

George Silviu, CORDOȘ  
Universitatea Babeș-Bolyai, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor

# IMPLICATIONS OF THE CURRENT EXPOSURE DRAFT ON AUDIT REPORTING

Study

---

## Keywords

Exposure draft  
key audit matters  
expectation gap  
audit report  
IAASB

---

## JEL Classification

M42

---

## Abstract

*The regulatory changes come as a response to perceived deficiencies in the post-financial crisis, and their goal is to improve users' perception of the usefulness and quality of the audit report. The article approaches the subject of these proposals to revise the standards and their implications for the audit report. The article is divided into five parts: the first part the authors present a brief introduction to the subject matter; the second part presents the research methodology; the third part the authors present a review of the literature research; the fourth section presents an analysis of the responses of EU respondents to the Exposure Draft issued by the IAASB in July 2013 and the last part the authors present research findings, limitations and perspectives.*

## 1. INTRODUCERE

Criza financiar globală și dezechilibrele economice și-au făcut simțite efectele inclusiv asupra raportării în audit. Auditarea reprezintă un proces important deoarece denaturările cu caracter financiar sunt periculoase. Astfel, auditorul joacă un rol important în societatea economică având rolul de a verifica situațiile financiare și non financiare în vederea emiterii unui raport.

Ca urmare a scandalurilor corporative și a crizei financiare globale, raportul de audit a primit o atenție semnificativă din partea organismelor de reglementare și a publicului. Măsurile de reglementare s-au concentrat pe creșterea cerințelor de publicare referitoare la conținutul raportului de audit și acest lucru a condus, la rândul său, la creșterea gradului de transparență și a cererii pentru asigurarea cu privire la procesele de guvernare corporativă (Soh & Martinov-Benie, 2011).

O explicație simplă a beneficiilor pe care le are un raport de audit este prezentat de autorul Willekens (2007), care folosește piața de autovehicule second-hand ca exemplu paralel. Cumpărarea unui automobil second hand este riscantă. Cei mai mulți cumpărători de mașini sunt experți, și nu pot judeca dacă afirmațiile făcute de vânzător sunt rezonabile. În același mod, acționarii și părțile interesate nu sunt în măsură să decidă dacă afirmațiile făcute de management sunt de încredere, astfel apelându-se la raportul de audit și la profesionalismul auditorului.

Rolul și responsabilitatea auditorilor este o temă controversată care a adus multe discuții în rândul specialiștilor, în ultimii ani. Odată cu schimbările economice din întreaga lume, riscurile la care auditorii sunt supuși au crescut și s-au diversificat considerabil. Prin urmare, percepția publicului despre asigurarea pe care aceștia o pot oferi pentru serviciile prestate a scăzut și atrage după sine repercusiuni negative. Reacția puterilor legislative din întreaga lume la acest „spectacol economic” nefavorabil a fost emiterii unor reglementări și coduri de bune practici în vederea evitării, pe viitor, a perturbațiilor majore. O bună parte a dezechilibrelor financiare s-au produs datorită dezinformării utilizatorilor prin intermediul situațiilor financiare. De aceea, specialiștii în domeniu au pus problema îmbunătățirii raportării și certificării informațiilor contabile.

Odată cu criza financiară din 2008, presiunea asupra misiunilor de audit este la fel de mare ca întotdeauna deoarece investitorii sunt mult mai prudenți în deciziile lor, iar responsabilitatea auditorilor este cu atât mai mare. S-a creat astfel un decalaj între ceea ce publicul se așteaptă de la o misiune de audit și ceea ce este cu adevărat responsabilitatea unui auditor (audit expectation gap), dar și un decalaj de comunicare între auditorii și utilizatori. Organismele internaționale, profesioniștii contabili și utilizatorii încearcă să

găsească o soluție rapidă și eficientă pentru a pune în aplicare modificări în structura și modalitatea de raportare pentru a acoperi deficiențele menționate anterior. Abordarea diferită a modului de expunere a raportului de audit este un proces complex, și totodată se dorește ca acest nou model de raport în domeniul auditului să deservească interesele investitorilor într-un mod relevant dar permițând în același timp comparabilitatea rapoartelor (Fig. 1).

Astfel, modul de raportare în domeniul auditului trece în prezent printr-un proces continuu de modificare. Acest lucru oferă o mare oportunitate pentru cercetători să contribuie la dezvoltarea continuă a modelului de raportare în audit. Prin urmare, cercetarea de față dorește să prezinte recomandările emise de către organismele profesionale în privința stabilirii nevoilor de informare ale utilizatorilor rapoartelor de audit, dar și o analiză a opiniei utilizatorilor la recomandările și schimbările propuse. În acest sens, demersul de cercetare vizează un domeniu de mare actualitate și un domeniu prioritar de cercetare. În continuare, lucrarea prezintă trei puncte esențiale și anume: metodologia cercetării, pentru a evidenția tehnicile și metodele de analiză folosite; a doua parte, care vizează analiza literaturii de specialitate ce stă la baza pentru analiza din partea a treia; această ultimă parte vizează un studiu privind analiza răspunsurilor oferite de respondenții din UE la Proiectul de expunere emis de IAASB în iulie 2013. Lucrarea se încheie cu o serie de concluzii desprinse pe parcursul cercetării, dar și perspective și limite ale studiului.

## 2. METODOLOGIA CERCETĂRII

Menișterul s-a orientat spre desfășurarea unei cercetări științifice ghidate de demersul științific, metodologia devine parte integrantă a oricărei discipline științifice, ceea ce face necesară cunoașterea ei de către cei care doresc să se formeze într-o ramură sau altă știință. (Rădulescu, 2007). Din perspectiva metodelor de cercetare folosite după tipul demersului investigativ considerăm că în elaborarea lucrării se îmbină cercetarea calitativă și cea cantitativă. În prima parte a lucrării am utilizat metoda calitativă ce ajută la înțelegerea detaliată a fenomenului analizat prin studiul literaturii de specialitate cu privire la tema aleasă. Cercetarea cantitativă cu orientare de tip pozitivist se referă la a doua parte a cercetării.

A doua parte a acestui studiu apelează la metoda analizei de conținut, utilizată în alte studii de autori ca Yen et al. (2007), Tiron & Muller (2009) și Holder et al. (2013). Am analizat răspunsurile primite de IAASB la proiectul de expunere din 2013, concentrându-ne doar pe răspunsurile provenind din UE. Un număr de 139 de răspunsuri au fost publicate pe website-ul IAASB, iar din acestea am selectat 47 de răspunsuri. Acestea au fost studiate printr-o analiză calitativă a textului, pentru a stabili

acordul/dezacordul cu propunerile IAASB, deoarece întrebările adresate de IAASB au r spunsuri libere, pentru a permite respondenților să exprime opinia și motivația. Această analiză de conținut ne-a permis recodarea r spunsurilor, astfel: *Acord* – când r spunsul este unul afirmativ; *Acord parțial (cu sugestii de îmbunătățire)* – când r spunsul este afirmativ, dar sunt exprimate câteva îngrijorări; *Dezacord parțial* – când r spunsul este negativ, dar sunt exprimate câteva sugestii pentru îmbunătățiri; *Dezacord total* – când r spunsul este negativ, sugerându-se o altă direcție pentru soluții; *N/A* – fără r spuns. Ulterior, am sintetizat datele și am analizat fiecare întrebare individual, prin prisma rezultatelor obținute. Pentru această analiză am selectat un număr de 6 întrebări din Proiectul de Expunere.

### 3. ABORDAREA LITERATURII DE SPECIALITATE

Dinamica și reformele profesiei contabile, în special a auditului, se discută de câțiva ani, această reformă a auditului a fost motivată de faptul că, așa cum au evoluat lucrurile din ultimul deceniu, au fost scoase în evidență o serie de neajunsuri în stabilitatea sistemului economic și financiar (Fülöp&Pintea, 2014). Reformele din domeniul auditului au luat amploare în ultimul deceniu, în special în urma scandalurilor și colapsului unor mari corporații precum Enron sau WorldCom, Lehman Brothers sau Barings Bank. Lipsa dezvoltării corespunzătoare a informațiilor a fost adesea considerat drept una dintre cauzele majore ale recente crize financiare, afectând negativ încrederea publicului în raporturile oferite de entități.

Una din cerințele de bază ale unei piețe eficiente de capital o reprezintă auditul eficient, astfel, în vederea atingerii unui audit eficient este foarte important obținerea unei imagini fidele cu privire la poziția și performanța financiară, precum și modificările survenite în cadrul acestor pe parcursul unui exercițiu financiar. Această imagine fidelă este rezultatul unui demers metodologic structurat în etape succesive și bine delimitate. În cadrul acestor etape, auditorul financiar acordă o atenție sporită posibilității unei entități de a respecta prezumția de continuitate a activității (Martens et al., 2008).

Procesul de audit este un proces complex și greu observabil și înțeles de către părțile terțe, un aspect relevant în acest sens fiind faptul că raportul de audit este standardizat în conținut și format (Wooten, 2003). În general, percepția publicului este că o misiune de audit este de calitate atunci când este oferită o asigurare rezonabilă privind reducerea anomaliilor și erorilor existente. Multe studii regăsite în literatura de specialitate discută despre "calitatea misiunii de audit" (De Angelo, 1981; Citron & Taffler, 1992; Carcello et al, 1992). Putem însă spune că o misiune de audit nu aduce

plus-valoare dacă publicul nu are încredere în informațiile oferite de auditor, sau considerăm că acesta ar putea oferi mai mult de atât (Maijor & Vanstraelen, 2012; Mock et al., 2013).

În ultimul deceniu, atenția cercetătorilor din domeniul auditului și-au îndreptat atenția asupra măsurii beneficiilor pe care le oferă auditul extern și nu în ultimul rând au examinat valoarea de informare a rapoartelor de audit. Astfel se impune să încercăm să găsim un r spuns la întrebarea: de ce organismele de reglementare sunt interesate tot mai mult de dezvoltarea și îmbunătățirea raportului de audit?

Unul din r spunsurile la această întrebare ar putea să fie multitudinea decalajelor constatate de-a lungul anilor. Încă din anul 1981, Bailey realizează o cercetare privind percepția diferită a responsabilității pe care o are auditorul în misiunea sa. Această cercetare sugerează existența unui decalaj între așteptări și realitate. În literatura de specialitate aceste decalaje din domeniul auditului au fost analizate de către diferiți autori precum: Bostick și Luehlfing (2004), Zikmund (2008), Asare & Wright (2009), Porter et al. (2009), Mărculescu și Viau (2010), Gold, Gronewold și Pott (2012), Mock et al. (2013), Christensen et al. 2014; etc.

O provocare necesară în zona de cercetare este o mai bună diferențiere a managementului, comitetului de audit și a rolului auditorului în discuțiile și divulgarea informațiilor incerte privind continuitatea activității. La nivel internațional, se propune în prezent pentru a crește nivelul de divulgare de către auditori modificarea structurii raportului de audit pentru a prezenta informații de importanță pentru utilizatori, inclusiv a declarației specifice privind oportunitatea utilizării de către conducere a principiului continuității activității (IAASB, 2012). Un alt exemplu în acest sens este propunerea FASB ca raportul managementului asupra gestiunii companiei să prezinte informații privind continuitatea activității (FASB 2008, 2011). În activitățile mai recente, FASB și-a orientat atenția asupra modificărilor și importanței pe care o joacă principiul continuității activității (FASB 2012).

Reformele din domeniul auditului se pot sintetiza precum se poate observa în Fig.2.

Obiectivul IAASB este servirea interesului public prin elaborarea de standarde de audit, asigurarea și alte standarde conexe, de un înalt nivel calitativ și prin facilitarea convergenței standardelor internaționale și naționale de audit și asigurare, întinzând astfel calitatea și consecvența practicii din întreaga lume și consolidând încrederea publică în profesia globală de audit și asigurare.

Astfel considerăm că este foarte util să realizăm o scurtă trecere în revistă a celor mai importante organisme profesionale care contribuie la dezvoltarea și modificarea structurii raportului

de audit în perioada post criză. În Tabelul 1 se poate remarca această sinteză a organismelor profesionale care sunt implicate în reformele din domeniul auditului. Tabelul intenționează să acorde o imagine de ansamblu asupra obiectivelor și misiunii organizațiilor, precum și interesul manifestat față de ISA și modificările aduse raportului de audit exprimat de organisme (Tab. 1).

Societatea continuă să aibă așteptări foarte mari din partea auditorilor, care trebuie să confere credibilitate informațiilor financiare, prin împărțirea unei mai mari părți din munca lor, cu investitorii și părțile interesate. Totodată trebuie să răspundă nevoilor tuturor investitorilor și părților interesate privind furnizarea unei misiuni de audit de calitate.

#### 4. REZULTATUL STUDULUI PRIVIND PROIECTUL DE EXPUNERE DIN 2013

În această secțiune, luând în considerare obiectivele propuse și metodologia aplicată, vom prezenta rezultatele obținute în urma analizei de conținut a răspunsurilor primite de IAASB. Vom trata individual fiecare întrebare selectată pentru această examinare, oferind detalii cu privire la motivația răspunsurilor oferite de respondenți.

Considerăm că este esențială, în primul rând, o analiză generală a eșantionului de respondenți din această cercetare. Am selectat un număr de 47 de răspunsuri, provenind de la respondenții din Uniunea Europeană. Fig.3 oferă o imagine a distribuției răspunsurilor, după țara de proveniență a respondenților, în timp ce Fig.4 oferă aceeași distribuție (procentual), însă după categoria respondenților.

În ceea ce privește distribuția după țara de proveniență, aproape jumătate din răspunsuri vin din Marea Britanie, lucru puțin surprinzător, dat fiind faptul că limba engleză este nativă. Pe de altă parte, 21.3% dintre respondenți sunt firme de audit (atât Big-4 – KPMG, Ernst&Young și PwC, dar și alte firme de audit), respectiv utilizatori ai rapoartelor de audit. 34% dintre respondenți sunt reprezentați de organisme profesionale contabile, ca ACCA sau ICAEW.

Sinteza răspunsurilor este prezentată în tabelul 2 de unde putem sintetiza câteva concluzii:

- ✓ Așa cum se poate observa în Tabelul 2, introducerea unei noi secțiuni în raportul de audit, referitoare la *problematicile cheie ale auditului (Key Audit Matters) (întrebarea 1)*, este, în general, văzută ca un aspect pozitiv într-un procent de 66% de respondenților (Federation of European Accountants (FEE), European Audit Inspection Group, ACCA, Ernst&Young, ICAEW (Institute of Chartered Accountants in England and Wales)).
- ✓ 6% dintre respondenți și-au exprimat dezacordul cu privire la propunerea IAASB privind problematicile cheie ale

auditului motivând că o secțiune suplimentară ar "încălca" raportul de audit, iar acesta trebuie să fie scurt și să ofere un răspuns clar utilizatorilor care se bazează pe situațiile financiare în luarea deciziilor.

- ✓ 34% dintre respondenți consideră că IAASB a oferit detalii suficiente cu privire la aplicarea ISA 701 (ACCA, care consideră că propunerile IAASB oferă o "balanță între flexibilitatea necesară auditorilor și determinarea KAM-urilor, respectiv structura necesară să încurajeze consistența și comparabilitatea acestora").
- ✓ dorim să subliniem că propunerea organismului de reglementare este ca aceste comunicări ale problematicilor cheie ale auditului să se realizeze doar în cazul companiilor listate pe bursă. 57% dintre respondenți subscriu acestei propuneri, mai mult decât atât unii respondenți consideră oportun ca această sferă să fie lărgită și să includă și alte companii.
- ✓ Aproximativ 49% dintre respondenți consideră că paragrafele de evidențiere trebuie menținute în raportul de audit, chiar dacă este introdus și secțiunea de problematici cheie ale auditului. Aceștia consideră că aceste paragrafe nu își pierd rolul și că au menirea de a prezenta acele aspecte ce nu se califică, în opinia auditorului, ca KAM-uri, dar sunt totuși de o importanță ridicată și astfel trebuie comunicate.
- ✓ În cadrul proiectului de expunere a fost ridicată și problema privind principiul continuității activității (ISA 570). Astfel, remarca că 47% dintre respondenți sunt de acord cu propunerile IAASB și încurajează organismul de reglementare să continue eforturile de revizuire, în special datorită faptului că și alte organisme ca IASB și FASB își direcționează eforturile în direcția reglementării principiului continuității activității.
- ✓ Dar în același timp, 53% nu sunt de acord cu introducerea unei declarații privind principiul continuității activității care nu poate fi garantat nici de audit și nici de conducere având în vedere instabilitatea de pe piața economică.
- ✓ 55% din respondenți cred că modificările aduse ISA 700 descriese la punctul 102 din Proiectul de expunere sunt adecvate și că cerințele propuse prevăd o structură mai robustă a raportului de audit dar totodată furnizarea informațiilor într-o manieră mult mai clară.
- ✓ O treime din respondenți consideră că o flexibilitate mai mare în modul de expunere în funcție de domeniul de activitate ar fi binevenit. Tot în același procent respondenții și-au exprimat dezacordul deoarece consideră că structura raportului ar trebui să fie fixată de

IAASB și să fie respectată de toți auditorii, pentru a asigura comparabilitatea și pentru a facilita înțelegerea utilizatorilor, indiferent de jurisdicție, cutume naționale, etc.

## 5. CONCLUZII

Reacțiile la numărul din ce în ce mai mare al falimentelor din ultimii ani, provocate de erorile și, mai ales, de fraudele financiar-contabile, duc la conștientizarea și creșterea semnificativă a interesului pentru ceea ce reprezintă auditul în special raportul de audit. Astfel remarcăm faptul că se acordă o importanță tot mai mare reformelor din domeniul auditului. Cercetarea noastră a vizat procesul de revizuire a standardelor de audit, un subiect intens dezbătut în ultima perioadă datorită eșecurilor unor faimoase companii internaționale.

Raportat la stadiul cunoașterii în domeniul raportării în audit, prin obiectivele propuse, prezenta cercetare dorește să aducă un plus de valoare atât conceptual, cât și prin materialitatea sa practică, concretizându-se în studiul realizat privind răspunsurile obținute la Proiectul de expunere emis de IAASB focalizat pe problematica raportării în audit. Considerăm că propunerile IAASB vor aduce plus-valoare pentru utilizatori, prin noua secțiune de *problematici cheie ale auditului* (propusă prin ISA 701), dar și prin revizuirea standardului ISA 570. Afirmăm că este întărit de procentajul răspunsurilor utilizatorilor, care, în mare, sunt de acord cu propunerile IAASB, dar care exprimă și anumite îngrijorări cu privire la implementarea lor.

Mai mult de atât la începutul anului mai exact pe 15 ianuarie 2015 au fost publicate noile standarde revizuite cu aplicabilitate din 2016, standarde care au fost revizuite pe baza recomandărilor primite la proiectul de expunere. Printre standardele revizuite se enumeră:

- ✓ ISA 260 (revizuit): *Comunicarea problemelor de audit celor responsabili cu guvernarea;*
- ✓ ISA 570 (revizuit): *Principiul continuității activității;*
- ✓ ISA 700 (revizuit): *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare;*
- ✓ ISA 701: *Modificări ale raportului auditorului independent;*
- ✓ ISA 705 (revizuit): *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent;*
- ✓ ISA 706 (revizuit): *Paragrafele de observații și paragrafele explicative din raportul auditorului independent;*
- ✓ În conformitate cu modificările aduse: revizuirii ISA 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600 și 710.

Limitele cercetării noastre includ selectarea răspunsurilor doar din spațiul european. O perspectivă a cercetării reprezintă includerea în analiză a tuturor răspunsurilor oferite, nu doar cele din UE, pentru a obține o imagine de ansamblu a opiniei respondenților cu privire la propunerile

organismului de reglementare. Totodată ar fi importantă analiza diferențelor între standardele vechi și cele publicate la începutul anului 2015; mai mult de atât, considerăm că o analiză a influenței respondenților asupra modificărilor aduse ar fi de mare interes.

## Acknowledgements

*Această lucrare a fost susținută din Fondul Social European prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007 - 2013, numărul de proiect POSDRU/159/1.5/S/142115, titlul proiectului "Performanță și excelență în cercetarea doctorală și postdoctorală în domeniul științelor economice din România"*

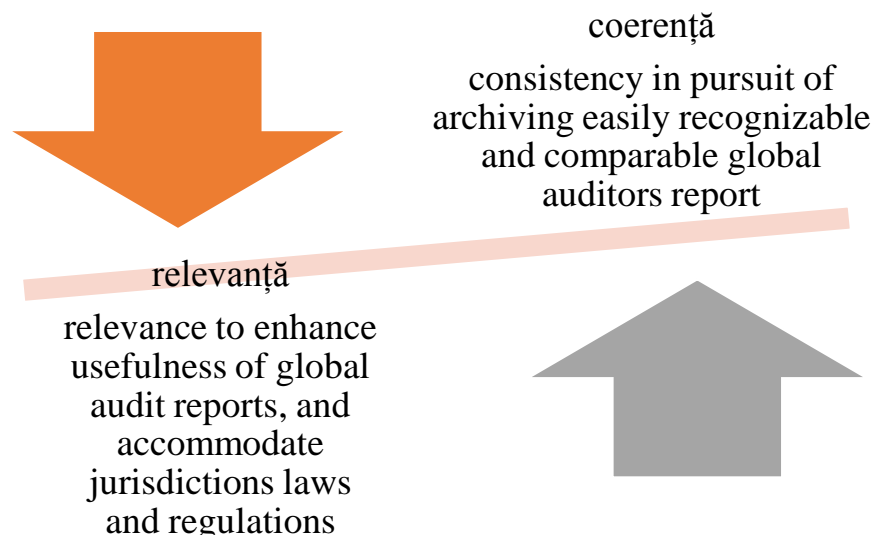
## 6. REFERINȚE

- [1] Asare, S., Wright, A. (2009): *Investors', Auditors', And Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report*, Accounting Horizons, Vol. 26, No. 2, pp. 193-217
- [2] Bostick, L., Luehlfing, M. (2004): *Minimizing the expectation gap*, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 8, Number 1, pp. 51-61
- [3] Carcello, J.V., Hermanson, R.H., McGrath, N.T. (1992): *Audit Quality Attributes: the Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users*, Auditing: A Journal of Practice and Theory, vol. 11, 1, 1-15.
- [4] Christensen, B. E., Glover, S. M., Wolfe, C. J. (2014). *Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest?* AUDITING: A Journal of Practice & Theory, Vol. 33, No. 4, pp. 71-93
- [5] Citron, D.B., Taffler, R.J (1992): *The Audit Report under Going Concern Uncertainties: an Empirical Analysis*, Accounting and Business Research, vol. 22, 88, 337-345.
- [6] De Angelo, L.E. (1981): *Auditor Size and Audit Quality*, Journal of Accounting and Economics, 3, pp. 183-199.
- [7] Financial Accounting Standards Board (FASB), (2008): *Proposed Statement of Financial Accounting Standards, Going Concern*. File Reference No. 1650-100. Norwalk, CT: FASB.
- [8] Financial Accounting Standards Board (FASB), (2011): *Disclosures about Risks and Uncertainties and the Liquidation Basis of Accounting*. Norwalk, CT: FASB.
- [9] Financial Accounting Standards Board (FASB), (2012): *Minutes of the May 2, 2012 Board Meeting*. Norwalk, CT: FASB.
- [10] Fülöp M. T. & Pinteș O. M. (2014), Effects of the new regulation and corporate governance of the audit profession, SEA-Practical

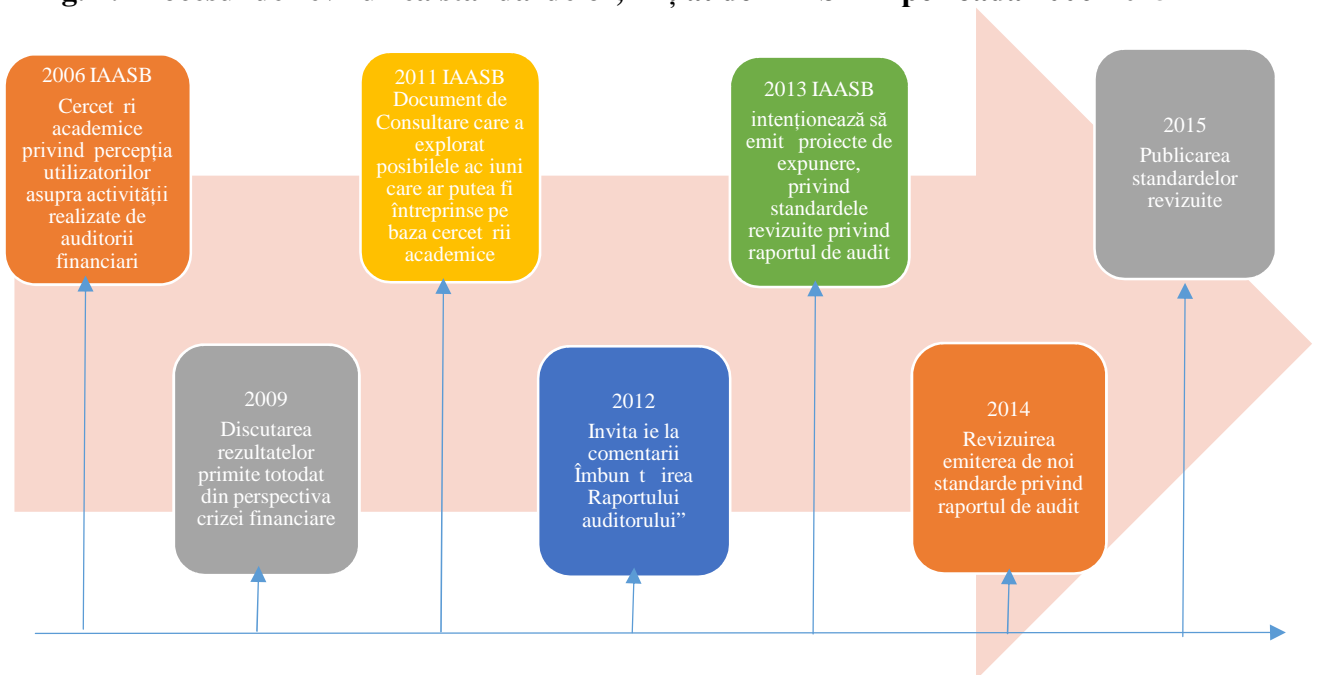


- application of Science, Volume II, Issue 2(4), p.545-554;
- [11] Gold, A., Gronewold, U., Pott, C. (2012): *The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap - Do Explanations Matter?*, International Journal of Auditing, Vol. 16, No. 3, pp. 286-307
- [12] Holder, A.D., Karim, K.E., Lin, K.J. and Woods, M. (2013) "A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: Accounting for contingencies", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, vol. 29, pp. 134-153
- [13] International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2012: *Improving the Auditor's Report. Invitation to Comment*. New York, NY: IFAC.
- [14] Maijoor, S., and Vanstraelen, A. (2012): *Research opportunities in auditing in the EU, revisited*, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 31, no. 1: 115-126
- [15] Martens, D., Bruynseels, L., Baesens, B., Willekens, M., Vabthienen, J., *Predicting going concern opinion with data mining*, *Decision Support Systems* 45, 2008, p. 765.
- [16] Mrculescu, A., Viasu, I. (2010): *Perceptia publicului privind detectarea si raportarea erorilor si fraudelor in procesul de audit*, *Studia Universitatis "Vasile Goldis" Arad, Seria Stiinte Economice Anul 2010 Partea a II-a*, pp. 257-261
- [17] Mock, T. J., Bedard, J., Coram, P., Davis, S., Espahbodi, R., Warne, R. (2013). *The audit reporting model: Current research synthesis and implications*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (1) (supplement): 323-351.
- [18] Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., Rachel Baskerville, R. (2009): *Report on Research Conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 Investigating the Audit Expectation-Performance Gap and Users' Understanding of, and Desired Improvements to, the Auditor's Report*. Research Commissioned by the IAASB.
- [19] Rdulescu S. M. (2007): *Metodologia cercetării științifice*, Editura Didactic și Pedagogic, București.
- [20] Soh, D.S.B., Martinov-Benie, N. (2011): *The internal audit function, Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation*, *Managerial Auditing Journal*, Sydney, 26 (7)
- [21] Tiron-Tudor, A. and Muller, V.O. (2009) "The European position on accounting for joint ventures," *International Journal of Liability and Scientific Enquiry*, vol. 2, no. 2: 176-193
- [22] Willekens, M. (2007): *To Audit or not to Audit? On the Use of Auditing in a Continental European Setting*, Inaugural lecture at Tilburg University, the Netherlands, 17 October.
- [23] Wooten, T.C. (2003): *Research about Audit Quality*", *The CPA Journal*, vol. 73, no. 1: 48-64
- [24] Yen, A.C., Hirst, D.E., & Hopkins, P.E. (2007) *A content analysis of the comprehensive income exposure draft comment letters*, *Research in Accounting Regulation*, vol: 19, 53-79
- [25] Zikmund, P. (2008): *Reducing the Expectations Gap*, *The CPA Journal*, Vol. 78, No. 6, pp. 20-25

**Fig.1 Interesele investitorilor**



**Fig. 2: Procesul de revizuirea standardelor, inițiat de IAASB în perioada 2006-2015**



Surs : proiecție realizată de autori

<b>Denumire</b>	<b>Banca Mondială</b>	<b>Comisia Europeană</b>	<b>Comitetul Basel pentru Supraveghere Bancară</b>	<b>Organizația Internațională a Comisiilor Valorilor Mobiliare</b>	<b>Asociația Internațională a Supraveghetorilor în Asigurări</b>	<b>Forumul Internațional al Reglementatorilor Independenți pentru Audit</b>	<b>Consiliul de Stabilitate Financiar</b>
<b>Data înființării</b>	1944	1957	1974	<b>1983</b>	1994	2006	2009(1999)
<b>membrii</b>	188 țări	28 de țări	Bancile centrale și organizațiile care au autoritate de supraveghere bancară direct fac parte din această organizație	120 membrii și 80 de alte organizații	140 de țări	Asociația autorităților naționale de reglementare de audit din 50 de țări.	Autoritățile responsabile pentru menținerea stabilității financiare
<b>Obiectiv/misiune</b>	Stimulează prosperitatea comună contribuie la îmbunătățirea raportării financiare în Europa de Est	Reprezintă interesele UE	Îmbunătățirea calității de supraveghere bancară în întreaga lume	Menținerea piețelor echilibrate și eficiente prin intermediul promovării unei înalte calități a contabilității, auditului și standardelor profesionale.	Promovarea eficientă și consecventă la nivel internațional a reglementărilor și supravegherii industriei de asigurări	Îmbunătățirea calității auditului	FSB lucrează la nivel internațional pentru a coordona activitatea autorităților financiare naționale și a IAASB
<b>Legătura cu ISA/ modificările aduse raportului de audit</b>	Evaluează normele de audit din țările în curs de dezvoltare în special modul de aplicare a ISA, în scopul de a ajuta să se dezvolte infrastructura de raportare financiară.	Comisia Europeană consideră IAS-urile ca standard obligatoriu la nivel Uniunii Europene	Contribuie la dezvoltarea standardelor prin submiterea de scrisori aferente proiectelor de expunere	Aprobarea ISA și protejarea investitorilor	Contribuie la dezvoltarea standardelor prin submiterea de scrisori aferente proiectelor de expunere	IFIAR se întâlnește în mod regulat cu cele mai mari cabinet de audit pentru a discuta problemele de raportare. De asemenea IAASB se consultă cu IFIAR în mod constat vizavi de modificările aduse raportării în audit.	FSB lucrează la nivel internațional pentru a coordona activitatea autorităților financiare naționale și a IAASB

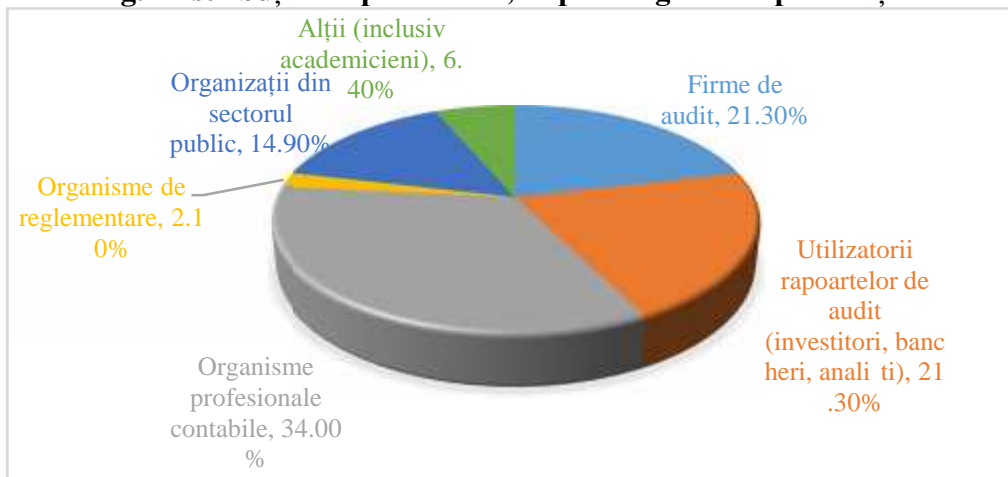


**Fig. 3: Distribuția răspunsurilor, după țara de proveniență a respondenților**



Surs : proiecție realizată de autori

**Fig.4 Distribuția răspunsurilor, după categoria respondenților**



Surs : proiecție realizată de autori

**Tab. 2. Rezultatele studiului**

Întrebare / R spuns	Acord	Acord parțial	Dezacord parțial	Dezacord	N/A
<b>Întrebarea 1</b>	66%	21%	0%	6%	6%
<b>Întrebarea 2.a</b>	34%	32%	21%	0%	13%
<b>Întrebarea 2.b</b>	19%	21%	28%	0%	32%
<b>Întrebarea 3</b>	23%	19%	34%	6%	17%
<b>Întrebarea 5.a</b>	57%	17%	0%	6%	19%
<b>Întrebarea 5.b</b>	23%	0%	0%	0%	77%
<b>Întrebarea 6</b>	70%	0%	0%	9%	21%
<b>Întrebarea 6.a</b>	60%	0%	0%	13%	28%
<b>Întrebarea 6.b</b>	15%	0%	0%	13%	72%
<b>Întrebarea 7</b>	66%	9%	0%	2%	23%
<b>Întrebarea 8</b>	49%	28%	0%	11%	13%
<b>Întrebarea 9.a</b>	47%	26%	0%	13%	15%
<b>Întrebarea 9.b</b>	23%	19%	0%	26%	32%
<b>Întrebarea 10</b>	13%	21%	0%	53%	13%
<b>Întrebarea 11</b>	47%	6%	0%	21%	26%
<b>Întrebarea 12.a</b>	64%	0%	0%	11%	26%
<b>Întrebarea 12.b</b>	2%	0%	0%	2%	96%
<b>Întrebarea 13</b>	55%	6%	0%	13%	26%
<b>Întrebarea 14</b>	34%	15%	0%	30%	21%

Surs : proiecție realizată de autori