

MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE  
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA  
ȘCOALA DOCTORALĂ DE CONTABILITATE  
DOMENIUL CONTABILITATE

**TEZĂ DE DOCTORAT**  
**REZUMAT**

Conducător de doctorat,

Prof. Univ. Dr. NICOLAE TODEA

Doctorand,

LAURA-ALEXANDRA MORTURĂ

ALBA IULIA

2019

MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE  
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA  
ȘCOALA DOCTORALĂ DE CONTABILITATE  
DOMENIUL CONTABILITATE

**ELEMENTE DE FUNDAMENTARE A OPINIEI AUDITORULUI ÎN  
AUDITAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE**

Conducător de doctorat,

Prof. Univ. Dr. NICOLAE TODEA

Doctorand,

LAURA-ALEXANDRA MORTURĂ

ALBA IULIA

2019

## CUPRINS

CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT .....	4
INTRODUCERE .....	7
<i>Contextul actual al cercetării</i> .....	7
<i>Importanța temei și motivația realizării cercetării</i> .....	8
<i>Obiectivele lucrării de cercetare</i> .....	10
<i>Ipotezele cercetării</i> .....	11
<i>Stadiul actual al cunoașterii</i> .....	12
METODOLOGIA CERCETĂRII .....	14
SINTEZA PRINCIPALELOR PĂRȚI ALE TEZEI DE DOCTORAT .....	17
CONCLUZII GENERALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII .....	25
BIBLIOGRAFIE .....	36

*Cuvinte cheie: audit, audit financiar, auditul situațiilor financiare, opinia de audit, raportul auditorului independent, scandaluri financiare, crize economico-financiare, utilizatorii informațiilor financiar-contabile, raționamentul profesional, scepticismul profesional, abilități comportamentale, nevoia de stimulare cognitivă.*

## CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

<b>INTRODUCERE.....</b>	<b>4</b>
<b>Metodologia cercetării științifice.....</b>	<b>11</b>
<b>CAPITOLUL 1. ELEMENTE DE DEFINIRE ȘI EVOLUȚIE A AUDITULUI.....</b>	<b>15</b>
1.1 Definirea conceptului de audit.....	15
1.2 Elemente de audit în perioada economiei preștiințifice.....	20
1.3 Apariția auditului ca activitate profesională și primele delimitări conceptuale ale acestuia (1850-1900).....	30
1.4 Evoluția conceptelor și obiectivelor auditului de la începutul secolului XX până în prezent .....	33
1.5 Concluzii preliminare.....	49
<b>CAPITOLUL 2. CONCEPTE DE BAZĂ ÎN AUDITUL FINANCIAR .....</b>	<b>52</b>
2.1 Tipologia auditului.....	52
2.2 Necesitatea, rolul și obiectivele auditului financiar.....	54
2.3 Responsabilitățile auditorului și limitări întâlnite în activitatea desfășurată.....	58
2.4 Activitatea de audit financiar din România.....	65
2.5 Aplicarea Codului Etic al Profesioniștilor Contabili.....	76
2.6 Concluzii preliminare .....	81
<b>CAPITOLUL 3. METODOLOGIA DESFĂȘURĂRII MISIUNILOR DE AUDIT FINANCIAR.....</b>	<b>83</b>
3.1 Cadrul general de desfășurare a unei misiuni de audit financiar conform Standardelor Internaționale de Audit.....	83
3.2 Desfășurarea misiunii de audit.....	85
3.2.1 Activități preliminare aferente misiunii de audit.....	85
3.2.2 Planificarea auditului.....	87
3.2.3 Stabilirea pragului de semnificație.....	89
3.2.4 Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.....	92
3.2.5 Probe de audit și proceduri utilizate pentru identificarea acestora.....	95
3.2.6 Studiu de caz privind raționamentul profesional aplicat de auditor în stabilirea modului de desfășurare a misiunii de audit.....	96

3.3	Formarea unei opinii privind situațiile financiare și raportarea în auditul financiar.....	102
3.4	Concluzii preliminare.....	112
<b>CAPITOLUL 4. NOI PERSPECTIVE DE DEZVOLTARE A AUDITULUI FINANCIAR ÎN CONCORDANȚĂ CU CERINȚELE UNEI ECONOMII DE PIAȚĂ AFLATĂ ÎNTR-O CONTINUĂ SCHIMBARE.....</b>		
4.1	Vulnerabilitățile auditului financiar și adaptarea acestuia la nevoile utilizatorilor finali.....	114
4.2	Evoluții predictive și perspective ale raționamentului profesional în activitatea de audit financiar.....	123
4.3	Raportul dintre raționamentul profesional și scepticismul profesional al auditorului financiar.....	131
4.4	Nevoia de stimulare cognitivă și posibilele influențe ale acesteia asupra raționamentului și scepticismului profesional.....	143
4.5	Concluzii preliminare.....	147
<b>CAPITOLUL 5. STUDIU DE CAZ PRIVIND IDENTIFICAREA ELEMENTELOR CE POT INFLUENȚA OPINIA EMISĂ DE CĂTRE AUDITORUL FINANCIAR, RESPECTIV INFLUENȚA NEVOII DE STIMULARE COGNITIVĂ ASUPRA SCEPTICISMULUI ȘI RAȚIONAMENTULUI PROFESIONAL.....</b>		
5.1	Motivația alegerii metodei empirice de cercetare.....	149
5.2	Metodologie, întocmire chestionar și ipoteze de lucru.....	150
5.3	Analiza cantitativă a studiului realizat.....	155
5.4	Analiza calitativă a studiului realizat.....	166
5.5	Analiza elementelor de vulnerabilitate în emiterea opiniei de audit, respectiv în aplicarea scepticismului profesional și exercitarea raționamentului auditorului și determinarea modalităților de combatere a efectelor acestora.....	192
5.6	Concluzii preliminare.....	194
<b>CONCLUZII GENERALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII.....</b>		
<b>LISTĂ PARTICIPĂRI LA CONFERINȚE ȘI ARTICOLE PUBLICATE...211</b>		
<b>BIBLIOGRAFIE.....213</b>		
<b>ABREVIERI.....224</b>		
<b>LISTA TABELELOR.....226</b>		

<b>LISTA FIGURILOR.....</b>	<b>229</b>
<b>LISTA GRAFICELOR.....</b>	<b>230</b>
<b>Anexe.....</b>	<b>231</b>

## INTRODUCERE

### *Contextul actual al cercetării*

De-a lungul timpului, în dezvoltarea societății, economia a reprezentat unul din factorii de bază care au făcut posibilă evoluția acesteia, fiind influențată de toate schimbările ce au avut loc din punct de vedere politic, social și tehnologic la nivelul ei. Aflându-ne în era globalizării, astfel de modificări, în comparație cu orice alt moment din istorie, au un efect mai direct și covârșitor asupra economiei. În acest sens, nevoia unei informații reale, clare și complete privind activitatea desfășurată de către părțile implicate în cadrul procesului economic, este mai însemnată decât oricând.

Contabilitatea reprezintă o ramură a științelor economice, cu ajutorul căreia, în urma unui proces complex de procesare a datelor rezultate în urma activităților economice, oferă, prin intermediul situațiilor financiare, informații legate de activitatea desfășurată de către entitățile implicate în cadrul acestor activități. Un alt domeniu, care vine în sprijinul societății și a cărei apariție este strâns legată de evoluția contabilității, este auditul financiar, acesta oferind o asigurare privind gradul de conformitate a informațiilor furnizate de către situațiile financiare, cu un cadrul general de raportare, după care au fost întocmite, cu scopul de a crește gradul de încredere al utilizatorilor vizați în informațiile furnizate de către aceste situații.

În urma procesului de auditare a situațiilor financiare, auditorul financiar emite o opinie în cadrul raportului auditorului independent, iar prin intermediul acestei opinii, utilizatorii informațiilor furnizate de către situațiile financiare, iau decizii legate de propria lor activitate. Astfel, dacă în urma procesului de auditare, auditorul nu identifică denaturări semnificative ale informațiilor furnizate de către situațiile financiare, opinia emisă în cadrul raportului auditorului independent poate fi incorectă, iar utilizatorii acestor informații vor lua decizii privind modul în care își vor desfășura activitatea în funcție de această opinie, având capacitatea de a influența în mod negativ deciziile acestora, putând avea repercusiuni chiar și asupra economiei.

Cele mai evidente și recente cazuri care au pus sub semnul întrebării activitatea desfășurată de către auditorii financiari, au fost scandalurile financiare de la începutul secolului XXI și ultima criza economico-financiară, care a fost comparată cu Marea criză economică din perioada 1929-1933. În aceste cazuri, s-a considerat faptul că auditorii au favorizat declanșarea acestora, iar specialiștii și organismele profesionale din domeniu la

nivel internațional au demarat diverse studii pentru a identifica modalități în care activitatea auditorilor poate fi îmbunătățită pentru a răspunde noilor cerințe ale societății.

Studiile realizate au avut în vedere diverse aspecte care au condus la modificări în cadrul reglementărilor aflate la baza profesiei, la nivelul Standardelor Internaționale de Audit, Codului etic al Profesioniștilor Contabili, dar au condus și la adoptarea unor noi reglementări la nivel european în cadrul profesiei.

### ***Importanța temei și motivația realizării cercetării***

Demersul științific urmărit prin proiectul de cercetare doctorală, *Elemente de fundamentare a opiniei auditorului în auditarea situațiilor financiare*, își propune abordarea unei teme de actualitate a cărei obiectiv este identificarea elementelor care pot influența îndeplinirea obiectivelor auditului financiar, respectiv emiterea unei opinii în urma obținerii de asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare conțin denaturări semnificative datorate fraudei sau a erorii și raportarea cu privire la aceste aspecte în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Pornind de la prezentarea evoluției obiectivelor auditului, dar și a conceptului de audit, se urmărește identificarea posibilelor vulnerabilități din cadrul activității desfășurate de către auditorii financiari, ce pot surveni în emiterea opiniei de audit, analizând elementele care creează și intensifică aceste vulnerabilități, dar și identificarea modalităților de combatere, eliminare a acestor efecte în vederea îmbunătățirii și creșterii încrederii utilizatorilor informațiilor financiar-contabile în activitatea derulată de auditor.

Elemente de fundamentare a opiniei auditorului în auditarea situațiilor financiare, le regăsim dezbătute de către o serie de autori ai literaturii de specialitate. Todea Nicolae și Stanciu Ionela Cornelia, definesc auditul financiar ca fiind <sup>1</sup> „un subiect care înafara sferei contabilității implică și informații juridice, cunoștințe privind analiza economică și financiară, matematică, informatică și etică. Explicația pluridisciplinarității auditului financiar este dată de faptul că acesta trebuie să verifice conformitatea situațiilor financiare cu realitatea, pe de o parte, și respectarea principiilor, regulilor, criteriilor stabilite pentru înregistrarea și prezentarea informațiilor contabile, pe de altă parte”.

Datorită acestei pluridisciplinarități ale auditului financiar, opinia auditorului poate fi influențată din mai multe perspective, pe lângă cele precizate mai sus, economie politică,

---

<sup>1</sup> N., Todea, I. C., Stanciu, Auditor Liability in Period of Financial Crisis, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, volumul 11, nr. (1), 2009, p.218. [online] Disponibil la adresa <<http://www.uab.ro/oeconomica/>>, accesată [15.05.2017].



analiză economico-financiară, modul de conducere a contabilității, implementarea contabilității creative, aplicarea standardului de calitate ISQC1 în cadrul procedurilor ce stau la baza modului în care entitatea de audit își desfășoară activitatea, leadership-ul echipei de audit, raționamentul și scepticismul profesional al auditorului, comportamentul auditorului și respectarea codului etic. Un exemplu în acest sens este evidențiat de către Mardiros Daniela, Dicu Roxana și Grosu Maria<sup>2</sup>, potrivit cărora independența auditorului este un element indispensabil în garantarea obiectivității informației contabile destinate utilizatorilor acesteia, dar care, datorită aplicării tehnicilor de contabilitate creativă de către management, auditorul este supus unui risc mai mare decât în mod obișnuit. Astfel, nedetectarea tehnicilor creative, conduce la risc profesional ridicat, punându-se sub semnul întrebării modul în care auditorul derulează misiunea de audit, iar în cazul în care auditorul descoperă sau este conștient de practicarea ingineriilor contabile, trebuie să aleagă între situația de a-și pierde un client și a-și apăra reputația sa față de investitori, fiind astfel în fața încălcării principiilor deontologice.

Pentru abordarea temei propuse într-un mod original și care să producă un grad de noutate, am considerat necesară analizarea celui mai vulnerabil punct al unui auditor în îndeplinirea obiectivelor activității sale, respectiv emiterea opiniei de audit, din perspectiva mai multor domenii din aria științelor sociale care reprezintă puncte de interes personale, ce au fost studiate și analizate, în mod constant de-a lungul timpului, respectiv istorie, economie politică, psihologie, managementul și leadership-ul echipei de audit, respectiv comportamentul auditorilor financiari. Datorită amprentei negative pe care ultima criză economico-financiară și scandalurile financiare de la începutul secolului au avut asupra acestei profesii, este necesară o analiză asupra modificărilor din cadrul profesiei pe care acestea le-au generat și identificarea acelor zone din cadrul activității auditorilor care pot fi îmbunătățite și adaptate noilor cerințe ale societății pentru a putea oferi cele mai bune servicii entităților a căror rapoarte financiare sunt auditate, crescând astfel gradul de încredere al utilizatorilor vizați în activitatea desfășurată de către auditori și reducând discrepanța dintre ceea ce publicul consideră că auditorii întreprind în cadrul unei misiuni de audit și ceea ce aceștia realizează de fapt.

În urma analizelor ce vor fi realizate pentru a identifica punctele de vulnerabilitate ale auditorului în îndeplinirea obiectivelor activității sale, respectiv în emiterea opiniei de audit, se urmărește determinarea elementelor care au cel mai mare impact în dezvoltarea

---

<sup>2</sup> D. N., Mardiros, R. M., Dicu, M. Grosu, *Dimensiuni ale responsabilității sociale a auditorului, în condițiile practicării contabilității creative*, Revista Audit Financiar, Volumul 13, Nr. 132 - 12/ 2015, p. 42.

acestor puncte slabe și modalități de combatere și eliminare a acestor efecte în vederea îmbunătățirii și creșterii încrederii utilizatorilor informațiilor financiar-contabile în activitatea derulată de auditor. În același timp, se urmărește determinarea tendințelor de evoluție ale profesiei și adaptabilitate la contextul economico-politic actual.

### ***Obiectivele lucrării de cercetare***

Scopul demersului științific este de a identifica posibilele elemente, respectiv vulnerabilități, care pot influența activitatea auditorului în emiterea opiniei, iar pe baza acestora, determinarea modalităților de eliminare a lor, în vederea dezvoltării încrederii utilizatorilor finali ai informațiilor financiar-contabile în activitatea desfășurată de către auditorii financiari și reducerea discrepanței dintre ceea ce publicul consideră că auditorii realizează în cadrul unei misiuni de audit și ceea ce aceștia realizează de fapt.

În vederea îndeplinirii acestui scop, obiectivele urmărite în realizarea prezentului demers științific sunt:

- Prezentarea unor elemente ale apariției și evoluției auditului în vederea identificării vulnerabilităților domeniului și a efectelor acestora asupra obiectivelor auditului rezultate în urma scandalurilor financiare declanșate de diverse cazuri de fraudă, în urma crizelor economico-financiare, dar și a evoluției societății și intensificării activităților economice la nivel mondial.
- Prezentarea elementelor teoretice care stau la baza activității de audit și astfel la baza emiterii opiniei auditorului în cadrul raportului auditorului independent.
- Identificarea noilor perspective de dezvoltare ale auditului financiar în concordanță cu cerințele unei economii de piață aflată într-o continuă schimbare.
- Identificarea posibilelor vulnerabilități în aplicarea scepticismului profesional și exercitarea raționamentului profesional de către auditorul financiar, influențând astfel și procesul de fundamentare a opiniei de audit.
- Identificarea influenței abilităților comportamentale, respectiv a nevoii de stimulare cognitive ale auditorului financiar asupra raționamentului și scepticismului profesional.

Identificarea elementelor de vulnerabilitate ale domeniului auditului financiar, având un efect, în cele din urmă, și asupra procesului de emitere a opiniei de audit, respectiv în atingerea obiectivelor acestuia, iar apoi stabilirea posibilelor modalități de combatere a efectelor acestora.

### ***Ipotezele cercetării***

Orice cercetare este fundamentată pe baza informațiilor furnizate de către literatura de specialitate și legislația din domeniu studiat, dar inovarea este creată prin implementarea unor ipoteze de cercetare, prin intermediul cărora pot fi identificate noi tendințe de dezvoltare și de îmbunătățire ale activității desfășurate în cadrul domeniului cercetat sau analizat.

Plecând de la premisa relației dintre abilitățile comportamentale și profesionale ale auditorilor financiari și calitatea serviciilor prestate, am formulat următoarea **ipoteză generală**:

*Prin deținerea unui set de abilități comportamentale și profesionale specifice, se asigură dezvoltarea calității activităților desfășurate de către auditorul financiar, în vederea fundamentării opiniei de audit în cadrul raportului auditorului independent.*

În acest sens, ipotezei generale îi sunt subsecvente următoarele ipoteze de lucru:

- nevoia de stimulare cognitivă influențează exercitarea raționamentului profesional al auditorului financiar în activitatea de auditare a situațiilor financiare, influențând astfel opinia emisă de către acesta în cadrul raportului auditorului independent;
- nevoia de stimulare cognitivă influențează aplicarea scepticismului profesional al auditorului financiar în activitatea de auditare a situațiilor financiare, influențând astfel opinia emisă de către acesta în cadrul raportului auditorului independent;
- scepticismul profesional influențează exercitarea raționamentului profesional al auditorului financiar în activitatea de auditare a situațiilor financiare, influențând astfel opinia emisă de către acesta în cadrul raportului auditorului independent;
- pregătirea profesională a auditorului financiar influențează aplicarea scepticismului și exercitarea raționamentului profesional al acestuia în activitatea de auditare a situațiilor financiare;
- calificarea profesională a auditorului financiar influențează aplicarea scepticismului și exercitarea raționamentului profesional al acestuia în activitatea de auditare a situațiilor financiare;
- experiența profesională a auditorului financiar influențează aplicarea scepticismului și exercitarea raționamentului profesional al acestuia în activitatea de auditare a situațiilor financiare.

### ***Stadiul actual al cunoașterii***

În prezent, societatea aflată în era globalizării, unde toate modificările ce au loc la nivel politic, social și economic, influențează viața de zi cu zi a cetățenilor acesteia, auditul este utilizat ca o procedură în cadrul procesului de furnizare de informații, pentru a crește gradul de încredere al utilizatorilor informațiilor economico-financiare în informațiile furnizate de către situațiile financiare ale entităților participante în cadrul acestui circuit. Astfel, putem observa importanța auditului în cadrul procesului de furnizare de informații necesare societății.

În primul rând, conceptul de audit este definit în cadrul DEX-ului, 2009, ca „examinare profesională a unor informații cu scopul de a exprima o opinie responsabilă și independentă în raport cu un anumit standard”<sup>3</sup>.

Specialiști din domeniu, la nivel național, au conturat diverse definiții ce pot fi atribuite auditului. Astfel, conform lui Feleagă Liliana și Feleagă Niculae „auditul reprezintă activitatea prin care se aplică, în mod independent, proceduri concrete și norme de examinare, pentru evaluarea caracterului adecvat și a modului de funcționare a acțiunilor întreprinse de o organizație prin referințe la norme.”<sup>4</sup>

Toma Marin afirmă faptul că „prin audit, în general, se înțelege examinarea profesională a unei informații efectuată de un specialist competent și independent în vederea exprimării unei opinii responsabile și independente prin raportarea la un criteriu de calitate (standard/normă sau o reglementare)”<sup>5</sup>.

Pornind de la definițiile mai sus prezentate, în opinia noastră, auditul reprezintă o activitate profesională de examinare, realizată de către un profesionist independent, a unei informații pe baza unor proceduri specifice cu ajutorul cărora acesta colectează probele necesare fundamentării unei opinii privind gradul de adecvare al acestor informații analizate în conformitate cu un anumit criteriu de referință.

Auditul, împreună cu activitatea de supraveghere și governanța corporativă, trebuie să contribuie masiv la stabilitatea financiară, deoarece rolul său este de a furniza o garanție în privința veridicității sănătății financiare a tuturor companiilor. Robustețea auditului este

---

<sup>3</sup> <https://dexonline.ro/definitie/audit>, accesat în data de 15 mai 2017.

<sup>4</sup> L., Feleagă N., Feleagă, *Contabilitate Financiară – o abordare europeană și internațională*, Vol. I, Editura Infomega, București, 2005, p. 161.

<sup>5</sup> M., Toma, *Inițiere în auditul situațiilor financiare ale unei entități. Ediția a IV-a, revizuită și adăugită*, Editura CECCAR, București, 2012, p. 24

esențială pentru restabilirea (siguranței și a) încrederii în piață, contribuind la protecția investitorilor și la reducerea costului de capital al companiilor.<sup>6</sup>

Scopul auditului este stabilit în cadrul Standardului Internațional de Audit ISA 200.3, și anume, acesta este: să îmbunătățească gradul de încredere al utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare.<sup>7</sup>

La nivelul legislației românești sunt definite și concepte precum auditul financiar sau auditul statutar. Astfel, OUG nr. 75/1999, art. 1, definește auditul financiar ca „activitatea efectuată de auditorii financiari în vederea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare sau a unor componente ale acestora, exercitarea altor misiuni de asigurare și servicii profesionale, potrivit reglementarilor legale în domeniu”<sup>8</sup>.

Potrivit legii 162/2017, art. 2, „audit statutar înseamnă un audit al situațiilor financiare anuale individuale sau al situațiilor financiare anuale consolidate efectuat în conformitate cu standardele internaționale de audit, în măsura în care: a) este obligatoriu în temeiul dreptului Uniunii Europene sau al dreptului intern; b) este efectuat în mod voluntar la entitățile mici, iar situațiile financiare auditate sunt publicate, împreună cu raportul de audit statutar, potrivit legii”<sup>9</sup>.

În urma acestor definiții conturate în cadrul legislației, putem aprecia faptul că principala diferență dintre auditul statutar și auditul financiar este obligativitatea efectuării celui dintâi. Astfel, o entitate care întrunește condițiile prevăzute de lege, este obligată să realizeze auditul situațiilor financiare. În acest sens, acestea trebuie să fie însoțite de către raportul auditorului independent ce conține opinia profesionistului privind conformitatea informațiilor aflate la baza situațiilor financiare, cu cadrul general în funcție de care au fost întocmite. Auditul financiar poate fi solicitat în momentul în care beneficiarul consideră că este oportun un asemenea demers.

Obligativitatea auditării situațiilor financiare se aplică entităților de interes public și entităților mijlocii și mari care depășesc cel puțin două din următoarele trei criterii, două

---

<sup>6</sup> A., Socol, *Audit Financiar*, Seria Didactică, Alba Iulia, 2017, p. 28.

<sup>7</sup> IAASB, IFAC, CAFR, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit Revizuire, Alte servicii de asigurare și servicii Conexee*. Ediția 2015 Volumul I, București, 2016, ISA 200.3, p. 81.

<sup>8</sup> Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, cu modificările și completările ulterioare, art. 1.

<sup>9</sup> Legea 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, art. 2.

exerciții financiare consecutive, respectiv: totalul activelor: 16.000.000 lei; cifra de afaceri netă: 32.000.000 lei; numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.<sup>10</sup>

În prezent, datorită unor evenimente precum scandalurilor financiare de la începutul secolului XXI și ultimei crize economico-financiare, societatea a început să pună sub semnul întrebării activitatea auditorului și rolul acestuia în certificarea situațiilor financiare, dar și capacitatea profesiei de a se adapta cerințelor unui societăți moderne a cărei economii de piață se află într-o permanentă schimbare.

Ca o consecință rezultată în urma acestor evenimente, s-au inițiat proiecte de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), prin intermediul cărora s-au realizat modificări în cadrul Standardelor Internaționale de Audit. Modificările aduse urmăresc creșterea gradului de încredere, dar și a gradului de înțelegere al utilizatorilor finali ai informațiilor din situațiile financiare în activitatea desfășurată de auditori, respectiv reducerea discrepanței dintre ceea ce auditorul realizează efectiv în cadrul unei misiuni și ceea ce utilizatorii consideră că aceștia realizează de fapt în activitatea prestată.

În același timp, organismele profesionale internaționale din domeniu au realizat studii, prin intermediul au fost conturate principalele direcții spre care profesia ar trebui să fie îndreptată pentru a răspunde cerințelor societății, în vederea creșterii gradului de încredere al utilizatorilor finali în activitatea desfășurată de către auditori. Aceste direcții se referă la dezvoltarea aptitudinilor tehnologice și comportamentale ale auditorului, respectiv asupra raționamentului și scepticismului profesional al acestuia, dar și a cunoștințelor profesioniștilor privind natura activității desfășurate de către entitatea auditată.

## **METODOLOGIA CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE**

În vederea realizării unei lucrări ce analizează și determină elementele care ar putea influența respectarea obiectivelor auditului financiar și a celor care ar putea denatura procesul de formulare a unei opinii de audit, în mod profesionist de către auditor, ca prim pas, trebuie conturată metodologia cercetării științifice ce urmează a fi folosită.

Cuvântul metodologie provine din două cuvinte grecești *methodos* respectiv *logos* care traduse înseamnă *metodă* și *știință*, cu alte cuvinte îmbinarea traducerii celor două

---

<sup>10</sup> Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, cu completările și modificările ulterioare, pct. 9, alin. (3) și pct. 563 alin (2).

cuvinte ar fi *știința metodei*, adică alegerea și utilizarea metodelor adecvate în cadrul demersurilor științifice elaborate<sup>11</sup>. Metodologia cercetării științifice reprezintă un ansamblu de principii, de etape și faze, de metode, tehnici și instrumente de investigare și cunoaștere științifică a fenomenelor economice<sup>12</sup>.

Dintre formele cercetării științifice în contabilitate, acest demers științific poate fi încadrat în cadrul curentului de cercetare pozitivist. Scopul cercetării pozitivistice a fost conturat de către Auguste Comte, conform căruia, „adevăratul spirit pozitivist constă mai ales în a vedea pentru a prevedea (voir pour prévoir, fr.), în a studia ceea ce este spre a conchide asupra ceea ce va fi, potrivit dogmei generale a invariabilității legilor naturale”<sup>13</sup>.

În acest sens, abordând într-o manieră critică și interpretativă cercetarea, se urmărește identificarea aspectelor care pot surveni și influența atingerea obiectivelor auditului financiar. Pornind de la prezentarea evoluției obiectivelor auditului, dar și a conceptului de audit, a elementelor teoretice ce fundamentează auditul financiar și a modificărilor aduse profesiei de-a lungul timpului, se urmărește identificarea vulnerabilităților ce pot surveni în emiterea opiniei de audit de către auditorul financiar, analizând aspectele care creează aceste vulnerabilități, dar și identificarea modalităților de eliminare a acestor efecte în vederea îmbunătățirii și creșterii încrederii utilizatorilor informațiilor financiar-contabile în activitatea derulată de auditor.

Din punct de vedere temporal, metodologia cercetării utilizată în vederea întocmirii primului capitol este cea longitudinală, prin intermediul căreia se urmărește apariția și evoluția în timp a auditului, respectiv a obiectivelor și conceptului acestuia, cu scopul de a sublinia faptul că evoluția societății și evenimentele nefavorabile desfășurate de-a lungul timpului, cum ar fi crizele economico-financiare, au condus la influențarea și modificarea acestuia.

Principalele metode utilizate în vederea atingerii obiectivelor prezentului demers științific presupun atât o analiză cantitativă, cât și o analiză calitativă. Astfel pentru analiza calitativă sunt colectate informații în urma studiului literaturii de specialitate, a normelor naționale și internaționale, a legislației ce reglementează activitatea din domeniul auditului și a proiectelor de cercetare derulate de către organisme profesionale internaționale din domeniu, iar pentru analiza cantitativă sunt realizate studii empirice în vederea identificării

---

<sup>11</sup> I. Cengar, *Metodologia cercetării științifice în contabilitate. Note de curs*, Seria Didactică, Alba Iulia, 2010, p. 26.

<sup>12</sup> G. Răboacă, M. Comșa, D. Ciucur, *Metodologia cercetării științifice economice*, Editura Fundației România de Măine, București, 2007, p.242.

<sup>13</sup> I. Ionașcu, *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane. Studii privind paradigmele și practicile contabilității*, Editura Economică, București, 2003, p. 77.

posibilelor elemente de vulnerabilitate în emiterea opinie de audit și a modalităților de combatere a efectelor acestora, analizând principalele repere generale în derularea unei misiuni de audit, respectiv raționamentul și scepticismul profesional al auditorului financiar.

Demersul științific al perspectivei teoretice presupune o abordare deductivă, pornind de la evidențierea elementelor generale la cele particulare, respectiv de la prezentarea evoluției obiectivelor auditului și a conceptului acestuia, prezentarea aspectelor teoretice și a reglementărilor naționale și internaționale aflate la baza domeniului. În acest caz, procedeele și tehnicile utilizate sunt: studiul materialului bibliografic, atât național cât și internațional, reprezentat de articole din jurnale și baze de date internaționale, cărți, legislație specifică domeniului studiat și Standardele Internaționale de Audit, a paginilor de internet ale diverselor organisme profesionale naționale și internaționale din domeniul contabilității și ale auditului financiar, respectiv a informațiilor furnizate de către proiectele de cercetare realizate de către aceste organisme, în vederea identificării perspectivelor de dezvoltare ale profesiei, pentru a răspunde noilor nevoi ale societății, dar și utilizarea figurilor pentru o mai bună interpretare și sintetizare a informațiilor, comparații asupra modificărilor aduse structurii rapoartelor de audit, chiar și realizarea unei analize SWOT asupra modificărilor de conținut aduse acestor rapoarte

Demersul științific al perspectivei cercetării empirice este realizat prin studii de caz și presupune o abordare de tip inductiv, pornind de la evidențierea elementelor particulare rezultate în urma studiilor realizate, la prezentarea unor concluzii cu caracter general ce pot fi desprinse. În acest caz, procedeele și tehnicile utilizate în cadrul capitolului doi, pentru procesarea datelor din cadrul rapoartelor anuale privind activitatea anuală a Camerei Auditorilor Financiari, a fost prezentarea informațiilor analizate prin intermediul graficelor, iar în cadrul capitolului trei a fost prezentat un caz practic, respectiv raționamentul avut de către auditor în desfășurarea misiunii de audit, prin studierea modului de completare a fișierului bilanța.xls, acest fișier fiind principalul element al programului misiunii de audit financiar, influențând fiecare secțiune din cadrul acesteia.

În același timp, am realizat o cercetare empirică calitativă și cantitativă ce presupune o abordare empirică de tip inductiv, prin intermediul unui chestionar, în vederea verificării ipotezelor de lucru stabilite, ce presupune identificarea măsurii în care un element important în luarea deciziilor, precum nevoia de stimulare cognitivă poate influența aplicarea scepticismului profesional și exercitarea raționamentului auditorului în activitatea de auditare a situațiilor financiare, influențând astfel opinia emisă de către



auditor în cadrul raportului auditorului independent. După analiza descriptivă a datelor chestionarului, se va verifica posibilitatea existenței acestei influențe aplicând un model de regresie liniară asupra punctajului obținut pentru fiecare dintre cele trei părți analizate, respectiv nevoia de stimulare cognitivă, raționament și scepticism profesional. Totodată, vom analiza posibilitatea influenței pregătirii, calificării și experienței profesionale asupra raționamentului și scepticismului profesional.

În acest caz, procedeele și tehnicile utilizate sunt: culegerea, prelucrarea de date statistice, chestionar adresat auditorilor, analiza SWOT, chiar și posibilitatea introducerii unui model econometric. Datele obținute vor fi evidențiate prin figuri, grafice, scheme structurale și tabele, pentru a sintetiza și evidenția rezultatele cercetării, a căror menire va fi facilitarea înțelegerii și însușirii informațiilor.

În urma tuturor studiilor realizate se va realiza o analiză a rezultatelor obținute pentru a evidenția posibilele elemente de vulnerabilitate identificate în emiterea opiniei de audit și determinarea modalităților de combatere a efectelor acestora.

## **SINTEZA PRINCIPALELOR PĂRȚI ALE TEZEI DE DOCTORAT**

În cadrul circuitului informațiilor financiar-contabile, pentru a putea furniza o asigurare utilizatorilor vizați privind credibilitatea acestora, la nivelul domeniului contabilității, s-a creat un instrument care vine în sprijinul acestei nevoi, respectiv auditul financiar. Situându-ne în era globalizării și în pragul unei noi revoluții tehnologice, așteptările privind modul în care această asigurare poate fi furnizată de către auditorii financiari, se află într-o continuă schimbare.

În acest sens, pentru a putea identifica posibilele vulnerabilități care pot influența în prezent activitatea auditorului financiar în emiterea opiniei, iar pe baza acestora, determinarea modalităților de eliminare a lor, în vederea dezvoltării încrederii utilizatorilor finali ai informațiilor financiar-contabile în activitatea desfășurată de către auditorii financiari și reducerea discrepanței dintre ceea ce publicul consideră că auditorii realizează în cadrul unei misiuni de audit și ceea ce aceștia realizează de fapt, am considerat oportună, structurarea demersului nostru științific pe cinci capitole, care, în primul rând fundamentează teoretic tema abordată, iar apoi, din punct de vedere practic, cercetează obiectivul general stabilit.

În *Capitolul 1 Elemente de definiție și evoluție a auditului* am considerat necesară realizarea unei analize din punct de vedere istoric și etimologic a temei abordate, deoarece

identificarea unor răspunsuri în vederea atingerii obiectivelor cercetării științifice, pot fi desprinse din evenimentele petrecute în trecut.

În vederea identificării posibilelor elemente vulnerabile în activitatea desfășurată de către auditorii financiari, primul pas realizat, a fost să definim conceptul de audit prin prezentarea aspectelor etimologice legate de cuvântul audit.

În opinia noastră, etimologia cuvântului audit a păstrat esența semnificației sale inițiale, de a asculta, respectiv de examinare orală, de verificare, dar bineînțeles, acest concept a fost adaptat de-a lungul timpului în funcție de nevoile societății și de aplicabilitatea acestuia în cadrul activităților economice.

Prima lucrare de specialitate la nivel național ce abordează fundamentele auditului, definește auditul ca un „proces desfășurat de persoane fizice sau juridice legal abilitate, numite auditori, prin care se analizează și evaluează, în mod profesional, informații legate de o anumită entitate, utilizând tehnici și procedee specifice, în scopul obținerii de dovezi, numite probe de audit, și procedee specifice, în scopul obținerii de dovezi, numite probe de audit, pe baza cărora auditorii emit într-un document, numit raport de audit și o opinie responsabilă și independentă, prin apelarea la criterii de evaluare care rezultă din reglementările legale sau din buna practică recunoscută unanim în domeniul în care își desfășoară activitatea entitatea auditată”.<sup>14</sup>

În prezentarea evoluției auditului, un prim pas important a fost conturarea modalității în care a apărut nevoia de audit în societate și care au fost primele forme metodologice utilizate în derularea activităților din sfera auditului, iar apoi, dacă au existat anumite evenimente istorice, economice sau politice care au condus la modificarea obiectivelor auditului, a ordonatorilor auditului și a persoanelor care le realizau.

În perioadă cuprinsă din antichitate până la începutul secolului al XVIII-lea, auditul era efectuat la cerința statului și bisericii, iar obiectivul principal fiind depistarea și pedepsirea persoanelor care cauzau prejudicii asupra averilor deținute, în vederea protejării acestora.

În perioada de la începutul secolului al XVIII-lea până la jumătatea secolului al XIX-lea, principalul obiectiv al auditului era stoparea și împiedicarea fraudelor și pedepsirea persoanelor care generau aceste fraude, dar și identificarea a celor mai bune soluții pentru protejarea averilor, respectiv a patrimoniului, iar la sfârșitul acestei perioade,

---

<sup>14</sup> M., Boulescu, M., Ghiță V., Mareș, *Fundamentele auditului*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2001, p. 11

a fost introdus și obiectivul de atestare a situațiilor financiare. În același timp, auditul era efectuat la cerința statului, tribunalelor și acționarilor.

Pentru a identifica care au fost principalele direcții luate în cadrul profesiei, atât din punct de vedere legislativ, dar și din punct de vedere al organizării acesteia, respectiv a identifica eventualele modificări ale conținutului obiectivelor auditului, am considerat necesară realizarea unei analize distincte a perioadei celei de-a doua jumătăți a secolului XIX.

În prima parte a perioadei, auditorul a devenit principalul responsabil în detectarea fraudelor sau erorilor. Fraudele sau erorile, în această perioadă, au devenit principalii factori în declanșarea falimentelor. Astfel, auditarea conturilor societăților de interes public va deveni obligatorie. La sfârșitul perioadei, principala modificare adusă asupra obiectivului auditului, în urma unor cazuri de fraudă în Marea Britanie, a fost transferul responsabilității detectării tuturor fraudelor și erorilor în sarcina managementului entității auditate.

În acest sens, am putut constata faptul că modificările aduse la nivelul domeniului sunt datorate evoluției societății, a modificării așteptărilor publicului în informațiile furnizate de entități și în urma soluționării diverselor cazuri de fraudă financiară în tribunale.

Ultimul punct analizat în cadrul acestui capitol a fost adresat perioadei de la începutul secolului până în prezent, pentru a putea identifica dacă și cum au influențat evenimente nefavorabile petrecute la nivelul economiei, activitatea desfășurată de către auditorii financiari, deoarece, datorită dezvoltării activităților economice la nivel global, intensitatea acestor evenimente a fost mai frecventă decât oricare altă perioadă analizată.

Am putut observa în ultimii 100 ani ai istoriei economiei, influența pe care crizele economico-financiare și scandalurile financiare au avut-o în evoluția auditului și contabilității, dar, în același timp, și rolul pe care l-au jucat aceste două profesii în generarea lor. Cele mai elocvente cazuri sunt: Marea Depresie din 1929-1933 și ultima criza generată în 2007, ambele fiind crize economico-financiare ce au avut un impact major la nivel mondial, dar și cazul scandalului financiar Enron din anul 2000, care a condus la dispariția uneia dintre cele mai importante companii de audit la nivel mondial, Big Five devenind Big Four. În prezent, în domeniul auditului, au fost revizuite, datorită ultimei crize economico-financiare, Standardele Internaționale de Audit, cu scopul restabilirii și consolidării încrederii utilizatorilor finali ai informațiilor financiar-contabile

în activitatea desfășurată de auditor și informațiile oferite de acesta. În acest sens principalele modificări fiind aduse raportului auditorului independent..

Obiectivul urmărit în întocmirea *capitolului 2 Concepte de bază în auditul financiar*, a fost prezentarea elementelor teoretice care stau la baza activității de audit, și în consecință, la baza procesului de emiteră a opiniei auditorului în cadrul raportului auditorului independent.

În acest sens, primul aspect abordat a fost tipologia auditului, deoarece prin intermediul acesteia putem constata complexitatea domeniului. Astfel, dezvoltarea și buna desfășurare a oricărei activități economice, pot fi sustenabile prin aplicarea unui audit în funcție de nevoile părților implicate în desfășurarea acestor activități.

În același timp, alte aspecte abordate în cadrul acestui capitol au fost necesitatea rolul și obiectivele auditului financiar. Astfel, nevoia de audit este justificată prin necesitatea unei persoane externe independente, de a oferi un nivel de asigurare persoanelor care se bazează pe informația oferită de către situațiile financiare, conferind acestora un grad ridicat de credibilitate și încredere pentru a putea fi utilizată în luarea deciziilor.

De asemenea, rolul auditorului extern este acela de a spori încrederea utilizatorilor în informația contabilă, de a aduce un plus de siguranță faptului că informația contabilă a fost obținută, tratată și prezentată în conformitate cu standardele și principiile general acceptate (de exemplu, dacă ne referim la situațiile financiare de sinteză, auditul financiar al acestora constă în stabilirea gradului în care situațiile financiare îndeplinesc obiectivul lor major de respectare a imaginii fidele a situației patrimoniale, a rezultatelor obținute etc.)<sup>15</sup>

Un alt aspect important, ce trebuie să-l prezentăm pentru a atinge obiectivul avut în vedere, îl reprezintă și obiectivele generale ale auditorului. Astfel, conform ISA 200.11<sup>16</sup>:

- Să obțină asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative, fie ele ca urmare a fraudei sau erorii, permițând astfel auditorului să exprime o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil;

---

<sup>15</sup> L., Dobroțeanu, C., L., Dobroțeanu, *Audit. Concepte și practici. Abordare națională și internațională*, Editura Economică, București, 2002, p. 27.

<sup>16</sup> IAASB, IFAC, CAFR, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit Revizuire, Alte servicii de asigurare și servicii Conexe. Ediția 2015 Volumul I*, București, 2016, p. 83.

- Să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice așa cum prevăd ISA-urile, în conformitate cu constatările auditorului.

Pornind de la primul obiectiv general al auditorului financiar, respectiv acesta trebuie să obțină asigurări rezonabile cu privire la faptul că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative datorate fraudei sau a erorii, și analizând conținutul acestuia, am considerat oportună conturarea responsabilităților și limitelor auditorului în activitatea desfășurată.

Auditorul răspunde pentru detectarea erorilor și fraudelor semnificative, respectiv ilicite, acest fapt evidențiindu-ne importanța exercitării raționamentului profesional și aplicării scepticismului profesional pe parcursul misiunii de audit, deoarece acestea sunt principalele instrumente prin intermediul cărora profesionistul poate identifica astfel de inadvertențe.

Am analizat, din punct de vedere istoric, evoluția și apariția auditului, nu doar la nivel internațional, ci și la nivel național, atât ca activitate, cât și ca profesie, pentru a stabili momentul în care a luat naștere în România, sub ce condiții, care au fost factorii ce au condus la apariția acesteia și dacă a fost influențată de evoluția la nivel internațional a auditului. În același timp am analizat și activitatea desfășurată de către Camera Auditorilor Financiar din România bazându-ne pe rapoartele de activitate anuale puse la dispoziție pe site-ul acestui organism.

Ultimul aspect analizat a fost respectarea și aplicarea Codului Etic al Profesioniștilor contabili, deoarece acesta reprezintă un instrument important prin intermediul căruia profesioniștii contabili pot acționa, asumându-și responsabilitatea, în interesul publicului, contribuind la creșterea gradului de încredere al utilizatorilor în activitatea desfășurată de către auditori.

**Capitolul 3 Metodologia desfășurării misiunilor de audit financiar** a avut în prim plan realizarea unei prezentări generale, din punct de vedere teoretic, a principalelor activități derulate de către auditorul financiar în cadrul procesului de auditare a situațiilor financiare, având la bază, în special, prevederile Standardelor Internaționale de Audit.

Aceste etape se referă la activități preliminare aferente misiunii de audit, planificarea auditului, stabilirea pragului de semnificație, identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, respectiv probe de audit și proceduri utilizate pentru identificarea acestora.

Prevederile privind modul în care prima etapă poate fi pusă în practică sunt oferite de către standardul ISA 210 *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*. Astfel,

acesta stabilește faptul că obiectivul auditorului este acela de a accepta sau de a continua o misiune de audit doar atunci când baza pe care va fi efectuată a fost convenită prin stabilirea existenței condițiilor preliminare pentru un audit și confirmarea faptului că există o înțelegere comună cu privire la termenii misiunii de audit între auditor și conducere și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta<sup>17</sup>.

Potrivit ISA 300.2, planificarea unui audit implică stabilirea strategiei generale de audit a misiunii și elaborarea unui plan de audit, respectiv să actualizeze și să modifice strategia generală de audit și planul de audit, după caz, pe parcursul auditului.

În ceea ce privește pragul de semnificație, dificultatea stabilirii acestuia este dată de aspectele calitative care pot influența într-o anumită măsură nivelul acestui indicator. Mai exact, pentru aplicarea metodei cantitative, principala decizie pentru care auditorul este nevoit să exercite raționamentul profesional este alegerea pragului de semnificație, iar cea de-a doua decizie se referă la procentul care va fi aplicat asupra acestui reper.<sup>18</sup>

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sunt prezentate în cadrul standardului 315 (Revizuit). Conform punctului 3, obiectivul auditorului este de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor, datorate fie fraudei, fie erorii, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor, prin înțelegerea entității, furnizând, astfel, o bază pentru elaborarea și implementarea de răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă evaluate<sup>19</sup>.

Pentru a putea obține asigurarea rezonabilă asupra faptului că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative și că acestea au fost întocmite în conformitate cu cadrul general de raportare financiară specific, concluziile aflate la baza opiniei emise de auditor în cadrul raportului de audit, se bazează pe probele de audit, ce trebuie să îndeplinească caracteristicile de a fi suficiente și adecvate, pentru a putea fi plauzibile în fundamentarea acestor concluzii, fiind obținute pe baza unor proceduri stabilite de către Standardele Internaționale de Audit, cum ar fi: inspecția, observarea, confirmarea externă, recalcularea, repetarea executării, proceduri analitice și interviewarea.

Din punct de vedere practic, după etapa activităților preliminare și de acceptare a misiunii de audit, prin intermediul etapei de planificare a auditului, auditorul demarează procesul de auditare a situațiilor financiare prin întocmirea misiunii de audit. În acest sens

---

<sup>17</sup> IAASB, IFAC, CAFR, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit Revizuire, Alte servicii de asigurare și servicii Conexe. Ediția 2015 Volumul I*, București, 2016, p. 113.

<sup>18</sup> I., E., Popa, G., A., Șpan, *Factorii de influență în deciziile auditorilor români privind pragul de semnificație*, Revista Audit Financiar, nr. 12/2013, pp. 45-52.

<sup>19</sup> IAASB, IFAC, CAFR, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit Revizuire, Alte servicii de asigurare și servicii Conexe. Ediția 2015 Volumul I*, București, 2016, p. 283.

am considerat oportună prezentarea modului de întocmire a fișierului bilanța.xls (cele mai importante sheet-uri – foi de lucru), deoarece, din punct de vedere practic, el reprezintă fișierul care stă la programului misiunii de audit.

În cele din urmă, ultima etapă în cadrul procesului de auditare a situațiilor financiare este analizarea concluziilor la care auditorul a ajuns pe baza probelor de audit colectate în timpul misiunii de audit, iar în urma acesteia, stabilirea tipului de opinie ce caracterizează situațiile financiare, în funcție de denaturările semnificative identificate și impactul acestora asupra informațiilor furnizate în cadrul situațiilor financiare, iar apoi întocmirea raportului auditorului independent, care să conțină toate aceste date, respectând forma stabilită de către Standardele Internaționale de Audit.

Totodată, am prezentat modificările ce au avut loc asupra formei și conținutului raportului de audit, datorită implementării noilor prevederi ale Standardelor Internaționale de Audit, ce au avut drept scop creșterea încrederii utilizatorilor finali ai rapoartelor financiare în activitatea desfășurată de către auditorii financiari, respectiv în informațiile furnizate de către acestea.

În *capitolul 4 Noi perspective de dezvoltare a auditului financiar în concordanță cu cerințele unei economii de piață aflată într-o continuă schimbare* am realizat o analiză a cărei obiectiv a fost identificarea noilor perspective de dezvoltare ale auditului financiar în concordanță cu cerințele unei economii de piață aflată într-o continuă schimbare.

În acest sens, am analizat studiile realizate de către organismele profesionale abilitate din domeniu, ce au adus în discuție, la nivelul profesiei, tendințele nevoilor de dezvoltare spre care aceasta ar trebui să fie îndreptată pentru a răspunde așteptărilor societății, în vederea creșterii gradului de încredere al utilizatorilor în activitatea desfășurată de către auditori. Astfel, tendințele nevoilor de dezvoltare identificate sunt, în principal, îndreptate spre necesitatea de a aborda într-un mod mai complex, față de cel prezent, atât din punct de vedere teoretic, cât și din punct de vedere practic, aplicarea scepticismului și exercitarea raționamentului profesional al auditorului, și totodată a aptitudinilor sale comportamentale și tehnologice, pentru a putea răspunde dezvoltării și aplicării a noilor tendințe tehnologice în cadrul procesului de audit, dar și pentru a putea realiza orice alte activități complexe, diferite față de cele din prezent.

În același timp, am dorit să realizăm o analiză, în urma căreia, să identificăm posibilele vulnerabilități în aplicarea scepticismului profesional și exercitarea raționamentului profesional de către auditorul financiar, influențând astfel și procesul de fundamentare a opiniei de audit.

Raționamentul profesional al auditorului este unul din reperele generale avute în vedere în desfășurarea unei misiuni de audit. Vulnerabilitatea acestui element este dată de faptul că poate fi influențată, pe lângă experiența și cunoștințele acumulate de către auditor, și de caracteristicile acestuia ca și individ, respectiv de abilitățile comportamentale și competențele acestuia. Un bun exemplu în acest sens este prezentat prin intermediul Modelului Probabilității de Elaborare, conform căruia mediul de audit poate influența atitudinea auditorului, aceasta fiind afectată și de capacitatea acestuia de a se angaja, în situațiile în care necesită acest efort, în a aborda cu plăcere fiecare problemă ce necesită un efort cognitiv ridicat.

Scepticismul profesional reprezintă o atitudine rezervată pe care auditorul financiar trebuie să o păstreze pe tot parcursul procesului de auditare a situațiilor financiare, fiind dezvoltată în funcție de pregătirea și experiența profesională a acestuia, încercând să identifice existența unor posibile fraude sau erori în cadrul informațiilor analizate. Scepticismul profesional nu este doar o abilitate a profesionistului, ci aceasta poate fi dezvoltată cu ajutorul pregătirii și experienței profesionale, respectiv a unui mediu de lucru propice pentru dobândirea ei.

Aplicarea atitudinilor și raționamentelor profesionale în cadrul procesului cognitiv, așa cum am mai arătat, este influențată de natura problemelor analizate în cadrul acestui proces, precum și de capacitatea și dorința auditorului de a aborda fiecare problemă, în funcție de necesitate, cu cel mai înalt grad de efort mental. În cadrul literaturii de specialitate, respectiv în domeniul psihologiei, a fost identificată o abilitate comportamentală care indică această capacitate a individului și dorința acestuia de a se angaja cu plăcere în abordarea problemelor ce necesită aplicarea unui grad mai înalt de efort cognitiv, această abilitate începând să fie utilizată și în cercetări din cadrul domeniului contabilității comportamentale, respectiv nevoia de stimulare cognitivă.

În cadrul ultimului *capitol 5 Studiu de caz privind identificarea elementelor ce pot influența opinia emisă de către auditorul financiar, respectiv influența nevoii de stimulare cognitivă asupra scepticismului și raționamentului profesional*, în vederea îndeplinirii obiectivului general lucrării și anume acela de a identifica posibilele elemente, respectiv vulnerabilități, care pot influența activitatea auditorului în emiterea opiniei, iar pe baza acestora, determinarea modalităților de eliminare a lor, în vederea dezvoltării încrederii utilizatorilor finali ai informațiilor financiar-contabile în activitatea desfășurată de către auditorii financiari și reducerea discrepanței dintre ceea ce publicul consideră că auditorii realizează în cadrul unei misiuni de audit și ceea ce aceștia realizează



de fapt, am apreciat ca fiind adecvat aplicarea unui chestionar adresat auditorilor financiari din România, membri ai Camerei Auditorilor Financiari, în ceea ce privește măsura în care o abilitate comportamentală importantă în luarea deciziilor, precum nevoia de stimulare cognitivă, poate influența aplicarea scepticismului profesional și exercitarea raționamentului auditorului în activitatea de auditare a situațiilor financiare.

## **CONCLUZII GENERALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII**

### ***Concluzii generale***

Aflându-ne în era globalizării și la începutul celei de-a patra revoluții industriale care presupune trecerea de la o industrie automatizată la una digitală prin fuziunea mai multor tehnologii dintre care amintim inteligența artificială. Evoluția societății conduce la apariția unor noi nevoi ce trebuie îndeplinite, indiferent de domeniul analizat care stă la baza funcționării acesteia. Acest aspect este valabil și în cazul auditului financiar.

În ultimii ani s-au conturat mai multe tendințe de dezvoltare spre care auditul financiar ar trebui îndreptat. Printre acestea amintim nevoia dezvoltării aptitudinilor tehnologice și comportamentale ale auditorului, punându-se accentul și asupra dezvoltării cunoștințelor auditorilor financiari privind natura activității desfășurate de către entitatea auditată și în special asupra analizei și nevoii de conturare mai detaliată și concretă a modului de formare a raționamentului profesional, exercitarea acestuia și de aplicare a scepticismului profesional.

Noua revoluție industrială va modifica activitatea desfășurată de auditorii financiari, automatizând, în special prin intermediul inteligenței artificiale, procesul de auditare a situațiilor financiare. Chiar dacă aceste procese vor reduce activitatea pe care auditorul o desfășoară în prezent, deciziile privind conturarea concluziilor pe baza cărora se va fundamenta opinia de audit, vor fi luate exercitând raționamentul și scepticismul profesional. Astfel, pentru a putea răspunde acestor cerințe este nevoie să ne îndreptăm atenția, în primul rând, asupra dezvoltării raționamentului profesional al auditorului și capacitatea acestuia de a aplica scepticismul profesional, plecând de la identificarea acelor elemente care le pot influența.

Lucrarea este structurată prin intermediul a cinci capitole.

În *capitolul 1. Elemente de definire și evoluție a auditului*, pentru a putea fundamenta obiectivul general al prezentei lucrări științifice, am ales, ca prim pas, definirea conceptului de audit și prezentarea evoluției istorice a domeniului cercetat, cu scopul de a identifica anumite învățăminte din greșelile trecutului domeniului, în vederea anticipării posibilelor direcții spre care acesta se îndreaptă.

În urma analizei evoluției conceptului de audit și a literaturii de specialitate națională și internațională, am reușit să conturăm următoarea definiție a acestuia: *auditul reprezintă o examinare sistematică și procedurală de a obține probe corespunzătoare, dobândite de către un profesionist independent prin aplicarea scepticismului profesional și exercitarea raționamentului profesional, în vederea oferirii unei opinii asupra conformității informațiilor furnizate de către sistemul informațional al unei entități cu diverse cadre generale de raportare financiară.*

După analiza evoluției istorice, am observat faptul că, auditul s-a dezvoltat odată cu evoluția contabilității, acesta fiind o necesitate de a verifica și certifica modul în care contabilitatea era realizată, pentru a proteja averile, respectiv patrimoniul, împotriva posibilelor erori sau fraude.

Începând cu perioada din antichitate până la începutul secolului al XVIII-lea, auditul era efectuat la cerința statului și bisericii, iar pentru protejarea averilor, obiectivul principal a fost depistarea și pedepsirea persoanelor care cauzau prejudicii asupra acestora.

Modificări în cadrul profesiei sunt înregistrate în perioada de la începutul secolului al XVIII-lea până la jumătatea secolului al XIX-lea datorită intensificării activităților economice. Auditul era efectuat la cerința statului, tribunalelor și acționarilor, principalul obiectiv al auditului era stoparea și împiedicarea fraudelor și pedepsirea persoanelor care generau aceste fraude, dar și identificarea celor mai bune soluții pentru protejarea averilor, respectiv a patrimoniului.

O perioadă cu schimbări importante la nivelul profesiei a fost între 1850 – 1900, fiind introdusă obligativitatea auditării conturilor pentru entitățile de interes public. Obiectivul urmărit a fost detectarea fraudelor sau a erorilor și certificarea bilanțului, iar auditul era realizat la cerința statului sau a acționarilor de către contabili profesioniști sau juriști.

Un alt eveniment care a generat schimbări la nivelul profesiei, a fost cel de la începutul secolului al XX-lea, respectiv Marea criză economică din perioada 1929-1933. Ca urmare a efectelor generate de acesta, Bursa din New York a impus entităților listate să-

și prezinte rapoartele financiare certificate de către un contabil independent și să anexeze raportul de audit întocmit de către un auditor independent.

Până la sfârșitul secolului XX modificările profesiei s-au datorat intensificării activităților economice la nivel mondial, fiind un efect al globalizării.

Scandalurile financiare de la începutul secolului XXI, precum și ultima criză economico-financiară, au condus la punerea sub semnul întrebării a activității auditorului și a rolului acestuia în certificarea situațiilor financiare.

Ca răspuns pentru combaterea acestor efecte asupra profesiei, comitetul IAASB a întreprins proiecte în urma cărora a implementat modificări asupra Standardelor Internaționale de Audit. Acestea au vizat, în primul rând raportul auditorului independent, pentru ca informația prezentată de către auditorul statutar să ofere utilizatorilor o imagine mai amplă asupra aspectelor semnificative întâlnite de către auditor și asupra responsabilităților acestuia în procesul de auditare a situațiilor financiare. În țara noastră, aceste modificări au fost implementate începând cu auditarea situațiilor financiare aferente exercițiului financiar la 31.12.2016.

Toate aceste acțiuni au drept scop creșterea gradului de încredere a utilizatorilor finali ai situațiilor financiare în activitatea desfășurată de auditori, pentru a diminua discrepanța între ceea ce auditorul realizează efectiv în cadrul unei misiuni și ceea ce utilizatorii consideră că această activitate ar trebui să le ofere.

**Capitolul 2. Concepte de bază în auditul financiar**, a fost construit pentru a fundamenta aspectele teoretice de bază legate de activitatea de audit financiar.

Conceptele de bază prezentate au fost tipologia auditului, necesitatea, rolul și obiectivele auditului financiar, responsabilitățile auditorului și limitările întâlnite în activitatea desfășurată, activitatea de audit financiar din România și aplicarea Codului Etic al Profesioniștilor Contabili.

Pentru prezentarea activității de audit financiar, am început prin a contura istoricul acestei activități în România, legislația care se află la baza acesteia și o evaluare a activității Camerei Auditorilor Financieri din România prin analiza rapoartelor anuale de activitate ale Camerei.

La baza activităților desfășurate de către contabili se află obiectivul de a acționa asumându-și responsabilitățile în interesul publicului. Pentru a putea îndeplini acest obiectiv, profesioniștii trebuie să respecte și să aplice Codului Etic al Profesioniștilor contabili.

La fel ca și Standardele Internaționale de Audit, și Codul Etic este supus unor modificări pentru a îmbunătăți modul în care auditorul aplică comportamentul etic în practică, îl îmbunătățește și îl adaptează la diversele situații cu care auditorii se confruntă în prezent. Acesta este unul din instrumentele prin intermediul cărui se poate asigura creșterea gradului de încredere al utilizatorilor în activitatea desfășurată de către auditori.

Prin intermediul *capitolului nr. 3. Metodologia desfășurării misiunilor de audit financiar* am conturat, tot din punct de vedere teoretic, principalele etape desfășurate de către auditorul financiar în procesul de auditare a situațiilor financiare, având la bază aplicarea cerințelor Standardelor Internaționale de Audit și a Codului Etic.

În cadrul primei activități derulată, respectiv activitățile preliminare ale procesului de auditare, profesionistul stabilește posibilitatea de a accepta și a efectua sau nu un audit prin analiza propriilor posibilități și capacități în a îndeplini obiectivul procesului de auditare a situațiilor financiare în cele mai bune condiții, iar în cazul în care misiunea este acceptată sunt stabiliți și termenii misiunii între entitatea de audit și cea auditată prin intermediul scrisorii de misiune.

Următoarea etapă derulată este planificarea misiunii care oferă auditorului financiar posibilitatea de a stabili o structură a activităților ce urmează a fi întreprinse, putând fi modificate aspectele inițiale prevăzute, pe parcursul misiunii sau ori de câte ori va fi necesar.

În același timp, auditorul trebuie să determine pragul de semnificație, ce reprezintă o valoare stabilită de acesta aplicând raționamentul profesional, iar orice denaturare identificată care depășește această valoare are drept consecință necesitatea unei evaluări mai ample a operațiunilor care au stat la baza generării ei.

O altă activitate care conduce la îndeplinirea obiectivelor auditului este identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Ultima etapă a misiunii presupune analiza concluziilor la care auditorul financiar a ajuns pe baza probelor de audit colectate în timpul misiunii de audit. Astfel, auditorul poate stabili tipul de opinie ce oferă imaginea asupra informațiilor furnizate de către situațiile financiare în cadrul raportului auditorului independent,

În cadrul acestui capitol am realizat și un studiu de caz prin descrierea modului în care auditorul financiar întocmește fișierul care stă la baza programului utilizat de către auditorul financiar pentru întocmirea misiunii, respectiv *balanța.xls*. Cu ajutorul acestui fișier, sunt procesate date precum bilanța de verificare a exercițiului curent și precedent,

împărțirea balanței în funcție de secțiunile misiunii, verificarea bilanțului și a contului de profit și pierdere, determinarea riscului de control și riscului inerent, determinarea pragului de semnificație, evaluarea pragului de semnificație în funcție de pragul de semnificație stabilit și determinarea dimensiunii eșantionului pentru afirmațiile din situațiile financiare.

Acest fișier este realizat respectând prevederile *Ghidului pentru un Audit de calitate*, influențând fiecare secțiune a misiunii, aflându-se la baza întocmirii misiunii de audit în auditarea situațiilor financiare. Dacă auditorul va identifica anumite nereguli în activitatea entității auditate pe parcursul misiunii de audit, atunci unele valori vor putea fi schimbate, cum ar fi pragul de semnificație sau riscul inerent specific, respectiv riscul de control specific aferent fiecărei secțiuni.

În vederea întocmirii *capitolului nr. 4. Noi perspective de dezvoltare a auditului financiar în concordanță cu cerințele unei economii de piață aflată într-o continuă schimbare*, am avut în vedere îndeplinirea următoarelor două obiective: identificarea noilor perspective de dezvoltare ale auditului financiar în concordanță cu cerințele unei economii de piață aflată într-o continuă schimbare, respectiv identificarea posibilităților de vulnerabilități în aplicarea scepticismului profesional și exercitarea raționamentului profesional de către auditorul financiar, influențând astfel și procesul de fundamentare a opiniei de audit.

Pe baza studiilor realizate de către organisme profesionale internaționale din domeniu, s-au identificat noile tendințe de dezvoltare spre care profesia ar trebui să fie îndreptată pentru a răspunde cerințelor societății în vederea creșterii gradului de încredere al utilizatorilor finali în activitatea desfășurată de către auditorii financiari, dar și vulnerabilitățile domeniului și posibilele soluții ce trebuie implementate pentru a elimina aceste puncte slabe.

Direcțiile identificate se referă la dezvoltarea aptitudinilor tehnologice și comportamentale ale auditorului, respectiv a raționamentului și scepticismului profesional și a cunoștințelor profesioniștilor privind natura activității desfășurate de către entitatea auditată.

Reperle generale vulnerabile ale auditului care determină întregul proces de auditare a situațiilor financiare sunt raționamentul și scepticismul profesional. Pot fi îmbunătățite prin dezvoltarea unui anumit tip de abilități comportamentale și competențe profesionale de către auditori, dar și cu ajutorul unui mediu profesional construit în cadrul entității de audit care să faciliteze adaptarea auditorilor la aceste noi cerințe.

O astfel de abilitate comportamentală este nevoia de stimulare cognitivă ce reprezintă tendința unui individ de a se implica, cu plăcere, în activități ce presupun efort cognitiv. Deținerea de către auditorul financiar a acestei abilități poate asigura creșterea calității activităților desfășurate de către auditorii financiariei în întreg procesul de auditare a situațiilor financiare.

***Capitolul 5. Studiu de caz privind identificarea elementelor ce pot influența opinia emisă de către auditorul financiar, respectiv influența nevoii de stimulare cognitivă asupra scepticismului și raționamentului profesional***, a fost fundamentat având în vedere următoarele două obiective identificarea influenței abilităților comportamentale, respectiv a nevoii de stimulare cognitive ale auditorului financiar asupra raționamentului și scepticismului profesional, și identificarea elementelor de vulnerabilitate ale domeniului auditului financiar, având un efect, în cele din urmă, și asupra procesului de emitere a opiniei de audit, respectiv în atingerea obiectivelor acestuia, iar apoi stabilirea posibilelor modalități de combatere a efectelor acestora.

În acest sens, pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite, acest capitol s-a bazat pe realizarea unui studiu prin aplicarea unui chestionar adresat auditorilor financiariei din România. Scopul chestionarului a fost de a identifica măsura în care un element important în luarea deciziilor, precum nevoia de stimulare cognitivă, poate influența aplicarea scepticismului profesional și exercitarea raționamentului profesional de către auditorul financiar în activitatea desfășurată de către acesta.

Chestionarul s-a adresat auditorilor financiariei membri ai Camerei Auditorilor Financiariei din România, care își desfășoară activitatea în următoarele regiuni: Sediul Central București, Zona de dezvoltare Nord-Vest cu reprezentanța regională la Cluj-Napoca, Zona de dezvoltare Est-Nord-Est cu reprezentanța regională la Iași, Zona de dezvoltare Centru cu reprezentanța regională la Brașov, Zona de dezvoltare Vest cu reprezentanța regională la Timișoara și zona de dezvoltare Est-Sud-Est cu reprezentanța regională la Constanța.

Eșantionul a fost format dintr-un număr total de 210 persoane, luând în calcul 35 de profesioniști din fiecare reprezentanță regională

Un număr de 116 auditori financiariei au răspuns, înregistrând o rată de 55,24%, fiind considerat acceptabil din punct de vedere statistic.

Chestionarul este alcătuit din patru părți. Prima parte cuprinde date generale privind respondenții, iar următoarele trei părți cuprind modele de stabilire a raționamentului

profesional, a scepticismului profesional și respectiv a nevoii de stimulare cognitive în cazul fiecărui respondent. Modele aplicate sunt create, testate și validate de către diverși specialiști din domeniu.

Prin intermediul primei părți a chestionarului, s-a dorit obținerea unor date generale legate de auditorii financiari respondenți, cum ar fi: pregătirea profesională a respondenților, calificarea profesională a auditorilor financiari, experiența profesională a respondenților, reprezentanța regională a CAFR aferentă zonei de dezvoltare din care auditorii financiari fac parte, statutul respondenților în registrul membrilor CAFR și genul respondenților.

Pentru atingerea scopului propus al chestionarului, prin intermediul programului de prelucrare statistică SPSS au fost stabilite și testate șase ipoteze de lucru, utilizând modelul de regresie liniară.

Ipotezele de lucru testate au fost:

- nevoia de stimulare cognitivă influențează exercitarea raționamentului profesional al auditorului financiar în activitatea de auditare a situațiilor financiare, influențând astfel opinia emisă de către acesta în cadrul raportului auditorului independent; - VALIDATĂ
- nevoia de stimulare cognitivă influențează aplicarea scepticismului profesional al auditorului financiar în activitatea de auditare a situațiilor financiare, influențând astfel opinia emisă de către acesta în cadrul raportului auditorului independent; - VALIDATĂ
- scepticismul profesional influențează exercitarea raționamentului profesional al auditorului financiar în activitatea de auditare a situațiilor financiare, influențând astfel opinia emisă de către acesta în cadrul raportului auditorului independent; - VALIDATĂ
- pregătirea profesională a auditorului financiar influențează aplicarea scepticismului și exercitarea raționamentului profesional al acestuia în activitatea de auditare a situațiilor financiare; - INVALIDATĂ
- calificarea profesională a auditorului financiar influențează aplicarea scepticismului și exercitarea raționamentului profesional al acestuia în activitatea de auditare a situațiilor financiare; - INVALIDATĂ

- experiența profesională a auditorului financiar influențează aplicarea scepticismului și exercitarea raționamentului profesional al acestuia în activitatea de auditare a situațiilor financiare. - VALIDATĂ

Putem concluziona, în cazul studiului nostru, în urma analizei realizate faptul că atât o abilitate comportamentală precum nevoia de stimulare cognitivă poate influența exercitarea raționamentului și scepticismului profesional în timpul procesului de auditare a situațiilor financiare, cât și experiența profesională a auditorului financiar.

În cazul testării unei posibile influențe a pregătirii și calificării profesionale asupra formării raționamentului și scepticismului profesional al auditorului financiar, rezultate studiului nostru nu au identificat o asemenea influență. Rezultat negativ obținut se poate datora limitelor studiului implementat. Prin dezvoltarea unui studiu mai complex, s-ar putea identifica existența unei asemenea influențe.

Lipsa unei influențe a pregătirii și calificării profesionale a auditorului financiar asupra raționamentului profesional se datorează celor cinci cazuri care au stat la baza modelului. Poate aplicarea unui model mai complex ar putea identifica o astfel de influență. Lipsa unei influențe a pregătirii și calificării profesionale a auditorului financiar asupra scepticismului profesional se datorează faptului că acesta este o abilitate a auditorului financiar și nu poate fi afectată de pregătirea și calificarea profesională a acestuia.

Totodată, principalele vulnerabilități ale domeniului din prezent identificate, respectiv arii ce necesită atenție din partea domeniului sunt: abilitățile comportamentale (soft skills) ale auditorului financiar, exercitarea raționamentului și aplicarea scepticismului profesional, implementarea noilor tehnologii și adaptarea la noile provocări generate de acestea, cunoștințele necesare în activitate de auditare a situațiilor financiare despre natura activității entității auditate și rapiditatea cu care Standardele Internaționale de Audit sunt modificate și implementate pentru a putea răspunde cerințelor societății.

Acest demers științific oferă oportunitatea de a deschide un nou tip de discuție din punct de vedere al cercetărilor ce pot fi realizate la nivel național pentru a putea îmbunătăți activitatea desfășurată de către auditorii financiari, aplicând și dezvoltând o nouă ramură a contabilității, contabilitatea comportamentală.

### ***Contribuții proprii***



Contribuțiile proprii care se află la baza întocmirii lucrării științifice vor fi sintetizate pentru fiecare capitol al acesteia. În acest sens, contribuțiile personale în cazul **Capitolului nr. 1. Elemente de definiție și evoluție a auditului**, sunt următoarele:

- Analiza conceptului de audit, nu doar prin intermediul literaturii de specialitate, ci și din perspectiva evoluției acestuia din punct de vedere istoric;
- Prezentarea primelor forme de audit începând din preistorie, antichitate, evul mediu, continuând cu începutul epocii moderne;
- Prezentarea contextului în care auditul a apărut ca activitate profesională în perioada 1850-1900;
- Prezentarea evoluției auditului și a obiectivelor acestuia în perioada de la începutul secolului XX până în prezent;
- Sublinierea perioadelor în care profesia de audit a început să se contureze și să se formeze prin înființarea diverselor organisme profesionale la nivel național și internațional;
- Conturarea efectelor crizelor economico-financiare și a scandalurilor financiare din perioada de la începutul secolului XX până în prezent asupra activității de audit;
- Prezentarea acțiunilor întreprinse la nivelul profesiei de către IFAC și Comisia Europeană ca răspuns la efectele produse de ultima criză economico-financiară.

În cazul **capitolului nr. 2. Concepte de bază în auditul financiar**, contribuțiile personale constă în:

- Prezentarea tipologiei auditului;
- Prezentarea necesității, rolului și obiectivelor auditului financiar;
- Analiza responsabilităților auditorului financiar, dar și a limitărilor întâlnite în activitatea desfășurată;
- Prezentarea istoricului apariției activității de audit financiar în România;
- Analiza activității Camerei Auditorilor Financieri din România în perioada 2005-2017, având în vedere rapoartele acesteia de activitate publicate anual;
- Prezentarea principalelor elemente ce stau la baza respectării și aplicării Codului Etic al Profesioniștilor Contabili;
- Prezentarea noilor modificări aduse Codului Etic de către IESBA, dar care nu au fost, până în prezent, publicate și în România, respectiv introducerea noțiunii de

NOCLAR - Responding non-compliance with laws and regulations (Răspunsul la nerespectarea legilor și reglementărilor).

Aportul personal în cadrul *capitolului nr. 3. Metodologia desfășurării misiunilor de audit financiar*, constă în:

- Prezentarea cadrului general de desfășurare a unei misiuni de audit în conformitate cu prevederile Standardelor Internaționale de Audit;
- Evidențierea activităților preliminare a unei misiuni de audit financiar realizate de către auditorul financiar;
- Prezentarea generală, pe baza Standardelor Internaționale de Audit, a etapei de planificare a misiunii de audit financiar;
- Prezentarea generală, pe baza Standardelor Internaționale de Audit, a modului de stabilire a pragului de semnificație în cadrul unei misiuni de auditare a situațiilor financiare;
- Prezentarea generală, pe baza Standardelor Internaționale de Audit, a modului de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă în cadrul unei misiuni de auditare a situațiilor financiare;
- Prezentarea unor date generale legate de probele de audit și procedurile utilizate pentru identificarea acestora;
- Analiza unui studiu de caz realizat pentru a evidenția raționamentul profesional aplicat de către auditorul financiar în stabilirea modului de desfășurare a misiunii de audit, prin prezentarea modului de întocmire a fișierului bilanța.xls, acesta fiind nucleul de bază a întregii misiuni de audit, influențând fiecare secțiune a acesteia;
- Analiza modului în care auditorul financiar își fundamentează opinia de audit și a modului de întocmire a raportului auditorului independent;
- Analiza noilor modificări ale modelului de raport de audit oferit de Standardele Internaționale de Audit, în comparație cu vechea formă a acestuia.

În cazul *capitolului nr. 4. Noi perspective de dezvoltare a auditului financiar în concordanță cu cerințele unei economii de piață aflată într-o continuă schimbare* contribuțiile personale se referă la:

- Analiza proiectelor de cercetare realizate de către diverse organisme profesionale internaționale pentru a identifica direcțiile spre care aceasta ar trebui să fie îndreptată pentru a răspunde așteptărilor societății;

- Fundamentarea informațiilor legate de raționamentul profesional al auditorului financiar;
- Analiza Modelului probabilității de elaborare aplicat atitudinilor și raționamentelor auditorilor;
- Fundamentarea informațiilor legate de scepticismul profesional al auditorului financiar;
- Analiza Modelului factorilor determinanți ai scepticismului profesional în performanța auditului;
- Prezentarea conceptului de nevoie de stimulare cognitivă și a efectelor posibile ale acesteia asupra raționamentului și scepticismului profesional al auditorului financiar.

Aportul personal la conținutul *capitolului nr. 5. Studiu de caz privind identificarea elementelor ce pot influența opinia emisă de către auditorul financiar, respectiv influența nevoii de stimulare cognitivă asupra scepticismului și raționamentului profesional*, constă în studiul realizat pentru îndeplinirea obiectivului general al lucrării prin aplicarea unui chestionar adresat auditorilor financiari din România pentru a analiza măsura în care aptitudinile importante în luarea deciziilor, precum nevoia de stimulare cognitivă poate influența aplicarea scepticismului profesional și exercitarea raționamentului auditorului în activitatea de auditare a situațiilor financiare.

Considerăm, în urma studiului realizat, că anumite abilități comportamentale pot influența modul în care auditorul își desfășoară activitatea, afectând exercitarea raționamentului profesional și aplicarea scepticismului profesional.

În același timp, devine oportun demararea de cercetări necesare identificării tuturor abilităților comportamentale aflate la baza acestor repere generale ale auditului financiar, pentru a dezvolta și îmbunătăți modul în care auditorii își desfășoară activitatea.

#### ***Limite și perspective ale cercetării***

În cadrul demersului nostru științific am identificat și o serie de limite, și anume:

- Modalitatea în care au fost determinate nivelurile de calificare și pregătire profesionale ale auditorilor financiari respondenți.
- Atenția acordată tuturor întrebărilor și item-ilor aflați la baza chestionarului;
- Rata răspunsurilor obținute la chestionar, 55,24%;

Ca perspective viitoare ale cercetării putem contura următoarele sugestii:

- Dezvoltarea unui model mai complex de determinare a raționamentului profesional utilizând studii de caz specifice practicii românești de audit;
- Analizarea impactului influenței a tuturor vulnerabilităților identificate ale domeniului asupra activității de auditare a situațiilor financiare și determinarea modalităților de combatere a acestora;
- Testarea tuturor modelelor inițiale, care s-au modificat de-a lungul timpului, de determinare a scepticismului și nevoii de stimulare cognitive pentru a identifica modelele cu cele mai bune rezultate aplicate profesioniștilor din România, pentru a dezvolta modelele optime ce pot fi testate în cercetări realizate la nivel național;
- Testarea influenței și a altor abilități comportamentale asupra raționamentului și scepticismului profesional, pentru a le putea identifica pe cele care conduc la dezvoltarea calității activității desfășurate de auditori.

## BIBLIOGRAFIE

1. Berheci, M., *Valorificarea raportărilor financiare. Sinteze contabile: teorie, analize, studii de caz*, Editura CECCAR, București, 2010.
2. Boulescu M., Ghiță M., Mareș V., *Fundamentele auditului*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2001.
3. Boutell, W., S., *Auditing with the computer*, University of California Press, Berkely and Los Angeles, California, 1965.
4. Briciu, S., Socol, A., Ivan, R., Tamaș, A., Puțan, A., Topor, D, *Audit financiar. Aspecte teoretice și aplicații practice*, Seria Didactică, Alba Iulia, 2014.
5. Bunget, O., C., *Contabilitatea românească între reformă și convergență*, Editura Economică, București, 2005.
6. Cangemi, M., Singleton, T., *Managing the Audit Function. A Corporate Audit. Department Procedures Guide*, John Wiley & Sons, New Jersey, 2003.
7. Cauc, I., Manu, B., et al., *Metodologia cercetării sociologice. Metode și tehnici de cercetare*, ediția a II-a, Editura Fundației România de mâine, București, 2004.
8. Cenar, I., *Metodologia cercetării științifice în contabilitate. Note de curs*, Seria Didactică, Alba Iulia, 2010.
9. Chelcea, S., *Chestionarul în investigația sociologică*, Editura Științifică și enciclopedică, București, 1975.

10. Colasse, B., *Fundamentele contabilității. Traducere Neculai Tabără*, Editura TipoMoldova, Iași, 2009.
11. Collins, L., Valin, G., *Audit et contrôle intern. Principes, objectifs et pratiques, 2e édition*, Éd. Dalloz, Paris, 1979.
12. Collins, L. Valin, G., *Audit et contrôle intern. Aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, Éd. Dalloz, Paris, 1992, p. 17.
13. Dănescu, T., *Audit financiar. Convergențe între teorie și practică*, Editura Irecson, București, 2007.
14. Dobroțeanu, L., Dobroțeanu, C., *Audit. Concepte și practici. Abordare națională și internațională*, Editura Economică, București, 2002.
15. Domnișoru, S., *Audit statutar și comunicare financiară, Volumul I*, Editura Economică, București, 2011.
16. Feleagă L., Feleagă, N., *Contabilitate Financiară – o abordare europeană și internațională*, Vol. I, Editura Infomega, București, 2005.
17. Florea, I., Florea, R., Macovei, I.C., Berheci, M., *Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar. Ediția a II-a, revizuită și adăugită*, Editura CECCAR, București, 2008.
18. Gisberto-Chițu, A., Ioanăș, C., *Auditul instituțiilor publice*, Editura CECCAR, București, 2006.
19. Gray I., Manson S., *The Audit Process. 4th Edition. ISA Edition*, Thomson Learning, London, 2008.
20. Horomnea, E., *Audit financiar. Concepte. Standarde. Norme*, Editura Alfa, Iași, 2010.
21. IAASB, IFAC, CAFR, *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit Revizuire, Alte servicii de asigurare și servicii Conexe. Ediția 2015 Volumul I*, București, 2016.
22. IESBA, IFAC, CAFR, *Manualul Codului Etic al Profesioniștilor Contabili. Ediția 2015*, București, 2016.
23. Ionașcu, I., *Dinamica doctrinelor contabilității moderne. Studii privind paradigmele și practicile contabilității*, Editura Economică, București, 2003.
24. Morariu, A., Țurlea, E., *Audit financiar contabil*, Editura Economică, București, 2001.
25. Morariu, A., Suciu, Gh., Stoian, F., *Audit intern și guvernare cooperativă*, Editura Universitară, București, 2008.

26. Munteanu, A., *Auditul sistemelor informaționale contabile. Cadru general*, Editura Polirom, 2001, București.
27. Munteanu, V., Zuca, M., Zuca, Ș., *Auditul intern la întreprinderi și instituții publice. Concepte, metodologie, reglementări, studii de caz*, Wolters Kluwer România, București, 2010.
28. Neag, R., *Reforma contabilității românești. Între modelele francez și anglo-saxon*, Editura Economică, București, 2000.
29. Neamțu, H., Roman, A., G., Țurlea, E., *Audit financiar. Misiuni de asigurare și servicii conexe*, Editura Economică, București, 2012.
30. Oprean, I., *Control și audit financiar contabil*, Editura Intelcredo, Deva, 2002.
31. Radu, G., Păunesu, M., *Misiuni de asigurare și nonasigurare, altele decât cele de audit financiar*, Editura CECCAR, 2018.
32. Răboacă, G., Comșa, M., Ciucur, D., *Metodologia cercetării științifice economice*, Editura Fundației România de Măine, București, 2007, p.242.
33. Schmandt-Besserat, D., *Before Writing, Vol. I: From Counting to Cuneiform*, University of Texas Press, Austin, Texas, 1992.
34. Secord H., *Implementing best practices in HRM*, CCH Canadian Ltd., Toronto, 2003.
35. Sherer, M., Turley, S., *Current issues in auditing. Third edition*, Paul Chapman Publishing Ltd., Londra, 1997.
36. Socol, A., *Audit bancar*, Seria Didactică, Alba Iulia, 2016.
37. Socol, A., *Audit Financiar*, Seria Didactică, Alba Iulia, 2017.
38. Socol, A., *Standarde Internaționale de Audit*, Seria didactică, Alba Iulia, 2017.
39. Toma, M., *Inițiere în auditul situațiilor financiare ale unei entități. Ediția a IV-a, revizuită și adăugită*, Editura CECCAR, București, 2012.

#### **Articole de specialitate**

1. Alleyne, P., Howard, M., *An Exploratory Study of Auditors' Responsibility for Fraud Detection*, Managerial Auditing Journal, Vol. 20 Issue: 3, 2005. [online] Disponibil la adresa <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/02686900510585618>. Accesat la data [16.09.2017].

2. Alwee Hussnie Sayed Hussin, S., Iskandar, T., *Exploratory Factor Analysis on Hurtt's Professional Skepticism Scale: A Malaysian Perspective*, Asian Journal of Accounting and Governance, No. 4, 2014, <http://dx.doi.org/10.17576/ajag-2013-4-5771>.
3. Ardelean, A., *Considerații privind ecartul de așteptare și încrederea publicului față de auditori*, Revista Audit Financiar, Nr. 8/2013.
4. Baker, C., R., Bédard, J., Prati dit Hauret, C., *The regulation of statutory auditing: an institutional theory approach*, Managerial Auditing Journal, Vol. 29 Issue: 5, 2014. [online] Disponibil la adresa <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/MAJ-09-2013-0931>. Accesat la data [17.07.2017].
5. Bostan, I., *Institutional Metamorphoses regarding the Exercise of External Public Audit in Romania*, Theoretical and Applied Economics Volume XVIII (2011), No. 12(565). [online] Disponibil la adresa <http://store.ectap.ro/articole/667.pdf>. Accesat la data [13.07.2017].
6. Bunget, O., C., Dumitrescu, A., C., Deliu, D., *Impact of financial crisis on financial audit activity in Romania*, European Journal of accounting, finance and business, Volume 2/2014, Issue (3)/ October 2014.
7. Bunget, O., C., David Sobolevschi, I. M., Petcu, M., *Professional reasoning in expressing the auditor's opinion*, Munich Personal RePEc Archive, 26. October 2009. [online] Disponibil la adresa <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/18186/>. Accesat la data [30.01.2019]
8. Cacioppo, J.T. Petty, R.E., *The Need for Cognition*, Journal of Personality and Social Psychology, 42 (1), 1982.
9. Cacioppo, J.T., Petty, R.E., Kao, C.F., *The Efficient Assessment of Need for Cognition*, Journal of Personality Assessment, 48 (3), 1984.
10. Ciołek, M., *Professional Skepticism In Auditing And Its Characteristics*, Research Papers Of Wrocław University Of Economics, nr 474, January 2017. [online] Disponibil la adresa <https://www.researchgate.net/publication/324254481>. Accesat la data [03.02.2019].
11. Cohen, A.R., *Need for Communication and Order of Communication as Determinants of Opinion Change*, In C.I. Howland (Ed.), The Order of Presentation in Persuasion. New Haven, Conn: Yale University Press, 1957
12. Cohen, A.R., Stotland, E., and Wolfe, D.M., *An Experimental Investigation of Need for Cognition*, Journal of Abnormal and Social Psychology, 51, 1951.

13. Cordoș, G., S., Fulop, M., T., *New audit reporting challenges: auditing the going concern basis of accounting*, Procedia Economics and Finance Volume 32, 2015. [online] Disponibil la adresa <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567115013854>. Accesat la data [01.08.2017].
14. Curtea de Conturi a României, *Scurt Istoric al Curții de Conturi a României 1864-2014*, Revista Curții De Conturi a României, NR. 08/2014. [online] Disponibil la adresa <http://www.rcoa.eu/Publicatii/Revista%20nr8%20Ro.pdf>. Accesat la data [09.08.2017].
15. DiGabriele, J., A., *Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process*, Journal of Applied Accounting Research, Vol. 10 Issue: 2, (2009). [online] Disponibil la adresa: <https://doi.org/10.1108/09675420910984673>. Accesat la data [17.07.2017].
16. Dobre, F., Popa, A.F., Brad, L., *Briefing in history of audit and financial reporting*, “Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series Volume XIII, Issue 1/2013. [online] Disponibil la adresa <http://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/ENG/cuprins%20rezumate/volum2013p1.pdf>. Accesat la data [13.07.2017].
17. Dobre, E., Brad, L., *Financial audit – feckless for economic re-launch*, Theoretical and Applied Economics Volume XXII (2015), No. 2(603), Summer.
18. Feldman, E., *A Basic Quantification of the Competitive Implications of the Demise of Arthur Andersen*, Review of Industrial Organization (2006) 29. [online] Disponibil la adresa <http://www.jstor.org/stable/41799308>. Accesat la data [17.07.2017].
19. Feleagă, N., *The Financial Crisis between the XXth and XXIst Centuries and the Corporate Governance*, Theoretical and Applied Economics, No. 9/2006 (504). [online] Disponibil la adresa <http://store.ectap.ro/articole/156.pdf>. Accesat la data [18.07.2017].
20. García Osma, B., Gisbert, A., de las Heras Cristóbal, E., *Public oversight systems for statutory auditors in the European Union*, European Journal of Law and Economics, 2014. [online] Disponibil la adresa <https://link.springer.com/article/10.1007/s10657-014-9460-1>. Accesat la data [17.07.2017].
21. Gherai, D., S., Balaciu, D., E., *From Creative Accounting Practices and Enron Phenomenon to the Current Financial Crisis*, Annales Universitatis Apulensis



Series Oeconomica, 13(1), 2011. [online] Disponibil la adresa <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1320111/03.pdf>. Accesat la data [18.07.2017].

22. Glover, S., M., Prawitt, D., F., *Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum, Current Issues in Auditing*, American Accounting Association, Volume 8, Issue 2, 2014 DOI: 10.2308/ciia-50895.

23. Griffith, E., E., Nolder, C., J., Petty, R., E., *The Elaboration Likelihood Model: A Meta-Theory for Synthesizing Auditor Judgment and Decision-Making Research*, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY, American Accounting Association, Vol. 37, No. 4 DOI: 10.2308/ajpt-52018, November 2018, p. 171

24. Hazianti, A., H., Hartini, J., Sharul, E., J., *Factors Influencing professional judgement of auditors in Malaysia*, International Business Research, Published by Canadian Center of Science and Education, Vol. 11, No. 11, 2018, <https://doi.org/10.5539/ibr.v11n11p119>.

25. Heliodoro, P., A., Carreira, F., A., Lopes, M., M., *The change of auditor: The Portuguese case*, Revista de Contabilidade – Spanish Accounting Review 19 (2)(2016), p. 182. [online] Available at address [https://ac.els-cdn.com/S1138489115000230/1-s2.0-S1138489115000230-main.pdf?\\_tid=113457f2-c639-11e7-873c-00000aacb35d&acdnt=1510333586\\_f038c743176836081c502b2ac0c474e0](https://ac.els-cdn.com/S1138489115000230/1-s2.0-S1138489115000230-main.pdf?_tid=113457f2-c639-11e7-873c-00000aacb35d&acdnt=1510333586_f038c743176836081c502b2ac0c474e0) , accesat la data [10.11.2017]

26. Huidumac-Petrescu, C., E., Popa, A., C., *Macroeconomic strategies for the prevention of economic and financial crisis*, Theoretical and Applied Economics, Volume XXIII (2016), No. (606), Spring.

27. Hurtt, R.K., *Development of a scale to measure professional skepticism*, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 29(1): 2010.

28. Ivan, I., *The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards*, Revista Audit Financiar, vol. XIV, no. 10(142)/2016, p. 1070, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/142/1127

29. Ivan, R., *European Standardization Of Audit*, Annals of the University of Petroșani, Economics, 9(4), 2009. [online] Disponibil la adresa <http://upet.ro/annals/economics/pdf/2009/20090401.pdf>. Accesat la data [13.07.2017].

30. Ismael, A., Y., A., *The Impact of Creative Accounting Techniques on the Reliability of Financial Reporting with Particular Reference to Saudi Auditors and Academics*, International Journal of Economics and Financial Issues, 2017, 7(2), [online]

Disponibil la adresa: <http://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/view/2896>.  
Accesat la data [11.07.2017].

31. Jamilah, S., Fanani, Z., Chandrarin, G., *Pengaruh gender, tekanan ketaatan, dan kompleksitas tugas terhadap audit judgment*, In National Accounting Symposium X, Hasanuddin University, Makassar, 26-28 July 2007, <<https://smartaccounting.files.wordpress.com/2011/03/auerp06.pdf>>.

32. Jedidi, I., Richard, C., *The Social Construction of the Audit Expectation Gap: The Market of Excuses. La place de la dimension europeenne dans la Comptabilite Controle Audit*, May 2009, Strasbourg, France, pp.CD ROM, 2009. <halshs-00460146>. [online] Disponibil la adresa <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460146>. Accesat la data [17.07.2017]

33. Kiss, C., Fulop, M., T., Cordoș, G., S., *Aspecte relevante privind modificările raportului de audit statutar prin prisma reglementărilor internaționale*, Revista Audit Financiar, Volumul 13, Nr. 126 - 6/2015.

34. Knechel, W., R., Salterio, S., E., *Auditing. Assurance and Risk. Fourth Edition*, Routledge, New York, 2017. [online] Disponibil la adresa <https://books.google.ro/books?id=of0wDQAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ro#v=onepage&q&f=false>. Accesat la data [10.09.2017].

35. Laptés, R., Popa, A., F., Dobre, F., *Research on the Evolution of Financial Audit in Romania – Past, Current and Future Trends*, Procedia Economics and Finance Volume 15, 2014. [online] Disponibil la adresa <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567114005231>. Accesat la data [20.07.2017].

36. Lauwers, L., Willekens, M., *Five Hundred Years of Bookkeeping: A Portrait of Luca Pacioli*, Tijdschrift voor Economie en Management, Katholieke Universiteit Leuven, 1994, vol:XXXIX issue 3.

37. Linck, J., S., Netter, J., M., Yang, T., *The Effects and Unintended Consequences of the Sarbanes-Oxley Act on the Supply and Demand for Directors The Review of Financial Studies*, Volume 22, Issue 8, 1 August 2009. [online] Disponibil la adresa <https://academic.oup.com/rfs/article-abstract/22/8/3287/1591333/The-Effects-and-Unintended-Consequences-of-the?redirectedFrom=fulltext>. Accesat la data [17.07.2017].

38. Lins de Holanda Coelho, G., Hanel, P., Wolf, L., *The Very Efficient Assessment of Need for Cognition: Developing a Six-Item Version. Assessment*, August 10, 2018, <https://doi.org/10.1177/1073191118793208>.

39. Mardiros, D., N., Dicu, R., M., Grosu, M., *Dimensiuni ale responsabilității sociale a auditorului, în condițiile practicării contabilității creative*, Revista Audit Financiar, Volumul 13, Nr. 132 - 12/ 2015.
40. Nelson, M., W., *A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing*, American Accounting Association, Auditing: A Journal Of Practice & Theory, Vol. 28, No. 2, November 2009. [online] Disponibil la adresa <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.1>. Accesat la data [02.02.2019].
41. Petrașcu, D., *Internal audit: defining, objectives, functions and stages*, *Studies in Business and Economics*, Vol. 5, Issue 3, 2010. [online] Disponibil la adresa [http://eccsf.ulbsibiu.ro/RePEc/blg/contents/contents\\_vol5.3.pdf](http://eccsf.ulbsibiu.ro/RePEc/blg/contents/contents_vol5.3.pdf). Accesat la data [17.07.2017].
42. Pop (Grigorescu), I., I., *The Evolution and the Perspectives of the Audit*, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, April 2012, Vol. 2, No. 4. [online] Disponibil la adresa <http://www.hrmars.com/admin/pics/716.pdf>. Accesat la data [20.07.2017].
43. Popa, I., E., Șpan, G., A., *Factorii de influență în deciziile auditorilor români privind pragul de semnificație*, Revista Audit Financiar, nr. 12/2013.
44. Richardson, A., J., *Auditor switching and the Great Depression*, Accounting Historians Journal, 2006, Vol. 33, no. 2. [online] Disponibil la adresa [http://www.jstor.org/stable/40698341?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](http://www.jstor.org/stable/40698341?seq=1#page_scan_tab_contents) . Accesat la data [01.10.2017].
45. Salomia, M., M., *Particularities Regarding the Apparition and Evolution of the Audit's Activity*, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series Volume XII, Issue 1 /2012. [online] Disponibil la adresa <http://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/ENG/cuprins%20rezumate/volum2012p1.pdf>. Accesat la data [13.07.2017].
46. Sayed Hussin, S. A. H., Iskandar, T. M., Saleh, N. M., Jaffar, R.. *Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure*, Economics and Sociology, 10(4), 225-250, 2017, doi:10.14254/2071-789X.2017/10-4/17.
47. Setiawan, W., Y., *Need for Cognition: Does It Influence Professional Judgment?*, Review of Integrative Business and Economics Research, Vol. 6, no. 1, January 2017.

48. Setiawan, W.Y., Iswari, T.I., *The Effects of Job Cognition and Personality Type on Auditor Judgment*, Jurnal Siasat Bisnis, 20 (1), 2016.
49. Shore, C., Wright, S., *Audit Culture and Anthropology: Neo-Liberalism in British Higher Education*, *The Journal of the Royal Anthropological Institute*, Vol. 5, No. 4 (Dec., 1999). [online] Disponibil la adresa <http://www.jstor.org/stable/2661148>. Accesat la data [17.07.2017].
50. Sikka, P., *Financial crisis and the silence of the auditors*, *Accounting, Organizations and Society*, Volume 34, Issues 6–7, August–October 2009, doi:10.1016/j.aos.2009.01.004.
51. Ștreangă, S., *Viitorul auditului după criza financiară*, *Revista Audit Financiar*, nr. 1/2010.
52. Tiron-Tudor A., Fulop M. T., Span G. A., Popa I. E., *Preference of the listed entities regarding the selection of the external auditor*, *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, vol.1 (2), 2011.
53. Todea, N., Stanciu, I. C., *Auditor Liability in Period of Financial Crisis*, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, volumul 11, nr. (1), 2009. [online] Disponibil la adresa <http://www.uab.ro/oeconomica/>. Accesată [15.05.2017].
54. Todea, N., Stanciu, I., *Studiu privind calculul pragului de semnificație în activitatea de audit financiar*, *Revista Audit Financiar*, nr. 10/2009, pp. 43-44.
55. Țara, I., G., Gherai, D., S., *Historical Analysis on the Appearance of the Supreme Audit Institutions in the European Union*, *The Annals of the University of Oradea. Economic Sciences*, Tom XXIII -2014, 1st issue / July 2014. [online] Disponibil la adresa <http://anale.steconomiceuoradea.ro/volume/2014/n1/077.pdf>. Accesat la data [14.07.2017].

### ***Acte normative***

1. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, cu modificările și completările ulterioare.
2. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative.
3. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, cu completările și modificările ulterioare.

*Resurse în format electronic*

1. ACCA, Grant Thornton, The Future of Audit, [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/Technical/audit/ea-future-of-audit.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/audit/ea-future-of-audit.pdf). Accesat la data [28.01.2019].
2. Barac, K., Gammie, E., Howieson, B. and Staden, M.V, *The capability and competency requirements of auditors in today's complex global business environment*, ICAS and FRC, Edinburgh, 2015. [online] Disponibil la adresa [https://www.icas.com/\\_data/assets/pdf\\_file/0003/239457/The-capability-and-competency-requirements-of-auditors-in-todays-complex-global-business-environment.pdf](https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0003/239457/The-capability-and-competency-requirements-of-auditors-in-todays-complex-global-business-environment.pdf). Accesat la data [01.08.2017].
3. IAASB, Work Plan for 2015–2016: *Enhancing Audit Quality and Preparing for the Future*, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-2015-2016.pdf>. Accesat la data [30.01.2019]
4. IAASB, IAESB, IESBA, *Toward enhanced professional skepticism. Observations of the IAASB-IAESB-IESBA professional skepticism working group*. [online] Disponibil la adresa <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Toward-Enhanced-Professional-Skepticism-IAASB-IAESB-IESBA.pdf>. Accesat la data [30.01.2019]
5. IAESB, *Personal Perspectives: Keith Bowman and W. Morley Lemon on All Professional Accountants Need to Include Skepticism in their Mindset*, April 2018. [online] Disponibil la adresa <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Personal-Perspectivess-Series-Bowman-Lemon.pdf>. Accesat la data [05.02.2019].
6. IESBA, *Professional Skepticism – Meeting Public Expectations*. [online] Disponibil la adresa <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Professional-Skepticism-Meeting-Public-Expectations-Consultation-Paper.pdf>. Accesat la data [30.01.2019].
7. IESBA, IFAC, CAFR, *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. Edition 2016*, New York USA. [online] Disponibil la adresa <https://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2016-IESBA-Handbook.pdf> . Accesat în data de [26.05.2018].
8. ICAS and FRC, *Auditor Skills in a Changing Business World*, September 2016. [online] Disponibil la adresa

[https://www.icas.com/\\_data/assets/pdf\\_file/0010/259516/Auditor-skills-ICAS-FRC-20.9.16-Final.pdf](https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0010/259516/Auditor-skills-ICAS-FRC-20.9.16-Final.pdf) . Accesat la data [18.07.2017].

9. IFAC, IAASB, *Invitation to comment enhancing audit quality in the public interest. A focus on professional skepticism, quality control and group audits*. [online] Disponibil la adresa <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Invitation-to-Comment-Enhancing-Audit-Quality.pdf>. Accesat la data [30.01.2019].

10. IFAC, IAASB, *Overview enhancing audit quality in the public interest. A focus on professional skepticism, quality control and group audits*. [online] Disponibil la adresa <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Overview-Invitation-to-Comment-Enhancing-Audit-Quality.pdf>. Accesat la data [30.01.2019].

11. IFAC, IAASB, *Proposed strategy for 2020–2023 and work plan for 2020–2021*. [online] Disponibil la adresa <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-Strategy-2020-2023.pdf> , Accesat la data [10.07.2019]

12. IFAC, IESBA, *Proposed Application Material Relating to: (a) Professional Skepticism –Linkage with the Fundamental Principles; and (b) Professional Judgment – Emphasis on Understanding Facts and Circumstances*. [online] Disponibil la adresa <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Exposure-Draft-Proposed-Application-Material-Relating-to-Professional-Skepticism-and-Professional-Judgment.pdf>. Accesat la data [30.01.2019].

13. Forbes Insights (2014), *Future role of audit: A more insightful audit for a more complex world, Research report for the Global Public Policy Committee (GPPC)*. [online] Disponibil la adresa [https://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Insights\\_GPPC\\_REPORT.pdf](https://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Insights_GPPC_REPORT.pdf). Accesat la data [01.02.2019].

14. Mouna Hazgui, Christine Pochet. *Analyse des Relations Entre les Auditeurs Légaux et Leur Autorite de Contrôle: le Cas Français*. Conferință: La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. [online] Disponibil la adresa <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00459623>. Accesat la data [14.07.2017].

15. Murgescu B., et al, *Istoria Curtii de Conturi a României 1864-2014*, Curtea de Conturi a României, București, 2014. [online] Disponibil la adresa [http://www.curteadeconturi.ro/Istoric/Istoria\\_Curtii\\_Conturi.pdf](http://www.curteadeconturi.ro/Istoric/Istoria_Curtii_Conturi.pdf). Accesat la data [09.08.2017].

16. Turley, S., Humphrey, C., Samsonova-Taddei, A., Siddiqui, J., Woods, M., Basioudis, I. and Richard, C. (2015), *Skills, competencies and the sustainability of the modern audit*, ICAS and FRC, Edinburgh. [online] Disponibil la adresa [https://www.icas.com/\\_data/assets/pdf\\_file/0010/239455/Skills-competencies-and-the-Sustainability-of-modern-audit.pdf](https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0010/239455/Skills-competencies-and-the-Sustainability-of-modern-audit.pdf). Accesat la data [01.08.2017]
17. <https://dexonline.ro/definitie/audit>, accesat în data de 15 mai 2017.
18. <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Codes-Standards/Corporate-governance/Culture-Project.aspx>.
19. <http://www.h3c.org/presentation.htm#missions> , accesat în data de 25 iulie 2017.
20. <https://pcaobus.org/About>, accesat în data de 25 iulie 2017.
21. <https://www.iaasb.org/about-iaasb> accesat în data de 01 iunie 2017.
22. Rapoartele Anuale ale 2009-2016: <https://www.cafr.ro/sectiune.php?id=491>, accesat în data de 05.03.2018