimările sau nu au testat suficient inputurile semnificative folosite de către management. Aceste deficiențe apărute la nivelul procesului de auditare a estimărilor contabile și a valorii juste au fost sesizate și la nivel internațional în studiile publicate de către IFIAR – Forumul Internațional al Regulatorilor Independenți de Audit (IFIAR, 2018; IFIAR, 2019).

Astfel, în iunie 2017 PCAOB a propus înlocuirea celor trei standarde AS 2501 (Auditarea estimărilor contabile), AS 2502 (Auditarea valorii juste) și AS 2503 (Auditarea instrumentelor financiare) cu un singur standard AS

¹ BDO USA, LLP; Crowe Horwath LLP; Deloitte & Touche LLP; Ernst & Young LLP; Grant Thornton LLP; KPMG LLP; PricewaterhouseCoopers, LLP; RSM US LLP

2501 revizuit, care include toate cele trei elemente menționate anterior. Scopul principal a fost consolidarea și sporirea cerințelor pentru auditul estimărilor contabile și a valorii juste, prin înlocuirea celor trei standarde existente cu un standard unic, care stabilește o abordare uniformă bazată pe riscuri (SEC, 2019).

În secțiunea următoare vom vedea care sunt elementele selectate și analizate din cadrul temelor discutate anterior, rezultat al amendamentelor aduse de PCAOB și IAASB.

3. Metodologia cercetării

3.1. Baza de date și abordarea statistică

Obiectivul studiului nostru este de a analiza schimbările și de a măsura gradul de convergență al standardelor privind auditul estimărilor contabile – ISA și AS. Am ales cele două referențiale deoarece ambele cuprind în același standard toate estimările contabile, inclusiv valoarea justă. Așadar, la nivel internațional am analizat ISA 540 *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente* și noul ISA540 (Revizuit) *Auditarea estimărilor contabile și a prezentărilor aferente*. Pe lângă standardele propriu-zise, am folosit și alte documente: proiectul de expunere, analiza finală a IAASB cu concluziile aferente, dar și sinteza emisă de IAASB în octombrie 2018, odată cu pronunțarea finală. Dat fiind faptul că odată cu revizuirea ISA 540 au fost necesare modificări și la nivelul altor standarde, printre variabilele analizate (**Anexa 1**) se numără și elementele pentru a căror documentare a fost necesară revizuirea altor standarde (ISA 500). Așadar, unele informații au fost confirmate prin analiza de conținut a ISA 500, care este în strânsă legătură cu una din temele analizate de noi – folosirea surselor externe de informare.

Drept comparație, standardul american analizat a fost noul AS 2501 revizuit *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv valoarea justă*. Am făcut o analiză de conținut a celor 3 referențiale, cu scopul de-a identifica și măsura elementele menționate în secțiunea anterioară. La fel ca în cazul referențialului internațional am folosit și informații suplimentare oferite de standardul echivalent al ISA 500 pentru contextul american – AS 1105. Baza de date rezultată (vezi **Anexa 1**) cuprinde variabile binare, care au fost notate cu 1 dacă elementul analizat era menționat/detaliat în cadrul standardelor și 0 în caz

contrar. În urma selecției elementelor analizate din cadrul fiecărei teme (ex: factori de risc asumați de IAASB/PCAOB) am verificat cele trei referențiale, iar dacă acestea se regăseau în text variabila primea valoarea 1, dacă nu existau mențiuni sau nu se aplică acel element analizat, variabila primea valoarea 0. Acestea sunt variabile de tip dummy, potrivit tehnicilor statistice de prelucrare a datelor.

Pentru a stabili nivelul de convergență dintre Standardele Internaționale de Audit (ISA) și cele Americane (US GAAS) am realizat o analiză empirică bazată pe coeficienți de similitudine și disimilitudine (Fontes et al., 2005; Bonaci et al., 2009). Ținând cont de baza noastră de date formată din variabile binare, precum și de studii precedente din literatură (Deaconu & Buiga, 2010) am folosit drept coeficienți de similitudine Simple Matching (1958); Rogers and Tanimoto (1960); Sokal and Sneath (1963), iar pentru disimilitudine -Distanța Euclidiană.

4. Rezultate și discuții

4.1. Analiza gradului de convergență globală

În **Tabelul nr.1** am prezentat rezultatele analizei generale privind nivelul de convergență dintre standardele internaționale și cele americane, luând în considerare toate variabilele prezentate în **Anexa 1**. Acest lucru ne-a permis să stabilim o ierarhie cu privire la nivelul de convergență. Astfel, gradul cel mai important de convergență este între cele două referențiale **revizuite** ISA 540 și AS 2501 (*ISA540_R/AS2501_R*); urmând vechiul ISA 540 cu AS 2501 (*ISA540_V/AS2501_R*), respectiv ISA 540 vechi cu ISA 540 nou (*ISA540_V/ISA540_R*). Rezultatele obținute pentru toți cei trei coeficienți de similitudine confirmă robustețea rezultatelor.

Tabelul nr. 1. Rezultatele analizei comparative globale

Coeficient	ISA540_V/ISA540_R	ISA540_R/AS2501_R	ISA540_V/AS2501_R
Coef. Simple Matching ^a	0.333	0.571	0.476
Coef. Rogers&Tanimoto ^a	0.200	0.400	0.313
Coef. Sokal&Sneath 1 ^a	0.500	0.727	0.645
Distanța Euclidiană ^b	3.742	3.000	3.317
Nivelul de convergență	III	I	II

a-coeficient de similitudine

b-coeficient de disimilitudine

Sursa: Proiecție proprie, pe baza datelor prelucrate

Se poate remarca faptul că procesul de revizuire a celor două referențiale de audit (internațional și american) a condus la creșterea gradului de similitudine dintre acestea, confirmând încercările și eforturile de aliniere a standardelor făcute de normalizatori. Nivelul cel mai ridicat al Distanței Euclidiene pentru ISA 540 vechi/ISA 540 revizuit (3.742) poate fi interpretat drept o reușită a IAASB de a ameliora vechiul standard.

4.2. Analiza gradului de convergență pe teme de analiză

Am ales să împărțim elementele analizate în trei secțiuni. În secțiunea A am considerat 3 variabile (vezi **Anexa 1**) prin care să analizăm câteva aspecte generale cheie privind estimările și valoarea justă; am considerat-o drept o secțiune introductivă. Ținând cont de elementele examinate aici, observăm din rezultatele prezentate în **Tabelul nr. 2** că există o similitudine

perfectă între vechiul ISA și AS 2501 revizuit. Pentru toate cele trei cazuri analizate avem un standard unic referitor la auditul estimărilor (inclusiv valoarea justă), nefiind cazul înainte de revizuirea referențialului american, care avea 3 standarde diferite. În schimb, un nivel de similitudine mai scăzut (< 0.500) avem pentru cazurile *ISA540_V/ISA540_R* și *ISA540_R/AS2501_R*. Acest lucru este justificat de două diferențe importante: faptul că IAASB a renunțat la termenul *fair value* din titlu și la secțiunea separată dedicată valorii juste în cadrul standardului, cu toate că ISA 540 revizuit face în continuare referire la aceasta. În schimb PCAOB a ales să includă termenul de valoare justă în titlul noului AS 2501 și să dedice o anexă separată auditării acesteia.

Din punct de vedere al riscurilor sesizate de standarde privind auditarea estimărilor (**Tabelul nr. 2**, secțiunea B) avem cel mai mare grad de similitudine pentru comparația dintre ISA și AS revizuite, valoarea cea mai ridicată (0.800) fiind obținută pentru coeficientul

Sokal&Sneath1. Așadar, se observă că normalizatorii au convers spre aceleași abordări privind riscurile de audit specifice. Dovada o face introducerea complexității și a subiectivității ca factori de risc inerenți specifici estimărilor pentru ambele referențiale și accentul pe nevoia exercitării scepticismului profesional. Considerăm că această similitudine (ISA540_R/AS2501_R) în raport cu tema analizată ar trebui să fie văzută de către auditori și celelalte părți interesate ca un răspuns al normalizatorilor pentru creșterea calității auditului, existența unei abordări mai uniforme și nu în ultimul rând pentru creșterea gradului de convergență dintre standarde.

În schimb, pentru comparația ISA 540 vechi și ISA 540 revizuit se confirmă gradul mai scăzut de asemănare dintre acestea, cu valori mai mici ale coeficienților de similitudine (0.333, 0.200, 0.500) ca și în cazul analizei globale. Introducerea complexității și a subiectivității drept factori de risc inerenți specifici estimărilor contabile sau evaluarea separată a riscului inerent și a riscului de control pentru estimări sunt elemente care justifică evoluția standardelor noi față de cel vechi și gradul de similitudine mai redus între acestea.

Tabelul nr. 2. Rezultatele analizei comparative pe teme

Secțiunea A. Aspecte generale și tratarea valorii juste			
Coeficient	ISA540_V/ISA540_R	ISA540_R/AS2501_R	ISA540_V/AS2501_R
Simple Matching ^a	0.333	0.333	1.000
Rogers&Tanimoto ^a	0.200	0.200	1.000
Sokal&Sneath 1 ^a	0.500	0.500	1.000
Euclidean Distance ^b	1.414	1.414	0.000
Degree of convergence rank	II	II	I
a-coeficient de similitudine b-coeficient de disimilitudine			
Secțiunea B. Riscuri ale estimărilor sesizate de standarde și abordări ale riscurilor			
Coeficient	ISA540_V/ISA540_R	ISA540_R/AS2501_R	ISA540_V/AS2501_R
Simple Matching ^a	0.333	0.667	0.444
Rogers&Tanimoto ^a	0.200	0.500	0.286
Sokal&Sneath 1 ^a	0.500	0.800	0.615
Euclidean Distance ^b	2.449	1.732	2.236
Degree of convergence rank	III	I	II
a-coeficient de similitudine b-coeficient de disimilitudine			
Secțiunea C. Folosirea unor experți și folosirea surselor externe de informare			
Coeficient	ISA540_V/ISA540_R	ISA540_R/AS2501_R	ISA540_V/AS2501_R
Simple Matching ^a	0.333	0.556	0.333
Rogers&Tanimoto ^a	0.200	0.385	0.200
Sokal&Sneath 1 ^a	0.500	0.714	0.500
Euclidean Distance ^b	2.449	2.000	2.449
Degree of convergence rank	II	I	II

a-coeficient de similitudine
b-coeficient de disimilitudine

Sursa: Proiecție proprie, pe baza datelor prelucrate

În **Tabelul nr. 2**, secțiunea C (Folosirea unor experți și a surselor externe de informare) se confirmă similitudinea ridicată dintre noile standarde ISA 540 și AS 2501, ca și

pentru analiza globală și cea din secțiunea B, cu valori mari pentru cei 3 coeficienți. Elementele analizate pentru cea de-a treia temă, precum și rezultatele coeficienților

de similitudine demonstrează interesul normalizatorilor de a alinia standardele americane cu cele internaționale și sub acest aspect. Acest lucru este menționat chiar de PCAOB, care a luat în considerare proiectul de revizuire al ISA 540 pentru dezvoltarea noului AS 2501 și au menționat în mod continuu comparația cu referențialul internațional de audit în documentele de lucru (PCAOB, 2018).

Așadar, am remarcat că noile standarde revizuite își propun să ajute auditorii cu mai multe detalii și ghidaj suplimentar cu privire la abordarea riscurilor specifice estimărilor, scepticismul profesional și impactul folosirii unei surse externe pentru auditori. Consecințele acestor modificări pe care și cele două organisme de reglementare le-au avut în vedere sunt diminuarea riscului de audit și a efortului pe care auditorii îl depun atunci când verifică estimările contabile (inclusiv valoarea justă). Aceste efecte vor avea drept consecință creșterea calității misiunilor de audit, obiectiv foarte important pentru auditorii din România sau alte țări emergente, deoarece pentru țările unde profesia de audit este mai dezvoltată și calitatea misiunii de audit este mai mare (Michas, 2011).

Considerăm că această analiză pe care am realizat-o este de interes și pentru România, în primul rând datorită faptului că România face parte, la fel ca alte țări emergente, din categoria statelor unde se aplică standardele internaționale în materie de audit. Un alt motiv pentru care am considerat această analiză ca fiind interesantă și pentru auditorii români este legat de nivelul de experiență mai redus al profesioniștilor din țara noastră în raport cu auditarea valorii juste și a altor estimări, fiind nevoie de ghidaj și documentare a acestui subiect. Așadar, evoluția globală are în mod evident impact și asupra practicilor naționale de audit. Prin urmare, trendurile în materie de audit de la nivel internațional se reflectă și în profesia auditorilor români care aplică aceste standarde. Creșterea nivelului de convergență dintre cele două referențiale pe care le-am analizat denotă efortul comun al normalizatorilor de a avea un set de standarde coerente.

Concluzii

Prin această analiză ne-am propus să evaluăm contribuția noilor standarde ISA 540 și AS 2501 privind îmbunătățirea procesului de audit al estimărilor (inclusiv estimarea valorii juste) și să determinăm gradul de

convergență dintre cele două referențiale. Rezultatele obținute în cadrul secțiunii anterioare ne permit să tragem câteva concluzii cu privire la obiectivele pe care ni le-am propus. Principalele modificări aduse de IAASB și PCAOB au avut drept scop oferirea de îndrumări mai detaliate în raport cu auditarea estimărilor, pentru a crește calitatea misiunii de audit și pentru a ține pasul cu schimbările care afectează în mod implicit estimările contabile și procesul de verificare a acestora. Am ales să facem această comparație cu referențialul american AS 2501 deoarece ambele includ toate estimările contabile, inclusiv valoarea justă, ambele au dat startul unui proces de revizuire în perioade apropiate, iar trendul internațional este urmărit îndeaproape de către PCAOB.

Prin acest studiu ne adresăm în primul rând auditorilor, dar și celorlalte părți interesate, deoarece trendurile și evoluția globală a contextului economic care influențează progresul standardelor și al practicilor de audit au impact și asupra practicilor naționale.

Rezultatele statistice arată că modificările aduse standardelor de audit analizate la nivel internațional și american sunt convergente, comparația dintre ISA 540 revizuit și AS 2501 revizuit obținând cel mai ridicat nivel de similitudine. Așadar, încercarea IAASB și PCAOB de a diminua riscurile de audit și eforturile auditorilor privind estimările, se concretizează. În plus gradul de similitudine dintre acestea dovedește efortul normalizatorilor de a crea un set de standarde coerente și convergente, chiar dacă nu avem un nivel de similitudine perfect. Prin intermediul analizei statistice am demonstrat și ameliorarea noului ISA 540 în comparație cu ISA 540 vechi, dovada fiind coeficienții cu cel mai redus grad de similitudine pentru toate cele patru cazuri prezentate anterior.

O consecință a acestor amendamente aduse standardelor este introducerea complexității și a subiectivismului conducerii drept factori de risc inerenți, accentul pe scepticismul profesional, concentrarea auditorilor pe estimări cu un risc mai mare de denaturare semnificativă, precum și clarificări privind folosirea surselor externe/interne de informare pentru a face sau a audita estimările. Există totuși și elemente care diferențiază cele două referențiale, cum ar fi: folosirea unor termeni diferiți pentru sursele externe de informare, pentru persoana care asistă conducerea pentru a face estimările contabile, ori abordări diferite privind valoarea justă, din punct de vedere al locului în cadrul standardelor.

Așadar, toate aceste elemente pe care le-am avut în vedere în cadrul analizei evoluției celor două referențiale de audit ne-au furnizat o imagine asupra gradului de convergență, utilă auditorilor, normalizatorilor, companiilor auditate sau managementului. Chiar dacă în urma analizei rezultatelor am putut observa o ameliorare a ISA 540 în raport cu vechiul standard și o creștere a nivelului convergenței cu AS 2501, suntem conștienți că există încă loc de îmbunătățire a acestor două referențiale.

Printre limitele pe care le-am identificat la nivelul acestei cercetări se numără analiza restrânsă doar la nivelul principalelor aspecte și amendamente privind auditarea estimărilor contabile, nefăcând o analiză a convergenței celor trei standarde în întregime. Așadar, analiza completă, considerând toate aspectele prevăzute în standarde privind auditarea estimărilor sau folosirea unor coeficienți suplimentari pentru măsurarea convergenței dintre cele două referențiale pot reprezenta direcții viitoare pentru îmbunătățirea cercetării.

BIBLIOGRAFIE

Articole

1. Abernathy, J., Hackenbrack, K.E., Joe, J.R., Pevzner, M., and Wu, Y.-J. (2015), Comments of the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on PCAOB Staff Consultation Paper, *Auditing accounting estimates and fair value measurements*, *Current Issues in Auditing*, C1-C11.
2. Bonaci, C., Matis, D. and Strouhal, J. (2009), Financial reporting paradigms for the financial instruments: empirical study on the Czech and Romanian regulations, *Journal of International Trade Law and Policy*, 7(2), pp. 101-22
3. Bratten, B., Gaynor, L.M., McDaniel, L., Montague, N.R. and Sierra, G.E. (2013), The audit of fair values and other estimates: the effects of underlying environmental, task, and auditor specific factors, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(1), pp. 7-44
4. Brink A.G., Tang F. and Yang L. (2016), The impact of estimate source and social pressure on auditor's fair value estimate choices, *Behavioral Research in Accounting*, 28(2), pp. 29-40
5. Cannon, N.H., & Bedard, J.C., (2016), Auditing challenging fair value measurement: evidence from the field, *The Accounting Review*, 92(4), 81-114
6. Christensen, B.E., Glover, S.M. and Wood, D.A. (2012), Extreme Estimation Uncertainty in Fair Value Estimates: implications for audit assurance, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(1), pp. 127-146
7. Deaconu, A. (2009), Valoarea justă: concept contabil, *Editura Economică*
8. Deaconu, A., Buiga, A., (2010), Analysis of the convergence degree between the accounting and the valuation standards concerning fair value, *Journal of Property Investment & Finance*, 28(5), pp. 365 – 384
9. Fairclough, G. (2012), Aspecte privind auditarea estimărilor din situațiile financiare, *Audit Financiar*, 10(85)
10. Fontes, A., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2005), Measuring convergence of national accounting standards with international financial reporting standards, *Accounting forum* 29(4), pp. 415-436
11. Glover, S. M., M. Taylor, and Y. Wu. (2016), Mind the Gap: Why Do Experts Have Differences of Opinion Regarding the Sufficiency of Audit Evidence Supporting Complex Fair Value Measurements? *Working paper*, Brigham Young University and Texas Tech University
12. Glover, S.M., Taylor, M.H. and Wu YJ., (2017), Current practices and challenges in auditing fair value measurement and complex estimates: implications for auditing standards and the academy, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 36(1), pp. 63-84
13. Griffith, E. E., Hammersley, J. S., and Kadous, K., (2015), Audits of Complex Estimates as Verification of Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice, *Contemporary Accounting Research*, 32, pp. 833 – 863

14. Griffin, J.B., (2014), The Effects of Uncertainty and Disclosure on Auditors' Fair Value Materiality Decisions, *Journal of Accounting Research*, 52(5), pp. 65-93
 15. Martin, R.D., Rich J.S., Wilks T J., (2006), Auditing fair value measurement: a synthesis of relevant research, *Accounting Horizons*, 20(3), pp. 287-303
 16. Michas, P. N. (2011), The importance of audit profession development in emerging market countries. *The Accounting Review*, 86(5), pp. 1731-176
 17. Muller K.A. and Riedl E.J. (2002), External monitoring of property appraisal estimates and information asymmetry, *Journal of Accounting Research*, 40(3), pp. 865-881
- Documente de lucru**
18. Deloitte (2010), Springing forward: the eight annual fair value pricing survey, https://www.mfdf.org/images/DirResPDFs/Fair_Value_Survey.pdf
 19. International Auditing and Assurance Standards Board -IAASB (2017), International Standard on Auditing, Proposed international standard on auditing 540 (Revised), disponibil: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISA-540-Revised-Auditing-Accounting-Estimates-and-Related-Disclosures.pdf>
 20. International Auditing and Assurance Standards Board –IAASB (2018), ISA 540 (Revised) and Related Conforming and Consequential Amendments – At a glance, disponibil: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-540-At-a-Glance.pdf> (accesat în 30.06.2020)
 21. International Auditing and Assurance Standards Board -IAASB (2018), ISA500, disponibil: <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>
 22. IFIAR, Report on 2017 Survey of Inspection Findings (Mar. 9, 2018), disponibil: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=7970> (accesat în 13.07.2020)
 23. IFIAR, Report on 2018 Survey of Inspection Findings (May 16, 2019), disponibil: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=9603> (accesat în 13.07.2020)
 24. PCAOB Staff Inspection Brief, Preview of Observations from 2016, Inspections of Auditors of Issuers, at 7. Section II.C.2, <https://www.ifiar.org/activities/annual-inspection-findings-survey/>, (accesat în 26.06.2020)
 25. Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB (2017), Auditing Accounting Estimates and Fair Value Measurements, *Staff Consultation Paper*, disponibil: https://pcaobus.org/Standards/Documents/SCP_Auditing_Accounting_Estimates_Fair_Value_Measurements.pdf
 26. Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB (2018), Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements and Amendments to PCAOB Auditing Standards, disponibil: <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket043/2018-005-estimates-final-rule.pdf>
 27. Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB (2018), AS 2501: Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements (As Amended for FYE 12/15/2020 and After), disponibil: https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS2501_amendments.aspx
 28. Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB (2018), AS 1105: Audit Evidence (As Amended for FYE 12/15/2020 and After), disponibil: https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS1105_amendments.aspx
 29. Securities And Exchange Commission – SEC(2019) Public Company Accounting Oversight Board; Order Granting Approval of Auditing Standard 2501, *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements*, and Related Amendments to PCAOB Auditing Standards (Release No. 34-86269; File No. PCAOB-2019-02) <https://www.sec.gov/rules/pcaob/2019/34-86269.pdf>

Anexa 1				
TEMA ANALIZATĂ	ELEMENTUL ANALIZAT ÎN CADRUL TEMEI	REFERENȚIALUL ANALIZAT		
		ISA 540 vechi	ISA 540 revizuit 2019 și amendamentele ISA 500	AS2501 revizuit 2020 și amendamente AS 1105
Secțiunea A. Aspecte generale și tratarea valorii juste				
A1	Aspecte generale			
A1.1	Existența unui standard unic privind auditarea estimărilor contabile care include și valoare justă	da	da	da
A2	Aspecte referitoare la valoarea justă			
A2.1	Includerea valorii juste în titlul standardului de audit analizat	da	nu	da
A2.2	Existența unei secțiuni separate dedicate valorii juste	da	nu	da
Secțiunea B. Riscuri ale estimărilor sesizate de standarde și abordări ale riscurilor				
B1	Management bias			
B1.1	Sugestii de indicatori pentru subiectivismul conducerii (management bias)	da	da	nu
B2	Menționarea unei abordări bazată pe riscuri pentru auditul estimărilor	da	da	da
B2.1	evaluarea separată a riscului de control pentru estimările contabile	nu	da	nu
B2.2	evaluarea separată a riscului inerent pentru estimările contabile	nu	da	nu
B3	Factori de risc inerenți specifici estimărilor contabile			
B3.1	incertitudinea estimărilor	da	da	da
B3.2	complexitatea	nu	da	da
B3.3	subiectivitatea	nu	da	da
B3.4	alți factori	nu	da	da
B4	Accent mai mare pe exercitarea scepticismului profesional de către auditori	nu	da	da
Secțiunea C. Folosirea unor experți și folosirea surselor externe de informare				
C1	Clarificări suplimentare privind folosirea surselor externe pentru obținerea informațiilor de către companii	nu	da	da
C2	Diferențiere între sursa externă și expertul managementului	da	da	da
C3	Folosirea sintagmei surse externe de informare (1) vs pricing/non-pricing sources (terți) (0)	da	da	nu
C4	Includerea non-pricing information în cadrul surselor externe	nu	da	nu
C5	Folosirea sintagmei expertul managerului (1) vs. specialistul companiei (0)	da	da	nu
C6	Clarificări pentru aprecierea/evaluarea relevanței și fiabilității informațiilor provenite din surse externe folosite drept probe de audit	nu	da	da
C7	Sursa externă poate deveni și expertul managerului pentru un set diferit de informații	nu	da	nu
C8	Mai puține informații/probe necesare când există surse diferite de informații pentru estimări dacă există un consens între acestea	nu	da	da
C9	Stabilirea unor factori care afectează relevanța și fiabilitatea datelor provenite din surse externe	nu	da	da