

Paul Catalin PĂCURARU-IONESCU
Bucharest Academy of Economic Studies

AUDIT QUALITY

Review
Article

Keywords

Audit;
Quality;
Measurement indicators;

JEL Classification

M40, M42

Abstract

Defining the concept of “audit quality” is an important undertaking, as it allows all stakeholders to determine whether the quality of an audit is improving over time or, conversely, is on the decline. Moreover, the unitary definition of this concept allows all stakeholders to refer to the same methodology for determining the audit quality and, consequently, allows different people interested in the quality level of an audit to use the same language when referring to such audit. An important conclusion that emerges from the analysis of the perspectives presented in this paper is that the audit quality level has two main components. That means that in order for an audit to be considered “of good quality”, two conditions need to be cumulatively met: the audit work must be performed in a manner that allows the identification of any malfunctions in the preparation of the client’s financial statements, on the one hand, and the audit firm needs to have the capacity to report any malfunctions that might be identified. Fulfillment of only one of the two conditions is therefore not sufficient for a quality audit; as a matter of consequence, it can be said that the two conditions are interdependent. Therefore, future research directions in the field of audit quality must focus on the parallel analysis of both quality conditions, given that narrowing the studies to the analysis of a single condition can provide information that does not truly reflect the quality of an audit approach.

INTRODUCERE

În contextul multiplelor crize și scandaluri financiare care au fost înregistrate la nivel global în ultimele decenii, între care se remarcă, spre exemplu, cele legate de companiile Arthur Andersen LLP sau Enron (Chadegani, 2011), s-a intensificat nevoia tuturor actorilor implicați de a dezvolta proceduri care să asigure un nivel cât mai înalt de calitate al auditului. Mai mult decât atât, având în vedere evenimentele recente, care anunță o criză fără precedent în istoria omenirii, determinată de pandemia de Coronavirus, se așteaptă ca un audit de calitate să devină și mai important datorită multiplelor implicații pe care criza le-ar putea avea în raportările financiare ale societăților.

Așadar, criza economică generalizată manifestată pe plan mondial după anul 2007, scandalurile financiare răsunătoare înregistrate la nivelul unor mari companii în ultima perioadă și criza prelungită care se prevede în urma pandemiei de Coronavirus pun și mai mult discuție necesitatea prelucrării și publicării unor informații contabile de calitate și credibile. Pornind de la această premisă, prezenta lucrare își propune să facă o trecere în revistă a literaturii relevante pe tema calității auditului. Pentru atingerea acestui obiectiv, lucrarea a fost structurată în trei părți. În partea întâi se analizează formele sub care se regăsește conceptul de calitate a auditului în literatura de specialitate. În partea a doua se realizează o revizuire a literaturii de specialitate care tratează în mod direct indicatorii de măsurare a nivelului de calitate a auditului. În secțiunea finală, concluziile sunt acompaniate de o descriere a direcțiilor viitoare de cercetare.

CONCEPTUL DE CALITATE A AUDITULUI ÎN LITERATURA DE SPECIALITATE

Definirea conceptului de „calitate a auditului” reprezintă un demers important deoarece permite tuturor părților interesate să determine dacă nivelul de calitate al unui audit se îmbunătățește în timp sau, din contră, se află pe o pantă descendentă. Mai mult decât atât, definirea în mod unitar a acestui concept permite tuturor părților interesate să se raporteze la aceeași metodologie de determinare a calității auditului și, în consecință, permite ca diferite persoane interesate de nivelul de calitate al unui audit să folosească același limbaj atunci când se referă la respectivul audit. Un al treilea avantaj care derivă din succesul definirii în mod corect a conceptului de „calitate a auditului” este acela că permite o evaluare mai bine fundamentată a respectivului demers de audit și, în timp, facilitează realizarea de investiții în firme care realizează audituri de calitate și ieșirea treptată de pe piață a firmelor ale căror demersuri de audit au un nivel

mai scăzut de calitate. Aceste elemente evidențiază importanța „calității auditului” și justifică dezvoltarea unor proiecte care au ca principal scop atât definirea calității auditului, cât măsurarea nivelului de calitate al unui audit. Astfel de proiecte se află, în ultimii ani, pe agenda unor instituții internaționale recunoscute în domeniu precum: Centrul pentru Calitatea Auditului [Audit Quality Center] proiect început în anul 2012, Consiliul Internațional al Auditului și Asigurărilor [International Audit and Insurance Council] proiect început în anul 2013, Consiliul Companiei Publice de Supraveghere a Contabilității [Council of the Public Accounting Supervision Company] proiect început în anul 2014 și Institutul American al Contabililor Certificați Public [American Institute of Certified Public Accountants] proiect început în anul 2014.

Demersuri de definire a conceptului de „calitate a auditului” sunt realizate nu numai de instituții publice, ci și de firme private de audit precum KPMG și PwC, care au început un astfel de demers în anul 2011, respectiv în 2014 (Christensen et al., 2016). Toate aceste inițiative confirmă încă o dată importanța definirii conceptului de „calitate a auditului” și, mai mult decât atât, definirea în mod unitar a acestui termen, astfel încât să aibă același înțeles pentru toate părțile interesate, indiferent de demersul de audit la care se face referire.

Conceptul de „calitate a auditului” este definit de DeAngelo (1981) drept probabilitatea comună ca un auditor să descopere o disfuncționalitate în sistemul contabil al clientului și, în același timp, să raporteze respectiva disfuncționalitate. Având în vedere că nivelul de calitate al auditului depinde de acești doi factori, se poate spune că valoarea calității unui demers de audit se poate exprima în mărime valorice prin intermediul a două valori de probabilitate: cea ca un auditor să descopere o disfuncționalitate (ceea ce depinde de capacitățile tehnologice ale auditorului, de procedurile de audit care sunt folosite într-o anumită misiune de audit, de corectitudinea alegerii eșantionului etc.), pe de o parte, și cea ca un auditor să raporteze respectiva disfuncționalitate (ceea ce depinde de calitățile morale ale auditorului).

Având în vedere că nivelul de calitate al unui audit depinde de cei doi factori descriși mai sus, se poate spune că determinarea calității auditului reprezintă o activitate care implică costuri ridicate din partea consumatorilor. În contextul unui demers de audit, pot fi considerate consumatori diferite categorii de persoane (DeAngelo, 1981a):

- Actualii acționari ai organizației;
- Potențialii acționari;
- Actualii și potențialii deținători de obligațiuni;
- Agențiile guvernamentale;
- Angajații;
- Clienții;

· Managerii etc.

Motivul pentru care fiecare dintre aceste categorii de persoane trebuie să suporte costuri importante pentru a determina nivelul de calitate al unui audit este dat în principal de faptul că procedurile pe care le urmează un auditor în cadrul unei anumite misiuni de audit nu pot fi observate în mod direct de către consumator. În plus, toate aceste categorii de consumatori dispun de puține informații cu privire la condițiile specifice prevăzute în contractul semnat între entitate, pe de o parte, și auditor, pe de altă parte. Această viziune a lui DeAngelo (1981), conform căreia costurile pentru determinarea nivelului de calitate al unui audit sunt foarte ridicate, este una optimistă. În literatura de specialitate de la finalul anilor '70 exista un curent răspândit printre autori precum Ng (1978), Magee (1979), Kaplan (1978) sau Simunic (1979), care au avut o viziune care poate fi privită ca extremă, considerând chiar că nivelul de calitate al unui audit nu poate fi observat și, în consecință, evaluarea acestui nivel generează costuri potențial infinite.

O abordare similară asupra conceptului de „calitate a auditului” este și cea prezentată în lucrarea lui Ouattara (2016), unde este descrisă o metodologie pentru evaluarea calității auditului bazată pe cei doi factori principali identificați de DeAngelo (1981): competența și independența. Aceștia sunt cei doi factori esențiali care descriu nivelul de calitate al unui audit și în viziunea lui Watts & Zimmerman (1979), care consideră că un audit are un nivel mai ridicat de calitate dacă probabilitatea comună a două elemente este mai mare. Este vorba despre probabilitatea detectării unei anomalii în situațiile financiare ale entității-client (probabilitate direct proporțională cu nivelul de competență al auditorului) și probabilitatea comunicării respectivei anomalii către toți potențialii utilizatori ai situațiilor financiare (probabilitate direct proporțională cu nivelul de independență al auditorului).

INDICATORII CALITĂȚII AUDITULUI ÎN LITERATURA DE SPECIALITATE

O abordare diferită pentru definirea conceptului de „calitate a auditului” este cea bazată pe evidențierea unor moduri de calcul pentru nivelul de calitate al auditului. O astfel de abordare este întâlnită în lucrarea lui Christensen et al. (2016), cei care au construit un cadru general al calității auditului format din următoarele patru elemente interdependente:

Intrări, Procese, Ieșiri și opinii și Post-opinii.

Având în vedere că cele patru elemente sunt interconectate, acestea pot fi reprezentate grafic conform schemei conceptuale prezentate în figura de mai jos. Fiecare dintre termenii prezentați în

această figură se pot referi la următoarele elemente Christensen et al. (2016):

- Intrările se pot referi la expertiza firmei care realizează auditul. Cu cât expertiza este mai mare, cu atât există șanse mai ridicate ca auditul să fie unul de calitate;
- Procesele se pot referi la judecățile de valoare pe care le fac auditorii sau la munca prestată de aceștia. Cu cât judecățile sunt mai corecte și cu cât munca este una mai intensă, cu atât există șanse mai ridicate ca auditul să fie unul de calitate (figura nr. 1);
- Ieșirile și opiniile se pot referi la retratări. Cu cât acestea sunt mai judicioase realizate, cu atât există o șansă mai ridicată ca auditul să fie unul de calitate;
- Post-opiniile se pot referi la contextul în care este realizat auditul. Un exemplu de context este cel al situației generale a auditorului. Cu cât aceasta este mai bună, cu atât există o șansă mai ridicată ca auditul să fie unul de calitate.

O altă metodologie cunoscută care poate fi utilizată pentru a putea aprecia nivelul calitativ al unui demers de audit este cea dezvoltată de Watts & Zimmerman (1979). Această metodologie se bazează pe determinarea a trei probabilități:

1. Probabilitatea existenței unei anomalii semnificative în cadrul situațiilor financiare ale entității auditate. Această probabilitate poate fi notată $P[Y]$, fiind direct proporțională cu nivelul de calitate a sistemul informatic al entității auditate, cu nivelul de competență a angajaților responsabili cu întocmirea situațiilor financiare etc.
2. Probabilitatea ca auditorul să descopere o anomalie semnificativă, presupunând că aceasta există. Se poate utiliza notația $P[Y/X]$ pentru a exprima o astfel de probabilitate care este direct proporțională cu nivelul de competență al auditorului;
3. Probabilitatea ca auditorul să comunice cu imparțialitate și onestitate o anomalie care există și a fost descoperită. Se poate utiliza notația $P[W/Z]$ pentru a exprima o astfel de probabilitate care este direct proporțională cu nivelul de independență a auditorului.

Pornind de la aceste trei probabilități, se poate determina nivelul de calitate a auditului printr-o valoare care exprimă utilitatea pe care toate părțile interesate o percep în legătură cu respectivul audit. Nivelul utilității este definit în acest caz printr-o probabilitate de forma $P[W/X]$, calculată astfel:

$$P[W/X] = P[X] \times P[Y,X] \times P[W,Z]$$

unde:

- W – auditorul divulgă o anomalie
- X – anomalia există
- Y – auditorul detectează o anomalie

Z – auditorul detectează o anomalie existentă
P – valoarea probabilității

Din formula de mai sus reiese indirect faptul că un nivel diferit de zero al calității unui audit nu se poate obține decât dacă fiecare dintre cele trei elemente ale ecuației sunt, concomitent, diferite de zero. De aici rezultă și că nu se poate considera că auditorul a generat o utilitate semnificativă prin misiunea sa de audit dacă, spre exemplu, în situațiile financiare ale entității nu există anomalii semnificative, caz în care valoarea variabilei X în formula de mai sus este egală cu zero. Altfel spus, dacă situațiile financiare ale unei entități au un nivel calitativ ridicat nu înseamnă în mod neapărat și că nivelul de calitate al demersului de audit este unul ridicat, chiar dacă auditorul este unul competent și independent (Ouattara, 2016).

Deoarece datele pentru utilizarea metodologiei lui Watts & Zimmerman (1979) sunt adesea dificil de obținut, Deis & Giroux (1992) au propus evaluarea nivelului de calitate utilizând o metodă empirică bazat pe următorul model matematic:

$$\ln(\text{CALITATE}) = \alpha_0 + \beta_1 \text{OCUPAȚIE} + \beta_2 \text{CLIENȚI} + \beta_3 \text{MEMBRU} + \beta_4 \text{CONSILIU} + \beta_5 \ln(\text{MĂRIME}) + \beta_6 \ln(\text{BOGĂȚIE}) + \beta_7 \ln(\text{AN}) + \beta_8 \ln(\text{RAPORT}) + \beta_9 \ln(\text{TIMP}) + \beta_{10} \ln(\text{ORE}) + e$$

unde:

$\ln(\text{CALITATE})$ – logaritmul natural al mărimii prin care se exprimă nivelul de calitate al auditului;

OCUPAȚIE – numărul de ani în care auditorul a auditat entitatea-client;

CLIENȚI – numărul de clienți auditați de către auditor;

MEMBRU – o variabilă dummy pentru care valoarea 1 indică faptul că auditorul este membru al secțiunii de revizuire a Institutului American de Contabili Publici Autorizați;

CONSILIU – ponderea noilor membri aleși în ultimii doi ani în cadrul Consiliilor de Administrație ale entităților auditate;

MĂRIME – logaritmul natural al numărului de angajați care lucrează în entitățile-client;

BOGĂȚIE – logaritmul natural al bogăției, măsurate prin raportare la valoarea proprietăților deținute;

AN – o variabilă dummy pentru care valoarea 1 indică faptul că au fost analizate situațiile financiare din anii precedenți;

RAPORT – o variabilă dummy pentru care 1 indică faptul că auditorul a identificat o slăbiciune materială a sistemului de control intern sau o instanță materială de neconformare în raport cu legile, normele sau regulamentele;

TIMP – ponderea perioadei de 120 de zile în care raportul de audit trebuie întocmit. Această variabilă este calculată ca raport între numărul de zile care au trecut de la finalul anului fiscal

până la momentul finalizării raportului de audit și valoarea 120 exprimată în zile;

ORE – logaritmul natural al numărului de ore pe parcursul cărora se desfășoară misiunea de audit.

Utilizând această metodologie, s-a ajuns la concluzia că scorul mediu de calitate al unei misiuni de audit este de 0,558 și că acest scor poate varia între 0 (în cazul în care nu a fost constată nicio anomalie în situațiile financiare ale entității auditate) și 3,068 (în cazul în care au fost detectate numeroase anomalii în respectivele situații financiare).

Măsurarea calității auditului poate fi realizată nu numai prin raportare la indicatori care reflectă creșterea calității auditului, așa cum sunt cei prezentați în metodologiile anterioare, ci și prin raportare la indicatori care reflectă scăderea calității auditului. Acești indicatori reflectă „deficiențe”, așa cum se arată în studiul lui Rajgopal, Srinivasan & Zheng (2019), cele mai importante astfel de deficiențe care determină indirect aprecierea unui audit ca fiind „slab calitativ” sunt (tabelul nr. 1).

Dacă oricare dintre deficiențele prezentate în tabelul de mai sus sunt constatate în legătură cu relația dintre un auditor și entitatea-client sau în legătură cu misiunea pe care o desfășoară o anumită firmă de audit, atunci se poate spune că nivelul de calitate al auditului este unul slab și se pot pune la îndoială rezultatele obținute sau recomandările formulate de către auditor.

CONCLUZII

Analizele realizate pe parcursul articolului au arătat că principalul scop al asigurării calității auditului este acela de a asigura îndeplinirea sau chiar depășirea așteptărilor clienților privitoare la produsul/serviciul oferit. Având în vedere că demersurile de asigurare a calității auditului se bazează pe concepte precum calitate internă, calitate externă, calitate totală sau standarde de calitate, în practica economică pot fi evidențiate orientări diferite care permit definirea calității auditului. Altfel spus, calitatea auditului financiar poate fi obținută în moduri diferite, indiferent dacă aceste moduri se referă la obținerea unor costuri mai reduse, la satisfacerea cerințelor unui anumit utilizator sau la îmbunătățirea anumitor procese.

O altă concluzie importantă care reiese din analiza perspectivelor prezentate în cadrul lucrării este aceea că nivelul calității auditului compus din două părți esențiale. Altfel spus, pentru ca un audit să poată fi considerat ca fiind „de calitate”, este necesară îndeplinirea cumulativă a două condiții: lucrările de audit să fie realizate într-o manieră care să permită identificarea eventualelor disfuncționalități în modul de întocmire a situațiilor financiare ale clientului, pe de o parte, și firma de

audit să aibă capacitatea de a raporta eventualele disfuncționalități identificate. Îndeplinirea numai a uneia dintre cele două condiții nu este așadar suficientă pentru un audit de calitate, putându-se astfel spune că cele două condiții sunt interdependente. Așadar, direcțiile viitoare de cercetare în domeniul calității auditului trebuie să fie axate pe analiza în paralel a ambelor condiții de calitate, în condițiile în care restrângerea studiilor la analiza unei singure condiții poate furniza informații care nu reflectă întocmai nivelul calității unui demers de audit.

BIBLIOGRAFIE

- [1] Chadegani, A. (2011). Review of studies on audit quality. *2011 International Conference on Humanities, Society and Culture*, 20(2011), 312-317.
- [2] Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648-1684.
- [3] Colbert, G., Murray, D. State Accountancy Regulations, Audit Firm Size, and Auditor Quality: An Empirical Investigation. *Journal of Regulatory Economics* 16, 267–286 (1999). <https://doi.org/10.1023/A:1008127022589>
- [4] DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, "low balling" and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 113-127.
- [5] DeAngelo, L. E. (1981a). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- [6] Kaplan, R. (1978). Supply and demand for auditing services for the nature of regulation in auditing: A critique. *Arthur Young Professors's Roundtable Conference Proceedings*, 125-131.
- [7] Magee, R. (1979). Regulation and the cost-effectiveness of independent audits by CPAs. *Conference on Regulation and Accounting Profession*. Los Angeles: University of California.
- [8] Ng., D. (1978). Supply and demand of auditing services and the nature of regulation in auditing. *Arthur Young Professors's Roundtable Conference Proceedings*, 99-124.
- [9] Ouattara, A. (2016). Contribution a l'étude de la qualite de l'audit. Teză de doctorat, Universitatea Paris-Est.
- [10] Rajgopal, S., Srinivasan, S. & Zheng, X. (2019). Measuring Audit Quality. *MIT Asia Conference*. Disponibil la adresa https://scholarspace.manoa.hawaii.edu/bitstream/10125/59284/1/HARC_2019_paper_82.pdf (accesat în data de 28.04.202).
- [11] Simunic, D. (1979). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, Spring, 161-190.
- [12] Watts, R. & Zimmerman, J. (1979). *The Markets for independence and independent auditors*. Working Paper Serie No GPB 80-10. New York: Graduate School of Management. The University of Rochester.

LISTA CU FIGURE ȘI TABELE

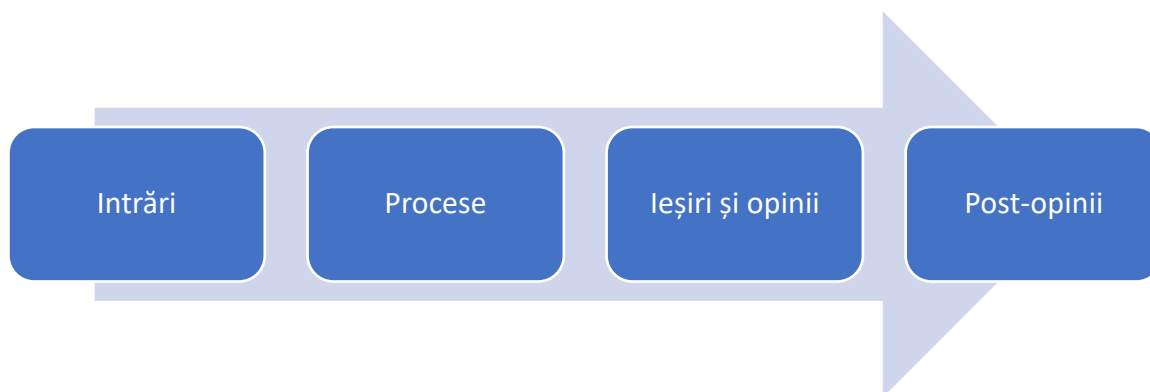


Figura nr. 1
Cadru general de referință pentru conceptul de „calitate a auditului”
Sursa: Christensen et al. (2016)

Tabelul nr. 1
Sinteză a celor mai importante deficiențe de audit

Considerarea inadecvată a unor riscuri de fraudă	Eșecul evaluării în mod corect a politicilor contabile adoptate de entități
Eșecul în a concluziona în mod corect dacă situațiile financiare sunt prezentate în conformitate cu standardele de audit	Nivelul insuficient al scepticismului profesional
Eșecul în a înțelege sistemul de control intern și lipsa de reacție în fața slăbiciunilor cunoscute ale controlului	Dependența în raport cu clientul
Planificarea și supravegherea inadecvată	Eșecul în a exprima o opinie de audit corectă
Eșecul în a avea conduita profesională cuvenită	Eșecul în a colecta probe de audit competente și suficiente

Sursa: Rajgopal, Srinivasan & Zheng (2019)