

Expectation gap: istoria unei misiuni necesare și imposibile a auditorului

Prof. emerit Alain BURLAUD,
Conservatoire National des Arts et Métiers, Franța

Prof. univ. Maria NICULESCU,
Director al Centrului pentru
Studii Avansate de Durabilitate (CeSAD), România

Dr. ec. Lorena PREDESCU,
auditor public extern, Curtea de Conturi, România

Rezumat

"Expectation gap", ecartul dintre ceea ce așteaptă publicul de la auditori și ceea ce aceștia pot furniza, este o chestiune esențială a auditului. Această diferență poate pune sub semnul întrebării încrederea necesară funcționării societăților contemporane.

După un rapel istoric care permite înțelegerea problematicii și dezvoltarea conceptului de "expectation gap", articolul prezintă mecanismele prin care auditorii sunt supuși unor presiuni contradictorii sau incompatibile, unor injoncțiuni paradoxale, capabile să inducă astfel de ecarteri. În continuare, articolul abordează căile și mijloacele de reducere a "expectation gap": în esență, garantarea independenței auditorilor și extinderea misiunilor care le sunt încredințate, astfel încât aceștia să poată contribui mai eficient la apărarea interesului public. Legat de cea de-a doua cale, cazul auditului de durabilitate este special, având în vedere marea sa complexitate, marea diversitate a părților interesate și a așteptărilor acestora, precum și capacitatea de răspuns a unei noi profesii, "auditorul de durabilitate", aflată într-o "febrilă efervescentă".

Aceste reflecții se bazează pe o cercetare istorico-documentară, axată, în special, pe standardele internaționale, pe dreptul european și impactul acestuia asupra dreptului contabil francez și român, precum și pe analiza secundară a diferitelor rapoarte și documente oficiale.

Cuvinte cheie: expectation gap; audit; interes public; auditori; auditori statutari; standarde de audit; directiva de audit; directiva privind durabilitatea;

Clasificare JEL: M42, M48, N01

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Burlaud, A., Niculescu, M., Predescu, L. (2024), Expectation Gap: the Story of the Auditor's Necessary and Impossible Mission, *Audit Financiar*, vol. XXII, no. 4(176)/2024, pp. 695-723, DOI: 10.20869/AUDITF/2024/176/023

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2024/176/023>
Data primirii articolului: 14.04.2024
Data revizuirii: 22.04.2024
Data acceptării: 3.08.2024

Introducere

"Nu mai rămânea decât să aleagă cei doi comisari-cenzori, însărcinați să prezinte în adunare un raport asupra bilanțului și să verifice astfel conturile furnizate de administratori: o funcție pe cât de delicată pe atât de inutilă, pentru care Saccard numise un domn Rousseau și un domn Lavignière, primul complet aservit celui de-al doilea, acesta din urmă înalt, blond, foarte politicos, mereu aprobator, mistuit de dorința de a intra mai târziu în consiliu, când serviciile sale vor fi apreciate".

E. Zola, L'Argent, 1891

Astăzi trăim într-o lume moștenită în mare parte de la revoluția industrială din secolul al XIX^{lea}. Aceasta nu ar fi fost posibilă fără o combinație de trei factori: **dezvoltarea științelor ingineresti, inventarea statutului juridic al societății pe acțiuni** (societate anonimă) – care a permis reunirea unui număr mare de persoane și a unui volum mare de capital pentru a realiza proiecte sau lucrări de anvergură (comerț maritim, căi ferate, canale transoceanice, explorare petrolieră etc.), precum și **contabilitatea** pentru a gestiona organizații extinse (rețele, grupuri etc.) și pentru a crea o piață financiară activă care să dreneze economiile. Evoluția capitalismului și, în special, transformarea profundă a acestuia în a doua jumătate a secolului XX și la începutul secolului XXI, odată cu trecerea de la capitalismul industrial la capitalismul financiar, a întărit teama colectivă de excese, deoarece, fără control, "Banii au o mare putere, deschid toate ușile și strică toate legile"².

În scurt timp, a devenit necesar să se combine întocmirea conturilor cu un mecanism prin care o terță parte independentă, auditorul, să ofere o garanție prin certificarea schimburilor de informații financiare între furnizorii de capital public sau privat și administratori. Acest proces s-a dezvoltat cu viteză și în moduri diferite de la o perioadă la alta și de la o țară la alta. Nu a fost lipsit de dificultăți, după cum arată fragmentul din romanul lui Émile Zola de mai sus.

Principiul controlului conturilor de către o parte terță independentă există de mult timp în sectorul public³, din

¹ Tradus de către autori

² I. Slavici, I., (1906) Mara, Ed. Institutului de Artă Grafică "Lucaefărul", Budapesta, p. 349.

³ Termenul de "sector public" nu este pe deplin adecvat, deoarece conturile statului și conturile personale ale monarhului erau unul și același lucru. Prin urmare, nu exista o separare între bunurile publice și cele private ale regelui sau împăratului.

cauza întinderii activităților pe un teritoriu vast și a volumului de afaceri. Prin urmare, a fost necesar să se delege o parte semnificativă de putere. De exemplu, Charlemagne (data nașterii necunoscută - decedat în 814) avea *missi dominici* (trimiși domnești) care călătoreau în tot imperiul său pentru a-i controla pe vasalii săi și, în special, pentru perceperea de taxe. De obicei, erau câte doi, ceea ce reprezenta o formă primitivă de audit comun⁴, așa cum o cunoaștem astăzi. Mai târziu, Matei Basarab (1588-1654), principele unuia dintre cele două principate române de la acea vreme, a introdus verificarea "visteriei" (trezoreriei), pe care istoricii o atestă ca o formă de control a finanțelor publice.

Fie că este vorba de o întreprindere privată sau de o organizație publică, principiul este întotdeauna același: de îndată ce există o delegare de putere, există în mod necesar un organism responsabil cu monitorizarea dispozițiilor autorității centrale și, atunci când este vorba de finanțe, cu monitorizarea fluxurilor financiare, cu verificarea trasabilității acestora și, astfel, cu reducerea asimetriei informațiilor. Transparența se află în centrul bunei guvernante.

Din timpuri imemorabile, dar și mai mult începând cu secolul al XIX-lea, a existat un *decalaj de așteptări/expectation gap*⁵, un decalaj între aspirațiile și așteptările statului sau ale furnizorilor de capital și cele ale auditorilor, ale controlorilor legali de conturi sau ale comisarilor-cenzori, așa cum erau numiți pe vremuri. Acestea au evoluat considerabil, ca urmare a schimbărilor realității lumii finanțelor publice și private, a evoluției actorilor și a intereselor acestora, precum și a reprezentărilor pe care diferiții actori și le-au făcut despre această realitate.

⁴ Astăzi, în Franța, în textele oficiale, vorbim de "commissaires aux comptes" (auditori statutar), dar în viața profesională vorbim adesea de *auditeurs* (auditori). Vom folosi ambele expresii în mod distinct în cazul Franței, respectiv cuvântul auditor în cazul României, dar și în context internațional. În România, expertul contabil poate desfășura și activități de audit financiar și contabil (a se vedea Ordonanța nr. 65 din 19 august 1994, actualizată în 1995, art. 6 lit. c), privind organizarea activității de expertiză contabilă).

⁵ În continuarea acestui articol, vom folosi în mod sistematic expresia *expectation gap*, uzuală în lumea profesională, mai degrabă decât traducerea sa în limbile naționale, care ar fi *écart* (în franceză) sau *différence*/"diferență" (în română) între așteptările utilizatorilor și serviciile efectiv prestate de către auditori.

Vom începe cu o prezentare istorică a *expectation gap* în două țări, Franța și România. Într-adevăr, înțelegerea "vieții" unui concept în contextul său temporal și spațial ne permite să înțelegem mai bine originile și consecințele sale. Vom analiza apoi modul în care auditorii se află în centrul unor inonconvenții paradoxale, care pot fi periculoase pentru ei. În cele din urmă, în a treia parte, vom prezenta căile și mijloacele de a reda auditorilor posibilitatea de a crea încrederea necesară funcționării societăților noastre, fără a ne limita la aspectele economice, în special cu ajutorul auditului de durabilitate.

1. *Expectation gap* în centrul unei istorii haotice a auditului

Un pic de istorie ne ajută să înțelegem relația dialectică dintre audit și afaceri. În cea mai mare parte, ne vom baza pe istoria acestei relații în Franța și în România.

Existența informațiilor asimetrice între un mandant și un agent nu este o descoperire recentă. În Mesopotamia, cu mai mult de 2.000 de ani înainte de Hristos, când proprietarul unei turme a încredințat îngrijirea acesteia unui păstor, a fost necesar să se conceapă un sistem scris pentru securizarea informațiilor, care a dus la "inventarea" contabilității¹. Într-adevăr, s-a simțit nevoia să se evite orice contestație cu privire la numărul de animale din turmă, pentru a calma "relația de agenție", care a fost mult mai târziu teoretizată de către Jensen și Meckling, în anul 1976. Dar în Mesopotamia nu exista încă auditul.

Anglia a fost prima țară din lume care a adoptat în anul 1845 o lege care prevedea un audit financiar cu scopul de a proteja acționarii împotriva intereselor directorilor². Acest lucru nu este deloc surprinzător, având în vedere că Anglia a fost patria capitalismului financiar, asociată cu revoluția industrială din secolul al XIX-lea. Într-adevăr, neîncrederea era la ordinea zilei, așa cum scria Adam Smith în anul 1776, în lucrarea sa *Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations (Cercetare privind natura și cauzele bogăției națiunilor)*: "Directorii acestor tipuri de societăți fiind administratorii banilor altora mai degrabă decât ai lor, nu se poate aștepta de la ei să exercite acea vigilență exactă și atentă pe care o exercită adesea asociații în gestionarea fondurilor lor".

¹ Degos, J.-G., (1998), *Histoire de la comptabilité*. Paris, PUF, p. 7 și s.

² Olatunde, S. P., (2023), *Fraud and the Audit Expectation Gap*, Honors Thesis, Georgia Southern University, p. 8.

În Franța, instituționalizarea auditului statutar a venit mai târziu. Dar practica a precedat legea. De exemplu, Compagnie des Indes avea un corp de "inspectori" - ceea ce numim azi auditori interni - încă din anul 1723³. Abia prin legea din 23 mai 1863 de creare a societății cu răspundere limitată și apoi prin legea din 24 iulie 1867 de creare a societății anonime s-a instituit un audit legal efectuat de "comisari"⁴. Obiectivul Franței era de a crea un cadru juridic favorabil dezvoltării industriale, comparabil cu cel din Anglia, care adoptase *Legea societăților pe acțiuni* în anul 1844 și *Legea privind răspunderea limitată* în anul 1855.

Astfel de preocupări au fost evidente și în sectorul public. Sub impulsul lui Jean-Baptiste Colbert (1619-1683), care a denunțat deturnarea de fonduri de către Nicolas Fouquet (1615-1680), continuând cu practicile cardinalului de Mazarin (1602-1661), ministru de finanțe al regelui Ludovic al XIV-lea (1638-1715), Regatul Franței a întreprins o reformă a administrației sale, în special în domeniul cel mai sensibil, cel al finanțelor publice. Acest lucru a dus la crearea Camerelor de Conturi în Franța, care au fost fuzionate de Napoleon 1, în anul 1807, într-un singur organism, Curtea de Conturi. Acest lucru a dus la instituționalizarea auditului statutar și la integrarea acestuia într-un sistem birocratic riguros, așa-numita "birocrăție franceză". Inspirată de experiența franceză, în anul 1864, Principatele Unite ale Munteniei și Moldovei au adoptat legea de înființare a Înaltei Curți de Conturi din România, prima instituție cu atribuții de audit. Cu toate acestea, realizările sale în ceea ce privește controlul finanțelor publice au fost departe de așteptările cetățenilor. Astfel, concluziile unei analize critice a activității Înaltei Curți de Conturi, realizată în anul 1922, arată că aceasta pretindea un control a posteriori al execuției bugetare, cu obligația de a regulariza conturile la trei ani de la încheierea exercițiului financiar. În practică, întârzierile erau atât de mari încât rapoartele prezentau doar un interes istoric. De exemplu, primele bugete ale Înaltei Curți de Conturi au fost regularizate cu 24 de ani întârziere⁵.

După Primul Război Mondial și, mai ales, după constituirea României Mari, în urma Unirii din anul 1918,

³ Bensadon, D., Praquin, N. & Touchelay, B. (2016), *Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises*, Villeneuve d'Ascq, Presses universitaires du Septentrion, p. 37.

⁴ *Ibidem*, p. 36.

⁵ Curtea de Conturi a României, (2004), *Istoria Curții de Conturi a României*, Ed. Evenimentul românesc p. 131.

sistemul instituțional românesc a suferit schimbări profunde. Reorganizarea sistemului administrativ și financiar a făcut obiectul unui pachet legislativ în anul 1929, inclusiv a legii de reorganizare a Înaltei Curți de Conturi, inspirată de această dată de legile belgiene și italiene. Parlamentul de la acea vreme spera ca această nouă lege să "regenezeze moravurile țării, să împiedice folosirea banilor cetățenilor în alte scopuri decât cele de interes general pentru statul și națiunea română¹". Aplicarea sa practică a fost problematică, din motive legate de deficiențe organizatorice, de volumul mare de muncă și de lipsa de independență a activității sale, la care s-au adăugat, începând cu anul 1940, noi constrângeri privind gestionarea banilor publici generați de război.

În timpul celei de-a Treia Republici, Franța a fost scena a numeroase scandaluri financiare, dintre care cele mai importante au fost scandalul Canalului Panama² în anul 1889 și afacerea Stavisky în anul 1934. Ca răspuns la aceste evenimente, a fost adoptat decretul-lege din 8 august 1935. Acesta a modificat radical rolul "comisarilor" prin introducerea următoarelor dispoziții³:

- incompatibilitatea cu munca salariată sau cu legăturile de familie cu directorii;
- interdicția de a primi o remunerație, alta decât cea legată de funcția de comisar;
- respectul pentru secretul profesional;
- obligația de a dezvălui infracțiunile către procurorul general;
- sancționarea difuzării sau confirmării de către comisar a unor informații înșelătoare;
- obligația, în cazul unei oferte publice, de a numi un auditor de pe o listă întocmită de Curtea de Apel și instituirea auditului comun.

Dar auditul statutar a fost introdus înainte de a exista un set de standarde contabile care, în Franța, au fost adoptate în momentul reconstrucției, după cel de-al Doilea Război Mondial, deci într-un context diferit, odată cu Planul general de conturi (PCG) din anul 1947, revizuit în anul 1957 și anul 1982 și apoi modificat în timp, ultima ediție datând din anul 2023.

¹ *Idem*, p. 139.

² Pe această temă, a se vedea următoarele două romane: E. Zola, *L'argent* (*op. cit.*) și Ledouble, D., (1997), *Le Temps d'un Canal*, Paris, Favre.

³ Bensadon *et al*, *op. cit.* p. 37.

Luate împreună, aceste măsuri au redus considerabil ceea ce nu era cunoscut încă sub numele de *expectation gap*. Cu toate acestea, profesia a rămas slab organizată, chiar dacă Institutul Contabililor Autorizați din Scoția, cel mai vechi din lume, a fost creat în anul 1854, iar Institutul Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor în anul 1880.

Anii postbelici '50 și '60 au fost marcați în Franța de două mișcări opuse: declinul unei economii în mare parte gestionate de stat, moștenită de la Rezistență și de la doctrina generalului de Gaulle⁴, și financiarizarea crescândă a marilor companii care nu fuseseră naționalizate. În acest context, legea din 24 iulie 1966 a schimbat considerabil rolul auditorilor statutari. Din simpli agenți ai acționarilor, aceștia au devenit, de asemenea, depozitari ai unei misiuni de serviciu public adresate tuturor părților interesate. Independența auditorului a fost consolidată, iar accesul la profesie a fost condiționat de promovarea unor examene profesionale de înalt nivel organizate de Ministerul Justiției. Decretul din 12 august 1969 a înființat *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes*, care este supravegheată de Ministerul Justiției și are competențe disciplinare asupra membrilor săi, care dețin monopolul asupra exercitării activității de audit.

În Franța, după revenirea la putere a unui guvern socialist în anul 1981, după zece ani de liberalism, concepția partenerială a întreprinderii a revenit în actualitate. Acesta a fost apărută și de discipolii generalului de Gaulle. Întreprinderea este un loc în care se creează valoare, dar și în care valoarea creată este împărțită în mod echitabil între furnizorii de capital, angajați și terți (furnizori, clienți, stat)⁵. Ea trebuie să fie responsabilă pentru gestionarea sa în fața tuturor părților interesate. Ca urmare a numărului mare de închideri de întreprinderi sau a relocării activității lor, cu consecințe sociale dramatice, Legea din 1 martie 1984 a consolidat misiunea de serviciu public a auditorilor statutari prin introducerea unei proceduri de avertizare care să prevină falimentul întreprinderilor.

⁴ Economia trebuia să fie una mixtă, cu un sector public puternic, capabil de o viziune pe termen lung și însărcinat cu structurarea investițiilor, în cadrul unui plan, și un sector privat care să răspundă nevoilor imediate ale consumatorilor. Acest model s-a bucurat de succes, în special în sectoarele nuclear și aeronautic, dar și de eșecuri, ca în cazul planului de calcul. În domeniul apărării, cooperarea public-privat este apanajul "complexului militar-industrial" din Statele Unite și, într-o anumită măsură, din China.

⁵ Pe această temă, a se vedea tehnica conturilor de excedent global de productivitate: Burlaud & Simon, 2003, p. 310 și următoarele și Burlaud, A. & Dahan, L., 1985.

În România, sfârșitul celui de-al Doilea Război Mondial și instaurarea comunismului au schimbat complet peisajul instituțional. Desființarea Înaltei Curți de Conturi în anul 1948 a fost aproape evidentă, deoarece existența unei instituții independente care să controleze administrația comunistă era incompatibilă cu modul în care funcționa un stat centralizat, ca unic proprietar al patrimoniului național atât ca decident, cât și ca controlor. Responsabilitățile Curții de Conturi au fost împărțite între Departamentul de Control Financiar al Ministerului de Finanțe și departamentele contabile ale entităților publice. Un sfert de secol mai târziu a fost creată Curtea Superioară de Control Financiar, care a preluat responsabilitățile de control ale Ministerului de Finanțe. Aceasta avea competențe de control jurisdicțional și preventiv, ceea ce o diferenția de Ministerul Finanțelor. În acest sistem centralizat, controlat de Partidul Comunist, așteptările care trebuiau satisfăcute erau cele ale unui partid unic și ale unui stat omniprezent. Istoricii consideră că, în ciuda limitărilor sistemului politic de la acea vreme, această instituție a jucat un rol important în gestionarea activelor țării și în limitarea fraudei.

Internaționalizarea economiilor, în special începând cu anii '90, și criza de încredere care a urmat prăbușirii Enron au dus la noi evoluții legislative și de reglementare în întreaga lume. În Franța, Legea privind securitatea financiară (LSF) din 1 august 2003 a anticipat Directiva europeană 2006/43 privind auditul legal prin crearea unui organism de reglementare independent, *Haut Conseil du Commissariat aux Comptes* (H3C)¹ și prin adoptarea standardelor internaționale de audit (ISA) elaborate de Consiliul pentru standarde internaționale de audit și asigurare (IAASB).

În anii '90, România a fost din nou bulversată, deoarece căderea regimului comunist a generat o ruptură ideologică, politică, structurală și funcțională fără precedent și a marcat cea mai mare tranziție economică a timpurilor noastre. Această "revanșă a istoriei" a generat o imensă speranță și așteptări justificate din partea "publicului" față de noii lideri. Guvernele succesive, însărcinate să gestioneze procesul istoric de trecere de la un sistem bazat pe doctrine comuniste la un sistem de democrație liberală, s-au văzut confruntate cu sarcini enorme, adesea lipsite de know-how și de resursele

¹ În 2024, H3C a devenit Înalta Autoritate de Audit (H2A), pentru a reflecta extinderea atribuțiilor sale dincolo de conturi și pentru a include raportarea privind dezvoltarea durabilă.

necesare. Ele au trebuit să acționeze sub presiunea timpului pentru a face față imperativelor schimbării complexe de paradigmă a unui lung proces de "deconstrucție" și "refondare" la toate nivelurile societății. Acesta a fost, de asemenea, și cazul instituțiilor financiare. Astfel, Curtea Superioară de Control Financiar a încetat să funcționeze în anul 1990, iar în anul 1992 a fost reînființată Curtea de Conturi a României, cu sarcina de a "exercita controlul asupra modului în care sunt constituite, administrate și utilizate resursele financiare ale statului și ale sectorului public"². Auditul intern și controlul financiar preventiv au fost reglementate în 1999³, printr-o Ordonanță de Guvern care a stabilit cadrul de exercitare, obiectivele și, indirect, așteptările față de acestea. După aderarea la Uniunea Europeană, România s-a aliniat la cerințele europene în acest domeniu.

În prezent, Franța și România, ca și toate țările UE, se află în fața unei noi provocări legate de auditori, ca răspuns la un nou *expectation gap*, certificarea informațiilor privind durabilitatea, pe care o vom vedea mai târziu. Această succintă istorie este mai mult decât pare la prima vedere. Dar ea ne-a arătat că auditul este întotdeauna o tehnică producătoare de încredere înrădăcinată în starea societății. Decalajul dintre ceea ce oferă auditul și ceea ce se așteaptă de la el este, prin urmare, o realitate construită social.

Vom analiza acum *expectation gap* și tensiunile pe care aceasta le reflectă.

2. *Expectation gap*: o injoncțiune paradoxală și o provocare pentru auditori

Pentru a înțelege mai bine provocarea, vom defini cele două expresii "expectation gap" și "injoncțiune paradoxală".

2.1. Definirea "expectation gap"

Diferența dintre ceea ce așteaptă utilizatorii de la rapoartele auditorilor și ceea ce produc auditorii este, după cum am văzut, la fel de veche ca și funcția de audit în sine. Publicul

² Constituția României (1991), art. 139.

³ Ordonanța nr. 119 din 31 august 1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv (Ordonanța de urgență a Guvernului privind auditul intern și controlul financiar preventiv).

dorește o asigurare din partea auditorului, să fie reconfortat pentru a avea încredere. În contextul nostru, și pentru a fi concis, îl vom numi *expectation gap* sau *expectation gap de audit* (AEG). Dacă faptul este vechi, expresia este recentă. Ea îi este atribuită lui Liggio într-un articol din anul 1974¹. Ea a fost adoptată oficial de Institutul American al Contabililor Publici Autorizați (AICPA) într-un raport din anul 1978². Acest decalaj este definit ca fiind diferența dintre nivelurile de performanță preconizate de contabilul independent și de utilizatorul situațiilor financiare.

Diferența este într-adevăr o diferență de percepție. Acesta implică trei actori: auditorii, organismul de standardizare și o categorie mai vagă, publicul sau utilizatorii. Fiind subiective, abaterile sunt dificil de măsurat, dar componentele lor pot fi identificate. Liggio identifică trei dintre ele:

- auditorul nu face ceea ce se așteaptă de la el, deoarece serviciul furnizat este perceput ca fiind insuficient;
- standardele de audit nu permit auditorului să satisfacă cererea publicului;
- cererea publicului este nerezonabilă, deoarece depășește ceea ce poate face un auditor. De exemplu, un sondaj realizat în Statele Unite a arătat că 70% dintre companii au dorit ca auditorii să ofere o asigurare absolută, ceea ce, în mod evident, nu este posibil³.

În anul 1988, Institutul Canadian al Contabililor Agreeți (CICA)⁴ a completat definiția lui Liggio, conform reprezentării din **Diagrama nr. 1**.

Diagrama nr. 1. Definierea diferenței dintre așteptările de audit, în conformitate cu CICA

Ce așteptări are publicul de la audituri	Standardele actuale de audit		Serviciul furnizat efectiv	Percepția serviciului furnizat de către public
	Aplicarea standardelor de audit		Ecartul de realizări	
	Așteptări nerezonabile	Așteptări rezonabile	Insuficiențe reale ale serviciului furnizat	Insuficiența percepută, dar nu reală, a serviciului furnizat
	Necesitatea de a îmbunătăți serviciile			
	Necesitatea unei mai bune comunicări			

Sursa: Proiecție proprie

CICA a introdus două noi categorii de diferențe percepute public în legătură cu standardele:

- așteptări rezonabile, ceea ce implică faptul că standardele pot răspunde mai bine nevoilor publicului și că, prin urmare, este posibil să se reducă acest decalaj;
- așteptări nerezonabile pe care cel care stabilește standardele nu le poate îndeplini.

- Prin urmare, acest mesaj este adresat organismului de standardizare, în timp ce mesajul lui Liggio se adresa, în esență, auditorilor.

Asociația Contabililor Autorizați (Association of Chartered Certified Accountants - ACCA) a introdus în anul 2019 o definiție diferită a decalajului *așteptărilor de audit*, care este analizată în trei ecarteri⁵, așa cum este prezentat în **Diagrama nr. 2**.

¹ Liggio, C. D., (1974), "The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo", *Journal of Contemporary Business*, nr. 3, pp. 27-44.

² AICPA. (1978). Raport, concluzii și recomandări ale Comisiei privind responsabilitățile auditorilor (Comisia Cohen). New York.

³ Jedidi, I., (2013), Contribution to the understanding of the "expectation gap" in auditing. Teză de doctorat, Université Paris-Dauphine, p. 186.

⁴ CICA, (1988), *Raport al comisiei pentru studierea așteptărilor publicului în materie de audit*. CICA, p. 18.

⁵ ACCA, p. 12.

Diagrama nr. 2. Definiția decalajului dintre așteptările de audit, conform ACCA

Ecart de cunoaștere		Ecart de realizare		Ecart de evoluție	
Ce crede publicul că fac auditorii	Ce fac de fapt auditorii	Ce se așteaptă de la auditori să facă	Ce vrea publicul să facă auditorii		
Abaterea față de așteptările de audit					

Sursa: Proiecție proprie

Această diagramă arată că deficitul de cunoștințe, diferența dintre ceea ce crede publicul că fac auditorii și ceea ce fac auditorii în realitate, poate fi redus printr-o mai bună comunicare. Astfel, auditorii ar trebui să ofere mai multe detalii despre controalele efectuate și despre limitele acestora în raportul lor.

Decalajul de realizare, diferența dintre ceea ce fac auditorii în realitate și ceea ce ar trebui să facă, este responsabilitatea supervisorului, în Franța, Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C), în prezent Haute Autorité de l'Audit (H2A), iar în România, Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS).

Diferența de evoluție, diferența dintre ceea ce ar trebui să facă auditorii și ceea ce publicul dorește ca auditorii să facă, este responsabilitatea legiuitorului. În acest fel, așa cum am văzut mai devreme în secțiunea istorică, legiuitorul le poate conferi auditorilor noi responsabilități, ca răspuns la o cerere admisibilă din punct de vedere politic din partea publicului. Vom vedea că acest lucru se întâmplă și astăzi în Europa, în cazul auditului informațiilor privind durabilitatea¹.

Diferențele definiției, dintre care am selectat-o pe cea mai instituțională, arată că *expectation gap* în materie de audit este un fapt social și că percepția este condiționată. Cu toate acestea, ele rămân imprecise în măsura în care se referă la public, în timp ce publicul este format din diferite categorii de utilizatori ai rapoartelor auditorilor, cu interese particulare care pot fi divergente. Dar toate acestea arată că, prin integrarea furnizorilor de capital în publicul larg, auditorul nu mai este doar un intermediar în relația de

agenție dintre furnizorii de capital și manageri. Jocul este făcut de cel puțin trei părți: auditorii, organismele de stabilire a standardelor și publicul. Din interacțiunea dintre aceste trei categorii de jucători, care trăiesc frustrări diferite, rezultă injoncțiunile paradoxale.

2.2. Definirea conceptului de injoncțiune paradoxală

Dubla constrângere (*double bind*) este o situație cunoscută încă din antichitate în piesa lui Sofocle, *Antigona* (441 î.Hr.), care descrie conflictul dintre ordinea juridică și ordinea divină, legea oamenilor și legea lui Dumnezeu. Dubla constrângere a fost teoretizată mult mai târziu de Gregory Bateson, antropolog și psiholog american, în anul 1956, la Școala Palo-Alto din California, în legătură cu studiul schizofreniei. Schizofrenia este o situație în care o persoană este supusă la două presiuni contradictorii sau incompatibile. Iată câteva exemple care pot ajuta la înțelegerea conceptului.

Dacă un superior îi spune unui subordonat: "Fii spontan", există un îndemn paradoxal. Subordonatul primește un ordin căruia trebuie să i se supună. Dar, pe de altă parte, spontaneitatea este rezultatul unei decizii luate în mod liber și, prin urmare, în afara oricărei obligații ierarhice. Cu siguranță, poți să simulezi spontaneitatea, dar nu poți acționa spontan sub amenințare. Un alt exemplu de îndemn paradoxal este acela de a spune "Fii autonom". "Victima", în acest caz subordonatul, se află în fața unei alegeri imposibile, dacă nu renunță la locul de muncă. De fapt, i se spune să nu primească ordine pentru că este autonom. În general, constrângerea dublă duce la un blocaj în acțiune și comunicare, deoarece victima se confruntă cu absurditatea alegerii. Din fericire, așa cum scrie Olivier Fournout², "un sistem de injoncțiuni

¹ A se vedea Directiva (UE) 2022/2464 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 decembrie 2022 privind publicarea informațiilor privind dezvoltarea durabilă de către societăți.

² Fournout, O., (2022), *Le nouvel héroïsme*, Paris, Presses des Mines, p. 16.

paradoxe nu poate fi niciodată complet satisfăcut. Este, prin definiție, mereu precar, mereu în criză, mereu în dezechilibru".

În ce fel este auditorul supus unei duble constrângeri? Pe de o parte, aceștia sunt numiți și plătiți de către clienții lor, ceea ce, fie că ne place sau nu, creează o relație de dependență. Pe de altă parte, aceștia acționează în interes public, în cadrul unei misiuni de serviciu public, ceea ce îi poate determina să acționeze împotriva intereselor clienților lor, refuzând să certifice conturile sau dezvăluind fapte penale. Pentru a arbitra acest conflict și pentru a ieși din impas, este nevoie de o a treia "autoritate": legiuitorul sau organismul de standardizare, care va oferi un cadru pentru activitatea auditorului și îi va conferi acestuia o obligație de mijloace (respectarea standardelor) mai degrabă decât o obligație de rezultat (satisfacerea clientului sau a publicului). Acest lucru face o diferență considerabilă în ceea ce privește răspunderea.

2.3. Diferența dintre așteptările auditorilor și injoncțiunile paradoxale: principalele situații trăite de auditori

Auditorii și publicul pun întrebări care așază sub semnul întrebării credibilitatea misiunii. Poate un profesionist sau o firmă independentă să apere interesul public? Judecata sa se bazează pe standarde sau pe judecata sa profesională? Ar trebui ca aceste standarde să fie stabilite de către profesie sau de către legiuitor? Cum se poate găsi un echilibru între cerințele sociale impuse auditorilor și preocuparea acestora de a nu-și asuma riscuri?

2.3.1. De ce să încredințezi apărarea interesului public unor persoane private?

În primul rând, să clarificăm vocabularul. Ar trebui să vorbim despre interesul general sau despre interesul public? Fără a avea o definiție conceptuală, noțiunea de interes general desemnează interesele comune ale diferiților indivizi care alcătuiesc o societate, nevoile populației sau, conform Declarației drepturilor omului și cetățeanului, "necesitatea publică". Oamenii de știință sunt de acord în unanimitate că interesul general nu poate fi definit decât la un nivel foarte ridicat de abstractizare. Conceptul nu este definit nici în legislația națională, nici în cea europeană, care se referă în schimb la activități/servicii de interes general. După cum afirmă profesorul D. Truchet, noțiunea de interes general este "leitmotivul legislației și al jurisprudenței în dreptul

european. Interesul general este peste tot "colonizat" în tot mai multe domenii juridice și politice (...) un obiect învăluit în mister, ale cărui contururi rămân nedefinite (...), este ceea ce am numi în chimie un element instabil. El depinde de circumstanțele de timp, de loc și de opțiunile politice".¹ Aprecieri similare se regăsesc în doctrina românească, cum ar fi cea a profesorului D. C. Dănișor, care consideră că "din punct de vedere juridic, interesul general nu are conținut. El nu este ceva (...) Este vorba de o realitate formală și nesubstanțială. Interesul este "general" nu pentru că ar fi superior intereselor individuale, ci pentru că este accesibil oricui și oricând. Disponibilitatea, și nu superioritatea, este cea care îl face general"².

În concluzie, definiția "interesului general" este o noțiune funcțională, nu una conceptuală³. Imprecizia conceptuală a "interesului general" și "plasticitatea" sa nu sunt defecte, ci calități care o fac valoroasă pentru aplicarea unei norme la situații de fapt din ce în ce mai diverse. Ea este în ton cu trecerea treptată a sistemelor noastre juridice către un sistem de valori: ea adaugă legitimitate legalității⁴. Conceptele de "interes general" și "interes public" sunt adesea sinonime și interschimbabile. În acest articol vom folosi conceptul de interes, el fiind evocat în toate legile și reglementările aplicabile misiunilor de audit și auditorilor.

Istoria auditului își are originile în ceea ce astăzi se numește teoria agenției, conform căreia auditorul este în slujba furnizorilor de capital. O concepție contractuală a societății, contractul de societate, corespundea, în mod logic, utilizării unei persoane fizice sau juridice pentru a examina conturile în interesul exclusiv al asociaților. Auditul era, prin urmare, o chestiune privată între părțile contractante. Dar am văzut că misiunea se extinde în prezent la alte părți interesate, uneori fără nicio legătură contractuală cu societatea, cu preocupări care nu se limitează neapărat la dimensiunea financiară, grupate sub denumirea de "interes public".

În sectorul public nu se pune problema apărării interesului public încredințat persoanelor private. Auditul este încredințat unei jurisdicții independente, alcătuită din

¹ Truchet, D (2021). *Droit administratif*, ediția a 9-a, Puf, Paris, p. 361.

² Dănișor, D.C (2015). Garantarea disponibilității interesului general-limită a restrângerii exercițiului libertății. *Revista de științe juridice*, nr. 1, p. 111.

³ Truchet, D (2017), La notion d'intérêt général : le point de vue d'un professeur de droit, *Legicom*, 2017/1 (nr. 58), p. 5 - 11.

⁴ *Idem*.

magistrați, Cour des Comptes și Chambres Régionales des Comptes în Franța, respectiv Curtea de Conturi în România. Cu toate acestea, în ultimele două decenii, am asistat la o privatizare a auditului în sectorul public, autoritățile locale¹, universitățile, spitalele etc. fiind obligate să-și certifice conturile. Dar acest articol abordează doar *expectation gap* care afectează auditorii din sectorul privat.

În România, Curtea de Conturi a fost amputată de funcția jurisdicțională în anul 2003², când a fost revizuită Constituția, această funcție fiind încredințată instanțelor de drept comun. Apărarea interesului public se află în centrul misiunilor acestor organisme.

2.3.1.1. Interesul public pentru standardele internaționale

Cadrul conceptual al IFRS nu menționează interesul public, dar oferă o listă de părți interesate. "Alți utilizatori, de exemplu autoritățile de reglementare și membrii publicului, alții decât investitorii, împrumutătorii și alți creditori, pot considera utile și rapoartele financiare cu scop general. Cu toate acestea, aceste rapoarte nu sunt destinate în primul rând acestor alte grupuri."³ Deloc surprinzător, venind din partea IASB, furnizorii de capital au, prin urmare, prioritate.

În preambulul manualului IAASB se afirmă că rolul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) este "de a servi interesul public prin contribuția la dezvoltarea unor organizații, piețe și economii puternice și durabile"⁴. La pagina 1307, manualul precizează că profesionistul contabil trebuie să acționeze în conformitate cu interesul public.

2.3.1.2. Interesul public în dreptul european

Conceptul de interes public european a apărut în dreptul contabil european odată cu Regulamentul 1606/2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate. Articolul 3 alineatul (2) prevede că "standardele internaționale de contabilitate pot fi adoptate numai (...) dacă sunt în interesul public european (...)". Termenul de standarde internaționale

vizează standardele internaționale de raportare financiară (IFRS). Prin urmare, această condiție este esențială, dar nu este definită. Unii se pot acomoda cu această situație. De exemplu, în Raportul Comisiei către Parlamentul European și Consiliu privind evaluarea Regulamentului (CE) nr. 1606/2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate se menționează că "unele părți interesate consideră că ar fi util să se precizeze mai bine ce este acoperit de noțiunea de interes public european, în timp ce altele consideră că este un termen suficient de generic pentru a avea un sens și a lăsa loc de libertate în practică"⁵.

Scoasă din context, noțiunea de interes public european poate fi extrem de largă. Totuși, în acest caz este vorba de contribuția la buna funcționare a pieței de capital. Standardizarea contabilă, prin asigurarea comparabilității situațiilor financiare⁶, trebuie să protejeze investitorii și să mențină încrederea⁷. În cazul standardizării contabile, interesul public trebuie să fie considerat, în forma actuală a textelor, într-un sens restrâns.

Deși există un acord asupra faptului că stabilitatea macroeconomică este o componentă a interesului public, din punct de vedere operațional, Curtea Europeană de Justiție este singurul organism abilitat să interpreteze textele Uniunii Europene⁸, în timp ce Grupul consultativ european pentru raportarea financiară (EFRAG) are doar un rol consultativ. Cu toate acestea, Curtea nu a fost încă chemată să se pronunțe asupra acestei chestiuni⁹. Trebuie remarcat faptul că natura foarte (prea?) generală a conceptului de interes public european face din acesta un argument de ultimă instanță pentru o eventuală respingere a unui standard IFRS¹⁰.

2.3.1.3. Interesul public în dreptul francez

Viziunea contractuală a societății, o rețea de contracte conform teoriei agenției, care își are originea în Codul civil, este în mare măsură temperată de o viziune

¹ Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) din 1 august 2001.

² Constituția României, (2003), art. 140, alin. 1.

³ Cadrul conceptual al IFRS, (2018), § 1.10.

⁴ Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), (2020), *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. p. 7.

⁵ Raportul din 2015, p. 10.

⁶ Regulamentul 1606/2002, considerentul 1.

⁷ *Ibidem*, considerentul 4.

⁸ Comitetul de reglementare contabilă (2016): *Non-Paper of Commission Services DG FISMA. Bun public european*. http://ec.europa.eu/finance/company-reporting/docs/committees/arc/2016-06-27-european-public-good_en.pdf

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ Louis KLEE & Isabelle CHAMBOST (2009): *La régulation comptable européenne : de l'articulation de l'expertise et du politique. Comptabilité Contrôle Audit*, mai, p. 18.

instituțională mai recentă în Codul comercial. Interesul superior al societății, de exemplu, supraviețuirea sa, poate intra în conflict cu interesul comun al acționarilor, în măsura în care acesta ia în considerare interesele tuturor părților interesate. Astfel, "interesul societății se află în centrul celor două infracțiuni de abuz de bunuri și de credit al societății, pe de o parte, și de abuz de putere, pe de altă parte, ambele sancționând, în general, faptul că un administrator de societate utilizează bunurile sau creditul societății, sau puterile, contrar interesului societății și în interesul său personal (...)"¹. "În lipsa unei definiții legale, interesul societății (...) rămâne un fel de (...) concept soft, a cărui definire este lăsată la aprecierea suverană a judecătorilor combinată cu poziții doctrinare"².

Deși infracțiunea de utilizare abuzivă a activelor corporative a fost creată în anul 1935, aceasta nu a fost practic pedepsită până în anii 1960, reflectând o schimbare în modul de reprezentare a societăților comerciale care se reflectă foarte clar în dezvoltarea Codului privind societățile în dificultate. De exemplu, o hotărâre a Secției penale a Curții de Casație din 5 noiembrie 1963 a susținut că "infracțiunea de folosire abuzivă a bunurilor societății a fost creată nu în interesul asociaților, ci pentru a proteja bunurile societății în interesul societății³ însăși și al terților"⁴. Mai recent, Curtea de Apel din Caen a hotărât, la 2 februarie 2006, că "interesele societății ca entitate economică și juridică (...) sunt specifice și nu coincid în mod necesar cu cele ale asociaților"⁵.

O altă noțiune, apropiată de cea de interes public, ar putea fi cea de ordine publică, introdusă de articolul 6 din Codul civil. Dar aceasta nu este definită mai departe, decât în măsura în care este asociată cu "bunele moravuri". Aceasta este foarte departe de aspectele economice și de atribuțiile auditorilor.

2.3.1.4. Interesul public în dreptul românesc

În dreptul românesc, interesul public este menționat folosind terminologii diferite (interes general, interes

național, interes social sau utilitate publică) și cu grade diferite de generalitate, în funcție de actul normativ.

Astfel, potrivit articolului 135 alin. (2) din Legea fundamentală, "statul este garantul și apărătorul interesului general, asigurând, printre altele, protecția intereselor naționale în activitățile economice, financiare și valutare (...), exploatarea resurselor naturale, în conformitate cu interesul național etc."⁶. În opinia unor autori, aceasta este o "definiție descriptiv-expozitivă a conceptului juridic de interes general, folosind o terminologie evident economică"⁷. Codul civil se referă, de asemenea, la noțiunea de interes public, dar numai pentru a o contrapune interesului privat, în contextul exercitării dreptului de proprietate⁸: "orice persoană juridică trebuie să aibă o organizare independentă și un patrimoniu propriu, destinat realizării unui scop licit și moral, în conformitate cu interesul general"⁹.

Unele legi organice sunt mai precise și mai explicite în ceea ce privește conceptul de interes public. Astfel, în conformitate cu Legea nr. 554 din 2 decembrie 2004 privind contenciosul administrativ, "interesul public legitim" se referă la statul de drept și democrația constituțională, la garantarea drepturilor, libertăților și îndatoririlor fundamentale ale cetățenilor, la satisfacerea nevoilor comunității și la îndeplinirea atribuțiilor autorităților publice¹⁰. Alte acte legislative se referă la interesul public sau general, fără a-l defini, dar evocând, în funcție de contextul specific, activități de interes general. De exemplu, Legea nr. 2019 din 2015 privind economia socială definește drept activități de interes general "orice activitate în domeniul economic, cultural, artistic, social, educațional, științific, al sănătății, sportului, locuinței, protecției mediului, păstrării tradițiilor etc.". Fără a fi în contradicție, toate aceste texte conturează o anumită imagine a interesului public, dar fiecare o face folosind un limbaj diferit.

În contextul studiului nostru și având în vedere responsabilitatea profesiei de auditor față de interesul public, merită reamintit sensul dat de Codul de conduită

¹ Yvonne MULLER (2016): "RSE et intérêt social" în *La RSE saisie par le droit. Perspectives internes et internationales*. Ed. A. Pedone, p. 227.

² *Ibidem*, p. 228.

³ Termenul "societate" este utilizat aici pentru a se referi la entitatea juridică constituită de întreprindere.

⁴ *Ibidem*, p. 228.

⁵ *Ibidem*, p. 230.

⁶ Constituția României (2003), art. 135, alin. 2, lit. b și d.

⁷ Clipa, C., (2019), "Noțiunea de interes public, între definiții juridice și speculații economice", *Revista Română de Drept Privat nr. 1/2019*

⁸ Codul civil (2009), actualizat, art. 602.

⁹ *Idem*, art. 187.

¹⁰ Legea 554/2004 privind contenciosul administrativ, art. 2, § 1, lit. r.

etică a auditorilor financiari din România, potrivit căruia interesul public este un bun comun: "binele comunității de persoane și instituții pe care un auditor financiar îl deservește"¹.

În concluzie, în cazul în care informațiile financiare și de durabilitate publicate de întreprinderi sunt similare unui "bun public" în sensul lui E. Ostrom², s-ar fi putut crede, în mod logic, că controlul acestor informații ar trebui încredințat unei "Curți de Conturi pentru întreprinderi", responsabilă cu apărarea interesului public, la fel ca și Curțile de Conturi responsabile pentru organizațiile publice. Dar nicio țară nu a adoptat această soluție în favoarea unei forme hibride de apărare a interesului public. Asociații sau acționarii sunt liberi să aleagă un auditor de pe piață, îl pot pune în concurență și pot lansa licitații, dar acesta trebuie să fie membru al unei profesii reglementate, sub supravegherea autorităților publice. Principala diferență față de Curtea de conturi este că aceasta din urmă deține un monopol, are competențe jurisdicționale (în Franța, dar nu și în România) și intervențiile sale sunt gratuite pentru entitatea auditată. Din acest motiv, la care se adaugă greutatea istoriei, modelul Curții de Conturi nu poate fi transpus în sectorul privat.

Această soluție hibridă, care combină libertatea pieței și utilizarea unei profesii reglementate, este un răspuns de compromis la o cerință paradoxală: auditorul trebuie să apere interesul public, chiar dacă este numit și plătit de clientul său. Arthur Andersen, cea mai mare firmă de audit din lume, a fost implicată în anul 2001 în falimentul unuia dintre marii săi clienți, Enron, pentru că se făcuse vinovată de o contabilitate prea creativă și a suferit o asemenea atingere a reputației sale, încât a dispărut în câteva luni³. Reputația unui auditor este principalul său activ.

¹ Codul privind conduita etică a auditorilor financiari, p. 8, [http://www.evcont-audit.ro ' uploads ' consultat la 20 martie 2024](http://www.evcont-audit.ro/uploads/consultat%20la%20martie%202024)

² Cf.: Burlaud, A. & Pérez, R., (2012), "La comptabilité est-elle un "bien commun?", *Comptabilité, société, politique. Mélanges en l'honneur du professeur Bernard Colasse, Paris*, Economica, pp. 216 - 233.

³ Cf. Colasse, B., (2012), *Les fondements de la comptabilité*. Paris, Éditions La Découverte, pp. 101-104. A se vedea, de asemenea: Sauviat, C., (2003), "Deux professions dans la tourmente : l'audit et l'analyse financière", *Actes de la*

2.3.2. Ce echilibru ar trebui găsit între aplicarea standardelor și judecata profesională?

Cu alte cuvinte, ar trebui să ascultăm sau să gândim? Astfel pusă, întrebarea cere un răspuns simplu. Dar nu este așa⁴.

Să comparăm două afirmații:

„Orice persoană fizică sau juridică care este comerciant **trebuie să înregistreze** în contabilitate toate mișcărilor care afectează activele și pasivele afacerii sale.”⁵

și

„Obiectivul raportării financiare cu scop general este de a furniza (...) informații **utile** investitorilor actuali și potențiali, împrumutătorilor și altor creditori în luarea deciziilor (...)”⁶

Putem vedea că ne aflăm în două lumi diferite, cu două concepții opuse despre lege. Prima, întărită de legitimitatea conferită de sursa sa, votul Parlamentului, nu trebuie să justifice alegerile făcute. Legea este prescriptivă. Cea de-a doua, a cărei legitimitate poate fi contestată⁷, este justificată de utilitatea sa. Legea fiind interpretabilă, va trebui desemnată o autoritate a cărei **apreciere profesională** va permite luarea unei decizii. În ecosistemul standardelor internaționale de contabilitate, acesta va fi, desigur, *profesionistul contabil*. Intervenția sa va fi cu atât mai decisivă cu cât IASB a optat în mod clar pentru o standardizare bazată pe principii, care trebuie deci interpretată, în opoziție cu o standardizare bazată pe reguli.

Ce este raționamentul profesional? Este o "operațiune care constă în formarea unei opinii, în cazurile în care nu se pot obține cunoștințe sigure"⁸. Mai precis, în contextul

recherche en sciences sociales, volumes 1-2, n° 146-147, pp. 21-41.

⁴ Acest § 2.3.2 preia unele idei din Burlaud, A. & Niculescu, M., (2016), "Un drept contabil care face apel la raționamentul profesional: o amenințare sau o oportunitate pentru profesia contabilă?", *Audit Financiar* nr. 144, decembrie, pp. 1267 - 1276.

⁵ Codul comercial francez, art. 123-12.

⁶ IFRS, Cadrul conceptual, § 1.2.

⁷ A se vedea pe această temă: Burlaud, A. & Colasse, B. (2010): "Standardizarea contabilă economică: reîntoarcerea politicii?" în *Audit Financiar*, ianuarie, p. 3-11 și februarie, p. 10-15.

⁸ Lalande, A., (1983): *Vocabulaire technique et critique de la philosophie*, Paris, PUF, p. 548. A se vedea, de asemenea, și: Burlaud, A. & Niculescu, M. (2016), "Un drept contabil care face apel la raționamentul profesional: o amenințare sau o

profesiei contabile, poate fi definit după cum urmează: "Capacitatea unui membru al unei profesii de a evalua o situație fără a cunoaște cu certitudine toate elementele acesteia și de a alege o linie de acțiune acceptabilă atunci când standardele profesionale permit o marjă de manevră. (...) Exercițiul raționamentului profesional presupune ca membrul profesiei să facă o analiză obiectivă și prudentă, bazată pe experiența și cunoștințele sale (inclusiv pe cunoașterea propriilor limite) și pe conștientizarea responsabilității sale față de cei care suportă consecințele."¹

În centrul acestor două definiții se află incertitudinea, care reprezintă o amenințare atât pentru cel care întocmește conturile, cât și pentru auditor. Profesionalul contabil trebuie să facă previziuni (de exemplu, calcularea valorii actualizate a fluxurilor de numerar viitoare), să traducă intenții (de exemplu, clasificarea titlurilor de valoare ca investiții în capitaluri proprii sau ca investiții pentru depreciere) și să evalueze riscurile (de exemplu, calcularea unui provizion), cu alte cuvinte, să ofere o imagine simplificată, dar "adevărată și corectă" a unei realități care este cunoscută doar incomplet și cu incertitudini.

Dacă incertitudinea se referă la contextul acțiunii, ea se referă și la rezultatul judecății făcute de profesionist. În domeniul juridic, de exemplu, deciziile nu sunt niciodată perfect previzibile și, prin urmare, implică, în general, o procedură de apel. Dar, deși există un element personal în hotărâre, judecata personală nu trebuie confundată cu judecata (raționamentul) profesională. Prima este mai liberă decât cea din urmă, care se bazează pe un set de reguli și standarde adoptate de o profesie. Incertitudinea este redusă de presiunea socială. "Suntem conștienți de faptul că nu suntem stăpâni pe propriile noastre judecăți; că suntem legați și constrânși. Conștiința publică este cea care ne obligă."²

Mai precis, în ceea ce privește auditorii, conceptul de raționament profesional este menționat de 14 ori în Codul de etică pentru profesioniștii contabili al Consiliului internațional pentru standarde de etică a contabililor (IESBA). În Principiile fundamentale (§ 120-1), în partea

privind obiectivitatea, se afirmă: "Principiul obiectivității impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a nu permite ca prejudecățile, conflictele de interese sau influențele nejustificate ale unor terțe părți să le compromită judecata profesională".

Directiva privind auditul nu utilizează conceptul de raționament profesional, dar îl abordează implicit în legătură cu independența. "Statele membre se asigură că auditorul legal sau firma de audit documentează în dosarele de audit toate amenințările semnificative la adresa independenței sale, precum și măsurile de protecție aplicate pentru a reduce acele amenințări."³ Raționamentul profesional necesită, de asemenea, competență tehnică. "Statele membre se asigură că toți auditorii statuari și toate firmele de audit sunt obligate să respecte principiile etice care ar trebui să guverneze cel puțin funcția lor de interes public, integritatea și obiectivitatea lor, precum și competența profesională și diligența cuvenită."⁴

În Franța, în conformitate cu Codul deontologic al auditorilor statuari⁵, auditorii "pot accepta sau continua o misiune de audit statutar numai dacă pot justifica faptul că judecata lor profesională, exprimarea opiniei lor sau îndeplinirea misiunii lor nu sunt afectate". Codul de conduită etică pentru auditorii financiari din România prevede că auditorul trebuie să "poseze competențe specifice, obținute prin formare și educație" și să "adere la un cod comun de valori și conduită. ... El trebuie să presteze servicii profesionale cu atenția, competența și conștiința cuvenite și are datoria permanentă de a-și menține cunoștințele și abilitățile profesionale la nivelul necesar pentru a se asigura că un client sau un angajator primește un serviciu profesional competent, bazat pe cele mai recente practici, legislație și tehnici".⁶

Dacă raționamentul profesional a devenit atât de important, o sursă de prestigiu și putere, dar și o sursă de risc pentru auditori, acest lucru se datorează dezvoltării dreptului contabil. Fiind produs în mare parte de profesioniști, aplicat de profesioniști, inaccesibil publicului larg din cauza naturii tehnice a subiectelor abordate și autonom, este logic ca acest tip de drept să acorde

oportunitate pentru profesia contabilă?" *Audit Financiar* nr. 144, decembrie, pp. 1267 - 1276.

¹ Ménard, L. et al. (2004), *Dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière*. CICA, OEC, CNCC, IRE, p. 931.

² Durkheim, E., (1911): *Jugement de valeur et jugement de réalité*. <http://kieranhealy.org/files/misc/durkheim-jugements-text.pdf>, p. 6.

³ Directiva privind auditul, articolul 22 alineatul (3).

⁴ *Ibidem*, art. 21, § 1.

⁵ Anexa 8-1 din Cartea VIII a Codului comercial francez, partea reglementară, art. 19-II.

⁶ Codul privind conduita etică a auditorilor financiari, p. 8 și 10, <http://www.evcont-audit.ro> ' uploads ' consultat la 20 ianuarie 2024.

raționamentului profesional un loc de privilegiat în procesele de implementare și interpretare. În plus, raționamentul profesional permite ca o lege globală să se adapteze la situațiile locale, să dea formă unei necesare *glocalizări* (globalizare + localizare).

Asistăm, așadar, la dezvoltarea unei forme de "autogestiune juridică", de autoreglementare și de autodisciplină sub egida unor organizații profesionale care cooperează cu statele, dar le domină pe acestea în materie tehnică. Suveranitatea este partajată, "ceea ce implică o contradicție în termeni"¹. În absența legitimității politice, IFAC și IASB au dobândit o legitimitate de fond (controlul asupra conținutului tehnic al standardelor) și o legitimitate procedurală (dreptul de a face observații asupra proiectelor de standarde)². Tot ceea ce rămâne este ca legiuitorii să valideze standardele și, dacă este necesar, să utilizeze puterile coercitive ale guvernelor pentru a le aplica. Acesta a fost cazul adoptării IFRS prin articolul 4 din Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 din 19 iulie 2002 *privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate* și al adoptării Standardelor Internaționale de Audit (ISA) prin articolul 26 din Directiva 2006/43/CE din 17 mai 2006 *privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate*.

Cum poate influența posibilitatea de a exercita raționamentul profesional asupra *expectation gap*? Răspunsul nu este simplu.

Pe de o parte, extinderea domeniului lăsat la aprecierea și judecata auditorului este necesară din cauza reglementărilor din ce în ce mai complexe. Dacă un drept contabil prescriptiv, alcătuit din reguli simple și generale, cum ar fi Planul general de conturi în Franța sau, în România, Planul general de conturi, corespunde perfect nevoilor milioanele de TPE și IMM-uri, în ceea ce privește grupurile multinaționale, complexitatea construcțiilor juridice și a produselor financiare, precum și faptul că acestea sunt prezente în mai multe jurisdicții, impun o standardizare bazată pe principii comune care trebuie aplicate la nivel local, pe bază de raționament. Aici intervine judecata profesională. Aceasta reduce *expectation gap* prin căutarea unui răspuns relevant la o anumită situație. Substanța *mai presus de formă*, *substance over form*. Această abordare are susținătorii săi: ea sporește valoarea profesiei contabile, care poate

astfel să demonstreze o competență pentru care deține un monopol.

Pe de altă parte, a răspunde la *expectation gap* prin căutarea relevanței mai degrabă decât a regularității, adică a conformității cu o regulă, este o sursă de risc de care profesia caută să se protejeze. În acest scop, aceasta standardizează procedurile pentru a transforma o obligație de rezultat, care deschide calea spre litigii, într-o obligație de mijloace, care poate fi mai ușor de îndeplinit urmând o abordare de audit general acceptată, în conformitate cu "bunele practici". Sarcina probei este astfel mai ușor de îndeplinit. Raportul auditorului, care este, de asemenea, standardizat, oferă toate protecțiile posibile, făcând referire la "asigurare limitată", cel mai mic nivel de certificare, sau la "asigurare rezonabilă"³, cel mai înalt nivel de certificare, ceea ce nu face nimic pentru a liniști publicul, care caută o asigurare totală imposibilă, mărinde astfel *expectation gap*.

Prin urmare, auditorul se confruntă din nou cu un îndemn paradoxal: să satisfacă o cerință socială, acordând prioritate relevanței, un concept vag și subiectiv care este adesea menționat⁴, dar niciodată definit în mod operațional în dreptul contabil internațional, sau să-și limiteze răspunderea civilă și penală protejându-se prin proceduri cât mai standardizate și prin angajamente foarte vagi în ceea ce privește rezultatele, cum ar fi asigurarea limitată sau rezonabilă. Găsirea echilibrului corect este o chestiune de apreciere profesională.

2.3.3. Auditul între autoreglementare și legiuitor?

O reflecție privind autoreglementarea, în opoziție cu reglementarea de către autoritățile publice, necesită în prealabil o lămurire a vocabularului.

Majoritatea autorilor vorbesc despre autoreglare (*autoréglementation*, în franceză). Dicționarul Academiei Franceze definește reglarea (*regulation*) astfel: "Acțiunea de a controla și de a corecta datele variabile ale unui

³ A se vedea definiția acestor doi termeni în: International Auditing and Assurance Standards Board, (2022), *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, p. 11, <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-10/IAASB-2022-Handbook-Volume-1.pdf>.

⁴ Cuvântul "relevant" sau "pertinent" apare de 95 de ori în cadrul conceptual al IFRS. Cf: Burlaud, A. & Niculescu, M. (2015), "Informația nefinanciară: o perspectivă europeană". *Audit Financiar*, iunie, pp. 102-112.

¹ Frydman, B. (2000), "Le droit, de la modernité à la postmodernité". *Réseaux*, nr. 88-90, p. 71.

² Cf. pe această temă: Burlaud, A. & Colasse, B., *op. cit.*

sistem sau ale unui fenomen pentru a le alinia la o normă, pentru a le menține valoarea de echilibru (...) Prin extensie: controlul unei activități sau al unui sistem complex cu scopul de a asigura buna funcționare și de a orienta dezvoltarea acestuia (în această utilizare, reglementarea se opune reglementării din legislație, care este generală, prealabilă, impersonală și permanentă). O autoritate de reglementare este una dintre instituțiile însărcinate de stat cu sarcina de a asigura acest control"¹. Dictionarul limbii române definește astfel reglarea: "a realiza sau a reface starea unui sistem tehnic ale cărui mărimi caracteristice s-au abătut de la anumite condiții".

Aceleași dicționare definesc autoreglarea astfel: "Reglarea unei mașini sau a unei funcții fără intervenție exterioară. Autoreglarea tensiunii arteriale"(fr.), respectiv "proprietatea unui sistem biologic, cibernetic de a recepționa informația, de a o transmite elementelor sistemului și de a selecționa răspunsul cel mai adecvat"(ro). Alain Rey preciza că: "Noțiunea de autoreglare corespunde principiului termostatului și al mașinilor cibernetică".² Prin urmare, trebuie să facem distincția între reglare și reglementare.

În Franța, în limbajul cotidian, termenul *autorégulation* este folosit de obicei pentru a se referi la autoreglementare, dar aceasta este o traducere deficitară a *self regulation*, adică a reglementării produse de auditori pentru auditori. Prin urmare, în continuare vom utiliza termenul de autoreglementare, termen folosit curent în limbajul economic și juridic din România.

Întrebarea care se pune acum este cine ar trebui să decidă regulile care guvernează practica auditorilor. Există două modele opuse: fie autoreglementarea, fie reglementarea de către reprezentanții interesului public.

Din punct de vedere istoric, tradiția anglo-saxonă corespunde primului model. În Regatul Unit, de exemplu, o cartă regală delegă organismelor profesionale sarcina de a organiza profesia de contabilitate în sens larg, *chartered accountants*, care-și asumă prerogative regaliene, în esență de producere de standarde, puteri disciplinare, precum și de activități precum formarea inițială și continuă. Desigur, acest model are avantajele sale. Producerea standardelor de audit necesită competențe tehnice specializate pe care numai profesioniștii le pot avea. Aceștia au o legitimitate

substanțială pentru a transpune "bunele practici" în standarde. Există însă un avertisment major: posibilitatea unui conflict de interese real sau aparent. Nu este o organizație profesională mai preocupată de interesele membrilor săi decât de interesul public?

Europa continentală are o tradiție mai centralizată și încredințează organizațiilor profesionale doar funcțiile de conducere și de apărare a profesiei, în timp ce stabilirea standardelor și formarea inițială rămân, în general, prerogativa statului.³ Acesta este cazul în Franța, cu *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)*, creată în 1969 sub supravegherea Ministerului Justiției, și în România, cu Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), sub supravegherea Ministerului de Finanțe⁴. Acest model are, de asemenea, avantajele sale: standardele emană de la o reprezentare a națiunii și, prin urmare, sunt mai în măsură să satisfacă interesul public și să reducă *expectation gap*. Legitimitatea politică este incontestabilă, ceea ce în materie juridică nu este neglijabil. Reversul medaliei este că natura tehnică a profesiei este mai greu de înțeles. O legitimitate substanțială poate lipsi atunci când decizia este luată de nespecialiști.

Pe plan internațional, lucrurile sunt mai complicate. IFAC, organizația profesională globală de drept privat, prin intermediul IAASB pentru standardele de audit și prin intermediul IESBA pentru standardele etice, produce standarde care sunt destinate să fie adoptate de toate țările din lume, dar nu are putere obligatorie. Avem de-a face aici cu modelul anglo-saxon de stabilire a standardelor de către profesioniștii pentru profesioniști. Nici nu se putea altfel, deoarece nu există o organizație supranațională cu competențe în acest domeniu și cu putere de constrângere.

Uniunea Europeană, conform tradiției europene continentale, reglementează profesia de auditor și misiunile de audit prin intermediul unor directive, Directiva privind auditul și Directiva privind durabilitatea. Cu toate acestea, în ceea ce privește detaliile operaționale, Directiva privind auditul face trimitere la Standardele

³ În ceea ce privește formarea inițială, statul delegă, în general, această activitate universităților.

⁴ Cf. *Accountancy Europe, (2019), Organizarea supravegherii publice a profesiei de auditor în Europa. Starea de fapt după punerea în aplicare a reformei auditului din 2014. Rezultatele sondajului*, p. 30 și 70. https://accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/2022/12/180319_Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2018-survey-update-.pdf.

¹ <https://dictionnaire-academie.fr/article/A9R1374>

² Rey, A., (dir), (2000), *Dictionnaire historique de la langue française*, Paris, Dictionnaires Le Robert, p. 1881.

internaționale de audit (ISA) ale IAASB, care au astfel forță de lege în cele 27 de țări ale Uniunii Europene.

În practică, putem observa că cele două modele nu există într-o stare "pură".

În Franța, proiectele de standarde de audit sunt elaborate în cadrul H2A de către membrii profesioniști ai CNCC care au competențe tehnice și experiență în domeniu. Acestea se bazează în mare măsură pe ISA, așa cum prevede Directiva privind auditul. Această primă etapă a procesului de stabilire a standardelor se bazează pe modelul anglo-saxon. Totuși, aceste proiecte trebuie să fie apoi aprobate printr-un decret al ministrului justiției pentru a dobândi forță de lege. Acest lucru dă naștere unui model hibrid, care combină legitimitatea de fond și cea politică. *Expectation gap* ar trebui astfel redusă la minimum.

În România, Camera Auditorilor Financiari adoptă standardele internaționale de audit și emite, cu aprobarea Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS), ghiduri și îndrumări în domeniul auditului statutar cu privire la standardele internaționale de audit¹.

Acest model hibrid s-a impus treptat în cadrul organizațiilor profesionale internaționale în urma scandalului Enron, a crizei de încredere care a urmat și a prăbușirii Arthur Andersen. Reputația firmelor de audit a fost pusă serios sub semnul întrebării, iar independența acestora a fost contestată. Prin urmare, a existat o nevoie urgentă de a face față criticilor ascuțite la adresa *autoreglementării*, care a fost responsabilă de o creștere a *expectation gap*. Profesia era în pericol. Prin urmare, René Ricol, președintele IFAC, a schimbat radical guvernanta profesiei prin crearea, în 2005, a unui organism de supraveghere independent, *Public Interest Oversight Board* (PIOB), care era preocupat mai mult de investitori decât de auditori, pentru a acționa ca o contraputere la IAASB și IESBA. Ulterior, în 2024, IFAC a creat un *Consiliu consultativ al părților interesate* (*Stakeholder Advisory Council* - SAC) pentru a aduce o perspectivă multipartită asupra auditului și a standardelor etice. Preocupările sociale și de mediu au parcurs un drum lung.

În Europa, Directiva privind auditul din 2006 a impus "sisteme independente de asigurare a calității pentru auditorii legali și firmele de audit care fac obiectul supravegherii publice".² Accountancy Europe, o

¹ OUG nr. 75/1999, republicată, privind activitatea de audit financiar, Art. 5 alin. 6 lit. h) și lit. i)

² Art. 29, § 1-a.

organizație profesională europeană, a publicat în 2019 un studiu care descrie mecanismele de supraveghere publică din 23 de țări europene³.

Franța a anticipat Directiva privind auditul prin introducerea în Legea privind securitatea financiară din 1 august 2003 a unui articol care creează o autoritate publică independentă, H3C.

În concluzie, în timp ce modelul hibrid conceput pentru a reduce *expectation gap* prin combinarea expertizei tehnice și a interesului public a câștigat teren, rămâne de văzut dacă este vorba de o guvernanta pur formală a ecosistemului sau de un adevărat instrument în serviciul tuturor părților interesate. Vor avea autoritățile de supraveghere timpul și resursele umane necesare pentru a influența opțiunile pregătite și examinate de marile cabinete globale?

2.3.4. Auditorul între răspunsul la cererea socială și controlul riscurilor?

Societățile ale căror acțiuni sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată sunt obligate să publice o anumită cantitate de informații: situațiile financiare, raportul de gestiune, inclusiv raportul de durabilitate începând din 2025, și raportul auditorului (auditorilor) statutar(i). După cum am spus deja, aceste informații reprezintă un "bun public" în sensul lui E. Ostrom, care presupune două lucruri⁴:

- nicio posibilitate de excludere: informațiile sunt disponibile în mod liber pentru toți;
- absența rivalității în utilizare: întrucât nu există nicio limită în ceea ce privește difuzarea informațiilor, faptul că un utilizator le primește nu poate împiedica un alt utilizator să le primească și el.

Întrucât raportul auditorului nu este o informație rezervată unui număr restrâns de persoane, cum ar fi acționarii, acesta trebuie să satisfacă nevoile unei game largi de utilizatori. Dar cererea socială nu poate fi exprimată direct. Ea rezultă dintr-un consens în cadrul unei jurisdicții la un moment dat, pe care legiuitorul îl transpune în obligații legale care precizează lista a ceea ce trebuie făcut public și, prin urmare, auditat. Teoretic, nu ar trebui să existe *expectation gap*, în afară de solicitările individuale care nu sunt acoperite de informațiile legale, la care auditorul nu

³ A se vedea Accountancy Europe, *op. cit.*

⁴ A se vedea Burlaud & Pérez, *op. cit.* p. 223.

poate răspunde și, din punct de vedere legal, nu este obligat să răspundă, deoarece este obligat să respecte secretul profesional.

Aceste solicitări individuale pot include solicitări din partea clienților auditorului, care pot cere ca o rezervă făcută de auditor să nu fie inclusă în raportul final. Având în vedere că auditorul este numit și remunerat de clientul său, are această posibilitate de a se opune unei astfel de cereri? Teoretic, da. Cu toate acestea, în practică, situația poate fi mai complicată, în special dacă solicitarea se referă la o chestiune care poate fi discutată. De asemenea, poate fi vorba de o motivație ce s-ar putea justifica: ar trebui să se ascundă pierderile pentru a obține un împrumut și a salva compania și locurile de muncă sau ar trebui exprimate rezerve care vor condamna inevitabil compania? De asemenea, cererea poate proveni de la un acționar important care dorește să obțină informații în afara sălii de consiliu. În acest caz, avem de-a face cu o *expectation gap* cauzată de interese speciale. Răspunzând favorabil la astfel de solicitări, auditorul își asumă un risc civil și penal: tratament inegal al acționarilor, interferență în gestiune, încălcarea secretului profesional, complicitate la prezentarea de conturi false, complicitate la fraudă fiscală și alte infracțiuni.

Pot exista, de asemenea, *lacune "colective" în așteptări* pe care legiuitorul nu a putut sau nu a vrut să le umple. De exemplu, înainte ca raportarea privind dezvoltarea durabilă să devină o obligație legală, exista deja o cerere socială pentru informații de această natură. Compania nu era obligată să publice ceea ce ar fi fost dorit de unele dintre părțile interesate, cum ar fi ONG-urile sau sindicatele angajaților. Dacă aceste informații erau prezentate în afara raportului de gestiune, auditorul nu era obligat să le verifice și, eventual, să le certifice, neasumându-și astfel niciun risc.

În concluzie, constatăm că auditorul contribuie la producerea unui "bun public", creator de încredere, o componentă esențială a funcționării economiei, dar că nu poate răspunde decât la cererea întregii sau a unei părți a societății în cadrul legal, fără a-și asuma un risc care poate fi semnificativ.

3. *Expectation gap*: modalități și mijloace de reducere

3.1. Auditorii pot fi credibili numai dacă sunt independenți

Tema independenței a fost deja abordată, dar trebuie să fie explorată mai în profunzime. Vom analiza apoi

modalitățile de instituționalizare a independenței auditorilor, astfel încât eroismul să nu fie singurul recurs pentru evitarea sau rezolvarea dilemelor etice.

3.1.1. Ce este independența?

Numeroase scandaluri au fost puse pe seama lipsei de independență a auditorilor, cele mai notorii din istoria recentă fiind prăbușirea Enron și căderea Arthur Andersen, menționate mai sus. Nu există nicio dezbatere cu privire la necesitatea ca auditorii să fie independenți. Dar independența trebuie definită.

Se face o distincție între independența de spirit sau independența fundamentală și independența de facto sau formală sau independența în aparență. Codul de etică al IESBA oferă următoarea definiție: "Independența acoperă:

- Independența de spirit: starea de spirit care îi permite profesionistului să exprime o concluzie fără a fi afectat de influențe susceptibile de a-i compromite judecata profesională, permițându-i astfel să acționeze cu integritate și să dea dovadă de obiectivitate și spirit critic.
- Independența în aparență: necesitatea de a evita faptele și circumstanțele care ar fi atât de semnificative încât o terță parte rezonabilă și informată, evaluând toate faptele și circumstanțele specifice, ar considera că integritatea, obiectivitatea sau gândirea critică a unei firme sau a unui membru al echipei de audit au fost compromise".¹

Unele jurisdicții preferă independența formală, care este mai ușor de calificat. Tot ce trebuie să faceți este să enumerați incompatibilitățile. Astfel, de exemplu, nu puteți fi auditor al afacerii soțului sau copilului dumneavoastră, așa cum este definit de Codul civil. Dar independența formală ignoră, de exemplu, legăturile de prietenie, care pot fi la fel de puternice ca și legăturile de familie. Unde începe prietenia, unde se termină? Independența de spirit este, evident, ceea ce contează, dar perimetrul său nu este același cu cel al independenței formale.

În Franța, Codul deontologic al auditorilor statutare definește independența după cum urmează: "Auditorii statutare trebuie să fie independenți față de persoana sau entitatea careia îi furnizează o misiune sau un serviciu. De

¹ IESBA (2009), *Codul de etică pentru contabilii profesioniști*, § 290-6.

asemenea, ei trebuie să evite să se plaseze într-o situație care ar putea fi percepută ca compromițând îndeplinirea imparțială a misiunii sau a serviciului lor. Aceste cerințe se aplică pe întreaga durată a misiunii sau serviciului, atât atunci când acesta este executat, cât și atunci când nu este executat."¹

În România, Codul de conduită etică pentru auditorii financiari face referire la independența raționamentului și independența în aparență, ale căror definiții sunt identice cu cele date de IESB.²

3.1.2. Independența necesită competențe

Competențele profesionale pot fi o protecție împotriva riscurilor de pierdere a independenței. Acestea pot fi tehnice și științifice sau pot fi legate de atitudini care au un impact asupra independenței și, prin urmare, sunt descrise în majoritatea standardelor de formare a auditorilor.

3.1.2.1. Competențe tehnice și științifice

La fel ca în cazul tuturor profesiilor reglementate, având în vedere că acestea îndeplinesc funcții de serviciu public (medici, arhitecți, experți contabili, auditori statutar etc.) și că asimetria informațiilor nu permite funcționarea normală a reglării de către piață (clientul nu dispune de cunoștințele tehnice și științifice necesare pentru a evalua calitatea serviciului furnizat de profesionist), autoritatea de reglementare prevede că accesul la profesie este rezervat persoanelor care au trecut un test de cunoștințe.

IESB a publicat Standardele internaționale de educație contabilă (IES).³

În 1984, Uniunea Europeană a publicat cea de-a 8-a Directivă privind auditul statutar, care prevede că auditorii trebuie să urmeze o formare teoretică, practică și continuă. Această cerință este prevăzută în prezent la articolele 10-13 din Directiva privind auditul în vigoare, în prezent. În funcție de țară, această obligație poate lua

diferite forme: examene delegate organizațiilor profesionale, conform unui model mai degrabă liberal (Irlanda, pe modelul Marii Britanii sau al Statelor Unite), delegate universităților (Germania, Italia, Spania) sau organizate conform unui model hibrid care combină diplome naționale organizate de stat și diplome universitare considerate echivalente (Franța, România).

Directiva privind durabilitatea (CSRD), prin extinderea auditului la raportarea privind durabilitatea, a completat articolele 6 și 8 din Directiva privind auditul. "Pentru ca auditorul statutar să fie autorizat să efectueze, de asemenea, asigurarea durabilității, examenul de competență profesională menționat la articolul 6 trebuie să asigure nivelul necesar de cunoștințe teoretice în domeniile relevante pentru asigurarea sustenabilității și capacitatea de a aplica aceste cunoștințe în practică. Cel puțin o parte din acest examen se face în scris". La articolul 8 se adaugă următorul alineat: "Pentru ca auditorul statutar să fie autorizat să efectueze și asigurarea sustenabilității, examenul privind cunoștințele teoretice menționat la alineatul (1) trebuie să acopere, de asemenea, cel puțin următoarele domenii: a) exigențele legale și standardele privind elaborarea informațiilor anuale și consolidate privind durabilitatea; b) analiza de durabilitate; c) procedurile de due diligence în ceea ce privește aspectele legate de durabilitate; d) cerințele legale și standardele de asigurare a informațiilor privind durabilitatea menționate la articolul 26 bis."

Aceste garanții de expertiză tehnică și științifică sunt de natură să reducă *expectation gap*.

3.1.2.2. Gândirea critică și exercitarea raționamentului profesional

Am discutat deja mai sus despre raționamentului profesional, § 2.3.2. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Educație îl definește după cum urmează: "raționamentul profesional implică aplicarea educației, cunoștințelor, competențelor și experienței profesionale relevante în funcție de fapte și circumstanțe, inclusiv de natura și amploarea activităților profesionale specifice, precum și de interesele și relațiile implicate".⁴ Raționamentul profesional trebuie să se bazeze pe gândirea critică.

IAESB definește scepticismul profesional ca fiind "o atitudine care include o minte investigativă, atentă la

¹ Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes (Code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes) (anexa 8-1 la Livre VIII du Code de commerce français, partie réglementaire) (2020), art. 5.

² Codul privind conduita etică a auditorilor financiari, p. 5, [http://www.evcont-audit.ro/uploads/consultat la 20 ianuarie 2024](http://www.evcont-audit.ro/uploads/consultat%20la%20ianuarie%202024)

³ Consiliul pentru standarde internaționale de educație contabilă (2019), *Handbook of International Education Pronouncements*.

⁴ *Ibidem*, p. 145, tradus de autori.

condițiile care pot indica o posibilă inexactitate datorată erorii sau fraudei și un ochi critic pentru evaluarea dovezilor"¹. *Scepticismul profesional* este una dintre competențele cerute de *Standardele internaționale de educație ale IAESB*.

În Uniunea Europeană, Directiva privind auditul prevede: "Statele membre se asigură că, atunci când efectuează audituri legale, auditorul legal sau firma de audit exercită scepticismul profesional în orice moment pe parcursul auditului, recunoscând posibilitatea unor denaturări semnificative datorate unor fapte sau comportamente necorespunzătoare, inclusiv fraude sau erori, indiferent de experiența anterioară privind onestitatea și integritatea conducerii entității auditate și a celor însărcinați cu guvernarea acesteia. Auditorul statutar sau firma de audit își exercită scepticismul profesional în orice moment, în special atunci când examinează estimările conducerii privind valorile juste, deprecierea activelor, provizioanele și fluxurile de numerar viitoare care sunt relevante pentru opinia privind continuitatea activității"².

În Franța, Codul deontologic al auditorilor statutari dedică articolul 6 problemei spiritului critic: "În exercitarea activității sale profesionale, auditorul statutar adoptă o atitudine caracterizată de gândire critică". Articolul 23, referitor la desfășurarea misiunii, prevede: "Auditorul statutar (...) trebuie să fie atent la inexactitățile semnificative datorate erorii sau fraudei și trebuie să evalueze în mod critic dovezile de audit pe care se bazează opinia de audit".

Gândirea critică și raționamentul profesional contribuie la identificarea situațiilor riscante din punctul de vedere al independenței auditorului și, astfel, la reducerea *expectation gap*.

3.2. Mecanisme instituționale pentru garantarea independenței auditorilor

Competențele tehnice și științifice și un cod de etică nu sunt suficiente pentru a garanta independența unui auditor. Mecanismele instituționale și guvernarea profesiei în ansamblu trebuie să completeze aceste reglementări pentru a consolida încrederea publicului, care este, în mod constant, amenințată.

¹ *Ibidem*.

² Art. 21.

3.2.1. Numirea auditorilor

Auditorii sunt numiți sau re-numiți de către adunarea generală a acționarilor sau a asociaților. Cu alte cuvinte, decizia este luată doar de cei care contribuie la capitalul social. În practică, conducerea și consiliul de administrație sunt cei care fac o propunere membrilor adunării generale, care, în general, aprobă propunerea în absența unor informații care să permită formularea unei contrapropuneri. În companiile mari, este aproape normal să se lanseze o cerere de oferte pentru a exercita presiuni asupra onorariilor auditorilor.

Prin urmare, independența auditorului poate fi pusă sub semnul întrebării în cazul în care acesta poate fi un «obligat» conducerii societății.

Acest risc este atenuat prin două măsuri:

- ✓ existența standardelor de audit³ care limitează riscul ca auditorul să nu efectueze anumite controale sau să limiteze domeniul de aplicare a acestora pentru a menține un anumit nivel de rentabilitate a misiunii, eventual cu complicitatea conducerii clientului;
- ✓ durata mandatului. Acest lucru variază de la o jurisdicție la alta, uneori în funcție de mărimea societății sau de faptul că aceasta emite sau nu valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată. În Franța, durata mandatului este de șase ani⁴ și nu poate fi reziliat de către societate. Contestarea de către societate a auditorului statutar sau cererea de revizuire a auditorului statutar trebuie să facă obiectul unei hotărâri judecătorești. Această protecție importantă asigură o independență puternică. În România, durata mandatului este aliniată la dispozițiile Regulamentului (UE) nr. 537/2014 din 16 aprilie 2014 privind cerințele specifice pentru auditul statutar al entităților de interes public, care prevede la articolul 17 că "Nici angajamentul inițial al unui anumit auditor statutar sau al unei anumite firme de audit, nici angajamentul respectiv combinat cu orice angajament reînnoit, nu poate dura în total mai mult de zece ani". Legea românească privind auditul statutar prevede posibilitatea prelungirii la 10 ani, cu o durată maximă

³ Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) (2022), *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (Manualul internațional de management al calității, de audit, de revizuire, de asigurare și de servicii conexe)*.

⁴ Codul comercial francez, art. L821-44.

de 20 de ani, atunci când se desfășoară o procedură de achiziție în conformitate cu articolul 16 alineatele (2)-(5) din Regulamentul (UE) nr. 537/2014.¹

3.2.2. Rotația auditorilor

Pentru a evita reînnoirea aproape automată a auditorilor și riscul unei forme de complicitate cu conducerea societăților cliente, majoritatea țărilor au introdus o cerință de rotație, care este un factor determinant al independenței. La sfârșitul mandatului, auditorii nu vor fi tentați să își "negocieze" reînnoirea, deoarece vor fi obligați să lase locul unui coleg. Deși avantajul este evident, rotația are și un dezavantaj. Noul auditor nu va avea aceleași cunoștințe despre client ca și predecesorul său, ceea ce generează un cost atât pentru auditor (dobândirea de cunoștințe), cât și pentru departamentele contabile și financiare ale clientului (informații care trebuie furnizate).

În general, organizațiile profesionale nu au fost în favoarea introducerii unei obligații de rotație care ar pune membrii profesiei într-o situație de concurență.

Standardele de audit ale IAASB nu se referă la rotația mandatelor. Problema este abordată în Codul de etică al IESBA, care prevede un mandat maxim de 7 ani numai pentru entitățile de interes public. În cazul în care auditorul este o persoană juridică, rotația se aplică doar partenerului responsabil de dosar². Astfel, firma X poate rămâne auditor al societății Y pentru o perioadă nelimitată, cu condiția ca la fiecare 7 ani să se schimbe partenerul semnatar.

Directiva privind auditul preia această dispoziție fără a o preciza cu adevărat. "Pentru a consolida independența auditorilor entităților de interes public, partenerul(partenerii) cheie care auditează astfel de entități ar trebui să se rotească. Pentru a organiza această rotație, statele membre ar trebuie să solicite o schimbare a partenerului (partenerilor) cheie de audit care se ocupă de entitatea auditată, permițând în același timp firmei de audit cu care este (sunt) asociat(ți), ca partenerul(ii) cheie de audit să fie în continuare auditorul legal al entității respective. În cazul în care un stat membru consideră

acest lucru adecvat pentru atingerea obiectivelor urmărite, acel stat membru solicită și schimbarea firmei de audit³.

În Franța, Codul comercial a adoptat aceleași dispoziții, aplicabile doar entităților de interes public și organismelor care fac oferte publice de valori mobiliare, dar precizând că mandatul trebuie să fie de șase mandate consecutive.

După cum se poate observa, principiul rotației este aplicat *la minimum*, deoarece se aplică doar anumitor societăți, iar firmele mari pot păstra mandatele prin rotația partenerilor.

3.2.3. Neamestecul în gestiune și riscul de conflicte de interese

Spre deosebire de practica din țările anglo-saxone, care nu fac distincție între profesiile de expert contabil și auditor statutar, multe țări europene au două organisme profesionale distincte. În Regatul Unit, de exemplu, *chartered accountants* și, în Statele Unite și Canada, *certified public accountants* aparțin aceluiași corp profesional, indiferent dacă sunt consultanți, auditori sau angajați ai unor societăți industriale sau comerciale sau chiar ai unor organizații publice. În Franța, se face distincția între Ordinul experților contabili /*Ordre des experts-comptables* (OEC) și Compania auditorilor financiari/*Compagnie des commissaires aux comptes* (CNCC). În România, avem *Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România* (CECCAR) și *Camera Auditorilor Financiari din România* (CAFR).

Deoarece țările anglo-saxone nu făceau această distincție atât de clar, confuzia între cele două era, fără îndoială, mai frecventă. Încă o dată, falimentele Enron și WorldCom au fost cele care au făcut să se conștientizeze riscurile pe care le implică combinarea activității de audit și de consultanță pentru același client. În Statele Unite, o lege federală, Sarbanes-Oxley Act, adoptată la 25 iulie 2002, a pus capăt acestei practici pentru societățile cotate la bursă.

Codul de etică al IESBA nu a optat pentru o interdicție absolută a funcțiilor duble. "Înainte ca o firmă sau o rețea de firme să accepte un angajament de servicii, altele decât cele de audit, din partea unei entități auditate, firma ar trebui să aplice cadrul conceptual pentru a identifica, evalua și aborda orice amenințări la adresa independenței care ar putea apărea din acel angajament de servicii."⁴

¹ Legea nr. 162/2017 din 6 iulie 2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, art. 71.

² Art. R540.5.

³ Directiva privind auditul, considerentul 26.

⁴ Art. R600.8, tradus de autori.

În această privință, Directiva privind auditul nu este foarte restrictivă. "În cazul verificării proprii activități sau a interesului propriu, atunci când este adecvat să se apere independența auditorului legal sau a firmei de audit, statul membru, și nu auditorul legal sau firma de audit, trebuie să decidă dacă auditorul legal sau firma de audit trebuie să demisioneze sau să se abțină de a accepta o misiune de audit în ceea ce privește clienții săi de audit. Cu toate acestea, nu trebuie să se ajungă la o situație în care statele membre le revine obligația generală de a împiedica auditorii legali sau firmele de audit să presteze pentru clienții lor de audit alte servicii decât cele de audit.¹ Regulamentul (UE) nr. 537/2014 privind cerințele pentru auditul statutar al entităților de interes public este mai specific: "Auditorul statutar sau firma de audit care efectuează auditul statutar al unei entități de interes public sau orice membru al rețelei din care face parte auditorul statutar sau firma de audit nu furnizează, direct sau indirect, entităților auditate, întreprinderii-mamă a acesteia sau întreprinderilor controlate de aceasta în cadrul Uniunii, servicii de non-audit interzise: (urmează o listă de servicii interzise)."²

În Franța, interdicția datează de la crearea companiei comisarilor de conturi prin decretul din 12 august 1969. Codul comercial francez, care include acest decret, este mult mai categoric decât directiva europeană. "Este interzis auditorului statutar să furnizeze persoanei sau entității care l-a însărcinat cu certificarea conturilor sale, sau persoanelor sau entităților care o controlează sau care sunt controlate de aceasta (...), orice consultantă sau orice altă prestare de servicii care nu intră în sfera atribuțiilor direct legate de misiunea auditorului statutar".³

În România, Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar, prevede că, atunci când efectuează un audit statutar, "auditorul sau firma de audit trebuie să ia toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că independența sa nu este afectată de un conflict de interese real sau potențial sau de relații comerciale directe sau indirecte sau de altă natură care implică auditorul financiar sau firma de audit care efectuează auditul și, după caz, rețeaua din care fac

parte (...)".⁴ Legea enumeră douăsprezece amenințări la adresa independenței auditorului, printre care: interese financiare; împrumuturi și garanții; relații de afaceri; relații familiale și personale; angajarea la un client de audit; detașarea temporară a personalului; servicii recente prestate clienților de audit; deținerea unei funcții de conducere sau de director la clientul de audit; prestarea de servicii altele decât cele de audit unui client de audit; politici de recompensă și evaluare; cadouri și ospitalitate; litigii în curs sau iminente.⁵

Limitele impuse cumulului de funcții de consiliere și de audit permit evitarea unui conflict de interese atunci când misiunea de consiliere conduce la concluzii contrare celei rezultate din misiunea de audit și la o responsabilitate sporită din partea auditorului. Interdicția reduce *expectation gap*.

3.2.4. Controlul calității

Scopul controalelor efectuate de organizația profesională sau de organismul său de supraveghere asupra firmelor auditate și a dosarelor clienților este de a se asigura că încrederea acordată auditorilor legali de către piețe, utilizatorii conturilor și toate părțile interesate este justificată.

Standardele IAASB nu se referă la controlul extern al calității dosarelor auditorilor în cadrul unei *evaluări inter pares*.

Uniunea Europeană a introdus controlul extern al calității. "Inspekțiile periodice sunt o modalitate bună de a asigura că auditurile statutare sunt de o calitate ridicată și constantă. Auditorii statutari și firmele de audit ar trebui, prin urmare, să facă obiectul unui sistem de asigurare a calității care să fie organizat astfel încât să fie independent de entitățile auditate. (...) Statele membre pot organiza sistemul de asigurare a calității în așa fel încât fiecare auditor individual să fie supus unei evaluări a asigurării calității cel puțin o dată la șase ani."⁶ "Statele membre se asigură că există sisteme eficiente de investigații și sancțiuni pentru a detecta, corecta și preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului legal."⁷

¹ Directiva privind auditul, considerentul 12.

² Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului și al Consiliului din 16 aprilie 2014 *privind cerințele specifice pentru auditul statutar al entităților de interes public*, art. 5, alin. 1.

³ Codul comercial francez, art. L822-11, alin. 2.

⁴ Legea nr. 162/2017 din 6 iulie 2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, art. 21.

⁵ *Idem*, art.22.

⁶ Directiva privind auditul, considerentul 17.

⁷ *Ibidem*, art. 30.

În Franța se organizează audituri periodice ale tuturor auditorilor statuari înregistrați. Firmele care dețin mandate pentru entități de interes public sunt auditate cel puțin o dată la trei ani, iar celelalte firme - la șase ani. În conformitate cu articolul L.821-1 din Codul comercial francez, H2A este responsabilă de supravegherea tuturor auditurilor și de emiterea de recomandări pentru monitorizare¹. În caz de nerespectare, H2A poate lua măsuri legale împotriva auditorului statutar.

În România, Autoritatea pentru supravegherea publică a activității de audit statutar (ASPAAS) este responsabilă de supravegherea auditului statutar al conturilor, precum și de supravegherea activității auditorilor, a firmelor de audit și a Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR)². Misiunile sale sunt: îmbunătățirea calității auditului statutar; sporirea profesionalismului auditorilor financiari și al firmelor de audit; supravegherea activității de audit statutar în interes public, în conformitate cu cerințele Uniunii Europene și cu alte reglementări relevante și asigurarea eficienței proprii activități în domeniul auditului statutar.

Controlul cabinetelor de audit și al dosarelor auditorilor a avut o contribuție majoră la îmbunătățirea calității muncii, chiar dacă unii profesioniști se plâng de formalismul excesiv. În acest sens, *expectation gap* s-a redus.

3.2.5 Auditori statuari comuni

Existența unor auditori comuni este departe de a fi o regulă generală. Standardele IAASB se referă la posibila existență a unor co-auditori în legătură cu situațiile financiare consolidate. "Atunci când auditorii comuni efectuează auditul situațiilor financiare consolidate, asociații semnatori și echipele lor constituie în mod colectiv asociatul semnatar al situațiilor financiare consolidate și echipa de angajați în sensul ISA"³ (Standardele internaționale de audit).

Directiva privind auditul se referă, de asemenea, la posibilitatea de a avea mai mulți auditori pentru conturile

¹ A se vedea, pe această temă, Decizia Haut Conseil du Commissariat aux Comptes nr. 2009-04, referitoare la controalele periodice la care sunt supuși auditorii statuari. Delegarea efectuării controalelor și procedurilor periodice. <https://www.h3c.org/wp-content/uploads/2020/06/2009-04.pdf>

² Legea nr. 162/2017 din 6 iulie 2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, art. 72.

³ Manualul IAASB, p. 813, § A25.

consolidate, dar nu face din aceasta o obligație. "În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții: (...) auditorul grupului înseamnă auditorul (auditorii) statutar(i) sau firma (firmele) de audit care efectuează auditul statutar al conturilor consolidate."⁴

În Franța, după introducerea co-auditului prin Decretul-lege din 8 august 1935, Ordonanța 2005-1126 din 8 septembrie 2005 privind auditorii statuari a modificat Codul comercial⁵. Persoanele și entitățile care trebuie să publice situații financiare consolidate trebuie să numească cel puțin doi auditori statuari. Această formulare permite în mod explicit posibilitatea de a numi mai mult de doi auditori statuari. Misiunea acestora se referă numai la conturile consolidate. În România, Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar se referă, de asemenea, la posibilitatea desemnării a mai mult de un auditor pentru situațiile financiare consolidate.⁶

Prezența a doi auditori statuari reduce riscul de complicitate cu conducerea societății-mamă și sporește independența auditorilor, contribuind astfel la reducerea *expectation gap*.

În concluzie, mecanismele instituționale, modul de numire a auditorilor, rotația mandatelor, interdicția de a interveni în managementul clientului, controlul extern al calității de către colegi sau de către o autoritate independentă și auditul comun al conturilor consolidate reduc semnificativ riscurile de pierdere a independenței care ar putea pune sub semnul întrebării o misiune de serviciu public.

3.3. Extinderea atribuțiilor auditorului pentru a răspunde diferențelor de așteptări

Publicul solicită o asigurare de 100% că situațiile financiare sunt adevărate și corecte, ceea ce, în mod evident, nu este posibil, deoarece auditurile sunt efectuate pe bază de test, vizând zonele de risc. Dar ei vor chiar mai mult: respectă compania legile și reglementările? este viabilă? respectă angajamentele sociale și de mediu? Cu alte cuvinte, publicul solicită o lărgire a misiunii auditorilor dincolo de o opinie asupra situațiilor financiare.

⁴ Directiva privind auditul, articolul 2.

⁵ Codul comercial francez, art. L823-2-2.

⁶ Legea nr. 162/2017 din 6 iulie 2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, art. 33.

3.3.1. Divulgarea activităților suspecte de infracțiuni și lupta împotriva spălării banilor și finanțării terorismului

În audit trebuie făcută o distincție între dezvăluirea faptelor penale și lupta împotriva spălării banilor și a finanțării terorismului, deși obiectivul este același: să acționeze ca un factor de descurajare a criminalității financiare.

3.3.1.1. Dezvăluirea unor presupuse fapte penale

Obligația dezvăluirii de către auditor a unor presupuse infracțiuni autorităților judiciare nu este o regulă generală. Aceasta este o chestiune care ține de competența statelor membre. Nici ISA-urile, nici Directiva privind auditul nu abordează acest subiect.

Reglementările europene nu tratează divulgarea actelor penale, cu excepția cazurilor de spălare de bani și de finanțare a terorismului.

În Franța, obligația de divulgare a faptelor penale are o istorie îndelungată, datând de la decretul-lege din 8 august 1935, publicat după o serie de scandaluri politico-financiare răsunătoare, inclusiv afacerea Stavisky din 1933. În prezent, această obligație a fost încorporată în Codul comercial francez. "Atunci când auditorul statutar ajunge la concluzia că conturile conțin inexactități semnificative rezultate din fraude susceptibile de a fi calificate drept infracțiuni penale, acesta trebuie să dezvăluie faptele procurorului".¹ Auditorul statutar "raportează la următoarea adunare generală sau la următoarea reuniune a organismului competent orice nereguli sau inexactități descoperite în cursul activității sale și dezvăluie procurorului orice infracțiune penală de care a luat cunoștință, fără ca răspunderea sa să fie angajată ca urmare a acestei dezvăluiri".² Dacă nu face acest lucru, auditorul statutar este pasibil de cinci ani de închisoare și de o amendă de 75 000 de euro. Aceasta se referă doar la presupusele fapte penale depistate în cursul auditului, ceea ce exclude, de exemplu, o infracțiune rutieră comisă de directorul societății. Calificativul "presupus" este important. Auditorul statutar nu trebuie să califice infracțiunea; el dezvăluie un dubiu referitor la fapte care pot fi clasificate ca infracțiuni penale. Procurorul va fi responsabil de clasificarea acestora ca infracțiune, contravenție sau delict și va decide ce măsuri să ia (urmărire penală sau concediere). Auditorul statutar nu

¹ Codul comercial francez, art. L 823-15, alin. 31.

² *Ibidem*, art. A823-27-1, alin. 40.

este obligat să caute în mod sistematic faptele presupuse penale, dar are o datorie de vigilență. În cele din urmă, existența unor astfel de fapte nu conduce în mod automat la exprimarea de rezerve sau la refuzul de a certifica conturile anuale.

Reglementările românești sunt destul de succinte în acest domeniu. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar face trimitere la articolul 10 din Regulamentul 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințele specifice pentru auditul statutar al entităților de interes public, care prevede "o descriere a riscurilor evaluate de denaturări semnificative, inclusiv a riscurilor de denaturări semnificative datorate fraudei" și la Standardul internațional de audit ISA 240 "Responsabilitățile auditorului în legătură cu fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare".

3.3.1.2. Combaterea spălării banilor și a finanțării terorismului

Spălarea de bani este definită ca fiind utilizarea sistemului economic și financiar pentru a beneficia în mod legal de veniturile provenite din activități ilicite. Potrivit OCDE, aceasta reprezintă peste 2000 de miliarde de dolari pe an la nivel mondial, adică de șase ori PIB-ul României, sau 2/3 din PIB-ul Franței³.

Așa cum am spus în legătură cu divulgarea infracțiunilor penale, ISA nu intenționează să interfereze cu dreptul penal național. Acestea se referă pur și simplu la posibilitatea ca auditorii să se implice în lupta împotriva spălării banilor și a finanțării terorismului. "În unele jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea de către auditor către conducerea (entității) a declarațiilor eronate sau a altor aspecte din cadrul entității. Legile și reglementările pot interzice în mod expres comunicarea sau alte acțiuni care pot prejudicia investigațiile efectuate de o autoritate competentă cu privire la infracțiuni penale reale sau presupuse, inclusiv informarea entității, de exemplu, atunci când auditorul este obligat să raporteze încălcări ale legii sau ale reglementărilor către o autoritate competentă în temeiul legislației împotriva spălării banilor."⁴

³ Francis Lefèbvre, (2014), *Mémento pratique. Audit et commissariat aux comptes*. p. 1201.

⁴ IAASB, *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, ISA 450, § A11.

Directiva privind auditul nu abordează aceste aspecte, care sunt reglementate de o directivă separată: Directiva 2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 octombrie 2005 privind *prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor și finanțării terorismului*. Aceasta se aplică în special auditorilor statutari și, de asemenea, experților contabili. "Tranzacțiile suspecte ar trebui raportate la Unitatea de informații financiare (FIU), care acționează ca un centru național responsabil pentru primirea, analiza și comunicarea către autoritățile competente a rapoartelor privind tranzacțiile suspecte și a altor informații referitoare la o posibilă spălare de bani sau finanțare a terorismului."¹

În Franța, Ordinul 2009-104 din 30 ianuarie 2009 impune experților contabili și auditorilor statutari să raporteze tranzacțiile suspecte către Tracfin, un serviciu de informații aflat sub autoritatea Ministerului Economiei, Finanțelor și Suveranității Industriale și Digitale. Acesta contribuie la dezvoltarea unei economii sănătoase prin combaterea circuitelor financiare clandestine, a spălării de bani și a finanțării terorismului.² Auditorii statutari nu sunt obligați să investigheze în mod sistematic astfel de tranzacții, dar au o datorie de vigilență, în funcție de riscurile implicate. Declarația, fie ea scrisă sau orală, este confidențială, deoarece unele dintre aceste tranzacții pot fi încă în curs de desfășurare. Auditorul statutar nu este responsabil pentru aceasta. Nedeclararea suspiciunilor poate duce la acțiuni disciplinare din partea H2A și/sau la sancțiuni penale.

În România, Legea nr. 129 din 11 iulie 2019 privind prevenirea spălării banilor enumeră auditorii, experții contabili și contabilii autorizați printre entitățile obligate să raporteze tranzacțiile suspecte, sub sancțiunea unor sancțiuni administrative din partea autorităților competente.³

În concluzie, putem constata că auditorii sunt din nou cvasi-auxiliari ai justiției și contribuie la o misiune de serviciu public. Dacă nu se micșorează *expectation gap* al

traficanților, se micșorează cel al publicului într-o anumită măsură.

3.3.2. Prevenirea dificultăților întreprinderii

"Alerta reprezintă atragerea atenției în vederea luptei și nu predarea sau capitularea... zorii redresării și nu noaptea ruinării. Alerta este purtătoare de speranță".⁴ Suntem foarte departe de o concepție darwinistă a demografiei întreprinderilor. Vorbim mai degrabă de o viziune *multipartită* a întreprinderii, în conformitate cu doctrina generalului de Gaulle în Franța. Acționarii, angajații, creditorii și alte părți interesate sunt în mod evident interesați de perspectivele de supraviețuire ale entității în cauză. Există o cerere puternică din partea publicului pentru o viziune expertă, externă, asupra sănătății și viitorului unei companii. Dincolo de pierderile suferite de cei care au o relație contractuală cu entitatea, externalitățile negative pot fi la fel de semnificative. De exemplu, închiderea unei fabrici mari într-un oraș mic sau mijlociu poate amenința o întreagă zonă de ocupare a forței de muncă.

Cei care întocmesc situațiile financiare trebuie, desigur, să se asigure de continuitatea exploatarei (going concern), să efectueze testele de depreciere a anumitor active, iar auditorii statutari trebuie să se pronunțe asupra acestei continuități. Cu toate acestea, informațiile privind un eventual risc de insolvență nu ajung la acționari decât la adunarea generală convocată pentru aprobarea conturilor, adică la câteva luni după eveniment, ceea ce este adesea prea târziu.

Nici standardele internaționale, nici legislația europeană în domeniul afacerilor nu abordează posibilitatea unei proceduri care să acorde prioritate prevenirii prin intermediul unei proceduri de denunțare inițiată de către auditor.

În Franța, în urma unui val important de falimente de întreprinderi la începutul anilor 1980, legiuitorul a luat două măsuri pentru a preveni și nu pentru a vindeca... prea târziu: publicarea de previziuni și procedura de alertă timpurie. Acesta a fost obiectivul legii din 1 martie 1984 privind *prevenirea și soluționarea dificultăților întreprinderilor*, actualizată prin legea privind *salvarea întreprinderilor* din 26 iulie 2005.

Pe de o parte, societățile (societăți comerciale, grupuri de interes economic etc.) sunt obligate să elaboreze

¹ Directiva 2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 octombrie 2005 privind *prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor și finanțării terorismului*. Considerentul 29.

² <https://www.economie.gouv.fr/tracfin>

³ Legea nr. 129 din 11 iulie 2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, art. 5 și 26

⁴ E. du Pontavice, în Francis Lefèbvre, *op. cit.* p. 1215.

previziuni de îndată ce au mai mult de 300 de angajați cu contracte permanente sau o cifră de afaceri înainte de impozitare de peste 18 milioane de euro. Documentele care trebuie furnizate sunt următoarele: situația activelor realizabile și disponibile și a pasivelor curente, situația previzională a veniturilor întocmită semestrial, situația fluxurilor de numerar și planul de finanțare previzional, raportul scris al consiliului de administrație sau al directoratului privind evoluția societății. Auditorul statutar trebuie, dacă este necesar, să atragă atenția conducerii asupra absenței documentelor de previziune sau, dacă acestea există, să verifice relevanța și coerența acestora. El nu este obligat să certifice aceste documente. Cum poate el certifica viitorul? Numai dacă are observații de făcut, cum ar fi previziuni nerealiste privind cifra de afaceri, va întocmi un raport care va fi trimis comitetului social și economic (organismul în cadrul căruia conducerea se consultă cu reprezentanții angajaților, echivalentul *Betriebsrat* în Germania) și adunării generale a acționarilor.

Pe lângă informare, legea prevede și acțiuni. În cazul în care există îndoieli cu privire la viabilitatea societății, aceasta încredințează auditorului statutar, consiliului social și economic, acționarilor care reprezintă mai mult de 5% din drepturile de vot sau președintelui tribunalului comercial, sarcina de a declanșa o alertă. În cazul în care există îndoieli, auditorul statutar trebuie:

- ✓ să informeze administratorii cu privire la motivele care au stat la baza acțiunii sale, să prezinte faptele care pot pune în pericol continuarea activității și să îi întrebe ce măsuri intenționează să ia pentru a remedia situația;
- ✓ în cazul în care, și numai în cazul în care răspunsul nu este convingător, trebuie să sesizeze consiliul de administrație și să ridice din nou problema măsurilor care trebuie luate;
- ✓ în cazul în care, și numai în cazul în care răspunsul nu este convingător, acesta trebuie să sesizeze Adunarea Generală a Acționarilor și să prezinte un raport;
- ✓ în cazul în care, și numai în cazul în care răspunsul nu este convingător, acesta trebuie să sesizeze președintele Tribunalului Comercial.

Această abordare treptată este graduală și, cel puțin până la adunarea generală, rămâne internă în cadrul societății, astfel încât publicarea dificultăților să nu le exacerbeze. Auditorul statutar este obligat să inițieze o procedură de avertizare și nu are de ales în cazul în care situația este

alarmantă. El nu este răspunzător pentru acest lucru. Pe de altă parte, în cazul în care, din greșeală, nu face acest lucru, el poate fi tras la răspundere civilă, cu condiția să se poată demonstra că există o legătură de cauzalitate între neglijența auditorului și deteriorarea situației financiare a societății.

În România nu există astfel de reglementări.

Evident, auditorul nu poate garanta că entitatea auditată nu va întâmpina dificultăți, ci doar că previziunile făcute sunt rezonabile. De asemenea, procedura de avertizare timpurie poate accelera procesul de luare a deciziilor, ceea ce poate restabili echilibrul financiar al societății, ceea ce reprezintă un avantaj semnificativ. Acesta este deja un răspuns considerabil la *expectation gap*.

3.3.3. *Auditul informațiilor privind durabilitatea: o misiune pentru viitor*

Această nouă evoluție în domeniul auditului merită să fie dezvoltată mai pe larg datorită importanței și noutății sale.

Faptul că dorința de creștere infinită, într-o lume care este prin definiție finită, reprezintă o problemă, nu este nimic nou. Într-adevăr, ideea imposibilității unei creșteri nelimitate a fost deja teoretizată de Thomas Malthus în 1798¹. El a pus în contrast creșterea naturală a populației, care se dubla la fiecare 25 de ani, cu terenurile limitate disponibile pentru a hrăni această populație, exacerbate de scăderea randamentului solului, deoarece cele mai bune terenuri fuseseră deja cultivate. După revoluția industrială, în 1972, Clubul de la Roma, care a reunit oameni de știință, economiști, funcționari publici și industriași din 52 de țări, a publicat *Raportul privind limitele creșterii*.² Odată cu prima criză a petrolului din 1973, perspectiva unui dezechilibru între nevoile reale sau percepute și disponibilitatea diferitelor resurse a devenit evidentă pentru un public larg, a cărui viață de zi cu zi era afectată. Tendința s-a accelerat începând cu anii 2000. În 2012, în conformitate cu articolul 11 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE): "Cerințele legate de protecția mediului trebuie să fie integrate în definirea și punerea în aplicare a politicilor și acțiunilor Uniunii, în special în vederea promovării dezvoltării durabile". Angajamentul față de dezvoltarea durabilă devine, de asemenea, o prioritate pentru Organizația Națiunilor Unite,

¹ Malthus, T. R. (1992), *Essai sur le principe de population*, Flammarion. Prima ediție în limba engleză: 1798.

² Cf. Delaunay, J. (1972), *Halte à la croissance*, Fayard.

care a adoptat în 2015 *Agenda 2030 pentru dezvoltare durabilă*. În 2018, Uniunea Europeană a adoptat *Planul de acțiune: Finanțarea creșterii durabile, Pactul verde pentru Europa*, care reprezintă noua strategie de creștere a Uniunii și *Strategia de finanțare a tranziției către o economie durabilă*. O mare parte din lumea politică, din știință și din opinia publică împărtășește aceleași preocupări. Dar pentru a trece de la vorbe la fapte, a fost nevoie de elaborarea unor instrumente juridice și de gestionare.

Uniunea Europeană se află în fruntea acestei bătălii, publicând o serie de texte obligatorii din punct de vedere juridic privind durabilitatea și obligația de a furniza informații în acest domeniu.¹

¹ Directiva 2014/95/UE care modifică directiva 2013/34/UE în ceea ce privește *publicarea informațiilor non-financiare referitoare la diversitate de către unele companii și grupuri mari*; Regulamentul 2019/2088 privind *informațiile de durabilitate în sectorul serviciilor financiare*; Regulamentul (UE) 2020/852 din 18 iunie 2020 privind *instituirea unui cadru care să faciliteze investițiile durabile și de modificare a Regulamentului (UE) 2019/2088 (Regulament **Taxonomie**)*; Regulamentul delegat (UE) 2021/2139 al Comisiei din 4 iunie 2021 de completare a Regulamentului (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului prin *stabilirea criteriilor tehnice de examinare pentru a determina condițiile în care o activitate economică se califică drept activitate care contribuie în mod substanțial la atenuarea schimbărilor climatice sau la adaptarea la schimbările climatice și pentru a stabili dacă activitatea economică respectivă aduce prejudicii semnificative vreunui dintre celelalte obiective de mediu*; Regulamentul delegat (UE) 2021/2178 al Comisiei din 6 iulie 2021 de completare a Regulamentului (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului prin *precizarea conținutului și a modului de prezentare a informațiilor care trebuie furnizate de întreprinderile care fac obiectul articolului 19a sau 29a din Directiva 2013/34/UE în ceea ce privește activitățile economice durabile din punctul de vedere al mediului și prin precizarea metodologiei pentru respectarea acestei obligații de furnizare de informații*; Regulamentul delegat (UE) 2023/2486 al Comisiei din 27.6.2023 de completare a Regulamentului (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului prin *stabilirea criteriilor tehnice de examinare pentru a determina condițiile în care o activitate economică se califică drept activitate care contribuie în mod substanțial la utilizarea durabilă și la protejarea resurselor de apă și a resurselor marine, la tranziția către o economie circulară, la prevenirea și controlul poluării sau la protejarea și refacerea biodiversității și a ecosistemelor și pentru a stabili dacă activitatea economică respectivă aduce prejudicii semnificative vreunui dintre celelalte obiective de mediu și*

Aceste texte au un impact asupra mecanismelor de finanțare, dar și asupra diferitelor piețe (piața bunurilor și serviciilor, piața muncii, achiziții publice etc.) și asupra opiniei publice, care este sensibilă la imaginea întreprinderilor și, prin urmare, le obligă să publice informații privind durabilitatea. Bineînțeles, pentru a se asigura că aceste informații nu sunt manipulate în scopul de a face *greenwashing*, un sistem de validare extern și independent a fost încredințat auditorilor, în primul rând auditorilor financiari. Foarte pe scurt, etapele auditului sunt următoarele:

- ✓ Cine poate verifica informațiile privind durabilitatea? Organizațiile terțe independente (ITO) sau furnizorii independenți de servicii de asigurare (IAP), inclusiv auditorii financiari. În Franța, pentru a fi autorizați, aceștia trebuie să parcurgă o perioadă de formare de opt luni la un institut aflat în lista profesioniștilor autorizați și apoi să promoveze un examen. În România, proiectul de act normativ privind modificarea și completarea Legii nr. 162 din 2017 privind auditul statutar (conform Art. 3 al Directivei 2464) este în curs de elaborare, având ca dată limită de publicare în Monitorul Oficial luna iunie 2024.
- ✓ Care sunt diferitele etape ale angajamentului? Etapele sunt cam aceleași ca în cazul auditurilor contabile: redactarea unei scrisori de misiune, familiarizarea cu dosarul, colectarea datelor, planificarea misiunii, determinarea pragurilor de semnificație, verificarea regularității, corectitudinii și exactității informațiilor și, în final, redactarea unui raport care să exprime opinia auditorului.

de modificare a Regulamentului delegat (UE) 2021/2178 în ceea ce privește publicarea de informații specifice referitoare la activitățile economice respective; Directiva (UE) 2022/2464 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 537/2014, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește *raportarea privind durabilitatea de către întreprinderi*; Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 al Comisiei din 31.7.2023 de completare a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește *standardele de raportare privind durabilitatea*.

- ✓ Care sunt caracteristicile specifice ale unui audit de durabilitate? Acestea se referă, bineînțeles, la natura informațiilor produse. Regulamentul privind Taxonomia stabilește criteriile pe care trebuie să le îndeplinească activitățile pentru a fi eligibile pentru categoria activităților durabile, apoi pentru a fi considerate aliniate și, în cele din urmă, indicatorii de performanță. În plus, domeniul de aplicare al informațiilor care trebuie publicate este mult mai larg, deoarece nu se limitează la grupul consolidat, ci include toate activitățile care alcătuiesc lanțul de valoare din amonte și din aval.
- ✓ Ce nivel de asigurare este necesar? Având în vedere complexitatea, varietatea și volumul informațiilor privind durabilitatea, auditorul poate oferi doar o asigurare limitată. Cu alte cuvinte, auditorul nu poate exprima decât o opinie cu privire la concordanța, coerența, relevanța și plauzibilitatea informațiilor.

Tranziția ecologică și respectarea drepturilor omului reprezintă provocări majore pentru societate, generând o cerere de informații verificabile și verificate, astfel încât să putem sancționa relocarea activităților care sunt cele mai dăunătoare pentru mediu sau care utilizează o forță de muncă supusă unor condiții care le încalcă drepturile (munca copiilor, munca forțată etc.). Auditorii joacă și vor continua să joace un rol esențial în punerea în aplicare a unei politici societale, răspunzând la un *expectation gap* care depășește sfera economică.

Concluzii

O creștere a *expectation gap* ar fi otrăvitoare pentru întreprindere, deoarece o întreprindere nu poate funcționa fără încredere. Multă vreme, auditul s-a limitat la situațiile financiare și a servit doar intereselor furnizorilor de capital, acționarilor sau creditorilor. Încrederea a făcut posibilă atragerea de economii pentru a investi și a crea companii industriale, de servicii sau comerciale, dintre care unele au cucerit treptat lumea. Dar aceasta este doar partea cea mai vizibilă a icebergului. IMM-urile apelează, de asemenea, la auditori pentru a contracta împrumuturi bancare. Angajații se interesează de performanța economică a companiei "lor", deoarece locurile lor de muncă depind de aceasta. Aceștia au acces la situațiile financiare auditate și, în Franța, pot apela la asistența unui

expert contabil pentru a le interpreta, ca parte a comitetului social și de mediu al companiei¹. Astfel, încetul cu încetul, lumea a devenit conștientă de responsabilitatea socială și de mediu a întreprinderilor. Desigur, totul începe cu un contract de societate care reunește investitori într-un proiect găzduit într-o entitate cu personalitate juridică. Dar aceasta interacționează cu un mediu în care găsește oportunități de dezvoltare, aducându-i în același timp un anumit grad de prosperitate și, în special, locuri de muncă. Astfel, beneficiază gratuit de infrastructuri, de servicii publice (securitate, educație, sănătate etc.) și de resurse naturale. Pe de altă parte, această societate prezintă, de asemenea, riscuri pentru mediul înconjurător prin distrugerea de locuri de muncă, prin subminarea echilibrului social sau prin consumul de resurse naturale neregenerabile.

Această conștientizare a dus la o evoluție a teoriei întreprinderii, care a trecut de la cea contractuală la teoria partenerială sau instituțională. Partenerii, inclusiv partenerii necontractuali, politicienii, ONG-urile și publicul larg, cer cu toții ca întreprinderile să *dea socoteală* și să furnizeze informații privind durabilitatea, care trebuie să fie auditate pentru a nu fi confundate cu publicitatea în scopuri de *lobby* sau de relații publice.

Vedem că, în prezent, lanțurile de valoare care implică sute de companii din întreaga lume, inclusiv IMM-uri, au dobândit o greutate economică mai mare decât cea a multor guverne. Criza Covid a arătat că acestea au o asemenea putere încât controlează efectiv politica de sănătate publică. Niciun stat nu poate accepta ca o astfel de responsabilitate să fie în mâinile câtorva manageri de mari companii și, să subliniem acest aspect, a miliardelor de IMM-uri din lanțul lor de valoare. Același lucru este valabil și pentru securitate, apărare, planificare regională, educație și așa mai departe.

Răspunzând la aceste solicitări din partea societății, auditorul se va impune ca o terță parte independentă, capabilă să creeze un nivel ridicat de încredere, permițând un dialog calm între părțile interesate pe o bază incontestabilă și de necontestat. Auditorul are o responsabilitate societală.

¹ În Franța, articolul 47 din legea din 22 martie 1941 stipulează că comitetul de întreprindere poate fi asistat de un expert contabil. În prezent, comitetul de întreprindere este cunoscut sub numele de comitet social și de mediu.

BIBLIOGRAFIE

1. Albouaini, K., (2011), Contribution à la compréhension de l'Audit Expectation Gap dans le cadre d'une gouvernance d'entreprise élargie : le cas du commissariat aux comptes dans le contexte français. Teză de doctorat, Université de Pau et des pays de l'Adour.
2. Autorité des marchés financiers (2022), *Ghidul privind relațiile dintre Autoritatea piețelor financiare și auditorii statutari*, https://www.amf-france.org/sites/institutionnel/files/private/2022-05/Guide_des_relations_AMF_CNCC_CAC_2022.pdf.
3. Bensadon, D., Burlaud, A., Crespin, P., Favereau, F., Lepeve, V., Mikol, A. & Romon, F. (2023), *Comptabilité et audit*. Paris, Foucher.
4. Bensadon, D., Praquin, N. & Touchelay, B. (2016), Dictionnaire historique de comptabilité des entreprises, Villeneuve d'Ascq, *Presses universitaires du Septentrion*.
5. Budiarto, A. Y., (2022), "Audit Expectation Gap Debates: To What Extent Audit Expectation Gap Defence Auditors?", *Business Economic, Communication, and Social Sciences*, vol. 4, nr. 1, ianuarie, pp. 47-57.
6. Burlaud, A. & Colasse, B. (2010): "Stabilirea standardelor internaționale de contabilitate: întoarcerea politicii?" *Comptabilité, contrôle, audit*, tome 16, volume 3, decembrie, pp. 153-175. Tradus în limba engleză: "International Accounting Standardisation: Is Politics Back?" *in Accounting in Europe*, volumul 8, nr. 1, iunie 2011, pp. 23-47.
7. Burlaud, A. & Dahan, L., (1985), "Global Productivity Surplus Accounts", *International Journal of Accounting Education and Research*, volum 21, nr. 1, pp. 159-169.
8. Burlaud, A. & Hoarau, C. (2016), Définition et évolution de la notion d'intérêt public Europeen. <https://shs.hal.science/halshs-04455775>
9. Burlaud, A. & Niculescu, M. (2015), Informația nefinanciară: o perspectivă europeană. *Audit Financiar*, iunie, pp. 102 - 112.
10. Burlaud, A. & Niculescu, M. (2016), "Un drept contabil care face apel la raționamentul profesional: o amenințare sau o oportunitate pentru profesia contabilă?" *Audit Financiar* nr. 144, decembrie, pp. 1267-1276.
11. Burlaud, A. & Simon, C., (2003), *Comptabilité de gestion*. Paris, Vuibert, (<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00616600v2/document>)
12. Burlaud, A., (2022), *Comptabilités, l'empire des nombres*. Caen, EMS.
13. Consiliul pentru standarde internaționale de audit și asigurare (IAASB), (2020), *Narrowing the Gap*, septembrie.
14. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), (2021), *Fraudă și preocupări legate de continuitate în cadrul unui audit al situațiilor financiare*. Document de discuție, ianuarie.
15. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) (2022), *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, Volume 1. <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2023-10/IAASB-2022-Handbook-Volume-1.pdf>
16. Deepal, A. G. & Jayamaha, A., (2022), "Audit expectation gap: a comprehensive literature review", *Asian Journal of Accounting Research*, vol. 7, nr. 3, pp. 308-319.
17. Degos, J.-G., (1998), *Histoire de la comptabilité*. Paris, PUF.
18. Garlot Falguières, E., (2021), Financial Scandals in France: Historical construction of responsibility and Outcomes (Scandalurile financiare în Franța: construcția istorică a responsabilității și a rezultatelor), Teză de doctorat, *Université Paris-Dauphine*.
19. Geiger, M. A., (1994), Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap, *Journal of Accountancy*, ianuarie, pp. 60-66.
20. Hieu, P. D. & Hoai, N. T., (2022), A new method for measuring audit expectation gap, *Accounting*, nr. 8, pp. 367-374.
21. Hottegindre, G. & Lesage, C., (2009), Un mauvais auditeur: manque d'indépendance și/sau de compétence? Étude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France, *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 15, nr. 2, pp. 87-112.

22. Jedidi, I., (2013), Contribution to the understanding of the "expectation gap" in auditing. Teză de doctorat, *Université Paris-Dauphine*.
23. Kamau, C. G., (2022), Considerations for bridging the Audit Expectation Gap: A Desk Review, *African Journal of Commercial Studies*, volum 1, nr. 1, pp. 1-8.
24. Laufer, R. & Burlaud, A., (2022), Légitimité, în Benzerafa *et al* (dirs), *Encyclopédie du management public*, Paris, IGPDE.
25. Mikol, A., (1999), Les audits financiers. Comprendre les mécanismes du contrôle légal, Paris, *Editions d'Organisation*.
26. Niculescu, M. & Burlaud, A. (2023), De la declarația nefinanciară la raportarea privind durabilitatea: noi provocări pentru analiștii și auditorii financiari", *Audit Financiar* nr 4, pp. 581-611.
27. Niculescu, M. & Burlaud, A. (2023), La déclaration de durabilité : recherche d'un nouveau rapport entre les règles de droits et la réalité sociale", *Revue Interdisciplinaire Droit et Organisations*, nr. 6, pp. 13-46. <https://www.revue-rido.com/wp-content/uploads/RIDO-6-Revue-Interdisciplinaire-Droit-et-Organisations-2023-BP.pdf>.
28. Olatunde, S. P., (2023), Fraud and the Audit Expectation Gap, *Honors Thesis, Georgia Southern University*.
29. Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O. & Usman, M., (2020), Audit Expectation Gap: an Empirical Analysis, *Future Business Journal*, vol. 6, nr. 1, pp. 1-12.
30. Power, M., (1997), *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford University Press.
31. Quick, R., (2020), The audit expectation gap: A review of the academic literature, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 94, nr. 1, pp. 5-25.
32. Salehi, M., (2011), Audit expectation gap: Concept, nature and trace, *African Journal of Business Management*, vol. 5, septembrie, pp. 8376-8392.
33. Thiéry-Dubuisson, S., (2009), *L'audit*, Paris, *Editions La Découverte*.
34. Vu, V. H., (2008), Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal, Teză de doctorat, *Université Paris Est Créteil*.
35. Zola, E. (1891), *L'Argent*, Paris, *Charpentier*.

*

* *

Reglementări europene

1. Directiva (UE) 2022/2464 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 537/2014, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea de către întreprinderi
2. Directiva 2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 octombrie 2005 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor și finanțării terorismului.
3. Directiva 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului
4. Directiva 2014/95/UE care modifică directiva 2013/34/UE în ceea ce privește publicarea informațiilor non-financiare referitoare la diversitate de către unele companii și grupuri mari
5. Regulamentul (UE) 2020/852 din 18 iunie 2020 privind instituirea unui cadru care să faciliteze investițiile durabile și de modificare a Regulamentului (UE) 2019/2088 (Regulament **Taxonomie**)
6. Regulamentul 2019/2088 privind informațiile de durabilitate în sectorul serviciilor financiare
7. Regulamentul delegat (UE) 2021/2178 al Comisiei din 6 iulie 2021 de completare a Regulamentului (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului prin precizarea conținutului și a modului de prezentare a informațiilor care trebuie furnizate de întreprinderile care fac obiectul articolului 19a sau 29a din Directiva 2013/34/UE în ceea ce privește activitățile economice durabile din punctul de vedere al mediului și prin precizarea metodologiei pentru respectarea acestei obligații de furnizare de informații
8. Regulamentul delegat (UE) 2021/2139 al Comisiei din 4 iunie 2021 de completare a Regulamentului (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului prin stabilirea criteriilor tehnice de examinare pentru a determina condițiile în care o activitate economică se califică drept activitate care contribuie în mod substanțial la atenuarea schimbărilor climatice sau la adaptarea la schimbările climatice și pentru a stabili dacă activitatea economică respectivă aduce prejudicii

semnificative vreunui dintre celelalte obiective de mediu

9. Regulamentul delegat (UE) 2023/2486 al Comisiei din 27.6.2023 de completare a Regulamentului (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului prin stabilirea *criteriilor tehnice de examinare pentru a determina condițiile în care o activitate economică se califică drept activitate care contribuie în mod substanțial la utilizarea durabilă și la protejarea resurselor de apă și a resurselor marine, la tranziția către o economie circulară, la prevenirea și controlul*

poluării sau la protejarea și refacerea biodiversității și a ecosistemelor și pentru a stabili dacă activitatea economică respectivă aduce prejudicii semnificative vreunui dintre celelalte obiective de mediu și de modificare a Regulamentului delegat (UE) 2021/2178 în ceea ce privește publicarea de informații specifice referitoare la activitățile economice respective

10. Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 al Comisiei din 31.7.2023 de completare a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește *standardele de raportare privind durabilitatea*

Listă de acronime

ACCA	Asociația Experților Contabili Autorizați
AICPA	Institutul American al Contabililor Publici Autorizați
CAFR	Camera Auditorilor Financiari din România
CECCAR	Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România
CNCC	Compagnie nationale des commissaires aux comptes
CSRD	Directiva privind raportarea privind durabilitatea întreprinderilor
EFRAG	Grupul consultativ european pentru raportarea financiară
GIE	Gruparea de interes economic
H2A	Autoritatea superioară de audit
H3C	Înaltul consiliu al comisariatului pentru conturi
IAASB	Consiliul pentru standarde internaționale de audit și asigurare
IASB	Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate
CICA	Institutul canadian al contabililor autorizați
IES	Standardul internațional de educație
IESB	Consiliul pentru standarde internaționale de educație
IESBA	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili
IFAC	Federația Internațională a Contabililor
IFRS	Standardul internațional de raportare financiară
ISA	Standardul internațional de audit
OCDE	Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică
ONG	Organizație neguvernamentală
OTI	Organism terț independent
PIOB	Consiliul de Supraveghere a Interesului Public
SMES	Întreprinderi mici sau mijlocii
PSAI	Furnizor independent de servicii de asigurare
VSES	Companie foarte mică