



---

# Relația auditor-client: interferențe, influențe și asocieri

---

*Drd. Nicolae MĂGDAȘ,*  
*Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca, Facultatea de*  
*Științe Economice și Gestiunea Afacerilor,*  
*e-mail: nicolae.magdas@econ.ubbcluj.ro*

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

*Conf. univ. dr. Irimie Emil POPA,*  
*Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca, Facultatea de*  
*Științe Economice și Gestiunea Afacerilor,*  
*e-mail: irimie.popa@econ.ubbcluj.ro*

## Rezumat

Relația auditor-client este o interacțiune complexă între cele două părți, definită și influențată de mai mulți factori. Cercetarea de față delimitează și rezumă cei opt factori relevanți din literatură pentru a-i analiza, spre deosebire de majoritatea cercetărilor anterioare, într-o manieră sinergică. Studiul nu se limitează la partea calitativă, deoarece oferă informații despre momentul și modul în care apar interferențele în relația auditor-client. Cele mai provocatoare asocieri dintre cele două părți sunt procesul de negociere care ar putea avea loc în timpul misiunii de audit, vizând opinia auditorului, generând astfel presiune asupra valorilor de bază profesionale și etice. Pe baza datelor colectate prin intermediul chestionarului dezvoltat, autorii au indicat și au analizat punctul nevralgic al relației, factorii de influență și interferențele din interior.

**Cuvinte cheie:** relația auditor-client; factori de influență; negociere; opinia auditorului; cod profesional; cod etic;

**Clasificare JEL:** M40, M42

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Măgdaș, N., Tiron-Tudor, A., Popa, I. E. (2022), Auditor-Client Relationship: Interferences, Influences and Associations, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 1(165)/2022, pp. 147-157, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/165/004

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/165/004>  
Data primirii articolului: 3.09.2021  
Data revizuirii: 14.09.2021  
Data acceptării: 14.12.2021

## Introducere

Pe lângă efectuarea unei cercetări bazate pe o abordare teoretică a relației auditor-client (RAC), pentru a înțelege într-o manieră adecvată factorii legați de această relație este necesar să abordăm această cercetare și dintr-o perspectivă empirică. Această abordare duală oferă o perspectivă asupra diferitelor fațete ale RAC. Ne fundamentăm cercetările pornind de la abordarea teoretică, inclusiv sinergia factorilor de influență desprinși din literatură. Relevanța temei este determinată de faptul că toate interacțiunile dintre auditor și client, împreună cu acțiunile, schimbul de informații, tehnicile de audit aplicate sunt desfășurate în contextul RAC. Prin urmare, modul în care RAC se modelează singur determină rezultatul misiunii de audit și scopul său principal. În consecință, RAC și interferențele care apar în interiorul acesteia sunt un factor determinant important al modului în care se desfășoară auditul, fiind un domeniu major de interes și cercetare.

Problema cu privire la acest domeniu de cercetare este că există puține abordări care iau în considerare toți cei opt factori principali de influență dezvăluiți de literatura existentă. Fără o perspectivă holistică, influențele prezente în RAC sunt mai greu de măsurat în mod corespunzător, ducând la soluții menite să îmbunătățească relația dintre cele două părți și calitatea auditului. Aceste soluții se dovedesc a fi fără succes din cauza caracterului impropriu datorat lipsei perspectivei holistice. Una dintre cele mai provocatoare interferențe în RAC este procesul potențial de negociere care ar putea avea loc în ceea ce privește opinia auditorului, generând presiuni ridicate asupra independenței auditorului și a calității auditului. Prin urmare, scopul nostru este să răspundem, prin această lucrare, la următoarea întrebare de cercetare: *Care sunt caracteristicile interferențelor și procesului de negociere în RAC?*

Pentru a testa factorii de influență ai RAC, am considerat că instrumentul cel mai adecvat este chestionarul. În conformitate cu o cercetare extinsă a literaturii, având scopul de a culege datele necesare și corecte, atât construcția, cât și distribuirea chestionarului au fost făcute populației statistice relevante de auditori. Măsurând RAC în contextul sinergic al celor opt factori, aduce împreună o perspectivă mai pragmatică asupra existenței și măsurării influenței generate de factorii privind RAC și potențialul proces de negociere care ar putea apărea între cele două părți.

## Dezbateri privind RAC

Există mai mulți termeni folosiți în literatură atunci când se face referire la RAC, având două direcții majore datorită naturii sale complexe: într-o abordare mai generală relația auditor-client, interacțiunea sau relația de management sunt termenii folosiți de unii autori, în timp ce alții, cu o mai mare perspectivă concentrată, utilizează negocierea auditor-client, dezacorduri sau realinieri, sau chiar funcția de audit-client (Ghosh și Moon, 2005; McCracken și colab., 2008; Brown & Wright, 2008; Kleinman și colab., 2010; Ye și colab. 2011; Svanberg&Öhman, 2016; Grant, și colab., 2018). În contextul RAC, cu condiția ca acesta să fie determinat în principal de un contract juridic, părțile experimentează de obicei negocieri cu privire la raportarea financiară a clientului, ducând la diverse implicații semnificative de contabilitate și divulgare. Unul dintre cele mai semnificative motive pentru astfel de negocieri sunt reglementările neclare. Se poate deduce că, în astfel de negocieri, clientul încearcă să influențeze auditorul din punct de vedere financiar și contractual, deoarece majoritatea cazurilor în care s-a ajuns la un acord, renumirea auditorului a venit la scurt timp după aceea (Gibbins și colab., 2001). Bineînțeles că o negociere, odată ce a început, poate duce la un tip determinat de soluții: acordul asupra uneia dintre soluțiile de raportare financiară sugerate inițial, care se bazează de obicei pe concesiile făcute de oricare dintre părți, lipsa unui acord sau ajungerea la un punct comun pentru o nouă soluție (Salterio, 2012; Awadallah, 2018).

După cum se deduce din literatura relevantă, diferiți factori influențează și determină RAC:

- *calitatea auditului* (Chen și colab., 2010; Lennox, 2016; Krishnan și colab., 2017) – definită ca fiind congruența șansei pe care auditorul o are de a detecta o denaturare în sistemul contabil (competență) al clienților și raportarea acestei denaturări specifice (independență), toate acestea evaluate de piață (DeAngelo, 1981);
- *independența auditorului* (Goldman & Barlev, 1974; Nichols & Price, 1976; Salterio, 2012; Dhaliwal și colab., 2015) – reprezintă fundamentul auditului ca profesie, determinarea calității auditului și diferențierea „de fapt” sau „în aparență” (Ruddock și colab., 2004);
- *rotația partenerului de audit / firmei de audit* (Ghosh&Moon, 2005; Carey &Simnett, 2006; Bleibtreu & Stefani, 2018) – măsură necesară pentru a asigura

o calitate înaltă a auditului, inițiată cu caracter obligatoriu (Chen și colab., 2008);

- *servicii non-audit* (Ghosh și colab., 2009; Carmona și colab., 2015; Campa și Donnelly, 2016) – descrise ca taxe neprevăzute, care ar putea reprezenta cele mai mari amenințări la adresa independenței auditorilor (Kinney și Libby 2002);
- *rolul aplicării autorităților de reglementare* (Brown & Wright, 2008; Guenin-Paracini&Gendron, 2010; Hatfield&Mullis, 2015) – Organismele de supraveghere au fost puse în aplicare ca un contrabalans al eșecurilor contabile și de audit în mediul de reglementare internațional actual, „creat pentru a urmări observatorii” (Richardson, 2009) și având ca rol major îmbunătățirea încrederii publicului față de raportarea financiară și auditul companiilor publice (Cooper&Robson, 2006);
- *profesia de audit între interesul public și cel privat* (Carcello și Nagy, 2004; Newman și colab., 2011; Guo, 2016) – această luptă este reprezentată de trecerea recentă a profesiei contabile către o caracteristică mai comercială decât profesională (Suddaby et al. 2007);
- *încrederea dintre auditor și client* (Brown & Wright, 2008, Aschauer și colab., 2015) – este menționată ca fiind de mare importanță în momentul în care, pe de o parte, există o lipsă de garanții în timp ce, pe de altă parte, incertitudinea și riscul sunt prezente (Rennie și colab., 2010);
- *concurența și presiunea clienților* (Collings, 2002; McMeeking, 2007) – este rezumată de faptul că auditorii se conformează prin compromis la presiunile generate de client, susținute de tratamentul contabil puternic, acceptat (Hatfield și colab., 2008; Hatfield și colab., 2011).

Pe parcursul desfășurării RAC, auditorul s-a dovedit a fi un negociator complet, motivat și de interesul propriu de a câștiga sau a pierde (Gibbins și colab., 2001). RAC este de mare complexitate, astfel, literatura analizează relația din diferite perspective. O perspectivă de interes major este negocierea asupra obiectului contractului de audit, în contextul modelelor clasice de negociere, cel mai citat fiind modelul Gibbins (Gibbins și colab., 2001). În conformitate cu perspectiva oferită de literatura analizată, am dezvoltat chestionarul având ca punct de plecare principal studiul folosit de Gibbins, M., Salterio, S. & Webb, A. (2001), „Dovezi despre negocierea auditor – managementul clientului referitoare la raportarea

financiară a clientului”, pe de o parte, precum și chestionarul utilizat de Gibbins, M., S. McCracken și S. Salterio (2003), „Negocierea managementului auditor-client cu privire la raportarea financiară a clientului: dovezi din partea clientului”, pe de altă parte, ca sursă secundară.

Așa cum s-a prezentat mai sus, luarea în considerare a tuturor celor opt factori în cadrul strategiei de sondaj pe care am aplicat-o contribuie la un răspuns adecvat la întrebarea noastră de cercetare. Scopul nostru este de a determina care sunt influențele din RAC și în procesele de negociere care ar putea apărea, iar dezvoltarea chestionarului nostru în conformitate cu perspectiva globală a literaturii este un factor important pentru atingerea obiectivului propus.

## Metodologie

Neuman (2002) afirmă că strategia de cercetare aplicată de cercetători este direct determinată de natura cercetării. În principal, strategiile de cercetare care au scopul de a asigura o bună calitate a rezultatelor cercetării implică de obicei identificarea surselor de colectare a datelor care facilitează atingerea obiectivelor cercetării. Pe baza afirmațiilor anterioare, există diverse abordări cu privire la strategiile de cercetare care pot fi puse în aplicare, în primul rând, sondaj, experiment, studiu de caz, cercetare de acțiune, etnografie, cercetare de arhivă și teorie fundamentată (Saunders și colab., 2011). Dintre toate strategiile menționate, ne-am axat pe o singură strategie, care va fi dezvoltată în continuare.

Metoda de cercetare a sondajului vizează colectarea de informații care pot fi definite prin: ce, cine, în ce măsură, pe de o parte, sau chiar câte, pe de altă parte (Saunders și colab., 2011). Astfel, am dezvoltat un chestionar pentru a răspunde nevoilor noastre de cercetare care conține 21 de întrebări. Am structurat chestionarul pentru a conține întrebări cu o singură variantă de răspuns și cu variante multiple. În ceea ce privește natura răspunsurilor, în funcție de întrebare, respondenții au fost rugați să ofere răspunsuri „da” sau „nu”, răspunsuri predefinite la scara Likert și răspunsuri numerice deschise. Chestionarul nostru conține întrebări demografice care determină profilul profesional al respondenților. Mai mult, chestionarul vizează fiecare dintre cei opt factori de influență prezentați anterior și modul în care interacționează în contextul RAC. Întrebările urmăresc, de asemenea, să măsoare caracteristicile RAC și de

negociere, modul în care cele două părți ajung la un punct comun și reparația problemelor din trecut.

Ulterior, chestionarul a fost distribuit prin e-mail potențialilor respondenți care au fost determinați anterior de noi. Pentru a avea o cercetare întemeiată în mod corespunzător, am determinat populația de auditori cu ajutorul Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), care a furnizat, în urma unei cereri oficiale, un rezumat al numărului de auditori activi ca practicanți independenți și numărul firmelor de audit active, conform bazei de date a acesteia. Mai mult, Camera Auditorilor Financiari din România și-a arătat sprijinul chiar și în procesul de colectare a datelor, prin distribuirea unui e-mail oficial, solicitând cu amabilitate auditorilor selectați să răspundă la chestionarul atașat, ca o acțiune de susținere a cercetării în domeniul RAC. Am primit 326 de răspunsuri din totalul de 1220 de e-mailuri trimise. Numărul de 1220 reprezintă auditorii și companiile de audit împreună, care sunt înregistrați la Camera Auditorilor Financiari din România și, de asemenea, au raportat că au efectuat misiuni de audit în anul 2020. După validarea datelor colectate, 23 de răspunsuri la chestionar au fost invalidate din cauza lipsei de completare pentru unele întrebări sau lipsa răspunsurilor selectate la altă întrebare. Acest lucru

duce la analizarea unei baze de date finale de 303 răspunsuri distincte care au fost validate. Acest studiu conține prelucrarea datelor cu ajutorul SPSS, menită să dezvăluie frecvența răspunsurilor pentru a oferi o imagine de ansamblu asupra RAC și a interferențelor din cadrul acesteia.

## Analiza rezultatelor descriptive

Prima analiză pe care am ales să o facem se bazează pe cele patru întrebări demografice pe care le-am dezvoltat pentru a avea o perspectivă generală asupra modului în care respondenții sunt distribuiți în funcție de anumite caracteristici definite.

Prima întrebare vizează poziția ocupată de respondent în compania de audit. Din punct de vedere demografic, eșantionul nostru este format din partener / asociat cu o frecvență de 49,2%, urmat de un membru senior în echipa misiunii cu 38,9%, restul fiind director executiv cu 11,9% din total (**Tabelul nr. 1**). Prin urmare, am ajuns la concluzia că majoritatea respondenților la chestionarul nostru au fost implicați direct sau indirect în negocierile cu clientul, deoarece aceștia deținau poziții de top.

**Tabelul nr. 1. Poziția ocupată de respondent în cadrul firmei de audit**

Ce funcție dețineți în prezent în firma de audit?			
		Frecvență	Procent
Valid	Senior, membru al echipei misiunii	118	38,9
	Director executiv	36	11,9
	Partener / Asociat	149	49,2

Sursa: Proiecție proprie

Informații de mare interes pot fi extrase din întrebarea care măsoară experiența respondenților. Întrebarea contribuie la dezvoltarea unui punct de vedere asupra auditorilor implicați direct sau nu în negocieri, corelat cu anii lor de activitate în acest domeniu. Din **Tabelul nr. 2** am dedus că experiența medie a respondenților este de 13,25 ani. Aceasta duce la concluzia că, în medie, auditorii care au acumulat o experiență considerabilă și, în consecință, au urcat în ierarhie, sunt cei implicați și negociază cu clienții.

**Tabelul nr. 2. Experiența respondenților**

Ani de experiență		
N	Valid	303
	Lipsă	0
Medie		13,25
Mediană		13,00
Deviație standard		5,615
Gamă		34

Sursa: Proiecție proprie

A treia întrebare a chestionarului vizează sexul respondenților. În concluzie, respondenții sunt relativ uniform distribuiți între respondenți de sex masculin (46,5% din total) și femei, care sunt puțin mai numeroase, totalizând 53,5% din totalul răspunsurilor (Tabelul nr. 3).

Tabelul nr. 3. Sexul respondenților			
		Frecvență	Procent
Valid	Feminin	162	53,5
	Masculin	141	46,5
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

Ultima întrebare din secțiunea demografică a chestionarului oferă o privire de ansamblu asupra frecvenței și apariției negocierilor în RAC. Această întrebare oferă o surpriză, dezvăluind amploarea reală a fenomenului de negociere în audit. Elementul neașteptat constă în faptul că majoritatea respondenților (57,1%) au experimentat negocieri în mai mult de 75% din interacțiunile clientului. Mai mult, următoarea categorie de răspunsuri, care indică faptul că negocierea este prezentă în peste 50% din cazuri, a ajuns la 24,4% din numărul respondenților. În mod natural, există doar puțini respondenți (9,9%) care au experimentat negocieri în 25% până la 50% din cazurile de interacțiune cu clientul și 8,6% dintre respondenți au declarat că au experimentat negocieri în mai puțin de 25% din interacțiuni (Tabelul nr. 4).

Tabelul nr. 4. Frecvența și apariția negocierilor în RAC			
Ați participat la discuții cu clienții cu privire la opinia din raportul de audit?			
		Frecvență	Procent
Valid	< 25%	26	8,6
	25% – 50%	30	9,9
	50% – 75%	74	24,4
	>75%	173	57,1
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

Practic, aceste rezultate validează concentrarea noastră asupra temei RAC, considerând că 81,5% dintre respondenți experimentează negocieri cu clienții în cel puțin 50% sau chiar peste pragul de 75% din interacțiuni. Acesta este un pilon major care susține cercetarea noastră, deoarece frecvența ridicată a apariției negocierilor duce la creșterea potențialei încălcări a standardelor profesionale sau a clauzelor contractuale.

## Analiza rezultatelor empirice

Chestionarul nostru implementat a vizat aspecte ulterioare și mai analitice ale RAC pentru a oferi o perspectivă mai bună asupra dinamicii și interacțiunilor relației menționate. Există diverse aspecte care sunt relevante pentru RAC, pe lângă factorii de influență, toate acestea urmând a fi prezentate și analizate în cele ce urmează. Toate datele au fost analizate prin SPSS, generând analiza de bază ca

prim pas și reprezentări grafice pentru a dezvălui mai bine datele.

Am vizat, prin chestionarul nostru, să colectăm date referitoare la tipul de companie de audit în care lucrează respondenții, existând astfel posibilitatea de a indica influențe culturale și profesionale care s-ar putea manifesta în cazul companiilor internaționale, spre deosebire de companiile naționale de audit. Tabelul nr. 5 arată că majoritatea respondenților au avut negocieri cu clienții în timp ce lucrau într-o companie de audit cu un capital majoritar românesc acționând individual (67,6%). Doar 21,8% din totalul respondenților au avut negocieri în timp ce lucrau într-o companie Big 4, în timp ce 10,6% erau angajați ai unui grup sau ai unei rețele naționale. Înclinația balanței în favoarea respondenților care lucrează într-o companie de audit cu capital majoritar românesc care acționează individual oferă temeuri pentru o analiză suplimentară separată și individuală a ipotezei bazată

doar pe acest grup de respondenți, pentru a prezenta o perspectivă asupra contextului românesc și influența asupra subiectului cercetat.

<b>Tabelul nr. 5. Tipul de companie de audit în care lucrează respondenți</b>		
<b>Tipul firmei de audit în care ați experimentat discuții cu clienții cu privire la opinie și alte elemente ale raportului de audit</b>		
	<b>Frecvență</b>	<b>Procent</b>
Membră Big 4: PricewaterhouseCoopers, Deloitte, KPMG, Ernst & Young	46	15,2
Membră a unui alt grup/ network internațional	20	6,6
Membră a unui group / network național	32	10,6
Companie cu capital majoritar românesc acționând individual	205	67,6
Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

După analiza companiei în care respondenții lucrau atunci când au experimentat negocierile cu clienții este, de asemenea, de mare importanță să vedem care au fost tipurile de misiuni care au atras cel mai mult negocierile. **Tabelul nr. 6** arată, dintr-o perspectivă diferită, că auditorii au experimentat negocieri cu clienții cel mai adesea în timpul misiunilor de audit statutar (56,1%). În al doilea rând, 31,4% dintre respondenți afirmă că negocierea a avut loc în timpul misiunilor de audit financiar, în timp ce doar 12,5% au întâlnit negocieri în alte tipuri de misiuni de asigurare.

<b>Tabelul nr. 6. Tipurile de misiuni care au atras negocierile</b>			
<b>Misiunile în care aveți experiență în discuțiile cu clienții cu privire la opinie și alte elemente ale raportului de audit au fost pentru următorul tip de audit</b>			
		<b>Frecvență</b>	<b>Procent</b>
Valid	Statutar	170	56,1
	Financiar	95	31,4
	Alte tipuri de misiuni de asigurare	38	12,5
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

Pe lângă negocierea în sine, în RAC este important și modul în care se desfășoară negocierea și rezultatul final. Este de o importanță esențială măsurarea efectului unor astfel de discuții sau negocieri, deoarece acesta clarifică dacă fenomenul merită o cercetare ulterioară. Cea mai mare parte a respondenților și-au împărțit răspunsurile în două cazuri: emiterea unei opinii cu rezerve în detrimentul opiniei contrare (36,6%), care ar fi putut opri clientul să obțină finanțare sau să declanșeze alte probleme pentru afacere, și emiterea unei opinii fără rezerve (raport curat) în detrimentul opiniei cu rezerve (40,9%), care permite clientului să acceseze piețe și finanțare mai bune. Celelalte două categorii sunt minoritare, cu 14,9% din totalul răspunsurilor în favoarea emiterii unei opinii cu rezerve în detrimentul imposibilității exprimării unei opinii, 7,6% optând pentru o opinie fără rezerve (raport curat) în detrimentul opiniei contrare care reprezintă, de asemenea, varianta cu cel mai mare interval de la o opinie la alta. **Tabelul nr. 7** arată cum este distribuită schimbarea opiniei.

<b>Tabelul nr. 7. Opinia exprimată de auditor</b>			
<b>În urma discuțiilor cu clientul cu privire la opinie și alte elemente ale raportului de audit, ați exprimat cel mai adesea:</b>			
		<b>Frecvență</b>	<b>Procent</b>
Valid	O opinie cu rezerve în detrimentul opiniei contrare	111	36,6
	O opinie cu rezerve în detrimentul imposibilității exprimării unei opinii	45	14,9
	O opinie fără rezerve în detrimentul opiniei cu rezerve	124	40,9
	O opinie fără rezerve în detrimentul opiniei contrare	23	7,6
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

O relație mai lungă între auditor și client duce la creșterea șanselor ca negocierea să aibă loc, deoarece ambii pot ajunge să se relaționeze la un nivel mai personal, devenind confortabili unul cu celălalt. Indiferent de inițiatorul negocierii, ne-am concentrat și pe măsurarea duratei relației în momentul în care a apărut negocierea. Chestionarul nostru, prin datele colectate, arată o majoritate consecventă a răspunsurilor care indică faptul că atunci când relația dintre auditor și client este de trei ani sau mai mult, se produc cele mai multe cazuri de negociere (61,72%). Doar 18,15% din totalul respondenților afirmă că negocierea a fost inițiată când

relația avea o durată de doi ani, în timp ce 20,13% au plasat momentul apariției negocierii la un an de relație (Tabelul nr. 8). În consecință, negocierea nu are un moment exact în ceea ce privește momentul inițiativei, dar este cel mai probabil să aibă loc pe măsură ce RAC evoluează în timp.

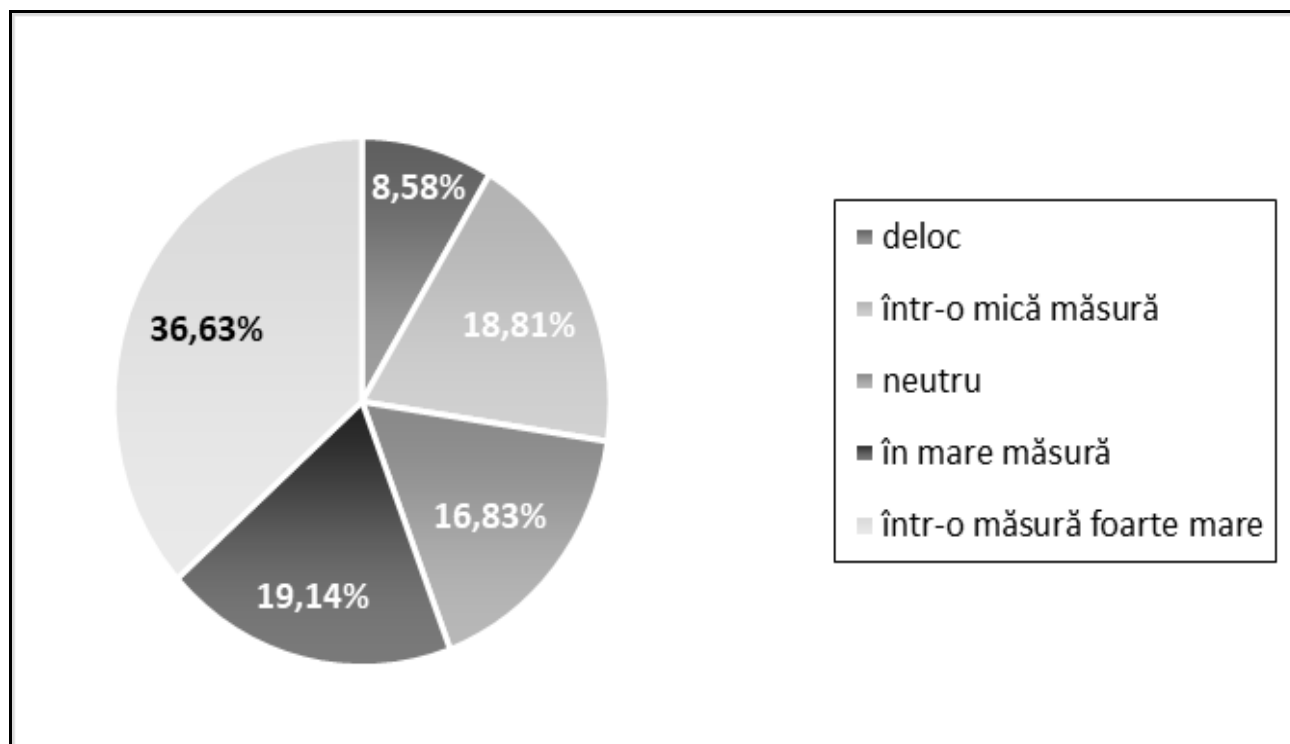
**Tabelul nr. 8. Durata relației cu clientul la momentul discuțiilor cu privire la opinie și alte elemente ale raportului de audit**

		Frecvență	Procent
Valid	1 an	61	20,1
	2 ani	55	18,2
	>=3 ani	187	61,7
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

În ceea ce privește un alt factor care influențează evoluția și rezultatul atins în cazul negocierilor, există mai mulți respondenți care consideră că riscul inerent reprezintă o influență decât cei care nu consideră acest lucru: într-o măsură mare (36,63%) sau foarte mare (19,14%). Din totalul respondenților 16,83% consideră că riscul inerent este neutru în ceea ce privește evoluția negocierilor în cele din urmă. Pe de altă parte, doar 8,58% consideră că riscul inerent nu influențează negocierile, în timp ce 18,81% consideră că acest lucru a avut o influență minoră la discuția pe care au avut-o cu clienții cu privire la opinia și alte elemente ale raportului de audit (Figura nr. 1).

**Figura nr. 1. În ce măsură considerați că riscul inerent al clienților a influențat discuțiile cu aceștia asupra opiniei și a altor elemente ale raportului de audit?**



Sursa: Proiecție proprie

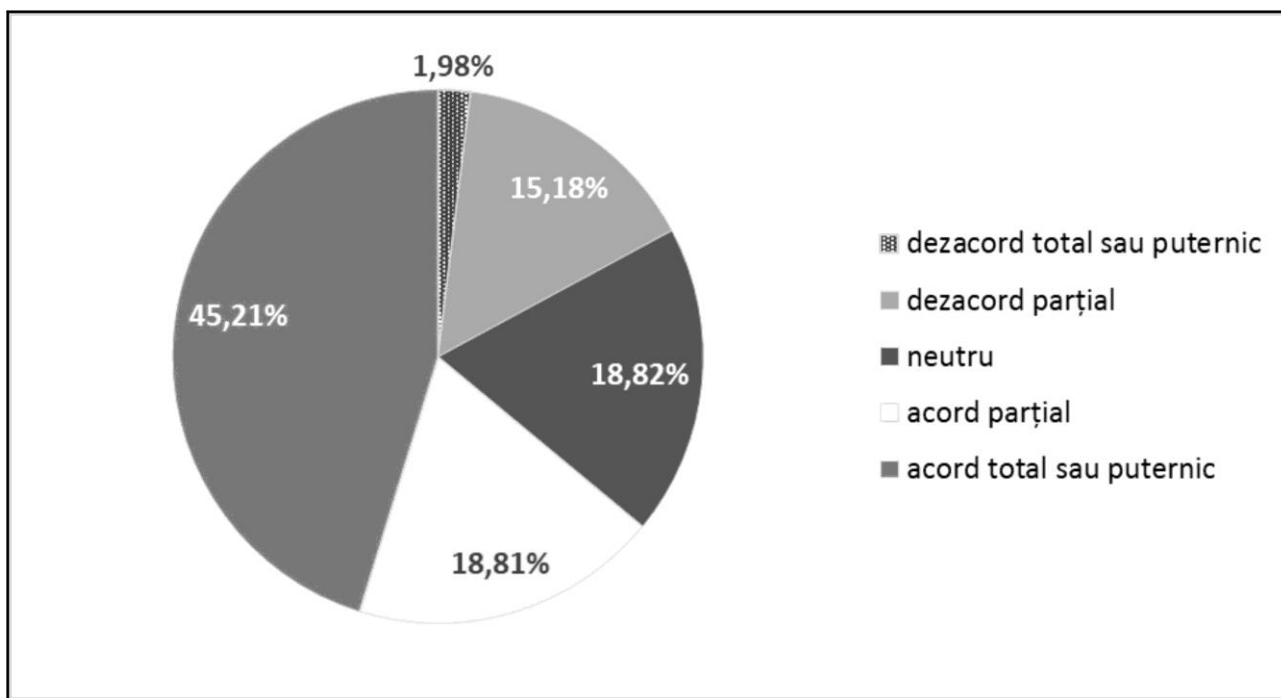
Se spune adesea că trecutul este un bun exemplu pentru modul în care va fi viitorul. Prin urmare, este

firească întrebarea dacă modul în care auditorul și clientul au interacționat în trecut va influența modul

în care procedează în negocierile actuale. În conformitate cu datele colectate, putem concluziona că, așa cum era de așteptat, mai mult de jumătate dintre respondenți (18,81% sunt cei care iau în considerare pe deplin și 45,21% cei care o fac parțial) consideră că rezultatul discuțiilor actuale și negocierile sunt puternic influențate de modul în care

au fost soluționate negocierile din trecut. Există doar o minoritate de respondenți (1,98% dintre respondenți în totalitate și 15,18% parțial) care consideră că nu există nicio influență generată de negocierile anterioare asupra celor actuale, în timp ce 18,82% se poziționează pe o poziție neutră (*Figura nr. 2*).

**Figura nr. 2. Modul în care au fost rezolvate problemele recurente din misiunile anterioare a influențat rezultatul discuțiilor actuale cu clienții cu privire la opinia și alte elemente ale raportului de audit**

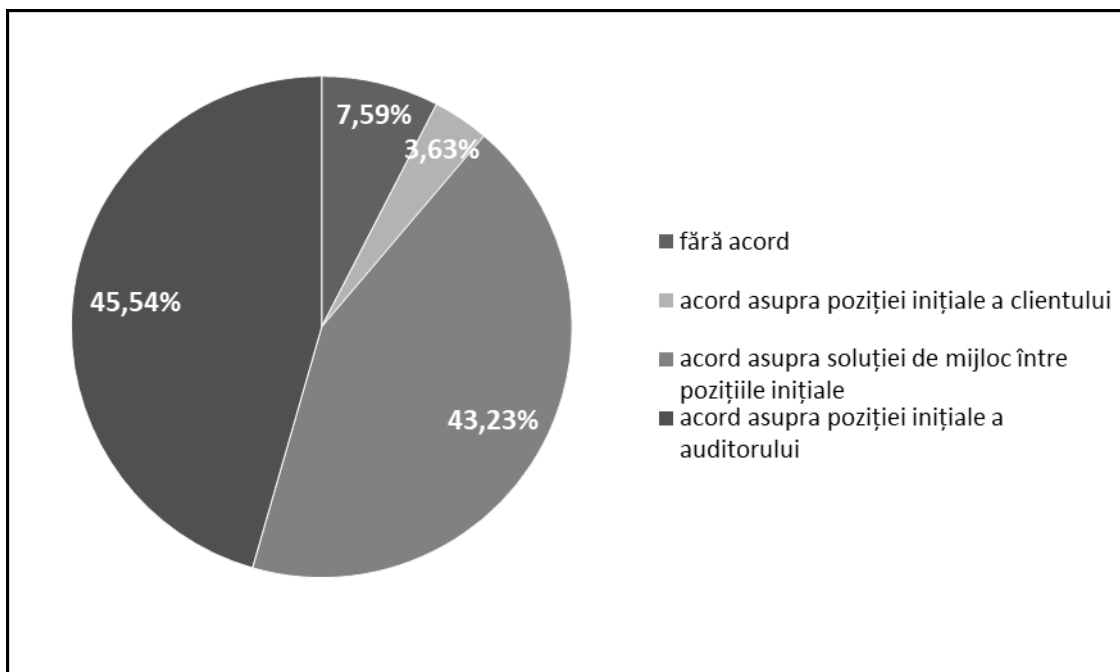


Sursa: Proiecție proprie

Procesele de negociere și caracteristicile sale nu sunt singurele aspecte care prezintă interes, ci și rezultatul acelor discuții dintre auditor și client. Rezultatul analizei datelor chestionarului arată că în cele mai puține cazuri (3,63%) clientul reușește să convingă auditorul în timpul negocierilor pentru a-și adopta propria perspectivă inițială. Pe de altă parte, în 45,54% din răspunsuri, auditorul a convins clientul să

adopte soluția sa propusă inițial. Situația consensului ambelor părți este îndeplinită în 43,23% din totalul răspunsurilor, atunci când auditorul și clientul reușesc să cadă de acord asupra unei soluții de mijloc. Cazurile în care negocierile conduc la un impas între auditor și client, rezultând un dezacord, sunt întâlnite la 7,59% dintre respondenți (*Figura nr. 3*).

**Figura nr. 3. Rezultatul discuțiilor privind opinia și alte elemente ale raportului de audit în urma clarificărilor unor aspecte de către clienți**



Sursa: Proiecție proprie

Având în vedere că doar o mică parte (2,64%) din auditori au fost sancționați în urma unui control al calității efectuat de organismul profesional, putem concludiona că în general comportamentul auditorului în procesul de negociere este la un nivel etic și profesional adecvat (Tabelul nr. 9).

**Tabelul nr. 9. Ați fost sancționat în urma unui control al calității efectuat de organismul profesional?**

		Frecvență	Procent
Valid	Nu	295	97,4
	Da	8	2,6
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

## Discuții și concluzii

În general, constatările noastre subliniază o idee principală, că fenomenul negocierii este aproape o

constantă în RAC, având o frecvență ridicată și generând, împreună cu cei opt factori, interferențe complexe între părți. Cercetarea noastră reflectă, într-o manieră destul de consistentă, caracterul național al influențelor în rândul RAC, deoarece aproape 70% dintre respondenți sunt afiliați la o companie națională de audit, manifestând astfel prin răspunsurile lor influența culturală locală.

Chestionarul desfășurat, urmând linia principală de desfășurare a RAC și a procesului de negociere, reușește să surprindă punctele cheie. Putem, astfel, să dezvăluim faptul că tipurile de misiuni în care negocierea are loc cel mai adesea sunt cele statutare, evidențiind punctele în care trebuie să se îmbunătățească reglementările și controlul. Concluziile rezultate pe care le-am dedus pe baza analizei noastre de date sunt în concordanță cu cele din modelul pe care l-am urmat în dezvoltarea chestionarului nostru, respectiv Gibbins, M., Salterio, S. & Webb, A. (2001), "Dovezi despre negocierea auditorului – managementul clientului cu privire la raportarea financiară a clientului". S-a concluzionat în ambele cercetări că pe măsură ce relația dintre auditor și client devine mai lungă cu atât aceștia sunt mai înclinați să

inițiere negociere încurajate de relația personală dezvoltată.

Perspectiva generală a ambelor studii este că negocierea este extrem de prezentă în RAC, ducând în unele cazuri la schimbări de opinie în numele auditorului, în cazul nostru trecerea la o opinie fără rezerve în detrimentul opiniei cu rezerve fiind cel mai des întâlnită. Cu toate acestea, chiar și în contextul negocierilor, auditorul pare să se mențină aproape de valorile profesionale de bază, întrucât, într-un număr copleșitor de cazuri, rezultatul discuțiilor conduce la un acord fie asupra poziției inițiale a auditorului, fie a unei soluții de mijloc. Prin urmare, putem deduce că, în urma discuției, auditorul încă nu acceptă de cele mai multe ori o soluție dezvoltată exclusiv de client, care să nu aibă nicio influență personală și profesională a auditorului. Pornind de la ideea că cu cât relația este mai lungă cu atât devine mai personală, este clar că aceasta nu este singura influență generată de lungimea RAC. Evident, pe măsură ce relația evoluează de-a lungul timpului, ea acumulează experiențe, dezacorduri, concesiuni și alte astfel de situații care, în timp, determină și influențează modul în care se desfășoară negocierile și care este rezultatul către care se îndreaptă acestea. Mai mult, auditorul moștenește nu numai problemele clientului la semnarea unui contract, ci și riscul, care am constatat

că influențează discuția într-o manieră extinsă. Practic, rezultatele cercetărilor noastre arată că piața românească de audit este în general aliniată cu constatările internaționale anterioare privind natura RAC, interferențele generate de relația și procesul de negociere și influența unor factori precum independența, rotația auditorului, calitatea auditului și nu numai.

Una dintre caracteristicile principale ale RAC și ale procesului de negociere este cea activă și puternică. Pe măsură ce RAC și negocierea se desfășoară, se ajunge la mai multe situații, cum ar fi interacțiunea, variația ideilor, schimbările de opinie, precum și modul în care părțile negociază. Aceste stări sunt modificate de influența factorilor contextuali prezentați. Pentru o astfel de relație dinamică și complexă, doar un chestionar bine structurat și distribuit poate măsura interferențele care apar. Prin lucrarea noastră ne-am propus să oferim o perspectivă mai bună și sinergică asupra punctelor nevralgice ale RAC, având în vedere că acestea sunt generatoarele pentru neaplicarea valorilor profesionale de bază. Aceste puncte nevralgice care determină multă influență și presiune asupra RAC sunt în mare parte factorii înșiși care acționează ca un întreg mecanism, generând influență nu numai asupra relației, ci și între ei.

## BIBLIOGRAFIE

1. Aschauer, E., Moro, A. & Massaro, M. (2015). The auditor as a change agent for SMEs: the role of confidence, trust and identification. *Review of Managerial Science*, 9(2), 339-360. Doi: 10.1007/s11846-014-01624.
2. Awadallah, E. (2018), Auditor-client negotiations: applying the dual concerns model in an emerging economy, *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, Vol. 10, No. 3.
3. Bleibtreu, C. and Stefani, U. (2018). The Effects of Mandatory Audit Firm Rotation on Client Importance and Audit Industry Concentration. *The Accounting Review*, January 2018, Vol. 93, No. 1, pp. 1-27.
4. Brown, H. L. & Wright, A. M. (2008). Negotiation Research in Auditing. *Accounting Horizons*, March 2008, Vol. 22, No. 1, pp. 91-109.
5. Campa, D. & Donnelly, R. (2016). Non-audit services provided to audit clients, independence of mind and independence in appearance: latest evidence from large UK listed companies. *Accounting and Business Research*, 46(4), 422-449.
6. Carcello, J. V. & Nagy, A. L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing*, 23, 55-70.
7. Carey, P. & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653-676.
8. Carmona P., Momparler A. & Lassala C., (2015). The relationship between non-audit fees and audit quality: dealing with the endogeneity issue, *Journal of Service Theory and Practice*, Vol. 25, Issue: 6, pp.777-795, <https://doi.org/10.1108/JSTP-07-2014-0163>.
9. Chen C.Y., Lin C.J. & Lin Y.C. (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality?

- Contemporary Accounting Research*, 25 (2) (2008), pp. 415-445.
10. Chen, S., Sun, S. Y. J., Wu, D. (2010). Client importance, institutional improvements, and audit quality in China: An office and individual auditor level analysis. *The Accounting Review*, 85, 127-158.
  11. Collings, R. (2002). Big Four accountants face further criticism, *BBC NEWS*, wednesday 3 July.
  12. Cooper, D. & Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4/5), 415-444.
  13. DeAngelo, L. (1981), Auditor independence. Tow balling', and disclosure regulation, *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 3, No. 2, pp.113-127.
  14. Dhaliwal, D.S., Lamoreaux, P.T., Lennox, C.S. and Mauler, L.M (2015). Management Influence on Auditor Selection and Subsequent Impairments of Auditor Independence during the Post-SOX Period, *Contemporary Accounting Research*, Volume 32, Issue2, pp. 575-607.
  15. Ghosh, A. & Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612.
  16. Ghosh, A., Kallapur, S. & Moon, D. (2009). Audit and non-audit fees and capital market perceptions of audit independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(5), 369-385.
  17. Gibbins, M., McCracken, S. & Salterio, S. E. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 6, pp. 579-595.
  18. Gibbins, M., McCracken, S. & Salterio, S. (2003). Auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting: evidence from the client's side. Working paper, University of Alberta.
  19. Gibbins, M., Salterio, S., Webb A (2001). Evidence About Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting, *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, No. 3.
  20. Goldman, A. and Barlev, B. (1974). The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence, *The Accounting Review*, October, pp. 707-718.
  21. Grant, R., Harber, M. & Minter, T. (2018). An analysis of the impact of audit firm rotation on audit fees: A South African perspective. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 6(2), 91 – 108. <https://doi.org/10.1504/AJAAF.2018.09236>.
  22. Guenin-Paracini, H. & Gendron, Y. (2010). Auditors as modern pharmakoi: Legitimacy paradoxes and the production of economic order. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(2), 134-158.
  23. Guo, K. H. (2016). The Institutionalization of Commercialism in the Accounting Profession: An Identity-Experimentation Perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(3), pp. 99-117.
  24. Hatfield, R. & Mullis, C. (2015). Negotiations between auditors and their clients regarding adjustments to the financial statements, *Business Horizons*, Vol. 58, pp. 203-208.
  25. Hatfield, R.C., Agoglia, C.P. & Sanchez, M.H. (2008). Client characteristics and the negotiation tactics of auditors: Implications for financial reporting. *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, No. 5, pp. 1183-1207.
  26. Hatfield, R.C., Jackson, S.B. & Vandervelde, S.D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 23, No. 2, pp. 117-130.
  27. Kinney, W. R., & Libby, R. (2002). The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management: Discussion. *The Accounting Review*, 77, 107-114.
  28. Kleinman, G., Anandarajan, A., Medinets, A. & Palmon, D. (2010). A Theoretical model of cognitive and related factors that affect perceived auditor independence. *International Journal of Behavioral Account and Finance* 1(3):239-267.
  29. Krishnan, J., Krishnan, J. and Song, H. (2017). PCAOB International Inspections and Audit Quality. *The Accounting Review*, September 2017, Vol. 92, No. 5, pp. 143-166.
  30. Lennox, C.S. (2016). Did the PCAOB's Restrictions on Auditors' Tax Services Improve Audit Quality? *The Accounting Review*, September 2016, Vol. 91, No. 5, pp. 1493-1512.

31. McCracken, S., Salterio, S. & Gibbins, M. (2008). Auditor-client management relationship and roles in negotiating financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, (33), 362-383.
32. McMeeking, K.P. (2007). Competition in the UK accounting service market, *Managerial Auditing Journal*, Vol.22, No.2, pp.197-217.
33. Neuman, L. W. (2002), Social research methods: Qualitative and quantitative approaches. *Pearson*
34. Newman, D. P., Patterson, E. R., & Smith, J. R. (2011). The Role of Auditing in Investor Protection. *Accounting Review*, 80(1), 289-313.
35. Nichols, R. and Price, H. (1976). The auditor-firm conflict: an analysis using concepts of exchange theory, *The Accounting Review*, Vol. 51, No. 2, pp.335-346.
36. Rennie, M.D., Kopp, L.S. & Lemon, M.W. (2010). Exploring Trust and the Auditor-Client Relationship: Factors Influencing the Auditor's Trust of a Client Representative. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, May 2010, Vol. 29, No. 1, pp. 279-293.
37. Ruddock, C., Sherwood, K., Taylor, S. (2004). Non-Audit Services and Earnings Management: Is Auditor Independence Impaired? accesibil pe: <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Accounting-Site/Documents/Earnings%20management%20and%20auditor%20independence.pdf>
38. Salterio, Steven E. (2012). Fifteen years in the trenches: Auditor-client negotiations exposed and explored, *Accounting and Finance*, 52 (2012 Suppl.) pp. 233-286.
39. Saunders, M. N., Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2011). Research methods for business students, 5/e, *Pearson Education India*.
40. Suddaby, R., Cooper, D. J., & Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4), pp. 333-362.
41. Svanberg, J. & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity? *Accounting in Europe*, 13(1), 65-79.
42. Ye, P., Carson, E. & Simnett, R. (2011). Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, February 2011, Vol. 30, No. 1, pp. 121-148.