

---

# Impactul raportului extins de audit asupra părților interesate

---

*Drd. Sagar ADHAU,  
SP Jain School of Global Management,  
e-mail: sagar.dj21dba005@spjain.org*

*Decan Cercetare Arumugam  
SEETHARAMAN,  
SP Jain School of Global management, Singapore,  
e-mail: seetha.raman@spjain.org*

*Conferențiar Koilakuntla MADDULETY,  
SP Jain School of Global Management, Mumbai,  
e-mail: k.maddulety@spjain.org*

*Conferențiar Priti BAKHSHI,  
SP Jain School Management, Mumbai,  
e-mail: priti.bakhshi@spjain.org*

## Rezumat

*Având în vedere cererea unui volum din ce în ce mai mare de informații de către părțile interesate, Consiliul pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare (International Auditing and Assurance Standard Board - IAASB, engl.), aflându-se în încercarea de a veni în întâmpinarea acestor așteptări, a introdus un nou format extins al raportului de audit. Însă, măsura în care acest nou format de raport de audit este eficient în satisfacerea nevoilor părților interesate este o întrebare semnificativă pe care autoritățile de reglementare, normalizatorii și mediul academic sunt interesați să o evalueze. Această lucrare își propune să examineze impactul rapoartelor extinse de audit asupra părților interesate. Studiul adoptă o abordare calitativă și se bazează pe o evaluare a cercetărilor anterioare efectuate pe tema noilor standarde referitoare la raportul de audit, precum și a implicațiilor raportului de audit pentru părțile interesate. Rezultatele cercetării sugerează că includerea de aspecte suplimentare cu privire la responsabilitatea auditorului, înțelegerea informațiilor din raportul de audit, adăugarea de informații critice și privitoare la experiența post-implementare sunt elemente importante care influențează eficacitatea raportului auditorului. Acest studiu contribuie cu elemente cheie care pot fi utile pentru autoritățile de reglementare și cadrele universitare care intenționează să formuleze recomandări având scopul de a spori acuratețea și eficiența rapoartelor de audit pentru utilizatorii finali.*

**Cuvinte cheie:** *audit; raport de audit; informații de audit; raport extins de audit; ISA 701; părți interesate;*

**Clasificare JEL:** *M420*

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

Adhau, S., Seetharaman, A., Maddulety, K., Bakhshi, P. (2022), The Impact of an Expanded Auditor's Report on the Stakeholders, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 3(167)/2022, pp. 499-510, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/167/017

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/167/017>  
Data primirii articolului: 19.01.2022  
Data revizuirii: 28.02.2022  
Data acceptării: 15.05.2022

## Introducere

Auditorii joacă un rol esențial în construirea încrederii și sunt o componentă semnificativă a structurii de guvernare corporativă a organizației. În calitate de experți independenți care reprezintă acționarii și oferă asigurări cu privire la situațiile financiare întocmite de conducere, auditorii îndeplinesc o funcție crucială și poartă o responsabilitate majoră pe umerii lor (Rodgers et al., 2019). Un raport de audit este un produs cheie care, de cele mai multe ori, constituie singurul canal de comunicare între auditori și acționari, fiind astfel un document de importanță sporită.

### Raportul de audit

Auditul este un element esențial al guvernării corporative, care are ca scop eliminarea decalajului informațional rezultat din separarea proprietarilor entității de conducerea acesteia, denumită și problema agenției. Problema agenției intervine îndeosebi în cazul companiilor cotate la bursă, întrucât majoritatea investitorilor (acționarilor) nu sunt în general implicați în managementul de zi cu zi al corporațiilor. Problema agenției implică necesitatea unui mecanism robust prin care să fie asigurat faptul că interesele acționarilor sunt bine protejate. Raportul auditorului sporește încrederea părților interesate în informațiile financiare pregătite și raportate de conducere; este esențial în asigurarea că părțile interesate se simt confortabil folosind informațiile financiare și procedează cu încredere la luarea deciziilor (Velte & Issa, 2019). Formatul modelului anterior al raportului de audit, care a fost folosit în majoritatea țărilor până în 2016, a avut utilitate pentru părțile interesate. Cu toate acestea, au existat unele limitări majore în ceea ce privește informațiile furnizate părților interesate. Formatul structurat cu sferă limitată pentru auditori de a include informații suplimentare și informațiile transmise de o manieră restricționată au reprezentat obstacole și s-au dovedit ineficiente în reducerea decalajului de cunoștințe. În ultimele două decenii, părțile interesate au sporit solicitările pentru includerea mai multor informații în rapoartele de audit, fiind interesați nu numai de opinia de audit, ci și de modul în care auditorii au ajuns la concluzie și și-au format opinia, de limitările auditului, precum și alte aspecte critice. Părțile interesate au considerat că raportul de audit simplu și tehnic a fost ineficient, deoarece nu le-a furnizat informații relevante (Gutierrez et al., 2018).

Ca răspuns la cererea din ce în ce mai mare a părților interesate ca rapoartele de audit să fie mai informative și pentru a se asigura că rapoartele de audit oferă detalii mai relevante și cuprinzătoare într-o manieră inteligibilă,

Consiliul Internațional pentru Standarde de Audit și Asigurare (IAASB) a introdus un nou standard de audit și le-a modificat pe cele referitoare la rapoartele de audit. Rapoartele de audit ale entităților de interes public au fost semnificativ afectate de aceste schimbări.

În continuare, sunt prezentate principalele modificări aduse de noile standarde:

- Includerea unei secțiuni cheie de audit în raportul de audit, în care auditorii trebuie să furnizeze informații suplimentare părților interesate despre problemele critice de audit și despre modul în care auditorii au răspuns la aceste preocupări. Acest aspect este obligatoriu doar pentru rapoartele de audit ale entităților de interes public;
- Modificarea structurii raportului de audit pentru o mai bună înțelegere;
- Îmbunătățirea raportării privind continuitatea activității și introducerea unui paragraf suplimentar care evidențiază incertitudinea semnificativă aferentă, dacă există;
- Raportare caracterizată de o acuratețe sporită a informațiilor privind independența auditorului, îndatoririle etice și responsabilitățile auditorului (IAASB, 2015).

### Părțile interesate și așteptările acestora

Chiar dacă raportul auditorului este întocmit și se adresează acționarilor, cărora auditorii le datorează responsabilitatea principală, utilizarea lui nu se limitează la aceștia. Un grup extins de părți interesate se bazează pe rapoartele auditorului și utilizează informațiile furnizate pentru a lua decizii financiare sau non-financiare. Rapoartele de audit sporesc încrederea în situațiile financiare. Dacă sunt solicitate de autoritățile de reglementare ale jurisdicției, acestea pot include și detalii suplimentare cu privire la aspectele de conformitate. În consecință, toate părțile interesate de informațiile financiare ale companiei sunt interesate implicit și de raportul de audit. Astfel, un raport al auditorului este la fel de important pentru creditori, angajați, guvern, autorități fiscale, furnizori, grupuri de interese și societate în general (Velte și Issa, 2019). Publicul mai larg al raportului auditorului generează o problemă unică, deoarece fiecare categorie de utilizatori este interesată de diferite informații și are așteptări variate de la auditori. Deși opinia exprimată în raportul

auditorului cu privire la situațiile financiare ale companiei este la fel de relevantă pentru toate părțile interesate, nevoia acestora de date suplimentare și de structură diferă (Suttipun, 2020). Așteptările utilizatorilor sunt afectate de cunoștințele acestora cu privire la responsabilitățile auditorilor, metodologia de audit, sfera auditului și scopul utilizării informațiilor (Tiron-Tudor et al., 2018). Întrucât nicio soluție de sine stătătoare nu poate satisface nevoile tuturor părților interesate, autoritățile de reglementare trebuie să îndeplinească sarcina dificilă de a gestiona așteptările variate ale acestora în procesul de elaborare a standardelor privitoare la raportul de audit.

### Raportul extins de audit și părțile interesate

Având în vedere audiența mai largă a rapoartelor de audit, autoritățile de reglementare și normalizatorii din întreaga lume au fost critici, dar precauți în ceea ce privește efectuarea de modificări în formatul raportului de audit (Kitiwong și Sarapaivanich, 2020). Decalajul de cunoștințe cauzat de disparitatea între așteptările utilizatorilor de la auditori, asigurarea efectivă oferită și obiectivul auditului s-au numărat întotdeauna printre cauzele majore ale decalajului așteptărilor de audit (Sirois et al., 2018). Noile standarde de audit pentru rapoartele auditorilor intenționează să depășească nu numai decalajul de cunoștințe, ci și decalajul mai mare al așteptărilor de audit (Cordoș & Fülöp, 2020). Noile standarde încearcă să atingă acest lucru solicitând auditorilor să furnizeze informații extinse cu privire la responsabilitățile auditorului, independența și domeniul de aplicare al unui audit, precum și mai multe detalii despre limitările și provocările cu care se confruntă auditorii, prin intermediul secțiunii adresate aspectelor cheie de audit. Datele suplimentare privind continuitatea activității și modificările structurale ale raportului de audit au fost introduse pentru asigurarea că părțile interesate au acces la informații mai multe și de calitate (IAASB, 2015; Consiliul de Supraveghere a Contabilității Entităților de Interes Public / *Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB*, engl., 2017). Cu toate acestea, dacă standardul a fost eficient în a oferi părților interesate detaliile necesare și a reduce decalajul de informații constituie un subiect critic pe care autoritățile de reglementare, normalizatorii și cercetătorii sunt interesați să îl analizeze.

## 1. Recenzia literaturii de specialitate

Lucrările de cercetare și articolele din reviste de renume au fost utilizate (a) pentru a examina cercetările existente cu privire la raportul de audit extins și impactul acestuia asupra părților interesate și (b) pentru a înțelege în detaliu metodologia cercetării, rezultatele și lacunele cercetării din literatura existentă. Studiile au fost clasificate în linii mari în patru rubrici, cu scopul de a ajuta la obținerea unei mai bune evaluări a literaturii actuale. Literatura existentă a fost sintetizată, analizată și interpretată în mod critic pentru a identifica lacunele și pentru a evalua potențialul și necesitatea cercetărilor ulterioare.

### 1.1 Responsabilitatea auditorului

Printre schimbările majore introduse de revizuirii și noile standarde de audit privind rapoartele de audit se numără prezentarea mai multor informații despre responsabilitatea auditorului, cerințele etice și domeniul de aplicare a auditului (Abdullah și Mustafa, 2020). Au existat puține încercări de a investiga implicațiile acestor dezvăluiri asupra părților interesate. Studiile sugerează că utilizatorii ce primesc informații mai cuprinzătoare despre domeniul unui audit și responsabilitățile auditorului sunt capabili să înțeleagă mai bine nivelul de asigurare și informațiile referitoare la independența auditorului (Tiron-Tudor et al., 2018). Modelul revizuit al raportului de audit oferă mai multe date despre responsabilitățile managementului și ale auditorului, aspect ce pare a fi eficient pentru a reduce decalajul așteptărilor (Manoel și Quel, 2017). Aceste informații, împreună cu alte modificări, sunt de așteptat să îmbunătățească percepția utilizatorului asupra calității auditului. Totuși, există o lipsă de consens cu privire la măsura în care noul format de raport de audit a îmbunătățit transparența și calitatea auditului (Masdor și Shamsuddin, 2018).

### 1.2 Inteligibilitatea

Înțelegerea este de o importanță capitală. Dacă informațiile din raportul de audit nu sunt inteligibile, cu greu vor genera vreun fel de valoare pentru utilizatorii finali. Deși noul raport de audit se așteaptă să acopere decalajul informațional și astfel să facă raportul mai ușor de înțeles, studiile sugerează contrariul (Segal, 2019). Raportul de audit extins a suferit schimbări semnificative ale conținutului și terminologiei raportului de audit (Tušek și Ježovita, 2020). Chiar dacă noul

format de raport al auditorului oferă mai multe informații utilizatorilor, structura formulărilor, lungimea și numărul de cuvinte depășesc cu mult limitele lingvistice așteptate, afectând ușurința de înțelegere. Luând în considerare parametri precum formula Flesch pentru ușurința de citire, raportul auditorului pare a fi foarte complex pentru a trece testul de inteligibilitate (Fakhfakh, 2016). De asemenea, domeniile non-cheie ale raportului de audit sunt semnificativ mai lungi și greu de înțeles. Utilizarea unui limbaj excesiv de tehnic și a terminologiei de specialitate a crescut odată cu includerea secțiunii dedicate aspectelor cheie de audit; acest lucru poate avea un impact suplimentar asupra inteligibilității raportului auditorului, îndeosebi atunci când utilizatorii nu sunt experți în raportare și audit (Tiron-Tudor et al., 2018).

### 1.3. Informația

Odată cu adăugarea secțiunii referitoare la aspectele cheie de audit, se preconiza ca datele privind chestiunile critice de audit să fie esențiale în reducerea decalajului nevoilor de informare; totuși, rezultatele studiilor pe această temă au fost contradictorii. Potrivit unui studiu bazat pe percepția auditorilor cu privire la noul format de raport de audit din Africa de Sud, prezentarea aspectelor cheie de audit (*key audit matters - KAM*, engl.) a fost ineficientă în ceea ce privește reducerea decalajului așteptărilor de informare (Segal, 2019). Alte studii găsesc KAM ca reprezentând informații critice pentru părțile interesate (Zhou, 2019). În schimb, studiul care se concentrează pe utilizatorii rapoartelor de audit (creditorii din Macedonia) sugerează contrariul și concluzionează că părțile interesate au beneficiat de includerea informațiilor cheie în materie de audit, mulți creditori evaluându-le drept cea mai importantă informație pentru luarea deciziilor (Trpeska et al., 2017).

O altă modificare importantă în rapoartele de audit a fost includerea unor informații mai detaliate privind continuitatea activității. Un studiu al rapoartelor de audit ale companiilor croate cotate la bursă indică faptul că această modificare a fost eficientă în furnizarea de informații relevante părților interesate (Tušek și Ježovita, 2020). În ceea ce privește prezentarea aspectelor legate de pragul de semnificație, creditorii par să fie mai puțin interesați de aceste informații (Trpeska et al., 2017).

### 1.4. Experiența post-implementare

Deși au fost efectuate multe studii privind rapoartele de audit extinse, cele mai multe dintre ele au fost realizate în etapa inițială de implementare. Prin urmare, acestea au

evidențiat necesitatea cercetării post-implementare. Eficiența reală a noului format al raportului auditorului poate fi investigată doar ulterior implementării (Faccia et al., 2020; Manoel și Quel, 2017; Tiron-Tudor et al., 2018). Experiența post-implementare este esențială pentru cercetare, deoarece doar atunci impactul noului standard asupra calității și eficacității auditului poate fi cu adevărat înțeles (Masdor și Shamsuddin, 2018). Pandemia de COVID-19 a condus la un mediu caracterizat de incertitudine, ce pune sub semnul întrebării prezumpția continuității activității, aceasta constituind un test important pentru noile cerințe privind raportul de audit (Đorđević și Đukić, 2021).

Conform analizei literaturii de specialitate, cea mai mare parte a cercetărilor a evaluat impactul și eficacitatea noilor cerințe privind raportul de audit în timpul fazei inițiale de implementare, iar constatările au fost inconsecvente. Deoarece în momentul de față standardul este deja implementat de câțiva ani, există un potențial amplu pentru cercetări viitoare. Mai mult, este de așteptat ca acționarii care au fost familiarizați cu noul format să fie în mai mare măsură să observe eficacitatea raportului de audit. Studiul propus ar putea fi de o valoare imensă pentru normalizatori și autoritățile de reglementare în înțelegerea eficienței rapoartelor de audit.

## 2. Problema de cercetare și întrebările ridicate

### 2.1 Întrebări ridicate de cercetare

Acest studiu își propune să evalueze impactul informațiilor conținute în rapoartele de audit asupra părților interesate care utilizează aceste informații. Pe baza analizei literaturii de specialitate și a evaluării critice a studiilor existente, au fost identificate lacune substanțiale în cercetare. În consecință, au fost formulate întrebări relevante ce vor fi analizate în acest studiu:

- Ce efect are includerea informațiilor extinse privind responsabilitățile auditorului asupra utilizatorilor rapoartelor de audit?
- Ce aspecte influențează înțelegerea informațiilor prezentate în raportul de audit și implicațiile acestuia pentru părțile interesate?
- Care elemente ale raportului de audit sunt critice pentru părțile interesate și au cea mai mare valoare informativă?

- d) Care a fost impactul noilor standarde, precum și a formatului de raport de audit asupra utilizatorilor după implementare?

## 2.2. Obiectivele cercetării

Studiul a fost efectuat cu următoarele obiective țintă:

- Pentru a determina impactul informațiilor suplimentare din raportul de audit cu privire la responsabilitatea și independența auditorului asupra părților interesate.
- Să identifice factorii care sporesc inteligibilitatea raportului auditorului și efectul acestuia asupra părților interesate.
- Să constate elementele cheie ale raportului de audit extins pe care părțile interesate le percep drept critice pentru luarea deciziilor.
- Să detecteze elementele primare care au influențat utilizatorii rapoartelor de audit pe baza

experiențelor post-implementare ale părților interesate.

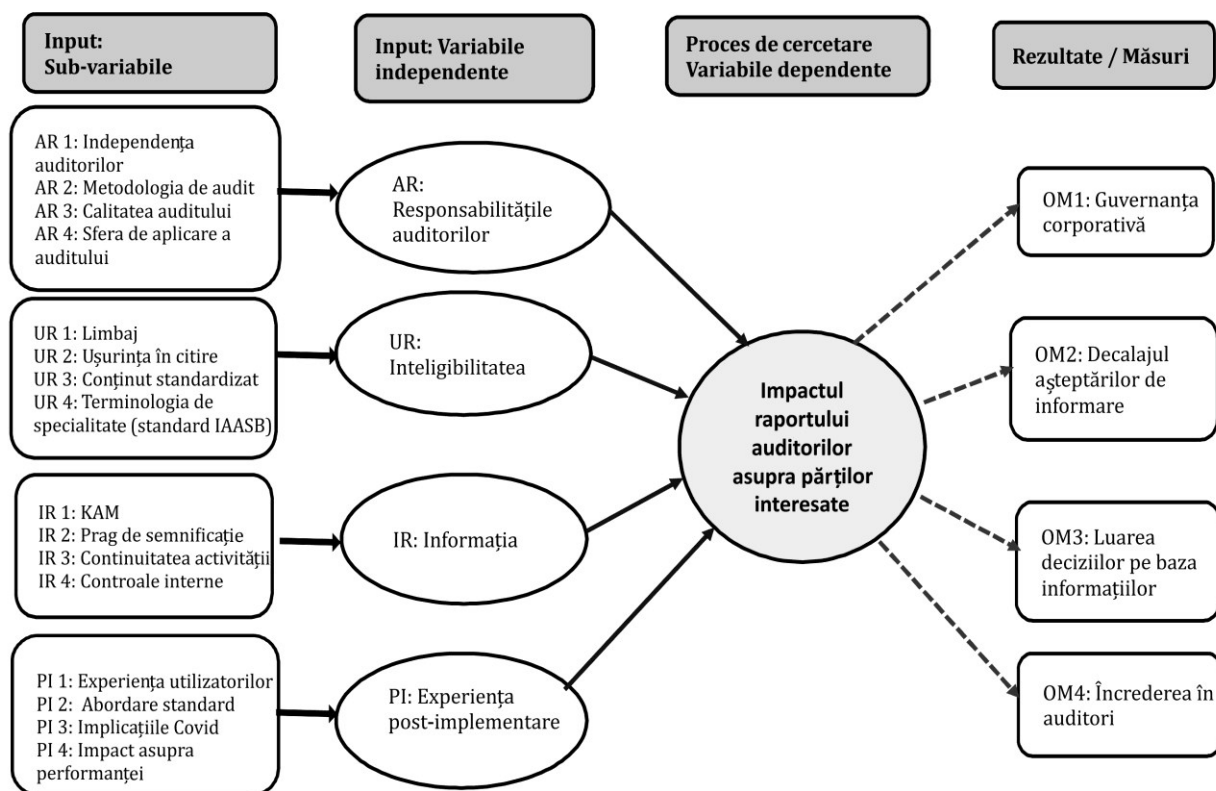
## 3. Metodologie

### 3.1. Metodologie și sfera de aplicare

Studiul a adoptat o abordare de tip calitativ a cercetării și s-a bazat pe o evaluare critică a literaturii disponibile privind raportul de audit revizuit și implicațiile acestuia asupra părților interesate. Au fost analizate și identificate variabilele importante care contribuie la eficiența raportului de audit. Studiul a utilizat ca bibliografie articolele revizuite în sistem peer-review publicate după 2018, precum și câteva articole de referință publicate înainte de 2018. Literatura actuală a fost examinată pentru a sintetiza variabilele esențiale. Prin această analiză, obiectivele, rezultatele și concluziile au fost analizate critic și au fost identificate lacunele cercetării.

### 3.2. Cadrul de cercetare

Figura nr. 1. Cadrul de cercetare



Sursa: proiecția autorilor

### 3.3. Variabile

Variabilele independente și sub-variabilele evidențiate în cadrul de cercetare prezentat anterior sunt descrise în continuare.

#### 3.3.1. Informații cu privire la responsabilitatea auditorilor

Informațiile referitoare la responsabilitatea auditorilor (AR) sunt menite să sporească transparența și să stabilească așteptări clare.

##### AR 1: Independența auditorilor

Fiabilitatea raportului auditorului depinde de independența auditorului; prin urmare, informațiile privind independența și cadrul etic al acestora sunt esențiale pentru părțile interesate.

##### AR 2: Metodologia de audit

Informațiile cu privire la metodologia aplicată de auditor pot fi eficiente pentru a reduce decalajul așteptărilor de informare și pentru a oferi părților interesate mai mult material despre desfășurarea unui audit.

##### AR 3: Calitatea auditului

Deoarece raportul de audit este singurul document livrabil din partea auditorilor și, în unele cazuri, singura cale de comunicare din partea auditorilor, acesta este esențial în furnizarea de informații despre calitatea auditului. Cu date despre independență, etică și metodologia de audit, raportul de audit poate oferi în mod eficient perspective asupra calității auditului și poate duce la sporirea calității auditului.

##### AR 4: Sfera de aplicare a auditului

Părțile interesate ar fi într-o mai mare măsură să evalueze raportul de audit dacă înțeleg sfera unui audit și nivelul de asigurare pe care auditorii îl oferă. Înțelegerea responsabilităților auditorului în ceea ce privește fraudă și respectarea legii este crucială pentru ca părțile interesate să valorifice informațiile din raportul de audit.

#### 3.3.2. Inteligibilitatea informației

Chiar dacă raportul auditorului conținea informații cuprinzătoare, este de mică valoare dacă nu este de înțeles. Înțelegerea informațiilor (UR) este un aspect principal, care are impact asupra utilizatorilor rapoartelor de audit.

**UR 1: Limbajul.** Limbajul folosit în raportul de audit nu trebuie să fie prea complex, deoarece acest lucru ar putea afecta înțelegerea și poate reduce valoarea derivată din raportul auditorului.

**UR 2: Ușurința în citire.** Lungimea propozițiilor și numărul de cuvinte incluse în fiecare propoziție pot avea un impact critic asupra lizibilității. Paragrafele și propozițiile lungi ar putea face conținutul raportului de audit dificil de înțeles.

**UR 3: Conținut standardizat.** Standardizarea conținutului și structurii rapoartelor de audit poate ajuta utilizatorii să navigheze cu ușurință și să identifice informațiile critice din rapoartele de audit, permițând înțelegerea. Cu toate acestea, aceasta poate fi o limitare în ceea ce privește furnizarea de informații suplimentare uneori.

**UR 4: Terminologia de specialitate (standard IAASB).** Utilizarea terminologiei de specialitate poate afecta înțelegerea informațiilor din rapoartele de audit, în special pentru utilizatorii cu cunoștințe limitate despre standardele de audit și raportare.

#### 3.3.3. Informația

Informația reprezintă un alt aspect ce influențează părțile interesate.

**IR 1: Aspecte cheie de audit (KAM).** Secțiunea referitoare la aspecte cheie de audit este o completare importantă la rapoartele de audit, care permite auditorilor să ofere mai multe informații despre aspectele critice de audit. Este foarte benefic pentru utilizatori, astfel încât aceștia înțeleg domeniile care implică raționamentul și limitările cu care se confruntă auditorii și răspunsul lor la problemele critice.

**IR 2: Pragul de semnificație.** Materialitatea este un aspect critic care influențează nu numai planul și execuția auditului, ci și rezultatele generale ale exercițiului de audit. Prin urmare, este o informație semnificativă care ar interesa părțile interesate.

**IR 3: Continuitatea activității.** Capacitatea unei entități de a-și continua activitatea constituie o informație critică care are un impact asupra tuturor părților interesate. Astfel, este o componentă esențială asupra căreia părțile interesate așteaptă o opinie de la auditori.

**IR 4: Controale interne.** Rezultatul testării controlului intern al unui auditor are un impact uriaș asupra auditului. Este o informație cheie care poate ajuta utilizatorii în luarea deciziilor.

#### 3.3.4. Experiența post-implementare

Întrucât noul standard pentru raportul de audit este în vigoare de șase ani, este pertinent să se evalueze experiența post-implementare (PI).

**PI 1: Experiența utilizatorului.** Pe măsură ce părțile interesate au folosit noul format de raport de audit, experiența lor cu acesta și confortul în adaptarea la cele mai recente informații au reprezentat un factor critic.

**PI 2: Abordare standard.** Deși noile standarde le-au oferit auditorilor o oportunitate și i-au obligat să furnizeze mai multe informații în ceea ce privește aspectele cheie de audit, există riscul ca aceștia să urmeze o cale ușoară și sigură de a utiliza o abordare standard prin evidențierea acelorași elemente de o manieră continuă în această secțiune, afectând astfel eficiența raportului auditorului.

**PI 3: Implicațiile COVID-19.** Pandemia de COVID-19 a oferit un bun context pentru testarea puterii noului raport de audit. Este de luat în considerare măsura în care auditorii au abordat impactul incertitudinilor generate de pandemie și dacă noul format de raport al auditorului a ajutat cu adevărat părțile interesate să aibă acces la informațiile necesare.

**PI 4: Impactul asupra performanței.** Un test critic al eficacității și impactului raportului de audit asupra părților interesate include aspectul dacă informațiile oferite au influențat procesul acestora de luare a deciziilor.

## 4. Discuție, analiză și rezultate

### 4.1. Responsabilitățile auditorului

Lipsa de înțelegere a responsabilităților auditorului constituie un factor major care influențează percepțiile părților interesate despre audit și calitatea auditului. Diferența dintre așteptările părților interesate și responsabilitățile auditorilor, așa cum sunt prevăzute de statut și standardele de guvernare, a mărit decalajul așteptărilor de audit. Deoarece nu toate părțile interesate provin dintr-un mediu financiar, mulți s-ar putea să nu fie familiarizați cu cunoștințele și asigurările de audit (Rodgers et al., 2019).

Multe părți interesate presupun că auditorii oferă o asigurare absolută, cu alte cuvinte o formă de garanție asupra situațiilor financiare și că o opinie fără rezerve „adevărată și corectă” reprezintă dovada că nu există fraude și erori. Această concepție greșită a responsabilității auditorului este un impediment fundamental în eliminarea decalajului așteptărilor de informare (Manoel și Quel, 2017).

Părțile interesate nu au o imagine asupra metodologiei de audit a auditorului, ceea ce ar putea constitui o constrângere principală din perspectiva părților interesate.

Lipsa de informații cu privire la metodologia de audit ar putea submina încrederea în audit sau poate duce la așteptări nerealiste ale părților interesate de la auditori. Auditorii se confruntă cu diverse limitări și probleme de judecată în timpul efectuării auditului. Oferirea mai multor informații părților interesate cu privire la responsabilitățile auditorului și domeniul de aplicare al auditului ar putea fi o strategie eficientă pentru a reduce decalajul așteptărilor de audit. Autoritățile de reglementare au făcut pași în această direcție prin includerea de informații sporite privind responsabilitatea auditorilor, cerințele etice și domeniul de aplicare al unui audit (Manoel și Quel, 2017).

Studiul literaturii existente evidențiază faptul că factorii enumerați mai jos se numără printre aspectele cheie ale responsabilităților auditorilor care ajută la reducerea decalajului așteptărilor și pe care părțile interesate le consideră de impact și informative.

- Informații despre independența auditorului
- Informații despre metodologia de audit
- Informații privind domeniul de aplicare al unui audit
- Informații despre calitatea auditului

### Rezultate

Includerea informațiilor despre responsabilitățile auditorilor în raportul de audit ajută la sporirea înțelegerii părților interesate și la reducerea decalajului așteptărilor. Acest lucru contribuie în cele din urmă la o mai bună guvernare corporativă, deoarece părțile interesate au mai multă claritate cu privire la modul de interpretare a raportului auditorului.

Independența este esențială atunci când vine vorba de orice misiune de asigurare, iar un audit al situațiilor financiare nu face excepție. Părțile interesate apreciază informațiile cu privire la independența auditorului, întrucât le aduce siguranță atunci când decid cu privire la utilitatea raportului auditorului. Identificarea clară a codului de etică și accentul pe independența firmei de audit determină mai multă încredere, aceste aspecte devenind astfel elemente importante ale raportului de audit.

Este posibil ca părțile interesate să nu înțeleagă pe deplin metodologia de audit; prin urmare, o discuție detaliată despre aceasta poate fi defavorabilă și poate conduce la o supraîncărcare de informații. Totuși, informațiile despre metodologia de audit sunt esențiale pentru asigurarea faptului că părțile interesate înțeleg modul în care a fost efectuat auditul, precum și limitările acestuia. Acest aspect

este eficient, deoarece părțile interesate pot avea așteptări realiste de la auditori și rapoartele de audit (Tiron-Tudor et al., 2018).

Sfera auditului stabilește o demarcație clară între ceea ce a fost auditat și subiectul auditului, aspect favorabil, având în vedere că părțile interesate obțin astfel claritate.

Calitatea auditului a reprezentat întotdeauna o preocupare. Dacă părțile interesate se îndoiesc de calitatea auditului, acestea nu vor putea niciodată să aibă încredere în rapoartele de audit. Una dintre cele mai critice informații din raportul de audit care are impact asupra părților interesate sunt detaliile care îmbunătățesc percepția asupra calității auditului (Li et al., 2019).

Astfel, toate elementele identificate mai sus sunt esențiale în creșterea încrederii acționarilor în rapoartele de audit. Ele creează un mediu în care părțile interesate pot avea încredere și se pot baza pe audit ca mecanism de guvernare corporativă.

**Propunerea 1:** Includerea mai multor informații în raportul auditorului cu privire la independența auditorului, metodologia de audit, calitatea auditului și domeniul de aplicare a auditului crește încrederea în raportul de audit și contribuie la o mai bună guvernare corporativă.

## 4.2. Inteligibilitatea

Pentru ca raportul auditorului să fie eficient și să-și atingă obiectivul, informațiile trebuie înțelese în spiritul și sensul lor actual. Deși noul raport de audit intenționează să reducă decalajul și, prin urmare, ar trebui să fie ușor de înțeles, studiile sugerează altfel (Segal, 2019).

Formatul standardizat, deși se așteaptă să facă rapoartele de înțeles, poate, dimpotrivă, să conducă la utilizarea unui limbaj prea complex, care afectează inteligibilitatea. Cu toate că această caracteristică este importantă, nu ar trebui folosită ca o scuză pentru a nu furniza informațiile necesare părților interesate. Astfel, trebuie menținut un echilibru fin pe măsură ce autoritățile de reglementare dezvoltă formatele și conținuturile standard, precum și pe măsură ce auditorii elaborează raportul de audit (Tiron-Tudor et al., 2018).

Utilizarea unui limbaj simplu a fost privită ca un aspect cheie care sporește inteligibilitatea raportului de audit. Terminologiile simple și structurile mai puțin complexe pot ajuta părțile interesate să înțeleagă mai bine conținutul raportului de audit. Auditorii s-au bazat întotdeauna foarte mult pe terminologia de specialitate. Deși acest aspect poate fi eficient pentru utilizatorii care sunt experți în

domeniul raportării și auditului, poate fi dificil pentru alte părți interesate să descifreze sensul. Acest lucru afectează înțelegerea generală a raportului de audit, limitând astfel utilizarea informațiilor furnizate în cuprinsul lui (Fakhfakh, 2016).

Pe baza analizei literaturii existente, următorii factori au fost identificați ca fiind cei mai importanți în influențarea și sporirea inteligibilității informațiilor prezentate în raportul de audit:

- Limbajul utilizat
- Ușurința în citire
- Conținutul standardizat
- Utilizarea terminologiei de specialitate

## Rezultate

Valoarea raportului auditorului pentru părțile interesate este determinată de claritatea informațiilor sale. Studiile sugerează că utilizarea limbajului tehnic și a propozițiilor complexe pot crea o barieră în calea înțelegerii de către părțile interesate a conținutului rapoartelor de audit. Deși includerea de informații suplimentare în raportul de audit poate fi utilă pentru părțile interesate, dacă limbajul folosit este excesiv de tehnic și există o utilizare extinsă a terminologiei de specialitate contabilă și de audit, utilitatea informațiilor suplimentare poate fi limitată (Bédard et al., 2014).

Dacă raportul de audit este inteligibil, părțile interesate vor putea utiliza materialul cu ușurință. În plus, o mai bună înțelegere a informațiilor reprezintă un element esențial în reducerea decalajului așteptărilor de informare. Astfel, dacă limbajul folosit în raportul de audit nu este excesiv de complex, conținutul nu este greu de citit și de înțeles. Mai mult decât atât, dacă nu se bazează excesiv pe terminologia de specialitate, raportul de audit poate fi un instrument eficient pentru a reduce decalajul așteptărilor (Segal, 2019).

**Propunerea 2:** Limbajul simplu, conținutul standardizat, lizibilitatea sporită și utilizarea redusă a terminologiei de specialitate într-un raport de audit sporesc inteligibilitatea acestuia și contribuie la reducerea decalajului așteptărilor de informare.

## 4.3. Informația

Datele din raportul de audit sunt utile părților interesate, dar există anumite domenii critice pentru care acestea manifestă un interes ridicat. Noul format de raport de audit

oferă părților interesate acces la mai multe informații, care le pot ajuta în procesul de luare a deciziilor. Multe aspecte ale formatului standard tind să se concentreze pe informații generale și care nu au legătură în mod specific cu auditul situațiilor financiare ale entității. Astfel, nu toate secțiunile raportului de audit au aceeași valoare.

Domeniile auditului care oferă mai multe informații, în special cele legate de opinia de audit și, respectiv, de rezultate și constatări ale auditului, sunt relevante pentru părțile interesate în luarea deciziilor, având prin urmare o valoare informațională mai mare. Detaliile conținute în secțiunea privitoare la aspectele cheie de audit oferă informații despre elementele critice de audit, care sunt esențiale pentru părțile interesate (Zhou, 2019).

În mod similar, informațiile despre ipoteza continuității activității ar fi de mare interes pentru toate părțile interesate (Brunelli et al., 2020). Informațiile și detaliile legate de pragul de semnificație al aspectelor critice, cum ar fi eficiența controalelor interne implementate de entitate, pot da valoare semnificativă părților interesate și le pot ajuta să ia decizii mai bune și mai informate (Tušek și Ježovita, 2020).

Pe baza evaluării, s-au stabilit a fi relevante și de valoare informațională ridicată următoarele conținuturi ale raportului de audit:

- Aspectele cheie de audit (KAM)
- Pragul de semnificație
- Continuitatea activității
- Controalele interne

### Rezultate

Părțile interesate se bazează pe informația financiară pentru a afla despre performanța și poziția financiară a entității, acestea fiind date esențiale pentru procesul lor de luare a deciziilor. Întrucât rapoartele auditorilor le sporesc încrederea în informațiile financiare și le oferă material complementar care ajută la luarea deciziilor, utilizatorii manifestă un interes ridicat pentru raportul de audit (Goh et al., 2019).

Deși anumite elemente din rapoartele de audit existente rămân critice, informațiile suplimentare privind aspectele cheie de audit, riscurile legate de continuitatea activității, rezultatul testării sistemelor de control intern ale entității și pragul de semnificație utilizat pot fi de o valoare semnificativă pentru părțile interesate în procesul de luare a deciziilor (Alves și Galdi, 2019).

**Propunerea 3:** Informațiile despre prezumția de continuitate a activității și riscuri, controalele interne, tehnologia de audit utilizată de auditori și secțiunea privind aspectele cheie de audit au o valoare informațională ridicată și le permit părților interesate să ia decizii de calitate sporită.

### 4.4 Experiența post-implementare

Noul standard de raportare de audit este în prezent în vigoare de șase ani în majoritatea țărilor. Părțile interesate, deși inițial sceptice și nefamiliarizate cu informațiile conținute în raportul de audit, acum se așteaptă să se simtă confortabil cu cerințele revizuite. Faza de post-implementare este critică, deoarece experiența acumulată în primii ani este cea care definește succesul oricăror standarde de audit. Primii ani nu constituie cea mai bună referință pentru evaluarea eficacității standardelor (Suttipun, 2020).

Experiența post-implementare a părților interesate cu formatul extins de raport de audit este esențială a fi evaluată, întrucât percepția dezvoltată în această fază afectează evaluarea și înțelegerea acestora asupra informațiilor conținute în raportul de audit. Experiența post-evaluare reprezintă un barometru important pentru discernerea eficacității și, prin urmare, un aspect critic care trebuie studiat.

Următorii factori cheie au fost identificați ca fiind relevanți pentru părțile interesate pe baza experienței post-implementare:

- Experiența utilizatorilor cu noile rapoarte de audit extinse
- Abordarea standard
- Implicațiile COVID-19
- Impactul asupra performanței companiei

### Rezultate

Perioada post-experiență a constituit o etapă esențială de învățare pentru utilizatorii raportului auditorului și deopotrivă semnificativă pentru asigurarea succesului raportului de audit. Cu toate acestea, experiența post-audit este influențată în mare măsură nu doar de standardul în sine, ci și de abordarea adoptată de auditori în elaborarea și furnizarea informațiilor în raportul de audit. Abordarea standard adoptată pentru KAM constituie principalul factor care influențează valoarea acestei secțiuni și informațiile din cuprinsul acesteia.

Pandemia de COVID-19 a reprezentat un test major pentru noul standard privind raportul de audit, deoarece așteptările părților interesate pentru informații în timpul perioadei au crescut. Totodată, aceștia au început să se bazeze din ce în ce mai mult de auditori pentru a obține informații esențiale cu privire la continuitatea activității unei entități și performanța acesteia în această perioadă de testare (Đorđević și Đukić, 2021). Lipsa de informații cu privire la aceste aspecte poate avea un impact substanțial asupra încrederii părților interesate în auditori (Crucean și Hategan, 2021).

**Propunerea 4:** Abordarea standard, experiența utilizatorului, implicațiile COVID-19 și impactul informațiilor de audit asupra performanței companiei sunt componente critice care influențează experiența post-implementare a părților interesate. În plus, acești factori sunt esențiali în consolidarea încrederii în auditori.

## 5. Relația critică între cele patru variabile independente

Cele patru variabile analizate în acest studiu sunt interdependente și se influențează reciproc. Conținutul privind responsabilitățile auditorului este semnificativ și se află printre aspectele care au o valoare informativă ridicată pentru părțile interesate. Aceste informații pot influența, de asemenea, inteligibilitatea datelor raportului de audit.

Comprehensibilitatea conținutului raportului de audit și informațiile în sine sunt factorii dominanți afectați de experiența post-implementare a părților interesate. Pe de altă parte, experiența post-implementare este esențială în sporirea inteligibilității și a valorii informative a informațiilor din raportul de audit.

Înțelegerea raportului de audit influențează în mare măsură valoarea sa informativă. Astfel, variabilele independente sunt interconectate.

## 6. Contribuția pentru teorie, literatură și practică

Noul format de raport de audit, care a fost emis și adoptat cu câțiva ani în urmă, a fost dezvoltat cu intenția de a reduce decalajul așteptărilor informaționale de audit și de a oferi informații de calitate sporită utilizatorilor, însă măsura în care referențialul revizuit a ajutat la reducerea decalajului informațional de audit constituie o întrebare

importantă pe care autoritățile de reglementare și cadrele universitare sunt interesate să o evalueze.

Studiul evidențiază câteva aspecte importante ale raportului auditorului și impactul acestora asupra părților interesate, subiect care a fost întotdeauna de interes pentru mediul academic și instituții, fiind deci o completare semnificativă la literatura existentă privind rapoartele auditorilor.

Autoritățile de reglementare, normalizatorii și firmele de audit din întreaga lume sunt interesate să înțeleagă dacă standardele de raportare de audit actualizate și rapoartele de audit extinse au fost eficiente în atingerea obiectivului dorit. Rezultatul acestui studiu oferă câteva perspective importante care ar putea ajuta autoritățile de reglementare în luarea deciziilor cu privire la viitoare modificări / amendamente ale formatului și conținutului raportului de audit. Constatările acestui studiu oferă auditorilor câteva perspective importante, sprijinindu-i să elaboreze rapoarte de audit eficiente, având în vedere impactul pe care conținutul acestora îl are asupra utilizatorilor rapoartelor de audit.

## 7. Concluzie, implicații și sfera viitoare de aplicare

Informațiile conținute în rapoartele de audit sunt esențiale pentru părțile interesate și par să aibă un impact enorm asupra acestora. Includerea de informații relevante și ușor de înțeles în raportul de audit poate fi utilă pentru a reduce decalajul așteptărilor de informare și poate conduce la îmbunătățirea guvernancei corporative. Având în vedere scandalurile financiare actuale și întrebările ridicate cu privire la eficacitatea auditului ca mecanism fiabil pentru creșterea încrederii, rapoartele de audit eficiente pot juca un rol esențial în construirea încrederii în auditori. Acest studiu contribuie cu unele elemente cheie care pot fi utile pentru normalizatori, autoritățile de reglementare și cadrele universitare care intenționează să elaboreze recomandări pentru a face rapoartele de audit mai relevante și mai eficiente pentru utilizatorii finali.

Noul format de raport de audit, care a fost emis și adoptat cu câțiva ani în urmă, a fost dezvoltat cu intenția de a reduce decalajul așteptărilor informaționale de audit și de a oferi informații de calitate sporită utilizatorilor, însă măsura în care referențialul revizuit a ajutat la reducerea decalajului informațional de audit constituie o întrebare importantă pe care autoritățile de reglementare și cadrele universitare sunt interesate să o evalueze.

Studiul evidențiază câteva aspecte importante ale raportului auditorului și impactul acestora asupra părților interesate, subiect care a fost întotdeauna de interes pentru mediul academic și instituții, fiind deci o completare semnificativă la literatura existentă privind rapoartele auditorilor.

Autoritățile de reglementare, normalizatorii și firmele de audit din întreaga lume sunt interesate să înțeleagă dacă standardele de raportare de audit actualizate și rapoartele de audit extinse au fost eficiente în atingerea obiectivului dorit. Rezultatul acestui studiu oferă câteva perspective importante care ar putea ajuta autoritățile de reglementare în luarea deciziilor cu privire la viitoare modificări / amendamente ale formatului și conținutului raportului de audit. Constatările acestui studiu oferă auditorilor câteva perspective importante și îi pot ajuta în elaborarea unor rapoarte de audit eficiente.

Deoarece au existat foarte puține studii cu privire la noul format de raportare de audit după perioada post-implementare care au evaluat impactul asupra părților interesate, disponibilitatea literaturii relevante a fost limitată. Influența raportului de audit revizuit va diferi de la o parte interesată la alta, prin urmare fiind importantă examinarea efectului pentru fiecare grup de părți interesate separat, mai degrabă decât urmărirea unei abordări globale. Cercetările viitoare ar trebui să se concentreze pe efectuarea unui studiu cantitativ bazat pe date primare despre experiența și percepția părților interesate. Totodată, este de interes să se evalueze implicațiile post-COVID-19 și eficacitatea rapoartelor de audit în furnizarea de valoare predictivă cu privire la continuitatea activității și performanța unei entități părților interesate.

## BIBLIOGRAFIE

1. Abdullah, A. Y., Mustafa, A. S. (2020). Factors' Impact on Internal Audit Effectiveness: The Case of Duhok University in Kurdistan-Iraq. *International Business and Accounting Research Journal*, 4(2). <https://doi.org/10.15294/ibarj.v4i2.128>
2. Alves Júnior, E. D., Galdi, F. C. (2020). The informational relevance of key audit matters. *Revista Contabilidade e Finanças*, 31(82), 67–83. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201908910>
3. Barghathi, Y., Collison, D., Crawford, L. (2017). Earnings management and audit quality: stakeholders' perceptions. *Journal of Management and Governance*, 22(3), 629–659. <https://doi.org/10.1007/s10997-017-9396-2>
4. Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., Schatt, A. (2014, June 20). *Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience*. International Symposium on Audit Research, Maastricht, The Netherlands. [https://www.isarhq.org/2014\\_downloads/papers/ISA R2014\\_Bedard\\_Besacier\\_Schatt.pdf](https://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISA R2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf)
5. Brunelli, S., Carlino, C., Castellano, R., Giosi, A. (2020). Going concern modifications and related disclosures in the Italian stock market: do regulatory improvements help investors in capturing financial distress? *Journal of Management and Governance*, 25(2), 433–473. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09537-7>
6. Cordoș, G. S., Fülöp, M. T. (2020). Debates in the Literature Regarding Audit Reporting. *Annales Universitatis Apulensis-Series Oeconomica*, 22(1).
7. Crucean, A. C., Hațegan, C.-D. (2021). Effects of the Covid-19 Pandemic Estimated in the Financial Statements and the Auditor's Report. *Audit Financiar*, 19(161), 105–118. <https://doi.org/10.20869/auditf/2021/161/001>
8. Đorđević, M., Đukić, T. (2021). Auditors' Responsibility in Assessing Going Concern Assumption Affected by Covid-19. *Economic Themes*, 59(1), 77–93. <https://doi.org/10.2478/ethemes-2021-0005>
9. Faccia, A., De Lucia, C., Eltweri, A., Sawan, N., Pio Leonardo Cavaliere, L. (2020, December). Extended Audit Report: Enhancing Trust and Reputation in IT Processes and across E-business Industries. In *2020 2nd International Conference on E-Business and E-commerce Engineering* (pp. 23-27).
10. Fakhfakh, M. (2016). Understandability of unmodified audit report on consolidated financial statements: A normative and advanced study of the international normalization. *Cogent Business și Management*, 3(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2016.1258134>
11. Ferreira, C., Morais, A. I. (2019). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(83), 262–274.

12. Goh, B. W., Li, D., Wang, M. (2019). Informativeness of the Expanded Audit Report: Evidence from China. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3432107>
13. Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543–1587. <https://doi.org/10.1007/s11142-018-9464-0>
14. International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). Communicating key audit matters in the independent auditor's report (*International standards on auditing 701*). <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-701-new-communicating-key-audit-matters-independent-auditors-4>
15. Kitiwong, W., Sarapaivanich, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal*. DOI:10.1108/MAJ-09-2019-2410
16. Li, H., Hay, D., Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 110–132. <https://doi.org/10.1108/par-02-2018-0011>
17. Manoel, J., Quel, L. F. (2017). Innovation in the international standards for the new independent audit report. *Journal on Innovation and Sustainability RISUS*, 8(1), 130–143.
18. Masdor, N., Shamsuddin, A. (2018). The Implementation of ISA 701-Key Audit Matters: A Review. *Global Business & Management Research*, 10(3).
19. Public Company Accounting Oversight Board. (2017). *The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related amendments to PCAOB standards* (PCAOB release No. 2017-001). <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf>
20. Rodgers, W., Guiral, A., Gonzalo, J. A. (2019). Trusting/Distrusting Auditors' Opinions. *Sustainability*, 11(6), 1666. <https://doi.org/10.3390/su11061666>
21. Segal, M. (2019). Key audit matters: insight from audit experts. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472–494. <https://doi.org/10.1108/medar-06-2018-0355>
22. Sirois, L. P., Bédard, J., Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.
23. Suttipun, M. (2020). KAM reporting and common share price of listed companies in the market of alternative investment from Thailand. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(3), 1-10.
24. Trpeska, M., Atanasovski, A., și Bozinovska Lazarevska, Z. (2017). The relevance of financial information and contents of the new audit report for lending decisions of commercial banks. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 455–471. <https://doi.org/10.24818/jamis.2017.04002>
25. Tiron-Tudor, A., Cordos, G. S., Fülöp, M. T. (2018). Stakeholders' perception about strengthening the audit report. *African J. Of Accounting, Auditing and Finance*, 6(1), 43. <https://doi.org/10.1504/ajaaf.2018.091138>
26. Tušek, B., Ježovita, A. (2020). Trends on reporting materiality information in the independent auditor's report – case of Croatia. *InterEULawEast: Journal for the International and European Law, Economics and Market Integrations*, 7(2), 85–130. <https://doi.org/10.22598/iele.2020.7.2.4>
27. Velte, P., Issa, J. (2019). The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: a literature review. *Problems and Perspectives in Management*, 17(3), 323–341. [https://doi.org/10.21511/ppm.17\(3\).2019.26](https://doi.org/10.21511/ppm.17(3).2019.26)
28. Yau, L. N. B. (2019). Learning from Expert: A Textual Similarity and Topic Study of Expanded Auditor's Report in the United Kingdom (*Doctoral dissertation, The Chinese University of Hong Kong (Hong Kong)*).
29. Zhou, M. (2019). The effect of Key Audit Matters on firms' capital cost: Evidence from Chinese market. Available at SSRN 3470587. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3470587>