

**ROMÂNIA**  
**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE**  
**UNIVERSITATEA “1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA**  
**ȘCOALA DOCTORALĂ**  
**DOMENIUL CONTABILITATE**

**UNIVERSITAT DE LLEIDA**  
**FACULTAT DE DRET I ECONOMIA**  
**DEPARTAMENT d’ADMINISTRACIÓ d’EMPRESES I**  
**GESTIÓ ECONÓMICA DELS RECURSOS NATURALS**

# **TEZĂ DE DOCTORAT**

## **REZUMAT**

**CONDUCĂTORI DE DOCTORAT,**

**Prof. Univ. Dr. BRICIU Sorin/**

**Prof. Univ. Dr. GALLIZO LARRAZ José Luis**

**DOCTORAND,**

**POP (GRIGORESCU) Ioana Iuliana**

**2013**

**ROMÂNIA**  
**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE**  
**UNIVERSITATEA “1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA**  
**ȘCOALA DOCTORALĂ**  
**DOMENIUL CONTABILITATE**

**SPANIA**  
**UNIVERSITAT DE LLEIDA**  
**FACULTAT DE DRET I ECONOMIA**  
**DEPARTAMENT d’ADMINISTRACIÓ d’EMPRESSES I**  
**GESTIÓ ECONÓMICA DELS RECURSOS NATURALS**

**EVOLUȚIA ȘI PERSPECTIVELE**  
**AUDITULUI FINANCIAR**  
**ÎN ROMÂNIA ȘI SPANIA –**  
**UN STUDIU COMPARATIV**

**CONDUCĂTORI DE DOCTORAT,**

**Prof. Univ. Dr. BRICIU Sorin/**

**Prof. Univ. Dr. GALLIZO LARRAZ José Luis**

**DOCTORAND,**

**POP (GRIGORESCU) Ioana Iuliana**

**2013**

## **CUPRINSUL REZUMATULUI TEZEI DE DOCTORAT**

Structura Tezei de Doctorat

Cuvinte cheie

Necesitatea acestui tip de cercetare

Ipotezele și obiectivele cercetării

Motivația științifică pentru alegerea Spaniei în realizarea studiului comparativ

Metodologia cercetării științifice

Prezentarea sintetică a capitolelor și a concluziilor Tezei de Doctorat

Contribuții personale

Linii viitoare de cercetare

Referințe bibliografice

### **CUVINTE CHEIE:**

audit financiar, studiu comparativ România – Spania, evoluția cadrului teoretic, evoluția cadrului conceptual, evoluția cadrului juridic, evoluția cadrului profesional, convergența cu Standardele Internaționale de Audit, armonizare europeană, evoluția sistemului de control al calității, structura pieței de audit, perspective și expectative, chestionar, eșantionare, utilizatori ai informațiilor financiare auditate, independența auditorilor, rolul și utilitatea auditului financiar, Scala Likert, Testul Kruskal Wallis, Testul Mann Whitney, cercetare empirică, audit expectation gap, Modelul diferențelor de perspective și expectative, analiza SWOT, puncte slabe, propuneri de îmbunătățire a auditului financiar

# CUPRINS

<b>ABREVIERI</b> .....	4
<b>INTRODUCERE</b> .....	5
<b>EPISTEMIOLOGIA ȘI METODOLOGIA CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE</b> .....	6
CLARIFICĂRI CONCEPTUALE.....	6
POZIȚIONAREA EPISTEMIOLOGICĂ A CERCETĂRII.....	9
METODOLOGIA CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE.....	13
NECESITATEA ACESTUI TIP DE CERCETARE - STADIUL ACTUAL AL CERCETĂRII ÎN ACEST DOMENIU.....	18
MOTIVAȚIA ȘTIINȚIFICĂ PENTRU ALEGEREA SPANIEI ÎN REALIZAREA STUDIULUI COMPARATIV.....	23
<b>CAP. I EVOLUȚIA AUDITULUI FINANCIAR ÎN ROMÂNIA ȘI SPANIA</b> .....	25
1.1. EVOLUȚIA CADRULUI TEORETIC ȘI CONCEPTUAL AL AUDITULUI FINANCIAR.....	26
1.1.1. Evoluția auditului.....	26
1.1.1.1. Scurtă istorie a auditului.....	26
1.1.1.2. Începuturile auditului financiar în România.....	29
1.1.1.3. Începuturile auditului financiar în Spania.....	31
1.1.2. Evoluția conceptului de audit.....	32
1.1.3. Evoluția obiectivelor auditului.....	36
1.1.4. Rolul și utilitatea auditului financiar contemporan.....	40
1.2. STRUCTURA ȘI EVOLUȚIA PIETEI DE AUDIT ÎN ROMÂNIA ȘI SPANIA.....	45
1.2.1. România.....	45
1.2.2. Spania.....	49
1.2.3. România și Spania.....	55
1.3. EVOLUȚIA CADRULUI JURIDIC AL AUDITULUI FINANCIAR ÎN ROMÂNIA ȘI SPANIA.....	59
1.3.1. Armonizarea auditului financiar în Europa.....	59
1.3.2. Legislația din domeniul auditului financiar din România și Spania. Particularități statutare și funcționale.....	62
1.4. EVOLUȚIA CADRULUI PROFESIONAL AL AUDITULUI FINANCIAR ÎN ROMÂNIA ȘI SPANIA.....	68
1.4.1. Convergența la Standardele Internaționale de Audit.....	68
1.4.2. Particularitățile adoptării ISA în România și Spania.....	69
1.4.3. Principalele diferențe între Standardele Internaționale de Audit și Normele Tehnice spaniole.....	72
1.4.4. Concluzii legate de modul de aplicare a Standardelor Internaționale de Audit în cele două țări.....	80
1.5. EVOLUȚIA SISTEMULUI DE CONTROL AL CALITĂȚII ÎN ROMÂNIA ȘI SPANIA.....	88
1.5.1. Sistemul de control intern și extern al calității în România.....	90

1.5.2. Sistemul de control intern și extern al calității în Spania.....	92
1.5.3. Concluzii legate de sistemul de control al calității din cele două țări.....	94
1.6. CONCLUZII ALE CERCETĂRII TEORETICE.....	98
1.6.1. Demonstrarea ipotezelor cercetării.....	98
1.6.2. Concluzii ale cercetării teoretice.....	100

## **CAP. II PERSPECTIVE ȘI EXPECTATIVE ASUPRA AUDITULUI FINANCIAR ÎN ROMÂNIA ȘI SPANIA .....104**

2.1. GESTIONAREA CERCETĂRII EMPIRICE.....	105
2.1.1. Motivație sociologică chestionar.....	105
2.1.2. Structura chestionarului.....	105
2.1.3. Pregătirea întrebărilor.....	107
2.1.4. Stabilirea eșantionului.....	110
2.1.4.1. Alegerea eșantionului auditorilor.....	111
2.1.4.2. Alegerea eșantionului directorilor financiari.....	115
2.1.4.3. Alegerea eșantionului utilizatorilor informațiilor contabile auditate....	117
2.1.4.4. Considerații asupra totalului eșantionului.....	120
2.1.4.5. Tehnica și perioada trimiterii și primirii chestionarelor.....	124
2.2. ANALIZA ECONOMETRICĂ A REZULTATELOR .....126	126
2.2.1. Motivația alegerii testelor Kruskal Wallis și Mann Whithney.....	126
2.2.2. Testul Kruskal Wallis.....	127
2.2.2.1. Prezentarea teoretică a Testului Kruskal Wallis.....	127
2.2.2.2. Exemplu de calcul al Testului Kruskal Wallis.....	129
2.2.3. Testul Mann Withney.....	132
2.2.3.1. Prezentarea teoretică a Testului Mann Withney.....	132
2.2.3.2. Exemplu de calcul al Testului Mann Withney.....	133
2.3. INTERPRETAREA REZULTATELOR EMPIRICE.....137	137
2.3.1. Investigarea rolului auditului financiar contemporan.....	138
2.3.2. Determinarea utilității serviciului de audit financiar.....	143
2.3.3. Analizarea perspectivelor asupra independenței auditorilor.....	152
2.3.4. Analizarea perspectivelor asupra raportului de audit.....	158
2.3.5. Analizarea răspunsurilor la întrebarea deschisă.....	164
2.4. CONCLUZII ALE CERCETĂRII EMPIRICE.....167	167
2.4.1. Modelul diferențelor de perspective și expectative asupra rolului, utilității și independenței auditului financiar.....	167
2.4.2. Demonstrarea ipotezelor cercetării empirice .....181	181
2.4.2.1. Demonstrarea primei ipoteze a cercetării empirice pentru România...182	182
2.4.2.2. Demonstrarea primei ipoteze a părții empirice pentru Spania.....183	183
2.4.2.3. Demonstrarea celei de-a doua ipoteze a cercetării empirice.....184	184
2.4.2.4. Rezultatele globale și demonstrarea ipotezelor cercetării empirice....187	187
2.4.3. Concluzii ale cercetării empirice.....188	188

## **CAP. III. PROPUNERI ALE CERCETĂRII.....193**

3.1. ANALIZA SWOT.....193	193
3.1.1. Analiza SWOT pentru România.....194	194
3.1.2. Analiza SWOT pentru Spania.....196	196
3.2. PROPUNERI DE ÎMBUNĂTĂȚIRE A PUNCTELOR SLABE.....199	199
3.2.1. România.....199	199
3.2.2. Spania.....208	208

3.2.3. România și Spania.....	213
3.3. CONTRIBUȚII PERSONALE.....	217
3.4. LIMITE ALE CERCETĂRII.....	219
3.5. LINII VIITOARE DE CERCETARE.....	222
<b>ÎNCHEIERE.....</b>	<b>223</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>225</b>
<b>ANEXE.....</b>	<b>239</b>
Anexa nr. 1 Adresă chestionar pentru auditori	
Anexa nr. 2 Adresă chestionar	
Anexa nr. 3 Carta cuestionario para auditores	
Anexa nr. 4 Carta cuestionario	
Anexa nr. 5 Chestionarul	
Anexa nr. 6 Encuesta	
Anexa nr. 7 Rezultate chestionar România - Rolul auditului financiar	
Anexa nr. 8 Rezultate chestionar România - Utilitatea auditului financiar	
Anexa nr. 9 Rezultate chestionar România - Independența	
Anexa nr. 10 Rezultate chestionar România - Raportul de audit	
Anexa nr. 11 Rezultate chestionar Spania - Rolul auditului financiar	
Anexa nr. 12 Rezultate chestionar Spania - Utilitatea auditului financiar	
Anexa nr. 13 Rezultate chestionar Spania - Independența	
Anexa nr. 14 Rezultate chestionar Spania - Raportul de audit	
Anexa nr. 15 Rezultate T. Kruskal Wallis - Rolul auditului financiar	
Anexa nr. 16 Rezultate T. Kruskal Wallis - Utilitatea auditului financiar	
Anexa nr. 17 Rezultate T. Kruskal Wallis - Independența	
Anexa nr. 18 Rezultate T. Kruskal Wallis - Raportul de audit	
Anexa nr. 19 Rezultate T. Mann Whitney - Auditori financiari	
Anexa nr. 20 Rezultate T. Mann Whitney - Directori financiari ai firmelor auditate	
Anexa nr. 21 Rezultate T. Mann Whitney - Utilizatori ai informațiilor contabile auditate	

## NECESITATEA ACESTUI TIP DE CERCETARE

Realizarea studiilor empirice și comparative reprezintă o necesitate în țările europene. În materie de audit financiar, cu ani în urmă, acest tip de studii erau caracteristice țărilor anglo-saxone (Anglia și SUA), dar astăzi ele s-au extins în toate țările Europei.

Necesitatea acestui tip de studii se face evidentă din următoarele motive:

- datorită fenomenului de globalizare care caracterizează economia în această perioadă;
- permit atingerea unei mai bune convergență între țările europene;
- compararea situațiilor reale din diferite țări ajută la desfășurarea și progresul procesului de armonizare a contabilității și auditului la nivel european și internațional;
- permite identificarea problemelor actuale cu care se confruntă profesia de auditor;
- necesitatea acestui tip de studii este amplificată în această perioadă și de puternica criză economică pe care o traversăm, criză care a lovit din plin profesia de auditor financiar.

Această cercetare are o importanță profesională, ajutând la îmbunătățirea calității muncii auditorilor. Cunoscând opinia auditorilor se pot:

- identifica problemele lor;
- se pot da soluții întrebărilor lor;
- se pot identifica problemele comune, la nivel național și internațional;
- îmbunătățirea serviciilor oferite de aceștia;
- promovarea intereselor profesionale;
- dezvoltarea profesiei și promovarea bunului renume al auditului financiar.

Cercetarea perspectivelelor și expectativelor utilizatorilor de informații financiare auditate ajută la:

- cunoașterea opiniilor acestora;
- contribuie la identificarea factorilor care determină existența diferențelor de perspective și expectative;
- identificarea și aplicarea măsurilor de apropiere a perspectivelelor auditorilor și ale utilizatorilor de informații financiare auditate contribuie la îmbunătățirea calității informațiilor financiare auditate și la creșterea încrederii în mediul economic actual.

Analizarea impactului pe care l-a avut procesul de armonizare europeană asupra auditorilor și asupra firmelor de audit, într-un nou context, cel al crizei economice mondiale, îmbogățește literatura de specialitate cu noi perspective.

*În România* era necesară o astfel de cercetare datorită faptului că în prezent în literatura de specialitate românească *nu există nici un studiu comparativ în materie de audit financiar, între România și altă țară europeană, care să analizeze modul de transpunere al reglementărilor Directivelor europene în materie de audit financiar.*

De asemenea, în România *lipsesc cu desăvârșire studiile empirice-comparative cu privire la percepțiile și expectativele auditorilor și ale utilizatorilor de informații contabile auditate în materie de audit financiar.* În sprijinul afirmației mele vine unul dintre primele studii empirice care analizează percepții și expectative legate de tema ”audit expectation gap” din România, care spune că „la momentul actual, literatura autohtonă nu cunoaște o abundență de studii dedicate acestei problematici și, mai ales, investigării discrepanțelor de percepții privind auditul extern în circumstanțele specifice mediului românesc”<sup>1</sup>.

*În Spania* această cercetare aduce elemente de noutate prin faptul că realizează un *studiu comparativ în materie de audit financiar cu România - o țară din Europa de Est și un nou membru al Uniunii Europene.* Prin aceasta se îmbogățește cadrul teoretic cu noi elemente, care nu au fost abordate în trecut.

- Literatura de specialitate a Spaniei are multe studii comparative pe teme de audit financiar cu multe țări ale Europei - Anglia, Portugalia, grupul primilor 12 membri ai comunității europene, etc - și ale Americii Latine. În tot cazul, ele au fost realizate în urmă cu câțiva ani și *nu surprind elementele de noutate pe care le-a introdus Directiva 2006/43/CE transpusă în legislația Spaniei prin Textul revizuit al Legii auditului financiar.*
- În plus, *era necesar un studiu care să surprindă noile percepții ale utilizatorilor de informații contabile auditate în condițiile economice generate de criza economică izbucnită în anul 2008, care au determinat discuții și noi opinii legate de rolul și utilitatea auditului financiar contemporan.*

---

<sup>1</sup> L.Dobroțeanu, D. Manea, C.L.Dobroțeanu, Dinamica percepțiilor privind auditul extern sub impactul crizei financiare, *Revista Audit financiar*, februarie 2011, pag. 18-27



## MOTIVAȚIA ȘTIINȚIFICĂ PENTRU ALEGEREA SPANIEI ÎN REALIZAREA STUDIULUI COMPARATIV

Pentru realizarea acestui studiu empiric și comparativ am ales Spania, *stat cu caracteristici asemănătoare României*. Chiar dacă nivelul de dezvoltare economică al celor două țări este foarte diferit, circumstanțele sociale, legale, culturale și economice asemănătoare *fac ca răspunsurile obținute în urma aplicării chestionarului* la eșantionul de auditori, directori financiari și utilizatori ai informațiilor financiare auditate din Spania și România *să fie comparabile și interpretabile*. Elementele de similaritate se referă la următoarele aspecte:

- Structură socio-economică asemănătoare;
- Poziție periferică în Uniunea Europeană la data aderării;
- Sistemul de contabilitate spaniol, ca și cel românesc au suferit o puternică influență a doctrinei franceze (inclusiv Planurile Generale de Conturi din cele două țări sunt inspirate din cel francez);
- În Spania și în România nu a existat o tradiție importantă în materie de audit, nici la nivel legislativ, nici la nivel practic. Accesul la piețe mai sofisticate, creșterea economică, creșterea numărului de firme, intrarea pe piața internă a capitalului străin, schimbările politice și sociale care s-au produs în Spania și România, au făcut ca auditul financiar să reprezinte o necesitate;
- După introducerea primelor acte normative care reglementează activitatea de audit - și anume Legea Auditului Situațiilor financiare numărul 19/1988 din Spania și O.U.G. 75/1999 în România, a avut loc un proces continuu de emiteri de alte acte normative care reglementau activitatea comercială, contabilă și de audit, în concordanță cu Directivele europene.

Un alt motiv pentru care am ales această țară pentru realizarea studiului comparativ este faptul că *Spania poate reprezenta pentru România un model postaderare la U.E.* Intrarea Spaniei în Comunitatea Europeană în anul 1986 a influențat fundamental economia acestei țări. Transformarea din punct de vedere social și economic cu adevărat spectaculară care s-a produs, a demonstrat că Spania a utilizat foarte bine cele două decenii. Activitatea auditorilor financiari din această țară a avut o influență pozitivă asupra dezvoltării economice. Informațiile financiare auditate au oferit o imagine fiabilă, utilizatorii putând lua decizii viabile pe baza lor și contribuind astfel la progresul economic și social.

Exemplul Spaniei poate fi *util pentru a proiecta o imagine a României peste 20 de ani de la aderarea la U.E.* Este adevărat că România în momentul aderării la U.E. era mai săracă decât Spania. PIB-ul Spaniei la sfârșitul anului 1985, anul dinaintea aderării la U.E., era de 175 miliarde de \$, iar PIB-ul României la sfârșitul anului 2006, anul dinaintea aderării la U.E., era de 122 miliarde de \$, România având o dimensiune geografică și un număr al populației mai reduse decât Spania.

Un alt motiv pentru care am ales Spania pentru a realiza această cercetare este faptul că ea este o *țară membră a Uniunii Europene, cu mai multă tradiție în audit decât România.* În această țară rolul organizațiilor profesionale este bine definit, interesele profesionale ale auditorilor fiind mai bine protejate, ceea ce ar putea fi interesant și pentru România.

Ca un ultim motiv pentru alegerea Spaniei ca element de comparație am indica *numărul ridicat de studii empirice și comparative, pe teme de audit financiar care s-au realizat în această țară.* Literatura de specialitate spaniolă a reprezentat pentru mine o bogată sursă de inspirație.

Având în vedere cele prezentate, credem că o analiză comparativă în domeniul auditului financiar cu Spania este binevenită.

## **IPOTEZELE ȘI OBIECTIVELE CERCETĂRII**

Ipotezele acestei cercetări se fundamentează pe următorul context economic:

Condițiile economice actuale sunt în continuă schimbare. În ultimul deceniu transformările majore prin care trece economia mondială au impus tranzacțiile electronice care sporesc viteza și volumul tranzacțiilor, creind o interdependență reală a piețelor financiare. Auditul financiar vine să sprijine, să ofere securitate acestor tranzacții, dezvoltându-se și perfecționându-se permanent. Toate aceste transformări se desfășoară pe fondul unei crize economice, care a izbucnit în anul 2008.

Orientarea noastră în realizarea acestei cercetări este una **pragmatică**. Adevărul unei teorii, al unei propoziții constă în utilitatea la care acestea ne conduce. Știința economică trebuie să fie o disciplină științifică cu finalitate practică, altfel spus, „cunoaștere pentru acțiune”.

**ÎNTREBAREA DE CERCETARE** este:

**Stadiul actual al EVOLUȚIEI auditului financiar corespunde NEVOILOR, PERSPECTIVELOR ȘI EXPECTATIVELOR prezente ale utilizatorilor de informații financiare auditate din România și Spania?**

Astfel, **PRIMA IPOTEZĂ** a acestei cercetări este:

**I.1. Auditul financiar progresează și se perfecționează într-o țară în pas cu dezvoltarea economică, ca răspuns la provocările societății pe care o deservește.**

De aceea, modul de abordare al acestei cercetări este unul PRAGMATIC, orientat spre acțiune, spre rezolvarea problemelor actuale cu care se confruntă acest domeniu. În contextul actualei crize economice mondiale, auditul financiar apare ca un garant al realității informațiilor financiare. El trebuie să țină pasul cu transformările din viața economică, mai mult, el trebuie să fie cu un pas înaintea, să prevadă și să prevină fenomenele care ar putea afecta jucătorii din arena economică.

Ca răspuns la afirmarea societăților multinaționale și la globalizarea pieței financiare au apărut standardele internaționale, cu idealul declarat de a fi adoptate de către toate statele lumii. Europa nu a rămas nepăsătoare în fața acestui fenomen, acționând permanent, dezvoltându-se în pas cu cerințele momentului și cu evenimentele economice. În acest sens, **A DOUA IPOTEZĂ** a acestei cercetări este:

**I.2. În România și în Spania s-au făcut pași importanți în armonizarea procesului de audit financiar, astfel încât cadrul juridic și profesional al celor două țări prezintă multe similitudini, diferențele fiind nesemnificative.**

În acest context, este evident faptul că în lumea contemporană s-a impus un primat al valorilor utilității. Pragmatismul apelează la practică, drept criteriu al verificării cunoștințelor. De aceea, metodele de cercetare empirice și legătura permanentă cu realitatea sunt indispensabile. În acest sens, ne propunem realizarea unui studiu empiric și anume aplicarea unui chestionar, plecând de la alte **DOUĂ IPOTEZE**:

**I.3. Există diferențe de perspective și expectative între România și Spania, în ce privește independența, rolul și utilitatea auditului financiar, și**

**I.4. Există diferențe de perspective și expectative din partea auditorilor financiari, directorilor de firme auditate și a utilizatorilor de informații financiare auditate în ce privește independența, rolul și utilitatea auditului financiar.**

Astfel, **IDEEA CENTRALĂ** a acestei cercetări, care unește cele patru ipoteze, este faptul că în ciuda evoluției permanente, a pașilor importanți care s-au făcut în armonizarea procesului de audit financiar există diferențe de perspective și expectative din partea auditorilor financiari, directorilor de firme auditate și a utilizatorilor de informații financiare auditate din România și Spania, în ce privește independența, rolul și utilitatea auditului financiar. De aceea, auditul financiar trebuie să evolueze, să progreseze și să se perfecționeze în continuare în pas cu evenimentele economice, ca răspuns la provocările societății pe care o deservește.

Orientarea pragmatică ne-a condus la stabilirea **OBIECTIVULUI PRINCIPAL** al acestei cercetări și anume acela de a studia particularitățile auditului financiar din România și Spania din punct de vedere teoretic și empiric, în vederea propunerii unor măsuri de îmbunătățire ale acestuia în ambele țări și de apropiere a perspectivelor și expectativelor utilizatorilor de informații financiare auditate și ale directorilor financiari cu cele ale auditorilor.

Pentru atingerea obiectivului principal am stabilit următoarele **OBIECTIVE SPECIFICE**:

**O.1. Realizarea unei analize comparative a structurii pieței de audit din România și Spania.**

**O.2. Determinarea modului în care s-au adoptat reglementările Directivelor europene în legislația românească și spaniolă.**

**O.3. Realizarea unei analize comparative a particularităților auditului financiar din România și Spania.**

**O.4. Compararea limitelor legale stabilite în cele două țări pentru ca firmele să aibă obligația de a se audita.**

**O.5. Realizarea unei analize comparative privind sistemul de control al calității auditului financiar din România și Spania.**

**O.6. Investigarea rolului auditului financiar contemporan în România și Spania.**

**O.7. Investigarea utilității serviciului de audit financiar în România și Spania.**

**O.8. Analizarea perspectivelor și expectativelor asupra independenței auditorilor financiari în cele două țări.**

**O.9. Analizarea perspectivelor și expectativelor asupra Raportului de audit în cele două țări.**

**O.10. Determinarea și explicarea factorilor care determină diferențele:**

- de perspective și expectative între cele două țări, și
- de perspective și expectative între auditorii financiari, directorii financiari ai firmelor auditate și utilizatorii informației financiare auditate.

**O.11. Identificarea unor posibilități de apropiere a perspectivelor și expectativelor auditorilor financiari, ale directorilor financiari ai firmelor auditate și ale utilizatorilor de informații financiare auditate.**

**O.12. Identificarea unor posibilități de îmbunătățire a procesului de audit financiar în cele două țări, de acord cu necesitățile actuale.**

## METODOLOGIA CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE

Metoda pragmatică stă la baza unei concepții filosofice pluraliste pentru care realitatea nu este ceva dat odată pentru totdeauna, static, închis, ci proces, devenire, creație continuă, deci, un curs de fapte în plină desfășurare. Pragmatismul apelează la practică drept criteriu al verificării cunoștințelor. De aceea, metodele de cercetare mixte - teoretice și empirice și legătura permanentă cu realitatea sunt indispensabile. În această idee, pentru demonstrarea ipotezelor și atingerea obiectivelor cercetării am folosit o **METODĂ DE CERCETARE MIXĂ**, îmbinând cercetarea calitativă cu cea cantitativă.

**PARTEA TEORETICĂ** a presupus o *cercetare științifică-fundamentală* asupra auditului financiar. Pentru aceasta am realizat o cercetarea documentală care se referă la documente primare, secundare și terțiare, precum:

- Legislația în materie de audit din România și Spania și U.E.;
- Standardele Internaționale în materie de audit și contabilitate elaborate de IASB și AICPA;
- Directivele europene care se referă la activitatea de audit financiar (Directiva a IV-a, Directiva a VII-a și Directiva a VIII-a, Directiva 2006/43/CE);
- Standardele, ghidurile și normele profesionale de audit din România și Spania
- Codurile de Etică Profesională din cele două țări;
- Baze de date electronice relevante, cum ar fi cele publicate pe site-ul Comisiei Europene, C.A.F.R., I.C.A.C, diferite Universități din țară și străinătate, Instituții Publice din România, Spania și U.E., reviste de specialitate din țară și străinătate;
- Literatura de specialitate – din România, Spania și literatură internațională - manuale, cărți, articole de specialitate, care conțin opinii neutre, actuale și de calitate pentru tema cercetată.

Tot în partea teoretică am folosit și alte tipuri de cercetare cum sunt:

- *Cercetare descriptivă* – cu ajutorul căreia am realizat culegerea datelor, prezentând evoluția istorică a auditului financiar și o descriere critică a situației prezente.

- *Cercetare explicativă* – nu ne-am limitat la simpla descriere a situației existente ci am încercat să analizăm și să explicăm diferențele și asemănările descoperite, cauzele și implicațiile lor.

- *Cercetare comparativă* – comparația este prezentă de-a lungul întregii cercetări și ea se referă la situația auditului financiar din România și din Spania raportând-o permanent la Directivele Europene.

Prima parte a Tezei are un pronunțat caracter calitativ și se referă la date care au fost culese fără cuantificări sau prelucrări, fiind apoi interpretate, analizate și comparate între ele. S-a încercat o privire în profunzime a problemelor auditului financiar, plasând cercetarea în ”contextul descoperirii” problemelor, printr-o abordare deschisă, punând în evidență ”cum” și ”de ce” se acționează într-un anumit fel, practici sau comportamente inedite sau noi moduri de a gândi și interpreta normele de audit.

Cercetarea teoretică trebuie completată cu date empirice, culese din mediul economic real. Pornind de la acest raționament am hotărât realizarea unei **CERCETĂRI EMPIRICE**, în vederea observării și analizării atente a realității din România și din Spania prin aplicarea unui *chestionar*, care se adresează auditorilor - persoane fizice și juridice din România și Spania, directorilor financiari ai firmelor auditate și utilizatorilor de informații financiare auditate din cele două țări. Acest chestionar presupune cunoașterea percepțiilor celor trei grupuri în ce privește independența, rolul și utilitatea muncii auditorilor, prin intermediul analizării răspunsurilor date la chestionarul aplicat, ”metoda empirică excluzând orice fel de modalitate de acțiune asupra faptelor, care le-ar putea modifica”<sup>2</sup>.

Structura finală a eșantionului care a intrat în studiu este următoarea:

*Totalul eșantionului statistic*

	ROMÂNIA			SPANIA		
	CHESTIONARE TRIMISE	RĂSPUNSURI PRIMITE		CHESTIONARE TRIMISE	RĂSPUNSURI PRIMITE	
		Valoare absolută	Procent		Valoare absolută	Procent
<b>AUDITORI</b>	600	211	35,17%	1100	247	22,45%
<b>DIRECTORI FINANCIARI</b>	504	133	26,39%	619	108	17,45%
<b>UTILIZATORI</b>	492	157	32,30%	514	149	28,99%
<b>TOTAL</b>	1596	501	31,28%	2233	504	22,96%

Sursă: procesare proprie

Utilizarea chestionarului reprezintă o metodă prin excelență de tip cantitativ, deoarece culegerea de date se face prin intermediul cuantificării lor. Pentru validarea statistică a răspunsurilor au fost folosite metode matematice de măsurare, iar rezultatele au fost cuprinse în cadrul unor tabele. Prin utilizarea acestora am urmărit relații de cauzalitate și similaritate, iar interpretarea și analizarea rezultatelor s-a făcut într-un mod impersonal.

Metodologia de lucru pentru partea empirică a avut următorul curs:

- am realizat o serioasă activitate de documentare, în sensul stabilirii populației statistice care a intrat în studiu, stabilindu-se cele trei grupuri cărora li se adresează

<sup>2</sup> Cenar Iuliana, Curs – Metodologii de cercetare științifică în contabilitate, 2011

chestionarul - auditorii financiari, directorii financiari ai firmelor auditate și utilizatorii informațiilor financiare auditate din cele două țări;

- în funcție de caracteristicile populației statistice (omogenitate, posibilitatea de a stabili sau nu totalul populației statistice sau posibilitatea de stratificare a acesteia) am stabilit componența eșantionului pentru fiecare dintre cele trei grupuri, astfel încât rezultatele obținute să poată fi extrapolate la nivelul întregii populații și să aibă relevanță națională;

- elaborarea chestionarului, cu aceeași structură și același set de întrebări atât în limba română cât și în limba spaniolă, făcând astfel posibilă analiza și compararea răspunsurilor atât între cele trei colective în cadrul fiecărei țări cât și între auditorii, directorii financiari sau utilizatorii din România și Spania. Chestionarul are șase părți și cuprinde întrebări în ”format închis” referitoare la: independența, rolul auditorului, utilitatea auditului financiar sau Raportul de audit. Ultima parte a chestionarului cuprinde o singură întrebare deschisă.

- delimitarea posibilităților de răspuns la 5 variante, pe o scală de valori de la 1 la 5, în conformitate cu *Scala Likert*;

- chestionarul este anonim - dar în prima parte a acestuia am solicitat datele personale și profesionale ale persoanei chestionate: vârstă, sex, postul ocupat în firmă, numărul de ani de experiență profesională - date care ne-au ajutat la separarea răspunsurilor pe colectivele obiectiv ale cercetării și să demonstrăm faptul că eșantioanele alese îndeplinesc condițiile de profesionalitate necesare pentru a răspunde la întrebările chestionarului;

- crearea unei baze de date care cuprinde adresele de e-mail sau numerele de fax pentru a ne asigura că putem contacta cu persoanele sau firmele care intră în componența eșantionului.

- trimiterea chestionarelor pentru completare, începând cu luna martie 2012;

- procesul de adunare a chestionarelor completate a durat 10 luni, până la sfârșitul lunii decembrie 2012, fiind nevoie să revenim cu solicitarea în multe cazuri de două sau chiar trei ori;

- realizarea unui program informatic în Excel în care au fost încărcate toate chestionarele completate primite - în mod separat pentru România și separat pentru Spania. El centralizează răspunsurile primite pe cele trei grupuri ale populației statistice din fiecare țară, pentru fiecare întrebare în parte și pentru toate cele 5 posibilități de răspuns;

- analiza răspunsurilor pe baza datelor centralizate ale programului informatic. Pentru a afla dacă avem diferențe semnificative între răspunsurile celor trei grupuri – auditorii financiari, directorii financiari ai firmelor auditate și utilizatorii informațiilor



contabile auditate - din România sau din Spania am folosit *Testul Kruskal Wallis*. Pentru a analiza dacă avem diferențe semnificative între răspunsurile auditorilor financiari din România și cei din Spania, între directorii financiari ai firmelor auditate din România și cei din Spania sau între utilizatorii informațiilor financiare auditate din cele două țări am folosit *Testul Mann Whitney*.

- rezultatele testelor Kruskal Wallis și Mann Whitney au fost cuprinse în cadrul unor tabele centralizatoare, care au stat la baza analizei descriptive și a interpretării globale a rezultatelor chestionarului.

Deoarece numărul afirmațiilor din cadrul chestionarului a fost destul de mare, iar analiza și interpretarea lor ocupă un număr important de pagini, am considerat utilă crearea unui *"Model al diferențelor de perspective și expectative asupra rolului, utilității și independenței auditului financiar"*. Acest model a fost creat pe baza studierii literaturii de specialitate din domeniu și pe baza analizării rezultatelor primite la chestionar. Modelul are rolul de a sintetiza rezultatele obținute la chestionar, pentru mai buna lor înțelegere. El oferă și posibilitatea identificării cauzelor care duc la existența diferențelor de perspective și expectative între grupurile participante la studiu, dar și a grupării perspectivelor în funcție de cauzele care le provoacă.

În urma realizării acestui studiu, credem că existența diferențelor actuale de perspective duce în viitor la existența de expectative diferite din partea utilizatorilor de informații financiare auditate în ce privește munca auditorilor financiari. Pentru îmbunătățirea imaginii profesiei de audit este important să se reducă volumul acestor diferențe de perspective și expectative, de aceea Modelul propune și soluții de minimizare a acestor diferențe.

La finalul fiecărui capitol am arătat dacă ipotezele stabilite au fost demonstrate sau nu și am prezentat concluziile părții teoretice sau empirice.

În cadrul **ultimului capitol**, pe baza unei *Analize SWOT* am identificat punctele slabe și amenințările auditului financiar din România și Spania. Acestea au servit ca bază pentru efectuarea de propuneri de îmbunătățire a auditului financiar în cele două țări.

## PREZENTAREA SINTETICĂ A CAPITOLELOR TEZEI DE DOCTORAT

Teza de Doctorat se structurează pe TREI CAPITOLE PRINCIPALE:

**CAPITOLUL I** are un caracter teoretic și se referă la EVOLUȚIA și stadiul actual al auditului financiar în România și Spania.

Pe parcursul celor cinci subcapitole evoluția a fost urmărită din punct de vedere al conceptului, al obiectivelor, al cadrului juridic și profesional, al sistemului de control al calității dar și din punct de vedere al structurii pieței de audit financiar în cele două țări. Urmărirea evoluției pe care această profesie a parcurs-o a avut ca rezultat descoperirea particularităților auditului financiar în România și Spania. Acestea au fost dictate de fenomenele istorice, economice sau politice din fiecare țară, demonstrându-se astfel **IPOTEZA conform căreia "Auditul financiar progresa și se perfecționează într-o țară în pas cu dezvoltarea economică, ca răspuns la provocările societății pe care o deservește"**.

Studiul are un puternic caracter COMPARATIV. Pe tot parcursul cercetării am comparat situația din România cu cea din Spania, raportând permanent situațiile din cele două țări la politica europeană de convergență și armonizare a auditului financiar la nivel european și internațional. Astfel, a doua IPOTEZA a cercetării conform căreia **"În România și Spania s-au făcut pași importanți în armonizarea procesului de audit financiar astfel încât cadrul juridic și profesional al celor două țări prezintă multe similitudini, diferențele fiind puțin semnificative"** a fost **demonstrată numai PARȚIAL**, datorită faptului că s-au descoperit diferențe semnificative în modul de interpretare și aplicare a Directivelor Europene în ce privește preluarea Standardelor Internaționale de Audit.

**CONCLUZIILE** părții teoretice ar putea fi sintetizate astfel:

- Conceptul de audit financiar are aceeași semnificație atât în România cât și în Spania;
- Evoluția pieței de audit financiar în România și Spania s-a desfășurat în mod diferit;
- Numărul de audituri financiare obligatorii realizate în România este absolut desproporționat în comparație cu numărul de auditori financiari activi și al firmelor de audit din România;
- În raport cu nivelul ridicat de publicitate a datelor care se practică în Spania, în Rapoartele Anuale ale Comisiei CAFR am întâlnit un nivel mai redus de publicare a datelor legate de piața de audit din România;

- Piața de audit din România și Spania este absolut dominată de către firmele de audit și în special de firmele Big Four;

- Criza economică a produs efecte diferite pe piața de audit din România și Spania;

- În România și Spania reglementările Directivelor Europene în materie de audit financiar au fost transpuse în mod foarte apropiat, particularitățile legislative întâlnite fiind ne semnificative;

- În ce privește modul de interpretare în cele două țări a prevederilor Directivei 2006/43/CE am sesizat o diferență semnificativă referitoare la preluarea Standardelor Internaționale de Audit. România a tradus și ”adoptat” în întregime ISA pe când în Spania inițial s-a așteptat o preluare oficială a ISA la nivelul U.E. după care la începutul anului 2013 se schimbă optica și se prezintă o variantă tradusă și ”adaptată” a ISA la condițiile Spaniei, care în prezent se află în faza de ”consultare publică”;

- Începând cu data de 15 decembrie 2009 în România misiunile de audit financiar se realizează în conformitate cu ISA clarificate, iar în Spania în prezent se utilizează încă Normele Tehnice de Audit elaborate începând cu anul 1991, dintre care o parte au fost modificate astfel încât să nu intre în contradicție cu ISA. Se presupune că noile Norme Tehnice (traducere și adaptare a ISA) vor intra în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2015;

- Standardele Internaționale de Audit și Normele Tehnice de Audit spaniole nu sunt contradictorii însă ISA sunt mult mai amănunțite, dau mai multe definiții, clarificări conceptuale și conțin elemente și termeni actuali la care Normele Tehnice spaniole nu se referă;

- În ce privește ISQC1 acesta a fost preluat atât în România cât și în Spania. În România se aplică începând cu data de 15 decembrie 2009 iar în Spania începând cu data de 1 ianuarie 2013. ISQC1 se aplică în România pentru toate serviciile care se subscriu Standardelor IAASB (ISA, ISRE, ISAE și ISRS), iar NCCI (traducerea și adaptarea ISQC1 în Spania) se aplică numai pentru misiunile de audit financiar;

- Norma Tehnică a Calității din Spania emisă în anul 1993 care se referea la controlul calității la nivel de misiune de audit a fost înlocuită cu NCCI (traducerea și adaptarea ISQC1 în Spania) care se referă la controlul calității la nivel de firmă de audit. Se observă așadar un gol legislativ, ceea ce presupune preluarea urgentă în Spania a ISA 220;

- Directiva 2006/43/CE impune statelor membre un Sistem de Supervizare Publică a activității de audit, realizat de un organism absolut independent. În România activitatea de supraveghere a activității Camerei Auditorilor Financiar este realizată de către Organismul

de Supraveghere Publică a Activității de Audit Financiar, dar în Spania, organizarea activității de audit financiar și supervizarea publică a activității de audit este realizată de o singură instituție, Institutul de Contabilitate și Audit;

- În România se observă un ritm mai alert al procesului de armonizare cu normele europene și de transpunere a normelor internaționale.

**CAPITOLUL II** are un caracter empiric și se referă la **PERSPECTIVELE** și **EXPECTATIVELE** actuale pe care le au despre auditul financiar cele trei grupuri participante la studiu: auditorii financiari, directorii financiari ai firmelor auditate și utilizatorii informațiilor financiare auditate.

Capitolul debutează cu probleme legate de gestionarea părții empirice – structura chestionarului, pregătirea întrebărilor, stabilirea populațiilor statistice și a eșantioanelor. Analiza econometrică a rezultatelor chestionarului a fost realizată cu ajutorul Testelor Kruskal Wallis și Mann Whitney, pentru care se realizează atât o prezentare teoretică cât și un exemplu concret de calcul.

Interpretarea rezultatelor empirice ocupă o bună parte a capitolului II. Analiza globală a răspunsurilor s-a făcut pe structura obiectivelor specifice stabilite pentru cercetarea empirică:

- Investigarea rolului auditului financiar contemporan;
- Determinarea utilității serviciului de audit financiar;
- Analizarea perspectivelor și expectativelor asupra independenței auditorilor;
- Analizarea perspectivelor și expectativelor asupra Raportului de audit.

Compararea răspunsurilor individuale și identificarea diferențelor semnificative dintre acestea se poate face prin simpla observare a tabelelor cuprinse în Anexe, dar noi am încercat să relaționăm afirmațiile din interiorul fiecărei părți a chestionarului și să evidențiem o serie de detalii, de particularități observate în urma analizării globale a răspunsurilor. Am dorit ca această cercetare să meargă mai departe de înțelesul propriu al valorilor obținute ca răspuns la afirmațiile stabilite în cadrul chestionarului și să scoată în evidență noi idei și noi perspective asupra profesiei de audit financiar în România și Spania.

Dintre **CONCLUZIILE** părții empirice amintim:

- O parte dintre directorii financiari și utilizatorii informațiilor contabile auditate din România și Spania își exprimă acordul că există din partea lor un sentiment de insatisfacție în ce privește rolul și obiectivele auditului financiar;

- Auditorii financiari sunt conștienți că există un sentiment de insatisfacție din partea utilizatorilor în ce privește rolul și obiectivele auditului financiar;

- Opinia celor trei grupuri legată de ridicarea limitelor obligatorii de auditare este diferită în cele două țări;

- Rezultatele Testului Kruskal Wallis legate de independența auditorilor indică în ambele țări o polarizare a perspectivelor în funcție de interesele fiecărui grup;

- Ca și caracteristică generală putem spune că utilizatorii informațiilor financiare auditate din ambele țări se demonstrează mai puțin mulțumiți de forma și conținutul Raportului de audit decât celelalte două grupuri.

Din analiza răspunsurilor primite la chestionar au rezultat **9 cauze principale** care determină diferite tipuri de perspective din partea celor trei grupuri. Aceste **CAUZE** sunt:

- Necunoașterea normelor legale legate de atribuțiile auditorilor;
- Dezacordul cu normele legale;
- Percepția auditorului asupra propriei activități;
- Percepția utilizatorilor asupra activității realizate de auditorii financiari;
- Interesele personale sau de grup ale celor chestionați;
- Cultura națională sau experiența în domeniul auditului;
- Contextul economic actual;
- Calitatea activității realizate de auditor;
- Calitatea comunicării rezultatelor misiunii de către auditorul financiar.

Aceste 9 cauze determină în opinia noastră **4 TIPURI DE DIFERENȚE DE PERSPECTIVE** și anume:

- Diferențe de perspective asupra normelor legale;
- Diferențe de perspective în funcție de percepție;
- Diferențe de perspective în funcție de grup, țară sau perioadă;
- Diferențe de perspective asupra muncii realizate de către auditorul financiar în cadrul misiunii de audit.

Toate aceste diferențe de perspective actuale determină în viitor **EXPECTATIVE DIFERITE**, așteptări diferite ale utilizatorilor de informații financiare auditate din partea auditorilor financiari. Aceste așteptări pot fi **REALISTE** sau **IREALISTE**. De aceea și Modelul oferă două tipuri de **SOLUȚII**, acestor așteptări:

- În cazul în care expectativele sunt **REALISTE**, dar atribuțiile așteptate **NU** sunt cuprinse în actualele norme legale ale auditorilor financiari, propunem **MODIFICAREA NORMELOR LEGALE DE ACORD CU NECESITĂȚILE ACTUALE**;

- În cazul în care expectativele sunt IREALISTE propunem **EDUCAREA PUBLICULUI**, în vederea reducerii acestor diferențe de perspective și expectative.

Astfel au fost demonstrate cele două ipoteze ale cercetării empirice: și anume că **”Există diferențe de perspective și expectative între România și Spania, în ce privește independența, rolul și utilitatea auditului financiar”** și că **”Există diferențe de perspective și expectative din partea auditorilor financiari, directorilor de firme auditate și a utilizatorilor de informații financiare auditate în ce privește independența, rolul și utilitatea auditului financiar”**.

**CAPITOLUL III.** Așa cum am arătat și la începutul rezumatului caracterul acestei cercetări este unul pragmatic, orientat spre rezolvarea problemelor descoperite. De aceea la finalul cercetării am realizat o **ANALIZĂ SWOT** în care am evidențiat punctele tari și punctele slabe, oportunitățile și amenințările auditului financiar din România și Spania. Plecând de la punctele slabe și amenințările identificate am **PROPUS SOLUȚII DE ÎMBUNĂTĂȚIRE** a auditului financiar atât pentru România cât și pentru Spania.

**PROPUNERI de îmbunătățire a punctelor slabe în ROMÂNIA:**

- Scăderea limitelor obligatorii de auditare pentru ”întreprinderile mijlocii” din România;

- excluderea de sub obligația de a-și audita situațiile financiare a tuturor firmelor din România care se încadrează în categoria ”întreprinderi mici”;

- Recomandăm CAFR să solicite membrilor săi și să publice anual următoarele informații: numărul total al firmelor auditate pe parcursul anului precedent, cifra de afaceri a firmei auditate, tipul auditului – voluntar sau obligatoriu, suma facturată din activități de audit pe perioada anului precedent;

- introducerea unei perioade de ”consultare publică”, înaintea realizării de modificări sau completări ale normelor profesionale în materie de audit financiar;

- realizarea unor acțiuni de către CAFR care să ducă la răspândirea și cunoașterea normelor legale în vigoare referitoare la auditul financiar, a atribuțiilor reale ale auditorilor și a importanței muncii realizate de către aceștia atât pentru firma auditată cât și pentru diferitele categorii de utilizatori ai informațiilor financiare auditate.

- înființarea unei Corporații Profesionale și în România, așa cum există în majoritatea țărilor europene.

**PROPUNERI de îmbunătățire a punctelor slabe în SPANIA:**

- Recomandăm ICAC din Spania să accelereze procesul de punere în vigoare a noilor Norme Tehnice conforme cu Standardele Internaționale de Audit care ar asigura

existența unei baze conceptuale comune și ar asigura uniformitatea, transparența, credibilitatea și comparabilitatea situațiilor financiare auditate la nivel european și internațional.

- Recomandăm ICAC din Spania scurtarea și fluidizarea procesului de preluare a ISA pentru ca următoarele modificări sau completări ale ISA-urilor să nu dureze la fel de mult;

- Propunem ca noua normă a calității (NCCI) din Spania să se refere și la misiunile de revizuire, asigurare și servicii conexe.

- Propunem urgentarea adoptării ISA 220 în Spania, data de 1 ianuarie 2015 când se presupune că vor intra în vigoare noile Norme Tehnice conforme cu ISA fiind un termen prea îndepărtat.

- Recomandăm înființarea în Spania a unui ”organism independent” de Institutul de Contabilitate și Audit care să controleze și supervizeze activitatea acestuia, așa cum recomandă Directiva 43/2006/CE,

- Menținerea limitelor actuale obligatorii de auditare, deși ele sunt inferioare celor din Austria, Belgia, Germania, Irlanda, Italia, Luxemburg, Țările de Jos, Elveția, Anglia, România;

- Prezentarea situației reale a cererii și ofertei de muncă de pe piața de audit și limitarea temporară a posibilităților de acces la stagiul și aceea de organizare a examenelor de atribuire a calității de auditor financiar;

- Promovarea unei politici de încurajare și creditare a firmelor mici și mijlocii, care să ducă la relansarea economică și la crearea de locuri de muncă.

- Propunem ca cele trei Corporații Profesionale din Spania împreună cu Institutul de Contabilitate și Audit să realizeze acțiuni care să ducă la o mai bună cunoaștere a normelor legale în vigoare referitoare la auditul financiar, a atribuțiilor reale ale auditorilor și a importanței muncii realizate de către aceștia atât pentru firma auditată cât și pentru diferitele categorii de utilizatori.

#### **PROPUNERI de îmbunătățire a punctelor slabe în ROMÂNIA și SPANIA:**

- Legat de aplicarea neuniformă a pragului de semnificație propunem stabilirea la nivel internațional și european a unor repere cantitative minime, orientative, sub care să nu se poată coborî, care să determine efectuarea unei cantități minime necesare de probe de audit.

- pentru îmbunătățirea informațiilor furnizate de auditorul statutar *utilizatorilor externi* propunem extinderea actualului Raport de audit cu informații suplimentare, iar pentru

îmbunătățirea comunicării auditorului cu *comitetul de audit al firmei auditate*, propunem întocmirea separată a unui ”raport suplimentar”, mai detaliat, care NU trebuie să fie disponibil publicului larg.

- Susținem Propunerea de Regulament a Parlamentului European și a Consiliului care cuprinde măsuri de îmbunătățire a independenței auditorilor financiari, de evitare a conflictului de interese, se consolidează scepticismul profesional în fața fraudei sau erorii și se propun noi măsuri referitoare la transparența societăților de audit care auditează instituții de interes public.

- Legat de expansiunea puternică a firmelor Big Four în cele două țări susținem Propunerea de Regulament a Parlamentului European și a Consiliului care se referă la faptul că marile firme de audit care realizează misiuni pentru instituțiile de interes public să presteze numai misiuni de audit statutar, fiindu-le interzisă realizarea de alte servicii, iar auditarea instituțiilor de interes public să fie realizată de către două firme de audit: o firmă Big Four și o firmă de dimensiuni mai mici.

Teza de Doctorat cuprinde un număr total de **5 FIGURI** și **78 de TABELE** (dintre care **77 tabele sunt procesare proprie**). În ultima parte a Tezei sunt prezentate un număr total de **253 resurse bibliografice** consultate - cărți, manuale, articole, site-uri sau acte normative. La sfârșitul lucrării am adăugat **21 de ANEXE**, care cuprind Scrisorile de prezentare, Chestionarul, Rezultatele chestionarului și Rezultatele Testelor Kruskal Wallis și Mann Whitney.

**Concluzia finală** a cercetării este că auditul financiar a progresat și s-a perfecționat în pas cu dezvoltarea economică, ca răspuns la provocările societății. A progresat din punct de vedere istoric, din punct de vedere al conceptului și mai ales din punct de vedere al obiectivelor. Cu toate acestea, în urma cercetării realizate s-a observat o nemulțumire față de rolul actual al auditorului financiar și o neîncredere a utilizatorilor în informațiile financiare auditate. De aceea credem că auditorii și firmele de audit nu ar trebui să treacă cu vederea importanța socială care se dă azi auditului financiar, poziția obținută astăzi în societate după eforturi de sute de ani și eventual să-și lărgescă aria de responsabilități, să caute noi metode sau proceduri compatibile cu nevoile actuale, care să vină în sprijinul utilizatorilor.



## CONTRIBUȚII PERSONALE

Contribuțiile proprii ar putea fi sintetizate astfel:

- Realizarea unei analize comparative asupra evoluției și structurii pieței de audit din România și Spania;
- Prezentarea evoluției auditului financiar în România și Spania din punct de vedere istoric, al conceptului și al obiectivelor;
- Realizarea unei analize comparative asupra particularităților legislative ale auditului financiar în România și Spania;
- Realizarea unei analize comparative între Standardele Internaționale de Audit și Normele Tehnice spaniole;
- Analizarea și compararea limitelor legale stabilite în cele două țări pentru ca entitățile să aibă obligația de a-și audita situațiile financiare;
- Realizarea unei analize comparative între sistemele de control al calității auditului financiar din cele două țări;
- Realizarea unui studiu empiric-comparativ cu privire la perspectivele și expectativele auditorilor financiari, a directorilor financiari ai entităților auditate și a utilizatorilor de informații financiare auditate din România și Spania asupra rolului auditului financiar contemporan, utilității auditului financiar, independenței auditorilor și asupra Raportului de Audit;
- Identificarea și explicarea factorilor care determină existența diferențelor de perspective și expectative prin construirea ”*Modelului diferențelor de perspective și expectative asupra rolului, utilității și independenței auditului financiar*”;
- Realizarea unei Analize SWOT asupra situației actuale a auditului financiar în România și Spania;
- Identificarea unor posibilități de apropiere a perspectivelor și expectativelor auditorilor financiari, a directorilor financiari ai entităților auditate și a utilizatorilor de informații financiare auditate din România și Spania;
- Realizarea unui set de propuneri pentru îmbunătățirea punctelor slabe identificate cu ajutorul Analizei SWOT, atât pentru România cât și pentru Spania;
- Realizarea unui Studiu de Impact asupra implementării măsurilor propuse în legătură cu ajustarea limitelor obligatorii de auditare a situațiilor financiare în România.

## **LINII VIITOARE DE CERCETARE**

Auditul financiar reprezintă un domeniu de mult interes, complexitatea temelor legate de acesta neputându-se epuiza într-o singură lucrare. Ca linii viitoare de cercetare ne propunem aprofundarea următoarelor aspecte:

- Pornind de la datele de care dispunem putem realiza o analiză comparativă a percepțiilor și expectativelor celor trei grupuri care au intrat în studiu la nivelul județelor din România și al provinciilor din Spania;

- Realizarea unui studiu comparativ legat de modul de implementare al reglementărilor Directivei Europene în ce privește recunoașterea reciprocă a auditorilor financiari în toate statele membre UE;

- Realizarea unui studiu empiric la nivel european care să determine cum a afectat criza economică actuală percepțiile utilizatorilor de informații financiare auditate;

- În România Standardele Internaționale de Audit au fost traduse și ”adoptate” în totalitatea lor. Astfel am putea realiza un studiu asupra compatibilității Standardelor Internaționale de Audit la condițiile concrete din România și dacă ar fi fost necesară o ”adaptare” a acestora înainte de implementare;

- În Spania Standardele Internaționale de Audit au fost traduse și acum se află în proces de consultare publică și ”adaptare” la condițiile din această țară. După intrarea în vigoare a noilor Norme Tehnice ar fi interesant de realizat un studiu comparativ între acestea și Standardele Internaționale de Audit, pentru a analiza măsura în care era necesară această ”adaptare”. Interesează acest aspect datorită faptului că toate modificările sau completările viitoare ale ISA vor trebui să parcurgă același curs ca și actualele Standarde, așadar vor întârzia mult până vor fi aplicate în Spania, îngreunând în mod constant comparabilitatea la nivel european și internațional.

## BIBLIOGRAFIE

### CĂRȚI ȘI LUCRĂRI DE AUTOR ÎN EDITURI

1. Arens Alvin, Loebbecke James, *Audit – o abordare integrată*, ediția a 8-a, Editura ARC, Chișinău, 2003
2. Arter R. Denis, *Auditorii de calitate*, Madrid, 1993
3. Blanco Luna, Yanel, *Manual de Audit Integral*, Editura Roesga, Bogotá, 2000
4. Boulescu Mircea, *Audit financiar – repere normative naționale*, Editura Economică, București, 2003
5. Boulescu M., Ghiță M., Mareș V., *Fundamentele auditului*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2001
6. Briciu Sorin, Todea Nicolae, Socol Adela, *Audit și certificarea bilanțului contabil*, Editura Argus, București, 2001
7. Camera Auditorilor Financiari din România, *Ghid pentru un audit de calitate*, București, 2012
8. Camera Auditorilor Financiari din România, *Ghid privind unele reglementări ale profesiei de auditor*, Editura Elfi, București, 2011
9. Camera Auditorilor Financiari din România, *Ghid privind auditul calității*, Editura Irecson, București, 2010
10. Camera Auditorilor Financiari din România, *Noutăți și tendințe în practica europeană a auditului financiar - Primul Congres al CAFR din România – Independență, Transparență, Calitate*, Tiparul "Universal Color", București, 2007
11. Cañibano Calvo, L., (1993) *Curso de auditoría contable. Casos practicos*, Editura Piramide, Madrid
12. Carmichael & Willingham, *Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Auditing Theory and Practice*, Editura McGraw Hill Book Company, New York, 1989
13. C.E.C.C.A.R., *Codul de Etică pentru profesioniștii contabili din România*, Editura CECAR, București, 2005
14. C.E.C.C.A.R., *Norme minimale de audit*, Editura Economică, București, 2001
15. C.E.C.C.A.R., *Norme naționale de audit*, Editura CECCAR, București, 1999
16. C.E.C.C.A.R., *Norme de audit financiar și certificare a bilanțului contabil*, nr. 1/1995, Editura CECCAR, București, 1995
17. Cenar Iuliana, *Curs - Metodologii de cercetare științifică în contabilitate*, 2011
18. Cenar Iuliana, *Curs - Metodologia cercetării în contabilitate și managementul proiectelor de cercetare*, 2011
19. Chelcea Septimiu, *Inițiere în cercetarea sociologică*, Editura Comunicare.ro, București, 2004
20. Colasse Bernard, *Introducere în contabilitate*, Editura TipoMoldova, Iași, 2011
21. Collins Lionel, Valin Gérard, *Audit et contrôle interne*, Editura Dalloz, Paris, 1992
22. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexes*, Ediția 2012, Vol. I și II, Tradus și republicat de CAFR, București, 2013

23. Dănescu Tatiana, *Audit financiar – convergențe între teorie și practică*, Editura Irecson, București, 2007
24. Dănescu Tatiana, *Proceduri și tehnici de audit financiar*, Editura Irecson, București, 2007
25. Dăculescu P., *Cercetarea de marketing*, Editura Brandbuilders, București, 2006
26. Dobroțeanu Laurențiu, Dobroțeanu Camelia Liliana, *Audit – Concepte și practici – Abordare națională și internațională*, Editura Economică, București, 2002
27. Domnișoru Sorin, *Audit statutar și comunicare financiară*, vol. I, Editura Economică, București, 2011
28. Federația Internațională a Contabililor, *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad – Spanish language text of "Code of Ethics for Professional Accountants"*, 2012 by the International Federation of Accountants
29. Federația Internațională a Contabililor, *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate – Audit Financiar 2009*, Editura Irecson, București, 2009
30. Federația Internațională a Contabililor, *Reglementări Internaționale de audit, asigurare și etică; Audit Financiar 2008*, Vol. I și II, Editura Irecson, București, 2009
31. Federația Internațională a Contabililor, *Ghid de utilizare a Standardelor Internaționale de Audit în auditarea întreprinderilor mici și mijlocii*, Editura CECAR, București, 2009
32. Federația Internațională a Contabililor, *Codul Etic Național al profesioniștilor contabili*, CECAR, București, 2005
33. Feleagă Liliana, Feleagă Niculae, *Contabilitate Financiară – o abordare europeană și internațională*, Vol. I și II, Editura Economică, București, 2007
34. Feleagă Niculae, *Sisteme contabile comparate*, ediția a II-a, vol I, Editura Economică, București, 1999
35. Florea I., Macovei I.C., Florea R., Berheci M., *Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar*, ediția a II-a revizuită și adăugită, CECCAR, București, 2008
36. Gallizo Larraz José Luis, *Contabilidad y auditoría de la distribución de beneficios y de la compensación de pérdidas*, Editura Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1996
37. Garcia Benau Maria Antonia, *La auditoría en Europa, adaptación de la VIII Directiva del derecho de sociedades*, Editura Intitutului de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1992
38. García Benau Maria Antonia, Christopher Humphrey, Peter Moizer, Stuart Turley, *La auditoría y sus expectativas: Los casos de España y Reino Unido*, ICAC, Madrid, 1993
39. Ghiță Marcel, Briciu Sorin, et.al, *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2009
40. Gonzalo Angulo José Antonio, *La tesis Doctoral*, Editada por Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A), Madrid, 2000
41. Herrador Alcaide T.C., *El informe de auditoría financiera de las cuentas anuales como conclusión y objetivo del trabajo del auditor: un estudio empírico para la Comunidad Autónoma de Madrid*, Teză de Doctorat, Editura Consejo Económico y Social, 2002

42. Hoffman O., *Curs - Logica cercetării științifice*, 2011
43. Horomnea Emil, *Audit financiar – concepte, standarde, norme*, Editura Alfa, Iași, 2010, ediție revăzută și actualizată
44. Instituto de Auditores y Censores Jurados de Cuentas din Spania, *Libro blanco de la auditoría de cuentas en España*, Editura ICAC, Madrid, 1997
45. Ionașcu Ion, *Epistemologia contabilității*, Editura Economică, București, 2007
46. Ionașcu Ion, *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*, Editura Economică, București, 2003
47. Labăr A.V., *SPSS pentru științele educației*, Editura Polirom, Iași, 2008
48. Lee R.D., Johnson R.W., Joyce P.D., *Bugetarea sistemelor publice*, Editura Jones&Bartlett Learning, Sudbury, Massachusetts, USA, 2009
49. Lefebvre Francis Redacción, *Memento Contable 2013*, Editura Francis Lefebvre S.A., 2012
50. Lefter C., *Cercetarea de marketing*, Editura Infomarket, Brașov, 2004
51. López Casuso, A., *Normas de auditoría: como interpretarlas para su aplicación*, Editura Instituto de Auditores Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1995
52. Lungu Ovidiu, *Ghid introductiv pentru SPSS 10,0*, Seria Psihologie experimentală și aplicată, Iași, 2001
53. Madariaga Gorocica Juan María, *Manual Práctico de auditoría*, Editura Deusto, 2004
54. Marcu Laura, Curs POSDRU, *Prezentarea metodelor cantitative de cercetare*, 2013
55. Marcu L., Toma A., *Cercetarea cantitativă de marketing cu ajutorul programului de calcul tabelar Excel*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, 2009
56. Marques de Sá J.P., *Applied Statistics. Using SPSS, STATISTICA*, Editura Springer Berlin Heidelberg, New York, 2007, pag. 212
57. Mautz, R.K., *Fundamentele auditului*, Editura Macchi, Buenos Aires, 1970
58. Mautz, R.K. și Sharaf, H.A., *The philosophy of auditing*, American Accounting Association, Menasha, Wisconsin, 1961
59. Ministerul Economiei, *Reglementari contabile pentru agenții economici*, Editura Economică, București, 2002
60. Neamțu Horea, Roman Aureliana Geta, Țurlea Eugeniu, *Audit financiar - Misiuni de asigurare și servicii conexe*, Editura Economică, București, 2012
61. Niculescu Maria, Curs POSDRU – *Managementul și epistemologia cercetării științifice*, 2011
62. Popa I., Bunget O., Marcu N., *Standarde generale de audit*, Editura Mirton, Timișoara, 2011
63. Popescu C., Gh. Răboacă, D. Ciucur, D.Iovan, *Metodologia cercetării științifice economice*, Ed. ASE, București, 2006
64. Porter, B. A., *The Audit Expectation-Performance Gap and the Role of External Auditors in Society*, New Zealand, citat în Bahr A., Vertrauen in Wirtschaftsprüfer. Konzeptioneller Bezugsrahmen für eine realwissenschaftliche Theorie der Erwartungslücke, Deutscher Universitäts-Verlag, 2003
65. Radu G., *Normativ și constructiv în profesia liberală de auditor financiar de practică publică*, Editura Transversal, Târgoviște, 2010
66. Rainald von Gizycki, Wolfgang Ulrici, Teresa Rojo, *Los trabajadores del conocimiento (The Brainworkers)*, Fundación Universidad-Empresa, Madrid, 1998

67. Răboacă Ghe., Ciucur D., *Metodologia cercetării științifice economice*, Editura Fundației “România de Măine”, București, 1999
68. Registro de Economistas Auditores, *Guía de Auditoría*, Madrid, 2005
69. Rotariu Traian, Iluț Petru, *Ancheta sociologică și sondajul de opinie*, Editura Polirom, Iași, 2001
70. Ryan Bob, Robert W. Scapens, Michael Theobald, *Metodología de la Investigación en Finanzas y Contabilidad*, Ediciones Deusto, Barcelona, 2004
71. Sampieri Roberto Hernández, Carlos Fernández Collado, Pilar Baptista Lucio, *Metodología de la investigación*, Publicación México, Ediciones McGraw-Hill, 5a edición, 2010
72. Sánchez Fernández de Valderama, J.L., *Teoría y practica de la auditoría I – Concepto y metodología*, Editura Piramide, 2008
73. Sánchez Fernández de Valderama, J.L., *Teoría y practica de la auditoría II – Análisis de áreas y casos prácticos*, Editura Piramide, 2009
74. Schlosser, R.E., *The field of auditing, Cashin's Handbook for Auditors*, Editura McGraw-Hill, New York, 1986
75. Seyle H., *Știință și viață*, Editura Politică, București, 1984
76. Sierra Guillermo, Orta Manuel, *Teoría de la auditoría financiera*, Editura McGraw Hill, Madrid, 1996
77. Spiegel R. Murray, Stephens J. Larry, *Estadística*, Editura McGraw-Hill Interamericana Editores, Mexico, 2009
78. Tabără Neculai, Briciu Sorin, *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2012
79. Tătaru Violeta, *Auditul financiar*, Editura Cavallioti, București, 2007
80. Tiron Tudor A., Iosivan R. Cîrstea A., Fullop M., *Fundamentele auditului financiar*, Editura Accent, Cluj-Napoca, 2009
81. Toma A., Marcu L., *Cercetări de marketing. Aplicații*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, 2005
82. Toma Marin, *Inițiere în auditul situațiilor financiare ale unei entități*, ediția a III-a revizuită și adăugită, Editura CECCAR, București, 2009
83. Țurlea Eugeniu, Morariu Ana, *Auditul financiar contabil*, Editura Economică, București, 2001
84. Wallace, W.A., *Auditing*, edición 3-a, South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio, 1995

#### **STUDII ȘI ARTICOLE ÎN REVISTE DE SPECIALITATE SAU PREZENTATE LA CONFERINȚE**

85. Accounting and Auditing Research Center de Maastricht (MARC), Estudio sobre la función, la posición y la responsabilidad del auditor estatutario en la Unión Europea, *BOICAC* nr. 27, 1996, pag. 49-132
86. Alió Sanjuan Santiago, Ferrer Pastor Cesar, Rodriguez Carmen, El Código de Ética IFAC: un nuevo horizonte para la auditoría de cuentas, *Revista Partida Doble*, nr. 224/2010, pag. 76-85
87. Amat Salas O., Blake J., Moya Gutiérrez S., Contabilidad creativa en España y en el Reino Unido. Un estudio comparativo, *Revista Partida Doble*, nr. 79, 1997, pag. 24-32
88. Bailey K.B., Bylinski J.H., Shields M.D., Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message, *Journal of Accounting Research*, vol. XXI, nr. 2, 1983, autumn, pag. 355-370

89. Băscones Ramos J.M., La responsabilidad civil de los auditores, *Revista Auditoría Pública*, nr. 52, 2010, pag. 57-70
90. Beck G.W., The rol ofthe auditor in Modern Society: an empirical appraisal, *Accounting and Business Rewiew*, spring, 1973, pag. 117-123
91. Becker, C.L., Defon, J.J.Subramanyam K.R.(1998), The effect of audit quality on earnings management, *Contemporary Accounting Research*, nr. 15, pag.1-24
92. Blasco. J., El informe de auditoria: expectativas, *Revista Partida Doble*, noiembrie 2004, pag. 22-26
93. Briciu Sorin, Mihăilescu C.T., Cordoș A.M., Considerații privind responsabilitatea și răspunderea auditorului independent în auditul statutar privind fraudă, *Revista Audit financiar*, nr. 12, 2010, pag. 21-27
94. Briciu Sorin, Socol Adela, Rof Letiția, Contribuții la cunoașterea și implementarea unui model de evaluare a riscului de audit, *Revista Audit Financiar*, iunie 2010, pag. 29-35
95. Brown I.J., Hatherly D., The expanded audit report – a research study within the development of SAS 600, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 10, nr. 5, 1997, pag. 702-717
96. Bunget O.C., Dumitrescu A.C., Studiu asupra relației dintre opinia de audit și respectarea principiilor contabile, *Revista Audit Financiar* nr. 1, 2012, pag. 6-11
97. Cantwell Chris, Considerații privind controlul calității firmelor, *Revista Audit financiar*, nr. 11, 2010, pag. 37-40
98. Ceberio Ortúzar Jaime, Sistemas de Control de Calidad Interno, *Revista Auditores*, nr. 17, iunie 2012, pag. 28-30
99. Ceberio Ortúzar Jaime, La nueva Norma de Control de Calidad Interno: un paso adelante en la profesion de auditoria, *Revista Auditores*, nr. 15, 2011, pag. 31-33
100. Cernea O., C.Al. Ștefănescu , Importanța informațiilor oferite de auditul financiar pentru directori, investitori și analiștii financiari, *Revista Audit Financiar*, ianuarie 2012, pag. 42-50
101. Citron, D.B., Taffler R.J., Uang J.Z., Delays in reporting price – sensitive informacion: The case of going concern, *Journal of Accounting and Public Policy*, nr. 27, 2008, pag.19-37
102. Dabu Cristina Maria, Istoria utilizării modelării și simulării asistate de calculator în știință, *Revista Noema a Academiei Române*, vol. XI, 2012, pag. 319-329
103. Dănescu Tatiana, Conotații teoretice și practice privind strategia generală de audit, *Revista Audit Financiar*, nr. 11, 2012, pag. 14-23
104. D' Silva Alan, Gallizo Larraz José Luis, Diferencia de expectativas en auditoría: Medidas a adoptar, *Revista Partida doble*, Nr. 65, 1996, pag. 43-54
105. D'Silva Alan, Gallizo Larraz José Luis, Expectativas de la auditoría: posición del auditor, articol prezentat la *Conferința "Internacionalización de la empresa : un desafío para el 2000, Sevilla, 27-29 septiembre, 1995, Al VIII-lea Congres AECA, Volumul Conferinței nr. 1, 1995*, pag. 217-242
106. De Fond, M.L., Francis, J. R. &Wong, T. J., 2000, Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong, *Auditing*, (Spring)(19) (1), pag. 49-66
107. Dillar J.R., Jensen D.L., The Auditor's Report : An Analisis of Opinion, *The Accounting Review*, vol. LVIII, nr. 4, octombrie 1983, pag. 787-798

108. Dobroțeanu L., Coman N., Dobroțeanu C.L., Auditorii externi și guvernarea corporativă sub impactul crizei financiare, *Revista Audit financiar*, nr. 3, 2011, pag. 16-26
109. Dobroțeanu C.L., Dobroțeanu L., Răileanu A.S., Independența auditorilor în contextul guvernării corporative, *Revista Audit Financiar*, nr.3, 2010, pag. 18-22
110. Dobroțeanu L., Manea D., C.L.Dobroțeanu, Dinamica percepțiilor privind auditul extern sub impactul crizei financiare, *Revista Audit financiar*, nr. 2, 2011, pag. 18-27
111. Domnișoru Sorin, Briciu Sorin; Popa I.E., Bunget O.C., Audit statutar versus comunicare financiară. De ce și cum?, *Revista Audit Financiar*, nr. 7, 2010, pag. 3-13
112. Fernández Juan Antonio, Comentarii normative asupra Normei Internaționale de Control al Calității, *Revista Auditores*, nr. 14, 2011, pag. 58-65
113. Francis J.R., Krishanan J., Accounting accruals and auditor reporting conservatism, *Contemporary Accounting Research*, 16(1), 1999, pag. 135-165
114. Fraser Ian, Chris Pong, The future of the external audit function, *Managerial Auditing Journal*, 2009, Vol. 24, Issue 2, pag.104 – 113
115. Fulop MelindaTimea, Studiu comparativ asupra implementării Directivei privind auditul statutar în statele membre U.E., *Revista Audit Financiar*, nr. 6, 2011, pag. 14-22
116. Gallizo Larraz José Luis, Ramón Saladrigues i Solé, Manuel Salvador Figueras, Los nuevos miembros de la Unión Europea: análisis contable de las divergencias y similitudes de las variables financieras de las empresas, *Revista española de financiación y contabilidad*, nr. 139, 2008, pag. 501-526
117. Gallizo Larraz José Luis, D'Silva A., Diferencia de expectativas en auditoría: Medidas a adoptar, *Revista Partida Doble*, nr. 65, martie 1996, pag. 43-54
118. Gallizo Larraz José Luis, D'Silva A., Expectativas de la auditoría: posición del auditor, *Al VIII-lea Congres de AECA*, vol. I, Sevilla, septembrie 1995, pag. 217-41
119. Gallizo Larraz José Luis, Regulación pública de la auditoría en España, *Revista de estudios empresariales*, nr. 4, 1992, pag. 239-258.
120. Gallizo Larraz José Luis, Panorámica actual de la profesión auditora en España, *Cuadernos aragoneses de economía*, nr. 15, 1990, pag. 181-19
121. Garcia Delgado Sonia și Izaskun Ipiñazar Petralanda, La auditoría en España: un antes y un despues de la ISQC1 - una cultura orientada a la calidad, *Revista Partida Doble*, 2011, pag. 13
122. García Delgado S. e Ipiñazar Petralanda I., "Información financiera fiable: auditorías de calidad. Caso español", *Congreso Global de Administración de empresas y finanzas*, Costa Rica, 2007
123. Gómez-Guillamón A.D., Comprensión y relevancia del informe de auditoría: Un análisis empírico realizado con auditores, empresas y usuarios, *Revista española de financiación y contabilidad*, nr. 128, vol. XXXV, ianuarie-martie 2006, pag. 31-55
124. Gonzáles Díaz B., García Fernández R., López Díaz A., Estudio empirico sobre la auditoría de las fundaciones públicas estatales para el período 2001-2007, CIRIEC Spania, *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nr. 71, august 2011, pag. 253-277
125. González Malexechevarria, Angel, *Al doilea Congres de Auditoría Integral*, Argentina, 1995



126. Haspeslagh P., Corporate governance and the current crisis, *Corporate Governance*, Volume 10, Issue 4, 2010
127. Herreros Escamilla Jorge, Normas Internacionales de auditoría: principales impactos del "Proyecto Clarity", *Revista Partida Doble* nr. 224, 2010, pag. 18-27
128. Humphrey C., Loft A., Woods M., The Global Audit Profession and the International Financial Architecture: Understanding Regulatory Relationships at a Time of Financial Crisis, *Accounting, Organizations and Society* 34, nr. 6-7, 2009, pag. 810-825
129. Ivan Raluca Oana, Responsabilité Eco-Sociale des entreprises par l'audit environnemental, *Revue Valaque d'Etudes Economiques*, Volum 2(16), nr. 3, 2011
130. Ivan Raluca Oana, European Standardization of Audit, *Annals of the University of Petroșani, Economics*, Volume 9, Issue 4, 2009
131. Ivan Raluca Oana, The pricing of audit services: evidence from Romania, *Annales Universitatis Apulensis – series Oeconomica*, nr.10, vol.I, 2008
132. Instituto de Cesores Jurados de Cuentas de Espana, Control de calidad 2010-2011, *Supliment la Revista Auditores*, nr. 16, octombrie 2011
133. Iuga Vasile, Ce-și doresc investitorii de la auditorii financiari, *Revista Audit Financiar* nr. 1, 2012, pag. 3-5
134. Jaba E., Bălan C.B., Robu I.B., Roman M., Evaluarea statistică a riscului de fraudă în scopul fundamentării opiniei de audit pe baza modelelor de durată, *Revista Audit Financiar*, nr. 4, 2012, pag. 14-23
135. Jaba E., Robu I.B., Explorarea statistică a pieței de audit în scopul aprecierii auditorului, *Revista Audit financiar*, nr. 6, 2011, pag. 28-36
136. King Mervyn, El Informe integrado, *Revista Auditores*, nr. 18, noiembrie 2012, pag. 20-21
137. Krishnan, J., Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis, *The Accounting Review*, 80(2), 2005, pag. 649-678
138. Lee T.A., Parker R.H., The evolution of corporate financial reporting, *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. VII, Issue 2, 1980, 331-346
139. Lenghel Radu Dorin, Armonizare, convergență și conformitate contabilă internațională, *Analele Institutului de Istorie "G.Barițiu" Cluj-Napoca*, Series Humanistica, tom. IX, 2011, pag. 247-258
140. Manchado de Almeida Muñoz Colomina, Evidencia de las diferencias de expectativas en auditoría en mercados bursátiles de reducida dimensión: el caso Portugués, *Revista de Contabilidad y Finanzas – UPS*, vol.19, nr. 47, mai-august 2008, pag. 102-111
141. Marhan Ana-Maria, Perspective teoretice și metodologice în studiul modelării mentale, *Revista de Psihologie*, Editura Academiei Române, vol 47, nr. 3-4, ianuarie-iunie 2001, pag. 181-193
142. Mayper A.G., Welker R.B., Wiggins C.E., Accounting and review services: perception of the message within the CPA's report, *Advances in Accounting*, vol. VI, 1988, pag. 219 -232
143. Mihăilescu Ion, Resursa umană factor hotărâtor în dezvoltarea auditului în România, *Revista Audit Financiar*, nr. 4, 2013, pag. 18-29
144. Mihăilescu Ion, Realizări și perspective ale profesiei de auditor financiar, *Revista Audit financiar*, nr. 1, 2008, pag. 4-6
145. Mihăilescu I., Mihăilescu C.T., Audit financiar versus audit statutar. Clarificări necesare în practica profesională, *Revista Audit Financiar* nr. 2, 2010, pag. 3-9

146. Mihăilescu Ion, Moldovanu Urania, Strategia și planificarea unui audit financiar în lumina standardelor clarificate, *Revista Audit Financiar*, nr. 3, 2010, pag. 40-48
147. Miller J.R., Reed S.A., Strawser R.H., The new auditor's report: Will it close the expectations gap in communications?, *The CPA Journal*, mai 1990, pag. 68-72
148. Mir Fernández Carlos, Comentarios normativos, *Revista Auditores*, nr. 19, iunie 2013, pag. 44-50
149. Mir Fernández Carlos, Comentarios normativos, *Revista Auditores*, nr. 18, noiembrie 2012, pag. 44-48
150. Mir Fernández Carlos, Comentarios normativos, *Revista Auditores*, nr. 17, iunie 2012, pag. 65-68
151. Mir Fernández Carlos, Comentarios normativos, *Revista Auditores*, nr. 16, octombrie 2011, pag. 57-61
152. Mir Fernández Carlos, Comentarios normativos, *Revista Auditores*, nr. 15, mai 2011, pag. 45-50
153. Mir Fernández Carlos, Comentarios normativos, *Revista Auditores*, nr. 14/2011, pag 58-65
154. Monterrey Mayoral J.A., Sánchez Segura A., Un estudio empírico de los honorarios del auditor, *Cuadernos de Economía y dirección de empresa*, nr. 32, 2007, pag. 81-110
155. Morariu Ana, Adriana Spiridon, Audit financiar. Opinii pro și contra privind modificarea reglementării auditului financiar la nivel european, *Economistul*, nr. 6, 2012
156. Nair R.D., Rittenberg L.E., Messages Perceived from Audit, Review and Compilation Reports: Extension to More Diverse Groups, *Auditing Journal of Practice & Theory*, vol. VII, nr. 1, 1987, pag. 15-38
157. Navarro Gomollon A.J., Bernad Morcate C., Las sanciones impuestas a los auditores: un indicador de la calidad de las auditorías, *Revista Partida doble*, nr. 156, iunie, 2004
158. Neamțu Horea, Moldovanu Urania, Studiu de caz privind evaluarea denaturărilor identificate și efectul acestora asupra pragului de semnificație în audit și a opiniei auditorului independent, *Revista Audit Financiar*, nr. 10, 2011, pag. 3-16
159. Owusu Ansah S., Leventis S., Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece, *European Accounting Review*, nr. 15, 2006, pag. 273-287
160. Pál Tibor, Impactul crizei economice asupra activității de audit, *Revista Audit Financiar*, nr. 3, 2011, pag. 4-11
161. Phillips R., Freeman R.E., Wicks A.C., What stakeholder theory is not, *Business Ethics Quarterly*, 13(4), 2003, pag. 479-502
162. Popa I.E., Șpan G.A., Fulop M.T., Qualitative factors of materiality – a review of empirical research, *Annales Universitatis Apulensis Oeconomica*, 12 (1), 2010, pag. 274-280
163. Prado Lorenzo J.M., González I., Martín Jiménez B., La situación de la auditoría en España desde la perspectiva de los auditores, *Revista española de Financiación y Contabilidad*, nr. 84, 1995, pag. 631-666
164. Rahmat M.M., Iskandar T.M., Saleh N.M., Audit committee characteristics in financially distressed and non-distressed companies, *Managerial Auditing Journal*, vol. 24, no. 7, 2009, pag. 624

165. Sierra Molina G., Orta Pérez M., La experiencia y el comportamiento ético de los auditores: un estudio empírico, *Revista Española de Financiación y contabilidad*, vol. XXXIV, nr. 126, iulie-septembrie 2005, pag. 731-754
166. Sikka P., Filling, S., Liew P., The Audit Crunch: Reforming Auditing, *Managerial Auditing Journal*, 24(2), 2009, pag. 135 –155
167. Țurlea E., Ionescu I.O., Pragul de semnificație și atitudinea auditorului financiar față de risc, *Revista Audit Financiar*, nr. 5, 2010, pag. 9-14
168. Țurlea E., Mocanu M., Model privind discrepanțele de percepție asupra independenței în auditul financiar, *Revista Audit Financiar*, nr. 10, 2012, pag. 23-29
169. Țurlea E., Mocanu M., Lungeanu E., Studiu privind nivelul onorariilor și riscurile asupra independenței auditorului financiar. Soluții și perspective, *Revista Audit Financiar*, nr. 13, 2011, pag. 17-22;
170. Țurlea E., Ștefănescu A., Mocanu M., Reglementări în materie de etică în profesia contabilă – o abordare europeană și internațională, *Revista Audit Financiar*, nr. 2, 2011, pag. 3 -11
171. Uyarra Encalado Esteban, La puesta en marcha de la norma interna de control de calidad en los despachos de auditoria, *Revista Partida Doble*, nr. 234, 2011, pag. 85-89
172. Uyarra Encalado Esteban, El control de calidad como elemento dinamizador de los pequeños y medianos despachos de auditoría, *Revista Partida Doble*, nr. 232, 2011
173. Wallman, S.M.H., The future of Accounting and Financial Reporting, Partea a II-a, The Colorized Approach, *Accounting Horizons*, vol.10(2), iunie 1996, pag. 138-148
174. Weaver Lisa, ISA 200 – Punctul de pornire în înțelegerea standardelor clarificate, *Revista Audit Financiar*, nr. 1, 2011, pag. 39-42

### **RESURSE DISPONIBILE ÎN FORMAT ELECTRONIC**

175. Albu L.L., Caraiani P., Iordan., Nicolae M., *Probleme privind modelarea ciclurilor economice. Abordare teoretică*, Lucrare elaborată în cadrul programului CERES ”Tipologia creșterii economice; evoluția principalelor corelații macroeconomice în perioada de tranziție”, Institutul Național de Cercetări Economice (INCE), Academia Română, București, 2012, <http://ideas.repec.org/d/incearo.html>, accesat la data de 14 februarie 2013;
176. American Institute of CPAs, *Code of Professional Conduct*, actualizat la 31.07.2010, <http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/Pages/default.aspx>, accesat la data de 16.03.2011
177. Banca Mondială, *PIB-ului românesc și cel spaniol pentru perioada 1991 – 2012*, <http://www.datos.bancomundial>; accesat la data de 15 aug. 2012 și 2 mai 2013;
178. Borg Design” S.R.L. București, Bază de date ”Lista firmelor din România”, [www.listafirme.ro](http://www.listafirme.ro), accesat la data de 20 iunie 2013
179. Briciu Sorin, Socol Adela, Florentina Sas, *Curs - Audit financiar, 2009-2010*, Universitatea ”1 Decembrie 1918” Alba Iulia, <http://ro.scribd.com/doc/90303061/Audit-Financiar>, accesat la data de 1 decembrie 2011
180. Camera Auditorilor Financiari din România, *Procesul de inspecție și monitorizare al CAFR – parte a programului de profesionalizare al CAFR*,

Evenimentul de educație la distanță REPARIS GDLN privind Abordarea României asupra revizuirii și calificativelor auditorilor, martie 2011, [www.cafr.ro](http://www.cafr.ro), accesat la data de 2 oct. 2011;

181. Camera Auditorilor Financiari din România, *Codul de conduită etică și profesională*, 2005, [www.cafr.ro](http://www.cafr.ro), accesat la data de 25.10.2011
182. Camera Auditorilor Financiari din România, *Raportul Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România pentru anul 2012*, <http://www.cafr.ro>, accesat la data de 30.04.2013
183. Camera Auditorilor Financiari din România, *Raportul Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România pentru anul 2011*, <http://www.cafr.ro>, accesat la data de 30.11.2012
184. Camera Auditorilor Financiari din România, *Raportul Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România pentru anul 2010*, <http://www.cafr.ro>, accesat la data de 30.11.2012
185. Comisia Europeană, *Cartea Verde "Politica de audit : lecțiile crizei"*, Bruxelles, octombrie 2010, [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/otherdocs/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/otherdocs/index_en.htm); accesat la data de 3.02.2011
186. Comisia Europeană, *Contribuții autorizate spre publicare privitoare la Cartea Verde a Comisiei Europene din 13 octombrie 2010. Politica de audit: lecțiile crizei și sumarul acestor contribuții*, [http://ec.europa.eu/internal\\_market/consultations/2010/green\\_paper\\_audit\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/2010/green_paper_audit_en.htm), accesat la data de 3.05.2011
187. Comisia Europeană, *Recomandarea Comisiei din 16 Mai 2002 – Independența auditorilor statuari în UE: Un set de principii fundamentale*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:191:0022:0057:EN:PDF>, accesat la data de 15.10.2009
188. Comitetul Economic și Social European, *Proiect Preliminar al grupului de studiu „Politica de audit”, privind Cartea Verde „Politica de audit: lecțiile crizei”*, dezbătut în Ședința publică din 28 aprilie 2011, Bruxelles, <http://www.eecs.europa.eu>, accesat la data de 5.10.2011
189. Comitetului Economic și Social European, *Avizul privind Cartea Verde "Politica de audit: lecțiile crizei"*, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. 248/92 din 28 august 2011, <http://www.eecs.europa.eu>, accesat la data de 1.03. 2012;
190. Comitetul Economic și Social European, *Avizul privind Propunerea de directivă a Parlamentului European și a Consiliului de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate și Ptopunerea de Regulament al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public*, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene C 191/61 din 29.06.2012, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:191:0061:0071:RO:PDF>, accesat la data de 5.09.2012
191. Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România, *Raport de activitate pe anul 2012*, [www.cafr.ro](http://www.cafr.ro), accesat la data de 19.07.2012
192. Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România, *Raport de activitate pe anul 2011*, [www.cafr.ro](http://www.cafr.ro), accesat la data de 5.05.2012
193. Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România, *Raport de activitate pe anul 2010*, [www.cafr.ro](http://www.cafr.ro), accesat la data de 5.05.2012

194. *Dicționarul explicativ al limbii române - online*, NODEX (2002), <http://dexonline.ro/>, accesat la data de 14.02.2012
195. Federația Internațională a Contabililor, *Codul de Etică IFAC*, [www.cafr.ro](http://www.cafr.ro), accesat la data de 1.03.2011
196. Federația Internațională a Contabililor, *Standardele Internaționale de Audit*, [www.cafr.ro](http://www.cafr.ro), accesat la data de 17.03.2011
197. Fowzia, R., *An empirical Study on Audit Expectation Gap: Role of auditing Education in Bangladesh*, <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/22708/>, MPRA nr. 22708, accesat la data de 12.01.2013
198. Institutul de Contabilitate și Audit din Spania, *Normas Tecnicas de auditoria din Spania, începând cu anul 1991 cu completările și modificările ulterioare, inclusiv cele din anii 2010 și 2011*, <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/Auditoria.aspx>, accesat la data de 10.08.2011
199. Institutul de Contabilitate și Audit din Spania, *Memoria anual de actividades 2011*, [www.icac.es](http://www.icac.es), accesat la data de 12.05.2012
200. Institutul de Contabilitate și Audit din Spania, *Memoria anual de actividades 2010*, [www.icac.es](http://www.icac.es), accesat la data de 6.05.2011
201. Institutul de Contabilitate și Audit din Spania, *Memoria anual de actividades 2009*, [www.icac.es](http://www.icac.es), accesat la data de 6.05.2011
202. Institutul de Contabilitate și Audit din Spania, *Plan de control de la actividad para 2013 y ejecucion del Plan 2012*, [www.icac.es](http://www.icac.es), accesat la data de 1.05.2013
203. Institutul de Contabilitate și Audit din Spania, *Plan de control de la actividad para 2012 y ejecucion del Plan 2011*, [www.icac.es](http://www.icac.es), accesat la data de 15.05.2012
204. Institutul de Contabilitate și Audit din Spania, *Plan de control de la actividad para 2011 y ejecucion del Plan 2010*, [www.icac.es](http://www.icac.es), accesat la data de 5.05.2011
205. Institutul de Contabilitate și Audit din Spania, *Situația auditului Financiar în Spania pentru anii 1991-2011*, publicată în BOICAC numerele: 5/1991, 9/1992, 13/1993, 18/1994, 21/1995, 25/1996, 30/1997, 33/1998, 37/1999, 41/2000, 46/2001, 50/2002, 54/2003, 58/2004, 62/2005, 66/2006, 70/2007, 74/2008, 78/2009, 82/2010, 86/2011, 90/2012, <http://www.icac.meh.es>, accesat la data de 12.06.2011 și 8.10.2012
206. Martínez García F.J., A.Fernández Laviada, J.Montoya del Corte, 2010, *La función de auditoría en las PYMES: un estudio empirico para Iberoamerica*, <http://www.gaedpyme.upct.es/noticiasred14.php>, accesat la data de 5.08.2012;
207. Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center (MARC) of Maastricht University, *Proiect de cercetare realizat la solicitarea Association of Chartered Certified Accountants*, iulie 2011, [http://www.acca.co.uk/pubs/general/activities/library/audit/audit\\_pubs/extended\\_audit\\_reporting.pdf](http://www.acca.co.uk/pubs/general/activities/library/audit/audit_pubs/extended_audit_reporting.pdf), accesat la data de 3.04.2012
208. Martínez García F.J., Ramírez Cacho S.I., Montoya del Corte J., Fernández Laviata A., *La importancia relativa en auditoría*, Portal de revistas científicas y arbitradas de la UNAM, nr. 230, ian-aprilie 2010, <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rca/article/view/14921>, pag. 77-103, accesat la data de 2.06.2011

209. Mihăilescu Ion, *Responsabilitatea auditorilor de a avea în vedere fraudele și erorile într-un angajament de audit – suport de curs pregătire auditori financiari*, 2006, <http://www.cig.ase.ro>, accesat la data de 15.08.2012
210. Mira Navarro Juan Carlos, *Apuntes de auditoría*, 2006, <http://www.moduloauditoria.tk>, accesat la data de 5.04.2011
211. Neagu F., *O posibila epistemologie a contabilitatii*, <http://jfa.ro/pdf/neagu.pdf>, accesat la data de 5.04.2011
212. Opariuc-Dan Cristian, *Statistică aplicată în științele socio-umane. Noțiuni de bază – Statistici univariate*, vol I, Constanța, 2009, [www.researchgate.net/...statistics...statistics/.../9fcfd5006d9921d6f1.pdf](http://www.researchgate.net/...statistics...statistics/.../9fcfd5006d9921d6f1.pdf), accesat la data de 30 iunie 2013
213. Parlamentului European și Consiliul European, *Răspunsul la Cartea Verde „Politica de audit: lecțiile crizei”*, *Propunere de Regulament privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public*, Bruxelles, 30 noiembrie 2011, <http://www.eecs.europa.eu>, accesat la data de 5.02.2012
214. Parlamentului European și Consiliul European, *Propunere de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate*, emisă la Bruxelles, 2011, (2011/0389), [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/reform/directive\\_ro.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_ro.pdf), accesat la data de 5.02.2012
215. Parlamentul European și Consiliul European, *Propunere de Regulament privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public*, emisă la Bruxelles în data de 30 noiembrie 2011, (2011/0359), [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/reform/directive\\_ro.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_ro.pdf), accesat la data de 5.02.2012
216. Păun Mihai, *Procesul de modelare în analiza sistemelor economice*, Cap IV, <http://www.asecib.ase.ro/Paun/cap4-ads-intern.PDF>, accesat la data de 20.02.2013
217. Pohoată Ion, *Fundamente epistemologice și metodologice ale științei economice*, doctorat.feaa.uaic.ro/Lists/Anunuri/Attachments/437/FUNDAMENTE EPISTEMOLOGICE ȘI METODOLOGICE ALE ȘTIINȚEI ECONOMICE.doc, accesat la data de 4.02.2011
218. Porter, B., Hogartaigh O., Baskerville C., *Report of research conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditors report's reports*, septembrie 2009, [www.ifac.org](http://www.ifac.org), accesat la data de 5.06.2012
219. PriceWaterhouse Cooper UK, *Studiu "Audit Today and Tomorrow"*, iulie 2011, <http://www.pxc.uk/eng/publications/audit-today-tomorrow-investor-survey.html>, accesat la data de 12 februarie 2013
220. Puig de Travy Carlos, *El Control de la Calidad en el marco de la nueva LAC*, Zaragoza 2010, [www.rea.economistas.es](http://www.rea.economistas.es), accesat la data de 18.02.2012
221. Socol A., Tamaș S.A., *The audit risk as sociated to the depreciation ajustments of the tangible assets during the financial instability period*, <http://www.financejournal.ro/fisiere/revista/272960565010-14.pdf>, accesat la data de 1.10.2012
222. Uyarra Esteban, *El sistema de control de la calidad interna y la normativa aplicable*, [www.uyarraesteban.es](http://www.uyarraesteban.es), accesat la data de 18.08.2012

223. Uyarra Esteban, *Los procesos de supervision y revision en los sistemas de gestion y control de calidad de despachos y firmas de auditoria*, [www.uyarraesteban.es](http://www.uyarraesteban.es), accesat la data de 18.08.2012
224. Uyarra Esteban, *Empieza una nueva edicion para la revision del control de calidad en despachos y firmas de auditoria*, [www.uyarraesteban.es](http://www.uyarraesteban.es), accesat la data de 18.08.2012

## ACTE NORMATIVE

225. Decretul Regal nr. 1/2011 prin care se aprobă *Textul revizuit al Legii Auditului Financiar (TRLAC)*, publicat în B.O.E. nr. 157 din 2 iulie 2011, Spania
226. *Decretul Regal nr. 1514* din 16 noiembrie 2007 prin care se aprobă *Planul General Contabil*, publicat în suplimentul B.O.E. nr. 278 din 20 noiembrie 2007, Spania
227. *Decretul Regal nr. 1636/1990* prin care se aprobă *Regulamentul de aplicare a Legii nr. 19/1988*, publicat în data de 20 decembrie 1990, Spania
228. *Decretul Regal nr. 1564* din 22 decembrie 1989, prin care se aprobă *Textul revizuit al Legii Societăților Anonime*, publicat în B.O.E. nr. 310 din 27 decembrie 1989 și *Legea Cooperativelor nr. 27* din 16 iulie 1999, publicată în B.O.E. nr. 170 din 17 iulie 1999, Spania
229. *Directiva 2008/30/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor anuale consolidate, în ceea ce privește competențele de executare conferite Comisiei*, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L81/53 din 20 martie 2008
230. *Directiva nr. 2006/43/CE a Parlamentului European din 17 mai 2006 care se referă la auditul legal al situațiilor financiare și a conturilor anuale consolidate*, care modifică Directivele a IV-a și a VII și abrogă Directiva 84/253/CEE, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. 157/9 iunie 2006
231. *Directiva 84/253/CEE privind autorizarea persoanelor răspunzătoare de efectuarea auditului statutar al documentelor contabile*, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L02/53 din 10 aprilie 1984
232. *Directiva 83/349/CEE privind conturile consolidate*, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L03/49 din 13 iunie 1983
233. *Directiva 78/660/CEE privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți*, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L06/60 din 25 iulie 1978
234. *Decizia Consiliului nr.1999/468/CE din 28 iunie 1999 de stabilire a normelor privind exercitarea competențelor de executare conferite Comisiei*, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. 184 din 17 iulie 1999
235. *Legea nr. 12 a auditului financiar* din 30 iunie 2010, care modifică *Legea nr. 19/1988*, aprobată prin *Decretul Regal nr. 1564/1989* și publicată în BOE nr. 159 din 1 iulie 2010 și care recent a fost înlocuită cu *TRLAC – Textul revizuit al Legii auditului financiar*, aprobat prin *Real Decretul nr.1* din 1 iulie 2011, Spania
236. *Legea nr. 26 din 2010 pentru modificarea și completarea O.U.G. nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar*, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 145 din 5 martie 2010, România
237. *Legea nr. 278* din 7 noiembrie 2008 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale

- și al situațiilor financiare anuale consolidate, publicată în Monitorul Oficial nr. 768 din 14 noiembrie 2008, România
238. *Legea pentru reforma companiilor listate și pentru protecția investitorilor*, Statele Unite (The Sarbanes Oxley Act of 2002, cunoscută și sub numele de Public Company Accountinf Reform and Investor Protection Act), 2002
  239. *Legea contabilității nr. 82/1991*, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 454 din 18/06/2008, România
  240. *Legea nr. 19 din 12 iulie 1988 privind Auditul Financiar*, publicată în B.O.E. nr. 169/15 iulie 1988, Spania
  241. *Norma din 25 august 2010 privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiari*, aprobată prin Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 168/2010, publicată în Monitorul Oficial nr. 627/6 septembrie 2010, care abrogă vechile norme aprobate prin Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari nr. 139/2009, România
  242. *O.M.F.P. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene*, publicat în Monitorul Oficial nr. 766 din 10 noiembrie 2009. Anexa este publicată în Monitorul Oficial nr. 766bis din 10 noiembrie 2009, România
  243. *Ordonanța de Urgență nr. 90 din 24 iunie 2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate*, publicată în Monitorul Oficial nr. 481 din 30 iunie 2008, România
  244. *Ordonanța de Urgență a Guvernului 75/1999 privind activitatea de audit financiar*, republicată în temeiul art. III din Ordonanța Guvernului nr. 67/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 649 din 31 august 2002, dându-se textelor o nouă numerotare. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 256 din 4 iunie 1999 a fost aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.133/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 230 din 5 aprilie 2002 și a mai fost modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 67/2002, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 12/2003 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 38 din 23 ianuarie 2003, România
  245. *Recomandarea Comisiei Europene privind controlul de calitate extern pentru auditorii statutari și societățile de audit care verifică situațiile financiare ale entităților de interes public (2008/362/CE)*, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L120/20 din 6 mai 2008
  246. *Recomandarea Comisiei Europene privind limitarea răspunderii civile a auditorilor statutari și a firmelor de audit (2008/473/CE)* publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L162 din 21 iunie 2008
  247. *Recomandarea Comisiei Europene privind independența auditorilor financiari în U.E.: principii fundamentale (2002/590/CE)*, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L191/22 din 16 mai 2002
  248. *Regulamentul de organizare și funcționare al CAFR*, aprobat prin H.G. nr. 433/2011, publicat în Monitorul Oficial nr. 345 din 18 mai 2011, www.cafr.ro, România
  249. *Regulamentul de aplicare al TRILAC*, aprobat prin Decretul Regal nr. 1517 din 31 octombrie 2011 și publicat în BOE nr. 266 din 4 noiembrie 2011, Spania
  250. *Rezoluția ICAC din data de 31 ianuarie 2013 care supune informației publice noile Norme Tehnice de Audit, rezultate din adaptarea Standardelor*



*Internaționale de Audit pentru a putea fi aplicate în Spania, [www.icac.meh.es/](http://www.icac.meh.es/), Spania*

251. *Rezoluția din data de 19 iulie 2013 a ICAC prin care se supune consultării publice modificările aduse Normei de Control Intern al Calității auditorilor financiari și firmelor de audit, publicată în data de 26 octombrie 2011, [www.icac.meh.es/](http://www.icac.meh.es/), Spania*
252. *Rezoluția din data de 26 octombrie 2011 a ICAC prin care se face publică Norma de Control Intern al Calității auditorilor financiari și firmelor de audit, [www.icac.meh.es/](http://www.icac.meh.es/), Spania*
253. *Rezoluția din data de 22 decembrie 2010 a ICAC prin care se face publică Norma de Control Intern al Calității auditorilor financiari și firmelor de audit, [www.icac.meh.es/](http://www.icac.meh.es/), Spania*