



**ACADEMIA DE STUDII
ECONOMICE DIN MOLDOVA**



**UNIVERSITATEA ȘTEFAL CEL MARE,
SUCEAVA, ROMÂNIA**

Cu titlu de manuscris
C.Z.U: 657.6:005.332.1[043]

ȘOIMU SERGIU

**CREȘTEREA PERFORMANȚEI AUDITULUI SITUAȚIILOR
FINANCIARE ÎN CONTEXTUL GLOBALIZĂRII**

522.02 CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Teză de doctor în științe economice

Conducător științific:

BĂDICU Galina,
doctor în științe economice,
conferențiar universitar

Conducător științific în cotutelă:

GROSU Veronica,
doctor habilitat în științe economice,
profesor universitar

Autor:

CHIȘINĂU, 2024

© ȘOIMU SERGIU, 2024

CUPRINS

ADNOTARE.....	6
ANNOTATION.....	7
АННОТАЦИЯ.....	8
LISTA FIGURILOR	9
LISTA GRAFICELOR	9
LISTA TABELELOR.....	10
LISTA ABREVIERILOR	11
INTRODUCERE	14
1. ABORDĂRI TEORETICE ȘI METODOLOGICE PRIVIND AUDITUL SITUAȚIILOR FINANCIARE	25
1.1. Delimitări conceptuale privind auditul situațiilor financiare	25
1.2. Investigarea evoluției practicilor de audit în context național și internațional.....	33
1.3. Evaluarea productivității și performanței științifice în cercetarea auditului	46
1.4. Concluzii la capitolul I.....	54
2. DIMENSIUNI APLICATIVE ȘI PERSPECTIVE STRATEGICE ASUPRA PERFORMANȚEI AUDITULUI SITUAȚIILOR FINANCIARE	57
2.1. Impactul complexității și particularităților serviciilor de audit asupra performanței în audit	57
2.2. Coerența auditului situațiilor financiare bazat pe calitate, performanță, sustenabilitate.	69
2.3. Rolul dilemelor etice și al competențelor profesionale în implementarea eficientă a strategiei de audit	82
1.4. Concluzii la capitolul II	88
3. MODELAREA PERFORMANȚEI AUDITULUI SITUAȚIILOR FINANCIARE DIN PERSPECTIVA CREȘTERII ÎNCREDERII ÎN FIABILITATEA INFORMAȚIILOR AUDITATE	92
3.1. Dezvoltarea sistemului de indicatori privind măsurarea performanței auditului situațiilor financiare	92
3.2. Fundamentarea și modelarea statistică a performanței în audit: aspecte metodologice..	98
3.3. Analiza și optimizarea managementului calității în audit: evaluarea impactului și eficienței modelului avansat asupra performanței misiunilor de audit	111
3.4. Concluzii la capitolul III.....	124
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI.....	128
BIBLIOGRAFIE.....	137
ANEXE	157
Anexa 1. Definiții ale conceptului de audit în literatura de specialitate	158
Anexa 2. Obiective generale ale auditorului și de audit	160
Anexa 3. Caracteristicile auditului: comparativ între R. Moldova și România	161
Anexa 4. Evoluția practicii de audit prin prisma abordărilor diversilor cercetători	162
Anexa 5. Principalele țări care au influențat dezvoltarea profesiei contabile și a auditului la nivel mondial	163

Anexa 6. Elemente esențiale în evaluarea și clasificarea probelor de audit pentru procesul decizional	164
Anexa 7. Corelarea raționamentului auditorului cu tipurile de opinii modificate în contextul efectelor asupra situațiilor financiare.....	165
Anexa 8. Relaționarea standardelor de audit, tipurilor de probe și deciziilor aferente.....	166
Anexa 9. Evoluția profesiei de audit în R. Moldova prin prisma reglementărilor specifice acestui domeniu	167
Anexa 10. Evoluția numărului entităților de audit și de auditori în R. Moldova.....	169
Anexa 11. Evoluția istorică a semnificației auditului în România.....	170
Anexa 12. Evoluția profesiei de audit în România prin prisma reglementărilor specifice acestui domeniu	172
Anexa 13. Evoluția reglementărilor privind auditul la nivel european.....	173
Anexa 14. Evoluția membrilor CAFR, România.....	174
Anexa 15. Metodologia colectării datelor.....	175
Anexa 16. Analiza tendințelor și tipologiilor publicațiilor în domeniul auditului: evoluția și distribuția tematicilor selectate	176
Anexa 17. Analiza productivității științifice anuale în domeniul auditului	177
Anexa 18. Productivitatea științifică globală și distribuția geografică a interesului în cercetarea auditului	178
Anexa 19. Analiza colaborării internaționale și a interesului pentru cercetarea calității auditului	179
Anexa 20. Top 10 autori în domeniul auditului pe tematica auditului	180
Anexa 21. Topul celor mai citate lucrări în domeniul studiilor privind auditul financiar	181
Anexa 22. Analiza semantică și frecvenței cuvintelor-cheie în literatura de specialitate privind auditul extern și calitatea auditului	182
Anexa 23. Sistematizarea celor mai relevante lucrări în domeniul auditului extern	183
Anexa 24. Sintetizarea aspectelor problematice discutate în literatura de specialitate privind auditul extern	185
Anexa 25. Sistematizarea celor mai relevante lucrări în domeniul auditului financiar	187
Anexa 26. Sintetizarea aspectelor problematice discutate în literatura de specialitate privind auditul financiar	189
Anexa 27. Sistematizarea celor mai relevante lucrări în domeniul calității auditului	190
Anexa 28. Definirea termenului ”serviciu”	192
Anexa 29. Sinteza viziunilor autorilor în domeniul calității, inclusiv calitatea serviciilor de audit	193
Anexa 30. Impactul dezvoltării profesionale continue și al influenței părților interesate asupra calității auditului	194
Anexa 31. Modul de manifestare a particularităților și proprietăților serviciilor de audit	195
Anexa 32. Factorii externi ce influențează auditul, analiza PEST.....	196
Anexa 33. Impactul celor mai semnificativi factori și acțiuni posibile de prevenire	198
Anexa 34. Principiile contabile conform cadrului național, european și internațional.....	199
Anexa 35. Interesele părților în situațiile financiare auditate	200

Anexa 36. Interpretarea și ajustarea postulatelor	201
Anexa 37. Sinteza postulatelor de audit.....	202
Anexa 38. Distincția și tipologia denaturărilor în audit.....	205
Anexa 39. Cerințe ale calității raționamentului profesional în audit	206
Anexa 40. Cadrul internațional de asigurare a documentației de audit	207
Anexa 41. Etica în accesul la profesie și competența profesională	208
Anexa 42. Responsabilitățile și competențele viitoare ale auditorului.....	209
Anexa 43. Agregarea indicatorilor de performanță în audit	210
Anexa 44. Evaluarea eficienței indicatorilor de performanță în audit pe dimensiuni esențiale 211	
Anexa 45. Indicatori de performanță a personalului în audit	212
Anexa 46. Semnificația Balanced Scorecard	213
Anexa 47. Indicatorii recomandați de autor în Modelul aplicativ BSC pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare/ Perspectiva clientului/beneficiarului	214
Anexa 48. Indicatorii recomandați de autor în Modelul aplicativ BSC pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare/ Perspectiva financiară.....	215
Anexa 49. Indicatorii recomandați de autor în Modelul aplicativ BSC pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare/ Perspectiva procesului de audit al situațiilor financiare	216
Anexa 50. Indicatorii recomandați de autor în Modelul aplicativ BSC pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare/ Perspectiva învățării și creșterii.....	217
Anexa 51. Indicatorii recomandați de autor în Modelul aplicativ BSC pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare/ Perspectiva calității.....	218
Anexa 52. Metodologia de evaluare a calității auditului „CONFORM” în cadrul controlului extern al calității auditului	219
Anexa 53. Relevanța regresiei liniare multiple în modelarea cercetărilor.....	222
Anexa 54. Chestionar/Sondaj de opinie privind responsabilitatea entităților de audit în implimentarea și funcționarea unui sistem de management al calității serviciilor de audit ...	223
Anexa 55. Distribuția geografică a respondenților și pe tipuri de entități	227
Anexa 56. Răspunsul respondenților la întrebarea: ”Entitatea consideră necesară implementarea și îmbunătățirea continuă a sistemului de management al calității?”	228
Anexa 57. Schema logică de implementare a modelului sistemului de management al calității în audit	229
Anexa 58. Testul ANOVA (cumulat pe modele)	230
Anexa 59. Acte de implementare.....	232
Anexa 60. Diplome și premii	236
Declarația privind asumarea răspunderii	238
CV al autorului.....	239

ADNOTARE

la teza pentru obținerea gradului de doctor în științe economice
„Cresterea performanței auditului situațiilor financiare în contextul globalizării”

ȘOIMU Sergiu, Chișinău, 2024

Specialitatea: 522.02 - Contabilitate; audit; analiză economică

Structura tezei: adnotare, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie (386), fiind expusă pe 136 de pagini de text de bază, 25 figuri, 4 grafice, 12 tabele și 60 de anexe. Rezultatele cercetării sunt publicate în 16 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: audit al situațiilor financiare, calitate în audit, model avansat de management al calității în audit, performanța auditului situațiilor financiare, raționament profesional.

Domeniul de studiu: audit.

Scopul și obiectivele lucrării este de a crea un model avansat pentru optimizarea și monitorizarea continuă a sistemului de management al calității în audit, conform cerințelor ISA, ISQM 1 și ISQM 2, prin integrarea unor practici inovative menite să îmbunătățească semnificativ performanța auditului situațiilor financiare, răspunzând provocărilor și oportunităților globalizării, cu aplicabilitate în entitățile de audit din R. Moldova și România.

Noutatea și originalitatea științifică le constituie dezvoltarea unei perspective noi asupra evoluției auditului, furnizarea unor noi cadre conceptual-metodologice pentru definirea și standardizarea conceptelor fundamentale în auditul situațiilor financiare, aprofundarea și dezvoltarea noțiunilor de audit al situațiilor financiare, raționament profesional, performanța auditului situațiilor financiare; cadru avansat pentru analiza impactului complexității și particularităților serviciilor de audit asupra performanței; proiectarea unei structuri piramidale inovatoare a performanței în audit; crearea unui model conceptual integrat și coerent bazat pe calitate-performanță-sustenabilitate; proiectarea unui mecanism eficient pentru evaluarea rolului dilemelor etice și competențelor profesionale în implementarea eficientă a strategiilor de audit; proiectarea unui Balanced Scorecard modern pentru evaluarea performanței în audit; crearea unui cadru pentru evaluarea percepțiilor respondenților privind vulnerabilitățile și oportunitățile în implementarea sistemului de management al calității în audit, dezvoltarea unui model avansat pentru optimizarea și monitorizarea continuă a sistemului de management al calității în audit.

Problema științifică importantă soluționată în teză constă în dezvoltarea unui cadru de audit care integrează strategii, modele și practici pentru gestionarea eficienței și transparenței misiunilor de audit, prin utilizarea unui sistem de management al calității eficient și a indicatorilor financiari și nonfinanciari, în vederea optimizării performanței auditului situațiilor financiare. Cercetarea identifică lacunele existente în aplicarea politicilor și procedurilor de audit și evaluează impactul acestui cadru asupra conformității cu standardele profesionale și etice.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă constau în dezvoltarea unei perspective inovatoare asupra evoluției auditului situațiilor financiare, oferind un cadru conceptual-metodologic avansat pentru definirea și standardizarea conceptelor fundamentale, precum și pentru optimizarea performanței și managementului calității în audit. Această contribuție se reflectă în integrarea unor mecanisme eficiente de evaluare a performanței și eticii profesionale, oferind soluții moderne pentru provocările și complexitatea serviciilor de audit, conform cerințelor internaționale.

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele științifice obținute pot fi implementate prin aplicarea modelelor dezvoltate, oferind soluții concrete pentru îmbunătățirea performanței auditului situațiilor financiare. Acestea contribuie la optimizarea proceselor decizionale, standardizarea conceptelor esențiale și adoptarea unor strategii eficiente de management al calității, conform cerințelor internaționale. Totodată, unele recomandări, elaborate în teză, au fost deja acceptate pentru implementare în practica de audit a unor entități autohtone. Rezultatele propuse pot fi integrate în formarea profesională și în dezvoltarea de bune practici pentru profesioniștii din domeniul auditului.

ANNOTATION

for the thesis to obtain a doctoral degree in economic sciences

"Enhancing the performance of financial statement auditing in the context of globalization"

ȘOIMU Sergiu, Chisinau, 2024

Specialization: 522.02 – Accounting; Audit; Economic Analysis

Thesis structure: This thesis includes an annotation, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography (386), and is presented across 136 pages of main text, 25 figures, 4 graphs, 12 tables, and 60 appendices. The research findings are published in 16 scientific papers.

Keywords: financial statement audit, audit quality, advanced audit quality management model, financial statement audit performance, professional judgment.

Field of study: audit.

Objective and goals: The goal of this thesis is to develop an advanced model for optimizing and continuously monitoring the quality management system in audit, in accordance with ISA, ISQM 1, and ISQM 2 requirements, by integrating innovative practices aimed at significantly improving financial audit performance, addressing the challenges and opportunities presented by globalization, with applicability in audit entities from the Republic of Moldova and Romania.

Scientific Novelty and Originality: The thesis provides a new perspective on the evolution of auditing by offering new conceptual-methodological frameworks for defining and standardizing fundamental concepts in financial auditing. It includes: deepening and developing concepts related to financial audit, professional judgment, and financial statement audit performance, creating an advanced framework for analyzing the impact of complexity and audit service specifics on performance, designing an innovative pyramidal structure for audit performance, developing a coherent and integrated conceptual model based on quality-performance-sustainability, creating an efficient mechanism for evaluating the role of ethical dilemmas and professional competencies in the effective implementation of audit strategies, designing a modern Balanced Scorecard for performance evaluation in auditing, establishing a framework for assessing respondent perceptions of vulnerabilities and opportunities in the implementation of quality management systems in audit.

Important scientific problem addressed. The thesis addresses the development of an audit framework that integrates strategies, models, and practices for managing audit efficiency and transparency through an effective quality management system and both financial and non-financial indicators, aiming to optimize financial audit performance. The research identifies gaps in the application of audit policies and procedures and evaluates the impact of this framework on compliance with professional and ethical standards.

Theoretical significance and practical value. The theoretical significance and practical value lie in the development of an innovative perspective on the evolution of financial auditing, providing an advanced conceptual-methodological framework for defining and standardizing fundamental concepts as well as optimizing performance and quality management in audit. This contribution is reflected in integrating efficient performance and professional ethics evaluation mechanisms, offering modern solutions to the challenges and complexities of audit services in accordance with international requirements.

Implementation of scientific results. The scientific results obtained can be implemented through the application of developed models, providing concrete solutions for improving financial audit performance. These results contribute to optimizing decision-making processes, standardizing essential concepts, and adopting effective quality management strategies according to international requirements. Additionally, some recommendations from the thesis have already been accepted for implementation in the audit practice of local entities. The proposed results can also be integrated into professional training and the development of best practices for audit professionals.

АННОТАЦИЯ

диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук
«Повышение эффективности аудита финансовой отчетности в условиях глобализации»
ШОЙМУ Серджиу, Кишинев, 2024 г.
Специальность: 522.02 – Бухгалтерский учет; аудит; экономический анализ

Структура диссертации: аннотация, введение, три главы, выводы и рекомендации, библиография (386), изложенная на 136 страницах основного текста, 25 рисунков, 4 графика, 12 таблиц и 60 приложений. Результаты исследований опубликованы в 16 научных работах.

Ключевые слова: аудит финансовой отчетности, качество аудита, усовершенствованная модель управления качеством аудита, эффективность аудита финансовой отчетности, профессиональное суждение.

Область исследования: аудит.

Цель и задачи работы: создание усовершенствованной модели непрерывной оптимизации и мониторинга системы менеджмента качества аудита, согласно требованиям ISA, ISQM 1 и ISQM 2, путем интеграции инновационных практик, направленных на существенное повышение эффективности аудита финансовой отчетности, отвечающих вызовам и возможностям глобализации, применительно к аудиторским компаниям Республики Молдова и Румынии.

Научная новизна и оригинальность заключается в развитии новых подходов к эволюции аудита, обеспечении новых концептуально-методологических основ определения и стандартизации основополагающих концепций в аудите финансовой отчетности, углублении и развитии понятий аудита финансовой отчетности, профессиональное суждение, эффективность аудита финансовой отчетности; углубленная основа для анализа влияния сложности и особенностей аудиторских услуг на эффективность; разработка инновационной структуры пирамиды эффективности аудита; создание интегрированной и последовательной концептуальной модели, основанной на качестве-эффективности-устойчивости; разработка действенного механизма оценки роли этических дилемм и профессиональных навыков в продуктивной реализации стратегий аудита; разработка современной сбалансированной системы показателей для оценки эффективности аудита; создание основы для оценки восприятия респондентами уязвимостей и возможностей при внедрении системы управления качеством аудита, разработка усовершенствованной модели непрерывной оптимизации и мониторинга системы управления качеством аудита.

Важная научная проблема, решаемая в диссертации, заключается в разработке системы аудита, которая интегрирует стратегии, модели и практики управления эффективностью и прозрачностью аудиторских миссий за счет использования эффективной системы управления качеством, а также финансовых и нефинансовых показателей, в целях оптимизации результатов аудита финансовой отчетности. Исследование выявляет пробелы в применении политики и процедур аудита и оценивает влияние данной структуры на соблюдение профессиональных и этических стандартов.

Теоретическая значимость и прикладная ценность заключаются в разработке инновационного взгляда на эволюцию аудита финансовой отчетности, обеспечивающего передовую концептуально-методологическую основу для определения и стандартизации фундаментальных понятий, а также для оптимизации эффективности и управление качеством в аудите. Этот вклад находит свое отражение в интеграции действенных механизмов оценки эффективности и профессиональной этики, обеспечивая современные решения задач и сложности аудиторских услуг в соответствии с международными требованиями.

Внедрение научных результатов. Полученные научные результаты могут быть реализованы путем применения разработанных моделей, предлагая конкретные решения по повышению эффективности аудита финансовой отчетности. Они способствуют оптимизации процессов принятия решений, стандартизации основных концепций и принятию эффективных стратегий управления качеством в соответствии с международными требованиями. При этом некоторые рекомендации, разработанные в диссертации, уже приняты к внедрению в аудиторской практике некоторых отечественных компаний. Предлагаемые результаты могут быть интегрированы в профессиональную подготовку и развитие лучших практик для специалистов в области аудита.

LISTA FIGURILOR

Fig. 1.	Etapele activității de cercetare	18
Fig. 1.1.	Concepte de bază ale auditului situațiilor financiare	28
Fig. 1.2.	Indicatori de calitate în auditul situațiilor financiare	30
Fig. 1.3.	Cerințe în auditul situațiilor financiare	31
Fig. 1.4.	Structurarea evoluției auditului la nivel global	34
Fig. 1.5.	Etapele fundamentale ale evoluției auditului	35
Fig. 1.6.	Evoluția auditului în secolele XX-XXI	37
Fig. 1.7.	Evoluția legislației auditului în R. Moldova	43
Fig. 1.8.	Informație generalizată privind publicațiile identificate pe Web of Science	47
Fig. 1.9.	Diagrama cu trei câmpuri pentru termenul „audit extern”	49
Fig. 1.10.	Aspecte ale calității auditului în literatura de specialitate	53
Fig. 2.1.	Particularitățile economice ale serviciilor de audit	58
Fig. 2.2.	Calificativele calității	61
Fig. 2.3.	Strategia evaluării calității serviciilor de audit centrată pe riscuri	63
Fig. 2.4.	Modalități de sporire a performanței în audit	63
Fig. 2.5.	Performanța în audit: o abordare integrată	68
Fig. 2.6.	Modelul conceptual integrat și coerent al auditului situațiilor financiare bazat pe calitate-performanță-sustenabilitate	71
Fig. 2.7.	Clasificarea principiilor de audit în viziunea autorului	74
Fig. 2.8.	Corelarea între gestionarea riscurilor de denaturare semnificativă, pragul de semnificație și procedurile de audit aplicate	77
Fig. 2.9.	Relația dintre evaluarea riscurilor și calitatea probelor de audit	79
Fig. 2.10.	Responsabilitățile și procesul auditului situațiilor financiare	81
Fig. 2.11.	Interdependența dintre principiile auditului, dilemele etice și strategia de audit	87
Fig. 3.1.	Activitatea de cercetare științifică	103
Fig. 3.2.	Piramida performanței auditului situațiilor financiare	121
Fig. 3.3.	Conceptualizarea performanței auditului situațiilor financiare	122

LISTA GRAFICELOR

Graficul 3.1.	Prezentarea grafică a Modelului de optimizare a sistemului de management al calității în audit – ISQM 1 (1)	114
Graficul 3.2.	Prezentarea grafică a Modelului de menținere a sistemului de management al calității în audit – ISA (2)	115
Graficul 3.3.	Prezentarea grafică a Modelului de revizuire a calității misiunilor – ISQM 2 (3)	116
Graficul 3.4.	Prezentarea grafică a Modelul de consolidare a sistemului de management al calității în audit prin standardele interne de audit – INR (4)	117

LISTA TABELELOR

Tabelul 2.1.	Rezultatele sondajului privind influența factoriilor în ordinea descrescătoare	66
Tabelul 2.2.	Criterii de distincție între audit și servicii conexe	75
Tabelul 2.3.	Corelarea dilemelor etice și competențelor profesionale cu eficiența strategiei de audit	87
Tabelul 3.1.	Designul conceptual al modelului de optimizare a sistemului de management al calității în audit - ISQM 1	105
Tabelul 3.2.	Designul conceptual al modelului de menținere a sistemului de management al calității în audit - ISA	106
Tabelul 3.3.	Designul conceptual al modelului de revizuire a calității misiunilor – ISQM 2	108
Tabelul 3.4.	Designul conceptual al modelului de consolidare a sistemului de management al calității în audit prin standardele interne de audit - INR	110
Tabelul 3.5.	Variabila dependentă și ecuațiile de regresie aferente modelului pentru cele două ramuri standardizate	112
Tabelul 3.6.	Sumarul modelului propus	113
Tabelul 3.7.	Corelația Pearson (r)	119
Tabelul 3.8.	Corelarea ipotezelor cu modelul de calitate	120
Tabelul 3.9.	Strategii pentru optimizarea performanței auditului situațiilor financiare	123

LISTA ABREVIERILOR

ACAP	Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din R. Moldova
AFAM	Asociația Auditorilor și Societăților de Audit din R. Moldova
AICPA	Institutul American de Contabili Publici Autorizați
ASPAAS	Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar
BSC	BSC
CAFR	Camera Auditorilor Financiar din România
CPA	Contabil Public Autorizat
CSPA	Consiliul de supraveghere publică a auditului
IAPC	Comitetul Internațional de Practică în Audit
ICEPA	Codul Etic Internațional pentru Profesioniștii Contabili
IESBA	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili
IES	Standarde Internaționale de Educație
IFAC	Federația Internațională a Contabililor
IFRS	Standarde Internaționale de Raportare Financiară
ISA	Standarde Internaționale de Audit
ISQM	Standarde Internaționale privind Managementul Calității
PCAOB	Consiliul de Supraveghere a Contabilității Societății Publice
QMS	Sistem de management al calității
SNC	Standarde Naționale de Contabilitate
***ISQM1.27.28.I5QMS	<i>Indicator analitic:</i> Sistem funcțional eficient de management al calității implementat și menținut
***ISQM1.R.A4.I1.POL	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de formalitate a promovării culturii interne și strategiei firmei de audit
***ISQM1.R.A4.I2.OBJ	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de obiectivizare și menținere a politicilor de calitate
***ISQM1.R.A4.I3.MOT	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de promovare a politicilor de calitate
***ISQM1.R.27.28.I4.CLRQ	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de asigurare a proceselor implementate în realizarea obiectivelor față de clienți
***ISQM1.R.27.28.I6.RES	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de alocare a resurselor necesare
***ISQM1.R.27.28.I7.PROC	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul acțiunilor de îmbunătățire a sistemului de management al calității
***ISQM1.R.27.28.I8.RQM	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de desemnare a unei persoane [preponderent directorul entității de audit] și atribuire a responsabilităților pentru managementul calității
***ISQM1.R.30.I10.CONC	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de desemnare a responsabililor de acordare a consultațiilor
***ISQM1.R.A6.IAPN.1000.89.I13.INTCTRL	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de eficacitate al sistemului de management al calității
***ISA300.A8.I12.AGS	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de examinare și includere în strategia generală a subiectelor relevante și de importanță în domeniul contabilității și auditului
***ISA.220.9.10.I14.ETQ	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de stabilire a procedurilor privind conformitatea cu dispozițiile de etică relevante
***ISA.220.9.10.I15.ETQPP	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de aplicare a procedurilor și acțiunilor necesare privind respectarea principiilor de etică
***ISA.220.11.I16.ADIND	<i>Indicator analitic:</i> Gradul de confirmare documentară a respectării de către personalul entității a politicilor și procedurilor legate de independență
***ISA.220.11.I17.UNRSPETQEMP	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de informare a personalului, în momentul angajării, privind respectarea cerințelor de etică și independență
ISA.500.A44.I18.1.SENRET	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul măsurilor de protecție întreprinse de entitatea de audit în cazul retragerii din misiune a membrilor implicați pe perioade de timp îndelungate
***ISA.500.A44.I18.2.CNTREW	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul măsurilor de protecție întreprinse de entitatea de audit în cazul revizuirii calității misiunilor membrilor implicați pe perioade de timp îndelungate
***ISA.500.A44.I18.3.ROT	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul măsurilor de protecție întreprinse de entitatea de audit în cazul rotației membrilor implicați pe perioade de timp îndelungate
***ISA.220.12.13.ISQC.26.I19.CUSTSERV	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de elaborare a politicilor și procedurilor privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții

***ISA.220.12.13.ISQC.26.I20.CUSTEV	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de evaluare a potențialilor clienți și de revizuire periodică a clienților existenți
***ISA620.A.11.I26.3.QCTRPROC	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de cunoaștere a aspectelor legate de procedurile de control al calității serviciilor la desemnarea partenerului, membrilor echipei și responsabilului de revizuirea misiunilor de audit
***ISA200.A.29.I26.4.PROFREAS	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul aptitudinilor de formare a raționamentului profesional la desemnarea partenerului, membrilor echipei și responsabilului de revizuirea misiunilor de audit
***ISA500.A44.ISA620.7.I26.5.KNOWLEDGE	<i>Indicator analitic:</i> Gradul de cunoaștere și înțelegere a specificului domeniului de activitate al clientului auditat la desemnarea partenerului, membrilor echipei și responsabilului de revizuirea misiunilor de audit
***ISA220.18b.IAPN1000.80.ISQC.39.I26.6.IT	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul cunoștințelor tehnice necesare, implicit al tehnologiilor informaționale la desemnarea partenerului, membrilor echipei și responsabilului de revizuirea misiunilor de audit
***ISA.230.6.I26.9.ALLPROFASP	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul cunoașterii tuturor aspectelor profesionale la desemnarea partenerului, membrilor echipei și responsabilului de revizuirea misiunilor de audit
***ISA720.20.I29.2.POLACT	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de actualizare a politicilor și procedurilor de audit
***ISA570.A16.I29.3.ADDOCUM	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul documentării adecvate a activităților de audit
***ISA610.A1.I29.4.REVIEW	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de elaborare a mențiunilor privind revizuirea activităților efectuate și al utilizării raționamentelor semnificative
***ISA200.18.ISQC1.A7.I29.6.CONFORMITY	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de respectare a standardelor de audit
***ISA220.A60.ISA315.A40.I29.7.INFORMATION	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de informare privind aspectele principale ale misiunilor de audit
***ISA220.A18.I31.1.SUFFADQEV	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul suficienței și adecvării probelor obținute
***ISA220.A18.I31.2.EVACTIVITIES	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul evaluării necesității de revizuire a naturii, plasării în timp și amplitudinii activităților
***ISA220.A18.I31.3.ANLSSIGNASP	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul consultărilor privind documentarea concluziilor și opiniilor aferente
***ISA220.A18.I31.4.CONFREVIEW	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de evaluare a respectării standardelor profesionale, prevederilor legale și reglementărilor aplicabile
***ISA230.2.ISA200.1.I36.QMSDOCUMENTATION	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de documentare a sistemului de control al calității
***ISQM2.26.I24.MISPROC	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de elaborare a politicilor și procedurilor cu privire la continuarea unei misiuni și a relației cu clientul
***ISQC.29.I25.HRM	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de instituire a politicilor și procedurilor aferente resurselor umane privind recrutarea și evaluarea performanțelor
***ISQC.23.I26.1.INDEPENDENCE	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de respectare a principiului de independență la desemnarea partenerului de misiune, a membrilor echipei misiunii de audit și a responsabilului de revizuirea activităților misiunii de audit
***ISQC.A17.I26.2.TIMEMG	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de respectare a duratei de timp planificate pentru efectuarea auditului situațiilor financiare la desemnarea partenerului de misiune, a membrilor echipei misiunii de audit și a responsabilului de revizuirea activităților misiunii de audit
***ISQC.32.I26.7.PROFSTD	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de cunoaștere a prevederilor standardelor profesionale, cerințelor actelor legislative și normative în cazul desemnării partenerului de misiune, a membrilor echipei misiunii de audit și a responsabilului de revizuirea activităților misiunii de audit
***ISQC.A18.2.I26.8.EXPERIENCE	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de luare în considerare a experienței practice în desfășurarea misiunilor, dobândită în cadrul instruirilor și nemijlocit în procesul activităților precedente la desemnarea partenerului de misiune, a membrilor echipei misiunii de audit și a responsabilului de revizuirea activităților misiunii de audit

***ISQC.11.I28.RESASSURANCE	<i>Indicator analitic:</i> Gradul de fundamentare a politicilor și procedurilor care să ofere o asigurare rezonabilă că misiunile sunt efectuate profesional și reglementar
***ISQC.33.ISA.220.A14.ISA330.A134.I29.1.TEAM WK	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de exhaustivitate a procedurilor care asigură consistența și consecvența calității efectuării misiunilor, inclusiv pentru membrii misiunilor de audit cu mai puțină experiență
***ISQC1.A34.I29.5.SURVAILLANCE	<i>Indicator analitic:</i> Gradul absolut al mențiunilor privind supravegherea misiunilor, formarea și îndrumarea personalului conținute în procedurile care asigură consistența și consecvența calității efectuării misiunilor
***ISQC1.A34.I30.1.TRUSTSURV	<i>Indicator analitic:</i> Supravegherea misiunilor de audit nu se realizează, deoarece se mizează pe încredere și profesionalismul auditorilor
***ISQC1.A34.I30.2.SEMNIFASP	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de identificare a aspectelor semnificative pentru a fi discutate și analizate în cadrul supravegherii misiunilor de audit
***ISQC1.A34.I30.3.SEMNIFPB	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de abordare a aspectelor semnificative și evaluarea importanței acestora în cadrul supravegherii misiunilor de audit
***ISQC1.A34.I30.4.COMPETENCE	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de evaluare a capacității și competenței membrilor misiunilor de audit în cadrul supravegherii
***ISQC1.A34.I30.5.MISPROGRES	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de monitorizare a progresului misiunilor de audit în cadrul supravegherii
***ISQC.43.44.ISA.220.21b.22.I32.OPNDIF	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de instituire a politicilor și procedurilor care să trateze și să rezolve diferențele de opinie din cadrul echipei misiunii de audit
***ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I33.QMSMONITORING	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de existență a unui proces de monitorizare a politicilor și procedurilor privind sistemul de control al calității serviciilor de audit
***ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I34.QMSANLSDEF	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de evaluare a efectului deficiențelor identificate în urma procesului de monitorizare
***ISQC.55.I35.NECONFORMITYPOL	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de fixare a unor politici și proceduri aferente tratării plângerilor și acuzațiilor referitoare la neconformitatea activității desfășurate
***I.N.I9.STD	<i>Indicator analitic:</i> Gradul de existență a standardelor interne de audit
***I.N.R.I11.PLAN	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de aprobare a graficului privind prestarea serviciilor de audit în conformitate cu clauzele contractelor
***A.P.I21.CLIENTEVD	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de deținere a listei clienților cărora li se acordă servicii de audit
***I.N.I22.METHODS	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de existență a standardelor interne aferente metodelor și relațiilor cu o potențială persoană auditată
***I.N.I23.NEGFORM	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de perfectare documentară a desfășurării negocierilor cu reprezentanții legali ai noului client
***I.N.R.I27.PROFTRAINING	<i>Indicator analitic:</i> Nivelul de asigurare a instruirii profesionale obligatorii anuale a auditorilor din sursele entității de audit

INTRODUCERE

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate. Schimbările recente au accentuat importanța auditului situațiilor financiare, ca răspuns la scandalurile financiare și crizele economico-financiare globale, care au erodat încrederea publicului și reputația profesiei de audit. În acest context, a apărut o dispută internațională privind calitatea serviciilor de audit și necesitatea îmbunătățirii acesteia, având în vedere complexitatea crescută a reglementărilor și scopul multifacetic al auditorilor. Reformarea sistemului de asigurare a calității auditului bazată pe risc devine esențială pentru recâștigarea încrederii publicului și recunoașterea profesionalismului auditorilor. De asemenea, dezvoltarea economiei a impus alinierea la standardele europene, internaționale și naționale. Scandalurile financiare au determinat unele țări să adopte măsuri pentru consolidarea independenței auditorilor. Având în vedere necesitatea de fiabilitate a informațiilor financiare pentru luarea deciziilor, atenția s-a mutat de la auditul de rutină la auditul de calitate, destinat să restabilească încrederea în situațiile financiare ale entităților.

Auditul se dezvoltă continuu, abordând riscurile cu precizie și adaptându-se la modificările frecvente din domeniu. Având în vedere necesitatea informațiilor veridice și complete, auditul situațiilor financiare garantează încredere ridicată pentru părțile interesate și asigură informații rezonabile. Întrucât încrederea utilizatorilor depinde de percepția calității serviciilor de audit, auditorii trebuie să respecte standardele de audit și etica profesională pentru a menține un nivel ridicat de calitate. În acest context, se impune cercetarea modului în care competențele profesionale și dilemele etice influențează eficiența strategiilor de audit și integritatea rezultatelor.

Reformele economico-financiare au adoptat metodologii conforme cu bunele practici europene și internaționale, iar auditul joacă un rol esențial în evaluarea conformității informațiilor pentru decizii fundamentate. Globalizarea stimulează dezvoltarea standardelor internaționale și impune profesionalism în aplicarea acestora. Este crucial să investigăm elementele istorice și teoretice ale auditului, incluzând evoluția sa ca profesie și activitate, atât la nivel internațional, cât și în R. Moldova și România. Analiza trebuie să abordeze provocările actuale precum globalizarea, digitalizarea și inteligența artificială, și să clarifice necesitatea unor organisme profesionale pentru stabilirea regulilor de comportament. În plus, trebuie cercetat cum tendințele actuale în dezvoltarea profesiei, care vizează îmbunătățirea aptitudinilor comportamentale și tehnologice, contribuie la gestionarea dilemelor etice și aplicarea scepticismului profesional.

Crizele financiare au amplificat riscul de fraudă și au afectat situațiile financiare, impunând auditorilor să emită opinii informate conform standardelor etice și profesionale. Creșterea globală a fraudelor a necesitat reexaminarea procedurilor de audit și implementarea unui sistem internațional de management al calității. Investitorii cer prezentarea corectă a activelor pentru a proteja investițiile și a reduce riscurile, subliniind importanța validării informațiilor pentru

credibilitatea afacerii. Într-o societate bazată pe cunoaștere, cercetările în audit sunt cruciale pentru abordarea problemelor prioritare, cum ar fi reducerea riscurilor informaționale, detectarea fraudei, încrederea în competența auditorilor, interpretarea raportului de audit, predicția insolvenței, transformarea digitală și dilemele etice și tehnologice.

Analiza influenței factorilor care pot genera riscuri de denaturare semnificativă, precum rigiditatea etapelor misiunii de audit, autenticitatea surselor, eșantionarea, pregătirea auditorului, capacitatea de a sintetiza și exprima rezultatele, și aplicarea raționamentului profesional, reprezintă un alt aspect important al cercetării. În plus, particularitățile serviciilor de audit pot influența, direct sau indirect, calitatea auditului.

Entitățile de audit se confruntă constant cu provocări legate de concurență, instabilitate și globalizare, precum și cu modificări în cerințele clienților privind natura, rapiditatea și precizia serviciilor. În acest context, devine crucială cercetarea fundamentelor performanței în audit și identificarea indicatorilor specifici și a sistemelor adecvate pentru măsurarea performanței și calității serviciilor de audit. Complexitatea activităților economice face imposibilă oferirea unui nivel de asigurare absolută. Prin urmare, este esențială analiza detaliată a componentelor și relațiilor logice ale auditului situațiilor financiare, având în vedere calitatea, performanța și sustenabilitatea acestuia.

Profesia de audit se bazează pe etică și moralitate, valori esențiale pentru luarea deciziilor care inspiră încredere utilizatorilor situațiilor financiare. Astfel, o motivație importantă a cercetării este identificarea provocărilor etice și profesionale și analiza impactului lor asupra calității serviciilor de audit. Totodată, cercetarea subliniază relevanța educației și pregătirii continue a auditorilor, evidențiind modul în care aceste aspecte contribuie la îmbunătățirea calității serviciilor de audit și la creșterea credibilității situațiilor financiare auditate.

Performanța auditului situațiilor financiare și calitatea serviciilor de audit sunt cruciale pentru deciziile de afaceri și previziuni. Investitorii cer servicii de audit de înaltă calitate, cu independență și integritate profesională, asigurându-se astfel de acuratețea informațiilor. În contextul competiției internaționale și al globalizării, perfecționarea sistemului de asigurare a calității auditului devine esențială. Astfel, este necesară cercetarea elaborării și implementării strategiilor eficiente de îmbunătățire continuă a calității și evaluarea impactului acestora asupra consistenței misiunilor de audit.

Așadar, implementarea unui sistem de management al calității în cadrul entității de audit, îmbunătățirea continuă a resurselor umane, a serviciilor și activităților, a politicilor și procedurilor convenite, a eficienței și eficacității, în contextul aptitudinilor comportamentale și competențelor profesionale, ar facilita creșterea performanței auditului situațiilor financiare.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Problema auditului situațiilor financiare, în special calitatea și performanța în audit, este intens dezbătută în literatura de specialitate și reprezintă un subiect central în cercetările experților autohtoni și internaționali, precum: *R. Moldova*: Bădicu G., Graur A., Iachimovschi A., Mihaila S.; *România*: Ardelean A., Bostan I., Grosu V., Horomnea E., Ionescu B-Ș., Munteanu V., Munteanu R., Neamțu H., Oprean D., Oprean I., Robu I., Roman A., Salomia M., Șpan G., Țurlea E., Zuca M.; *Noua Zelandă*: Hatherly D., Porter B., Simon J.; *Federația Rusă*: Bitiucova T., Erofeeva B., Piscunov B.; *SUA*: DeAngelo L., Flint D., Ian D., Lee T., Mautz R., Palmrose Z., Pany K., Robertson Dj., Sharaf H.; *Franța*: Collins L., Valin G.

Deși literatura de specialitate dezbate intens problemele legate de auditul situațiilor financiare, aceasta adesea nu abordează în profunzime problemele complexe ale performanței în audit, cum ar fi: definirea conceptelor de bază, rolul și scopul auditului, obiectivele și caracteristicile generale, definirea performanței în audit. Există o lipsă de consens în definirea activității de audit și în identificarea conceptelor fundamentale ale auditului situațiilor financiare. De asemenea, analizele documentare istorice ale evoluției auditului, inclusiv în R. Moldova și România, sunt limitate. Sunt insuficient explorate și impactul scandalurilor financiare majore, legătura între standardele de audit, tipurile de probe și deciziile aferente probelor de audit, precum și impactul complexității și particularităților serviciilor de audit asupra performanței.

În plus, aspectul implementării sistemului de management al calității în audit și impactul acestuia asupra performanței în audit nu a fost cercetat în mod adecvat. Probleme precum coerența auditului bazată pe calitate, performanță și sustenabilitate, gestionarea riscurilor de denaturare semnificativă, rolul dilemelor etice și al competențelor profesionale în implementarea eficientă a strategiilor de audit, și identificarea măsurilor eficiente pentru sporirea calității și încrederii sunt adesea neexplorate. Cercetările viitoare ar trebui să abordeze aceste lacune pentru a asigura o înțelegere mai completă și pentru a îmbunătăți transparența, eficiența și fiabilitatea proceselor de audit, protejând astfel interesele tuturor părților implicate.

Problema științifică importantă soluționată în teză constă în dezvoltarea unui cadru de audit care integrează strategii, modele și practici pentru gestionarea eficienței și transparenței misiunilor de audit, prin utilizarea unui sistem de management al calității eficient și a indicatorilor financiari și nonfinanciari, în vederea optimizării performanței auditului situațiilor financiare. Cercetarea identifică lacunele existente în aplicarea politicilor și procedurilor de audit și evaluează impactul acestui cadru asupra conformității cu standardele profesionale și etice.

Scopul cercetării este de a crea un model avansat pentru optimizarea și monitorizarea continuă a sistemului de management al calității în audit, conform cerințelor ISA, ISQM 1 și ISQM 2, prin integrarea unor practici inovative menite să îmbunătățească semnificativ performanța

auditului situațiilor financiare, răspunzând provocărilor și oportunităților globalizării, cu aplicabilitate în entitățile de audit din R. Moldova și România.

Astfel, premisele cercetării sunt fundamentate prin **obiectivele** acesteia, după cum urmează:

- analiza evolutivă și conceptuală a auditului situațiilor financiare în vederea precizării perioadei și condițiilor de apariție și a faptului dacă a fost influențat de dezvoltarea economică;
- clarificarea conceptelor de bază, rolului și scopului auditului situațiilor financiare, precum și a obiectivelor și caracteristicilor generale ale acestuia;
- definirea noțiunilor de audit al situațiilor financiare și raționamentului profesional în audit;
- evaluarea productivității și performanței științifice în vederea determinării direcțiilor de cercetare în audit;
- analiza impactului complexității și particularităților serviciilor de audit asupra performanței în audit în contextul globalizat;
- sistematizarea elementelor componente și a relațiilor logice ale auditului situațiilor financiare, structurate într-un model conceptual integrat și coerent, bazat pe calitate-performanță-sustenabilitate;
- evaluarea rolului dilemelor etice și al competențelor profesionale în implementarea eficientă a strategiilor de audit;
- investigarea interdependențelor între auditul situațiilor financiare, sistemul de management al calității și performanța, pentru a contura ariile relevante de cercetare;
- proiectarea modelului aplicativ Balanced Scorecard pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare în vederea perfecționării strategiilor și sesizării factorilor de influență;
- analiza responsabilităților entităților de audit în implementarea și gestionarea sistemelor de management al calității, inclusiv evaluarea conformității acestora cu reglementările legale actuale.
- identificarea și evaluarea percepțiilor respondenților asupra vulnerabilităților întâmpinate și a oportunităților și provocărilor în implementarea sistemului de management al calității în audit;
- definirea variabilelor relevante bazate pe analiza rezultatelor obținute din chestionare;
- dezvoltarea unui model avansat pentru optimizarea și monitorizarea continuă a sistemului de management al calității în audit, conform cerințelor ISA, ISQM 1 și ISQM 2;
- conceperea unei structuri piramidale, conceptualizarea și definirea performanței auditului situațiilor financiare.

Metodologia de cercetare. În vederea realizării scopului și a obiectivelor de cercetare, activitatea noastră de investigare a fost structurată în șase etape:

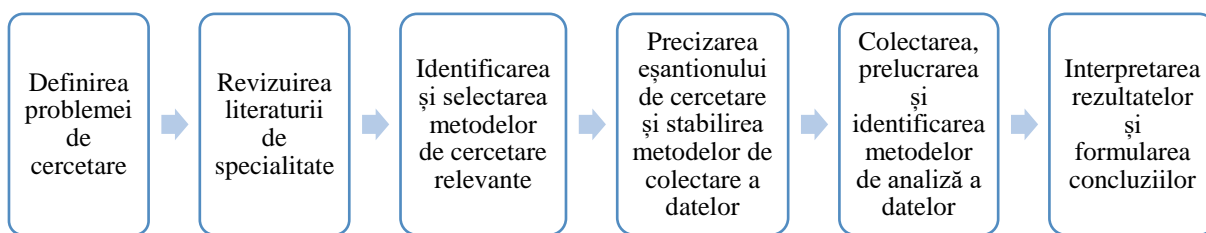


Fig. 1. Etapele activității de cercetare

Sursa: elaborată de autor

Prima etapă constă în identificarea clară a problemei de cercetare, stabilind scopul și obiectivele. *A doua etapă* implică documentarea exhaustivă a literaturii de specialitate pentru a găsi cercetările relevante și actuale pe tema auditului, oferind un cadru teoretic solid. Pentru identificarea lucrărilor științifice internaționale și evaluarea productivității în domeniul auditului, au fost utilizate motoarele de căutare Web of Science și Scopus, aplicând criterii de căutare relevante pentru obținerea rezultatelor necesare. Analiza lucrărilor științifice a scos în evidență subiecte precum opinia responsabilă și independentă, criteriile de calitate, credibilitatea informațiilor, principiile etice, calitatea și performanța auditului, și alte concepte relevante, care au fost detaliate pe parcursul lucrării de doctorat. Această etapă a inclus analiza metodelor și tehnicilor utilizate în studiile anterioare, folosind metoda calitativă pentru a explora conceptele fundamentale și metoda comparativă pentru a identifica aspectele teoretice și practice ale auditului situațiilor financiare. În plus, metoda analizei documentelor a contribuit la o cercetare mai aprofundată a temei.

În etapa a treia, au fost identificate și definite modelele, procedurile și tehnicile de cercetare adecvate pentru datele colectate. *În etapa a patra*, s-a stabilit nivelul de reprezentativitate al eșantionului și principiile de includere și excludere a informațiilor relevante. *Etapa a cincea* a implicat aplicarea tehnicilor statistice bazate pe analize cantitative și calitative pentru testarea ipotezelor și dezvoltarea modelului de calitate. *În ultima etapă*, rezultatele obținute au fost comparate cu cele existente în domeniu, facilitând formularea concluziilor și recomandărilor.

Pentru proiectarea modelului de calitate, am utilizat metoda cantitativă prin chestionare diseminate online în rândul auditorilor din R. Moldova și România. Chestionarul, alcătuit din 36 de întrebări, a fost trimis prin e-mail în iulie 2022, însoțit de o descriere a studiului. Studiul urmărește evaluarea eficienței sistemului de management al calității în entitățile de audit, iar colectarea datelor a durat 6 luni.

Considerând calitatea ca un domeniu multidimensional, datele au fost grupate în patru arii semnificative pentru analiza ipotezelor din modelele corespunzătoare. Indicatorii au fost simbolizați pentru a facilita analiza și evaluarea rezultatelor. Variabila dependentă și variabilele independente au fost stabilite pentru aceste arii și incluse în ecuații de regresie liniară multiplă,

procesate cu SPSS 25. Rezultatele arată că 85% dintre respondenți percep pozitiv promovarea politicilor și procedurilor de calitate, ceea ce susține demersul științific. Analiza statistică a indicatorilor din chestionare a identificat variabilele dependente și independente necesare pentru proiectarea modelului de management al calității în audit. Tehnicile utilizate au permis o examinare detaliată a corelației între sistemul eficient de management al calității și variabilele incluse în model. Strategia de cercetare a subliniat importanța standardizării în audit și a procedurilor standardizate pentru asigurarea calității, evidențiind aspectele de conformitate derivate din studiul chestionarelor.

Ipoteza de cercetare. Integrarea unui model avansat în cadrul entităților de audit pentru optimizarea și monitorizarea continuă a sistemului de management al calității, conform cerințelor ISA, ISQM 1 și ISQM 2 și aplicarea unor practici inovative vor conduce la o îmbunătățire semnificativă a performanței auditului situațiilor financiare, răspunzând provocărilor și oportunităților globalizării.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute rezidă în îmbunătățirea performanței auditului situațiilor financiare în contextul globalizării, prin dezvoltarea de noi perspective și metode pentru adaptarea procedurilor de audit la cerințele internaționale, vizând următoarele *elemente inovatoare*:

- dezvoltarea unei perspective actualizate asupra evoluției auditului, prin integrarea influențelor economice globale asupra practicilor de audit și adaptarea acestora la cerințele contemporane;

- furnizarea unor noi cadre conceptuale și metodologice pentru definirea și standardizarea conceptelor fundamentale în auditul situațiilor financiare, cu scopul de a îmbunătăți coerența și aplicabilitatea acestora la nivel internațional;

- identificarea unui set de caracteristici esențiale avansate pentru elucidarea noțiunilor de audit al situațiilor financiare și raționamentului profesional, integrând cele mai recente cercetări și tendințe în domeniu, îmbunătățind astfel practicile profesionale;

- introducerea unor noi metode de evaluare a productivității și performanței în cercetarea auditului, pentru a determina direcții inovatoare de cercetare și a identifica lacunele de cunoștințe existente;

- dezvoltarea unui cadru avansat pentru analiza impactului complexității și particularităților serviciilor de audit asupra performanței, având în vedere aspectele emergente și provocările globale;

- elaborarea unui model conceptual integrat și coerent bazat pe calitate-performanță-sustenabilitate, care să sistematizeze elementele și relațiile logice ale auditului situațiilor financiare;

- proiectarea unui mecanism eficient pentru evaluarea rolului dilemelor etice și competențelor profesionale în implementarea eficientă a strategiilor de audit;
- dezvoltarea unei noi abordări pentru investigarea interdependențelor dintre auditul situațiilor financiare și sistemul de management al calității, cu scopul de a contura ariile relevante de cercetare și a îmbunătăți practicile existente;
- proiectarea unui model aplicativ Balanced Scorecard pentru evaluarea performanței în audit, destinat perfecționării strategiilor și identificării factorilor de influență specifici domeniului;
- dezvoltarea unei analize privind responsabilitățile entităților de audit în gestionarea sistemelor de management al calității și evaluarea conformității acestora cu reglementările legale actuale;
- crearea unui cadru pentru evaluarea percepțiilor respondenților privind vulnerabilitățile și oportunitățile în implementarea sistemului de management al calității în audit;
- definirea variabilelor relevante bazate pe analiza detaliată a chestionarelor, pentru îmbunătățirea acurateței și aplicabilității cercetărilor în audit;
- dezvoltarea unui model avansat pentru optimizarea și monitorizarea continuă a sistemului de management al calității, aliniat la prevederile ISA, ISQM 1 și ISQM 2;
- proiectarea unei structuri piramidale inovatoare pentru conceptualizarea și definirea performanței auditului situațiilor financiare, care să integreze aspectele esențiale și să contribuie la îmbunătățirea rezultatelor de audit.

Importanța teoretică și valoarea aplicativă a lucrării.

Semnificația teoretică a tezei rezidă în următoarele investigații:

- abordarea istorică și conceptuală a auditului situațiilor financiare, prin dezvoltarea unei perspective noi asupra evoluției auditului, evidențiind influențele economice asupra practicii de audit și adaptarea acestora la cerințele actuale. Acest aspect contribuie la îmbogățirea literaturii de specialitate printr-o actualizare a cunoștințelor teoretice despre evoluția auditului în context global.
- furnizarea unor noi cadre conceptual-metodologice pentru definirea și standardizarea conceptelor fundamentale în auditul situațiilor financiare, contribuind la aprofundarea cunoștințelor teoretice și la uniformizarea conceptelor în domeniu, facilitând astfel o mai bună aplicare a acestora în contexte internaționale diverse;
- identificarea unui set de caracteristici esențiale avansate pentru elucidarea noțiunilor de audit al situațiilor financiare și raționamentului profesional, integrând cele mai recente cercetări și tendințe în domeniu, îmbunătățind astfel practicile profesionale;
- dezvoltarea unui cadru avansat pentru analiza impactului complexității și particularităților serviciilor de audit asupra performanței, având în vedere aspectele emergente și provocările globale;

- dezvoltarea unei noi abordări pentru investigarea interdependențelor dintre auditul situațiilor financiare și sistemul de management al calității, conturând astfel ariile relevante de cercetare și de îmbunătățire a practicilor existente;

- proiectarea unei structuri piramidale inovatoare pentru conceptualizarea și definirea performanței auditului situațiilor financiare, care integrează aspectele esențiale și contribuie la îmbunătățirea rezultatelor de audit.

Valoarea aplicativă a lucrării rezidă în următoarele propuneri și recomandări:

- introducerea unor noi metode de evaluare a productivității și performanței în cercetarea auditului, favorizând determinarea direcțiilor inovatoare de cercetare și identificarea lacunelor existente;

- elaborarea unui model conceptual integrat și coerent bazat pe calitate-performanță-sustenabilitate, care a permis sistematizarea elementelor și relațiilor logice ale auditului situațiilor financiare, integrând calitatea, performanța și sustenabilitatea în audit;

- proiectarea unui mecanism eficient pentru evaluarea rolului dilemelor etice și competențelor profesionale în implementarea eficientă a strategiilor de audit, dezvoltând soluții practice;

- proiectarea unui model aplicativ Balanced Scorecard pentru evaluarea performanței în audit, destinat perfecționării strategiilor și identificării factorilor de influență specifici domeniului;

- dezvoltarea unei analize privind responsabilitățile entităților de audit în gestionarea sistemelor de management al calității și evaluarea conformității acestora cu reglementările legale actuale;

- crearea unui cadru pentru evaluarea percepțiilor respondenților privind vulnerabilitățile și oportunitățile în implementarea sistemului de management al calității în audit;

- definirea variabilelor relevante bazate pe analiza detaliată a chestionarelor, pentru îmbunătățirea acurateței și aplicabilității cercetărilor în audit.

- dezvoltarea unui model avansat pentru optimizarea și monitorizarea continuă a sistemului de management al calității, aliniat la prevederile ISA, ISQM 1 ȘI ISQM 2.

Rezultatele științifice principale, înaintate spre susținere, derivă din obiectivele tezei și includ: perspective inovatoare asupra evoluției auditului influențate de economia globală; noi cadre conceptuale pentru definirea și standardizarea conceptelor fundamentale în auditul situațiilor financiare; definirea noțiunilor de audit al situațiilor financiare și raționament profesional; o metodă nouă de evaluare a productivității și performanței în cercetarea auditului, bazată pe datele din bazele de date științifice; dezvoltarea unui cadru pentru analiza complexității și particularităților serviciilor de audit; conceptualizarea unui model integrat și coerent bazat pe calitate-performanță-sustenabilitate în auditul situațiilor financiare; crearea unui mecanism eficient pentru evaluarea dilemelor etice și competențelor profesionale; o abordare inovativă a

interdependențelor dintre audit și managementul calității; propunerea unui model aplicativ Balanced Scorecard pentru evaluarea performanței în audit; analiza responsabilităților entităților de audit în gestionarea sistemelor de management al calității; un cadru pentru evaluarea percepțiilor privind vulnerabilitățile și oportunitățile în implementarea sistemului de management al calității; definirea variabilelor relevante bazate pe analiza chestionarelor; dezvoltarea unui model avansat pentru optimizarea și monitorizarea continuă a sistemului de management al calității conform ISA, ISQM 1 și ISQM 2; și proiectarea unei structuri piramidale inovatoare pentru conceptualizarea și definirea performanței auditului situațiilor financiare.

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele prezentei cercetări au fost implementate în entitățile de audit: First International SRL, Chișinău, R. Moldova, FlagMAN-D SRL, Chișinău, R. Moldova, instituția publică autonomă: IP Consiliul de supraveghere publică a auditului.

Aprobarea rezultatelor lucrării. Principalele rezultate ale cercetărilor au fost prezentate și aprobate la 8 conferințe și simpozioane științifice naționale și internaționale. De asemenea, cercetările au fost recunoscute la nivel național și internațional, premiate la Saloane de creativitate și inovație: Expoziția Internațională de Inovație și Transfer Tehnologic „Excellent Idea”, Chișinău, R. Moldova, 2024 - Premiul I și Medalie de aur; European Exhibition of Creativity and Innovation „Euroinvent”, Iași, România, 2024 - Premiul II și Medalie de argint.

Publicații privind tema tezei. Rezultatele cercetărilor științifice au fost prezentate în 16 publicații, după cum urmează: articole în reviste științifice: 7 articole în reviste indexate în alte baze de date acceptate de ANACEC, lucrări de conferințe și manifestări științifice: 4 articole publicate în lucrările conferințelor și altor manifestări științifice peste hotare, 4 articole în lucrările manifestărilor științifice incluse în Registrul materialelor publicate în baza manifestărilor științifice organizate din R. Moldova. Obiecte de proprietate intelectuală: 1 eliberat de AGEPI. Volumul total al lucrărilor publicate pe tema tezei este de 12,71 coli de autor.

Volumul și structura tezei. Teza cuprinde: adnotare (în limbile română, engleză, rusă), lista abrevierilor, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie (386), fiind expusă pe 136 de pagini text de bază, 25 figuri, 4 grafice, 12 de tabele și 60 de anexe.

În **Introducere** sunt prezentate relevanța și importanța cercetării, inclusiv o descriere generală a stadiului actual al studiului temei. Se definesc scopul și obiectivele cercetării, se formulează ipotezele corespunzătoare obiectivelor stabilite și se prezintă metodologia de cercetare aleasă. Se evidențiază noutatea și originalitatea rezultatelor științifice obținute, care contribuie la soluționarea unei probleme științifice semnificative. De asemenea, se subliniază semnificația teoretică și valoarea aplicativă a tezei, oferind un rezumat al capitolelor și informații privind implementarea rezultatelor științifice. Prin cercetarea efectuată, se argumentează necesitatea

dezvoltării unui cadru integrat pentru analiza impactului complexității serviciilor de audit asupra performanței, proiectarea unui sistem de management strategic pentru evaluarea performanței în audit, analiza responsabilităților în gestionarea sistemelor de management al calității, identificarea și evaluarea percepțiilor asupra vulnerabilităților și oportunităților, și dezvoltarea unui model avansat de management al calității conform ISA, ISQM 1 și ISQM 2. Aceste inițiative sunt esențiale pentru îmbunătățirea calității și performanței în audit, oferind instrumente valoroase pentru adaptarea strategiilor de audit și gestionarea eficientă a sistemului de management al calității.

Capitolul 1 „Abordări teoretice și metodologice privind auditul situațiilor financiare”, cercetează apariția și evoluția auditului, atât ca profesie, cât și ca activitate, la nivel internațional, în R. Moldova și România. Studiul explorează perioada și condițiile de formare a auditului, subliniind influența dezvoltării economice asupra acestui proces. De asemenea, definește și clarifică conceptele fundamentale legate de auditul situațiilor financiare. Se examinează modificările în standardele și reglementările de audit, precum și impactul acestora asupra practicilor de audit curente. Sunt examinate productivitatea și performanța științifică, evidențiind contribuțiile esențiale și tendințele de cercetare, care pot orienta dezvoltarea viitoarelor practici și politici din domeniu. Capitolul I este esențial pentru fundamentarea lucrării, oferind un context teoretic și practic necesar pentru analiza aprofundată a subiectului. Delimitările conceptuale stabilesc baza terminologică, analiza evoluției practicilor oferă o viziune asupra schimbărilor și tendințelor actuale, iar evaluarea productivității și performanței în cercetare contribuie la înțelegerea impactului și eficienței studiilor din domeniu.

Capitolul 2 „Dimensiuni aplicative și perspective strategice asupra performanței auditului situațiilor financiare”, analizează aspectele fundamentale pentru asigurarea unui audit de înaltă calitate și fiabilitate, concentrându-se totodată pe identificarea perspectivelor strategice ce influențează performanța auditului situațiilor financiare. Obiectivul principal este de a examina modul în care auditul situațiilor financiare depășește simpla conformare cu standardele de audit, contribuind activ la crearea și maximizarea importanței organizaționale a entității auditate printr-o abordare integrată, care sporește eficiența procesului de audit și are un impact favorabil asupra părților implicate. În contextul acestei abordări, analiza impactului particularităților serviciilor de audit, a elementelor componente și relațiilor logice ale auditului, a dilemelor etice și a competențelor profesionale ale auditorilor este esențială, deoarece poate identifica aspecte problematice și dezvolta soluții pentru îmbunătățirea calității în audit și eficienței procesului de audit. Capitolul II este crucial pentru aprofundarea înțelegerii dimensiunilor aplicative și strategice ale auditului, contribuind la dezvoltarea unor practici de audit mai eficiente și mai relevante pentru contextul actual al entităților de audit.

Capitolul 3 „Modelarea performanței auditului situațiilor financiare din perspectiva creșterii încrederii în fiabilitatea informațiilor auditate”, studiază modul în care performanța auditului situațiilor financiare influențează atât fiabilitatea deciziilor de afaceri, cât și sustenabilitatea competitivă a entităților de audit. Scopul cercetării este dezvoltarea și validarea unui cadru integrat pentru auditul situațiilor financiare, care combină strategii, metodologii și practici menite să optimizeze performanța auditului situațiilor financiare. Studiul vizează elaborarea unui model avansat de optimizare a sistemului de management al calității în audit, conform standardelor de audit, cu scopul de a identifica și implementa practici eficiente ce vor stimula performanța și vor contribui la dezvoltarea unui model competitiv și sustenabil pentru entitățile de audit din R. Moldova și România. Cercetarea se concentrează pe identificarea măsurilor eficiente pentru sporirea calității și încrederii, garantarea conformității, îmbunătățirea transparenței, maximizarea eficienței indicatorilor și protejarea intereselor tuturor părților implicate. Astfel, calitatea auditului este analizată nu doar ca un criteriu de conformitate, ci ca un factor-cheie în obținerea unui avantaj competitiv sustenabil.

Concluziile generale și recomandările prezintă sinteza cercetării și propunerile concrete în vederea îmbunătățirii semnificative a performanței auditului situațiilor financiare prin crea unui model avansat pentru optimizarea și monitorizarea continuă a sistemului de management al calității în audit și integrarea unor practici inovative menite să răspundă provocărilor și oportunităților globalizării.

Cuvinte-cheie: auditul situațiilor financiare, calitate în audit, model avansat de management al calității în audit, performanța auditului situațiilor financiare, raționament profesional.

Teza de doctorat reprezintă o lucrare de cercetare interdisciplinară, deoarece înglobează aspecte și abordări din audit, contabilitate, statistică și matematică, favorizând amploarea valorii și originalității acesteia.

1. ABORDĂRI TEORETICE ȘI METODOLOGICE PRIVIND AUDITUL SITUAȚIILOR FINANCIARE

În ultimul timp, tranzacțiile comerciale între entități au devenit tot mai complexe și, prin urmare, tot mai greu de perfectat și înregistrat, în mod corespunzător. Utilizatorii situațiilor financiare sunt interesați atât de volumul informațiilor publicate, cât și de calitatea acestora, care, fără îndoială, se perfecționează odată cu internaționalizarea contabilității și auditului. Din aceste considerente sau datorită necesității pe care o au utilizatorii externi de a avea încredere și de a se baza pe situațiile financiare, între destinatarii informațiilor financiar-contabile este necesar a se intermedia cu auditorul, în calitatea sa de asigurator al exactității și completitudinii informației, ceea ce ar reduce riscul de conflict informațional al utilizatorilor. Prin urmare, în acest capitol, ne propunem să examinăm, auditul situațiilor financiare din punct de vedere conceptual, analizând semnificația, particularitățile și elementele de bază, precum și obiectivele și cerințele acestuia. Cercetarea va aborda în mod exploratoriu apariția și evoluția istorică a auditului, atât ca profesie, cât și ca activitate, la nivel internațional, în R. Moldova și România. Obiectivul este de a stabili perioada și condițiile în care auditul a apărut și de a determina dacă dezvoltarea economică a influențat această evoluție. Vom analiza, de asemenea, productivitatea și performanța științifică, aspecte ce oferă tendințe de cercetare, evidențiază contribuțiile esențiale și orientează dezvoltarea viitoarelor practici și politici în domeniu. Actualitatea temei rezidă în necesitatea unei informații complete, veridice și clare, în contextul schimbărilor continue, care implică adaptarea la cerințele și standardele existente în domeniu atât la nivel internațional, european și național.

1.1. Delimitări conceptuale privind auditul situațiilor financiare

Actualmente, activitățile economice sunt caracterizate de ample procese de reforme economico-financiare, ale căror obiective constau în promovarea și implementarea unor metodologii armonizate cu bunele practici pe plan european și internațional. Din acest punct de vedere, auditul, ca domeniu al teoriei și practicii economico-financiare, are un impact deosebit asupra deciziilor economice prin evaluarea și certificarea veridicității situațiilor financiare. Totodată, auditul situațiilor financiare este la confluența unor evenimente, solicitând o cooperare sporită între profesioniști pentru a aborda provocările generate de crize economice, digitalizare rapidă, pandemii și conflicte globale.

În acest context, pentru a putea fundamenta științific tema de cercetare, apreciem necesară prezentarea aspectelor teoretice care stau la baza auditului situațiilor financiare și, în consecință, la baza exprimării unei opinii în cadrul raportului de audit independent. În vederea identificării eventualelor vulnerabilități în auditul situațiilor financiare, primul obiectiv ce trebuie realizat în demersul științific constă în definirea noțiunii de audit al situațiilor financiare prin prezentarea

aspectelor etimologice legate de termenul „*audit*”, totodată, identificarea conceptelor de bază, aspectelor istorice legate de periodizare și de sensul termenului „*audit*”. Pentru a fi relevantă informația, este necesară prezentarea principalelor definiții evidențiate în jurul acestui concept în literatura de specialitate.

Așadar, auditul, în general, a fost definit pe plan național și internațional de diverse organisme profesionale și de diferiți autori, având o evoluție paralelă cu cea a contabilității. În opinia noastră, etimologia termenului „*audit*” a fost adaptată de-a lungul timpului în funcție de nevoile societății și de aplicabilitatea acestuia în cadrul activității entităților. În literatura de specialitate, noțiunea de audit se caracterizează sub aspect general la nivel de concept și în cele mai dese cazuri prevede definirea auditului ca „proces”. Cu referire la auditul situațiilor financiare, în literatura de specialitate studiată nu a fost identificată o definiție care ar specifica expres și distinctiv scopul auditului situațiilor financiare, obiectul, modalitatea de desfășurare, obiectivele auditorului în procesul de audit, cerințele etice și obligativitatea auditorului de a se conforma prevederilor standardelor internaționale de audit.

Pentru a putea fundamenta aspectul teoretic al auditului situațiilor financiare și a sublinia importanța activității desfășurate de către auditori, este necesar să prezentăm definirea conceptelor de bază, rolul și scopul auditului, precum și obiectivele și caracteristicile generale.

Termenul „*audit*” provine din limba latină, de la *audit-auditare*, cu semnificația „*a asculta*”. În vremuri străvechi, un auditor asculta situațiile financiare citite cu voce tare de contabil pentru a le confirma. Din punct de vedere istoric, auditul a fost caracterizat de o abordare periodică și retrospectivă, raportând tranzacțiile financiare mult timp după ce acestea au avut loc. Cu toate acestea, odată cu evoluția recentă a nevoilor de informații ale părților interesate și a progreselor în tehnologia informației, are loc o schimbare de paradigmă către o abordare de audit mai proactivă. Astfel, termenul „*audit*” este asimilat, în funcție de context, cu concepte precum „*rigoare, modernism, calificare*”, fiind utilizat cel mai adesea pentru a exprima un domeniu distinct, având obiective proprii, tehnici și metode specifice, aflate într-o continuă schimbare, condiționată de transformările mediului existent [276]. Cu toate acestea, conceptele istorice de audit oferă un fundal relevant pentru scopurile prezente [45, p. 46].

Despre etimologia acestui termen părerile sunt împărțite: unii [129, p. 1044] cred că provine „de la începutul secolului al XIII-lea, fără a fi specifică data sau localizarea geografică și avea conotații legate de domeniul financiar-contabil”, alții [46] consideră că „auditul a existat încă din perioada asiriană, egipteană, a domniei lui Carol cel Mare sau a lui Eduard I al Angliei”, „evoluând de-a lungul timpului, sub influența practicii anglo-saxone, semnificând actualmente revizia conturilor efectuată de experți independenți în vederea exprimării opiniei asupra regularității și sincerității acestora” [359, p. 24].

Până în secolul al XVIII-lea, auditul era organizat de regi, împărați, biserică și stat, urmărind prevenirea unor fapte antisociale și pedepsirea vinovaților pentru fraudă [258]. De regulă, auditorii erau numiți din rândul preoților, pe baza virtuții morale a acestora. Secolele XVIII și XIX au adus schimbări esențiale în domeniul auditului. În această perioadă, comanda auditului a trecut de la indivizi la state, tribunale jurisdicționale și acționari, iar auditorii au fost selectați dintre cei mai buni contabili [148, p. 54].

În acest context, luând în considerare evoluția semnificativă a auditului de-a lungul timpului, influența diverselor perspective și contribuțiile cercetătorilor din domeniu, în Anexa 1 se prezintă analiza diferitelor definiții și abordări ale conceptului de audit, așa cum sunt reflectate în literatura de specialitate. Așadar, analiza relevă că nu există un consens comun în definirea acestei activități. Unele lucrări oferă definiții detaliate ale auditului, în timp ce altele, dimpotrivă, oferă o definiție mai redusă, iar alte surse adoptă perspective diferite, evidențiind aspecte variate ale procesului de audit. În opinia noastră, definițiile auditului variază în funcție de accentul pus pe diversele sale componente. Prin urmare, el poate fi considerat „*un proces, fenomen social, activitate de examinare, activitate de antreprenariat, formă de serviciu de certificare*”, reflectând complexitatea și dinamismul acestui domeniu.

Analizând definițiile prezentate în Anexa 1, observăm că conceptul de audit este definit variat și implică multiple aspecte specifice importante: *persoană abilitată legal, situații financiare, cunoștințe pluridisciplinare, tehnici și procedee specifice de audit, opinie responsabilă și independentă*. Totodată, din cele descrise, *rezultă că auditul reprezintă o examinare profesională, independentă, un instrument și un proces de examinare și apreciere a autenticității situațiilor financiare, o analiză de mare amploare a proceselor, sistemelor, informațiilor etc. existente în cadrul entității auditate, rezultatul activității desemnându-se, în mod firesc, într-o combinație de puncte de vedere calificate, formulate de auditori, astfel încât să se poată expune o opinie*. În acest context, o înțelegere amplă și nuanțată a auditului necesită integrarea diferitelor perspective oferite de cercetători, recunoscând contribuțiile fiecăruia la dezvoltarea teoriei și practicii auditului.

Este esențial să subliniem rolul crucial al auditorilor, așa cum este reglementat de legislația în vigoare [216], [217], în auditarea situațiilor financiare. Utilizatorii informațiilor financiare se bazează pe auditori pentru a asigura certitudinea în contabilitate și raportare financiară, eficiența managementului și consultanța competentă în diverse aspecte ale afacerii și impozitării. Aceștia îndeplinesc o funcție socială vitală, oferind o opinie asupra corectitudinii și veridicității situațiilor financiare ale entităților auditate, conform ISA 700 [178]. Totuși, auditul nu garantează absolută acuratețe împotriva denaturărilor, auditorii confirmă că situațiile financiare sunt corecte și fără denaturări semnificative din fraudă sau eroare” [159]. Limitările inerente ale auditului nu garantează o asigurare absolută, afectând majoritatea probelor, care sunt concludente, dar nu

irevocabile. Nivelul ridicat de asigurare oferă auditorului informații esențiale privind erorile semnificative, permițând exprimarea unei opinii pozitive și asigurarea rezonabilă în raportul de audit [247]. În acest context, ”76,7% dintre respondenți consideră că pandemia a favorizat creșterea denaturărilor semnificative, în timp ce 23,3% sugerează că alți factori, interni sau externi, ar putea fi responsabili” [329].

Din examinarea definițiilor analizate și a experienței mele practice în audit, am extras următoarele *concepte de bază ale auditului situațiilor financiare*, figura 1.1.

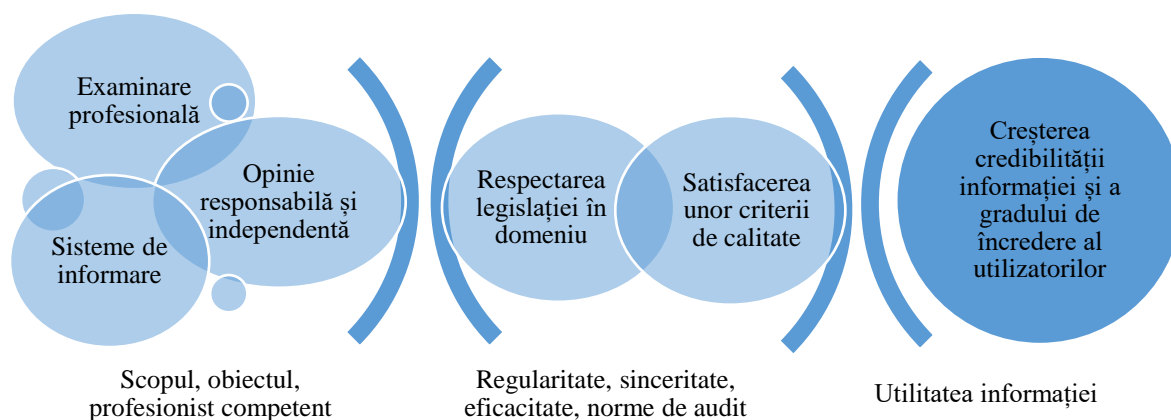


Fig. 1.1. Concepte de bază ale auditului situațiilor financiare

Sursa: elaborată de autor

Din analiza figurii 1.1, rezultă că primul concept al auditului situațiilor financiare este definit ca o „*examinare profesională*”. Acest concept reprezintă demersul general, manifestându-se prin aplicarea tehnicilor, procedurilor și instrumentelor adecvate auditului. Culegerea probelor de audit necesită competență, multiple abilități față de cele contabile, cum ar fi înțelegerea și folosirea criteriilor de apreciere și evaluare a probelor în raport cu normele prestabilite. Calitatea probelor depinde în mare măsură și de procedurile aplicate, prin urmare, auditorul va decide care sunt testele adecvate pentru obținerea probelor relevante [16].

În timp ce examinarea profesională se concentrează pe aplicarea tehnicilor și procedurilor adecvate în audit, este fundamental ca auditorul să adopte o „*opinie responsabilă și independentă*”. Această opinie se bazează pe competența profesională și pe responsabilitatea de a menține obiectivitatea și etica în evaluarea și raportarea rezultatelor auditului. Totodată, acest concept obligă auditorul să rămână independent și neutru atât față de cei care au emis informațiile, cât și față de utilizatorii acestora [178]. Prin urmare, informațiile relevante și probele de audit vor confirma credibilitatea opiniei și concluziilor din raportul de audit, fapt prin care se asigură că standardele de audit sunt respectate și că se obțin dovezi suficiente pentru o opinie solidă [172]. În calitate de profesionist competent, auditorul are o anumită răspundere în ceea ce privește comportamentul etic, responsabilitate ce depășește îndatoririle față de sine și cerințele normelor și

legilor. El, „își asumă o anumită răspundere față de public, față de clientul său și față de colegii săi de meserie” [17, p. 94]. Prin urmare, deducem că auditorul este un profesionist competent și independent conform Codului de etică, respectând standardele profesionale și tehnice în examinarea informațiilor. Această competență este dobândită prin examene riguroase, o înțelegere profundă a activităților și informațiilor examinate, precum și prin familiarizarea cu practicile și procedurile de audit.

Al treilea concept, „*auditul vizează sistemele de informare*”, rămâne indiscutabil, deoarece obiectul auditării îl constituie diferite tipuri de informații, respectiv interne și externe, analitice și sintetice, cantitative și valorice, standardizate și informale. Totodată, în cadrul auditului se confruntă politicile contabile și procedurile de lucru aplicabile în cadrul entității cu un set de criterii clar stabilite pentru a constata exactitatea, exhaustivitatea și completitudinea înregistrărilor contabile. Pentru a fi relevante, aceste confruntări trebuie să se bazeze pe informații explicabile și controlabile [332].

Prin exemplificarea celor trei concepte, am dedus *rolul auditului situațiilor financiare*, care constă în *examinarea critică conform normelor, care corespunde necesității de a confirma validitatea informațiilor prezentate în situațiile financiare auditate, cu scopul formulării opiniei asupra acestora în interesul tuturor participanților actuali sau viitori ai entității auditate*. În acest context, se prezumă și *scopul auditului, care se atinge prin exprimarea opiniei asupra imaginii fidele oferite de situațiile financiare, în toate aspectele semnificative, conform standardelor sau reglementărilor contabile*. Menționăm că examinarea critică se face, de fapt, în scopul protejării bunurilor entității auditate și asigurării credibilității informațiilor prezentate în situațiile financiare. În plus, obiectivul principal al auditului, conform ISA 200, este de a ”consolida încrederea utilizatorilor prin evaluarea conformității situațiilor financiare cu standardele aplicabile și respectarea normelor etice” [159, pct. 3].

Conceptul „*auditul necesită respectarea legislației locale*” presupune luarea în considerare a particularităților mediului de afaceri, a standardelor internaționale și a directivelor europene. În același timp, desfășurarea auditului situațiilor financiare presupune aplicarea corectă a reglementărilor și procedurilor în vigoare [336, p. 161]. Respectarea acestor cerințe nu doar că protejează interesele părților interesate, dar contribuie și la menținerea credibilității și transparenței procesului de audit.

Din aceste considerente, pentru a asigura credibilitatea și eficiența auditului, acesta trebuie să respecte criterii riguroase de calitate, următorul concept fiind - *îndeplinirea unor criterii de calitate*, prezentate în figura 1.2.

Ultimul concept al auditului situațiilor financiare este „*creșterea credibilității informației și a gradului de încredere al utilizatorilor*”. Importantul aport al unui auditor este creșterea

utilității informației auditate. Din aceste considerente, ținând cont de obligațiile legale, reglementare și contractuale, auditorul trebuie să fie invariabil și să aprecieze exact raportul cost-eficacitate al examinării sale. Ca urmare, informația construită corect și auditată corespunzător va oferi siguranță și protecție în afaceri și va conduce la creșterea încrederii utilizatorilor.

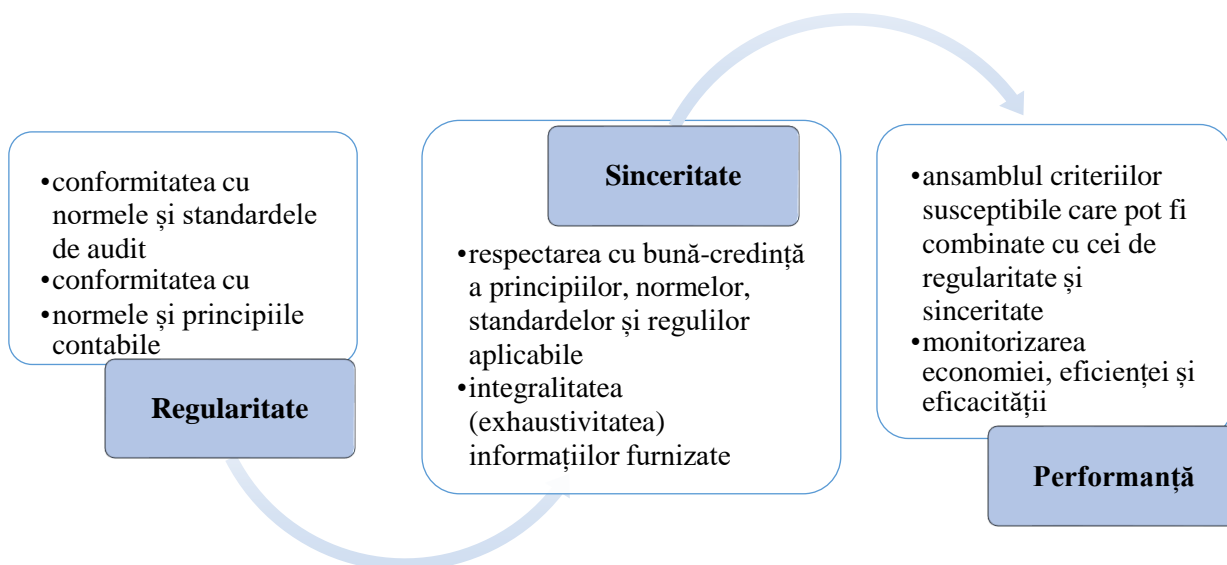


Fig. 1.2. Indicatori de calitate în auditul situațiilor financiare

Sursa: elaborată de autor după [280, p. 16, 80]

Similar oricărei activități, auditul situațiilor financiare urmărește, în mod logic, un anumit scop, concretizat în obiective generale. În urma analizei prevederilor ISA 200 [159, pct. 11], autorul a sintetizat și prezentat în figura A 2.1 obiectivele generale ale auditorului în efectuarea auditului situațiilor financiare. Din acestea, rezultă că credibilitatea situațiilor financiare este un aspect sensibil și un subiect important, care influențează semnificativ încrederea utilizatorilor și, în final, luarea deciziilor de către aceștia. Dacă auditorul nu poate obține o asigurare rezonabilă, el fie nu își exprimă opinia, fie se retrage din misiune.

În plus, auditorul va ține cont de prevederile ISA cu referire la obiectivele relevante în procesul de planificare și efectuare a auditului, luând în considerare interdependența dintre ISA-uri, pentru: „determinarea necesității procedurilor suplimentare de audit și evaluarea suficienței probelor obținute pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite” [159, pct. 21]. Prin urmare, aceste obiective generale oferă o imagine de ansamblu a activității desfășurate de către auditori pe parcursul misiunii de audit, respectând prevederile ISA. Practica de audit demonstrează că „cea mai eficientă modalitate de auditare a situațiilor financiare constă în obținerea unei anumite combinații de asigurări privind fiecare categorie de operațiuni și privind soldul final al contului asociat operațiunilor respective” [16, p. 184-192].

În continuare, ne propunem să generalizăm și să evidențiem diferențele dintre obiectivele de audit ale operațiunilor și cele ale soldurilor conturilor, contribuind astfel la o mai bună înțelegere a acestor distincții, așa cum este detaliat în tabelul A 2.1. Observăm că pentru fiecare categorie de

operațiuni există mai multe obiective specifice de audit, care trebuie îndeplinite înainte ca auditorul să poată concluziona că operațiunile au fost corect înregistrate. Obiectivele generale de audit pentru operațiuni trebuie aplicate fiecărui tip de operațiuni incluse în audit, precum: vânzări, încasări, achiziții, salarii etc. Informațiile din tabel, indică faptul că doar șase obiective de audit sunt asociate operațiunilor, în timp ce celelalte nu sunt verificate prin testele de audit care vizează aceste operațiuni. Similar, există și o serie de obiective specifice de audit legate de soldul fiecărui cont, care trebuie de asemenea atinse. În acest context, trebuie menționat că probele vor varia în funcție de circumstanțe, dar obiectivele generale rămân aceleași pentru fiecare audit al situațiilor financiare. Obiectivele generale de audit legate de solduri sunt mai numeroase, deoarece auditorii trebuie să ofere recomandări mai detaliate pentru luarea deciziilor privind probele de colectat.

Pentru a corela obiectivele generale de audit cu activitățile necesare atingerii acestora, am considerat util să prezentăm cerințele obligatorii în auditul situațiilor financiare conform standardului ISA 200, așa cum este ilustrat în figura 1.3.

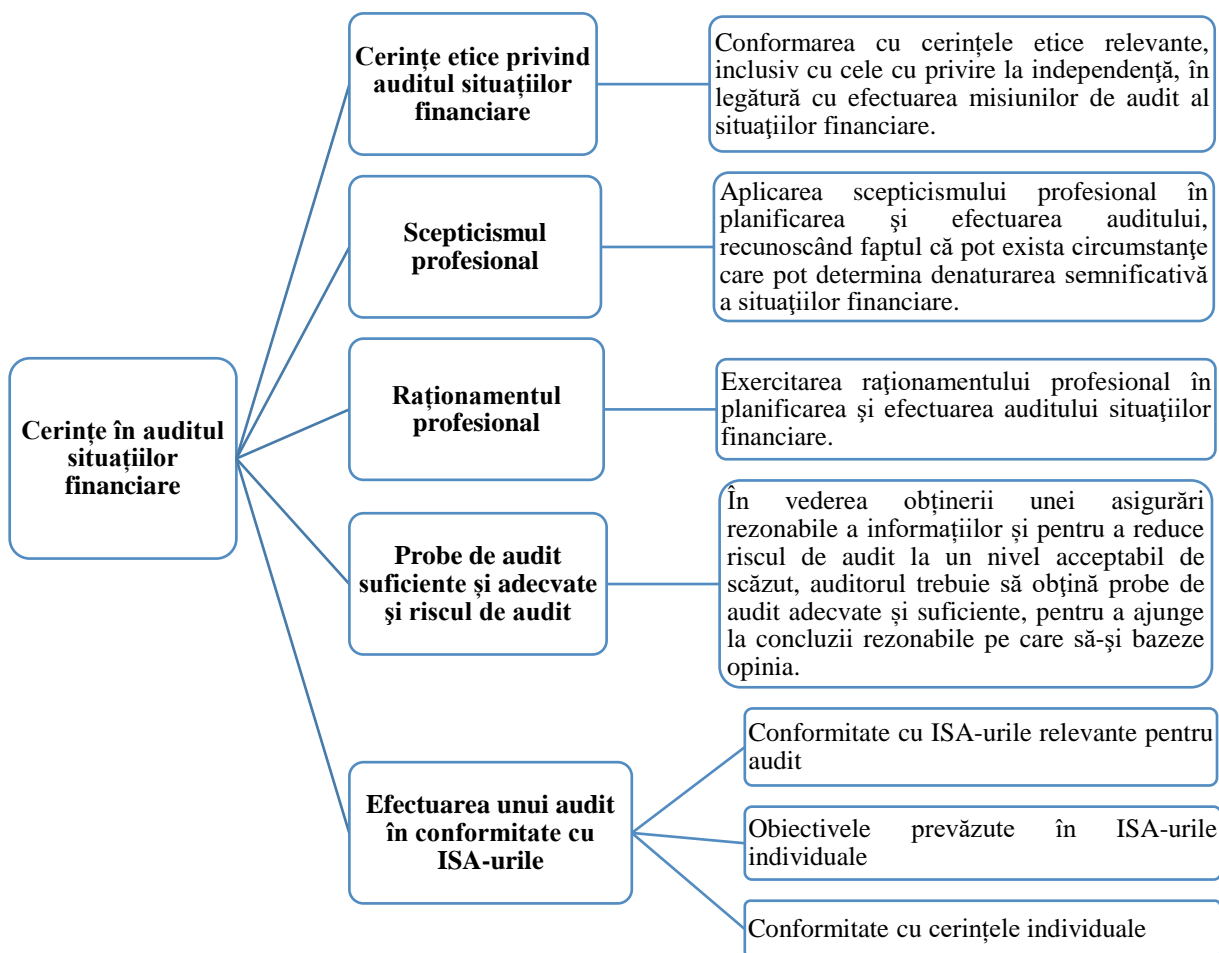


Fig. 1.3. Cerințe în auditul situațiilor financiare

Sursa: elaborată de autor după [159, pct. 14-23]

Consemnăm că aceste cerințe sunt fundamentale pentru asigurarea calității și integrității procesului de audit și pentru garantarea fiabilității informațiilor financiare furnizate. Aceste

obiective sunt strâns legate de afirmațiile conducerii, astfel încât auditorul va analiza dacă aceste afirmații sunt întemeiate. „Pentru a se pronunța asupra corectitudinii și sincerității afirmațiilor formulate de conducere, auditorul trebuie să acumuleze probe de audit adecvate și suficiente, pe baza cărora va decide dacă situațiilor financiare sunt conforme sau neconforme cu criteriile stabilite de referențial contabil identificat” [280, p. 47].

În literatura de specialitate, obiectivele generale ale auditului sunt abordate în viziunea unor autori, astfel: „examinarea și validarea reflectării imaginii fidele asupra poziției și performanței financiare; opinie că situațiile financiare reflectă corect cadrul de raportare financiară aplicabil; menținerea calității și coerenței procesului contabil, în vederea asigurării realității informațiilor conținute în situațiile financiare; asigurarea valorificării optime a informațiilor financiar-contabile, devenite credibile în fața utilizatorilor” [148, p. 71]. Cele mai importante caracteristici ale auditului situațiilor financiare, evidențiate de respondenții unui sondaj sunt: ”descoperirea riscurilor existente și emergente (76,7%), contribuirea la creșterea credibilității informațiilor financiare (70%), factor de descurajare a fraudelor (70%), asigurarea unei raportări financiare în conformitate cu reglementările aplicabile (70%) [331].

În realizarea acestor obiective generale, este important să se ia în considerare contextul specific fiecărei țări. În acest sens, contribuția autorului se reflectă în Anexa 3, unde sunt prezentate caracteristicile auditului situațiilor financiare deduse din cercetare, evidențiind asemănările și diferențele între legislația din R. Moldova și România.

Analiza comparativă a caracteristicilor auditului situațiilor financiare între R. Moldova și România relevă atât similitudini, cât și diferențe în cadrul legislației și practicilor de audit. În timp ce ambele țări urmăresc standarde internaționale, diferențele în reglementările naționale și aplicarea acestora pot influența modul în care auditul este realizat și perceput.

Pe baza cercetării noastre, am demonstrat că auditul situațiilor financiare este un domeniu complex, desfășurat de către profesioniști competenți, bazat pe raționamentul și scepticismul profesional al acestora și respectând cerințele impuse de ISA. Scopul principal este obținerea de probe relevante și suficiente care să permită auditorului să emită o opinie fundamentată asupra conformității situațiilor financiare cu normele de raportare, sporind astfel încrederea utilizatorilor în validitatea auditului.

Analizând abordările și opiniile privind auditul situațiilor financiare, precum și prevederile ISA, se propune o definiție mai detaliată a acestuia. Astfel, *auditul situațiilor financiare este un proces realizat de profesioniști competenți și independenți, care aplică scepticismul și raționamentul profesional, pentru a examina și evalua informațiile financiare istorice ale entității, efectuând proceduri de audit, pentru a obține probe suficiente și adecvate, pe baza cărora emite*

o opinie cu privire la toate aspectele semnificative, conform unui cadru aplicabil de raportare financiară, având scopul de a spori încrederea utilizatorilor situațiilor financiare.

În opinia noastră, această definiție cuprinde scopul auditului situațiilor financiare, obiectul auditului, modalitatea de desfășurare, obiectivele auditorului în procesul de audit al situațiilor financiare, cerințele unui audit și obligativitatea auditorului de a se conforma prevederilor ISA, asigurând transparență și responsabilitate. Totodată, această definiție clarifică rolul și importanța auditului în asigurarea transparenței și corectitudinii informațiilor financiar-contabile, esențială pentru procesul decizional.

După stabilirea delimitărilor conceptuale esențiale, ne vom concentra asupra analizei evoluției practicii de audit, examinând modul în care conceptele fundamentale s-au transformat și au influențat dezvoltarea profesională în acest domeniu.

1.2. Investigarea evoluției practicilor de audit în context național și internațional

Utilizarea termenului „*audit*” este legată de dezvoltarea entităților din momentul delimitării competențelor și responsabilităților managerilor de cea a proprietarilor, precum și preluării de către acești manageri a conducerii afacerilor și gestionării patrimoniului entităților. În acest context, rolul auditului derivă din istoria sa, care s-a schimbat ca răspuns la dinamica mediului de afaceri [28]. Pop (Grigorescu) afirmă că „auditul a evoluat ca răspuns la cerințele societății și că obiectivele auditului s-au schimbat de-a lungul anilor, de la Evul Mediu la revoluția industrială și continuă să se adapteze” [292].

Pentru a identifica principalele direcții de activitate ale auditului, ținând cont de aspectele legislative și organizatorice, am considerat necesară analiza documentară a diverselor perioade istorice. Astfel, am evidențiat că, deși „dezvoltarea istorică a auditului nu este pe deplin documentată”, există dovezi care susțin că „auditul are o origine care poate fi urmărită în documentele istorice din literatură” [20], [282].

Astfel, lucrarea „The evolution of audit theory and practice”, publicată pentru prima dată în 1988, „analizează istoria auditului, relevând importanța acestuia în societate, în general, și în activitatea de afaceri, în particular; examinează rolul auditorului în contextul dezvoltării economice; documentează rolul organismelor profesionale emergente în schimbarea scopurilor și practicilor de audit, evidențiind impactul acestora asupra interesului public” [212].

Evoluția auditului a fost discutată de alți autori în literatura de specialitate [276], [337], care au subliniat că aceasta a început înainte de 1700 și a fost clasificată în mai multe etape cronologice [276], [282], inclusiv aspectele descrise de autor în articolul [337], unde sunt detaliate contribuțiile semnificative ale acestei perioade la practicile moderne de audit.

Prin urmare, în Anexa 4 sunt prezentate contribuțiile autorului privind evoluția practicii de audit, analizată prin prisma abordărilor diverșilor cercetători. Se constată că auditul a evoluat de la un rol de „conformitate” la unul de „îmbunătățire”, iar astăzi, auditorii sunt așteptați să sporească credibilitatea situației financiare și să ofere servicii cu valoare adăugată [211]. În literatura de specialitate, am sintetizat evoluția auditului prin prezentarea celor trei etape fundamentale pe care le-a parcurs, așa cum este ilustrat în figura 1.4.

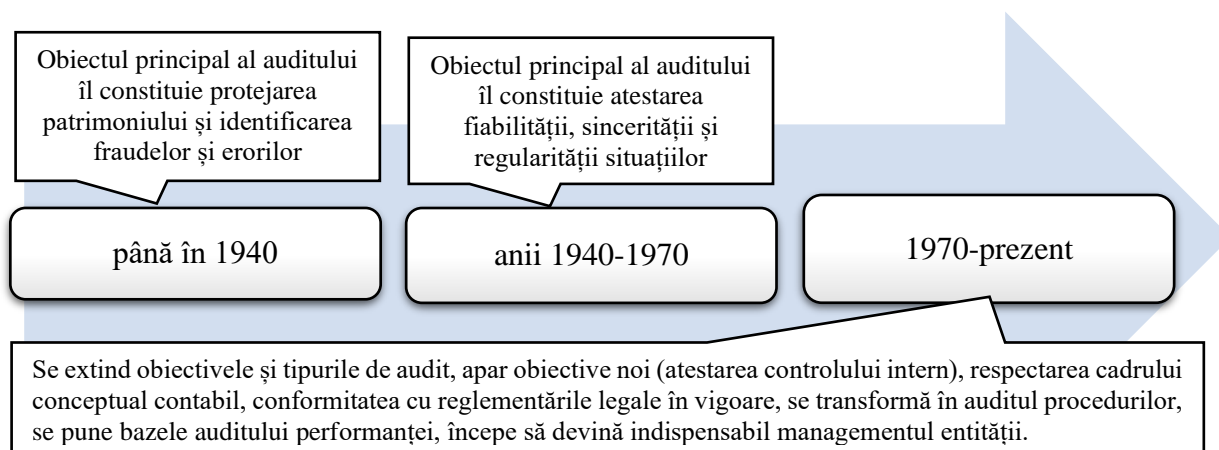


Fig. 1.4. Etapele fundamentale ale evoluției auditului

Sursa: elaborată de autor după [258, p. 37]

Dacă până în 1940 obiectivul auditului era identificarea fraudelor și erorilor din cadrul informațiilor financiar-contabile, după 1940, acesta vizează evitarea fraudelor și a erorilor în vederea atestării fiabilității, sincerității și regularității situațiilor financiare. Această evoluție se extinde și după 1970 și se datorează, în primul rând, intensificării tranzacțiilor economice complexe ale entităților. În al doilea rând, o nouă categorie de investitori, tot mai prezentă, se concentrează asupra veniturilor generate de investiții și solicită opinii de audit privind acuratețea raportărilor financiare. Acești investitori pun accent pe evaluarea sistemului de control intern și utilizează metode avansate, cum ar fi testele de audit, eșantionarea, procedurile statistice și verificarea tranzacțiilor în funcție de pragul de semnificație și riscul de audit, precum și confirmările directe de la terți.

După 1970, auditul are ca obiectiv confirmarea controlului intern, conformitatea cu principiile contabile și respectarea normelor de audit, ceea ce deschide noi căi de cercetare în activitatea de audit. Astfel, se constituie organizații profesionale independente, sub forma unor societăți de audit și expertiză, iar auditorii, în urma analizei faptelor, documentelor, operațiunilor, formulează opinii care confirmă acuratețea contabilității, eficiența controlului intern, conformitatea cu normele și protecția împotriva fraudei [316]. Actualmente, auditul reprezintă un proces sistematic prin care se obțin și se evaluează, în mod obiectiv, informații sau afirmații în vederea aprecierii conformității acestora cu criteriile stabilite în vigoare. Rezultatele sunt ulterior comunicate utilizatorilor.

Examinarea critică a literaturii de specialitate ne-a permis să identificăm și să prezentăm o periodizare ilustrativă a evoluției auditului, așa cum este detaliat în figura 1.5.

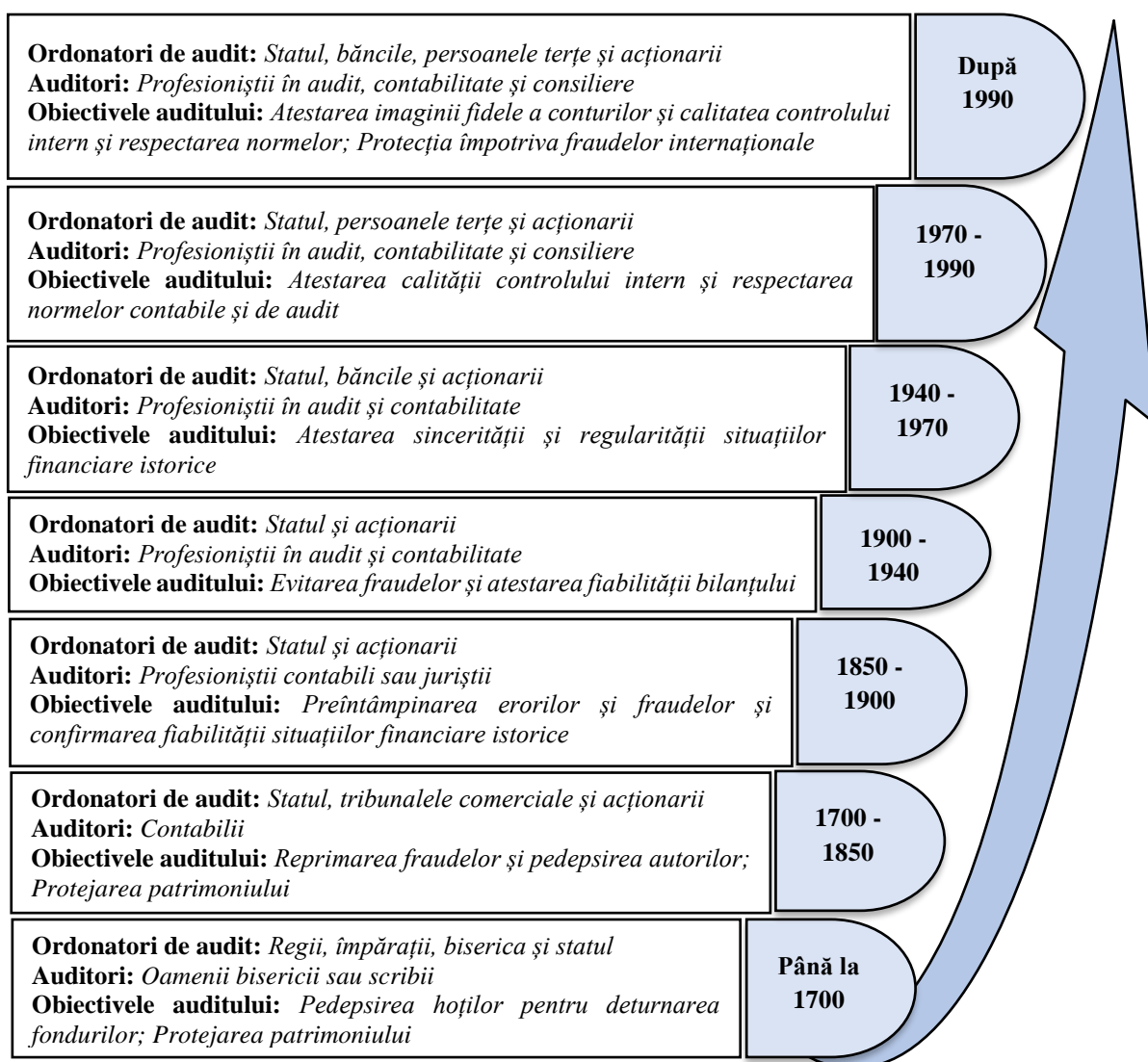


Fig. 1.5. Structurarea evoluției auditului la nivel global

Sursa: elaborată de autor după [74], [211]

Informația ilustrată sugerează că evoluția auditului în societate a fost istorică, desfășurându-se în mai multe etape distincte, în funcție de categoria socială responsabilă (ordonatori de audit) cu organizarea auditului, de auditori și de obiectivele auditului. Rolul acestuia a fost să protejeze patrimoniul entității auditate și să certifice imaginea sa fidelă [337]. Ținem să menționăm că auditul a pornit de la o corectare specifică a fraudelor în documentele contabile, a continuat cu aprecierea fidelității situațiilor financiare și cu o analiză critică a elementelor structurale ale acestora și evaluarea procedurilor utilizate la întocmirea situațiilor financiare. Actualmente, auditul este orientat spre „oferirea unei garanții rezonabile asupra corectitudinii informațiilor furnizate diferitelor categorii de utilizatori” [159].

Pentru a identifica primele semne ale conceptualizării profesiei și principalele direcții ale acesteia, autorul a analizat țările cu impact major asupra dezvoltării profesiei contabile și a

auditului, prezentate în Anexa 5. Dezvoltarea reglementărilor contabile și de audit în SUA, Marea Britanie și Franța a fost esențială în definirea responsabilităților auditorilor, contribuind la crearea unui cadru normativ care a consolidat rolul auditului în detectarea fraudelor și în asigurarea transparenței financiare.

Evoluția auditului la începutul anilor 2000 se caracterizează prin scandaluri financiare și crize economico-financiare. Așadar, cel mai cunoscut scandal financiar al acestei perioade a condus la dispariția uneia dintre cele mai mari companii din lume: Enron. „Arthur Andersen, în calitate de auditor, a consiliat conducătorii de la Enron, în operațiile lor frauduloase, ceea ce a antrenat falimentul său” [113], transferând „în anul 2000 onorarii de aproape 52 milioane de dolari, inclusiv 25 pentru auditarea conturilor” [73]. Prăbușirea Enron se datorează faptului că Arthur Andersen nu-și asuma responsabilitatea de a împiedica entitatea de practicile contabilității creative [183]. Experiența internațională demonstrează că „o reglementare deficitară a auditului poate provoca scandaluri financiare, daune pe termen lung pentru piețele financiare, afectând grav reputația auditorilor” [337]. Scandalurile mediatizate au slăbit încrederea publicului în profesia de audit, amplificând discrepanța dintre așteptările publicului și responsabilitățile auditorului [188], [193].

Scandalurile financiare majore au determinat mai multe țări, inclusiv SUA, Franța și Marea Britanie, să adopte măsuri semnificative în ceea ce privește activitatea de audit. În Statele Unite, Congresul a răspuns prin adoptarea Legii Sarbanes-Oxley ” [12], o inițiativă esențială de reformă a reglementărilor contabile și de audit. Această lege a avut ca obiectiv principal reglementarea practicilor corporative, sporirea responsabilității financiare și îmbunătățirea transparenței și integrității în mediul de afaceri [42], [258, p. 16]. Simultan, aceste scandaluri financiare au condus la adoptarea unor legi similare în alte țări, având ca scop consolidarea independenței entităților de audit, separarea activităților de consultanță de cele de audit și crearea unor organisme de supraveghere a activității de audit.

Din perspectiva organismelor profesionale la nivel internațional, a fost înființată, în 1973, IFAC, cu sediul la New York. Sarcina acesteia rezidă în elaborarea normelor de audit financiar, iar obiectivul esențial constă în favorizarea dezvoltării unei profesii contabile utilizând norme armonizate. În 1977, în cadrul IFAC, a fost creat Comitetul Internațional de Practică în Audit, având drept misiune realizarea recomandărilor privind auditul financiar, în numele IFAC [36].

Separarea profesiei de audit de profesia de contabil a avut loc în SUA, în 1905, prin crearea unui departament special în cadrul AICPA. Deoarece preluarea practicilor de audit nu mai corespundea specificului afacerilor din SUA, în 1910 a fost publicat primul manual de audit, iar în 1917 a fost emis un ghid profesional privind angajamentul de audit [187, p. 7]. Începând cu anul

1970, prin emiterea „Standardelor de audit general acceptate” (GAAS), în Canada, Statele Unite ale Americii și Anglia se aplică auditul celor trei „e”: eficiență, economie și eficacitate [292].

Analiza critică a literaturii de specialitate a permis identificarea momentelor-cheie ale evoluției auditului în secolele XX-XXI, așa cum este ilustrat în figura 1.6.

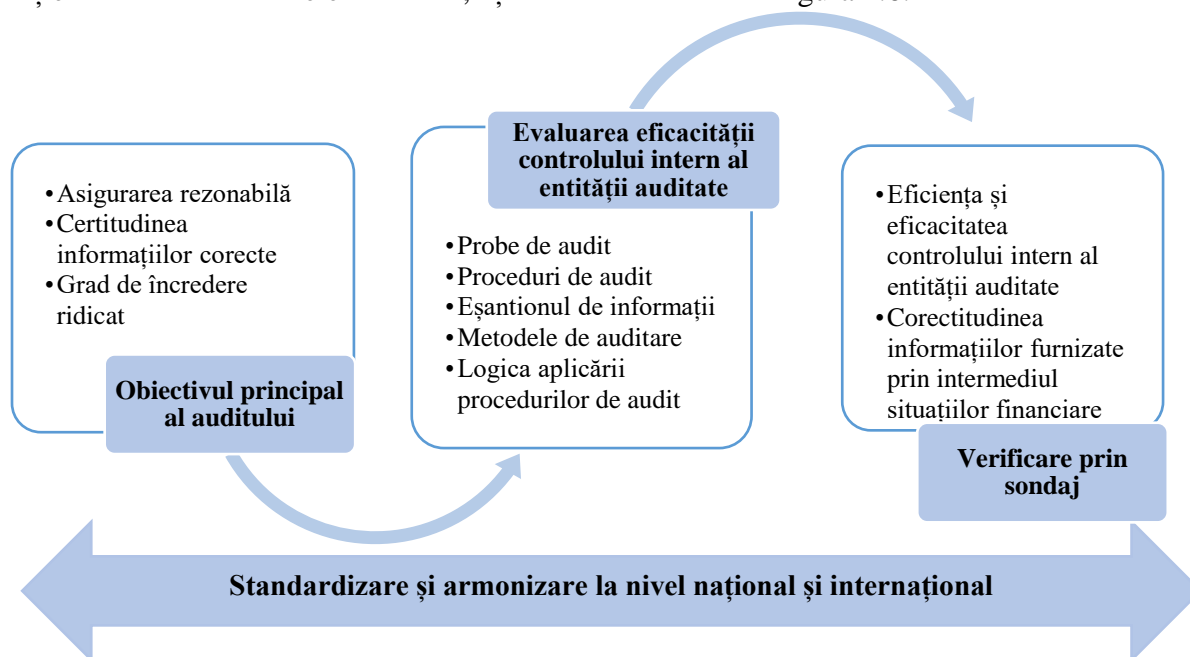


Fig. 1.6. Evoluția auditului în secolele XX-XXI

Sursa: elaborată de autor

Din analiza figurii 1.6 se desprind câteva concluzii. Obiectivul principal al auditului s-a modificat în timp și deja nu mai constă în depistarea erorilor, fraudelor, asigurarea integrității patrimoniului, ci în oferirea unei garanții rezonabile asupra corectitudinii informațiilor furnizate utilizatorilor. Deși obiectivul auditului nu este descoperirea fraudelor/erorilor, în opinia noastră, depistarea acestora reprezintă un obiectiv fundamental al auditului. Astfel, „managerii și persoanele de conducere au obligația legală să instituie un control intern [213],[218] menit să asigure prevenirea, detectarea și eliminarea fraudelor și erorilor”. De regulă, auditorii își concentrează, în mod obișnuit, eforturile asupra eficienței și eficacității controlului intern al entității auditate, conform cerințelor prevăzute de ISA 315 [168]. Recomandările, bazate pe ISA 265 [166], sunt concepute pentru sporirea contribuției controlului intern la prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor. În același timp, se conturează fenomenul că detectarea în mod exhaustiv a erorilor și fraudelor trebuie să fie în responsabilitatea conducerii entității auditate [49]. Prin urmare, auditorul, joacă un rol important în asigurarea bunei funcționări a mediului economic, fiind singurul instrument independent.

Actualmente, auditorii se bazează tot mai mult în activitatea lor pe *evaluarea eficacității controlului intern al entității auditate*, reflectând strânsa legătură dintre evoluția auditului și dezvoltarea controlului intern. Controlul intern este esențial pentru audit, asigurând raportarea financiară credibilă și transparentă. În Egiptul antic, sistemele de control erau deja evidente prin

verificarea strictă a înregistrărilor contabile de către trezorerii oficiali [337]. Această evoluție a fost esențială, consolidând astfel încrederea în raportarea financiară. Pentru asigurarea protecției bunurilor și fiabilitatea informațiilor, în anul 1280 a fost utilizat un duplicat al tuturor încasărilor și plăților înregistrate de notarul lui Papa Nicolas al II-lea pentru a verifica acuratețea activității contabilului său [74, p. 7]. Odată cu dezvoltarea tehnologiei, prin apariția computerelor în anii 1950, s-a făcut tranziția de la o verificare exhaustivă la utilizarea diverselor tehnici și metode de lucru noi de audit, bazate pe încrederea acordată sistemului de control intern. Prin urmare, activitatea desfășurată de auditori a fost eficientizată odată cu introducerea procedurilor statistice și a tehnicilor cantitative, folosind testele de audit ca proceduri adaptate la ritmul de expansiune a afacerilor. Controlul intern devine esențial pe măsură ce managementul riscurilor se intensifică, oferind o asigurare rezonabilă că obiectivele entității vor fi atinse [160].

În evaluarea riscului de control, auditorii examinează sistemul contabil și controalele interne ale entității în etapa de planificare. Ulterior, în etapa de execuție, dacă consideră controalele interne suficient de fiabile, aceștia efectuează teste specifice pentru a confirma funcționarea corespunzătoare a acestora, conform estimărilor inițiale. Testele pot include: chestionare, teste computerizate, observație directă, interviuri cu persoanele implicate și alte metode.

Fenomenul globalizării, care a impulsionat armonizarea contabilității internaționale, afectează profund și evoluția auditului. Prin adoptarea Directivei 2006/43/CE, au fost stabilite cerințe minime pentru auditul legal al conturilor, consolidând astfel acest proces, inclusiv reglementări pentru controlul intern [96]. Controlul intern, fiind esențial pentru asigurarea unei raportări financiare fidele, este integrat în aceste cerințe, conform prevederilor ISA, pentru a garanta că situațiile financiare reflectă corect activitățile și performanța entităților auditate.

În urma evaluării aportului mediului de control al entității auditate și a procedurilor de control intern, auditorii sunt capabili să identifice tipurile de probe de audit necesare pentru definirea unui program de audit adecvat. Aceste aspecte, constituie un punct esențial în procesul de audit pentru prevenirea fraudelor, erorilor și monitorizarea riscurilor. Se observă o creștere a probabilității ca factorii de decizie să fie expuși unor informații incorecte. Această situație este detaliată de autor, care identifică un complex de factori contribuabili, ilustrat în figura A 6.1. Analiza acestor factori relevă că sursele de informații devin din ce în ce mai diverse și complexe, ceea ce complică procesul de verificare și validare a datelor. În consecință, deciziile pot fi afectate de informații eronate, subliniind importanța unor mecanisme eficiente de control și audit pentru asigurarea acurateții informațiilor utilizate în procesul decizional.

În mod concret, probele de audit trebuie să reflecte corectitudinea și să ofere informații complete, relevante și rezonabile, conform ISA. În activitatea de audit, auditorul se confruntă cu necesitatea de a selecta și folosi diferite tipuri de probe pentru evaluarea și confirmarea

concluziilor sale (figura A 6.2). Autorul subliniază că aceste probe pot fi clasificate în funcție de natura lor, așa cum este ilustrat în figura A 6.3. În opinia noastră, alegerea și aplicarea adecvată a probelor sunt esențiale pentru asigurarea unei evaluări corecte și complete a situațiilor financiare.

Calitatea probelor de audit se caracterizează prin gradul de adecvare și gradul de suficiență al acestora. Suficiența și adecvarea, se referă la aspectele cantitative și calitative ale probelor de audit. Suficiența exprimă volumul sau cantitatea de probe necesare pentru formularea opiniei, pe când adecvarea prezintă o caracteristică calitativă, ce determină relevanța și credibilitatea dovezilor în raport cu anumite aspecte calitative ale situațiilor financiare. Astfel, probele de audit, indiferent de forma lor, sunt considerate adecvate dacă oferă informații relevante și credibile. Relevanța poate fi analizată numai prin prisma obiectivelor specifice ale auditului. În acest context, probele colectate pot fi relevante pentru mai multe obiective de audit, dar niciodată pentru ansamblul acestor obiective.

Gradul de suficiență constituie măsura cantității probelor de audit, respectiv cantitatea de materiale justificative necesare în vederea oferirii unei baze rezonabile de exprimare a opiniei asupra situațiilor financiare. În acest context, tipul probelor de audit și, respectiv, cantitatea lor sunt determinate în mod decisiv de aprecierea riscurilor și constatările pe parcursul acțiunii de audit. Ca atare, suficiența probelor de audit este determinată, în exclusivitate, de dimensiunea eșantionului selectat de auditor, influențată de factori precum erorile așteptate și eficacitatea controlului intern al clientului. De regulă, aprecierea suficienței și adecvării probelor are loc în etapa finală a auditului. Totuși, pandemia de COVID-19 a influențat integral sau parțial acest proces pentru majoritatea auditorilor, generând dificultăți în accesul la informații și contactul direct, esențiale pentru evaluarea riscurilor și inventarierilor [329].

Actualmente, în literatura de specialitate problema aprecierii celor două aspecte ale probelor de audit este variată și lipsită de criterii uniforme de evaluare. Astfel, sunt utilizate și alte noțiuni precum: informații probante [16], elemente probante sau dovezi de audit [159]. Informațiile probante sunt foarte diferite prin prisma gradului în care pot convinge auditorul în confirmarea conformității situațiilor financiare cu principiile contabile general. Probele cuprind informații foarte concludente, cum ar fi rezultatele din inventariere, dar și informații mai puțin concludente, cum ar fi răspunsurile date la întrebările puse angajaților clientului. În această privință ISA 500 [172] „subliniază că probele de audit devin mai fiabile atunci când informațiile sunt coroborate din surse multiple în același timp. Calitatea lor depinde în mod direct de relevanța și credibilitatea surselor implicate”. Indiferent de termenul folosit, probele de audit trebuie să se caracterizeze prin: competență, relevanță, credibilitate și rezonabilitate.

În opinia noastră, concludența probelor poate fi apreciată numai după o analiză combinată a suficienței și adecvării lor. Aceasta rezultă din mai multe considerente, inclusiv din faptul că o

singură sursă nu este suficientă pentru formularea opiniei de audit, iar probele externe sunt considerate adecvate decât cele interne, în special atunci când sistemele de contabilitate și de control intern sunt eficiente. În plus, probele obținute direct de auditor sau documentele și declarațiile scrise sunt apreciate ca fiind mai fiabile.

O decizie majoră cu care se confruntă orice auditor constă în determinarea tipurilor și cantităților adecvate de probe necesare pentru a se convinge că toate elementele situațiilor financiare auditate sunt adecvat prezentate. Prin urmare, pentru a avea un audit de calitate, se recomandă aplicarea procedurilor diverse de audit, în vederea obținerii probelor relevante și credibile suficiente, astfel încât să se fundamenteze opinia de audit. Este inexplicabil să se dispună de un singur tip de probă pentru verificarea informațiilor. Auditul eficient implică adesea utilizarea unei combinații de probe diverse. În vederea obținerii probelor de audit, ”auditorul aplică o succesiune logică de proceduri, utilizând raționamentul profesional: inspecția, observația, proceduri analitice, confirmarea, repetarea executării, recalcularea, intervierea” [172].

Analiza critică a prevederilor ISA ne-a permis să identificăm impactul raționamentului auditorului asupra tipului de opinie exprimată, o contribuție detaliată în tabelul A 7.1. Pe baza concluziilor obținute din examinarea probelor de audit, auditorul va emite una dintre următoarele opinii: opinie nemodificată sau opinie modificată (care poate include opinie cu rezerve, opinie contrară, imposibilitatea exprimării opiniei). După cum putem observa, în situațiile în care denaturarea situațiilor financiare este semnificativă, dar nu gravă, auditorul va emite o opinie cu rezerve. Pentru denaturări semnificative și grave, auditorul va emite o opinie contrară. În absența probelor adecvate, auditorul va emite o opinie cu rezerve pentru denaturări minore și nu va putea emite o opinie pentru denaturări grave. Figura A 7.1 ilustrează tipurile de opinii ce pot fi emise în contextul opiniilor modificate.

În cazul entităților cu un număr foarte mare de tranzacții, care solicită auditul situațiilor financiare, acumularea probelor și confirmărilor tuturor tranzacțiilor devine dificilă și influențează direct costurile misiunii și onorariile de audit solicitate. Pentru a aborda această provocare, auditorii recurg la testarea selectivă a informației prin eșantionarea colectivităților, ceea ce le permite să obțină dovezi reprezentative fără a analiza fiecare tranzacție individuală, reducând astfel costurile misiunii și onorariile de audit. Prin urmare, ISA 530 „sugerează executarea procedurilor de audit pe un eșantion reprezentativ, mai mic de 100% din elementele auditate” [174]. În scopul evaluării parametrilor distribuțiilor eventualelor denaturări contabile, auditorul va putea utiliza abordări de eșantionare nestatistică și statistică.

Practica demonstrează că înaintea efectuării testărilor, auditorul determină, pentru fiecare procedură de audit, dimensiunea eșantionului și elementele selectate din ansamblul populației testate. Decizia privind numărul de elemente ale populației de testat este luată de auditor pentru

fiecare procedură de audit separat. Dimensiunea eşantionului utilizat în orice tip de procedură de audit poate fi diferită de la un audit la altul. De obicei, se consideră suficiente eşantioanele care conţin o selecţie de articole cu valori monetare mari, articole cu probabilitate de eroare mare şi articole reprezentative pentru ansamblul testat. Eşantioanele insuficiente sunt considerate cele care conţin numai o selecţie de articole cu cea mai mare valoare bănească, cu excepţia cazurilor în care aceste articole reprezintă o porţiune semnificativă din valoarea totală a populaţiei testate. Indiferent de metoda de eşantionare aleasă, dimensiunea eşantionului va depinde de trei parametri: nivelul de încredere, variabilitatea populaţiei, precizia planificată stabilită de auditor. Din momentul determinării dimensiunii eşantionului se decide care elemente vor fi extrase din populaţie pentru a fi testate. Totodată, se determină când trebuie aplicate diferite tipuri de proceduri de audit, fie în cursul anului, fie la sfârşitul perioadei de gestiune.

În continuare, prezentăm legătura semnificativă între standardele de audit, tipurile de probe şi deciziile aferente probelor de audit, aşa cum a fost elucidată în detaliu de autor în Anexa 8. Motivul abordării acestui aspect este de a evidenţia importanţa sincronizării între standardele de audit, probele şi deciziile aferente pentru a asigura o evaluare corectă şi completă a situaţiilor financiare, având în vedere că auditul poate acoperi o perioadă extinsă şi că procedurile trebuie programate corespunzător.

În contextul corelării prevederilor standardelor de audit cu procedurile de audit, remarcăm că cele din urmă sunt specifice fiecărui tip de activitate în procesul de audit, iar standardele comportă un caracter general. La rândul lor, probele sunt diverse şi au o arie mai largă decât procedurile, dar mai limitată decât standardele. Fiecare procedură generează unul sau mai multe tipuri de probe de audit. Referindu-ne la factorii ce caracterizează suficienţa şi adecvarea probelor de audit, menţionăm că, deşi auditorul urmăreşte să obţină probele necesare pentru fundamentarea opiniei sale, el trebuie să ţină cont şi de disponibilitatea lor. Unele entităţi auditate nu sunt de acord ca cunoştinţele tehnico-ştiinţifice, tehnologice, comerciale, financiare, organizatorice şi de altă natură, care aduc avantaj economic şi constituie secret comercial, să fie divulgate auditorului.

Pentru a evalua dacă probele de audit colectate sunt suficiente pentru formularea opiniei obiective, este esenţial să se determine în ce etapă a auditului au fost identificate aceste probe. Suficienţa dovezilor depinde, de asemenea, şi de valoarea iniţială a riscului legat de nedescoperirea denaturărilor semnificative şi de conţinutul planului de verificare detaliată. Dacă unele probe au fost obţinute în etapa de planificare, atunci auditorul stabileşte suficienţa lor, adică examinează oportunitatea unor proceduri suplimentare de audit pentru atingerea scopului propus. Probele de audit acumulate trebuie documentate în modul corespunzător, cu aprecierea realizării scopului urmărit la aplicarea procedurii de audit respective.

Continuând cu evoluția auditului în secolul al XX-lea, consemnăm că persoanele responsabile cu guvernanta, de conducere și alte categorii de personal planifică, organizează, coordonează aplicarea unor măsuri necesare pentru obținerea unei asigurări rezonabile a informațiilor. Astfel, pe baza informațiilor furnizate de controlul intern, managementul are posibilitatea de a-și fundamenta rațional deciziile aferente programelor de activitate. Aceasta ține de organizarea și coordonarea structurilor entității, delimitarea responsabilităților în efectuarea tranzacțiilor respective și consemnarea și prelucrarea informațiilor. În acest context, conducerea entității trebuie să determine, de sine stătător, tipul de control intern necesar și relevant ce ar favoriza întocmirea situațiilor financiare. Modul în care un control intern este proiectat, implementat și menținut diferă de complexitatea entității auditate și mărimea acesteia.

Astfel, se poate concluziona că auditul a evoluat pe o altă treaptă, ca răspuns la provocările economice actuale, inclusiv: globalizarea, digitalizarea, soluțiile integrate de business. Aceste schimbări au condus la formarea organismelor profesionale menite să elaboreze și să standardizeze reguli de comportament profesional. Drept consecință a cerințelor dictate de dezvoltarea economiei, a evoluat și auditul. Prin urmare, legislația în domeniu este constant perfecționată, în vederea creșterii calității informațiilor gestionate și a limita practicile contabile creative care distorsionează imaginea financiară a entității [28], [332].

Reglementarea, la nivel internațional, a desfășurării auditului situațiilor financiare revine IFAC, organism care elaborează și revizuieste standardele de audit, clasificate în norme profesionale de lucru, de raportare și de comportament etic în efectuarea auditului situațiilor financiare. Aceasta determină semnificația procesului și a standardelor de audit în vederea coordonării pieței de audit și a evitării practicilor și comportamentelor nedorite, intenție ce prevede stabilirea unui criteriu rațional pentru practicile de audit și pentru comportamentul auditorului.

În continuarea demersului științific, ne-am propus să analizăm evoluția și apariția istorică a auditului, atât ca profesie, cât și ca activitate, nu doar la nivel internațional, ci și la nivelul Republicii Moldova și al României, pentru a stabili perioada, în ce condiții a apărut și dacă a fost influențată de evoluția auditului la nivel internațional.

În *R. Moldova*, activitatea de audit este relativ recentă și se înscrie în procesul de reformă a managementului public, a cărui cerință constă în îmbunătățirea performanței activității entităților, creșterea eficacității și eficienței în utilizarea resurselor alocate. În vederea perfecționării cadrului normativ al auditului în *R. Moldova* și asigurarea calității profesiei de audit au fost esențiale documentele fundamentale, precum Carta Verde a Comisiei Uniunii Europene, Planul de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ (aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1507), Raportul Bancii Mondiale privind respectarea Standardelor și Codurilor, Contabilitate

și Audit (publicat de în 23 iunie 2013), și Tabelul de transpunere a Directivei 2013/34/UE în legislația națională [152].

Așadar, în R. Moldova, „Ministerul Finanțelor este autoritatea responsabilă cu reglementarea auditului în sectorul corporativ. Acesta are misiunea de a elabora, aproba și publica acte normative de reglementare a auditului. În plus, MF reprezintă interesele Republicii Moldova în organizațiile internaționale din domeniul auditului, oferă asistență metodologică în acest domeniu, colaborează cu Consiliul în activitatea de reglementare a auditului, inclusiv prin schimbul reciproc de informații și avizează proiectele de acte normative elaborate de Consiliu” [217, art. 34-35].

În R. Moldova, auditul situațiilor financiare este reglementat de un cadru legislativ coordonat de două instituții principale: Ministerul Finanțelor, care asigură funcția de reglementare centrală, și Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului, care exercită rolul de supraveghere. Actele normative ce guvernează auditul includ Legea auditului situațiilor financiare, Legea contabilității și raportării financiare, precum și diverse standarde relevante. Legea nr. 271/2017 specifică cerințele pentru reglementarea activităților de audit, asigurând competența profesională, calitatea serviciilor, supravegherea și cerințele aplicabile entităților de interes public [28]. Reglementarea presupune autorizarea entităților de audit și a persoanelor fizice pentru desfășurarea auditului, desemnarea standardelor, inspectarea calității auditului și acțiuni disciplinare în eventualitatea neconformității cu standardele și a eșecurilor de audit. Aceste funcții sunt de obicei gestionate de autorități independente, precum *Consiliul de supraveghere publică a auditului* în R. Moldova și *Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar* în România.

În continuare, se prezintă sintetizarea evoluției auditului de către autor, prin prezentarea celor șase etape fundamentale ilustrate în figura 1.7.

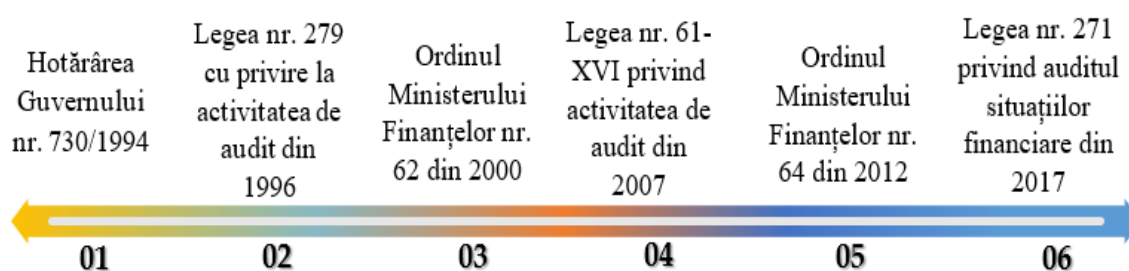


Fig. 1.7. Evoluția legislației auditului în R. Moldova

Sursa: elaborată de autor

Pentru a construi și menține încrederea publicului în audit, este esențial să se demonstreze monitorizarea și evaluarea continuă a performanței acestuia prin asigurarea calității și aplicarea sancțiunilor. În prezent, accentul se pune pe alinierea cadrului normativ al Republicii Moldova cu Directivele UE și cu ISA.

Având în vedere aceste aspecte, în Anexa 9 se prezintă evoluția profesiei de audit în R. Moldova, având ca perspectivă modificările și dezvoltările din cadrul reglementărilor specifice acestui domeniu. Investigarea include documentele-cheie și momentele semnificative care au influențat practicile și standardele de audit, oferind o imagine comprehensivă asupra impactului legislației asupra profesiei de audit, începând cu anul 1994 și până în prezent.

Conform art. 36, „supravegherea publică se aplică tuturor auditorilor și entităților de audit din R. Moldova” [217]. În opinia noastră, inspectarea entităților de audit nu doar că îmbunătățește calitatea serviciilor de audit, dar și asigură o transparență sporită pentru utilizatori privind standardele acestora.

Conform legislației din R. Moldova, „entitățile de audit pot funcționa sub forma societăților cu răspundere limitată sau a societăților pe acțiuni, cu condiția ca auditori individuali sau entități de audit să dețină cel puțin 50% din capitalul social, indiferent de rezidența acestora. Administratorul și majoritatea membrilor organului executiv trebuie să fie licențiați ca auditori” [217, art. 8].

În acest context, Anexa 10 prezintă evoluția entităților de audit și numărul auditorilor înregistrați în ultimii 12 ani, pe baza datelor din piața serviciilor de audit din R. Moldova. Analiza rapoartelor anuale relevă o stabilitate generală cu fluctuații minore în numărul entităților și auditorilor. În 2023, s-a constatat o ușoară creștere atât a numărului entităților de audit, cât și a auditorilor, sugerând o tendință de stabilitate și expansiune moderată în acest sector.

Din punct de vedere istoric, la nivel României, evoluția societății a fost întotdeauna influențată de contextul regional și internațional. „Perioada de dezvoltare semnificativă a fost marcată de domnia lui Alexandru Ioan Cuza, care a pus bazele României moderne prin reforme fundamentale în domeniul economic, juridic, fiscal și educațional. Un pas esențial în modernizarea finanțelor publice a fost adoptarea Legii Înaltei Curți de Conturi, promulgată la 24 ianuarie 1864, prin care se stabilea un mecanism pentru cercetarea și hotărârea socotelilor legate de veniturile statului și administrațiile financiare. Această lege reprezenta prima formă de audit public aplicată în România” [40, p. 34].

Sursele de literatură demonstrează că auditul în *România* a evoluat odată cu apariția statului, devenind de-a lungul anilor una dintre cele mai importante pârgii de susținere și dezvoltare a funcției statului. Istoric, aspectele relevante ale dezvoltării auditului în România demonstrează că acesta a fost influențat de transformările majore din ultimele secole. Acest studiu se concentrează pe schimbările semnificative în percepția și rolul auditului în România, urmărind principalele etape istorice: daco-romană, medievală, interbelică, modernă și contemporană (Anexa 11). Astfel, evoluția istorică a auditului în România, de la primele forme de administrare în perioada daco-

romană până la instituționalizarea auditului în perioada contemporană, reflectă un proces continuu de modernizare și adaptare la cerințele economice și legislative europene.

În Anexa 12, autorul furnizează o analiză cronologică și generalizare a normelor de audit în România, acoperind perioada de la 1995 până în prezent. Pentru a furniza o perspectivă detaliată, Anexa 13 evidențiază cele mai semnificative evenimente din perioada 1996-2010, oferind astfel o contribuție la înțelegerea evoluției și influenței normelor de audit în această perioadă. Astfel, publicarea Cărții Verzi a favorizat concretizarea obiectivului auditului și a constituit etapa de pornire, pentru a structura și clarifica procesul legislativ, care urmărește evaluarea rolului auditorilor în contextul crizei financiare și definește concluzii cu privire la consolidarea funcției de audit. Cărțile Verzi sunt documente publicate de către Comisia Europeană în vederea stimulării dezbaterilor pe anumite teme, la nivel european. Prin intermediul acestora, părțile interesate sunt invitate să participe la consultări și dezbateri privind propunerile prezentate. Eșecurile repetate în audit și problemele de conformitate au fost motive-cheie care au determinat Comisia Europeană să examineze și să reformeze reglementările în acest domeniu „prin extinderea funcției de audit pentru a contribui la îmbunătățirea stabilității financiare” [243].

În România, impactul apartenenței la Uniunea Europeană asupra reglementării auditului este evident [52]. Conform lui Ristea [309], „perioada 01.01.2005 – 31.12.2007 a fost caracterizată ca o perioadă de tranziție pentru sistemele contabile”. Adoptarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene a fost salutăată pozitiv, „având în vedere că aceste directive devin norme juridice în dreptul contabil al fiecărei țări care dorește să devină membră a Uniunii Europene”. Mai mult, așa cum a subliniat Dănescu [82], „auditul situațiilor financiare în România este recunoscut ca o componentă distinctă a profesiei contabile, influențat de tendințele și reglementările internaționale impuse de integrarea țării în Uniunea Europeană și de cerințele explicitate de Banca Mondială. Această evoluție contribuie la creșterea credibilității și atractivității mediului de afaceri, stimulând astfel investițiile interne și străine”.

În această circumstanță, Camera Auditorilor Financiarți din România (CAFR) joacă un rol crucial în acest proces. Activitatea CAFR contribuie decisiv la îmbunătățirea standardelor profesionale, protejarea intereselor publicului și consolidarea încrederii în serviciile de audit. În acest sens, analiza evoluției numărului membrilor CAFR în ultimii 11 ani oferă o perspectivă asupra modului în care piața și cerințele profesionale au influențat și reflectat activitatea și impactul CAFR. Rapoartele de activitate și datele ilustrate în Anexa 14 evidențiază dinamica și adaptabilitatea CAFR la schimbările din domeniul auditului, subliniind relevanța și eficiența acestei instituții în contextul reglementărilor și standardelor profesionale.

Generalizând, menționăm că auditorii au obligația de a respecta legislația în domeniu, inclusiv Codul etic al profesioniștilor contabili și Standardele Internaționale privind Independența,

în îndeplinirea obiectivelor lor. Respectarea acestui cod, care „stabilește principiile fundamentale de etică, este esențială pentru reglementarea activității de audit, deoarece furnizează un cadru conceptual pentru identificarea, evaluarea și gestionarea amenințărilor la adresa acestor principii” [69, Ghidul, pct. 1-2].

În continuarea demersului științific, ne propunem să analizăm auditul situațiilor financiare și să identificăm posibilele aspecte vulnerabile în activitatea auditorilor, apreciind în același timp productivitatea și performanța științifică în domeniul auditului.

1.3. Evaluarea productivității și performanței științifice în cercetarea auditului

Practica auditului, după cum s-a menționat, are o vechime de peste un mileniu. În diferite perioade s-au folosit diferiți termeni, precum *audit extern*, *audit financiar*, iar mai recent - *auditul situațiilor financiare*, noțiunile bazându-se pe aceleași procedee și tehnici specifice de investigare, precum și criterii de calitate. În acest context, vom examina auditul situațiilor financiare în rolul său de *audit extern* și, respectiv, *audit financiar*, subliniind concomitent importanța *calității în procesul de audit*.

Pentru identificarea lucrărilor științifice internaționale și evaluarea productivității și performanței științifice în domeniul auditului extern, auditului financiar și calității în audit, s-au utilizat motoarele de căutare Web of Science și Scopus. Cercetarea lucrărilor pe platformele Web of Science și Scopus s-a realizat prin setarea unor criterii de căutare care au permis obținerea rezultatelor relevante pentru cercetarea noastră. Primul criteriu pentru obținerea și analiza datelor a fost identificarea cuvintelor-cheie: "*external audit*", "*financial audit*" și "*audit quality*". Cel de-al doilea parametru a vizat delimitarea perioadei: „1993–2022”, pentru a include informațiile înregistrate în ultimii 30 de ani, precum și stabilirea unor criterii de excludere.

Principiile de filtrare a rezultatelor, prezentate tematic în Anexa 15, au fost relevante pentru lucrare. În etapa de colectare a lucrărilor cu topicul "*external audit*", s-au identificat și selectat 353 de lucrări pe Web of Science și 713 pe Scopus. Lucrările cu topicul "*financial audit*" au constituit 152 pe Web of Science și 278 pe Scopus. Cu referire la "*audit quality*", menționăm că am selectat 1.839 de lucrări pe Web of Science și 2.418 pe Scopus.

Din datele prezentate în figura A 16.1, deducem că evoluția de la an la an este neuniformă, iar numărul lucrărilor denotă interesul cercetătorilor la nivel internațional, deoarece se observă o tendință pozitivă de creștere a acestora. Din punct de vedere cantitativ, observăm că interesul pentru *auditul extern* a fost maxim în anul 2022 cu 70 de publicații în Scopus, iar cu privire la *auditul financiar*, atingând cel mai mare număr de lucrări în anul 2020 – 23 de publicații (Scopus). În cazul Web of Science, dinamica este următoare: în anul 2018 - 47 de publicații (*audit extern*), și respectiv, în anul 2021 - 14 publicații (*audit financiar*). În plus, a fost calculat raportul

Scopus/Web of Science, care demonstrează că interesul cercetătorilor a fost cel mai înalt în anii 1996 și 2003 (14,0), ulterior în 2000 (13,0) și în 1998 și 2004 (6,0), diferențiindu-se semnificativ de alte perioade. De asemenea, pentru a avea o imagine de ansamblu, în funcție de categoria lucrărilor acceptate de bazele de date, am identificat ca articolele sunt cele mai reprezentative lucrări, tabelul A 16.1.

Colectarea datelor aferente topicului "*audit quality*" ne-a permis să observăm o concentrare a publicațiilor în perioada 2020-2022, perioadă în care a avut loc pandemia COVID, interesul autorilor fiind unul în creștere cu 20% față de anul 2019 (Web of Science) și cu 32% față de anul 2019 (Scopus). Din punct de vedere cantitativ, interesul autorilor cu privire la "*audit quality*" a fost mai evidențiat în anul 2020 – 261 de lucrări (Web of Science) și în anul 2022 – 305 publicații (Scopus), fapt ilustrat în figura A 16.2.

Având în vedere că nu există o creștere anuală constantă a numărului de lucrări din domeniul cercetat, se poate concluziona că literatura de specialitate prezintă lacune și necesită studii suplimentare pentru a contribui la îmbogățirea literaturii în domeniul auditului.

Pentru a selecta cercetările științifice care au determinat abordarea *auditului extern, auditului financiar și calitatea în audit*, la nivel internațional, s-a recurs la o căutare prin intermediul bazei de date Web of Science, acoperind toate publicațiile până în anul 2023, cu următorii determinanți: termenii-cheie: "*external audit*", "*financial audit*" și "*audit quality*", doar în titlul lucrării; indici de citare a lucrărilor; interpretarea datelor prin intermediul software-urilor Publish and Perish, Bibliometrix, extensia Biblioshiny.



Fig. 1.8. Informație generalizată privind publicațiile identificate pe Web of Science

Sursa: elaborată de autor în Bibliometrix

Așadar, figura 1.8 prezintă informația generală generată aferentă lucrărilor identificate, ilustrate dinamic, corelațional și evolutiv. Astfel, se poate observa că cele 114 lucrări ("*external*

audit") au fost publicate în perioada 1978 – 2023, fiind regăsite în 88 de surse. Studiile au fost realizate de 297 de autori, dintre care 28 de lucrări au un singur autor. Majoritatea studiilor sunt publicate în colaborare cu aproximativ trei autori (2,82). În aceste studii, autorii au utilizat în total 260 de cuvinte-cheie cu referințe la 2.932 de lucrări. În medie, fiecare lucrare a fost citată de aproximativ zece ori (10,54).

În același timp, se poate observa că cele 100 de lucrări ("*financial audit*") au fost publicate în perioada 1958 – 2023, fiind regăsite în 81 de surse. Studiile au fost realizate de 196 de autori, dintre care 40 de lucrări au un singur autor. Cea mai frecventă practică în studii este publicarea acestora în colaborare cu doi autori. În aceste studii, autorii au utilizat în total 226 de cuvinte-cheie, referindu-se la 2.131 de lucrări. În medie, fiecare lucrare a fost citată de trei ori (3,2).

În mod similar, cu privire la "*audit quality*", observăm că cele 332 de lucrări au fost publicate în perioada 1968–2023 și au fost menționate în 1.170 de surse. Aceste studii au fost realizate de 2.345 de autori, dintre care 162 au fost lucrări cu un singur autor. În mare parte, studiile au fost publicate în colaborare cu doi autori. În aceste cercetări, autorii au folosit în total 2.166 de cuvinte-cheie cu referințe la 48.096 de lucrări. În medie, fiecare lucrare a fost citată de 25 de ori (24,93). Tendința crescândă în studiul conceptelor de "*audit*" și "*audit quality*" este un indicator al relevanței acestora în prezent.

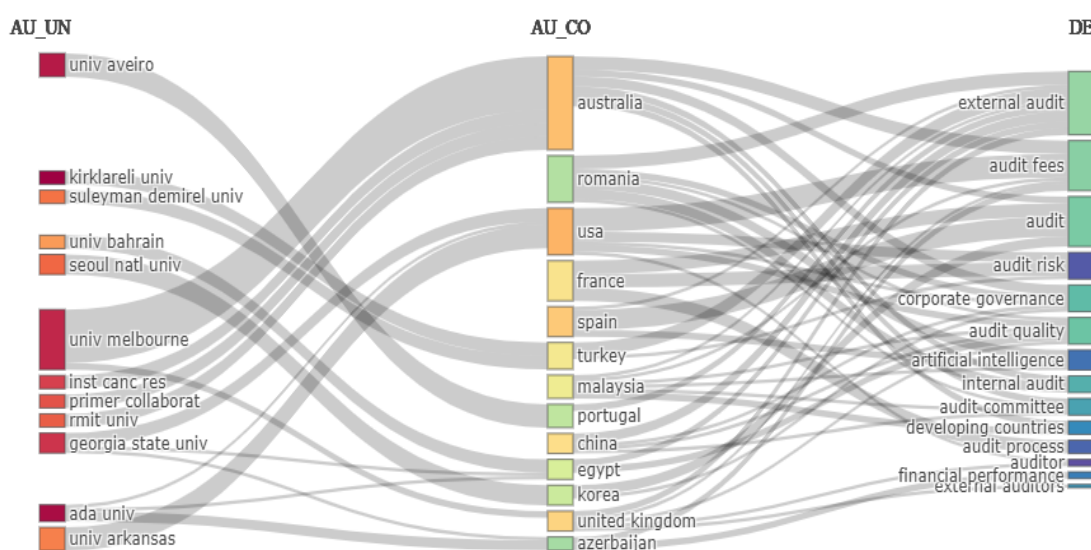
Analizând datele generate de Biblioshiny, observăm în figurile A 17.1 și A 17.2 o perspectivă grafică asupra producției științifice anuale în domeniul lucrărilor ce includ sintagmele "*audit extern*" și "*audit financiar*" în titlu. Aceste figuri prezintă informații importante despre numărul de publicații pe an și tendințele generale în domeniu. Analiza acestor date ne permite să observăm fluctuațiile și creșterea interesului cercetătorilor pentru problema auditului. Utilitatea acestei analize constă în oferirea unei perspective asupra evoluției producției științifice în domeniul auditului extern și financiar, facilitând astfel identificarea unor eventuale lacune sau noi direcții de cercetare.

Diagrama celor trei câmpuri, bazată pe o diagramă Sankey, din figura 1.9, este o reprezentare a trei elemente interconectate printr-o rețea de linii gri, care indică relația dintre instituții sau reviste în rețeaua de colaborare, țări vizate și cuvintele-cheie. Mărimea dreptunghiurilor colorate indică cantitatea de lucrări asociate cu fiecare dintre elementele diagramei. În diagramă, înălțimea nodurilor dreptunghiulare reprezintă frecvența de apariție a țărilor, instituțiilor sau revistelor în rețeaua de colaborare. Lățimea liniilor dintre noduri este proporțională cu numărul de conexiuni.

În prima coloană a figurii 1.9, sunt prezentate instituțiile sau revistele în rețeaua de colaborare cu cea mai mare productivitate în realizarea studiilor privind auditul extern. Astfel, se conturează un lider reprezentat de Universitatea Aveiro din Portugalia. A doua coloană prezintă

țările cu cea mai mare productivitate în realizarea studiilor, cu Australia pe primul loc, urmată de România și SUA.

Fig. 1.9. Diagrama cu trei câmpuri pentru termenul „audit extern”



Sursa: elaborată de autor în Bibliometrix

În coloana a treia sunt enumerate cuvintele-cheie utilizate în lucrările științifice. În Australia au fost publicate 28 de lucrări cu participarea a 4 universități și utilizând 6 cuvinte-cheie, precum: *audit fees*, *audit*, *corporate governance*, *internal audit*, *audit committee*, *developing countries*. România a contribuit la literatura de specialitate cu 14 lucrări, care abordează un șir de cuvinte-cheie: *external audit*, *corporate governance*, *audit quality*, *artificial intelligence* etc. Cercetătorii din Statele Unite ale Americii au publicat 14 lucrări în domeniu, fiind implicate trei universități și utilizând cuvintele-cheie *audit fees*, *audit risk*, *audit quality*, *auditor* etc. Este de la sine înțeles că cel mai frecvent cuvânt-cheie este *auditul extern*. Printre țările care au contribuit la dezvoltarea lucrărilor privind auditul extern se numără Franța, Spania, Turcia, Malaysia etc.

În analiza privind productivitatea țărilor, se examinează colaborarea în domeniul științific și comunitățile de cercetare, având în vedere diverse niveluri de agregare. În acest studiu, au fost luate în considerare țările și autorii ca entități de analiză. Country Scientific Production poate fi folosită pentru evaluarea performanței științifice și poate oferi îndrumări pentru dezvoltarea politicilor și strategiilor în cercetare. Aceasta poate asista decidenții politici, instituțiile academice și cercetătorii în identificarea priorităților și alocarea eficientă a resurselor pentru sprijinirea dezvoltării și excelenței în cercetare.

Figura A 18.1 se prezintă topul celor 10 țări cu cele mai multe lucrări ce conțin în titlu sintagma "*external audit*", iar figura A 18.2 prezintă topul celor 10 țări cu lucrări ce conțin în titlu sintagma "*financial audit*". Cercetătorii din aceste țări au manifestat un interes sporit pentru analiza aspectelor privind desfășurarea auditului extern, iar lucrările lor constituie surse esențiale pentru

potențialele investigații atât teoretice, cât și practice. Menționăm că R. Moldova și România nu se regăsesc în topul țărilor cu cea mai mare productivitate, ceea ce indică o lipsă de bază teoretică și practică solidă pe acest subiect. Acest fapt subliniază necesitatea de a furniza mai multe informații despre auditul extern și evidențiază importanța cercetării și dezvoltării continue a acestui concept din perspective teoretice, metodologice și practice.

Parcursul de succes al țărilor în proiectele comune de cercetare privind "*audit quality*" este prezentat în figurile A 19.1 și A 19.2. Conform informațiilor detaliate, topul țărilor cu cel mai mare număr de colaborări în domeniul științific și al comunităților de cercetare îl deține SUA. Conform rezultatelor obținute, cea mai productivă colaborare în domeniul cercetării calității auditului s-a soldat cu 35 de lucrări (SUA și China). Autorii lucrărilor din aceste țări au manifestat un interes sporit pentru analiza aspectelor aferente calității auditului, iar lucrările lor pot servi drept surse relevante pentru realizarea potențialelor lucrări atât teoretice, cât și practice.

Figurile A 20.1 și A 20.2 prezintă distribuția lucrărilor publicate de fiecare autor, în funcție de relevanța lor pentru temele auditului extern și auditului financiar. Datele sunt prezentate cu ajutorul unei diagrame cu bare, iar cu cât nuanța albastră este mai închisă, cu atât este mai mare numărul și relevanța pentru tema cercetării. Selectarea unui tip relevant de lucrări are deseori influență asupra vizibilității și impactului lucrărilor publicate. Prin urmare, pentru comunicarea rezultatelor cercetării, analiza tipurilor de documente utilizate este foarte importantă. Software-ul Publish and Perish oferă posibilitatea de a sistematiza cele mai relevante lucrări științifice din domeniu, pe baza informațiilor furnizate de platforma Scopus, evidențiind sursele cele mai citate în lucrările despre "*financial audit*", prezentate în Anexa 21.

Studiind cuvintele-cheie frecvent utilizate, se poate identifica tendințele actuale în domeniul auditului și se pot observa schimbările în cercetare sau accentul pe anumite subiecte. WordCloud reprezintă o modalitate eficientă de a vizualiza cele mai populare cuvinte-cheie din publicațiile științifice, oferind o perspectivă vizuală asupra datelor. Acest instrument poate fi util pentru identificarea tendințelor și modelelor într-o cantitate mare de informații, așa cum este ilustrat în figurile A 22.1 și A 22.2.

Pentru a sintetiza rezultatele studiilor din domeniul auditului, vom folosi metaanaliza, o metodă care permite evaluarea comprehensivă a cercetărilor și determinarea replicabilității rezultatelor [99, p. 841]. Aceasta integrează obiectiv rezultatele și evaluează gradul de încredere în ele, facilitând identificarea și cuantificarea relațiilor dintre variabile în modelele statistice. Abordările din auditul conturează factorii esențial precu riscurile, calitatea și independența. Analiza literaturii de specialitate arată că auditul situațiilor financiare este un audit extern, realizat de un auditor independent de entitatea auditată. Auditorul profesionist, angajat de o entitate externă, își formulează opinia fără influențe din partea entității auditate. În general, acest proces

este de obicei inițiat la cererea entității, care dorește să fie auditată, de multe ori, ca răspuns la o solicitare oficială din partea statului sau conform cerințelor legale.

În Anexa 23, autorul a inclus studii esențiale despre "*external audit*", în care se abordează diverse dimensiuni, precum: motivele din spatele eșecului auditorilor de a detecta și a raporta fraudă, impactul încrederii auditorilor externi în competența, integritatea și bunăvoința membrilor comitetului de audit asupra calității percepute a interacțiunii lor, modul de sesizare a conținutului raportului de audit extern, factorii socioeconomiici, instituționali și politici care afectează auditul extern, relația dintre caracteristicile auditului extern și probabilitatea falimentului etc. În plus, analiza literaturii a permis identificarea și sintetizarea celor mai discutate aspecte problematice ale auditului extern, prezentate în Anexa 24. Aceasta este esențială pentru progresul și îmbunătățirea continuă a practici de audit, deoarece contribuie la identificarea tendințelor și problemelor comune în auditul extern, facilitează cercetările viitoare, informează practicienii, îmbunătățește educația în domeniu etc. Totodată, revizuirea literaturii de specialitate a evidențiat că direcțiile de cercetare în auditul financiar sunt similare cu cele din alte domenii, concentrându-se pe tehnologii de gestionare și utilizare a datelor, strategii de inovare, inteligență artificială, corelarea auditului financiar cu diverse aspecte conexe.

Sistematizarea celor mai relevante lucrări din domeniul "*financial audit*", prezentate în Anexa 25, abordează diverse teme legate de acest subiect, precum contribuția auditului financiar extern cu referire la predicția insolvenței, transformarea digitală schimbă munca auditorilor financiari, evoluția noțiunii de „expectation gap”, reticențe tehnologice în auditul financiar, independența și etica în auditul financiar etc. Aceste studii oferă informații esențiale despre metodele și tehnicile utilizate anterior, facilitând selecția celor mai potrivite metode pentru propriul studiu. Prin urmare, analiza acestora a permis identificarea și rezumarea principalelor probleme discutate în auditul financiar, prezentate în Anexa 26. Acest proces este esențial pentru îmbunătățirea continuă a practicii de audit, deoarece ajută la constatarea aspectelor neexplorate sau insuficient studiate, oferind o bază solidă pentru formularea întrebărilor de cercetare, sintetizarea cunoștințelor existente și evidențierea aspectelor problematice și tendințelor actuale.

Conceptul "*audit quality*" s-a dovedit, cu certitudine, dificil de definit. În opinia lui Power [298], calitatea nu este observabilă imediat sau direct și este greu de măsurat. În plus, participanții pieței de audit au roluri contradictorii și așteptări diferite, care conduc la interpretări multiple ale calității auditului [349]. În primul rând, calitatea auditului este subiectivă, deoarece utilizatorii situațiilor financiare auditate, preparatorii acestora și auditorii apreciază diferit calitatea auditului. În al doilea rând, calitatea auditului variază în funcție de percepția și așteptările diferitelor părți cu privire la serviciile de audit. În cele din urmă, prin prisma cercetărilor se oferă o înțelegere limitată și fragmentată a calității serviciilor de audit, deoarece majoritatea cercetărilor au folosit fie sondaje

de opinie, fie studii experimentale cu întrebări structurate pentru a examina problema. Ca rezultat, diferiți autori definesc și evaluează calitatea în mod variat [370], ceea ce sugerează ambiguitate și subiectivitate în termenul de *calitate a auditului*.

O mare parte dintre autori investighează calitatea auditului pe baza viziunii economice prezentată în definiția propusă de DeAngelo [87]. În comparație, diverse abordări academice relevante pentru *calitatea auditului* au definit și măsurat aceeași calitate prin moduri diferite, implicând o combinație de măsuri legate de rezultatele auditului situațiilor financiare, cum ar fi eșecurile auditului [117], calitatea raportării financiare și performanța auditorului [229], influența organizațională și contextul social al practicii de audit.

Sistematizarea celor mai relevante lucrări din domeniul *calității auditului*, prezentate în Anexa 27 includ studii care abordează diverse probleme precum: legătura între calitatea serviciilor de audit și reglementarea în domeniul auditului, competență și independență, rolul de mediere al schimbului de cunoștințe în relația între stilul de conducere și calitatea serviciilor de audit, relația între integritate, reputație și calitatea serviciilor de audit, percepția auditorilor externi cu privire la utilizarea inteligenței artificiale și impactul asupra calității.

O abordare multidimensională a calității auditului, elaborată de autor pe baza analizei și sintetizării literaturii de specialitate, este prezentată în figura 1.10. Această abordare reflectă perspectivele și conceptele identificate în sursele de literatură relevante, oferind o viziune cuprinzătoare asupra elementele esențiale care contribuie la evaluarea și asigurarea eficacității și fiabilității procesului de audit, precum și asupra calității auditului.

Deci, primul aspect legat de tratarea calității se referă la factorii de intrare, care pot influența variabilitatea calității auditului: dimensiunea firmei de audit, onorariile de audit (ca indicator al efortului), serviciile non-audit și mandatul de audit pe termen lung. Rezultatele empirice indică faptul că relația dintre dimensiunea entității de audit și calitatea auditului este una semnificativ pozitivă, și, în același timp, există o asociere cu performanța financiară [87], [315].

Studiile anterioare investighează factorii care influențează calitatea serviciilor de audit, inclusiv onorariile de audit [345]. O analiză amplă realizată de Tepalagul și Lin [354] examinează independența auditorului pe baza articolelor publicate între 1976 și 2013 în nouă reviste de top din domeniul auditului. Această cercetare explorează impactul clienților, servicii non-audit, mandatului auditorului și afilierea clienților cu firmele de audit asupra calității serviciilor de audit.

Cercetările indică faptul că firmele de audit mai mari percep onorarii de audit mai mari în comparație cu firmele mai mici. Se consideră că onorariile de audit mai mari reflectă o calitate înaltă a serviciilor de audit, deoarece auditorii depun un efort mai mare, ceea ce influențează capacitatea lor de a detecta denaturări [55]. Unele studii au examinat impactul mandatului de audit [232], taxelor de audit și serviciilor non-audit [222] asupra calității serviciilor de audit.

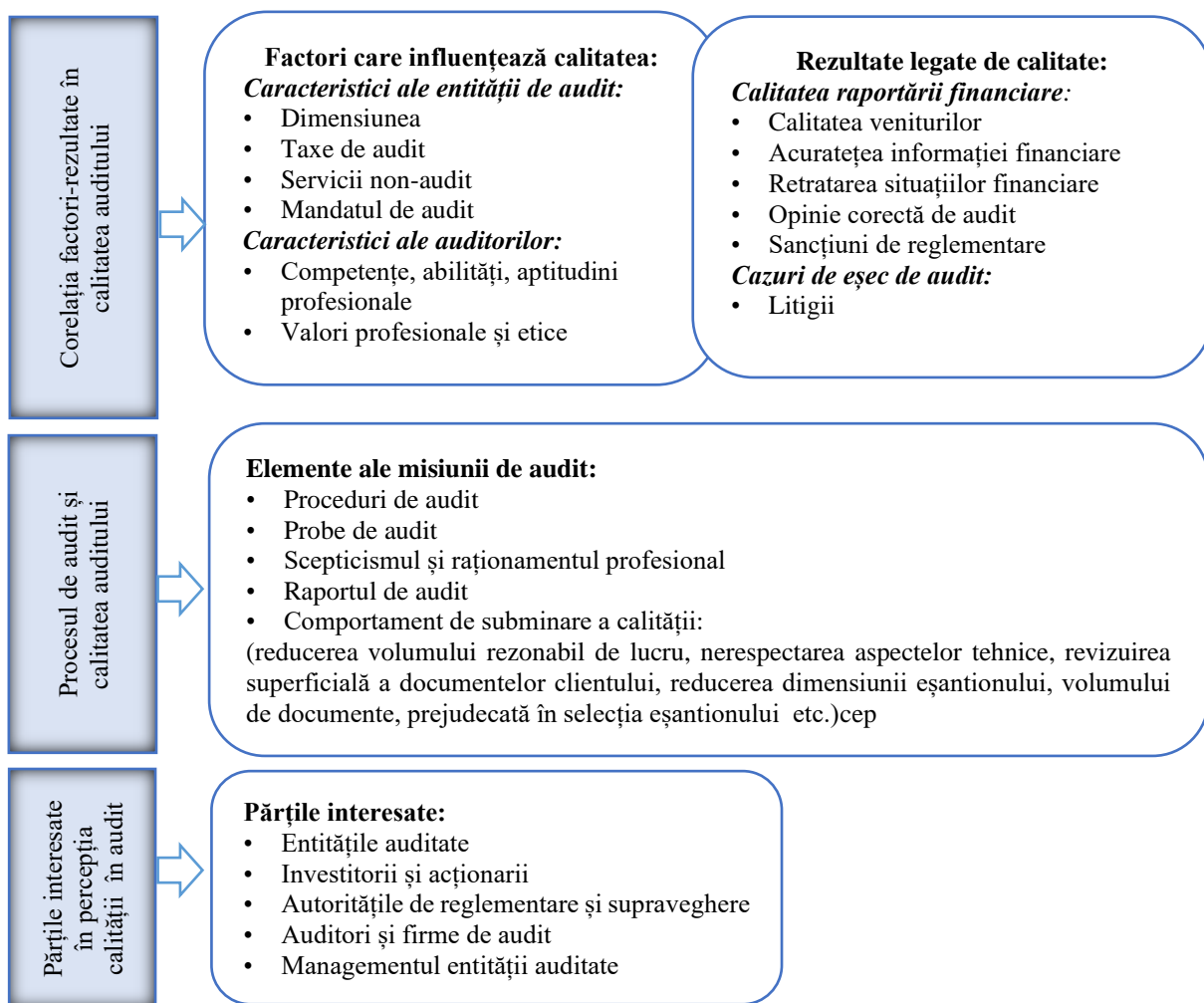


Fig. 1.10. Aspecte ale calității auditului în literatura de specialitate

Sursa: elaborată de autor

Astfel, cercetători relevă că mandatul pe termen lung are o legătură directă cu calitatea înaltă a serviciilor de audit. În timp ce alții, afirmă că mandatul pe termen lung ar putea reduce calitatea serviciilor de audit din cauza procedurilor mai puțin riguroase, afectând astfel detectarea erorilor și formularea unei opinii corecte [91].

Rezultate legate de calitate sunt abordate în sursele de literatură prin prisma calității raportării financiare și a cazurilor de eșec. Se așteaptă ca calitatea înaltă a serviciilor de audit să se reflecte prin mai puține litigii ca o consecință a eșecurilor auditului prin capacitatea auditorilor de a detecta și raporta denaturări semnificative. De exemplu, Palmrose a analizat 472 de litigii de audit împotriva firmelor Big Eight și non-Big Eight din SUA între 1960 și 1985, descoperind că firmele mari de audit erau asociate cu o frecvență mai mică a litigiilor comparativ cu alte firme [285]. Celelalte aspecte ale calității prezentate în figura 1.10, sunt explorate în detaliu în alte paragrafe și capitole ale tezei de doctorat.

Cercetarea asupra productivității și performanței științifice în domeniul auditului a relevat tendințe semnificative în evoluția publicațiilor și în atenția acordată subiectelor legate de auditul extern, auditul financiar și calitatea auditului. În plus, cercetarea a scos în evidență modul în care

diverse proceduri de audit influențează calitatea și eficiența acestora, oferind o bază solidă pentru dezvoltarea sistemului de indicatori privind măsurarea performanței și modelarea statistică a performanței în audit. Impactul acestei cercetări se manifestă prin potențialul de a îmbunătăți practicile de audit, de a direcționa viitoare studii și de a influența politicile relevante.

1.4. Concluzii la capitolul I

Analiza conceptelor teoretice și metodologice privind auditul situațiilor financiare, evoluției practicilor de audit la nivel național și internațional, precum și evaluarea productivității și performanței științifice în cercetarea auditului, a permis formularea următoarelor concluzii:

1. Auditul a evoluat de la o abordare periodică și retrospectivă la una proactivă, influențată de nevoile părților interesate și progresele tehnologice. În contextul reformelor economico-financiare și al provocărilor contemporane, cum ar fi crizele și digitalizarea, auditul joacă un rol esențial în influențarea deciziilor și necesită o cooperare intensificată între profesioniști. S-a afirmat că auditul este recunoscut unanim ca un proces complex și dinamic, esențial pentru asigurarea transparenței și acurateței financiare, deși literatura nu oferă o definiție detaliată. Autorul subliniază că auditul nu este doar un proces tehnic, ci și un element esențial pentru funcționarea eficientă a economiei și menținerea standardelor de calitate financiară.

2. S-au conturat conceptele fundamentale ale auditului situațiilor financiare, precum examinarea profesională, opinia responsabilă, respectarea legislației și creșterea credibilității informației. Autorul a demonstrat că acest tip de audit, realizat de profesioniști competenți, se bazează pe raționament și scepticism profesional conform ISA. Prin exemplificarea conceptelor, autorul a dedus rolul, scopul, obiectivele și cerințele auditului situațiilor financiare. Scopul principal este de a obține dovezi adecvate pentru a emite o opinie privind conformitatea situațiilor financiare cu cadrul de raportare aplicabil, contribuind astfel la consolidarea încrederii utilizatorilor în activitatea auditorilor.

3. Cercetarea a permis definirea și sistematizarea noțiunii de audit al situațiilor financiare, consolidând astfel înțelegerea acestui domeniu complex: *auditul situațiilor financiare este un proces realizat de profesioniști competenți și independenți, care aplică scepticismul și raționamentul profesional, pentru a examina și evalua informațiile financiare istorice ale entității, efectuând proceduri de audit, pentru a obține probe suficiente și adecvate, pe baza cărora emite o opinie cu privire la toate aspectele semnificative, conform unui cadru aplicabil de raportare financiară, având scopul de a spori încrederea utilizatorilor situațiilor financiare.* Această definiție cuprinde scopul auditului situațiilor financiare, obiectul auditului, modalitatea de desfășurare, obiectivele auditorului și cerințele unui audit, subliniind importanța conformării

auditorului la prevederilor ISA și rolul esențial al auditului în asigurarea transparenței și corectitudinii informațiilor financiar-contabile, indispensabile pentru procesul decizional.

4. S-a examinat evoluția auditului din perspective istorică și internațională, evidențiind tranziția de la un rol de „conformitate” la unul de „îmbunătățire”. Autorul a sintetizat etapele fundamentale ale dezvoltării auditului și a prezentat o periodizare ilustrativă a acestuia, explorând impactul major al anumitor țări asupra profesiei contabile. De asemenea, a relevat influența raționamentului auditorului asupra opiniei emise și a subliniat necesitatea sincronizării între standardele de audit, probele de audit și deciziile aferente pentru o evaluare corectă și completă a situațiilor financiare. Această cercetare, îmbogățește literatura de specialitate și oferă orientări esențiale pentru implementarea celor mai eficiente practici, contribuind la dezvoltarea continuă a profesiei de audit.

5. S-a oferit o perspectivă asupra dezvoltării auditului internațional și la nivelul Republicii Moldova și României, subliniind influențele globale asupra evoluției locale. În R. Moldova, s-a evidențiat rolul auditului în reformele managementului public și importanța documentelor fundamentale și a autorităților centrale, cum ar fi Ministerul Finanțelor și Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului. În România, s-a analizat evoluția auditului de la perioada daco-romană până la integrarea în Uniunea Europeană, punând accent pe adaptarea la cerințele europene și modernizarea continuă. Rezultatele subliniază etapele principale ale evoluției auditului și direcțiile de activitate în context internațional, moldovean și românesc.

6. S-a efectuat o cercetare detaliată pentru a evalua productivitatea și performanța științifică în domeniul auditului extern, auditului financiar și calității în audit, utilizând motoarele de căutare Web of Science și Scopus. Analiza detaliată a rezultatelor a relevat tendințe fluctuante în evoluția producției științifice din ultimele trei decenii și a identificat lacune în literatura de specialitate, subliniind necesitatea unor studii suplimentare pentru aprofundarea cunoștințelor din domeniu. Contribuția semnificativă a cercetării constă în aplicarea metaanalizei pentru integrarea și evaluarea rezultatelor studiilor existente, oferind o bază solidă pentru dezvoltarea unor indicatori de performanță și modele statistice în audit. Impactul acestei cercetări este considerabil, contribuind la îmbunătățirea practicilor de audit, orientarea studiilor viitoare și influențarea politicilor relevante.

7. Analiza descriptivă și bibliometrică a identificat legăturile dintre audit, calitate, performanță și alte concepte din lucrările științifice, stabilind direcții de cercetare și oferind informații și abordări care pot sprijini dezvoltarea unui model econometric de calitate în audit. S-au sistematizat abordările privind calitatea și performanța auditului din literatura de specialitate, subliniind că, deși calitatea nu este imediat sau direct observabilă și este dificil de măsurat, aceasta

poate fi evaluată prin combinarea factorilor, proceselor și percepțiilor, influențând astfel direct evaluarea performanței în audit.

8. Autorul a examinat cercetările bazate pe viziunea economică a lui DeAngelo și a explorat diverse metode academice de măsurare a calității auditului. Prin sistematizarea lucrărilor relevante, a propus o abordare multidimensională a calității auditului, care oferă o viziune completă asupra elementelor esențiale pentru evaluarea eficacității auditului. Această abordare are un impact semnificativ atât în cercetare, cât și în practică, stabilind bazele pentru un model de calitate aplicabil în ambele domenii, care poate standardiza evaluarea și îmbunătăți aplicarea conceptului de calitate în audit.

2. DIMENSIUNI APLICATIVE ȘI PERSPECTIVE STRATEGICE ASUPRA PERFORMANȚEI AUDITULUI SITUAȚIILOR FINANCIARE

Actualmente, este imposibil să se acopere în totalitate diversitatea situațiilor economice care pot influența performanța în activitatea de audit. În opinia noastră, atingerea unui nivel înalt de performanță în audit depinde de respectarea și menținerea standardelor de calitate, precum și de mai mulți factori, printre care se numără: rigiditatea cu care se parcurg etapele misiunii de audit, autenticitatea și exactitatea surselor utilizate în exercitarea auditului, eșantionarea adecvată, nivelul de pregătire al auditorului, capacitatea de a identifica riscurile și a evalua corectitudinea situațiilor financiare, de a rezuma și a exprima rezultatele obținute, și de a aplica raționamentul profesional în vederea expunerii obiective a opiniei asupra veridicității situațiilor financiare auditate. În aceste condiții, ”calitatea serviciilor de audit a devenit un factor determinant al competitivității entităților de audit” [27], [333].

Acest capitol analizează aspectele fundamentale pentru asigurarea unui audit de înaltă calitate și fiabilitate, concentrându-se, de asemenea, pe identificarea perspectivelor strategice ce influențează performanța auditului situațiilor financiare. Obiectivul principal este să examineze modul în care auditul situațiilor financiare depășește simpla conformare cu standardele de audit, contribuind activ la crearea și maximizarea valorii organizaționale a entității auditate printr-o abordare integrată, care sporește eficiența procesului de audit, având un impact favorabil asupra părților implicate. În contextul unei astfel de abordări, analiza impactului particularităților serviciilor de audit, elementelor componente și relațiilor logice ale auditului, dilemelor etice și a competențelor profesionale ale auditorilor este esențială, deoarece poate identifica aspecte problematice și dezvolta soluții pentru îmbunătățirea calității serviciilor de audit și eficienței procesului de audit.

2.1. Impactul complexității și particularităților serviciilor de audit asupra performanței în audit

În contextul actual, îmbunătățirea calității raportării financiare este un obiectiv comun pentru toate părțile implicate, deoarece deciziile strategice ale decidenților se bazează pe informațiile raportate în situațiile financiare. Or, serviciile de audit au o importanță majoră în creșterea încrederii, întrucât efectul calității se datorează credibilității situațiilor financiare auditate. Pentru a îmbunătăți performanța în audit, ne propunem să identificăm specificitățile serviciilor de audit, factorii care influențează activitatea entităților de audit și impactul acestora asupra calității serviciilor furnizate. Totodată, pentru a evalua în profunzime impactul acestor factori asupra calității serviciilor de audit, este esențial să analizăm în detaliu natura și caracteristicile serviciilor

de audit, astfel încât să putem identifica modul în care acestea sunt influențate și cum contribuie la îmbunătățirea performanței în audit.

Definirea termenului „serviciu” este complexă din cauza diversității extrem de mari a acestuia. Cele mai multe definiții subliniază caracteristicile care diferențiază serviciile de produsele tangibile, punând accent pe utilitățile, avantajele sau satisfacțiile oferite de serviciile respective sau pe schimbările determinate de acestea asupra bunurilor, persoanelor sau relațiilor sociale. În literatura de specialitate, am identificat un număr redus de definiții pentru termenul *serviciu*, care sunt prezentate în Anexa 28. Studiul denotă că serviciile de audit se deosebesc de celelalte servicii și se caracterizează prin anumite particularități economice. Prin această cercetare, am identificat cinci particularități economice distincte ale serviciilor de audit, evidențiind astfel diferențele esențiale față de alte servicii. Aceste particularități sunt prezentate în figura 2.1.

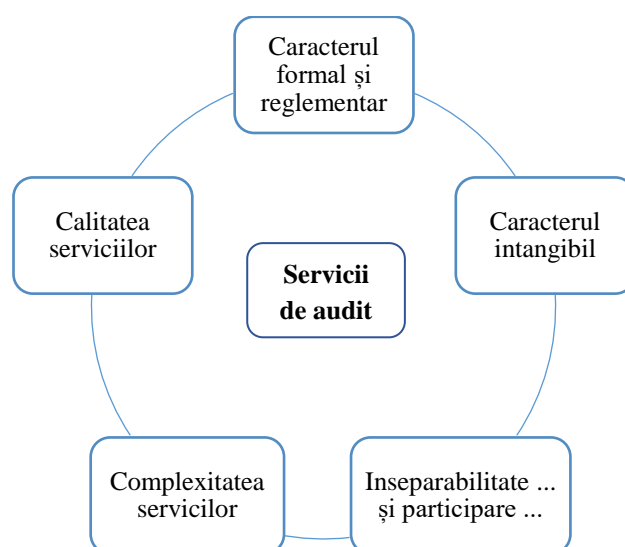


Fig. 2.1. Particularitățile economice ale serviciilor de audit

Sursa: elaborată de autor

Cumpărătorul achită mai întâi contractul, considerând că acesta reprezintă o garanție a calității, iar serviciile de audit sunt prestate ulterior plății. Aplicarea normelor de calitate permite entităților de audit să fie competitive pe piață. Concurența, reflectată prin calitate, preț și termeni, este esențială pentru a face față competitivității la nivel microeconomic. Un serviciu prestat incorect poate duce, în majoritatea cazurilor, la pierderea clientului, deoarece clientul percepe serviciul ca un experiment și există o probabilitate mare ca acesta să renunțe. Prin urmare, este important să se ofere asistență și informații suplimentare, întrucât acestea contribuie la păstrarea clienților actuali și atragerea unor noi clienți.

Caracterul formal și reglementar. Serviciile de audit sunt reglementate de Legea privind auditul situațiilor financiare [216], [217] și Standardele Internaționale de Audit [234], [344] care stabilesc cerințe pentru practicarea auditului. Auditorii operează într-o lume a schimbării. Buna guvernare, atât a entității, cât și publică, depinde în mare măsură de respectarea valorilor

profesionale, a eticii și a atitudinilor. Pentru o mai bună percepere a atribuțiilor unui auditor, pentru a cunoaște cum să acționeze în diferite situații, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) a emis Codul etic al profesioniștilor contabili. Codul trebuie respectat de către toți auditorii în desfășurarea serviciilor profesionale în R. Moldova. „Toți auditorii au obligația de a respecta principiile eticii profesionale...”, așa cum sunt stabilite de Codul Etic aprobat de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova”[281]. În acest context, CSPA asigură respectarea Codului Etic prin verificarea, în cadrul inspecțiilor de calitate, a politicilor și procedurilor de control al calității ale auditorilor și ale societăților de audit [217].

Caracterul intangibil al serviciilor. Produsele intangibile, cum ar fi serviciile, se caracterizează printr-un caracter nematerial distinctiv. Caracterul intangibil al serviciilor de audit se manifestă prin imposibilitatea acestora de a fi percepute, evaluate, apreciate și verificate calitativ prin simțuri înainte de a fi consumate. În cazul serviciilor de audit, intangibilitatea se manifestă prin evaluarea calității bazată pe competențele și profesionalismul auditorilor, precum și pe reputația entității de audit, și nicidecum pe un produs fizic palpabil. Investigațiile ne-au permis să constatăm că serviciile de audit, conform CAEN, sunt incluse în subsectorul M – activități profesionale, științifice și tehnice. Aceste activități cer un înalt avansat de pregătire și o înaltă utilizatorilor cunoștințe și competențe specializate. Astfel, plecând de la structura nomenclatorului CAEN, activitatea de audit se încadrează în „grupa 69.2. Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal, respectiv clasa 69.20. Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal. Această clasă include: „servicii de înregistrare a tranzacțiilor comerciale pentru firme sau alții; pregătirea sau auditul conturilor financiare; examinarea conturilor și certificarea acurateței lor; servicii de întocmire a documentelor de impozitare pentru persoane fizice și firme; activități de consultanță și reprezentare a clienților în fața organelor fiscale” [70].

O caracteristică distinctivă a serviciilor de audit este ponderea ridicată a personalului în raport cu dotările materiale. În contrast cu factorul capital, factorul muncă [echipa misiunii de audit] este predominant în prestarea serviciilor de audit comparativ cu sectorul de producție. Printre mijloacele de muncă utilizate se numără: computere, software-uri specializate în audit, birouri și rechizite de birou. În calitate de obiecte ale muncii se consideră mesajele, datele, informația, documentele etc. Impactul echipei de audit asupra obiectelor, în funcție de mijloacele de lucru și raționamentul profesional aplicat, contribuie la determinarea costului serviciilor de audit.

Interdependența dintre prestarea și utilizarea serviciilor de audit, alături de implicarea entității auditate în acest proces, reprezintă o caracteristică esențială a serviciilor de audit, diferențiindu-le fundamental de produse. Investigațiile arată că serviciile se dezvoltă pe parcursul auditului. Astfel, în misiunea de audit, inseparabilitatea serviciilor necesită prezența, fie fizică, fie

prin intervenții și colaborare activă, concomitent a auditorului și a reprezentanților entității auditate. Auditorul este responsabil de transmiterea clară și concisă a deficiențelor critice ale controlului intern către persoanele cu rol de guvernanta, fie prin comunicare scrisă, fie orală. În paralel, managementul entității de audit trebuie să prioritizeze atragerea, creșterea și dezvoltarea continuă a auditorilor pentru a menține standardele de calitate ale serviciilor [339].

Complexitatea serviciilor de audit. Permițând o mai bună adaptare la nevoile entității auditate, prestarea serviciilor de audit implică o planificare atentă, esențială pentru eficiența și costurile auditului. Importanța acestei planificări nu poate fi subestimată. În acest context, serviciile de audit se desfășoară conform unei strategii generale de audit, care include elaborarea unui plan detaliat. Acest plan stabilește aria de acoperire, calendarul și direcția auditului, oferind astfel recomandări esențiale pentru elaborarea planului de audit. Conform cercetării lui Azizi și Muliarta [22], planificarea auditului are un impact favorabil și semnificativ asupra calității auditului. Mai mult ca atât, planificarea inadecvată a misiunilor de audit poate conduce la publicarea unor rapoarte false.

Calitatea serviciilor de audit. În condițiile diversificării și înnoirii rapide a ofertei de servicii, ale mondializării piețelor, creșterii continue a exigențelor clienților, calitatea serviciilor a devenit un factor determinant al competitivității entităților. În acest context, împuternicirile participanților la activitatea de audit sunt clar determinate, iar regulile de conduită profesională pe piața auditului sunt bine stabilite. Cu toate acestea, procesul de organizare a activității de audit nu poate fi considerat complet finalizat, întrucât persistă probleme legate de îmbunătățirea calității auditului. Importanța economică și socială a acestor probleme crește în contextul diversificării educației și formării, atât la nivel inițial, cât și continuu, în domeniul auditului. În ciuda existenței unor reglementări tot mai stricte privind managementul calității serviciilor de audit, evaluarea acestei calități devine o provocare din ce în ce mai complexă.

Afirmăm că calitatea serviciilor de audit este percepută diferit în funcție de evaluator - entitatea de audit, clientul sau autoritatea de supraveghere - datorită referințelor distincte la care se raportează fiecare. Pe de o parte, entitatea de audit se bazează pe reglementări, standarde și norme pentru a exprima calitatea prin conformitate, în timp ce clientul evaluează serviciul exclusiv pe baza cerințelor sale specifice. Prin urmare, ajungem la concluzia că, pentru a reduce această discrepanță de apreciere, este esențial ca prestarea serviciilor de audit să corespundă cât mai bine cerințelor și așteptărilor clienților. Aceasta va contribui la atingerea unui nivel de excelență.

Potrivit lui DeFond și Zhang, „calitatea auditului îmbunătățește raportarea financiară prin creșterea acurateței și credibilității situațiilor financiară” [90]. Analizând literatura de specialitate autohtonă și internațională, am constatat diverse tratări ale conceptului de calitate, inclusiv în domeniul auditului. Am sistematizat opiniile cercetătorilor în *trei grupe de abordări* care descriu

calitatea din perspective distincte și am relevat cele mai fundamentale perspective asupra calității serviciilor de audit, concentrându-ne pe detectarea și raportarea denaturărilor semnificative ale situațiilor financiare, prezentate în Anexa 29.

În conformitate cu *prima abordare teoretică*, se poate evalua că factorii esențiali care influențează calitatea în activitatea de audit sunt: capacitatea auditorului de a detecta denaturările semnificative, selecția adecvată a procedurilor de audit și determinarea mărimii corespunzătoare a eșantioanelor. Acești factori sunt strâns corelați cu nivelul de competență și profesionalism al auditorului, precum și cu accesul acestuia la instrumente tehnologice avansate, cum ar fi software-uri specializate în audit. Pe baza cercetării noastre, abordările existente se concentrează pe obiectivele entității, cum ar fi performanța, creșterea economică și completivitatea. În ceea ce privește calitatea serviciilor de audit, majoritatea lucrărilor consideră calitatea ca fiind probabilitatea ca auditorul să detecteze și să raporteze denaturările semnificative ale situațiilor financiare auditate.

Considerăm că definirea și descrierea calității în Carta Europeană a Calității oferă o abordare mai riguroasă și fundamentată, tratând conceptul de calitate ca „un complex de elemente ce exprimă competitivitatea („satisfacerea necesităților și așteptărilor utilizatorilor”), creșterea economică a entității („dezvoltarea unui mediu de muncă corespunzător”), responsabilitatea entității („implică motivarea și responsabilitatea bazate pe inițiativă”), responsabilitatea fiecărui individ („cale de promovare a participării active a oamenilor”), măsură a eficienței și excelenței (reducerea costurilor, promovarea inovației, încurajarea inițiativei, creșterea numărului locurilor de muncă) [251].

Conform autorilor A.M. Enătescu și M.A. Enătescu, termenul „calitatea” nu este adecvat pentru a exprima gradul de excelență în mod comparativ sau cantitativ. În aceste contexte, este preferabil să se folosească calificative specifice, cum ar fi descrierile prezentate în figura 2.2:

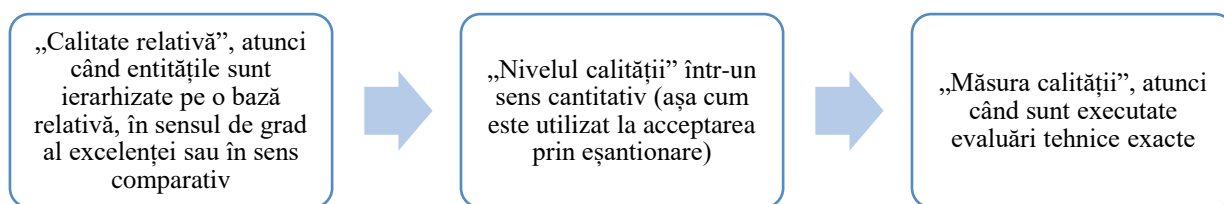


Fig. 2.2. Calificativele calității

Sursa: elaborată de autor după [102, p. 35]

Analiza a relevat că semnificația calității în audit se bazează pe două variabile esențiale: *competența și obiectivitatea auditorului* [155]. *Soluțiile tehnologice* pot sprijini aceste aspecte, dar calitatea auditului se asigură, în continuare, prin *respectarea standardelor relevante* stabilite de autoritățile de reglementare. De asemenea, calitatea auditului trebuie analizată în contextul *aptitudinilor comportamentale și competențelor profesionale*, cum ar fi *scepticismul și raționamentul profesional*, precum și *cunoștințelor despre activitatea entității auditate*.

Pentru a evalua asigurarea unui nivel înalt de calitate și eficiența continuării perfecționării serviciilor de audit, în opinia noastră, sunt relevante obiectivele strategice stabilite de PCAOB pentru 2020-2024: „...măsuri pentru prevenirea, detectarea și remediarea deficiențelor, răspuns adecvat la modificările mediului de afaceri, cum ar fi tehnologiile emergente, și sporirea transparenței prin implicarea activă a părților interesate” [301].

Îmbunătățirea calității serviciilor de audit depinde esențial de pregătirea inițială și continuă a auditorilor, adaptată la realitățile economice actuale. Astfel, dezvoltarea profesională continuă este importantă pentru auditorii și entitățile de audit, iar nivelul de pregătire al auditorilor este un indicator fundamental al calității serviciilor. Credibilitatea situațiilor financiare auditate se bazează pe educația și pregătirea profesională a auditorilor, iar la nivel internațional, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Educație (IES) emite norme pentru competența tehnică, abilitatea profesională, etica și atitudinea necesare în acest domeniu.

Demersul științific avansează printr-o cercetare detaliată a acestor standarde, în cadrul căreia autorul identifică și analizează principalele exigențe definite de IES emise de IAESB [235]: „exigențele educaționale privind accesul la programele de educație profesională contabilă (IES 1); expun competențele tehnice (IES 2); descriu abilitățile profesionale (IES 3); caracterizează valorile profesionale, etice și atitudinile profesionale (IES 4); prezintă experiența practică necesară a fi dobândită în cadrul unui program inițial de dezvoltare profesională (IES 5). IES 6 definește modalitățile de evaluare a competenței profesionale, iar IES 7 prezintă conținutul dezvoltării profesionale continue. IES 8 tratează aspectele care vizează competența profesională pentru partenerii de misiune responsabili de auditul situațiilor financiare” [328].

Evaluarea performanței auditului financiar implică monitorizarea și gestionarea capacităților personalului, inovarea și formarea continuă a acestuia, contribuind astfel la menținerea unei calități ridicate a serviciilor de audit. Dezvoltarea profesională continuă a auditorilor este esențială pentru respectarea standardelor înalte de calitate (figura A 30.1), iar părțile interesate sunt direct implicate în dezvoltarea competențelor profesionale ale acestora (figura A 30.2).

Legislația în domeniu impune entităților de audit să implementeze un sistem integrat de management al calității. ISQM 1 stabilește responsabilitățile pentru identificarea și gestionarea riscurilor de audit, asigurând controlul calității serviciilor [184]. Autorul a realizat un studiu aprofundat al ISQM 1, care a condus la identificarea și evidențierea aspectelor critice ale abordării bazate pe riscuri în gestionarea calității serviciilor de audit, clarificând esențial modul în care optimizarea managementului calității în audit este posibilă [334], fapt reprezentat în figura 2.3.

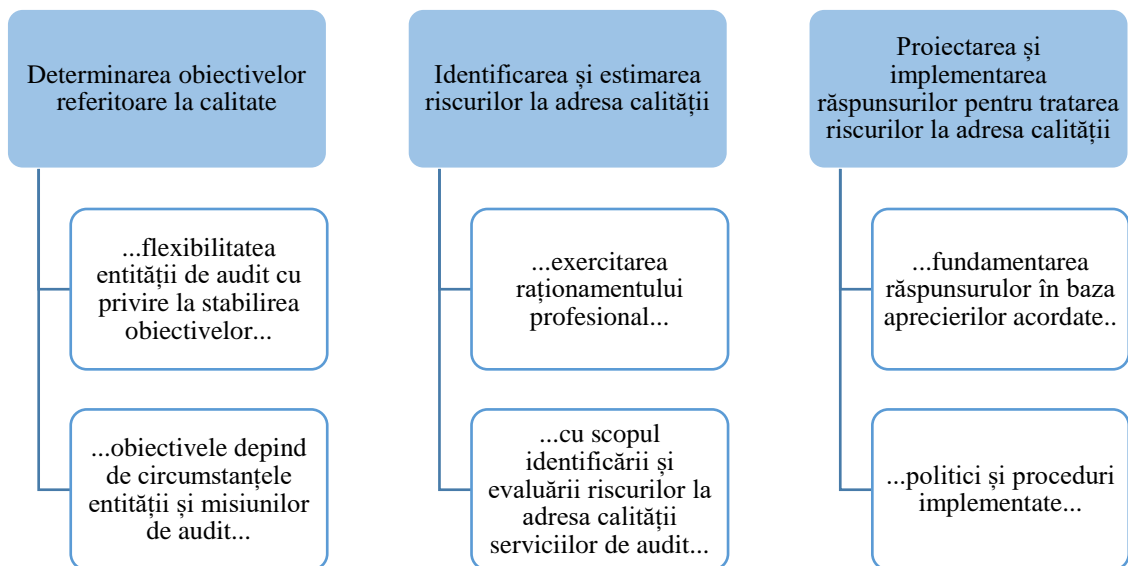


Fig. 2.3. Strategia evaluării calității serviciilor de audit centrată pe riscuri

Sursa: elaborată de autor după ISQM 1 [184],[328]

În opinia noastră, obiectivul principal al entităților de audit este de a promova excelența și performanța, asigurând conformitatea cu reglementările și standardele aplicabile. Acest lucru contribuie la furnizarea de servicii de înaltă calitate și întărește încrederea utilizatorilor. În cercetarea noastră, am identificat caracteristicile esențiale care influențează această încredere prin analiza prevederilor ISA, detaliile fiind prezentate în Anexa 31.

Pentru a asigura performanța în audit, auditorul trebuie să obțină o înțelegere profundă a afacerii clientului, astfel încât să poată identifica evenimentele și tranzacțiile care afectează situațiile financiare și raportul de audit. Acest proces continuu implică colectarea și evaluarea informațiilor pentru evaluarea riscurilor și planificarea auditului. Deși riscurile variază și nu există un tipar standardizat, eficiența auditului poate fi sporită prin abordarea acestor aspecte, așa cum este ilustrat în figura 2.4.

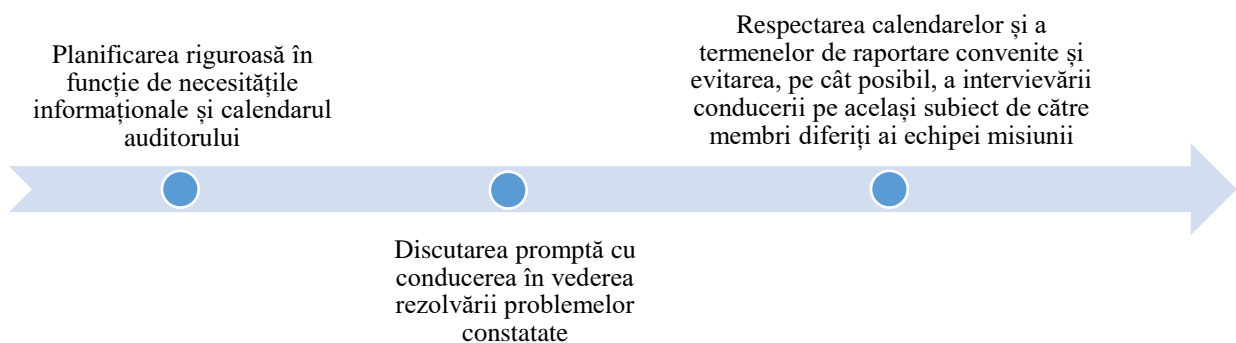


Figura 2.4. Modalități de sporire a performanței în audit

Sursa: elaborată de autor după [51]

Studiile recente și normele legislative [134] privind calitatea serviciilor de audit reflectă schimbările economice și nevoia de îmbunătățire a raționamentului profesional pentru reducerea

riscurilor de audit [329]. Raționamentul profesional este esențial în luarea deciziilor, ”influențate de factori obiectivi și subiectivi, interni și externi, care pot afecta opinia auditorului” [139].

Studiile din domeniu evidențiază factori calitativi variabili, inclusiv sectorul de activitate al entității auditate, care conturează impactul pozitiv direct al specializării auditorului în domeniul clientului asupra calității serviciilor de audit [182], dimensiunea entității auditate [123], caracteristicile auditorului [103], elemente de cultura din care provin auditorii [143] și chiar dispoziția auditorilor în momentul luării deciziilor [66].

Analizele anterioare au evidențiat variabilele esențiale care definesc calitatea serviciilor de audit, cum ar fi independența auditorului, importanța clientului, rotația obligatorie a auditorului, onorariile de audit și serviciile non-audit [41], [311]. Alți autori evaluează calitatea serviciilor de audit în funcție de caracteristicile demografice ale auditorului și de dimensiunea și reputația firmei de audit [132], [140], [366].

Într-o metaanaliză cuprinzătoare, Salehi și colab., arată că dimensiunea firmei, specializarea auditului și mandatul de audit sunt factori-cheie în îmbunătățirea calității serviciilor și performanței în audit. Totodată, se sugerează că rigiditatea onorariilor de audit și calitatea raportării financiare influențează mai puțin nivelul calității de audit [315]. Onorariile de audit mai mari pot compromite independența auditorului și pot diminua calitatea serviciilor de audit, conform unor studii [13], [19], [33]. Totodată, cercetările sugerează o corelație pozitivă între calitate și preț, indicând că taxe de audit mai mari reflectă o competență și efort mai mare din partea auditorului [207], [322].

Blokdijk și colab., arată prin studii experimentale că cunoștințele specializate ale membrilor echipei de audit îmbunătățesc calitatea serviciilor de audit [38]. De asemenea, cercetările recente ”demonstrează că echipele de audit echilibrate și specializate în domeniul auditat furnizează servicii de audit superioare comparativ cu echipele nespecializate” [346].

Unele lucrări anterioare utilizează metode experimentale sau indicatori indirecti (de exemplu, taxa de audit) pentru a evalua efortul de audit [39], [201]. Caramanis și Lennox analizează impactul efortului de audit asupra gestionării câștigurilor de către clienți, evidențiind influența costurilor și a riscului de audit [55].

În opinia noastră, efortul de audit este esențial pentru performanța auditului, deoarece succesul auditului depinde de munca asiduă. Aceasta se concentrază prin aplicarea unor proceduri extinse pentru obținerea dovezilor adecvate și suficiente, ceea ce crește șansele de detectare a denaturărilor și îmbunătățește comunicarea cu managementul, facilitând corectarea acestora sau, dacă este cazul, emiterea unei opinii modificate. Studiile arată o relație pozitivă între ajustările auditului și calitatea serviciilor de audit în sectorul public [128], iar Lennox și colab., demonstrează că ajustările de audit îmbunătățesc calitatea veniturilor și raportării financiare [219].

În teoria și practica economică, imaginea reflectă seriozitatea, puterea, unicitatea și relațiile cu clienții [259]. O atitudine pozitivă față de o marcă favorizează serviciile repetate [30]. Studiul „Client perceptions of the relationship between audit quality characteristics and audit”, arată că „competența și independența echipei de audit sunt semnificativ corelate cu brandul firmei, indicând un nivel ridicat al calității serviciilor. Percepția clientului asupra imaginii de marcă a firmei de audit este, de asemenea, influențată de ratingul mărci” [137].

Conform cadrului pentru calitatea auditului, factorii contextuali care pot afecta calitatea sunt: ”cadrul de raportare financiară aplicabil, guvernanta corporativă, sistemele informatice, factorii culturali mai amplii, calendarul raportării financiare, atragerea talentelor, domeniul litigiilor, reglementarea auditului, practicile de afaceri și dreptul comercial, legile și reglementările referitoare la raportarea financiară” [1]. Totodată, pentru a înțelege entitatea auditată, auditorul va ține cont și de factorii interni și externi privind modul în care activează entitatea auditată, și anume: factorii politici, legislativi, economici și sociali. Această enumerare nu este exhaustivă, iar auditorii pot identifica și alți factori externi relevanți.

În acest context, am utilizat analiza PEST¹ pentru a identifica și evalua impactul factorilor externi - politici, economici, socio-culturali și tehnologici [230] - asupra activității și calității serviciilor de audit. Un studiu efectuat, demonstrează că provocările complexe și frecvențele schimbări legislative (83,3%), alături de competențele limitate (46,7%) și efectele pandemiei (43,3%), au un impact semnificativ asupra activității de audit, afectând resursele umane și necesitatea respectării stricte a eticii și pregătirii continue a auditorilor [331]. Prin urmare, efectuând analiza mediului extern și a literaturii de specialitate, am identificat și clasificat factorii externi care influențează activitatea entităților de audit în patru categorii, prezentate în matricea din Anexa 32.

Pentru a evalua influența fiecărui factor asupra entității de audit, am desfășurat un sondaj printre auditorii din R. Moldova. Aceștia au evaluat influența fiecărui factor pe o scară de cinci puncte, de la 1 (impact minim) la 5 (impact maxim). Am colectat 30 de răspunsuri printr-un chestionar și am centralizat notele în Microsoft Excel.

Media ponderată a rezultatelor este prezentată în tabelul 2.1, oferind o analiză PEST matricială ordonată după influență. Acest tip de analiză este esențial pentru înțelegerea profundă a influențelor asupra auditului și pentru optimizarea practicienilor de audit în funcție de factorii relevanți. De asemenea, am evaluat probabilitatea de schimbare a fiecărui factor pe o scară de trei puncte: 0 (factorul va dispărea), 1 (factorul nu se va schimba) și 2 (factorul va crește).

¹ Acronimul PEST (STEP) se referă la factorii externi: politici, economici, socio-culturali și tehnologici

Tabelul 2.1. Rezultatele sondajului privind influența factoriilor în ordinea descrescătoare

Factori politici	Media ponderată	Factori economico-juridici	Media ponderată
1. Stabilitatea legislativă	4,00	1. Politici fiscal-contabile	5,88
2. Necesitatea controlului extern al calității auditului	3,80	2. Nivelul concurenței	5,32
3. Instabilitatea politică	2,60	3. Onorariul de audit	5,32
		4. Creșterea economică	4,76
		5. Reglementarea activității de audit	4,80
		6. Standardizarea activității de audit	4,80
		7. Inflația, șomajul și ratele dobânzilor	2,80
Factori social-culturali		Factori tehnico-informaționali	
1. Cunoștințe, aptitudini și experiență	9,20	1. Impactul tehnologiilor noi	5,76
2. Politicile și procedurile de audit	8,64	2. Impactul internetului	4,48
3. Cerințe etice	7,36	3. Impactul transferului tehnologic	4,48
4. Transparența	7,36		
5. Cultura din cadrul entității de audit	6,72		
6. Statutul profesiei de audit	5,60		
7. Lipsa experienței în domeniu	5,60		
8. Atragerea specialiștilor profesioniști	5,32		
9. Lipsa cadrelor calificate	3,80		
Factori	Analiza rezultatelor		
Factori Politici	Stabilitatea legislativă (4,00) și necesitatea controlului extern al calității auditului (3,80) sunt considerați cei mai influenți, sugerează că un cadru legislativ stabil și controlul extern sunt esențiale pentru calitatea auditului. Instabilitatea politică (2,60) este percepută ca având un impact mai mic, indicând că, deși instabilitatea politică poate influența auditul, acest impact este mai puțin semnificativ în comparație cu alți factori.		
Factori economico-juridici	Politici fiscal-contabile (5,88) și nivelul concurenței (5,32) sunt cei mai influenți factori, evidențiind importanța reglementărilor fiscale și a concurenței pe piața auditului. Onorariul de audit (5,32) și creșterea economică (4,76) au, de asemenea, un impact considerabil, indicând că costurile și performanța economică sunt factori cheie. Reglementarea activității de audit (4,80) și standardizarea activității de audit (4,80) subliniază importanța standardizării și reglementării. Inflația, șomajul și ratele dobânzilor (2,80) sunt considerați cei mai puțin influenți, sugerând că acești factori economici au un impact mai mic asupra auditului.		
Factori social-culturali	Cunoștințe, aptitudini și experiență (9,20) sunt percepuți ca fiind cei mai influenți, subliniind importanța competențelor profesionale în audit. Politicile și procedurile de audit (8,64) și cerințe etice (7,36) sunt, de asemenea, foarte relevante, indicând că politicile și etica profesională sunt esențiale. Transparența (7,36) și cultura din cadrul entității de audit (6,72) sunt importante, dar cu o influență ușor mai mică. Statutul profesiei de audit (5,60) și lipsa experienței în domeniu (5,60) arată preocuparea pentru recunoașterea și pregătirea profesională. Atragerea specialiștilor profesioniști (5,32) și lipsa cadrelor calificate (3,80) sunt importante, dar mai puțin influente comparativ cu alți factori.		
Factori tehnico-informaționali	Impactul tehnologiilor noi (5,76) este considerat cel mai influent, subliniind importanța tehnologiei moderne în audit. Impactul internetului (4,48) și impactul transferului tehnologic (4,48) sunt, de asemenea, relevante, dar cu o influență mai mică comparativ cu tehnologiile noi.		

Sursa: elaborat de autor în baza sondajului

Rezultatele analitice finale evidențiază impactul factorilor asupra activității de audit și performanței, precum și acțiunile necesare pentru a contracara posibilele consecințe negative, concentrându-ne pe factorii cu semnificație peste 4,0, conform factorului de ponderare (Anexa 33).

Așadar, pentru a asigura un audit de calitate și a îmbunătăți performanța, este esențială dezvoltarea continuă a competențelor profesionale și respectarea legislației și normelor profesionale. Aplicarea celor mai bune proceduri de identificare a denaturărilor semnificative garantează conformitatea auditului cu standardele de calitate. Acest rezultat depinde de competența, obiectivitatea și independența auditorului, asigurate prin recrutarea și dezvoltarea continuă a personalului de audit.

În opinia noastră, cercetarea realizată a condus la concluzia că, în contextul tendințelor evolutive ale profesiei, performanța în audit poate fi influențată de factori direcți, indirecti, interdependenți și dependenți. Îmbunătățirea performanței în auditul situațiilor financiare necesită o abordare integrată, combinând măsuri pro-active și strategii de adaptare atât din partea entității de audit, cât și a entității auditate, figura 2.5.

Figura prezentată ilustrează că complexitatea relațiilor dintre entitatea de audit și entitatea auditată influențează semnificativ performanța în audit. Evoluția interacțiunilor dintre aceste două entități reflectă schimbările în modul în care colaborează și își coordonează activitățile. O gestionare eficientă a acestei complexități și adaptarea la evoluțiile interacțiunilor pot îmbunătăți performanța auditului, contribuind la realizarea unor evaluări mai precise și la implementarea unor soluții mai eficiente. În acest context, entitatea de audit și entitatea auditată trebuie să colaboreze eficient, să utilizeze resursele adecvat și să implementeze soluții inovatoare pentru a gestiona complexitatea și a asigura o calitate înaltă a serviciilor de audit, contribuind la transparență și integritate financiară. O abordare integrată sporește eficiența procesului de audit și are un impact favorabil asupra părților implicate: *entitatea auditată* beneficiază de o evaluare mai profundă a performanței, iar *entitatea de audit* își consolidează rolul de partener de încredere în monitorizarea conformității și performanței financiare. În acest proces, competențele profesionale și dilemele etice ale auditorilor devin esențiale, influențând direct implementarea eficientă a strategiilor și asigurând integritatea și fiabilitatea rezultatelor.

În general, studiul complexității relațiilor și al evoluției interacțiunilor dintre părțile implicate în audit este esențial pentru optimizarea performanței în audit. Analiza acestor aspecte facilitează dezvoltarea unor metode eficiente de colaborare și coordonare, contribuind astfel la îmbunătățirea procesului de audit și a rezultatelor obținute, prin minimizarea riscurilor. Pentru atingerea performanței, părțile implicate trebuie să dezvolte strategii eficiente și să colaboreze activ la implementarea și ajustarea acestora.

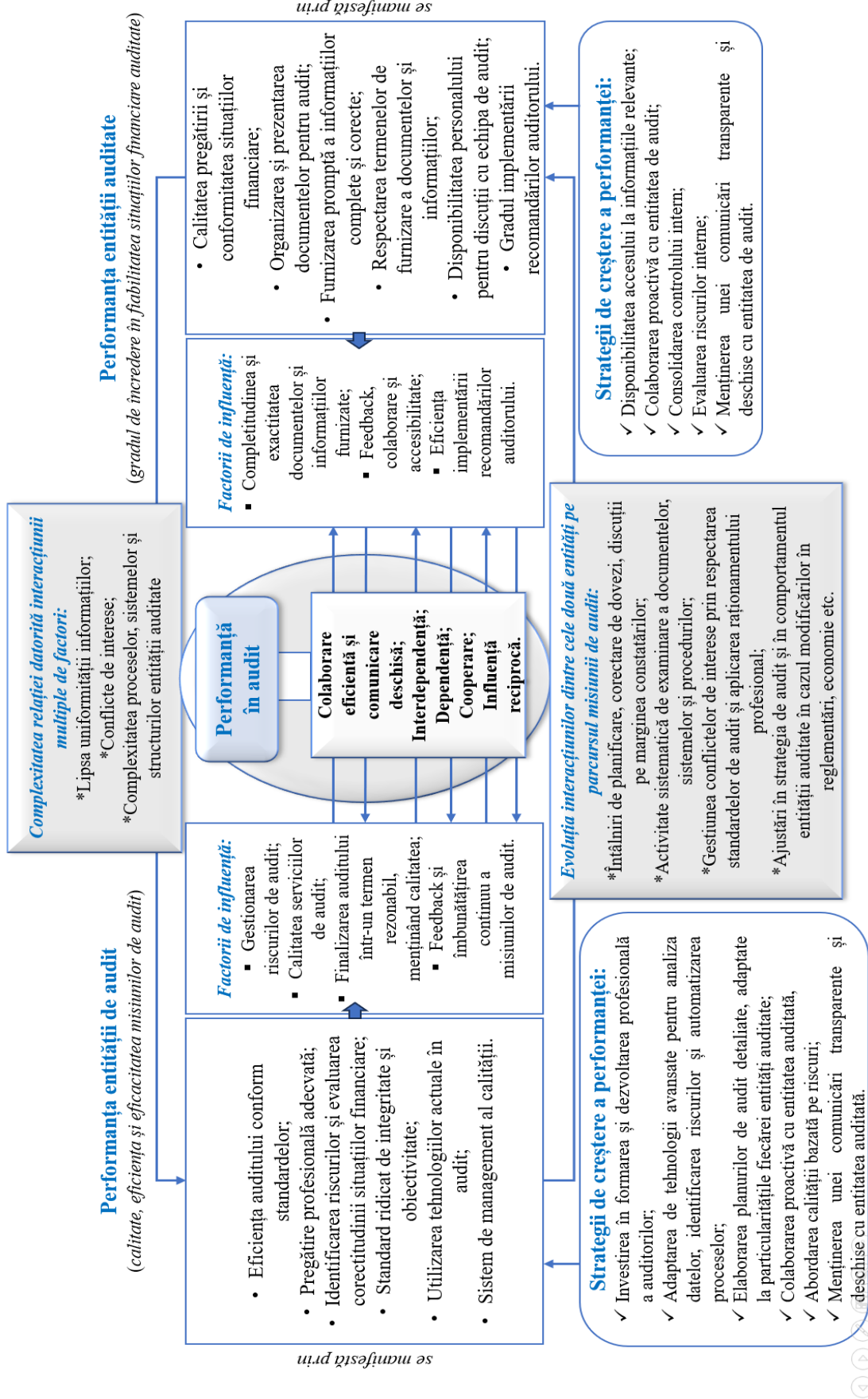


Fig. 2.5 Performanța în audit: o abordare integrată
Sursa: elaborată de autor

În acest context, strategiile aplicate de entitatea de audit contribuie la creșterea eficienței și calității serviciilor, în timp ce strategiile adoptate de entitatea auditată sprijină conformitatea, transparența și performanța financiară. Colaborarea și aplicarea acestor strategii sunt fundamentale pentru succesul și eficiența întregului proces de audit. În consecință, aplicarea recomandărilor furnizate de entitatea de audit va optimiza poziția și performanța financiară a entității auditate. Pe de altă parte, alocarea eficientă a resurselor, respectarea standardelor profesionale și etice și perfecționarea continuă a personalului implicat vor favoriza atingerea obiectivelor de audit.

În continuare, ne propunem să examinăm modul în care coerența între calitate, performanță și sustenabilitate influențează rezultatele auditului, impactând atât entitatea auditată, cât și părțile interesate.

2.2. Coerența auditului situațiilor financiare bazat pe calitate, performanță, sustenabilitate

Schimbările financiare globale au amplificat problemele de sustenabilitate ale entităților, accentuând necesitatea unei atenții sporite asupra fiabilității situațiilor financiare. În acest context, importanța și vizibilitatea calității serviciilor de audit cresc. Autoritățile de reglementare a auditului din întreaga lume întăresc supravegherea calității, în special pentru entitățile al căror risc de faliment afectează un număr semnificativ de entități economice și cetățeni. Astfel, se discută activ în comunitatea profesională despre eficacitatea și eficiența reglementării și supravegherii financiare a auditului independent. Într-o situație economică marcată de schimbări rapide și globalizare, performanța devine esențială.

Termenul „performanță” este frecvent utilizat în literatură și aplicat în contexte teoretice și practice, însă definiția sa specifică este rar întâlnită. De obicei, se discută despre „aspectele măsurabile ale performanței” [54]. Astfel, măsurarea performanței permite entităților să evalueze atingerea obiectivelor și să stabilească noi ținte pentru îmbunătățire. Conform expertului Harrington, „evaluarea este primul pas spre control și îmbunătățire” [135].

În opinia noastră, definirea conceptului de performanță rămâne o dilemă datorită diverselor semnificații atribuite de utilizatorii informațiilor financiar-contabile și a evoluției acestuia în funcție de cerințele economiei. Măsurarea performanței devine esențială ca urmare a complexității crescânde a problemelor întâmpinate de entități, influențate de crize economico-financiare, pandemice, dezvoltarea tehnologiilor informaționale și standardele existente. Astfel, managementul trebuie să se axeze pe maximizarea valorii entității și optimizarea performanței financiare, prin strategii care echilibrează performanța și riscurile. În acest context, auditorii trebuie să reevalueze riscurile entităților auditate, în special cele legate de ”continuitatea activității” [175], [328].

Justificarea diverselor definiții ale performanței se bazează pe „interesele specifice ale utilizatorilor de informații. Managerii se concentrează pe performanța globală a entității, investitorii evaluează performanța prin rentabilitatea investițiilor, creditorii se interesează de solvabilitate, clienții de stabilitatea entității, iar salariații de stabilitatea și rentabilitatea acesteia” [352]. În acest context, interesele grupurilor de utilizatori pot fi evaluate doar pe baza informațiilor din situațiile financiare, elaborate conform unor prevederi stricte. Aceste cerințe sunt îndeplinite numai dacă situațiile financiare respectă principiile, regulile și reglementările general acceptate. Legitimizarea și validarea acestor informații cresc încrederea utilizatorilor și oferă siguranță și protecție în afacerile entității auditate.

Auditul situațiilor financiare, ca orice activitate, are drept scop atingerea unor obiective clar definite: ”validarea reflectării corecte a poziției și performanței financiare; emiterea unei opinii în raportul de audit privind conformitatea situațiilor financiare cu cadrul general de raportare financiară; menținerea calității și coerenței sistemului contabil pentru a asigura veridicitatea informațiilor financiare; optimizarea valorificării informațiilor contabile, crescând credibilitatea acestora pentru utilizatori; evaluarea performanței sistemelor de informare și organizare” [148]. Validarea informațiilor din situațiile financiare este fundamentală pentru credibilitatea afacerilor și reducerea riscului asumat de întreprinzători. Practica recentă arată că reducerea acestui risc se bazează pe standardizarea principiilor contabile, a practicilor de control intern și pe utilizarea extinsă a auditului situațiilor financiare.

Având în vedere că auditul este abordat ca un sistem integral și complex, este esențial să se examineze mai întâi componentele sale și relațiile logice dintre acestea. Studiul realizat evidențiază că dificultățile în măsurarea performanței în audit derivă din complexitatea și diversitatea tehnicilor și procedurilor utilizate pentru detectarea neconformităților. Literatura de specialitate nu a abordat exhaustiv aceste aspecte, ceea ce subliniază necesitatea explorării domeniului. Cercetarea reprezintă prima analiză aprofundată a auditului bazat pe calitate, performanță și sustenabilitate. Autorul oferă o analiză contextualizată a elementelor și relațiilor logice ale auditului situațiilor financiare, care nu a fost identificată anterior în literatura existentă. Astfel, în rezultatul studiului efectuat, autorul a sistematizat elementele componente și relațiile logice ale auditului situațiilor financiare, punând accent pe principiile esențiale care contribuie la îmbunătățirea calității, performanței și sustenabilității, așa cum este ilustrat în figura 2.6.

Considerăm că elementul primar al auditului situațiilor financiare îl reprezintă interesele utilizatorilor informațiilor financiar-contabile. Cea mai frecventă modalitate de a obține informații fiabile este auditul independent, ale cărui rezultate sunt utilizate în procesul decizional, pornind de la premisa că datele sunt complete, exacte și imparțiale. Directorii, managerii și

contabilii sunt direct implicați în colectarea și prelucrarea informațiilor contabile, în timp ce alți utilizatori se bazează exclusiv pe datele furnizate de situațiile financiare.

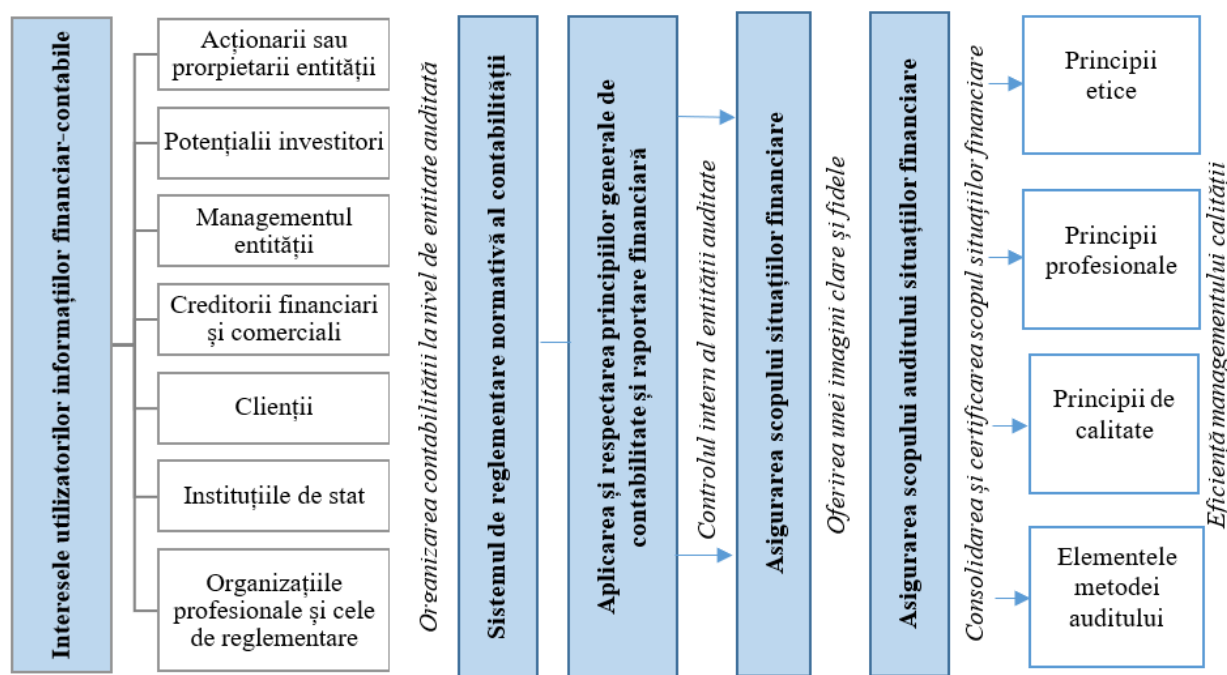


Fig. 2.6. Modelul conceptual integrat și coerent al auditului situațiilor financiare bazat pe calitate-performanță-sustenabilitate

Sursa: elaborată de autor

Deoarece performanța este un concept complex, care reflectă diverse aspecte ale succesului financiar, utilizatorii informațiilor financiar-contabile se concentrează pe acea dimensiune a performanței care le este de cel mai mare interes [312], [359]. Astfel, utilizatorii situațiilor financiare se împart în două categorii: cei interesați de performanța financiară (investitori, acționari, creditorii, managerii) și cei care caută o imagine generală (pentru scopuri fiscale și juridice). Cei din a doua categorie sunt mai preocupați de conformitatea cu legislația decât de analiza detaliată a aspectelor financiare [26].

În opinia noastră, pentru a asigura calitatea informațiilor din situațiile financiare și realizarea obiectivelor auditului situațiilor financiare, un alt element al auditului îl reprezintă aplicarea și respectarea principiilor generale de contabilitate și raportare financiară.

Respectarea riguroasă a principiilor contabile asigură relevanță și credibilitate informației financiar-contabile, facilitând comparabilitatea în timp și în spațiu și între domenii diferite. Aplicarea uniformă a acestor principii permite compararea poziției și performanței financiare ale entităților în diverse contexte și perioade.

Principiile contabile conform cadrului legislativ al Republicii Moldova, standardelor europene și internaționale sunt detaliate în Anexa 34, evidențiind contribuția autorului în sinteza și compararea acestora. Fiecare principiu reglementează un aspect specific, dar împreună formează

un sistem coerent. Încălcarea sau aplicarea greșită a unui principiu poate compromite integritatea întregului sistem contabil. Aplicarea principiilor contabile implică înțelegerea semnificației fiecărui principiu și determinarea corectă a poziției lor în sistemul general de reglementare contabilă și responsabilitate. Deși principiile contabile constituie fundamentul contabilității internaționale, numărul, interpretarea și aplicarea lor variază între țări.

Principiile generale de contabilitate și raportare financiară oferă cadrul necesar pentru ca auditorul să emită o opinie obiectivă asupra acurateții situațiilor financiare ale entității auditate. În plus, politicile contabile ale entității se bazează pe aceste principii, iar lucrările preliminare de elaborare a situațiilor financiare reflectă conformitatea acestora. Aceste principii ”constituie un instrument esențial pentru verificarea conformității și exhaustivității politicilor contabile” [327]. În opinia lui Hope, politicile contabile sunt un ”suport univariat, care sprijină ipoteza că dezvoltările despre acestea sunt esențiale pentru analiști, în contexte unde firmele au opțiunea de a alege între mai multe metode contabile” [145].

Lipsa politicilor contabile aprobate sugerează că conducerea entității auditate nu acordă suficientă atenție organizării contabilității. Aceasta poate justifica reducerea sferei de audit și imposibilitatea efectuării unui audit complet [327]. Astfel, într-un audit al situațiilor financiare, entitatea auditată este responsabilă pentru reflectarea corectă a activităților sale în aceste situații.

Pentru a evalua conformitatea politicilor contabile semnificative cu situațiile financiare, auditorul trebuie să ia în considerare realizarea prezentărilor, relevanța și claritatea informațiilor din politicile contabile [178]. În plus, modul în care sunt aplicate și prezentate politicile contabile influențează direct natura opiniei de audit [327]. Opinia auditorului, bazată pe cunoștințele sale profesionale și pe standardele de audit, este subiectivă, evidențiind necesitatea esențială a raționamentului profesional în misiunile de audit. Totuși, evaluarea corectitudinii acestui raționament este dificilă, mai ales când auditorii au opinii diferite asupra aceluiași caz, în special din cauza deficiențelor potențiale legate de lipsa cunoștințelor, experienței și abilităților.

Raționamentul profesional al auditorului, fundamentat pe evaluarea activelor și datoriilor entității, oferă informații relevante și de încredere părților interesate de situațiile financiare. În opinia noastră, situațiile financiare auditate reflectă interesele părților prezentate în Anexa 35. Afirmăm că ”raționamentul profesional este esențial pentru un audit adecvat, influențând decizii privind pragul de semnificație, riscul de audit, procedurile utilizate și evaluarea probelor, contribuind la formularea opiniei” [258, p. 68]. Prin urmare, raționamentul profesional conduce la îmbunătățirea calității auditului prin dezvoltarea profesională continuă și documentare riguroasă, totodată, conform unui sondaj, ”83,3% dintre respondenți consideră raționamentul profesional esențial pentru un auditor profesionist” [331].

Investigarea surselor de literatură în domeniu ne-a permis să constatăm că auditul se bazează pe postulate - ipoteze și principii ne-demonstrate, dar acceptate ca fundament al standardelor de audit [153], [258], [352].

În acest context, considerăm esențiale postulatele auditului situațiilor financiare, care constituie ipoteze fundamentale ale procesului inductiv și sunt supuse modificării, inclusiv: verificabilitatea informațiilor financiare, absența conflictelor de interese între auditori și conducerea entității, existența unui sistem de control intern eficient, conformitatea cu standardele naționale și internaționale, și premisa absenței erorilor semnificative.

Semnificația postulatelor auditului a constituit o preocupare pentru mulți economiști. Astfel, au fost abordate de specialiști remarcabili în domeniul auditului: Mautz și Sharaf considerând fundamentale postulatele pentru prosperitatea unei discipline și reprezentând structura fundamentală pentru formularea oricărei teorii [240]. Postulatele auditului, deși ipoteze neconfirmate, fundamentează procesul inductiv și evoluează cu progresul științei, rămânând relevante și astăzi. Ulterior, acestea au fost îmbunătățite și de alți autori, precum Lee [211].

Cercetările au demonstrat că problemele pe care postulatele intenționează să le cuprindă sunt: „responsabilitatea conduce la o conduită diligentă în aplicarea resurselor”, iar „situațiile financiare nu sunt credibile fără o verificare formală și independentă”. Cercetători, [17, p. 3-14; p. 77-112], [191, p. 114-155], [226, p. 1-32; p. 87-598], [245, p. 3-32; p. 57-66] au tratat importanța eticii și independenței în audit pentru dezvoltarea echilibrată a societății. Postulatele de audit formulate de Flint „au ca element central conceptele de responsabilitate și asumare a responsabilității, prin care auditul își găsește justificare” [117].

Literatura de specialitate prezintă postulate fundamentale ale teoriei auditului, precum cele menționate de Mautz și Sharaf [240], Adams [379] și Ian [153], sistematizate în Anexa 36, reflectând viziunea noastră asupra relevanței acestora. Deși practica de audit a evoluat și s-a perfecționat în contextul schimbărilor economice, postulatele rămân relevante și astăzi. Anexa 37 generalizează și prezintă aceste postulate, evidențiind semnificația și utilitatea lor în procesul de audit și oferind un cadru consistent pentru îmbunătățirea continuă a practicilor de audit. În plus, postulatele de audit asigură identificarea și evaluarea corectă a erorilor și fraudelor, reflectând fidel rezultatele în raportul de audit. ISA 240 face diferență între erori și fraude [163], ambele putând fi semnificative sau nesemnificative, în funcție de intenția de generare a acestora, așa cum ilustrează figura A 38.1. Prezența fraudelor sau erorilor în situațiile financiare poate cauza denaturări majore, solicitând aplicarea unei atitudini de scepticism profesional în audit. În literatura de specialitate [266], sunt identificate două tipuri esențiale de denaturări intenționate relevante pentru audit, ilustrate în figura A 38.2.

Concluzionăm că teoriile elaborate de Mautz și Sharaf [240], alături de Lee [212], au definit clar rolul social al auditului și au subliniat importanța comportamentului etic al auditorilor, contribuind la stabilirea unor standarde esențiale pentru reglementările internaționale. Astăzi, auditul depășește statutul de funcție exogenă din anii '60, având o relevanță socială semnificativă. Independența auditorului rămâne crucială, iar cercetarea postulatului fiabilității situațiilor financiare evidențiază necesitatea unei abordări integrate, care să includă independența profesională, competențele auditorului și eficiența controlului intern. *În opinia noastră, postulatele auditului își găsesc o continuitate logică în principiile unei misiuni de audit.*

În contextul diversității economice, auditorul trebuie să respecte cerințele legale, reglementările ISA și *principiile etice fundamentale* stabilite de IESBA, cât și *principiile tehnice* conform standardelor tehnice. Astfel, auditorul verifică respectarea cadrului contabil, procedurile interne ale entității și certifică situațiile financiare pentru a asigura imaginea lor fidelă și completă. În opinia noastră, toate principiile de audit sunt esențiale pentru înțelegerea teoretică și aplicativă a auditului, influențând conținutul, metodologia și cerințele rapoartului de audit. În plus, autorul a evaluat critic aceste principii și le-a clasificat în patru categorii (figura 2.7), oferind astfel o perspectivă detaliată asupra semnificației lor.

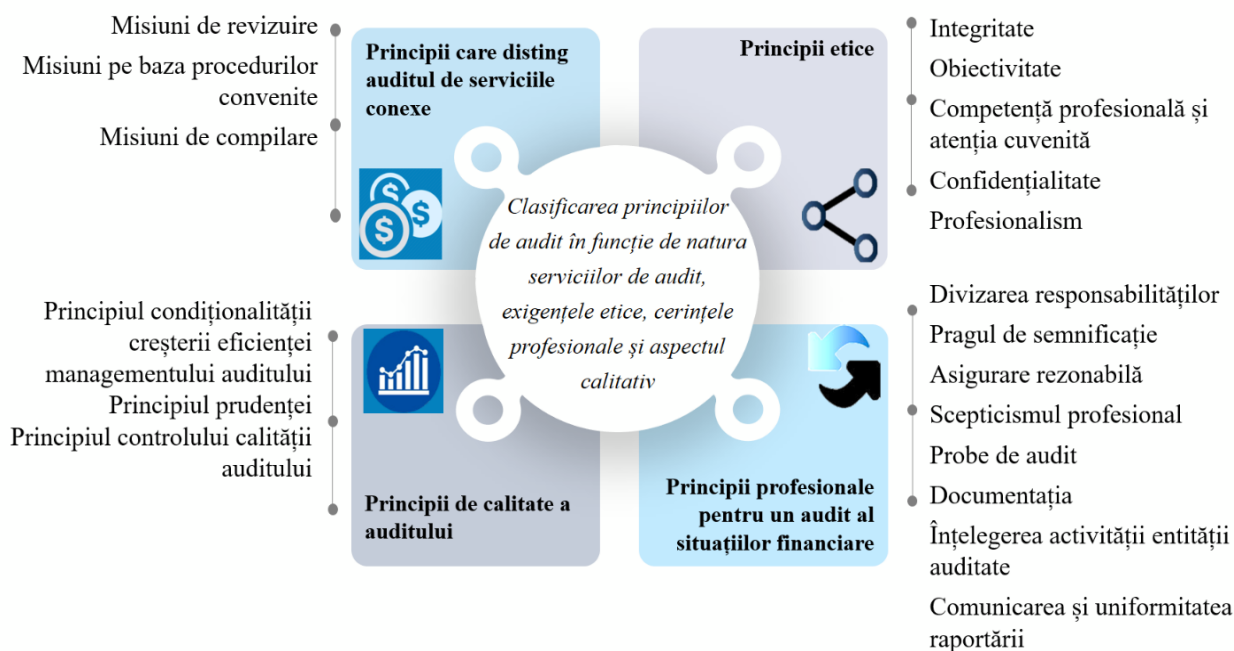


Fig. 2.7. Clasificarea principiilor de audit în viziunea autorului

Sursa: elaborată de autor

Analiza figurii prezentate evidențiază că *prima categorie de principii* vizează distincția clară între audit și serviciile conexe. În urma analizei critice a prevederilor ISA, am constatat că diferențele între audit și serviciile conexe se reflectă în gradul de asigurare rezonabilă, forma asigurării și tipul de raport emis. Studiile arată că auditul oferă o asigurare extinsă și un raport detaliat, în timp ce serviciile conexe furnizează o asigurare limitată și rapoarte mai sumare. Astfel,

în funcție de obiectivul și natura misiunii, se pot identifica trei criterii esențiale care diferențiază auditul de serviciile conexe: *gradul de asigurare rezonabilă, forma asigurării și tipul de raport prezentat* (tabelul 2.2).

Tabelul 2.2. Criterii de distincție între audit și servicii conexe

Criterii de diferențiere	Misiunea de audit	Servicii conexe		
		Misiunea de revizuire	Misiunea pe baza procedurilor convenite	Misiunea de compilare
<i>Gradul de asigurare rezonabilă</i>	Un nivel ridicat, însă nu absolut	Nivel mediu de încredere	Fără asigurare	Fără asigurare
<i>Forma asigurării rezonabile</i>	Asigurare pozitivă privind criteriile respectate de situațiile financiare	Asigurare negativă privind criteriile respectate de situațiile financiare	Constatări ale procedurilor	Încredere pozitivă privind informațiile compilate
<i>Raportarea</i>	Raport de audit	Raport de constatări efective		Situațiile financiare ale entității auditate

Sursa: elaborat de autor după [127]

În opinia noastră, criteriile de diferențiere între audit și serviciile conexe, prezentate în tabelul de mai sus, sunt esențiale pentru înțelegerea rolului fiecărei activități, deoarece *contribuie* la clarificarea obiectivelor și responsabilităților fiecărei misiuni, *asigură* o comunicare eficientă cu toate părțile interesate, *facilitează* planificarea adecvată a misiunilor, *permite* evaluarea eficienței misiunilor în funcție de gradul de asigurare și de forma raportului prezentat, *asigură* conformitatea cu cerințele legale și profesionale.

La nivel mondial, profesia de audit, se desfășoară într-un mediu individualizat prin cultură etică și reglementare diferită. Examinarea reglementărilor în audit a permis identificarea a cinci *principii fundamentale de etică profesională* [127] în practicarea profesiei de audit, fapt ce îl obligă pe auditor să se comporte adecvat în prestarea serviciilor de audit de înaltă calitate (figura 2.7). Respectarea cerințelor Codului etic, atât din perspectiva profesională, cât și din cea etică, contribuie la recunoașterea auditorului în societate și la asigurarea integrității și calității auditului. Performanța auditului depinde direct de competența auditorului și de respectarea principiilor etice, deoarece acesta trebuie să garanteze conformitatea cu legea și cu spiritul acesteia. Principiile etice fundamentale vor fi detaliate în paragraful 2.3, elucidând impactul lor asupra practicilor auditorilor și comportamentului entităților auditate.

În intenția de a estima performanța auditului situațiilor financiare și a îmbunătăți informatizarea utilizatorilor, este esențial să înțelegem metodologiile de audit utilizate. Aceste metodologii se fundamentează pe principii stabilite de standardele de lucru și raportare, care definesc categoriile profesionale specifice. O cunoaștere profundă a acestor principii și standarde este vitală nu doar pentru auditori, ci și pentru toți participanții pe piață, asigurând o evaluare

corectă și completă a rezultatelor auditului. În această circumstanță, este conturată a *treia grupă privind principiile de audit – principii profesionale*, cu elementele componente (figura 2.7).

Divizarea responsabilităților. Atât entitatea de audit, cât și entitatea auditată trebuie să respecte legislația în vigoare. Entitatea de audit se conformează legilor și reglementărilor pentru a evalua corectitudinea prezentării situațiilor financiare, conform standardului ISA 250 [164]. Pe de altă parte, ”conducerea entității auditate este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare conform cerințelor legislative și standardelor de contabilitate” [213, art. 18]. Prin urmare, auditul nu eliberează conducerea entității auditate de această responsabilitate. Nerespectarea legislației poate compromite performanța auditului, generând întârzieri și costuri suplimentare pentru remedierea neregulilor și conformarea cu cerințele legale.

Pragul de semnificație este un concept esențial în audit, ce necesită o evaluare atentă bazată pe cunoștințe și experiență profesională. Acest prag influențează deciziile privind valoarea semnificației, riscul de audit și eșantionul de audit. Standardele de audit și contabilitate nu oferă niveluri orientative pentru pragul de semnificație, subliniind că stabilirea acestuia depinde de raționamentul profesional al auditorului. În reglementărilor contabile, pragul de semnificație este abordat din multiple perspective, utilizând termenii precum „informație semnificativă”, „informație nesemnificativă”, „eroare semnificativă”, „prag de semnificație” etc. Acest prag este esențial pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Totuși, o entitate poate ignora cerințele de prezentare și publicare dacă efectele nerespectării lor sunt nesemnificative. Consemnăm că pragul de semnificație joacă un rol esențial în evaluarea elementelor contabile, aplicarea metodelor contabile alternative, asigurarea concordanței veniturilor și cheltuielilor, corectarea erorilor contabile și evaluarea conformității situațiilor financiare [338].

FASB definește „pragul de semnificație ca fiind gravitatea omiterii sau prezentării incorecte a unei informații contabile care, în contextul circumstanțelor generale, are potențialul de a modifica sau afecta raționamentul unei persoane rezonabile bazat pe acea informație”[16]. Conform definiției prezentate, auditorul are obligația de a identifica erorile semnificative și, dacă le găsește, trebuie să le comunice clientului pentru corectare [171]. Dacă clientul refuză corectarea, auditorul va emite o opinie modificată, în funcție de gravitatea erorii [164].

În esență, stabilirea pragului de semnificație în audit se bazează pe evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Identificarea acestor riscuri, esențială pentru auditor, variază în funcție de specificul fiecărei misiuni de audit. Conform ISA 315, „auditorul trebuie să adapteze evaluarea riscurilor la particularitățile fiecărui audit. Pragul de semnificație se stabilește pe baza evaluării riscului inerent și al riscului de control, iar valoarea acestuia este direct influențată de aceste riscuri. Procesul de evaluare se bazează pe raționamentul profesional și implică proceduri de audit ce oferă dovezi relevante pentru o evaluare exactă” [168]. ISA 320 „precizează că există o relație invers

proporțională între pragul de semnificație și riscul de audit, ceea ce influențează selecția anumitor proceduri de audit” [169], figura 2.8.

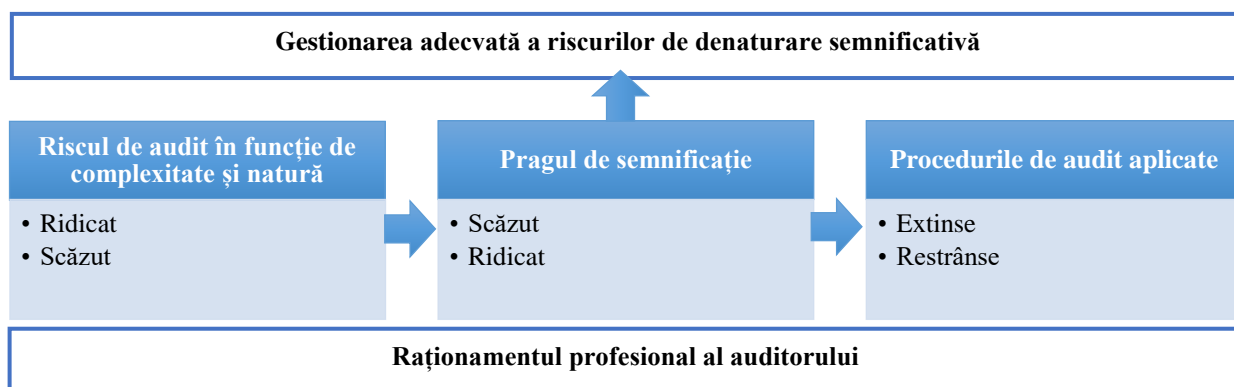


Fig. 2.8. Corelarea între gestionarea riscurilor de denaturare semnificativă, pragul de semnificație și procedurile de audit aplicate

Sursa: elaborat de autor

Figura evidențiază legătura dintre evaluarea riscurilor, stabilirea pragului de semnificație și adaptarea procedurilor de audit, oferind o imagine clară asupra interdependenței acestor elemente. Raționamentul profesional este fundamental pentru stabilirea unui prag de semnificație adecvat și ghidarea procedurilor de audit. În condiții de risc crescut de denaturare, se impune reducerea pragului de semnificație pentru a menține riscul la un nivel acceptabil. Obținerea unor probe adecvate este crucială pentru fundamentarea concluziilor auditorului. Pragul de semnificație definește eroarea maximă acceptabilă pentru a confirma corectitudinea situațiilor financiare. Astfel, auditorii trebuie să mențină un nivel scăzut al riscului de audit general în planificarea procedurilor. „Considerarea acestui risc în procesul de audit ajută la garantarea unei evaluări de înaltă calitate” [209]. „Riscurile de denaturare semnificativă pot afecta atât situațiile financiare globale, cât și aserțiunile despre tranzacții, solduri de cont și prezentări de informații” [159], implicat a performanței în audit.

Având în vedere etimologia termenului „raționament” și contribuția științei logicii, autorul a reușit să dezvolte o definiție pragmatică a raționamentului profesional, pe baza celor analizate: *raționamentul profesional în audit reprezintă opțiunea logică și rezonabilă aleasă de auditor, în condiții de incertitudine, documentată în lucrările de audit, bazată pe competențe profesionale, gândirea inovatoare, experiența practică și respectarea normelor etice.*

Definiția dezvoltată clarifică eficient conceptul și subliniază aspectele esențiale ale raționamentului profesional, evidențiază *proprietățile raționamentului profesional al auditorului*: respectarea structurii logice a judecății, claritatea, congruența (unicitatea), eficiența (caracterul productiv), materialitatea (documentația). În plus, a permis identificarea, gruparea și descrierea cerințelor de calitate ale raționamentului profesional în audit, atât generale cât și specifice, după

cum se detaliază în Anexa 39, evidențiind astfel aportul autorului în clarificarea acestor aspecte. Opinia noastră este că sinteza din Anexa 39 clarifică cerințele esențiale pentru asigurarea calității raționamentului profesional în audit și extinde considerabil potențialul managementului calității în auditul situațiilor financiare. De asemenea, consolidarea acestor cerințe garantează aplicarea uniformă a standardelor riguroase de către auditori, contribuind astfel la calitatea, consistența și credibilitatea procesului de audit, abordând sistematic riscurile și dezvoltând soluții adecvate pentru problemele identificate.

Asigurare rezonabilă. Conform ISA, ”asigurarea rezonabilă” implică obținerea probelor de audit pentru a confirma că situațiile financiare nu conțin erori semnificative [159]. Totuși, ”auditorul nu poate obține o asigurare absolută din cauza limitărilor inerente ale unui audit, cum ar fi utilizarea testelor, limitările controlului intern și natura persuasivă a probelor de audit” [247]. De aceea, auditorii sunt responsabili pentru asigurarea calității informațiilor și respectarea reglementărilor în vigoare. Acest lucru se realizează ”printr-un sistem eficient de management al calității, bazat pe politici care asigură calitatea serviciilor de audit și necesită monitorizare și îmbunătățire continuă” [184, pct. 11, p. 46, pct. 16-17]. ”Monitorizarea garantează respectarea politicilor și procedurilor de management al calității conform ISQM 1 [184] și ISA 220 revizuit [161]. Aceste standarde vizează sincronizarea politicilor de calitate în audit cu reglementările legale în vigoare, responsabilitatea monitorizării fiind atribuită entităților de audit [330].

În opinia noastră, monitorizarea ar trebui să fie încredințată unei persoane neimplicate în angajamentul monitorizat, pentru a asigura obiectivitatea și a evita suprapunerea controlului cu execuția. În entitățile mici de audit, unde numărul angajaților este redus, aceleași persoane ajung să îndeplinească multiple funcții, cum ar fi cea de administrator și, simultan, de executor al unui angajament de audit. Este esențial ca ”monitorizarea calității va fi efectuată de experți calificați, dedicați îmbunătățirii continue a sistemului de management al calității în audit. Acești specialiști vor evalua constant sistemul, raportând cerințele profesionale noi și punctele slabe identificate” [184, A 65].

Scepticism profesional. Pentru a asigura o evaluare validă, auditorul trebuie să-și păstreze scepticismul profesional, examinând riguros probele și recunoscând riscurile potențiale de distorsionare semnificativă a situațiilor financiare. Conform ISA, ”scepticismul profesional presupune prudență față de probe contradictorii, informații care contestă documentele, semne de fraudă și necesitatea unor proceduri suplimentare de audit” [159]. Astfel, ”menținerea scepticismului profesional este esențială pentru reducerea riscului de a omite circumstanțe neobișnuite, de a face generalizări excesive sau de a utiliza ipoteze necorespunzătoare în audit și evaluarea rezultatelor acestuia” [159]. Scepticismul profesional îi obligă pe auditori să examineze

atent informațiile, să investigheze discrepanțele și să evite acceptarea datelor fără o verificare riguroasă, aspect crucial în prevenirea spălării banilor [336].

Probe de audit. Colectarea probelor de audit adecvate și suficiente, conform ISA 500, ”este esențială pentru desfășurarea eficientă a auditului și formularea unei opinii fundamentate” [172]. Probele de audit, definite de ISA 500, ”reprezintă informațiile pe care auditorul le utilizează pentru a emite opinia de audit, incluzând atât înregistrările contabile, cât și alte surse de informații” [172].

În literatura de specialitate, termenul de probe de audit este echivalat cu expresii precum *informații probante* [16], *elemente probante sau dovezi de audit* [151]. Aceste informații variază în capacitatea lor de a convinge auditorul că situațiile financiare respectă principiile contabile generale. Probele pot include date foarte concludente, cum ar fi rezultatele inventarierii, dar și informații mai puțin concludente, precum răspunsurile angajaților clientului. În acest context, ISA 500 subliniază că ”probele de audit sunt mai convingătoare când provin din surse multiple și că relevanța și credibilitatea lor influențează calitatea generală” [172]. Indiferent de terminologie, probele de audit trebuie să fie *competente, relevante, credibile și rezonabile*.

Calitatea probelor de audit se determină prin suficiență și adecvare. Suficiența indică volumul necesar de probe pentru a fundamenta o opinie, iar adecvarea se referă la calitatea probelor, punând accent pe relevanță și credibilitate. Astfel, cantitatea și tipul probelor depind direct de riscurile și constatările din audit. Suficiența se corelează cu mărimea eșantionului selectat, în timp ce adecvarea asigură exactitatea concluziilor. Figura 2.9 subliniază importanța echilibrului dintre dimensiunea eșantionului, riscurile identificate și calitatea probelor colectate, reflectând controlul intern și garantând concluzii de încredere.

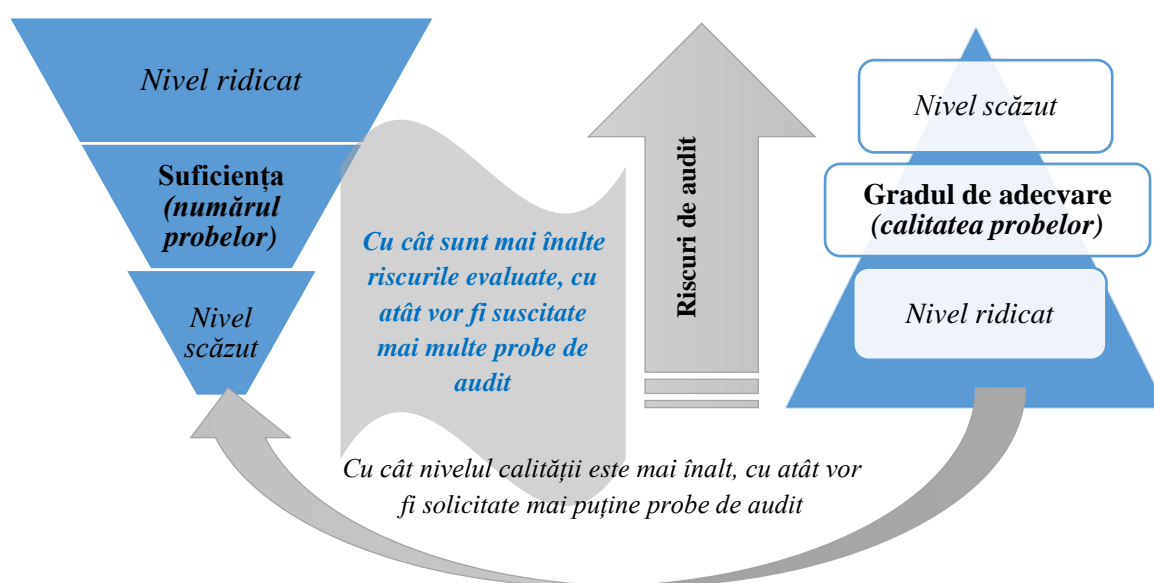


Fig. 2.9. Relația dintre evaluarea riscurilor și calitatea probelor de audit

Sursa: elaborată de autor

Documentația. ISA 230 abordează „responsabilitatea auditorului de a întocmi documentația de audit” [162]. Aceasta implică crearea unui dosar de audit [127] care să conțină documentele și informațiile esențiale pentru raportul de audit, inclusiv documentele de lucru [127], procedurile de audit efectuate, probele relevante obținute și concluziile auditorului. Anexa 40 sintetizează cadrul internațional privind asigurarea documentației de audit în auditul situațiilor financiare, stabilind cerințele și bunele practici pentru documentarea procedurilor de audit, evidența probelor, conformitatea cu ISA, completitudinea și accesibilitatea documentației.

Înțelegea activității entității auditate. Pentru a evalua entitatea auditată, auditorii analizează factori externi și interni, precum politici, legislație, economie și aspecte sociale. Lista acestor factori nu este exhaustivă și poate include altele relevante, cum ar fi cadrul legislativ, care joacă un rol esențial în influențarea auditului. De asemenea, auditorii trebuie să ia în considerare „factori interni, cum ar fi planul strategic, planul anual, informațiile din sistemele de management și contabilitate, tranzacțiile realizate, raportul anterior de audit extern și politicile contabile. Acești factori sunt orientativi și auditorii pot explora și altele”, după cum sugerează standardele [176].

Un aspect important, este înțelegerea naturii și scopului activităților entităților auditate, precum și determinarea sursei fondurilor. În acest context, entitățile de audit vor aduna informații esențiale despre afacere, ocupație și scopurile tranzacțiilor financiare. Autorul a analizat modul în care acestea evaluează conformitatea tranzacțiilor cu informațiile disponibile și identifică riscurile legate de spălarea banilor, contribuind astfel la asigurarea conformității cu reglementările anti-spălare de bani și prevenirea finanțării terorismului [336].

Comunicarea și uniformitatea raportării. ”Comunicarea eficientă este esențială pentru îmbunătățirea performanței auditului situațiilor financiare”. În acest context, comunicarea orală este importantă, dar informațiile semnificative trebuie documentate în scris, de la planificarea auditului până la raportul final [339]. Comunicarea scrisă include probele de audit care confirmă opinia auditorului, asigură calitatea auditului și respectă standardele ISA și procedurile entității auditate. «Rezultatul muncii auditorului» [120] este raportul de audit, care reflectă concluziile sale. O greșeală majoră este formularea incorectă a acestui raport, documentul public ce prezintă concluziile muncii auditorului. Scopul auditului situațiilor financiare este să crească încrederea utilizatorilor în informațiile prezentate. Astfel, o misiune de audit nu aduce valoare dacă publicul nu are încredere în informațiile oferite de auditor sau consideră că acestea ar putea fi mai relevante [227]. În final, valoarea auditului se reflectă în opinia exprimată de auditor.

În vederea exercitării profesiei și promovării imaginii de calitate, etică și profesionalism a auditorilor, cercetările din practica economică au permis evidențierea și fundamentarea principiilor calității - *grupa a patra a principiilor de audit* (figura 2.7). *Principiul condiționalității creșterii eficienței managementului auditului* reprezintă fundamentul sistemului de principii al calității.

Aplicarea acestui principiu permite evaluarea entităților de audit printr-un sistem stabilit de instituția responsabilă de supravegherea publică a auditului. Această evaluare se bazează pe calitatea serviciilor de audit și pe așteptările utilizatorilor situațiilor financiare. Aplicarea *principiului prudenței* în audit optimizează deciziile legate de colaborări și contracte, prin analiza mediului de control intern, reducerea riscurilor de audit, ajustarea pragului de semnificație, evaluarea prezentării fidele a situațiilor financiare și formularea corectă a opiniei de audit conform ISA. *Principiul controlului calității auditului* asigură selecția riguroasă a activităților în fiecare etapă, esențială pentru formularea unor concluzii și opinii corecte. Calitatea auditului se obține printr-un proces de identificare și administrare a activităților necesare pentru atingerea obiectivelor legate de prevederile ISA, iar ISQM 1 asigură un cadru sistematic pentru monitorizarea și menținerea acestei calități. De asemenea, CSPA contribuie la menținerea standardelor de calitate prin evaluarea și optimizarea continuă a proceselor și procedurilor de audit.

Studiul asupra auditului situațiilor financiare, axat pe calitate, performanță și sustenabilitate, evidențiază aspectele esențiale pentru dezvoltarea unui model conceptual integrat și coerent de auditare. Detaliile sunt ilustrate în figura 2.10.

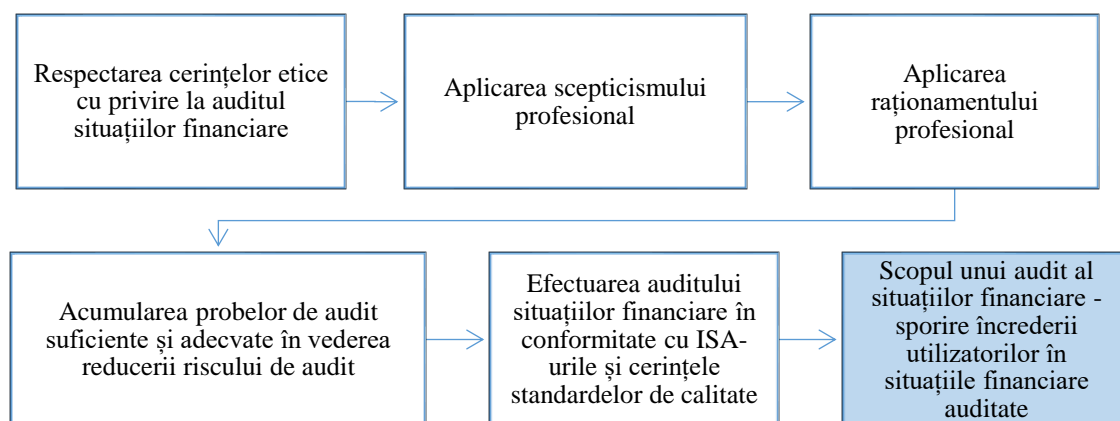


Fig. 2.10. Responsabilitățile și procesul auditului situațiilor financiare

Sursa: elaborată de autor după [159]

În concluzie, auditul situațiilor financiare reprezintă un domeniu complex, unde aplicarea ISA se bazează pe raționamentul și scepticismul profesional al auditorului. Este esențial ca auditorul să adere la standardele etice și să obțină dovezi relevante și suficiente pentru a formula un raport care reflectă cu acuratețe conformitatea informațiilor cu cadrul general de raportare financiară. Analiza realizată a scos în evidență aspectele fundamentale ale auditului situațiilor financiare, precum *subiectul*, *obiectul*, *domeniul* (respectarea cerințelor obligatorii), *metoda* (bazată pe riscuri), *suportul metodologic* (standarde și reglementări), *organizarea auditului* (adaptarea la schimbările din standardele de audit și managementul calității), *respectarea principiilor valorice și reglementărilor pentru îmbunătățirea calității auditului*, precum și *misiunea de audit*

(conformarea cu standardele și procedurile pentru asigurarea calității). Aceste elemente contribuie la realizarea auditului într-un mod integrat și uniform, asigurând o abordare coerentă și eficientă.

Pentru a asigura coerența auditului situațiilor financiare bazat pe calitate, performanță și sustenabilitate, este esențial să abordăm și dilemele etice și competențele profesionale care influențează în mod direct aceste aspecte. În acest context, următorul subiect se va concentra pe explorarea acestor dimensiuni critice în practica de audit.

2.3. Rolul dilemelor etice și al competențelor profesionale în implementarea eficientă a strategiei de audit

Profesia de audit se bazează pe etică și moralitate, valori esențiale pentru luarea deciziilor care inspiră încredere în raportările financiare. Acest aspect este evident „în scandalurile financiare mediatizate și în crizele financiare care au dus la falimentul unor bănci de prestigiu. Menționăm că etica profesională este analizată din perspectiva auditorilor” [85], fiind „evaluată în contextul scandalurilor financiare” [77] și „influențată de aplicarea strictă a regulilor, care pare să definăască moralitatea auditorilor” [300]. Exigența de a oferi informații relevante și de încredere despre situațiile financiare justifică rolul auditorului. Acesta garantează credibilitatea acestor informații printr-o activitate profesională dedicată interesului public și conformă cu standardele etice [61].

În contextul dat, dilemele etice reprezintă problemele complexe care implică conflicte între principiile etice și cele profesionale de audit. Aceste conflicte sunt între interesele personale și profesionale care influențează obiectivitatea și imparțialitatea auditorului, presiuni externe care pot afecta integritatea și independența acestuia, precum și probleme legate de confidențialitate și remunerare. Ardelean este de părerea că „dilemele etice apar din mai mulți factori, fiind adesea generate atunci când loialitățile auditorilor sunt împărțite. Valorile morale le permit auditorilor să acționeze împotriva propriului interes pentru a respecta cerințele eticii, bazându-se pe raționamentul profesional” [15]. Popescu și colab., subliniază că obiectivele auditului situațiilor financiare necesită îndeplinirea a patru cerințe fundamentale: „credibilitate, profesionalism, calitatea serviciilor de audit și încredere” [295]. Adoptând un comportament etic, se garantează o calitate ridicată a procesului de audit, deoarece raționamentul profesional rămâne neafectat de interesele personale [15].

Așadar, pentru a menține un audit de înaltă calitate, auditorii trebuie să abordeze cu seriozitate și responsabilitate problemele complexe care pot apărea în timpul misiunilor de audit. Stabilirea priorităților și alocarea resurselor influențează în mod direct îndeplinirea obiectivelor strategice și maximizarea valorii adăugate de audit. În acest context, scopul cercetării este de a analiza problemele complexe care influențează implementarea perspectivelor strategice în audit. În general, perspectiva strategică în audit se referă la planificarea pe termen lung care modelează

structura și desfășurarea activităților de audit. Astfel, din perspectiva strategică, auditul se axează pe analiza riscurilor, ajustarea planurilor conform necesităților, identificarea oportunităților de îmbunătățire a proceselor, adaptarea la schimbări, sporirea eficienței și eficacității, utilizarea optimă a resurselor și capacităților, și integrarea noilor tehnologii.

Având în vedere aceste aspecte, este esențial să examinăm prevederile în domeniu și abordările existente în literatura de specialitate pentru a înțelege cum sunt conceptualizate și aplicate perspectivele strategice în audit și cum influențează acestea practica profesională.

În scopul atingerii obiectivelor de natură generală, Codul etic „stabilește principiile fundamentale și standardele de conduită pentru auditori, subliniind importanța respectării eticii și independenței ca premisă a profesionalismului în audit” [236]. În acest context, provocările întâmpinate în procesul de audit reflectă nevoia de a menține și îmbunătăți reputația auditorilor. Totodată, acesta definește un sistem de valori care nu permite abateri, asigurând astfel integritatea activității de audit. În plus, auditorii trebuie să mențină integritatea și obiectivitatea profesională, respectând simultan valorile etice ale profesiei, în timp ce evaluează și răspund adecvat aspectelor etice ale clientului. Menționăm că CSPA asigură respectarea Codului Etic prin inspectarea politicilor și procedurilor de control al calității ale auditorilor și entităților de audit în timpul inspecțiilor de calitate [217].

Morariu tratează aspecte de competență, confidențialitate și comportament profesional în contextul Codului etic [251]. Codul de etică este asociat, în viziunea lui Frankel, cu un „angajamentul clar al profesiei de audit de a respecta obligațiile morale față de public”. Etica, comparativ cu legea, poate fi considerată o sferă superioară în reglementare, deoarece implică un nivel mai profund de responsabilitate morală și profesională. În acest sens, etica presupune o obligație morală mai mare decât simpla aplicare a legii [205]. Nevoia de etică este „evidentă atât în cadrul profesiei, cât și în rândul reglementatorilor” [360]. În același timp, Kaptein [195, p. 26] subliniază importanța valorilor incluse într-un cod de etică și modul în care acestea sunt comunicate publicului țintă.

Diverse studii au investigat principiile universale din codul de etică și impactul acestora asupra comportamentului auditorilor. Etica și deontologia profesională influențează atitudinea auditorului, orientându-l spre corectitudine și promovând interesele societății, în vederea unei opinii de audit obiective. Albeksh [8], sugerează că un angajament mai mare față de principiile etice îmbunătățește calitatea raportului de audit. De asemenea, Nasrabadi și Arabbian [261] au observat că respectarea principiilor etice și experiența auditorului contribuie pozitiv la calitatea serviciilor de audit. Mökander și Floridi [253] arată că auditul bazat pe etică poate îmbunătăți deciziile, crește satisfacția utilizatorilor, spori potențialul de creștere, facilita elaborarea legii și îmbunătăți activitatea auditorului. Pe de altă parte, Jelic [189] investighează influențele ce pot

afecta obiectivitatea serviciilor de audit, incluzând relațiile dintre echipă, lider și membrii acesteia, care pot avea efecte negative asupra rezultatelor finale ale auditului.

Literatura de specialitate subliniază importanța normelor etice și profesionale, iar cercetările, cum ar fi cele ale lui Mintz, explorează conceptele de etică, inclusiv kantianismul, utilitarismul și etica virtuților [250]. Popescu și colab., examinează etica profesională a contabililor în contextul crizei financiare globale. Ei identifică lacunele în etica afacerilor și presiunile specifice crizei, propunând înființarea unui „responsabil de etică și conformitate” în organizații și dezvoltând un sistem unitar pentru monitorizarea calității și eticii [295]. Relația dintre profesionalism și etică în profesia contabilă și de audit este dezbătută de Lazăr [208], în timp ce Mihăilescu prezintă exigențele și principiile de etică ale auditorilor în misiunile de audit [246]. Valentine și Fleischman au descoperit că „normele etice stabilite oficial îmbunătățesc comportamentul profesional, sporind conștientizarea responsabilității sociale” [361].

Analiza literaturii de specialitate în domeniul dilemelor etice evidențiază importanța esențială a respectării principiilor fundamentale ale auditului. Astfel, în fața dilemelor etice, auditorii trebuie să aplice aceste principii, așa cum sunt prezentate în tabelul A 41.1. Conceptul de *integritate* este de origine latină (*integritas*), înglobând standarde înalte de morală, ”sinceritate și corectitudine” [69, 111.1 A1], „onestitate” [69, R111.1] și de „relevare a adevărului”, care, cumulate, denotă virtutea celui care exercită o activitate. Auditorul trebuie să fie corect, onest și incoruptibil, deoarece integritatea sa susține încrederea și credibilitatea raționamentului de audit. Onestitatea include integritatea, desfășurarea corectă a afacerilor și sinceritatea. Studiul lui Shafer și colab., a demonstrat că există o legătură directă între raționamentul etic și conduita etică a auditorilor: un raționament etic mai înalt conduce la o conduită etică mai ridicată. Integritatea profesională și personală sunt interconectate, dar integritatea profesională depinde de cea personală și se încadrează într-un cadru profesional [324]. Analiza realizată de Ardelean cu programul SPSS v20 a validat că integritatea este asociată de majoritatea respondenților cu onestitatea și fiabilitatea, este considerată un principiu central în definirea conduitei etice și este implementată prin diseminarea unui cod etic [14].

Obiectivitate. Obiectivitatea în audit se referă la imparțialitate și eliminarea conflictelor de interese care pot influența activitatea auditorului. Conform studiilor lui DeAngelo [87], Sarath [318] și Baah și Fogarty [23], obiectivitatea este esențială pentru calitatea serviciilor de audit. Aceasta implică corectitudine, onestitate intelectuală și evitarea implicării în conflicte de interese. Astfel, auditorul trebuie să evite confuziile și influențele nejustificate, asigurând un nivel ridicat de obiectivitate în colectarea, evaluarea și comunicarea informațiilor. Auditorul va analiza imparțial circumstanțele relevante ale auditului și va face constatări și recomandări neafectate de influențe externe. Respectarea principiilor etice, în special integritatea și obiectivitatea, întărește

independența auditorilor, demonstrând publicului și autorităților că își îndeplinesc sarcinile la cel mai înalt standard.

Competență profesională și atenția cuvenită. Capitolul al II-lea al Directivei 2006/43/CE [96] reglementează accesul la profesie, formarea continuă și autorizarea auditorilor din alte state membre. O persoană poate deveni auditor doar după ce îndeplinește anumite condiții și obține calificativul necesar (figura A 41.1), fapt reglementat de ISA. De asemenea, auditorii trebuie să își mențină constant cunoștințele și abilitățile pentru a oferi servicii competente, bazate pe cele mai recente dezvoltări, legislație și tehnici din domeniu [328]. Această atenție se manifestă în responsabilitatea profesională și espectarea standardelor tehnice și de specialitate. Competența profesională se dezvoltă în două etape distincte, așa cum este ilustrat în figura A 41.2. „Menținerea competenței profesionale necesită actualizarea constantă a cunoștințelor despre evoluțiile tehnice, profesionale și de afaceri. Dezvoltarea profesională continuă permite auditorului să-și îmbunătățească și să-și păstreze capacitățile profesionale” [236, 113.1 A2]. Un sondaj de opinie în cadrul entităților de audit „relevă faptul că 86,7% din respondenți dispun de un program de formare profesională continuă, iar 13,3% - nu. Respectiv, 60% din respondenți alocă de la 1% la 5% din cheltuielile entității pentru dezvoltarea profesională. Concomitent, drept dovadă a dezvoltării profesionale, în cadrul a 29 entități există certificările profesionale [331].

Confidențialitate. Confidențialitatea și securitatea informațiilor sunt esențiale în audit. Respectarea acestor principii este obligatorie pe durata și după încheierea contractului de audit, inclusiv pentru personalul asociat și consultanți. Dezvăluirea informațiilor obținute este interzisă, cu excepția cazurilor legale sau profesionale.

Professionalism. Auditorul este obligat să se conformeze legilor și regulamentelor și să evite acțiunile care ar discredita profesia. Prin profesionalism, auditorul este recunoscut de clienți, patroni și alte părți interesate. Valorile morale sunt cele care îi permit auditorului să reziste presiunilor, conștientizând respectarea acestora. Tot prin respectarea valorilor morale se pot atenua problemele care implică aspecte conflictuale, fără ca acestea să afecteze negativ deciziile lui profesionale. O prezență sporită în entitatea de audit asigură desfășurarea activității conform standardelor înalte de profesionalism, conform 83,3% dintre respondenții Sondaj de opinie privind situația activității de audit din RM [331].

Analiza prevederilor ISA ne-a permis să constatăm responsabilitățile auditorului în misiunile de audit, așa cum este prezentat în figura A 42.1, *responsabilitatea fundamentală, suplimentară și minoră*. Consemnăm că tehnologia dezvoltată sprijină auditorii în îndeplinirea responsabilităților mai eficiente, îmbunătățind calitatea și acuratețea misiunilor de audit. Studiile demonstrează că „munca manuală prevalează, sub formă de testări repetitive, pregătirea datelor, migrarea datelor și analiza datelor bazate pe reguli” [72]. Potrivit lui Vasarhelyi și Smart, „reducerea acestei munci

ar fi posibilă, prin dezvoltarea unor instrumente automatizare în audit, eficientizarea timpului de către auditori concentrându-și eforturile pe sarcini provocatoare și critice, în special cele legate de evaluarea riscului de denaturare semnificativă” [363].

În lucrarea sa, Suffield [347] rezumă setul de competențe viitoare necesare auditorului, așa cum au fost ele prezentate de Asociația Experților Contabili (ACCA) în raportul „Audit și tehnologie” publicat în iunie 2019 (tabelul A 42.1). Ca în orice domeniu economic, scopul auditului, mijloacele și tehnicile utilizate sunt într-o continuă evoluție și adaptare la transformările din mediul existent, ceea ce implică o continuă pregătire profesională a auditorilor. Astfel, entitățile de audit trebuie să aibă capacitatea de a oferi feedback, printr-o tratare a riscurilor la un nivel ridicat de acuratețe, în concordanță cu noile modificări din legislația națională și internațională, și să asigure utilizatorilor rapoartelor de audit un nivel de încredere ridicat. Prin urmare, auditorii nu au un impact direct asupra riscului economic și nu evaluează durabilitatea sau eficacitatea afacerilor. Totuși, ei influențează semnificativ riscul informațional. Calitatea auditului sporește credibilitatea entității-client, iar conformitatea informațiilor financiare cu cadrul contabil aplicabil trebuie garantată printr-o opinie independentă, obiectivă și competentă oferită de auditor.

Prin analiza realizată în paragraful 2.2, am identificat principiile etice și profesionale esențiale pentru asigurarea unui audit de calitate. Aplicarea și respectarea acestor principii contribuie la identificarea și prevenirea amenințărilor ce pot compromite corectitudinea procesului de audit.

În acest context, dilemele etice apar atunci când auditorii se confruntă cu situații ce pun la încercare aplicarea acestor principii. Respectarea strictă a cerințelor etice și profesionale nu doar optimizează calitatea auditului, ci și gestionează eficient dilemele etice, asigurând o evaluare favorabilă din partea părților interesate și prevenind compromisuri în audit. Aplicarea consecventă a acestor principii ajută la identificarea și prevenirea riscurilor ce pot afecta conformitatea procesului de audit, conform exemplificării din figura 2.11. În contextul tendințelor actuale de dezvoltare a profesiei de audit, ce pun accent pe îmbunătățirea competențelor comportamentale și tehnologice, pe aprofundarea cunoștințelor despre activitatea entității auditate și clarificarea raționamentului profesional, devine esențială gestionarea adecvată a dilemelor etice. Aceste competențe avansate nu doar sprijină o aplicare mai riguroasă a scepticismului profesional, dar facilitează și implementarea eficientă a strategiilor de audit, asigurând astfel o calitate superioară a auditului și fundamentarea corectă a opiniilor exprimate în raportul de audit.

Generalizând aspectele prezentate, tabelul 2.3 ilustrează importanța dilemelor etice și a competențelor profesionale, evidențiind relațiile dintre acestea în contextul implementării eficiente a strategiei de audit prin prisma relevanței și influenței.

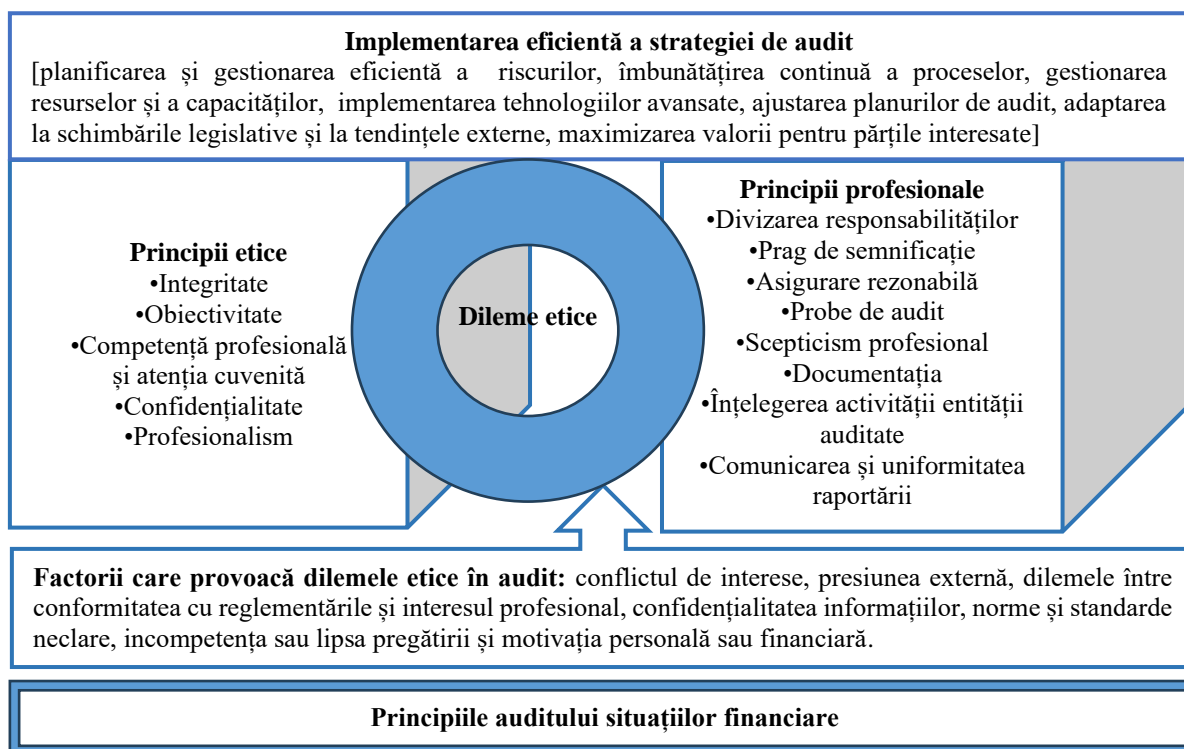


Fig. 2.11. Interdependența dintre principiile auditului, dilemele etice și strategia de audit

Sursa: elaborată de autor

Informațiile conținute în tabelul 2.3 subliniază că dilemele etice și competențele profesionale sunt interdependente și esențiale în implementarea eficientă a strategiei de audit.

Tabelul 2.3. Corelarea dilemelor etice și competențelor profesionale cu eficiența strategiei de audit

Elemente	Explicație	Relavanță în strategia de audit	Influența asupra implementării strategiei
Dileme etice	Situații în care auditorii sunt confrunțați cu alegeri între opțiuni multiple, ce implică principii etice și profesionale aflate în conflict.	Afectează integritatea procesului de audit și încrederea părților interesate.	Deciziile etice pot influența imparțialitatea și acuratețea auditului.
Competențe profesionale	Cunoștințele, abilitățile și experiența necesare pentru a realiza un audit de calitate.	Susține precizia și eficiența procedurilor de audit.	Gradul de competență profesională influențează eficiența implementării strategiilor de audit.
Strategia de audit	Planul strategic care stabilește metoda și obiectivele auditului.	Înglobează aspectele etice și profesionale pentru a asigura un audit complet și relevant.	Succesul strategiei depinde de modul în care dilemele etice sunt gestionate și competențele sunt aplicate.
Implementarea eficientă	Aplicarea efectivă a strategiei de audit, asigurând atingerea obiectivelor și respectarea normelor etice și profesionale.	Necesită echilibrarea dilemelor etice cu competențele profesionale.	Implementarea eficientă este condiționată de deciziile etice și de competențele auditorilor.
Corelarea elementelor	Modul în care dilemele etice și competențele profesionale se influențează reciproc în cadrul procesului de audit.	Determină calitatea finală a auditului și asigură performanță.	Succesul sau eșecul auditului poate depinde de modul în care aceste elemente sunt integrate și gestionate împreună.

Sursa: elaborat de autor

Relațiile dintre aceste două aspecte influențează direct calitatea și performanța în audit, subliniind necesitatea unei gestionări integrate pentru optimizarea rezultatelor. Pentru implementarea eficientă a strategiei de audit și rezolvarea conflictelor între principiile etice și profesionale, este esențială prioritizarea și gestionarea optimă a resurselor și activităților de audit. Astfel, corelarea dintre dilemele etice și competențele profesionale cu eficiența strategiei de audit oferă o perspectivă aprofundată asupra modului în care integritatea și competențele influențează implementarea strategiilor de audit.

Pentru a gestiona eficient dilemele etice și a dezvolta practici de audit mai eficiente, adaptate la cerințele contemporane, este esențială implementarea unor mecanisme clare și bine definite. Prioritară este formarea continuă a auditorilor, axată pe etică și practici profesionale, care să le permită să fie mereu în conformitate cu noile reglementări și provocările etice curente.

Respectarea strictă a Codului de etică și a standardelor profesionale le oferă auditorilor orientări clare în rezolvarea dilemelor etice. Consultanța, asigură sprijin în gestionarea situațiilor complexe. Mecanismele confidentiale de raportare și investigare a comportamentelor neconforme sunt fundamentale pentru evitarea compromisurilor în procesul de audit. De asemenea, evaluarea performanței în audit trebuie să includă criterii clare referitoare la capacitatea auditorilor de a gestiona dilemele etice și de a respecta standardele profesionale.

O cultură organizațională bazată pe transparență și etică, susținută de un leadership etic, joacă un rol crucial în menținerea unor standarde ridicate. Totodată, actualizarea periodică a politicilor și procedurilor de audit pentru a răspunde schimbărilor legislative și adoptarea soluțiilor tehnologice avansate pentru monitorizarea riscurilor etice și de performanță sunt esențiale pentru eficiența și relevanța auditului în condițiile globalizării.

În plus, recomandările includ ajustarea planurilor de audit conform obiectivelor strategice, gestionarea proactivă a riscurilor, respectarea strictă a principiilor de audit, și îmbunătățirea continuă a proceselor de audit. Aceste măsuri sunt esențiale pentru asigurarea succesului și eficienței entității de audit.

1.4. Concluzii la capitolul II

Examinarea dimensiunilor aplicative și a perspectivelor strategice ale performanței auditului situațiilor financiare a condus la formularea următoarelor concluzii:

1. S-a demonstrat că serviciile de audit se disting prin trăsături economice specifice: caracterul formal și reglementat, intangibilitatea, interdependența prestării și utilizării, complexitatea și calitatea acestora. Aceste trăsături, în mare parte subiective datorită naturii intangibile, sunt esențiale pentru înțelegerea diferențelor față de alte servicii. Calitatea serviciilor de audit, esențială pentru competitivitatea entităților, întâmpină provocări complexe, în ciuda

reglementărilor bine stabilite, subliniind nevoia de evaluări mai riguroase pe fondul creșterii importanței educației și formării continue.

2. S-a evidențiat importanța echipei de audit în procesul de prestare a serviciilor, implicarea și competența auditorilor, care sunt fundamentale pentru asigurarea calității și eficienței în audit, influențând semnificativ costul și rezultatele acestuia. Calitatea serviciilor de audit depinde de formarea continuă a auditorilor, care trebuie să fie adaptată la realitățile economice actuale. Dezvoltarea profesională continuă este esențială, iar standardele IES pentru competență, etică și abilități sunt fundamentale pentru credibilitatea situațiilor financiare auditate.

3. S-au identificat diverse interpretări ale conceptului de calitate, inclusiv în domeniul auditului. Opiniile cercetătorilor au fost sistematizate în trei grupe de abordări: „aptitudinea de a satisface necesitățile”, „generarea performanței în audit” și „contribuția la creșterea economică și accesul la servicii competitive”, fiecare descriind calitatea din perspective distincte. Au fost relevate cele mai fundamentale perspective asupra calității serviciilor de audit, concentrându-ne pe detectarea și raportarea denaturărilor semnificative ale situațiilor financiare. Relevanța unei abordări variază în funcție de contextul cercetării sau al practicii. Totuși, în audit, o abordare axată pe "generarea performanței în audit" este mai relevantă, deoarece vizează direct eficacitatea procesului de audit în detectarea și raportarea denaturărilor semnificative din situațiile financiare, asigurând astfel integritatea și fiabilitatea raportărilor financiare.

4. Autorul a realizat un studiu aprofundat al ISQM 1, evidențiind aspectele critice ale abordării riscurilor în managementul calității, subliniind astfel importanța optimizării continue a acestei practici. Cercetarea a demonstrat că promovarea excelenței și performanței în audit, prin asigurarea conformității cu reglementările și standardele aplicabile, este esențială pentru furnizarea de servicii de înaltă calitate și pentru întărirea încrederii utilizatorilor. În acest context, s-au identificat caracteristicile esențiale care influențează această încredere, studiind prevederilor ISA.

5. Autorul a evidențiat importanța evaluării factorilor externi care influențează activitatea entităților de audit, utilizând o analiză PEST și sondaje în rândul auditorilor din R. Moldova. Rezultatele obținute au subliniat efectele acestor factori asupra performanței în audit și necesitatea măsurilor proactive pentru contracararea influențelor negative, inclusiv în gestionarea dilemelor etice. O abordare integrată, care include formarea continuă a auditorilor, respectarea strictă a Codului de etică și implementarea mecanismelor confidențiale de raportare, este esențială pentru a răspunde provocărilor contemporane. Prin actualizarea periodică a politicilor, procedurilor de audit și adoptarea soluțiilor tehnologice avansate, entitățile de audit pot asigura atât relevanța, cât și eficiența proceselor, contribuind la menținerea unor standarde etice și profesionale ridicate în contextul globalizării.

6. S-a evidențiat complexitatea relațiilor dintre entitatea de audit și entitatea auditată, care influențează semnificativ performanța auditului. Schimbările în colaborare, comunicare și coordonare afectează rezultatele, iar o gestionare eficientă a acestor interacțiuni poate îmbunătăți performanța auditului. Colaborarea eficientă, utilizarea adecvată a resurselor și soluțiile inovatoare sunt esențiale pentru asigurarea calității serviciilor de audit și pentru promovarea transparenței. Autorul subliniază și importanța unei abordări integrate a performanței în audit, evidențiind că această abordare este esențială pentru îmbunătățirea calității, eficienței și fiabilității procesului de audit. Studiul arată cum integrarea diverselor dimensiuni ale performanței optimizează resursele și procesele, consolidând încrederea în raportările financiare și având un impact pozitiv asupra entităților auditate și părților interesate.

7. S-a identificat și analizat componentele și relațiile logice ale auditului situațiilor financiare, subliniind dificultățile în măsurarea performanței din cauza diversității tehnicilor și procedurilor de audit. Autorul a propus un model conceptual integrat și coerent bazat pe calitate-performanță-sustenabilitate, stabilind conexiuni între riscurile evaluate și adecvarea probelor de audit. De asemenea, s-a subliniat relevanța postulatele fundamentale în audit, care, deși nu sunt demonstrabile empiric, sunt acceptate ca baze ale standardelor de audit. Autorul a sistematizat și analizat aceste postulate, evidențiind importanța lor continuă pentru practica de audit și pentru asigurarea fidelității și eficienței raportului de audit.

8. În contextul obținerii informațiilor suplimentare privind semnificația principiilor de audit, s-a analizat critic și s-au divizat în patru categorii: etice, profesionale, de distincție între audit și servicii conexe, și de calitate. Aceste principii sunt fundamentale atât pentru teoria auditului, cât și pentru aspectele practice, determinând conținutul și metodologia auditului și cerințele pentru rapoartele de audit.

9. Autorul a dezvoltat o definiție pragmatică a *raționamentului profesional în audit*: acesta reprezintă *opțiunea logică și rezonabilă aleasă de auditor, în condiții de incertitudine, documentată în lucrările de audit, bazată pe competențe profesionale, gândirea inovatoare, experiența practică și respectarea normelor etice*. Definiția clarifică conceptul și subliniază aspectele esențiale ale raționamentului profesional, inclusiv structura logică, claritatea, congruența, eficiența și materialitatea.

10. Analiza efectuată a evidențiat aspectele esențiale ale auditului situațiilor financiare, inclusiv subiectul, obiectul, domeniul, metoda bazată pe riscuri, suportul metodologic, principiile etice și misiunea de audit. Respectarea riguroasă a cerințelor etice și profesionale este esențială pentru optimizarea calității auditului și gestionarea dilemelor etice, prevenind compromisurile și asigurând o evaluare favorabilă. Autorul a demonstrat interdependența dintre principiile auditului, dilemele etice și strategia de audit, subliniind că aplicarea corectă a acestora ajută la menținerea

conformității și integrității procesului de audit. În acest context, pentru o implementare eficientă a strategiei de audit și pentru rezolvarea conflictelor între principiile etice și profesionale, sunt esențiale prioritizarea și gestionarea optimă a resurselor, ajustarea planurilor conform obiectivelor strategice și gestionarea proactivă a riscurilor. Respectarea strictă a principiilor de audit, îmbunătățirea continuă a proceselor, integrarea tehnologiilor avansate și stabilirea unor politici interne contribuie semnificativ la succesul și integritatea procesului de audit.

3. MODELAREA PERFORMANȚEI AUDITULUI SITUAȚIILOR FINANCIARE DIN PERSPECTIVA CREȘTERII ÎNCREDERII ÎN FIABILITATEA INFORMAȚIILOR AUDITATE

Performanța auditului situațiilor financiare este esențială pentru mediul de afaceri, influențând direct calitatea deciziilor și acuratețea previziunilor economice. Utilizatorii acestor situații financiare cer servicii de audit de înaltă performanță, care să asigure calitatea, independența, integritatea profesională și conformitatea cu standardele etice. În acest context, strategia de calitate devine un ”factor determinant pentru competitivitatea entității de audit” [333], asigurând că activitatea de audit este orientată către satisfacerea cerințelor beneficiarilor. De asemenea, este fundamentală dezvoltarea și implementarea continuă a strategiilor de îmbunătățire a performanței, care să sprijine efectuarea misiunilor de audit la cele mai înalte standarde. În plus, „performanța auditului, strâns legată de calitatea serviciilor oferite, reprezintă pilonul principal al stabilității și competitivității sustenabile a entității de audit”[150]. Calitatea înaltă asigură nu doar conformitatea cu standardele, ci și un avantaj competitiv, contribuind decisiv la performanța auditului situațiilor financiare.

Cercetarea urmărește investigarea modului în care performanța auditului situațiilor financiare influențează fiabilitatea deciziilor de afaceri și sustenabilitatea competitivă a entităților de audit. Scopul cercetării este de a dezvolta și valida un cadru integrat pentru auditul situațiilor financiare, care combină strategii, metodologii și modele pentru a optimiza performanța auditului situațiilor financiare. Cercetarea se axează pe identificarea măsurilor eficiente pentru sporirea calității și încrederii, garantarea conformității, îmbunătățirea transparenței, maximizarea eficienței indicatorilor, fiabilitatea și eficiența proceselor de audit, protejarea intereselor tuturor părților implicate. În acest context, calitatea auditului va fi analizată nu doar ca un criteriu de conformitate, ci ca un factor esențial în obținerea unui avantaj competitiv sustenabil.

3.1. Dezvoltarea sistemului de indicatori privind măsurarea performanței auditului situațiilor financiare

În contextul provocărilor generate de evoluția economică, autodefinit prin creșterea concurenței, instabilității și globalizării, precum și modificarea prestațiilor solicitate de clienți, entitățile de audit trebuie să facă față permanent, pornind de la aspectul rapidității și preciziei. Într-o atare situație, o strategie orientată spre performanță semnifică un management cu o raționalitate tehnico-operatională centrată pe beneficiar. „Performanța unei entități de audit trebuie privită ca rezultat al unui proces de cauzalitate, relativ la un context ales în funcție de strategie” [210] sau, altfel spus, „drept o realizare a obiectivelor organizaționale” [44]. Ea se evaluează prin aptitudinea de a crea și furniza servicii de calitate beneficiarilor. Raad „consideră performanța organizațională

un concept multidimensional și complex, care nu se limitează doar la rezultatele financiare, pentru evaluarea sa fiind necesară referința la numeroase rezultate organizaționale, interne și externe” [304]. În contextul digitalizării, entitățile se axează pe valoare și diferențiere prin calitate, personalizare și răspuns prompt. Evaluarea performanței trebuie să ia în considerare indicatori clari, relevanți și flexibili, care reflectă atât obiectivele, cât și efectele anticipate. Un sistem de evaluare integrat, care combină aspectele financiare și non-financiare, oferă o imagine completă a performanței și asigură sustenabilitatea pe termen lung. Indicatorii nonfinanciari sunt esențiali, iar ignorarea lor poate duce la stagnare organizațională.

Studierea performanței în audit a fost și rămâne un subiect fundamental în literatura de specialitate, reflectând contribuții semnificative și evidențiind provocările majore cu care se confruntă entitățile de audit. Aceste provocări includ adaptarea la schimbări rapide și complexe în reglementările contabile și de audit [335], alinierea la standardele internaționale și directivele europene, creșterea așteptărilor utilizatorilor, gestionarea incertitudinilor, integrarea tehnologiilor avansate, conflictele de interese, dilemele etice și cerințele sporite de transparență și comunicare eficientă cu părțile interesate. Identificarea deficiențelor necesită un sistem de indicatori care să informeze managementul despre rezultate. Măsurarea performanței în audit doar pe baza profitului nu reflectă eficiența și competitivitatea generală.

În demersul nostru, ne propunem să evaluăm relevanța indicatorilor specifici pentru măsurarea performanței auditului situațiilor financiare. Potrivit unor autori, ”măsurarea performanței în audit trebuie să se alinieze cu criterii riguroase și indicatori relevanți, capabili să identifice și să evalueze factorii determinanți pe termen lung”[142]. Pentru a atinge performanța dorită, este esențial să redefinim noțiunea de performanță și să dezvoltăm un sistem avansat de evaluare cu indicatori integrați, ceea ce va stimula progresul științific și va răspunde provocărilor economice actuale.

Deși o definiție unanim acceptată a performanței lipsește, încercările de a o contura sunt extrem de rare. Neely și colab., oferă una dintre puținele definiții citate frecvent, descriind performanța drept ”un proces de cuantificare a eficienței și eficacității acțiunilor trecute” [268]. În majoritatea cazurilor, accentul se mută direct ”pe componenta măsurabilă a performanței” [54], care este ajustată în funcție de cerințele specifice ale utilizatorilor de informații.

Performanța a fost evaluată de-a lungul timpului prin diverse criterii: ”dimensiunea entității, rentabilitatea și profitabilitatea obținute, sau capacitatea de a gestiona eficient trezoreria” [50]. Potrivit accepțiunii generale, termenul de performanță reprezintă ”o realizare deosebită într-un domeniu de activitate” [93, p. 778]. Din această definiție rezultă că performanța nu poate fi asociată cu orice rezultat obținut, ci doar cu unul deosebit. În viziunea economistului francez Annick Bourguignon, ”performanța nu este o constatare, ea se construiește” [50, p. 15].

Performanța este percepută ca ”un succes, dar depinde de modul în care este definită de diferitele categorii de utilizatori și de politicile contabile alese de management. Privită ca acțiune, performanța reprezintă atât un proces, cât și un rezultat evaluat ulterior” [86, p. 3-4]. O entitate continuă să existe și să prospere atunci când își îndeplinește procesele conform planului, satisfăcând atât clienții, cât și alte părți interesate [265].

În opinia unor autori, „performanța reflectă capacitatea unei entități de a se menține competitivă prin optimizarea eficacității și eficienței, garantându-i astfel o poziție sustenabilă pe piață” [269, p. 256]. În același timp, aceasta este descrisă ca „gradul în care o entitate reușește să satisfacă cerințele mediului intern și extern prin combinația excelentă între eficiență și eficacitate, o creatoare de valoare, care realizează ceva pentru un scop dat” [263]. Astfel, „performanța este în strânsă legătură de competitivitate, întrucât o entitate de succes trebuie să fie simultan eficientă și eficace pentru a se menține pe piață” [68, p. 14-15]. Conform modelului Kaplan și Norton, ”performanța se bazează pe echilibrul a patru factori esențiali: eficiența producției, satisfacția acționarilor și clienților, capacitatea de creștere și dezvoltare, și gradul de inovare” [352].

Performanța este măsurată printr-un set de indicatori, a căror complexitate variază [131]. Aceasta se exprimă prin „indicatori și indici” [284] și „se evaluează prin comparația cu realizările anterioare și obiectivele stabilite. Indicatorii de performanță sunt, de obicei, numerici pentru aspectele cantitative și atributivi pentru cele calitative” [58]. De exemplu, durata și costul mediu al unui audit reflectă aspectele cantitative ale performanței, în timp ce percepția clienților despre calitatea serviciilor, precum și detaliile și claritatea raportului de audit, evidențiază dimensiunile calitativ.

Cercetarea subliniază importanța implementării unui set coerent de indicatori nonfinanciari pentru activitățile entităților de audit. Indicatorii de performanță nonfinanciari „evaluează progresul calitativ și identifică problemele de calitate actuale sau potențiale” [264]. Necesitatea îmbunătățirii acestora reflectă noile priorități. Conducerea trebuie să asigure un mediu care să promoveze implicarea personalului și luarea de decizii eficiente pe baza acestor indicatori. Aceste elemente „asigură transparență în evaluarea calității, furnizează dovezi concrete și permit o analiză detaliată a obiectivelor, identificând atât avantajele, cât și deficiențele. Ele stabilesc criteriile de performanță și analizează efectele măsurilor implementate” [225]. Considerate „variabile fundamentale, acestea facilitează compararea rezultatelor și a schimbărilor ulterioare cu starea inițială într-un mod eficient și clar” [59], [257]. Indicatorii cuantifică realizările întrucât ”direcționează acțiunile pentru atingerea unui obiectiv” [293]. Ei trebuie să fie adecvați entității și se concentrează pe aspecte precum calitate, rapiditate, siguranța livrării, flexibilitate și costuri” [83]. În plus, „combinații de factori organizaționali, tehnici, umani și financiari pot fi eficiente într-un context, dar mai puțin eficiente în altele” [57].

Din cele analizate, deducem că literatura de specialitate subliniază necesitatea dezvoltării unui sistem integrat și aplicabil de evaluare a performanței în audit, care să favorizeze evaluarea eficienței și procesul decizional. Acest sistem ar trebui să integreze perspectivele diferitelor categorii de utilizatori și să reflecte atât rezultatele obținute, cât și procesul prin care acestea sunt realizate. Prin urmare, sistemul eficient de evaluare a performanței ar trebui să includă indicatori, care să reflecte resursele umane, experiența, și formarea profesională a auditorilor, calitatea serviciilor și reputația entității de audit. Scopul este să îmbunătățească calitatea informațiilor despre obiectivele strategice și să optimizeze măsurarea prin monitorizarea acestora, oferind evaluări obiective și transparente ale randamentului, calității serviciilor, eficienței și eficacității procesului. Astfel, susținem opinia privind „menținerea unui echilibru între indicatorii financiari și nonfinanciari și monitorizarea permanentă a proceselor pentru a îmbunătăți calitatea serviciilor” [204], [358].

Pentru a asigura coerența indicatorilor de performanță, se propune agregarea acestora așa cum este ilustrat în Anexa 43. Această abordare integrată va stimula atât optimizarea continuă a procesului de audit, cât și întărirea încrederii și satisfacției utilizatorilor, contribuind astfel la sustenabilitatea entității de audit. În plus, pentru a maximiza eficiența indicatorilor de performanță în practica auditului, este esențială implementarea unei evaluări comprehensive bazate pe trei dimensiuni: conformitatea cu cadrul normativ în domeniul auditului, percepția calității de către client și evaluarea de către alte părți interesate. Abordarea pe trei dimensiuni facilitează măsurarea performanței auditului situațiilor financiare, dezvoltând indicatori de performanță relevanți domeniului (Anexa 44). Crearea unor indicatori de performanță eficienți implică o înțelegere clară a obiectivelor entității de audit și reprezintă un proces structurat. Dezvoltarea indicatorilor trebuie să fie realizată printr-o planificare atentă, fiecare indicator având rolul de a aborda un obiectiv specific și de a oferi informații precise pentru evaluarea progresului. Implementarea unui sistem de indicatori, completat cu un control al calității pe trei niveluri, va contribui la îmbunătățirea performanței auditului printr-o evaluare obiectivă a serviciilor și a eficienței procesului, identificând atât realizările, cât și deficiențele. Totodată, are mai multe utilități practice atât pentru entitatea de audit, cât și pentru Consiliul de supraveghere în audit.

Menționăm că costurile asociate cu personalul sunt esențiale pentru evaluarea calității percepute de părțile interesate, influențând semnificativ indicatorii de performanță. În opinia noastră, măsurarea performanței trebuie să includă satisfacția auditorilor, deoarece aceasta influențează calitatea auditului. Performanța pe termen lung și poziția de lider pe piață se bazează pe angajați motivați și loiali. Valoarea auditoriilor constă în stimularea dezvoltării capitalului uman. Astfel, pentru optimizarea activității, entitatea de audit trebuie să stabilească obiective clare, și să integreze indicatorii de performanță în strategia sa, monitorizându-i constant. În opinia

noastră, cei mai relevanți indicatori de performanță pentru personalul auditului sunt prezentați în Anexa 45. Nemulțumirea acestora poate duce la o rată crescută de plecare, ceea ce implică pierderi de cunoștințe, costuri suplimentare și timp necesar pentru recrutare și integrare de noi angajați.

În urma analizei metodelor și instrumentelor de evaluare a performanței, considerăm că Balanced Scorecard (BSC) este cea mai potrivită pentru entitățile de audit, deoarece are un rol esențial în managementul și evaluarea performanței. Conceptul BSC a fost introdus în 1996 în cartea „The Balanced Scorecard, Translating Strategy into Action” de Kaplan și Norton, care subliniază că BSC ajută entitățile să navigheze într-un mediu complex și să își atingă obiectivele [194]. Horngren și colab., afirmă că ”BSC transformă misiunea și strategia într-un set de indicatori de performanță, facilitând implementarea strategiei și realizarea obiectivelor financiare și non-financiare” [147, p. 494]. Lucrările lui Kaplan [194], Ittner [186], și Marston [239], analizează factorii determinanți ai comunicării performanței, iar studiile sugerează că investitorii valorizează entitățile pe baza indicatorilor financiari și non-financiari [31].

Studiile recente subliniază importanța dezvoltării sistemelor de măsurare a performanței, cum ar fi „îmbinarea Balanced Scorecard cu gândirea axată pe valoare” [203], „BSC ca instrument de măsurare și comunicare strategică” [9], și „utilizarea BSC în universități” [320]. De asemenea, Performance Prism este un „cadru inovator” care ajută entitățile să-și proiecteze și să-și actualizeze sistemele de măsurare a performanței în funcție de condițiile lor specifice [268]. Numeroase modele au fost dezvoltate pentru a echilibra indicatorii financiari și nefinanciari în măsurarea strategică a performanței, inclusiv: „Performance Pyramids and Hierarchies” [241], „Results and Determination Framework” [115], „Balanced Scorecard” [194], „Intangible Asset Scorecard” [350], și „Integrated Performance Management Systems” [37]. Un sondaj din SUA a indicat că 60% din 1.000 de firme au adoptat modelul BSC [228].

Contribuțiile autorilor menționați sunt relevante, dar nu acoperă complet evaluarea performanței entităților de audit cu sisteme de măsurare specifice. Lucrările existente, precum analiza lui Hoque [146] despre Balanced Scorecard, nu detaliază aplicarea acestuia în audit. Studiile sunt predominant orientate spre sectorul de producție, iar serviciile profesionale, cum ar fi auditul, necesită soluții personalizate și interacțiuni extinse cu clienții. Astfel, sunt necesare cercetări suplimentare pentru adaptarea BSC la specificul entităților de audit, având în vedere costurile și standardele profesionale [351]. Hegazy și colab. au dezvoltat un BSC pentru firmele de audit, incluzând cinci elemente esențiale: învățare și creștere, clienți, procese interne, perspective financiare și etica corporativă. Printr-un sondaj în patru firme de audit, au evaluat opiniile auditorilor despre măsurile BSC. Rezultatele sugerează că aceste măsuri pot îmbunătăți performanța firmelor de audit, oferind o mai bună înțelegere a factorilor de performanță și strategii, generând astfel un avantaj competitiv [141].

Variabilitatea în măsurarea performanței serviciilor de audit subliniază necesitatea unor cercetări suplimentare pentru dezvoltarea unor măsuri adecvate. Abordarea clasică a BSC poate necesita ajustări pentru specificul auditului, iar dovezile sistematice sunt limitate. Evaluarea performanței auditului situațiilor financiare cu metoda BSC se face din patru perspective, conform Anexei 47. Spre deosebire de sistemele tradiționale, BSC oferă o imagine de ansamblu completă prin evaluarea simultană a tuturor acestor perspective

Pe baza studiului nostru despre Balanced Scorecard, propunem dezvoltarea unui model aplicativ BSC pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare. Această abordare este necesară deoarece standardele de audit se concentrează pe calitatea serviciilor, fără a aborda gestionarea și controlul acestora. Într-un mediu competitiv, entitățile de audit au nevoie de un sistem de măsurare care să includă atât calitatea rezultatelor, cât și aspectele de gestionare și control. Studiul impactului unui BSC asupra măsurării performanței auditului financiar și a sistemelor de management al calității poate aduce beneficii semnificative pentru profesia de audit și pentru părțile interesate. Ne propunem să evidențiem, prin modelul BSC, aspectele practice ale serviciilor de audit și să îmbunătățim performanța auditului situațiilor financiare.

Pentru construirea modelului, au fost propuse perspectivele relevante pentru audit, inclusiv „calitatea” (Anexele 47-51). Remarcăm că fiecare indicator este definit prin scop, obiectiv prognozat și modalitate de evaluare a rezultatelor. Performanța auditului situațiilor financiare poate fi evaluată cantitativ prin compararea rezultatelor cu cele stabilite în strategia generală și planul de audit. Modelul BSC aplicat a arătat tendințe pozitive în dezvoltarea auditului. Entitatea de audit trebuie să planifice indicatorii recomandați pentru fiecare audit, optimizând resursele disponibile pentru a îmbunătăți calitatea activității. Indicatorii din Balanced Scorecard pentru evaluarea performanței în audit pot fi adaptați în funcție de strategia specifică a entității. În opinia noastră, Modelul BSC oferă informații relevante și actuale despre performanță, incluzând documentarea auditului, analiza veniturilor și costurilor per misiune, securizarea sistemelor informatice și actualizarea informațiilor despre standarde și reglementări.

Un sistem de indicatori pentru performanța auditului situațiilor financiare este crucial pentru îmbunătățirea calității și eficienței proceselor. Acesta permite monitorizarea continuă a muncii auditorilor, optimizarea resurselor și asigurarea transparenței. Indicatorii sprijină feedback-ul constant și identificarea oportunităților de îmbunătățire, contribuind la conformitatea cu standardele profesionale și reglementările în vigoare. Implementarea acestui sistem promovează excelența și eficacitatea în audit, asigurând evaluări obiective și sistematice.

În contextul consolidării profesiei și sporii performanței în audit, autorul a elaborat o Metodologia de evaluare a calității auditului „CONFORM” în cadrul controlului extern al calității auditului, Anexa 52. Metodologia propusă este esențială pentru organul de supraveghere publică

a auditului, având rolul de a asigura conformitatea entităților de audit cu standardele profesionale și de a identifica și remedia deficiențele în procesele de audit. Implementarea acestora va întări controlul extern al calității auditului prin *evaluarea eficienței sistemului de management al calității și prin monitorizarea respectării recomandărilor CSPA rezultate din controlul extern al calității; verificarea conformității cu principiile etice și profesionale; evaluarea adecvării opiniei de audit în raport cu probele colectate și situația financiară a entității auditate; asigurarea clarității și transparenței în raportul de audit și în comunicarea cu managementul entității auditate; evaluarea nivelului de formare continuă a auditorilor și a certificărilor deținute de aceștia; confirmarea responsabilităților auditorului independent conform ISA-urilor; verificarea procedurilor pentru identificarea și raportarea fraudelor și neregulilor semnificative.*

Metodologia propusă este deosebit de relevantă în contextul globalizării și al schimbărilor actuale, contribuind atât la creșterea calității serviciilor de audit, cât și la transparența acestora pentru utilizatori. Astfel, optimizarea controlului extern al calității auditului financiar are un impact pozitiv considerabil asupra activității de audit, asigurând conformitate și sporind încrederea în raportările financiare.

În continuare, ne propunem să dezvoltăm un model statistic de management al calității în audit, fundamentat pe investigarea literaturii de specialitate și pe identificarea indicatorilor de performanță relevanți. Considerăm că modelarea și fundamentarea statistică a performanței în audit sunt esențiale, deoarece facilitează nu doar evaluarea ipotezelor și optimizarea performanței auditului situațiilor financiare, ci și adaptarea la complexitatea piețelor globale și la reglementările dinamice, contribuind astfel la transparența și competitivitatea entităților auditate. Totodată, modelul va fi deosebit de relevant și pentru entitățile de audit, oferindu-le posibilitatea de a-și îmbunătăți procesele interne printr-o evaluare mai riguroasă și cuantificabilă a calității și performanței în auditul situațiilor financiare.

3.2. Fundamentarea și modelarea statistică a performanței în audit: aspecte metodologice

În contextul creșterii complexității privind evaluarea performanței în audit, fundamentarea și modelarea statistică devin esențiale pentru dezvoltarea unor instrumente teoretice și metodologice care să asigure o analiză obiectivă și sistematică a eficacității și calității serviciilor de audit. Ipoteza validată de Ewert și Wagenhofer sugerează că implementarea standardelor IAASB îmbunătățește calitatea raportării financiare și a auditului. Studiul lor indică faptul că intensificarea aplicării acestor standarde are un impact variabil asupra efortului auditorilor: crește efortul necesar atunci când regimul de executare este slab și îl reduce atunci când regimul este

strict [106]. În plus, efortul auditorilor este modelat nu doar de reglementările legislative, ci și de eficiența sistemului de management al calității, care afectează aplicarea acestora.

Analiza se axează pe evaluarea responsabilității entităților de audit din R. Moldova și România în dezvoltarea, implementarea și funcționarea sistemului de management al calității. Scopul constă în identificarea celor mai eficiente practici de management și formularea recomandărilor pentru îmbunătățirea procesului de conformare cu standardele IAASB [274]. În scopul fundamentării direcțiilor prioritare pentru îmbunătățirea performanței auditului situațiilor financiare, această cercetare se va concentra pe analiza detaliată a aspectelor relevante, utilizând un chestionar destinat auditorilor. Obiectivul fundamental al acestui studiu este îmbunătățirea performanței auditului situațiilor financiare, promovând dezvoltarea sustenabilă a entității de audit. Studiul va integra atât analize cantitative, cât și calitative pentru a determina variabilele dependente și independente ale modelului statistic. Cercetarea vizează elaborarea unui model de optimizare a sistemului de management al calității în audit, conform cerințelor ISA, ISQM 1 și ISQM 2. Studiul va identifica și implementa bunele practici de management pentru a stimula performanța auditului situațiilor financiare, având ca scop final dezvoltarea unui model de afaceri competitiv și sustenabil pentru entitățile de audit din R. Moldova și România.

Studiile anterioare demonstrează că managementul calității poate îmbunătăți performanța financiară a entității [94], [341]. În contrast, unele cercetări indică faptul că efectul calității asupra performanței este, în mare parte, indirect [363]. Astfel, înțelegerea impactului calității auditului asupra performanței este esențială, având în vedere lipsa dovezilor empirice în acest domeniu. Examinarea relației dintre calitatea și performanța auditului situațiilor financiare constituie, prin urmare, scopul principal al cercetării. Este bine cunoscut că entitățile de audit profitabile investesc semnificativ în îmbunătățirea calității serviciilor [367], sugerând o corelație pozitivă între dimensiunea entității, calitatea serviciilor și performanța financiară [62].

Revizuirea literaturii de specialitate privind calitatea serviciilor de audit relevă numeroase criterii de percepție, precum cele două concepte esențiale ale lui DeAngelo: competență și independență [87] și subliniază influența indicatorilor legați de reglementări, care se referă la aceste două dimensiuni [97]. Rezultatele empirice sugerează o corelație pozitivă semnificativă între dimensiunea entității de audit și calitatea acestuia, precum și o legătură cu performanța financiară [87]. Analizele existente identifică patru factori esențiali ai capitalului uman care influențează calitatea auditului: nivelul educațional al auditorilor [223], experiența profesională [10] și formarea continuă [242]. Unii autori, subliniază că „auditorii experimentați dispun de cunoștințe extinse și abilități analitice superioare comparativ cu cei neexperimentați” [345], iar Libby și Frederic, menționează că „experiența auditorilor poate îmbunătăți semnificativ calitatea auditului” [220]. Khairunnisa și colab., au investigat impactul competenței auditorilor, onorariilor

de audit și controlului calității asupra calității auditului în perioada COVID-19. Studiul, bazat pe un sondaj distribuit prin Google Forms și analizat cu Smart PLS 3, a implicat 100 de auditori. Rezultatele indică faptul că competența și controlul calității contribuie pozitiv la calitatea auditului [199].

Ipoieza conform căreia ”experiența auditorului influențează calitatea serviciilor de audit” a fost confirmată de Haeridistia și Fadjarenie, printr-o metodă cauzală cantitativă. Studiul a implicat analiza regresiei liniare multiple pe baza datelor colectate prin chestionare aplicate auditorilor, pentru a examina influența variabilei independente asupra variabilelor dependente [133]. Nivelul ridicat al calității serviciilor de audit oferă un grad înalt de asigurare a fidelității situațiilor financiare [90]. Literatura de specialitate evidențiază că îmbunătățirea calității auditului este influențată de variabile precum reglementările sectoriale [201], standardele profesionale, dimensiunea entității de audit, durata mandatului auditorului, guvernanta corporativă a clientului, specializarea auditorului, crizele financiare [105], caracteristicile entităților auditate [76] și adaptarea standardelor de audit la reglementările naționale [326]. Analiza lucrărilor existente relevă diversitatea variabilelor folosite pentru evaluarea calității auditului. O’Keefe și colab., au propus un model de evaluare bazat pe competența auditorului, cunoașterea clientului auditat, expertiza în domeniu și caracteristicile clientului auditat [275].

Beisland și colab., subliniază că rezultatele studiilor privind calitatea serviciilor de audit în piețele de capital dezvoltate nu sunt generalizabile pentru alte regiuni sau contexte economice [35]. Similar, Fang și colab., indică faptul că în țările în dezvoltare, unde protecția investitorilor este limitată, calitatea auditului este crucială pentru guvernanta corporativă și pentru reducerea conflictelor de agenție [107]. Managementul serviciilor de audit furnizează indicatori variabili pentru evaluarea calității auditului situațiilor financiare. Kausar și colab., notează că onorariile de audit pot reflecta indirect calitatea auditului [197], în timp ce Li și colab., avertizează că onorariile pentru servicii non-audit pot compromite independența auditorului și, implicit, calitatea auditului [64]. Mande și Son afirmă că raportul de audit reflectă direct calitatea auditului, evidențiind erorile semnificative și aspectele-cheie în opinia de audit sau în secțiuni separate [231].

Diversitatea indicatorilor de calitate în audit este bine documentată. Chung și colab., au evidențiat scăderea încrederii investitorilor în rezultatele entităților auditate după schimbarea auditorului [65]. Lobo și colab., au arătat că o calitate ridicată a auditului poate diminua efectele negative ale inovațiilor asupra calității informațiilor financiare publicate [224]. Alte studii corelează calitatea auditului cu indicatori precum angajamentele discreționare [64], opiniile de audit și observațiile curente [231], retratarea situațiilor financiare post-publicare și vânzările către părți afiliate [107], precum și aplicarea standardelor de audit în rapoarte [290].

Moroney analizează literatura privind rotația auditorilor și impactul său asupra calității auditului, observând discrepanțe în rezultate: unele studii sugerează că rotația îmbunătățește calitatea, în timp ce altele nu găsesc un efect semnificativ [256]. Conform lui Robu și colab., rotația auditorilor în România adaugă valoare informațiilor financiare furnizate de firmele cotate la bursă [311]. Literatura evidențiază importanța calității auditului pentru succesul entităților de audit [201]. Entitățile mari protejează reputația oferind audituri de înaltă calitate și rămânând obiective [25], iar firmele Big Four asigură o calitate superioară prin resurse suplimentare și investiții în tehnologie și capital uman [119]. Huguet și Gandía, subliniază că calitatea auditului este crucială pentru îmbunătățirea fiabilității financiare, reducerea costurilor de finanțare și limitarea comportamentului oportunist managerial [149].

Calitatea și performanța auditului sunt esențiale pentru asigurarea rezultatelor fiabile și imparțiale. Totuși, obținerea acestei calități este adesea limitată de absența unui sistem de management și de supraveghere adecvat, precum și de insuficiența resurselor umane, a experienței și a cunoștințelor profesionale ale auditorilor. Autorii studiului realizat în anul 2023 analizează influența profesionalismului, experienței și cunoștințelor auditorilor asupra calității serviciilor de audit, prin metode cantitative, utilizând chestionare. Rezultatele a 47 de respondenți demonstrează că profesionalismul și experiența au avut un efect pozitiv asupra calității auditului, pe când cunoștințele n-au afectat calitatea serviciilor de audit [271]. Prin urmare, îmbunătățirea profesionalismului și experienței auditorilor este esențială pentru optimizarea performanței și calității serviciilor de audit. Calitatea serviciilor de audit, influențată de politicile privind recrutarea și evaluarea performanței auditori și de studiul aprofundat al contabilității și auditului, impactează în mod direct credibilitatea situațiilor financiare [111]. Aceasta contribuie la îmbunătățirea performanței auditului, la imaginea pozitivă și performanța financiară a entității auditate [200] și la procesul investițional [100]. Studii recente în managementul calității subliniază că „crearea unei culturi a calității” sporește performanța financiară [260]. Aceste cercetări evidențiază că munca în echipă, implicarea activă, și perfecționarea continuă a proceselor și resurselor îmbunătățesc semnificativ performanța și productivitatea serviciilor.

Managerii recunosc din ce în ce mai mult rolul fundamental al sistemelor de management al calității pentru organizarea și documentarea proceselor. Aceste sisteme sunt esențiale pentru conformitatea cu legislația și reglementările și pentru atingerea obiectivelor prin standardizarea și monitorizarea activităților. Magnúsdóttir evidențiază, în cercetarea sa, necesitatea implementării unui astfel de sistem pentru menținerea standardelor de excelență în întreaga entitate [314].

Managementul calității este esențial pentru îmbunătățirea performanței entităților și necesită un angajament amplu din partea conducerii pentru a funcționa eficient și a răspunde cerințelor clienților [7]. Aceasta a fost confirmată prin analiza răspunsurilor unui chestionar aplicat

managerilor responsabili de performanța financiară a băncii. Conform autorilor, evaluarea calității prin sistemul de management al calității este aplicabilă în diverse industrii, inclusiv producție și servicii, implicând o revizuire sistematică a factorilor precum eficiența și satisfacția clienților. Obiectivul este identificarea oportunităților de îmbunătățire și asigurarea conformității cu așteptările părților interesate [18].

Cercetarea științifică, bazată pe principii logice, necesită un proiect riguros, dar flexibil. Conform [101, p. 394], aceasta trebuie să fie planificată, dar adaptabilă în cadrul rigorilor metodologice stabilite. În contextul cercetării noastre, propunem următoarea succesiune stadială, formată din cinci etape logice și cronologice: stabilirea scopului și obiectivelor, dezvoltarea metodologiei, colectarea și prelucrarea datelor, analiza rezultatelor și prezentarea concluziilor (figura 3.1).

Strategia cercetării definește scopul și obiectivele, iar fezabilitatea acesteia a fost evaluată prin analiza literaturii și reglementărilor relevante. În etapa a doua, având în vedere relațiile stabilite în literatura de specialitate și cerințele specifice managementului calității, ne propunem să testăm ipotezele de lucru prezentate în figura 3.1. Acest demers vizează conceptualizarea modelului propus prin aplicarea analizei de regresie multiplă. Utilizarea analizei de regresie multiplă este esențială pentru dezvoltarea și validarea unui model eficient, garantând relevanța și aplicabilitatea rezultatelor, așa cum au demonstrat studiile în domeniul auditului (Anexa 53).

Următoarea etapă implică elaborarea și diseminarea chestionarului, precum și stabilirea eșantionului de respondenți. Pentru a asigura validitatea și relevanța informațiilor, au fost incluși auditori în calitate de respondenți. Sondajul, ca metodă cantitativă, folosește chestionarul pentru a evalua opiniile auditorilor din R. Moldova și România privind responsabilitatea entităților de audit în gestionarea sistemului de management al calității.

Studiul vizează explorarea motivațiilor pentru implementarea acestui sistem și dezvoltarea unui model statistico-economic bazat pe rezultatele obținute. Așadar, chestionarul a fost distribuit online în iulie 2022 printr-un e-mail care includea un link și o descriere a studiului. Colectarea datelor a durat 6 luni și a fost realizată printr-un chestionar de 36 de întrebări care permite evaluarea detaliată a calității, Anexa 54.

Rata de răspuns fiind scăzută, chestionarul a fost trimis din nou aceluiași grup de auditori, însoțit de o solicitare de participare. Analiza unui eșantion de 156 de răspunsuri a relevat că 73% dintre respondenți susțin îmbunătățirea sistemului de management al calității. Totuși, marja de 27% sugerează o posibilă inconsistență în reglementările IAASB, ceea ce ar putea influența negativ calitatea serviciilor de audit.

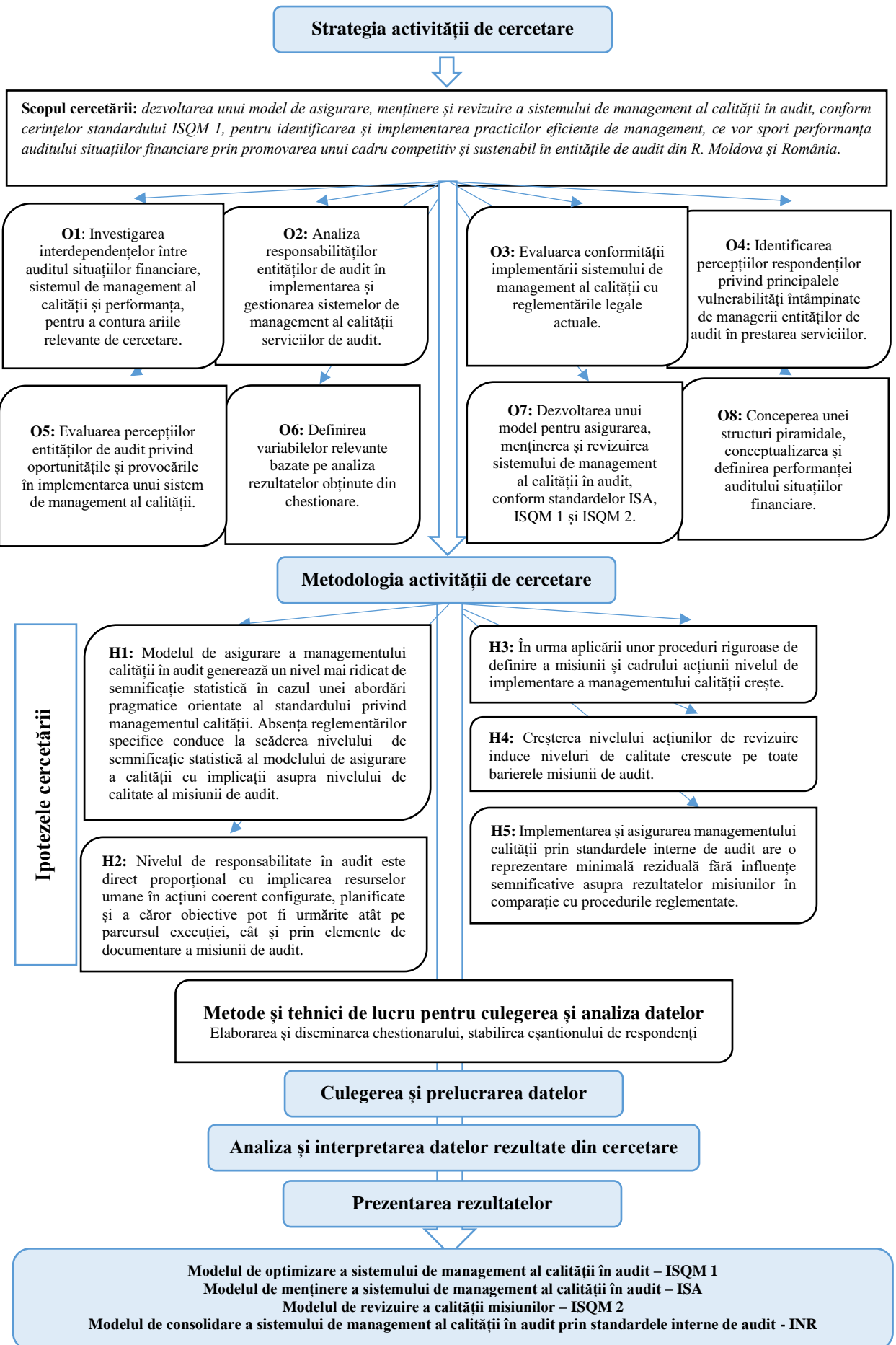


Fig. 3.1. Activitatea de cercetare științifică

Sursa: elaborată de autor

Această etapă este esențială pentru cercetare, oferind rezultate reprezentative pentru populația studiată. Graficele A 55.1 și A 55.2 ilustrează distribuția geografică a respondenților și pe tipurile de entități, precum și răspunsurile la întrebarea privind susținerea necesității implementării și îmbunătățirii continue a sistemului de management al calității (Anexa 56).

În a patra etapă a cercetării, au fost identificați indicatorii relevanți pentru estimarea obiectivelor și colectarea datelor necesare pentru analiză. S-au stabilit metode riguroase de colectare a datelor, alături de măsuri pentru verificarea calității acestora. Studiul a adoptat o abordare analitică și descriptivă, combinând analize cantitative și calitative, utilizând platforme precum Google Drive și Microsoft Excel. Datele au fost clasificate și simbolizate în categorii relevante, facilitând astfel evaluarea ulterioară. Variabilele dependente și independente au fost integrate în ecuații de regresie liniară multiplă pentru a estima coeficienții ce influențează variabila dependentă. *Variabila dependentă analizată este ISQM1.27.28.15.QMS - un sistem de management al calității eficient și funcțional, implementat și menținut.*

În etapa a cincea, rezultatele au fost analizate și interpretate folosind metode statistice și analitice pentru a evalua obiectivele cercetării. Studiul se încadrează în categoria cercetărilor analitico-descriptive, aplicând modele mixte de analiză calitativă și cantitativă, cu prelucrarea datelor prin intermediul SPSS versiunea 25 și GRETL versiunea 2019. Analiza datelor relevă că 85% dintre respondenți percep pozitiv promovarea politicilor de calitate și a obiectivelor aferente, confirmând astfel validitatea și soliditatea demersului științific.

Pentru a fundamenta modelul, au fost analizate *patru arii esențiale* care contribuie la funcționarea eficientă a unui sistem de management al calității în audit:

- *Proiectarea, implementarea și operarea unui sistem de management al calității în auditul situațiilor financiare, conform ISQM 1 [184];*
- *Conformitatea cu reglementările ISA aplicabile misiunilor de audit [234];*
- *Revizuirea calității misiunilor de audit, în acord cu ISQM 2 [185];*
- *Relevanța standardelor interne de audit în prestarea serviciilor.*

Asigurarea calității în audit, conform ISQM 1 și ISQM 2, este o cerință legală impusă de standardele ISA, implicând implementarea unui sistem propriu de management al calității [330]. În Tabelul 3.1, am sintetizat variabilele cercetate și intensitatea acestora la nivelul întregului eșantion, respectând exigențele ISQM 1. Chestionarul a fost proiectat utilizând o scală de evaluare cu 3 nivele, iar distribuția răspunsurilor pentru *prima arie a calității* este prezentată în Tabelul 3.1.

Tabelele 3.1-3.4 conțin variabilele utilizate în cercetare și intensitatea nivelului acestora. Acestea reprezintă **esența** modelului de calitate propus, fiind direct legat de scopul cercetării, și anume dezvoltarea unui sistem eficient de management al calității în audit.

Tabelul 3.1. Designul conceptual al modelului de optimizare a sistemului de management al calității în audit - ISQM 1

Simbolizare	Variabila independentă	Intensitatea nivelului (% din total)		
		Redus	Mediu	Ridicat
ISQM1.R.A4.I1.POL	Nivelul de formalitate a promovării culturii interne și strategiei firmei de audit	Redus (12%)	Mediu (9%)	Ridicat (79%)
ISQM1.R.A4.I2.OBJ	Nivelul de obiectivizare și menținere a politicilor de calitate	Redus (19%)	Mediu (12%)	Ridicat (69%)
ISQM1.R.A4.I3.MOT	Nivelul de promovare a politicilor de calitate	Redus (15%)	Mediu (27%)	Ridicat (58%)
ISQM1.R.27.28.I4.CLRQ	Nivelul de asigurare a proceselor implementate în realizarea obiectivelor față de clienți	Redus (15%)	Mediu (33%)	Ridicat (51%)
ISQM1.R.27.28.I6.RES	Nivelul de alocare a resurselor necesare	Redus (22%)	Mediu (26%)	Ridicat (53%)
ISQM1.R.27.28.I7.PROC	Nivelul acțiunilor de îmbunătățire al sistemului de management al calității	Redus (27%)	Mediu (36%)	Ridicat (37%)
ISQM1.R.27.28.I8.RQM	Nivelul de desemnare a unei persoane [preponderent directorul entității de audit] și atribuire a responsabilităților pentru SQM	Redus (8%)	Mediu (64%)	Ridicat (28%)
ISQM1.R.30.I10.CONC	Nivelul de desemnare a responsabililor de acordare a consultațiilor	Redus (35%)	Mediu (33%)	Ridicat (32%)
ISQM1.R.A6.IAPN.1000.8 9.I13.INTCTRL	Nivelul de eficacitate a SQM	Redus (36%)	Mediu (36%)	Ridicat (28%)

Sursa: elaborat de autor

Informațiile din Tabelul 3.1 arată că *Designul conceptual al Modelului de optimizare a calității în audit conform ISQM 1* a fost construit pe baza a 9 itemi din chestionar. Analiza variabilelor independente privind managementul calității în firmele de audit relevă o tendință generală către un nivel ridicat de formalitate și obiectivizare a politicilor de calitate. Deși majoritatea aspectelor sunt evaluate la un nivel ridicat, există variații semnificative în intensitatea acestora. Nivelul de formalitate a promovării culturii interne și strategiei firmei, precum și obiectivizarea și menținerea politicilor de calitate, sunt predominant ridicate (79% și 69%, respectiv). În contrast, acțiunile de îmbunătățire a sistemului de management al calității și desemnarea responsabililor pentru SQM prezintă o distribuție mai echilibrată între nivelurile redus și mediu (27% și 36%, respectiv), indicând necesitatea unor îmbunătățiri în aceste domenii. De asemenea, eficacitatea sistemului de management al calității (SQM) se situează într-un echilibru între nivelurile redus și mediu (36% pentru fiecare), sugerând că, în ciuda implementării unor politici de calitate, există încă oportunități de optimizare a eficacității și alocării resurselor.

Rezultatele indică faptul că *Designul conceptual al modelului de menținere a sistemului de management al calității în audit – ISA* este fundamentat pe 25 de itemi calitativi din chestionar, bazați pe standardele ISA 200 [159], ISA 220 [161], ISA 230 [162], ISA 300 [167], ISA 500 [172], ISA 570 (revizuit), [175], ISA 620 [177], și ISA 720 (revizuit) [180]. Acești itemi abordează obiectivele generale ale auditorului și auditului situațiilor financiare, conform standardelor de audit și calitate, incluzând documentația, planificarea, probele de audit, continuitatea activității și

responsabilitățile auditorului privind alte informații. Tabelul 3.2 conține variabilele utilizate în cercetare și intensitatea nivelului acestora.

Tabelul 3.2. Designul conceptual al modelului de menținere a sistemului de management al calității în audit - ISA

Simbolizare	Variabila independentă	Intensitatea nivelului (% din total)		
		Redus	Mediu	Ridicat
ISA300.A8.I12.AGS	Nivelul de examinare și includere în strategia generală a subiectelor relevante și de importanță în domeniul contabilității și auditului	Redus (37%)	Mediu (35%)	Ridicat (28%)
ISA.220.9.10.I14.ETQ	Nivelul de stabilire a procedurilor privind conformitatea cu dispozițiile de etică relevante	Redus (10%)	Mediu (44%)	Ridicat (46%)
ISA.220.9.10.I15.ETQPP	Nivelul de aplicare a procedurilor și acțiunilor necesare privind respectarea principiilor de etică	Redus (4%)	Mediu (0%)	Ridicat (96%)
ISA.220.11.I16.ADIND	Gradul de confirmare documentară a respectării de către personalul entității a politicilor și procedurilor legate de independență	Redus (35%)	Mediu (8%)	Ridicat (58%)
ISA.220.11.I17.UNRSPE TQEMP	Nivelul de informare a personalului, în momentul angajării, privind respectarea cerințelor de etică și independență	Redus (62%)	Mediu (0%)	Ridicat (38%)
ISA.500.A44.I18.1.SENR ET	Nivelul măsurilor de protecție întreprinse de entitatea de audit în cazul retragerii din misiune a membrilor implicați pe perioade de timp îndelungate	Redus (95%)	Mediu (0%)	Ridicat (5%)
ISA.500.A44.I18.2.CNTR EW	Nivelul măsurilor de protecție întreprinse de entitatea de audit în cazul revizuirii calității misiunilor a membrilor implicați pe perioade de timp îndelungate	Redus (55%)	Mediu (0%)	Ridicat (45%)
ISA.500.A44.I18.3.ROT	Nivelul măsurilor de protecție întreprinse de entitatea de audit în rotația membrilor implicați pe perioade de timp îndelungate	Redus (19%)	Mediu (0%)	Ridicat (81%)
ISA.220.12.13.ISQC.26.I1 9.CUSTSERV	Nivelul de elaborare a politicilor și procedurilor privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții	Redus (28%)	Mediu (29%)	Ridicat (42%)
ISA.220.12.13.ISQC.26.I2 0.CUSTEV	Nivelul de evaluare a potențialilor clienți și revizuirii periodice a clienților existenți	Redus (33%)	Mediu (22%)	Ridicat (45%)
ISA620.A.11.I26.3.QCTR PROC	Nivelul de cunoaștere a aspectelor legate de procedurile de control al calității serviciilor la desemnarea partenerului, membrilor echipei și responsabilului de revizuirea misiunilor de audit	Redus (85%)	Mediu (0%)	Ridicat (15%)
ISA200.A.29.I26.4.PROF REAS	Nivelul aptitudinilor de formare a raționamentului profesional la desemnarea partenerului, membrilor echipei și responsabilului de revizuirea misiunilor de audit	Redus (77%)	Mediu (0%)	Ridicat (23%)
ISA500.A44.ISA620.7.I2 6.5.KNOWLEDGE	Gradul de cunoaștere și înțelegere a specificului domeniului de activitate a clientului auditat la desemnarea partenerului, membrilor echipei și responsabilului de revizuirea misiunilor de audit	Redus (79%)	Mediu (0%)	Ridicat (21%)
ISA220.18b.IAPN1000.80 .ISQC.39.I26.6.IT	Nivelul cunoștințelor tehnice necesare, implicat a tehnologiilor informaționale la desemnarea partenerului, membrilor echipei și responsabilului de revizuirea misiunilor de audit	Redus (79%)	Mediu (0%)	Ridicat (21%)
ISA.230.6.I26.9.ALLPRO FASP	Nivelul cunoașterii tuturor aspectelor profesionale la desemnarea partenerului, membrilor echipei și responsabilului de revizuirea misiunilor de audit	Redus (22%)	Mediu (0%)	Ridicat (78%)
ISA720.20.I29.2.POLAC T	Nivelul de actualizare a politicilor și procedurilor de audit	Redus (78%)	Mediu (0%)	Ridicat (22%)
ISA570.A16.I29.3.ADDO CUM	Nivelul documentării adecvate a activităților de audit	Redus (46%)	Mediu (0%)	Ridicat (54%)

Simbolizare	Variabila independentă	Intensitatea nivelului (% din total)		
		Redus	Mediu	Ridicat
ISA610.A1.I29.4.REVIEWS	Nivelul de elaborare a mențiunilor privind revizuirea activităților efectuate și a utilizării raționamentelor semnificative	Redus (27%)	Mediu (0%)	Ridicat (73%)
ISA200.18.ISQC1.A7.I29.6.CONFORMITY	Nivelul de respectare a standardelor de audit	Redus (9%)	Mediu (0%)	Ridicat (91%)
ISA220.A60.ISA315.A40.I29.7.INFORMATION	Nivelul de informare privind aspectele principale ale misiunilor de audit	Redus (8%)	Mediu (0%)	Ridicat (92%)
ISA220.A18.I31.1.SUFFADQEV	Nivelul suficienței și adecvării probelor obținute	Redus (74%)	Mediu (0%)	Ridicat (26%)
ISA220.A18.I31.2.EVACTIVITIES	Nivelul evaluării necesității de revizuire a naturii, plasării în timp și amplitudinii activităților	Redus (67%)	Mediu (0%)	Ridicat (33%)
ISA220.A18.I31.3.ANLSIGNASP	Nivelul consultărilor privind documentarea concluziilor și opiniilor aferente	Redus (5%)	Mediu (0%)	Ridicat (95%)
ISA220.A18.I31.4.CONF REVIEW	Nivelul de evaluare a respectării standardelor profesionale, prevederilor legale și reglementărilor aplicabile	Redus (9%)	Mediu (0%)	Ridicat (91%)
ISA230.2.ISA200.1.I36.QMSDOCUMENTATION	Nivelul de documentare al sistemului de management al calității	Redus (58%)	Mediu (15%)	Ridicat (27%)

Sursa: elaborat de autor

Analiza distribuției intensității nivelului de aplicare a diferitelor aspecte de management al calității în audit indică o variație semnificativă în practicile actuale. În timp ce anumite domenii, cum ar fi respectarea standardelor de audit și documentarea adecvată a activităților, sunt majoritar evaluate la un nivel ridicat (91% și, respectiv, 54%), alte aspecte, precum măsurile de protecție în cazul retragerii din misiune a membrilor și cunoașterea aspectelor legate de controlul calității, sunt adesea tratate la un nivel redus (95% și 85%, respectiv).

Rezultatele chestionarului (tabelul 3.2) arată că 96% dintre respondenți confirmă aplicarea corespunzătoare a procedurilor de etică în audit. În ceea ce privește rotația membrilor echipei pe termen lung, 81% dintre respondenți consideră că măsurile de protecție sunt adecvate. De asemenea, 78% dintre respondenți apreciază un nivel ridicat de expertiză profesională la desemnarea partenerilor și a echipei de audit. Totuși, celelalte variabile privind menținerea calității în entitățile analizate evidențiază deficiențe, având răspunsuri predominant la nivel redus sau mediu. Această diversitate sugerează că, deși unele procese sunt bine implementate și respectate, există încă domenii semnificative în care aplicarea și conformitatea sunt mai slabe. Aceste constatări subliniază necesitatea unei abordări mai riguroase și integrate pentru optimizarea tuturor aspectelor implicate în procesul de audit, cu scopul de a asigura o performanță consistentă și de înaltă calitate în cadrul entităților auditate și de audit.

Sintetiza informațiile din Tabelul 3.3 referitoare la *Designul conceptual al modelului de revizuire a calității misiunilor – ISQM 2*, este bazată pe 18 itemi din chestionar, care reflectă obiectivele auditorului și desfășurarea auditului conform ISQM 2.

Analiza variabilelor independente dezvăluie un grad variat de implementare și respectare a politicilor și procedurilor în audit. În general, se observă o prevalență semnificativă a nivelurilor

reduse în domenii esențiale, cum ar fi elaborarea politicilor, respectarea independenței și cunoașterea standardelor profesionale, ceea ce sugerează că aceste aspecte sunt adesea neglijate.

Tabelul 3.3. Designul conceptual al modelului de revizuire a calității misiunilor – ISQM 2

Simbolizare	Variabila independentă	Intensitatea nivelului [% din total]		
		Redus	Mediu	Ridicat
ISQM2.26.I24.MISPROC	Nivelul de elaborare a politicilor și procedurilor cu privire la continuarea unei misiuni și a relației cu clientul	Redus (31%)	Mediu (33%)	Ridicat (36%)
ISQC.29.I25.HRM	Nivelul de instituire a politicilor și procedurilor aferente resurselor umane privind recrutarea și evaluarea performanțelor	Redus (24%)	Mediu (42%)	Ridicat (33%)
ISQC.23.I26.1.INDEPENDENCE	Nivelul de respectare a principiului de independență la desemnarea partenerului de misiune, a membrilor echipei misiunii de audit și responsabilului de revizuirea activităților misiunii de audit	Redus (90%)	Mediu (0%)	Ridicat (10%)
ISQC.A17.I26.2.TIMEM G	Nivelul de respectare a duratei de timp, planificată pentru efectuarea auditului situațiilor financiare la desemnarea partenerului de misiune, a membrilor echipei misiunii de audit și responsabilului de revizuirea activităților misiunii de audit	Redus (88%)	Mediu (0%)	Ridicat (12%)
ISQC.32.I26.7.PROFSTD	Nivelul de cunoaștere a prevederilor standardelor profesionale, cerințelor actelor legislative și normative în cazul desemnării partenerului de misiune, a membrilor echipei misiunii de audit și responsabilului de revizuirea activităților misiunii de audit	Redus (74%)	Mediu (0%)	Ridicat (26%)
ISQC.A18.2.I26.8.EXPERIENCE	Nivelul de luare în considerare a experienței practice în desfășurarea misiunilor, dobândită în cadrul instruirilor și nemijlocit în procesul activităților precedente la desemnarea partenerului de misiune, a membrilor echipei misiunii de audit și responsabilului de revizuirea activităților misiunii de audit	Redus (74%)	Mediu (0%)	Ridicat (26%)
ISQC.11.I28.RESASSURANCE	Gradul de fundamentare a politicilor și procedurilor care să-i ofere o asigurare rezonabilă că misiunile sunt efectuate profesional și reglementar	Redus (72%)	Mediu (0%)	Ridicat (28%)
ISQC.33.ISA.220.A14.ISA330.A134.I29.1.TEAMWK	Nivelul de exhaustivitate a procedurilor, care asigură consistența și consecvența calității efectuării misiunilor, inclusiv pentru membrii misiunilor de audit cu mai puțină experiență	Redus (74%)	Mediu (0%)	Ridicat (26%)
ISQC1.A34.I29.5.SURVILLANCE	Gradul absolut al mențiunilor privind supravegherea misiunilor, formarea și îndrumarea personalului conținute în procedurile care asigură consistența și consecvența calității efectuării misiunilor	Redus (5%)	Mediu (0%)	Ridicat (95%)
ISQC1.A34.I30.1.TRUST SURV	Supravegherea misiunilor de audit nu se realizează deoarece se mizează pe încredere și profesionalismul auditorilor	Redus (14%)	Mediu (0%)	Ridicat (86%)
ISQC1.A34.I30.2.SEMNI FASP	Nivelul de identificare a aspectelor semnificative pentru a fi discutate și analizate în cadrul supravegherii misiunilor de audit	Redus (55%)	Mediu (0%)	Ridicat (45%)
ISQC1.A34.I30.3.SEMNI FPB	Nivelul de abordare a aspectelor semnificative și evaluarea importanței acestora în cadrul supravegherii misiunilor de audit	Redus (22%)	Mediu (0%)	Ridicat (78%)
ISQC1.A34.I30.4.COMPETENCE	Nivelul de evaluarea a capacității și competenței membrilor misiunilor de audit în cadrul supravegherii	Redus (19%)	Mediu (0%)	Ridicat (81%)
ISQC1.A34.I30.5.MISPROGRES	Nivelul de monitorizare a progresului misiunilor de audit în cadrul supravegherii	Redus (15%)	Mediu (0%)	Ridicat (85%)

Simbolizare	Variabila independentă	Intensitatea nivelului [% din total]		
		Redus	Mediu	Ridicat
ISQC.43.44.ISA.220.21b.22.I32.OPNDIF	Nivelul de instituire a politicilor și procedurilor care să trateze și să rezolve diferențele de opinie din cadrul echipei misiuni	Redus (33%)	Mediu (42%)	Ridicat (24%)
ISQC.12.J.48.ISA220.34.3 5.36.ISA315.A111.I33.Q MSMONITORING	Nivelul de existență a unui proces de monitorizare a politicilor și procedurilor privind sistemul de management al calității serviciilor de audit	Redus (32%)	Mediu (38%)	Ridicat (29%)
ISQC.12.J.48.ISA220.34.3 5.36.ISA315.A111.I34.Q MSANLSDEF	Nivelul de evaluare a efectului deficiențelor identificate în urma procesului de monitorizare	Redus (26%)	Mediu (40%)	Ridicat (35%)
ISQC.55.I35.NECONFORMITYPOL	Nivelul de fixare a unor politici și proceduri aferente tratării plângerilor și acuzațiilor referitoare la neconformitatea activității desfășurate	Redus (62%)	Mediu (17%)	Ridicat (22%)

Sursa: elaborat de autor

Rezultatele remarcă și domenii cu niveluri ridicate de conformitate, cum ar fi supravegherea misiunilor (95%) și monitorizarea progresului (85%), indicând un angajament considerabil în asigurarea calității. În plus, 86% dintre respondenți consideră că supravegherea efectivă nu este realizată, bazându-se pe încrederea în profesionalismul auditorilor. De asemenea, doar 32% dintre respondenți indică existența unui proces eficient de monitorizare a politicilor și procedurilor de management al calității, în timp ce 38% afirmă că acest proces este încă în dezvoltare. Chestionarea a relevat un nivel scăzut de exhaustivitate a procedurilor (74%), afectând consistența calității misiunilor, inclusiv pentru auditorii cu mai puțină experiență. În ceea ce privește politicile menite să asigure desfășurarea profesională și reglementară a misiunilor, doar 72% dintre respondenți le consideră adecvate.

Deficiențele sunt de asemenea evidente în politicile privind tratarea plângerilor și acuzațiilor de neconformitate, 62% dintre respondenți raportând un nivel redus. Pe lângă indicatorii analizați, chestionarul evidențiază probleme în respectarea principiului independenței, durata de timp alocată, experiența practică în desemnarea partenerului de misiune și a membrilor echipei, precum și identificarea aspectelor semnificative și instituirea politicilor pentru rezolvarea diferențelor de opinie. De asemenea, sunt vizate evaluarea efectului deficiențelor identificate în cadrul monitorizării.

Aceste rezultate subliniază necesitatea consolidării generale a politicilor și procedurilor pentru a îmbunătăți consistența și eficiența procesului de audit. Este esențial să se implementeze și să se mențină practici stricte pentru a remedia lacunele identificate și pentru a optimiza continuu sistemul de management al calității în audit.

Proiectarea chestionarului în ceea ce privește *al patrulea aspect* al modelului s-a realizat, de asemenea prin metoda de evaluare bazată pe scala de valori formată din 3 nivele, iar distribuția răspunsurilor este indicată în tabelul 3.4. *Designul conceptual pentru consolidarea sistemului de management al calității în audit, bazat pe standardele interne de audit (INR)*, este construit pe 6 itemi din chestionar. Acești itemi evaluează existența standardelor interne de audit, conformitatea

serviciilor de audit cu clauzele contractuale, instruirea profesională anuală obligatorie a auditorilor, și documentarea negocierilor cu reprezentanții legali ai noilor clienți.

Tabelul 3.4. Designul conceptual al modelului de consolidare a sistemului de management al calității în audit prin standardele interne de audit - INR

Simbolizare	Variabila independentă	Intensitatea nivelului [% din total]		
		Redus	Mediu	Ridicat
I.N.I9.STD	Gradul de existență a standardelor interne de audit	Redus (69%)	Mediu (6%)	Ridicat (24%)
I.N.R.I11.PLAN	Nivelul de aprobare a graficului privind prestarea serviciilor de audit în conformitate cu clauzele contractelor	Redus (27%)	Mediu (21%)	Ridicat (53%)
A.P.I21.CLIENTEVD	Nivelul de deținere a listei clienților, cărora li se acordă servicii de audit	Redus (21%)	Mediu (22%)	Ridicat (58%)
I.N.I22.METHODS	Nivelul de existență a standardelor interne aferente metodelor și relațiilor cu o potențială persoană auditată	Redus (40%)	Mediu (28%)	Ridicat (32%)
I.N.I23.NEGFORM	Nivelul de perfectare documentară a desfășurării negocierilor cu reprezentanții legali ai noului client	Redus (5%)	Mediu (8%)	Ridicat (87%)
I.N.R.I27.PROFTRAINING	Nivelul de asigurare a instruirii profesionale obligatorie anuală a auditorilor din sursele entității de audit	Redus (26%)	Mediu (0%)	Ridicat (74%)

Sursa: elaborat de autor

Analiza variabilelor independente în contextul managementului calității auditului relevă diferențe semnificative în implementarea standardelor și proceselor interne. Se observă că nivelul de deținere a listei clienților (58%) și nivelul de perfectare documentară a negocierilor (87%) sunt foarte ridicate, indicând o gestionare eficientă și o documentare detaliată a relațiilor cu clienții. În contrast, standardele interne de audit (24%) și nivelul de aprobat al graficului privind prestarea serviciilor (53%) prezintă o diversitate mai mare, cu un procent semnificativ de entități având un nivel redus de conformitate. Totodată, instruirea profesională obligatorie anuală a auditorilor (74%) se dovedește a fi bine implementată în majoritatea cazurilor. Aceste rezultate sugerează că, deși există progrese importante în anumite arii, există încă spațiu pentru îmbunătățiri, în special în standardizarea și uniformizarea standardelor interne de audit.

Analiza preliminară indică vulnerabilități la entitățile de audit, evidențiate prin intensitatea variabilelor independente. Acest aspect justifică dezvoltarea unui model de asigurare, menținere și revizuire a sistemului de management al calității în audit conform ISQM 1, pentru identificarea și implementarea practicilor eficiente care să îmbunătățească performanța auditului situațiilor financiare. În acest context, se recomandă elaborarea Regulamentului cu privire la managementul calității în entitatea de audit, în vederea asigurării calității serviciilor de audit și integrității firmei și auditorilor, protejării intereselor părților interesate.

Următorul pas constă în prezentarea rezultatelor și eficienței modelului avansat pentru managementul calității, care vizează optimizarea performanței în audit. Aceasta va fi realizată

printr-o fundamentare riguroasă și o analiză metodologică a modelării statistice a calității, evidențiind aplicabilitatea și impactul său asupra îmbunătățirii standardelor de audit.

3.3. Analiza și optimizarea managementului calității în audit: evaluarea impactului și eficienței modelului avansat asupra performanței misiunilor de audit

Rezultatele obținute constau în analiza variabilelor și a relațiilor dintre acestea, conform ipotezelor stabilite (figura 3.1). Schema logică pentru implementarea modelului de management al calității în audit, care integrează cele patru arii de cercetare, este ilustrată în Anexa 57. Conform schemei logice, modelul propus de calitate în audit include *patru arii de cercetare*, distribuite pe *două ramuri*: una pentru auditorii din R. Moldova și alta pentru cei din România, ambele orientate spre armonizarea cu ISA. Ipotezele urmăresc validarea că un management eficient al calității duce la o mai mare calitate a auditului, comparativ între cele două ramuri. Evaluarea calității serviciilor de audit a fost realizată prin regresie multiplă, corelând indicatorii conform ISA cu caracteristicile ISQM 1 și ISQM 2. Cele patru ecuații, separate pentru R. Moldova și România, descriu relațiile necesare pentru evaluarea calității auditului prin sistemul de management al calității implementat și menținut. Analiza de corelație regresională a fost efectuată, construind modele parțiale pentru cele două state pe baza celor patru arii de cercetare. Studiul, bazat pe chestionare aplicate la 156 de auditori din R. Moldova și România, indică faptul că standardizarea procedurilor în audit îmbunătățește calitatea comparativ cu procedurile interne.

Modelul econometric testează ipotezele H1-H5, având ca obiectiv creșterea performanței auditului situațiilor financiare prin asigurarea, menținerea și revizuirea sistemului de management al calității conform ISQM 1. Scopul este identificarea și implementarea celor mai eficiente practici de management pentru promovarea unui model de afaceri competitiv și sustenabil în auditul din R. Moldova și România. Analiza regresiei liniare multiple arată că nivelul de calitate în audit variază în funcție de nivelul de standardizare propus, conform ecuațiilor-model obținute.

Pentru evaluarea calității serviciilor de audit conform ISQM 1, ISA, ISQM 2 și standardelor interne, s-a utilizat modelul de regresie liniară multiplă (tabelul 3.5). Analiza ecuațiilor relevă că modelul pentru R. Moldova include mai multe variabile, reflectând proporția mai mare de respondenți din această țară, respectiv analiza pe tipuri de entități (graficele A 55.1 și A 55.2). În contrast, datele din România sunt mai puțin semnificative, în ciuda eforturilor de colectare prin email și social media (graficele A 55.1 și A 55.2).

Tabelul 3.5. Variabila dependentă și ecuațiile de regresie aferente modelului pentru cele două ramuri standardizate

Modelul	Variabila dependentă	ISQM1.27.28.I5.QMS Sistem funcțional eficient de QM implementat și menținut
	Ramul standardizat	Ecuația de regresie
Modelul de optimizare a sistemului de management al calității în audit – ISQM 1	Republica Moldova	$ISQM1.27.28.I5.QMS(1MD)$ $= 0,102 \cdot ISQM1.A4.I1.POL - 0,055 \cdot ISQM1.A4.I2.OBJ + 0,052 \cdot ISQM1.A4.I3.MOT + 0,148 \cdot ISQM1.27.28.I4.CLRQ + 0,243 \cdot ISQM1.27.28.I6.RES + 0,135 \cdot ISQM1.27.28.I7.PROC + 0,111 \cdot ISQM1.27.28.I8.RQM + 0,347 \cdot ISQM1.30.I10.CONNS - 0,053 \cdot ISQM1.A6.IAPN.1000.89.I13.INTCTRL - 0,096$
	România	$ISQM1.27.28.I5.QMS(1RO)$ $= -0,206 \cdot ISQM1.A4.I1.POL + 0,083 \cdot ISQM1.A4.I2.OBJ - 0,063 \cdot ISQM1.A4.I3.MOT + 0,762 \cdot ISQM1.27.28.I4.CLRQ - 0,328 \cdot ISQM1.27.28.I6.RES + 0,27 \cdot ISQM1.27.28.I7.PROC + 0,331 \cdot ISQM1.27.28.I8.RQM + 0,069 \cdot ISQM1.30.I10.CONNS + 0,121 \cdot ISQM1.A6.IAPN.1000.89.I13.INTCTRL - 0,085$
Modelul de menținere a sistemului de management al calității în audit – ISA	Republica Moldova	$ISQM1.27.28.I5.QMS(2MD)$ $= -0,056 \cdot ISA300.A8.I12.AGS + 0,284 \cdot ISA.220.9.10.I14.ETQ + 0,072 \cdot ISA.220.9.10.I15.ETQPP - 0,011 \cdot ISA.220.11.I16.ADIND + 0,144 \cdot ISA.220.11.I17.UNRSPETQEMP + 0,05 \cdot ISA.500.A44.I18.1.SENRET - 0,009 \cdot ISA.500.A44.I18.2.CNTREW - 0,426 \cdot ISA.500.A44.I18.3.ROT + 0,366 \cdot ISA.220.12.13.ISQC.26.I19.CUSTSERV + 0,311 \cdot ISA.220.12.13.ISQC.26.I20.CUSTEV + 0,22 \cdot ISA620.A.11.I26.3.QCTRPROC - 0,374 \cdot ISA200.A.29.I26.4.PROFREAS + 0,401 \cdot ISA500.A44.ISA620.7.I26.5.KNOWLEDGE - 0,137 \cdot ISA220.18b.IAPN1000.80.ISQC.39.I26.6.IT - 0,051 \cdot ISA.230.6.I26.9.ALLPROFASP - 0,1 \cdot ISA720.20.I29.2.POLACT + 0,189 \cdot ISA570.A16.I29.3.ADDOCUM + 0,003 \cdot ISA610.A1.I29.4.REVIEW + 0,044 \cdot ISA200.18.ISQC1.A7.I29.6.CONFORMITY - 0,858 \cdot ISA220.A60.ISA315.A40.I29.7.INFORMATION + 0,02 \cdot ISA220.A18.I31.1.SUFFADQEV - 0,005 \cdot ISA220.A18.I31.2.EVACTIVITIES + 0,662 \cdot ISA220.A18.I31.3.ANLSSIGNASP - 0,278 \cdot ISA220.A18.I31.4.CONFREVIEW - 0,098 \cdot ISA230.2.ISA200.1.I36.QMSDOCUMENTATION + 1,344$
	România	$ISQM1.27.28.I5.QMS(2RO)$ $= 0,146 \cdot ISA300.A8.I12.AGS + 0,988 \cdot ISA.220.9.10.I14.ETQ - 0,184 \cdot ISA.220.11.I16.ADIND + 1,776 \cdot ISA.220.11.I17.UNRSPETQEMP + 0,957 \cdot ISA.500.A44.I18.2.CNTREW + 0,526 \cdot ISA.220.12.13.ISQC.26.I19.CUSTSERV - 1,125 \cdot ISA.220.12.13.ISQC.26.I20.CUSTEV + 0,72 \cdot ISA720.20.I29.2.POLACT + 0,61 \cdot ISA570.A16.I29.3.ADDOCUM - 0,638 \cdot ISA610.A1.I29.4.REVIEW - 0,064 \cdot ISA220.A60.ISA315.A40.I29.7.INFORMATION + 0,056 \cdot ISA220.A18.I31.2.EVACTIVITIES + 2,533 \cdot ISA220.A18.I31.4.CONFREVIEW - 0,572 \cdot ISA230.2.ISA200.1.I36.QMSDOCUMENTATION - 6,651$
Modelul de revizuire a calității misiunilor – ISQM 2	Republica Moldova	$ISQM1.27.28.I5.QMS(3MD)$ $= 0,266 \cdot ISQC.26.I24.MISPROC + 0,415 \cdot ISQC.29.I25.HRM + 0,379 \cdot ISQC.23.I26.1.INDEPENDENCE - 0,386 \cdot ISQC.A17.I26.2.TIMEMG + 0,194 \cdot ISQC.32.I26.7.PROFSTD - 0,173 \cdot ISQC.A18.2.I26.8.EXPERIENCE + 0,021 \cdot ISQC.11.I28.RESASSURANCE - 0,318 \cdot ISQC.33.ISA.220.A14.ISA330.A134.I29.1.TEAMWK + 0,108 \cdot ISQC1.A34.I29.5.SURVAILLANCE + 0,213 \cdot ISQC1.A34.I30.1.TRUSTSURV - 0,045 \cdot ISQC1.A34.I30.2.SEMNIFASP + 0,082 \cdot ISQC1.A34.I30.3.SEMNIFPB + 0,199 \cdot ISQC1.A34.I30.4.COMPETENCE - 0,435 \cdot ISQC1.A34.I30.5.MISPROGRES - 0,278 \cdot ISQC.43.44.ISA.220.21b.22.I32.OPNDIF + 0,296 \cdot ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I33.QMSMONITORING + 0,345 \cdot ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I34.QMSANLSDEF - 0,001 \cdot ISQC.55.I35.NECONFORMITYPOL + 0,29$
	România	$ISQM1.27.28.I5.QMS(3RO)$ $= 0,502 \cdot ISQC.26.I24.MISPROC - 0,796 \cdot ISQC.29.I25.HRM + 0,335 \cdot ISQC.11.I28.RESASSURANCE + 0,267 \cdot ISQC1.A34.I30.2.SEMNIFASP - 0,044 \cdot ISQC1.A34.I30.3.SEMNIFPB + 2,848 \cdot ISQC1.A34.I30.5.MISPROGRES + 0,934 \cdot ISQC.43.44.ISA.220.21b.22.I32.OPNDIF + 0,001 \cdot ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I33.QMSMONITORING + 0,004 \cdot ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I34.QMSANLSDEF - 5,606$
Modelul de consolidare a sistemului de management al calității în audit prin standardele interne de audit - INR	Republica Moldova	$ISQM1.27.28.I5.QMS(4MD)$ $= 0,114 \cdot I.N.I9.STD + 0,229 \cdot I.N.R.I11.PLAN + 0,07 \cdot A.P.I21.CLIENTEVD + 0,288 \cdot I.N.I22.METHODS + 0,161 \cdot I.N.I23.NEGFORM - 0,42 \cdot I.N.R.I27.PROFTRAINING + 0,845$
	România	$ISQM1.27.28.I5.QMS(4RO)$ $= 0,422 \cdot I.N.I9.STD - 0,493 \cdot I.N.R.I11.PLAN + 0,579 \cdot A.P.I21.CLIENTEVD + 0,203 \cdot I.N.I22.METHODS + 0,376 \cdot I.N.I23.NEGFORM + 0,519 \cdot I.N.R.I27.PROFTRAINING - 0,878$

Sursa: elaborat de autor

Rezultatele interpretării modelului avansat de calitate în audit sunt prezentate în tabelul 3.6.

Tabelul 3.6. Sumarul modelului propus

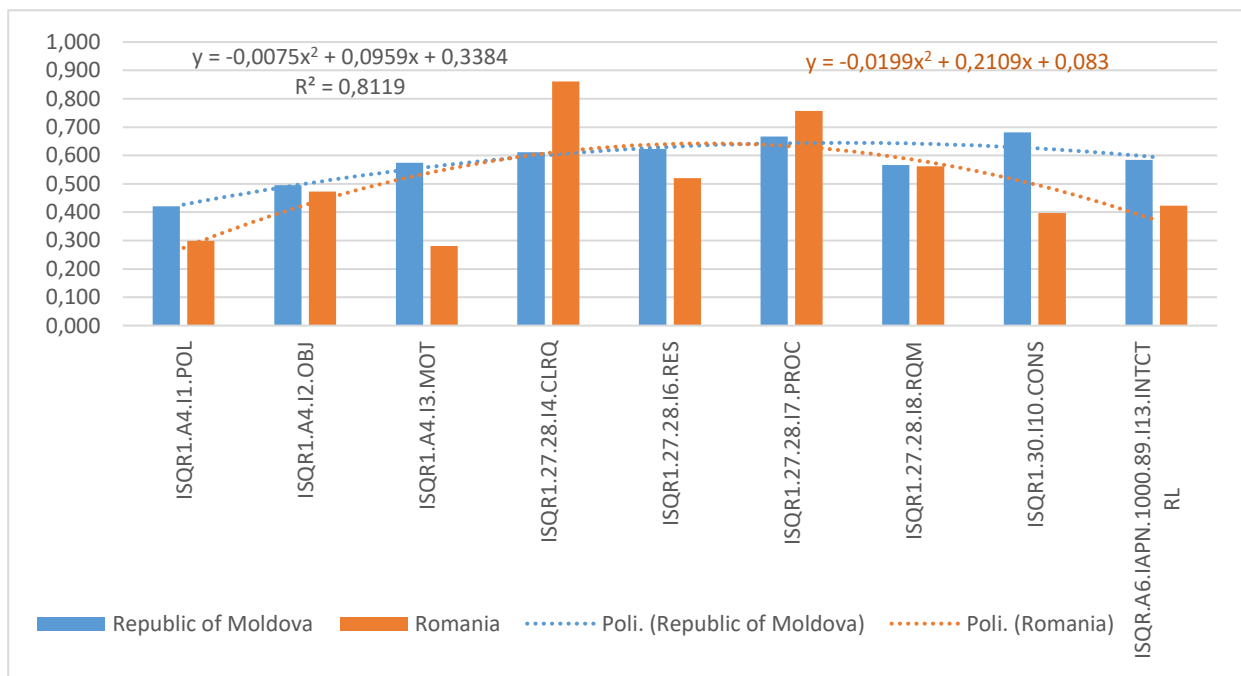
Model	Regiune	R				R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
		Contry.1MD.2RO (Selected)		Contry.1MD.2RO (Unselected)				
Modelul 1 (ISQM 1)	R. Moldova	,786 ^a		0,998		0,617	0,587	0,532
	Romania	,909 ^a		0,974		0,827	0,769	0,382
Modelul 2 (ISA)	R. Moldova	,870 ^a		0,660		0,757	0,694	0,458
	Romania	,945 ^a		0,882		0,892	0,824	0,334
Modelul 3 (ISQM 2)	R. Moldova	,832 ^a		0,999		0,692	0,639	0,498
	Romania	,808 ^a		0,887		0,653	0,520	0,551
Modelul 4 (INR)	R. Moldova	,730 ^a		0,873		0,532	0,508	0,581
	Romania	,582 ^a		0,969		0,338	0,206	0,708
Model	Regiune	Change Statistics					Durbin-Watson Statistic	
		R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	Contry.1MD.2R O = 1 [Selected]	Contry.1MD.2RO ~ = 1 [Unselected]
Modelul 1 (ISQM 1)	R. Moldova	0,617	20,269	9	113	0,000	2,205	2,739
	Romania	0,827	14,294	9	27	0,000	1,984	3,241
Modelul 2 (ISA)	R. Moldova	0,757	12,066	25	97	0,000	2,247	1,967
	Romania	0,892	13,001	14	22	0,000	2,083	1,315
Modelul 3 (ISQM 2)	R. Moldova	0,692	12,989	18	104	0,000	2,031	1,515
	Romania	0,653	4,900	10	26	0,001	1,650	1,547
Modelul 4 (INR)	R. Moldova	0,532	21,994	6	116	0,000	2,274	0,941
	Romania	0,338	2,558	6	30	0,040	2,079	1,155
Model1.	a. Predictors: [Constant], ISQM1.A6.IAPN.1000.89.I13.INTCTRL, ISQM1.A4.I1.POL, ISQM1.27.28.I6.RES, ISQM1.27.28.I8.RQM, ISQM1.A4.I3.MOT, ISQM1.30.I10.CON, ISQM1.27.28.I7.PROC, ISQM1.27.28.I4.CLRQ, ISQM1.A4.I2.OBJ							
Model1.	b. Unless noted otherwise, statistics are based only on cases for which Contry.1MD.2RO.							
Model1.	c. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS							
Model2.	a. Predictors: [Constant], ISA230.2.ISA200.1.I36.QMSDOCUMENTATION, ISA200.18.ISQC1.A7.I29.6.CONFORMITY, ISA.220.9.10.I15.ETQPP, ISA.500.A44.I18.2.CNTREW, ISA220.A18.I31.3.ANLSSIGNASP, ISA200.A.29.I26.4.PROFREAS, ISA220.A18.I31.2.EVACTIVITIES, ISA610.A1.I29.4.REVIEW, ISA.220.11.I16.ADIND, ISA220.A60.ISA315.A40.I29.7.INFORMATION, ISA.500.A44.I18.1.SENRET, ISA.500.A44.I18.3.ROT, ISA.220.12.13.ISQC.26.I19.CUSTSERV, ISA220.A18.I31.4.CONFREVIEW, ISA720.20.I29.2.POLACT, ISA500.A44.ISA620.7.I26.5.KNOWLEDGE, ISA570.A16.I29.3.ADDOCUM, ISA.220.9.10.I14.ETQ, ISA.220.11.I17.UNRSPETQEMP, ISA.220.12.13.ISQC.26.I20.CUSTEV, ISA220.A18.I31.1.SUFFADQEV, ISA.230.6.I26.9.ALLPROFASP, ISA220.18b.IAPN1000.80.ISQC.39.I26.6.IT, ISA300.A8.I12.AGS, ISA620.A.11.I26.3.QCTRPROC							
Model2.	b. Unless noted otherwise, statistics are based only on cases for which Contry.1MD.2RO							
Model2.	c. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS							
Model3.	a. Predictors: [Constant], ISQC.55.I35.NECONFORMITYPOL, ISQC1.A34.I30.4.COMPETENCE, ISQC.A18.2.I26.8.EXPERIENCE, ISQC1.A34.I30.3.SEMNIFPB, ISQC1.A34.I30.1.TRUSTSURV, ISQC1.A34.I29.5.SURVAILLANCE, ISQC.A17.I26.2.TIMEMG, ISQC1.A34.I30.5.MISPROGRES, ISQC.43.44.ISA.220.21b.22.I32.OPNDIF, ISQC1.A34.I30.2.SEMNIFASP, ISQC.33.ISA.220.A14.ISA330.A134.I29.1.TEAMWK, ISQC.29.I25.HRM, ISQC.11.I28.RESASSURANCE, ISQC.23.I26.1.INDEPENDENCE, ISQC.26.I24.MISPROC, ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I34.QMSANLSDEF, ISQC.32.I26.7.PROFSTD, ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I33.QMSMONITORING							
Model3.	b. Unless noted otherwise, statistics are based only on cases for which Contry.1MD.2RO							
Model3.	c. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS							
Model4.	a. Predictors: [Constant], I.N.R.I27.PROFTRAINING, I.N.I23.NEGFORM, I.N.I9.STD, A.P.I21.CLIENTEVD, I.N.R.I11.PLAN, I.N.I22.METHODS							
Model4.	b. Unless noted otherwise, statistics are based only on cases for which Contry.1MD.2RO							
Model4.	c. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS							

Sursa: elaborat de autor

Rezultatele indică o corelație statistică mai mare a modelului de management al calității în România comparativ cu R. Moldova, conform ecuației de regresie. În România, nivelul de semnificație statistică este de 90%, comparativ cu 78% în R. Moldova, iar eroarea standard de estimare este de 38% în România, față de 53% în R. Moldova. Coeficientul de regresie ajustat este de 77% în România și 59% în R. Moldova. Aceste rezultate subliniază imperativul pentru management de a construi o cultură organizațională solidă, de a alocă resurse adecvate și de a implementa politici stricte pentru consolidarea sistemului de management al calității. Este esențial ca entitățile de audit să desemneze persoane dedicate pentru gestionarea acestui sistem. Totodată,

incertitudinea persistă în privința asigurării calității, având în vedere că doar 28% dintre auditori urmează politici și proceduri conforme cu standardele profesionale, afectând astfel credibilitatea sistemului de management al calității.

Graficul 3.1 prezintă modelul propus (1) pentru optimizarea sistemului de management al calității în audit – ISQM1.



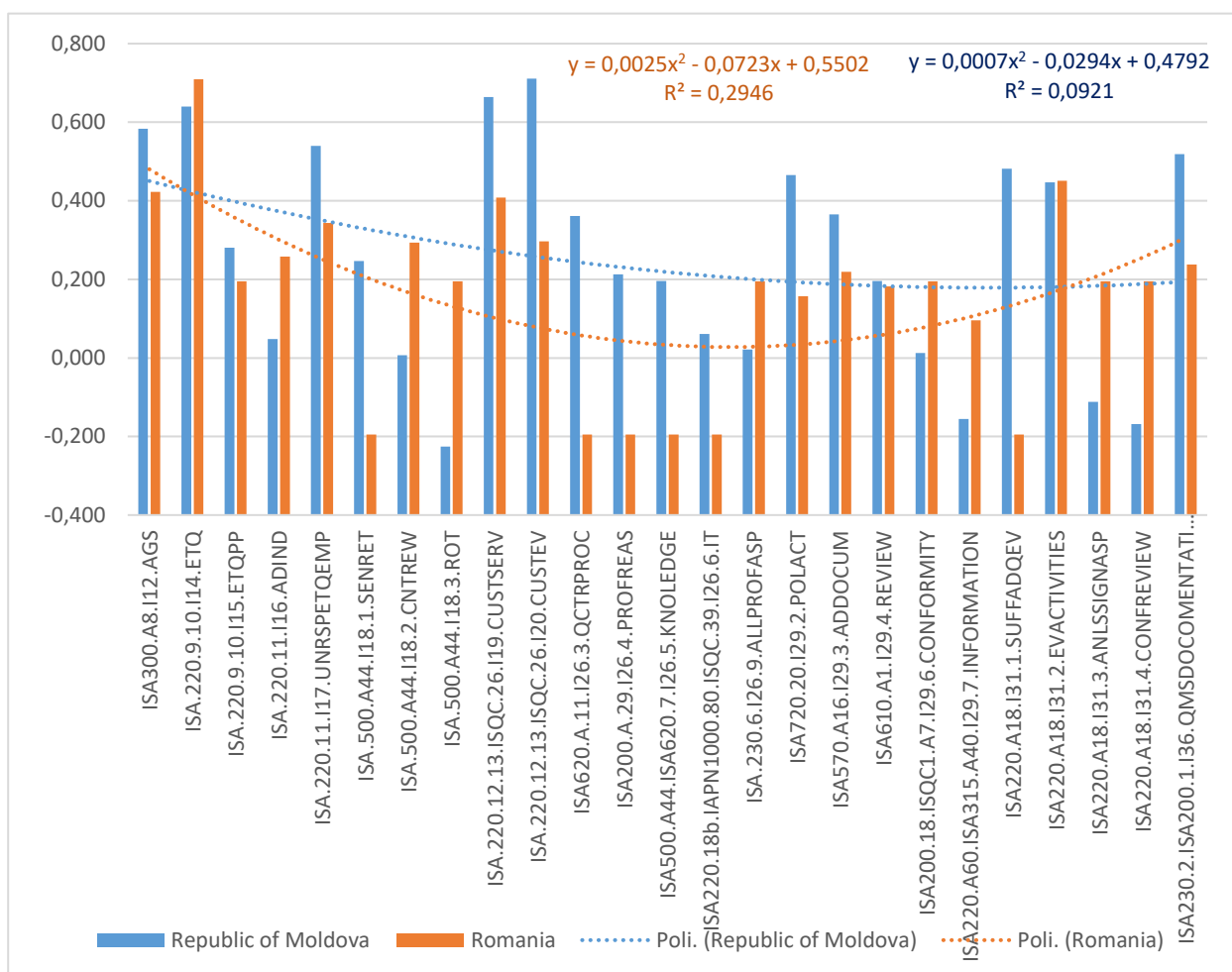
Graficul 3.1. Prezentarea grafică a Modelului de optimizare a sistemului de management al calității în audit – ISQM 1 (1)

Sursa: elaborat de autor

Analiza modelului 1 arată că, în România, calitatea modelului este superioară față de R. Moldova. Coeficientul de determinare este de 89% în România și 75% în R. Moldova, iar eroarea standard de estimare este mai mică în România (33,4%) comparativ cu R. Moldova (45,8%). În plus, corelația statistică este mai mare în România (94,5%) decât în R. Moldova (87,0%). Coeficientul de regresie ajustat este de 82,4% în România și de 69,4% în R. Moldova. Aceste rezultate sugerează că îmbunătățirea calității și standardizarea procedurilor sunt esențiale pentru un management al calității superior în audit, susținând astfel validitatea ipotezei formulate:

H1: Modelul de asigurare a managementului calității în audit generează nivelul mai ridicat de semnificație statistică în cazul unei abordări pragmatice orientate a standardului privind managementul calității. Absența reglementărilor specifice conduce la scăderea nivelului de semnificație statistică a modelului de asigurare a calității cu implicații asupra nivelului de calitate al misiunii de audit.

În graficul 3.2 se ilustrează prezentarea grafică a modelului propus (2) privind menținerea sistemului de management al calității în audit – ISA.



Graficul 3.2. Prezentarea grafică a Modelului de menținere a sistemului de management al calității în audit – ISA (2)

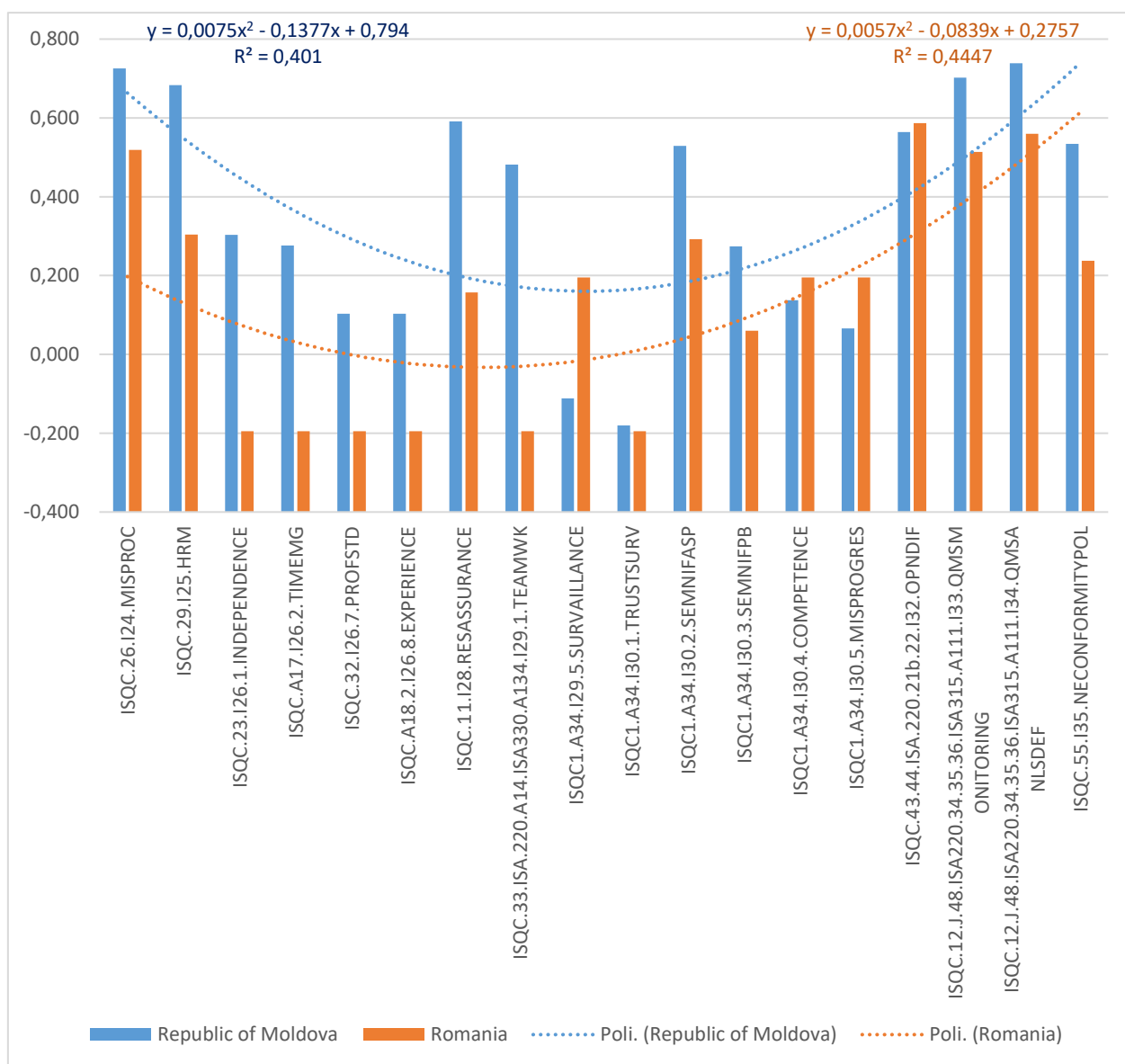
Sursa: elaborat de autor

În analiza modelului, rezultatele sunt comparabile, cu un avantaj pentru R. Moldova datorită documentării detaliate și procedurilor riguroase aplicate de auditorii din această țară. Coeficientul de determinare este de 69% pentru R. Moldova și 65% pentru România, iar erorile standard estimate sunt de 49% în R. Moldova și 55% în România. Variația sugerează un nivel de semnificație statistică de 83,2% în R. Moldova și 80,8% în România. Erorile standard de estimare indică o superioritate a R. Moldova de 49,8% față de 55,1% în România. Rezultatele obținute indică faptul că lipsa reglementărilor și implicarea auditorilor influențează calitatea auditurilor, în timp ce aplicarea riguroasă a procedurilor de audit sporește eficiența managementului calității, susținând validitatea ipotezelor formulate:

H2: Nivelul de responsabilitate în audit este direct proporțional cu implicarea resurselor umane în acțiuni coerent configurate, planificate și ale căror obiective pot fi urmărite atât pe parcursul execuției, cât și prin elemente de documentare a misiunii.

H3: În urma aplicării unor proceduri riguroase de definire a misiunii și cadrului acțiunii nivelul de implementare a managementului calității crește.

Graficul 3.3 ilustrează prezentarea grafică a modelului propus (3) de revizuire a calității misiunilor – ISQM 2.



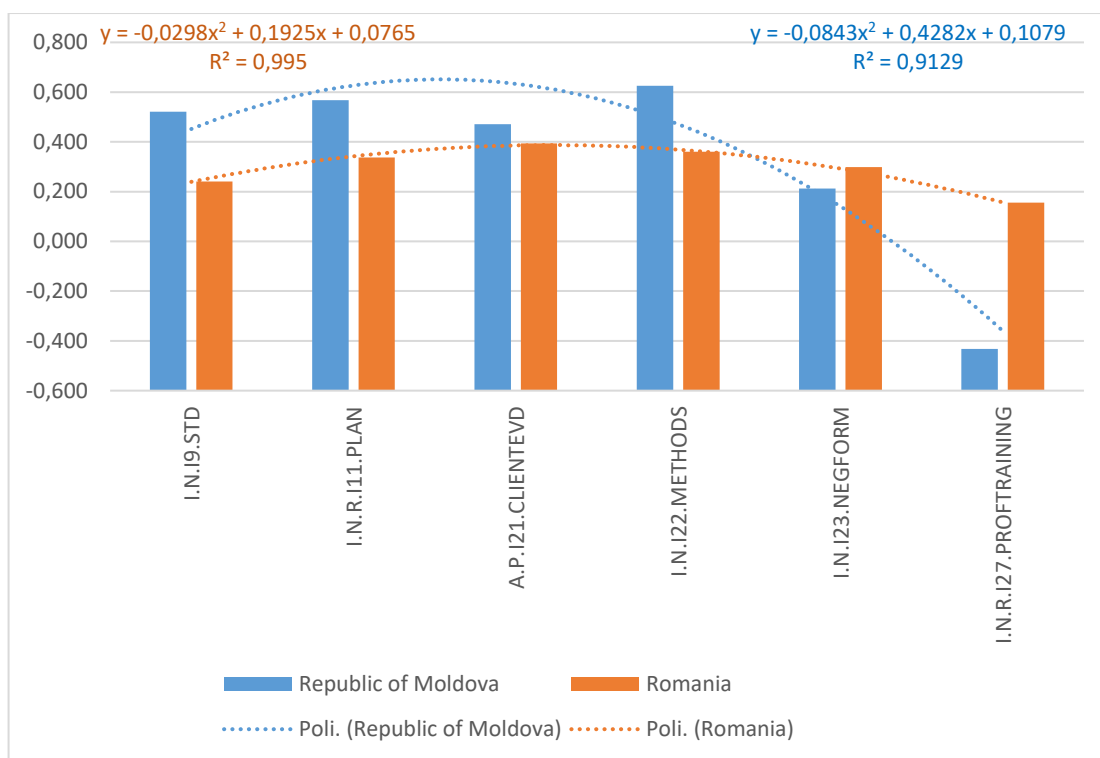
Graficul 3.3. Prezentarea grafică a Modelului de revizuire a calității misiunilor – ISQM 2 (3)

Sursa: elaborat de autor

Rezultatele pentru acest model confirmă că revizuirea calității auditului este esențială pentru evaluarea obiectivă a raționamentelor și concluziilor echipei de audit, conform standardelor profesionale și reglementărilor aplicabile. Aceasta validează ipoteza 4, demonstrând conformitatea misiunii cu standardele profesionale și politicile entității de audit:

H4: Creșterea nivelului acțiunilor de revizuire induce niveluri de calitate crescute pe toate barierele misiunii de audit.

Prezentarea grafică a modelului propus (4) de consolidare a sistemului de management al calității în audit prin standardele interne de audit – INR este redat în graficul 3.4.



Graficul 3.4. Prezentarea grafică a Modelul de consolidare a sistemului de management al calității în audit prin standardele interne de audit – INR (4)

Sursa: elaborat de autor

Datele arată că nivelul de semnificație statistică al modelului de consolidare a sistemului de management al calității în audit prin standardele interne de audit este mai mare în R. Moldova (73,0%) decât în România (58,2%). Totuși, valoarea coeficientului de determinare nu sugerează o semnificație statistică înaltă pentru model, confirmând astfel ipoteza 5.

H5: Implementarea și asigurarea managementului calității prin standardele interne de audit au o reprezentare minimală reziduală fără influențe semnificative asupra rezultatelor misiunilor în comparație cu procedurile reglementate.

Modelul 4 este cel mai slab dintre cele patru propuse pentru asigurarea și menținerea calității, având o variație semnificativă a erorii standard, de la 58% în R. Moldova la 70% în România. Testul Durbin-Watson, apropiat de 2, indică o înaltă reprezentativitate statistică pentru modelele 1 și 2 în România, și pentru modelele 3 și 4 în R. Moldova. De asemenea, există diferențe între modelele propuse în ceea ce privește numărul de variabile de regresie. În modelul 2, au fost utilizate 25 de variabile în R. Moldova și 14 în România, iar în modelul 3, 18 variabile în R. Moldova și 10 în România. Aceste discrepanțe reflectă un răspuns mai amplu la chestionar în R. Moldova comparativ cu România.

Valoarea testului Durbin-Watson este susținută de rezultatele testului ANOVA pentru cele patru metode conceptuale propuse. Anexa 58 evidențiază că nivelul de semnificație statistică și prezentarea valorii reziduale susțin modelele românești pentru ”optimizarea și menținerea sistemului de management al calității în audit” (ISQM 1 și ISA). În schimb, pentru revizuirea calității misiunilor (ISQM 2) și ”consolidarea sistemului de management al calității prin standardele interne de audit” (INR), regresia favorizează R. Moldova. Totuși, în cazul modelului 4, valoarea reziduală în România depășește suma pătratelor regresiei, ceea ce sugerează o reprezentativitate scăzută.

Coeficientul Sig se situează sub limita maximă de reprezentare a erorilor alfa = 0,05, ceea ce sugerează respingerea ipotezei nule și validarea modelului cu o ușoară abținere privind nivelul de reprezentativitate statistică, așa cum este prezentat în tabelul 3.6. Astfel, cele patru modele sunt validate, având valori de Sig sub pragul de 0,05: Sig = 0,00 pentru primele trei modele și Sig = 0,040 pentru al patrulea model.

Pentru a analiza relația dintre variabila dependentă și variabilele independente, s-au calculat coeficienții de corelație Pearson, prezentați în tabelul 3.7. Aceștia reflectă intensitatea și sensul variației concomitente a valorilor unei variabile în raport cu alta, conform unui model liniar.

Din perspectiva analizei statistice, modelul (1) „Modelul de optimizare a sistemului de management al calității în audit – ISQM 1” se evidențiază printr-o corelație mai puternică între variabilele legate de nivelul de asigurare a proceselor pentru realizarea obiectivelor față de clienți (86,1%) și nivelul acțiunilor de îmbunătățire a QMS (75,7%) în România. Aceasta sugerează că un nivel ridicat de calitate este obținut prin standardizarea semnificativă a politicilor și procedurilor de audit. În contrast, modelul (2) „Modelul de menținere a sistemului de management al calității în audit – ISA” prezintă o variație semnificativă doar pentru doi termeni cu corelații de peste 70%. În rest, datele sunt doar ușor corelate, indicând că auditorii din România se concentrează pe aspectele standardelor de audit legate de conformitatea cu dispozițiile etice relevante (71%).

În cazul R. Moldova, deși nu în totalitate, există mai multe paliere, conform cărora, pe termen scurt se poate obține o îmbunătățire a responsabilității privind asigurarea calității în audit. Auditorii se concentrează mai mult pe măsurile de protecție întreprinse de entitatea de audit în cazul revizuirii calității misiunilor membrilor implicați pe perioade de timp îndelungate (71,1%).

Modelul (3) „Modelul de revizuire a calității misiunilor – ISQM 2” se prezintă mult mai bine în R. Moldova, având o implementare semnificativă a procedurilor standardizate pentru elaborarea ”politicilor și procedurilor de continuare a misiunii și a relației cu clientul” (72,6%), ”monitorizarea politicilor și procedurilor privind sistemul de management al calității serviciilor de audit” (70,3%) și ”evaluarea efectelor deficiențelor identificate” (73,8%). Aceste aspecte sunt esențiale pentru realizarea obiectivelor de calitate în audit. Modelul (4) „Modelul de consolidare a

sistemului de management al calității în audit prin standardele interne de audit – INR”, este cel mai puțin eficient în acest context, deoarece nu depășește nivelul de corelație Pearson de 70% pentru niciun termen.

Tabelul 3.7. Corelația Pearson (r)

Corelații Pearson		a. Selectând numai cazuri pentru Contry.1MD.2RO = 1		a. Selectând numai cazuri pentru Contry.1MD.2RO = 2	
		Pearson Correlation	Sig. [1-tailed]	Pearson Correlation	Sig. [1-tailed]
Model 1 [ISQM1] Dependent variable ISQM1.27.28.I5.QMS	ISQM1.27.28.I5.QMS				
	ISQM1.A4.I1.POL	0,420	0,000	0,299	0,036
	ISQM1.A4.I2.OBJ	0,495	0,000	0,473	0,002
	ISQM1.A4.I3.MOT	0,575	0,000	0,281	0,046
	ISQM1.27.28.I4.CLRQ	0,611	0,000	0,861	0,000
	ISQM1.27.28.I6.RES	0,622	0,000	0,520	0,000
	ISQM1.27.28.I7.PROC	0,667	0,000	0,757	0,000
	ISQM1.27.28.I8.RQM	0,566	0,000	0,562	0,000
	ISQM1.30.I10.CON	0,682	0,000	0,397	0,008
ISQM.A6.IAPN.1000.89.I13.INTCTRL	0,584	0,000	0,423	0,005	
Model 2 [ISA] Dependent variable ISQM1.27.28.I5.QMS	ISA300.A8.I12.AGS	0,583	0,000	0,423	0,005
	ISA.220.9.10.I14.ETQ	0,640	0,000	0,710	0,000
	ISA.220.9.10.I15.ETQPP	0,281	0,001	0,195	0,123
	ISA.220.11.I16.ADIND	0,048	0,298	0,258	0,062
	ISA.220.11.I17.UNRSPETQEMP	0,540	0,000	0,343	0,019
	ISA.500.A44.I18.1.SENRET	0,247	0,003	-0,195	0,123
	ISA.500.A44.I18.2.CNTREW	0,007	0,471	0,293	0,039
	ISA.500.A44.I18.3.ROT	-0,226	0,006	0,195	0,123
	ISA.220.12.13.ISQC.26.I19.CUSTSERV	0,664	0,000	0,408	0,006
	ISA.220.12.13.ISQC.26.I20.CUSTEV	0,711	0,000	0,297	0,037
	ISA620.A.11.I26.3.QCTRPROC	0,362	0,000	-0,195	0,123
	ISA200.A.29.I26.4.PROFREAS	0,212	0,009	-0,195	0,123
	ISA500.A44.ISA620.7.I26.5.KNOWLEDGE	0,196	0,015	-0,195	0,123
	ISA220.18b.IAPN1000.80.ISQC.39.I26.6.IT	0,061	0,251	-0,195	0,123
	ISA.230.6.I26.9.ALLPROFASP	0,021	0,408	0,195	0,123
	ISA720.20.I29.2.POLACT	0,466	0,000	0,157	0,177
	ISA570.A16.I29.3.ADDOCUM	0,366	0,000	0,219	0,097
	ISA610.A1.I29.4.REVIEW	0,196	0,015	0,182	0,140
	ISA200.18.ISQC1.A7.I29.6.CONFORMITY	0,012	0,445	0,195	0,123
	ISA220.A60.ISA315.A40.I29.7.INFORMATION	-0,155	0,043	0,096	0,287
	ISA220.A18.I31.1.SUFFADQEV	0,482	0,000	-0,195	0,123
	ISA220.A18.I31.2.EVACTIVITIES	0,447	0,000	0,451	0,003
	ISA220.A18.I31.3.ANLSSIGNASP	-0,112	0,109	0,195	0,123
ISA220.A18.I31.4.CONFREVIEW	-0,168	0,031	0,195	0,123	
ISA230.2.ISA200.1.I36.QMSDOCUMENTATION	0,519	0,000	0,238	0,078	

Sursa: elaborat de autor

Pornind de la rezultatele anterioare prezentate în literatura de specialitate, au fost testate cinci ipoteze de cercetare, fiecare explorând corelația dintre implementarea și menținerea unui sistem de management al calității în audit și percepția auditorilor asupra performanței auditului situațiilor financiare, tabelul 3.8.

Tabelul 3.8. Corelarea ipotezelor cu modelul de calitate

Variabila dependentă	Modelul	Ipoteza I	Ipoteza a II-a	Ipoteza a III-a	Ipoteza a IV-a	Ipoteza a V-a
ISQM1.27.28.I5.QMS Sistem funcțional eficient de QM implementat și menținut	ISQM1	Validată				
	ISA		Validată	Validată		
	ISQM 2				Validată	
	INR					Validată

Sursa: elaborat de autor

Studiul confirmă că un model eficient de management al calității în audit, bazat pe o abordare pragmatică și orientată spre respectarea standardelor, generează un nivel semnificativ de calitate în misiunile de audit (H1). Absența unor reglementări clare și specifice scade acest nivel de semnificație statistică, ceea ce influențează negativ calitatea auditurilor. De asemenea, responsabilitatea în audit este direct legată de implicarea resurselor umane în acțiuni planificate și bine documentate (H2), iar implementarea riguroasă a procedurilor de definire a misiunii și a cadrului de acțiune contribuie la creșterea eficienței managementului calității (H3). Pentru H4, studiul a demonstrat că creșterea acțiunilor de revizuire a misiunilor de audit determină o îmbunătățire a calității pe toate aspectele critice ale procesului de audit. Acest rezultat subliniază importanța revizuirii și evaluării constante în obținerea unor audituri de înaltă calitate. Pentru H5, cercetarea indică faptul că implementarea și asigurarea managementului calității prin standardele interne de audit are o influență minimală asupra rezultatelor misiunilor, fiind mai puțin eficientă decât aplicarea procedurilor reglementate. Această constatare sugerează că reglementările externe joacă un rol mult mai important în asigurarea calității auditurilor decât standardele interne.

În opinia noastră, calitatea serviciilor de audit este esențială pentru menținerea încrederii utilizatorilor, asigurând atât performanța auditului situațiilor financiare, cât și utilitatea acestuia pentru beneficiari. Serviciile de audit de înaltă calitate consolidează încrederea între entitățile de audit și părțile interesate, influențând astfel supraviețuirea și competitivitatea lor sustenabilă. Pentru a garanta calitatea serviciilor, integritatea firmei și protejarea intereselor părților implicate, se recomandă ca entitățile de audit să elaboreze un Regulament privind managementul calității în audit (*Aspecte implementate la First International SRL*). Entitatea de audit trebuie să implementeze un sistem de management al calității, axat pe identificarea și gestionarea riscurilor. Implementarea unui sistem eficient de management al calității permite evaluarea continuă a auditorilor, schimbarea culturii organizaționale și îmbunătățirea calității serviciilor de audit. Acest sistem contribuie la creșterea credibilității și fidelizării beneficiarilor, consolidând în același timp

performanța și consistența misiunilor de audit. Analiza statistică a relevat corelații pozitive între implementarea unui astfel de sistem și îmbunătățirea performanței în audit, conform percepțiilor auditorilor. Prin urmare, responsabilitatea pentru implementarea unui sistem eficient de management al calității revine atât managementului, cât și personalului entității de audit. Procedurile riguroase pentru definirea și revizuirea misiunilor de audit, menținerea independenței auditorilor și stabilirea obiectivelor de calitate sunt esențiale pentru realizarea consecventă a misiunilor și obținerea unui avantaj competitiv. Studiul realizat de autor analizează impactul calității serviciilor de audit asupra performanței și propune piramida performanței auditului (figura 3.2).

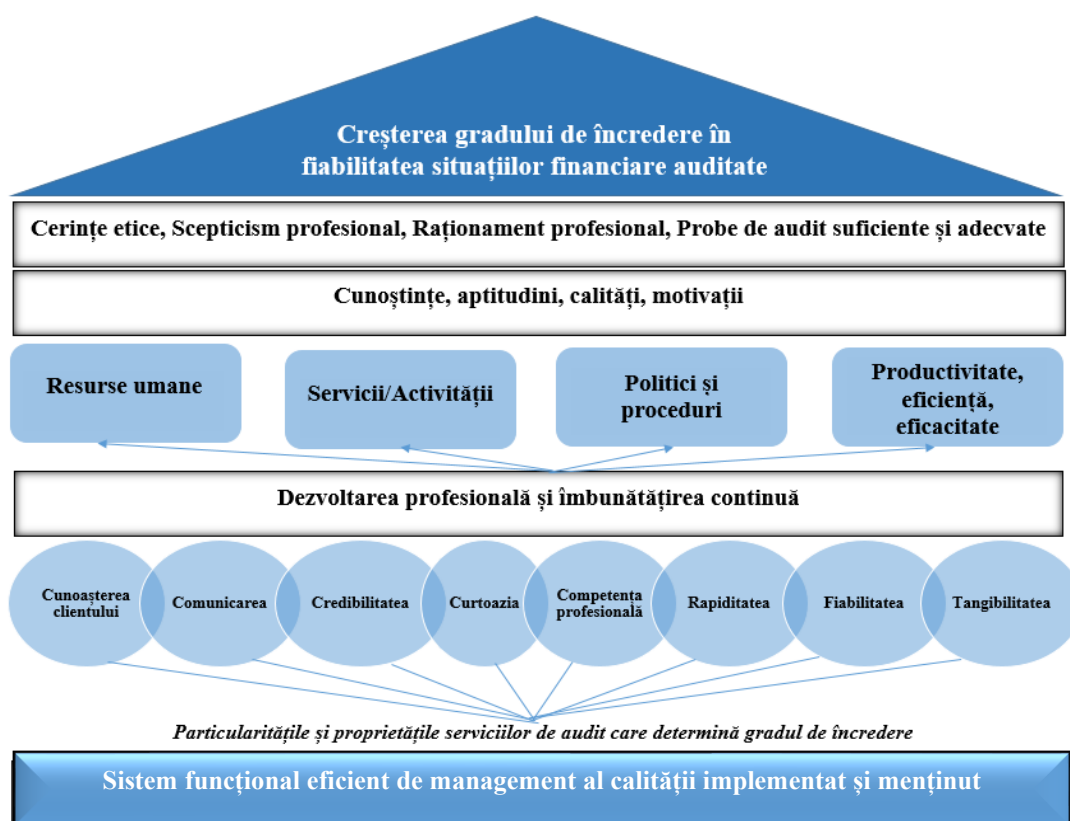


Fig. 3.2. Piramida performanței auditului situațiilor financiare

Sursa: elaborat de autor

Figura 3.2 demonstrează că performanța auditului este inseparabil legată de calitatea proceselor, unde fiecare pas influențează rezultatele finale. Spre deosebire de alte domenii, unde calitatea este măsurată prin satisfacția clientului, în audit, calitatea este validată prin încredere - încredere care derivă din conformitatea riguroasă cu standardele profesionale, de etică și claritatea raportării. Autorul evidențiază că un sistem de management al calității eficient nu doar îmbunătățește performanța, ci și optimizează fiecare fază a auditului printr-o evaluare constantă, creând o interdependență puternică între cele două concepte. Un management al calității funcțional adaugă o valoare incontestabilă, prin eliminarea erorilor și întărirea credibilității rezultatelor. În

acest context, percepția asupra calității devine reflexul performanței - modul în care auditul este realizat influențează direct reputația entității de audit și relațiile cu părțile interesate.

Această viziune inovatoare sugerează că, într-un domeniu unde calitatea este sinonimă cu încrederea, impactul este dublu: calitatea determină performanța, iar performanța redefiniște calitatea. Deși entitățile de audit și clienții interpretează calitatea prin perspective diferite - reglementare versus încredere - această discrepanță poate fi redusă doar prin respectarea strictă a ISA și ISQM, care asigură o aliniere solidă între așteptările ambelor părți. În acest context, consemnăm că rezultatele tangibile ale auditului, precum finalizarea rapidă și eficientă, concluziile precise și respectarea termenelor și reglementărilor, reflectă direct calitatea proceselor din audit, evidențiind legătura inseparabilă dintre performanță și calitate.

După dezvoltarea și validarea unui set de indicatori pentru măsurarea și modelarea statistică a performanței, urmează necesitatea de a structura dimensiunile fundamentale ale performanței în auditul situațiilor financiare, figura 3.3.

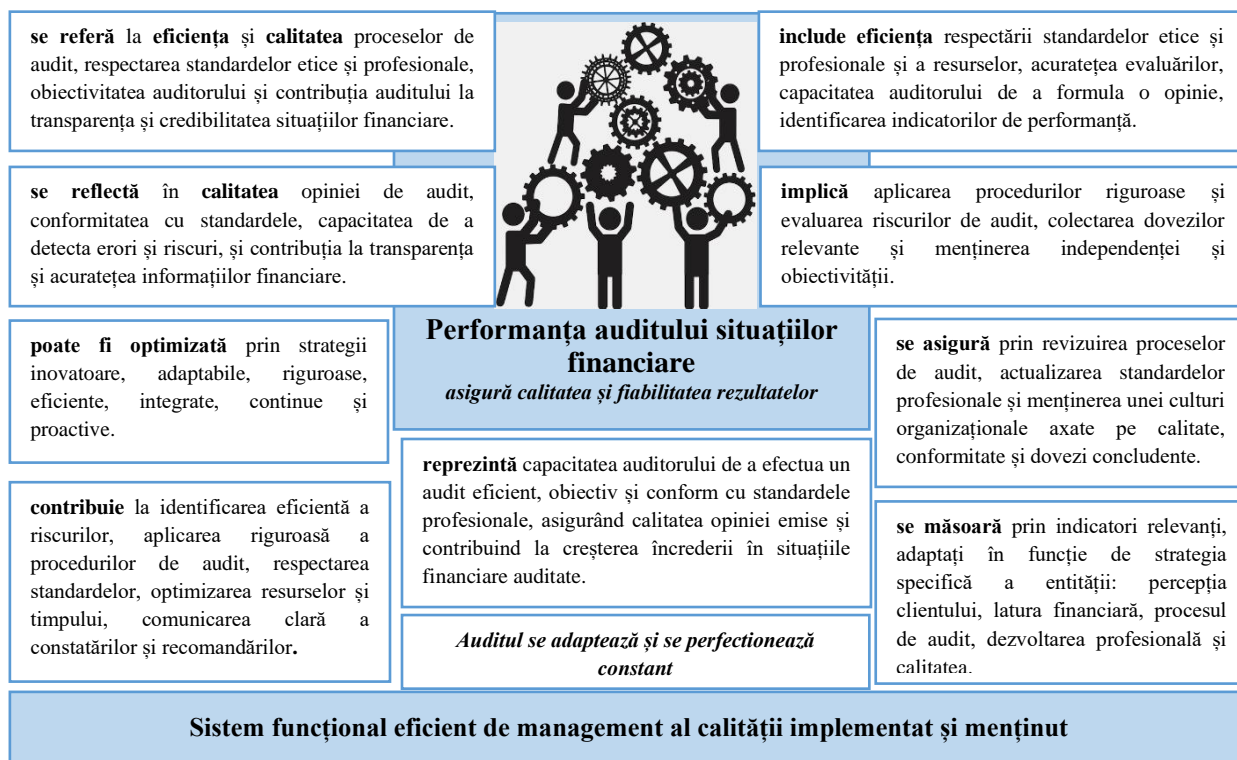


Fig. 3.3. Conceptualizarea performanței auditului situațiilor financiare

Sursa: elaborată de autor

Figura 3.8 sugerează că conceptualizarea performanței auditului situațiilor financiare se axează pe definirea elementelor-cheie care determină calitatea și eficiența auditului, inclusiv aplicarea standardelor și metodologiilor corecte, evaluarea riscurilor, calitatea dovezilor și indicatorii de performanță. Aceasta evaluează conformitatea cu standardele profesionale, independența auditorului și impactul asupra transparenței și credibilității financiare, oferind o bază teoretică pentru îmbunătățirea continuă a auditului. Prin urmare, formularea unor recomandări

strategice devine imperativă pentru optimizarea continuă a calității auditului. Această nouă abordare, centrată pe o înțelegere aprofundată a factorilor determinanți ai eficienței, deschide calea către măsuri concrete și aplicabile, menite să redefinească strategiile de îmbunătățire a auditului, consolidând competitivitatea și integritatea acestuia, tabelul 3.9.

Tabelul 3.9. Strategii pentru optimizarea performanței auditului situațiilor financiare

Nr.crt.	Strategii de îmbunătățire	Explicare	Rezultat scontat
1.	Adoptarea unui sistem de management al calității	Dezvoltarea unui sistem de management al calității conforme cu ISQM 1	Asigurarea conformității și îmbunătățirea continuă a calității auditului
2.	Dezvoltarea profesională continuă a auditorilor	Oferirea de cursuri/seminare și dezvoltare pentru auditori	Creșterea competenței profesionale a auditorilor
3.	Revizuirea obiectivelor strategice	Redefinirea obiectivelor pentru a garanta practicabilitatea și realizarea concretă	Prevenirea discrepanțelor între așteptări și rezultate reale
4.	Modificarea strategiilor funcționale	Ajustarea resurselor și actualizarea planurilor în funcție de evoluția nevoilor de audit	Creșterea flexibilității și eficienței în desfășurarea activităților de audit
5.	Standardizarea activităților de audit	Implementarea unor metodologii și software standardizate pentru audit	Îmbunătățirea calității activităților de audit
6.	Implementarea unui sistem informațional	Dezvoltarea unui sistem de informare pentru furnizarea de date relevante și oportune	Îmbunătățirea comunicării și alinierea strategiilor cu nevoile reale ale entității
7.	Elaborarea și aprobarea planurilor anuale de audit	Elaborarea unor planuri anuale de audit echilibrate, care să includă atât misiuni obligatorii, cât și constatări reale și acționabile	Garantarea unei acoperiri exhaustive și bine distribuite a activităților de audit
8.	Planificarea eficientă a misiunilor de audit	Alocarea resurselor și a timpului în funcție de complexitatea și riscurile asociate fiecărei misiuni	Evitarea suprasolicitării auditorilor și optimizarea desfășurării auditului situațiilor financiare
9.	Managementul riscurilor în audit	Identificarea și evaluarea riscurilor, dezvoltarea și implementarea măsurilor de control, monitorizarea continuă a acestora și comunicarea eficientă a stării riscurilor către părțile interesate	Creșterea preciziei rezultatelor, reducerea timpului și resurselor necesare pentru finalizarea auditului, minimizarea posibilității de apariție a problemelor semnificative în audit
10.	Îmbunătățirea calității misiunilor de audit	Actualizarea metodelor de audit și dezvoltarea competențelor auditorilor	Creșterea calității misiunilor de audit
11.	Realizarea anuală a misiunilor de audit	Creșterea graduală a numărului de misiuni, etapizat, pentru a răspunde cerințelor și a menține standardele de performanță	Îmbunătățirea relevanței auditului situațiilor financiare
12.	Evaluarea continuă a rezultatelor	Realizarea constantă a evaluărilor pentru a identifica și corecta abaterile față de obiectivele stabilite	Creșterea eficienței auditului situațiilor financiare

Sursa: elaborat de autor

Astfel, tabelul 3.9 prezintă acțiunile strategice propuse, care reflectă evaluarea performanței și obiectivele de calitate și eficiență, evidențiind modul în care aceste recomandări pot fi implementate pentru a sprijini îmbunătățirea continuă a standardelor de performanță. Aceste

strategii sunt fundamentale pentru îmbunătățirea performanței în audit și sunt necesare a fi elaborate în cadrul entităților de audit.

În acest context, implementarea recomandărilor aferente evaluării performanței în audit devine esențială, permițând atât entităților de audit, cât și Consiliului de supraveghere să abordeze proactiv și să optimizeze procesele de audit. Acest lucru sprijină îmbunătățirea continuă a standardelor de performanță. Prin urmare, contribuția autorului se materializează prin formularea unor recomandări concrete și strategice pentru îmbunătățirea performanței în audit, dezvoltate pe baza cercetării efectuate și a validării ipotezelor de cercetare.

În baza cercetării efectuate și a modelului dezvoltat, s-a ajuns la concluzia că cei patru piloni ai performanței sunt: eficiența, eficacitatea, calitatea și obiectivitatea. Aceste aspecte ne-au permis să formulăm următoarea definiție a performanței: *performanța în auditul situațiilor financiare se caracterizează prin capacitatea de a efectua o evaluare profesională riguroasă a informațiilor financiar-contabile și a sistemelor de control intern, utilizând o strategie de audit bine definită, care optimizează calitatea, eficiența și conformitatea procesului de audit, asigurând prezentarea corectă și completă a situațiilor financiare.*

Această definiție înglobează conceptele fundamentale ale auditului situațiilor financiare identificate de autor în cercetarea delimitărilor conceptuale. Totodată, subliniază legătura dintre evaluarea informațiilor și controalele și importanța strategiei de audit în atingerea unei performanțe optime.

În concluzie, cercetarea realizată de autor evidențiază dezvoltarea unui model avansat al calității în audit, care a validat ipotezele formulate și a evidențiat necesitatea implementării unui sistem de management al calității, structurat pe patru arii esențiale. Autorul a demonstrat, prin conceptualizarea piramidei performanței în audit, că performanța auditului este inseparabil legată de calitatea fiecărui proces, fiecare etapă influențând rezultatul final. Cercetarea autorului a condus, de asemenea, la formularea unor recomandări strategice concrete pentru optimizarea performanței în auditul situațiilor financiare, contribuind astfel la clarificarea și aprofundarea definiției performanței în acest domeniu.

3.4. Concluzii la capitolul III

Prin modelarea performanței auditului situațiilor financiare din perspectiva creșterii încrederii în fiabilitatea informațiilor auditate, au fost obținut următoarele concluzii:

1. Performanța auditului situațiilor financiare este esențială în mediul de afaceri actual, influențând direct calitatea deciziilor economice și acuratețea previziunilor financiare. Deși importanța performanței este recunoscută în literatura de specialitate, încă nu există definiții unanim acceptate și abordări coerente. Performanța a fost adesea descrisă prin cuantificarea

eficienței și eficacității acțiunilor anterioare, iar evaluările s-au concentrat pe aspectele măsurabile, adaptate la cerințele utilizatorilor. Autorul subliniază importanța unei strategii de calitate bine concepute și implementate, care să devină un factor-cheie în asigurarea performanței și competitivității durabile a entităților de audit. Autorul consideră că evaluarea performanței unei entități de audit trebuie să fie considerată un rezultat al unui proces cauzal, adaptat unui context strategic specific, în care calitatea, adaptabilitatea și rapiditatea răspunsului sunt esențiale pentru succesul pe termen lung. În acest context, autorul accentuează necesitatea unui sistem de evaluare integrat, care să combine indicatori financiari și nonfinanciari pentru o evaluare completă și sustenabilă a performanței. Într-o lume globalizată, adaptabilitatea și focalizarea pe client sunt esențiale pentru menținerea competitivității și relevanței. Optimizarea procesului de audit, sporirea încrederii utilizatorilor și integrarea indicatorilor de performanță sunt esențiale pentru asigurarea coerenței și eficienței.

2. S-a subliniat importanța unei abordări integrate pentru optimizarea indicatorilor de performanță în auditul situațiilor financiare. Implementarea unei evaluări cuprinzătoare, bazată pe trei dimensiuni esențiale – conformitatea cu cadrul normativ, dezvoltarea capitalului uman și percepția calității de către client și evaluarea de către alte părți interesate – este crucială pentru maximizarea eficienței indicatorilor de performanță. Această abordare multidimensională facilitează măsurarea detaliată a performanței auditului, asigurând dezvoltarea unor indicatori relevanți și adaptați nevoilor domeniului. Contribuția autorului este valoroasă, oferind un cadru structurat pentru crearea unor indicatori de performanță eficienți, aliniindu-se obiectivelor strategice ale entității de audit. Evaluarea multidimensională, inclusiv conformitatea normativă și percepția părților interesate, este esențială pentru maximizarea eficienței indicatorilor și îmbunătățirea continuă a auditului (*Aspecte implementate la First Audit International SRL*).

3. S-a evaluat procesul de identificare și integrare a metodelor și instrumentelor de evaluare a performanței în contextul auditului financiar, demonstrând relevanța Balanced Scorecard ca metodă esențială pentru entitățile de audit. Într-un mediu competitiv, unde standardele de audit pun accent pe calitatea serviciilor, dar nu abordează gestionarea și controlul acestora, BSC oferă un cadru cuprinzător care integrează atât calitatea rezultatelor, cât și aspectele de management și control. Studiul a evidențiat beneficiile semnificative ale implementării BSC pentru profesia de audit și părțile interesate. Autorul a propus perspective relevante pentru audit, incluzând „calitatea” ca un indicator esențial, și a subliniat importanța definirii fiecărui indicator prin scop, obiectiv prognozat și modalitate de evaluare a rezultatului. Adaptarea indicatorilor BSC în funcție de strategia specifică a fiecărei entități reprezintă o contribuție semnificativă la îmbunătățirea măsurării performanței și a sistemelor de management al calității în audit (*Aspecte aferente*

evaluării performanței auditului situațiilor financiare din perspectiva ”calității” implementate la FlagMAN-D SRL).

4. În contextul consolidării profesiei și îmbunătățirii performanței în audit, autorul a elaborat metodologia de evaluare a calității auditului „CONFORM” pentru controlul extern al calității. Recomandată organului de supraveghere publică a auditului, această metodologie este esențială pentru asigurarea conformității entităților de audit cu standardele profesionale și pentru detectarea și remedierea lacunelor în procesele de audit. Astfel, optimizarea controlului extern al calității auditului situațiilor financiare are un impact pozitiv semnificativ asupra activității de audit, garantând conformitatea și sporind încrederea în raportările financiare (*Aspecte implementate la IP Consiliul de supraveghere publică a auditului*).

5. S-a identificat necesitatea optimizării performanței auditului situațiilor financiare prin analiza opiniilor auditorilor din R. Moldova și România privind proiectarea, implementarea și operarea sistemului de management al calității, utilizând datele dintr-un chestionar structurat. Cercetarea a aplicat o analiză complexă, atât cantitativă, cât și calitativă, pentru a identifica variabilele esențiale care influențează calitatea și performanța în audit și a demonstrat importanța implementării unor practici eficiente de management al calității. Autorul a subliniat necesitatea implicării active a conducerii în susținerea proceselor de îmbunătățire continuă, evidențiind astfel rolul strategic al managementului calității în succesul și sustenabilitatea entităților de audit. Această evaluare a condus la dezvoltarea unui model inovator de calitate, axat pe patru arii esențiale pentru asigurarea calității misiunilor de audit și optimizarea performanței auditului situațiilor financiare. În contextul dat, elaborarea unui Regulament privind managementul calității în audit este crucială pentru asigurarea calității serviciilor, menținerea integrității entității de audit și protejarea intereselor tuturor părților implicate (*Aspecte implementate la First Audit International SRL*).

6. S-a constatat că îmbunătățirea calității și standardizarea procedurilor sunt critice pentru un management al calității în audit, validând ipotezele H1-H5. Analiza celor cinci ipoteze testate a arătat că responsabilitatea auditorilor, implicarea resurselor umane și rigurozitatea procedurilor sunt esențiale în îmbunătățirea performanței auditurilor, iar acțiunile constante de revizuire și evaluare au un impact direct asupra calității proceselor de audit. De asemenea, studiul a demonstrat că reglementările externe joacă un rol esențial în asigurarea unei calități ridicate, în contrast cu standardele interne, care au o influență mai redusă asupra rezultatelor misiunilor de audit. Astfel, modelul propus de management al calității se dovedește esențial în consolidarea performanței și fiabilității proceselor de audit.

7. Studiul realizat de autor analizează impactul calității serviciilor de audit asupra performanței, demonstrând că fiecare etapă din cadrul auditului influențează rezultatele finale.

Autorul subliniază că, în audit, calitatea nu se măsoară prin satisfacția directă a clientului, ci prin încrederea obținută prin conformitatea strictă cu standardele profesionale și etice, precum și prin claritatea raportării. Prin dezvoltarea piramidei performanței auditului, autorul accentuează importanța unui sistem de management al calității eficient, care nu doar optimizează fiecare fază a procesului de audit, ci și creează o interdependență esențială între calitate și performanță.

8. S-a demonstrat că performanța auditului situațiilor financiare este influențată de aplicarea corectă a standardelor, evaluarea riguroasă a riscurilor, formarea continuă a auditorilor, calitatea dovezilor și utilizarea indicatorilor de performanță relevanți. Totodată, s-a evidențiat necesitatea unei conformități stricte cu standardele profesionale și etice, precum și menținerea independenței auditorului, contribuind astfel la sporirea transparenței și credibilității financiare. Autorul a dezvoltat o piramidă a auditului situațiilor financiare și a formulat soluții strategice aplicabile, bazate pe cercetarea efectuată și validarea ipotezelor, menite să îmbunătățească atât calitatea, cât și eficiența procesului de audit.

9. Cercetarea critică a numeroaselor abordări privind auditul situațiilor financiare și performanța în audit a permis sistematizarea și aprofundarea noțiunii de performanță a auditului situațiilor financiare, rezultând în următoarea definiție: *performanța în auditul situațiilor financiare se caracterizează prin capacitatea de a efectua o evaluare profesională riguroasă a informațiilor financiar-contabile și a sistemelor de control intern, utilizând o strategie de audit bine definită, care optimizează calitatea, eficiența și conformitatea procesului de audit, asigurând prezentarea corectă și completă a situațiilor financiare.* Această definiție înglobează conceptele fundamentale ale auditului situațiilor financiare identificate de autor în cercetarea delimitărilor conceptuale, inclusiv expertiza și analizele detaliate efectuate de auditor, planificarea strategică și metodologică, îmbunătățirea continuă și conformarea cu standardele, precum și transparența și exactitatea financiară. De asemenea, evidențiază legătura dintre evaluarea informațiilor și controalele interne și importanța strategiei de audit în obținerea unei performanțe optime.

10. În urma cercetării, s-a constatat că adoptarea unui cadru integrat pentru auditul situațiilor financiare este esențial pentru îmbunătățirea performanței. Implementarea unei strategii de audit clar definite, combinată cu un sistem de evaluare multidimensional ce integrează indicatori financiari și nonfinanciari, și utilizarea unui model de management al calității axat pe patru arii esențiale, contribuie semnificativ la optimizarea proceselor de audit. De asemenea, angajamentul proactiv al conducerii în îmbunătățirea continuă și în susținerea unui sistem de evaluare a performanței adaptat nevoilor fiecărei entități este esențial. Aceste măsuri sporesc calitatea, transparența și eficiența auditului, protejând interesele părților implicate și asigurând conformitatea cu standardele profesionale și etice.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Cercetările efectuate în domeniul auditului situațiilor financiare au permis formularea următoarelor **concluzii**:

1. Auditul a evoluat de la o abordare periodică și retrospectivă la una proactivă, adaptată nevoilor părților interesate și progreselor tehnologice. În contextul reformelor economico-financiare și al provocărilor actuale, cum ar fi crizele și digitalizarea, auditul este esențial pentru luarea deciziilor și necesită o colaborare sporită între profesioniști. Deși literatura nu oferă o definiție exhaustivă, auditul este recunoscut unanim ca un proces complex și dinamic, decisiv pentru asigurarea transparenței și acurateței financiare. Autorul a identificat conceptele fundamentale ale auditului situațiilor financiare și a subliniat că auditul, efectuat de profesioniști competenți, se bazează pe raționament și scepticism profesional conform ISA. Prin clarificarea acestor concepte, autorul a definit rolul, scopul, obiectivele și cerințele auditului. Aceste aspecte sunt esențiale pentru optimizarea și aplicarea eficientă a auditului, garantând o înțelegere clară și uniformă a procesului de audit pentru toate părțile implicate.

2. S-a examinat evoluția auditului din perspective istorică și internațională, evidențiind tranziția de la un rol de „conformitate” la unul de „îmbunătățire”. Autorul a sintetizat etapele esențiale ale dezvoltării auditului și a prezentat o periodizare ilustrativă, accentuând impactul semnificativ al anumitor țări asupra profesiei contabile. S-au analizat evoluțiile internaționale și locale, inclusiv în R. Moldova și România, subliniind influențele globale și rolul auditului în reformele managementului public și în adaptarea la cerințele europene. În R. Moldova, s-a subliniat importanța documentelor fundamentale și a autorităților centrale, precum Ministerul Finanțelor și Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului. În România, analiza a acoperit evoluția auditului de la perioada daco-romană la integrarea în Uniunea Europeană, punând accent pe modernizare. Rezultatele evidențiază etapele principale ale evoluției auditului și impactul schimbărilor de context și influențelor globale asupra profesiei, oferind o înțelegere a adaptării auditului. Cercetarea contribuie la literatura de specialitate, oferind orientări esențiale pentru practici eficiente și dezvoltarea continuă a profesiei.

3. Cercetarea detaliată a evaluat productivitatea și performanța în auditul extern și financiar, precum și calitatea auditului, folosind baze de date Web of Science și Scopus. Analiza a dezvăluit tendințe fluctuante în producția științifică din ultimele trei decenii și aspecte neexplorate în literatura de specialitate, subliniind necesitatea unor studii suplimentare. Contribuția principală constă în aplicarea metaanalizei pentru integrarea studiilor existente, stabilind o bază solidă pentru dezvoltarea indicatorilor de performanță și a modelelor statistice în audit. Analiza descriptivă și bibliometrică a identificat legăturile între audit, calitate și performanță, oferind direcții de cercetare și informații pentru un model econometric de calitate în audit. Deși calitatea nu este direct

observabilă, ea poate fi evaluată prin combinarea factorilor, proceselor și percepțiilor. Autorul a explorat viziunea economică a lui DeAngelo și diverse metode de măsurare a calității auditului, dezvoltând o abordare multidimensională aplicabilă în cercetare și practică, care poate standardiza evaluarea și îmbunătăți aplicarea conceptului de calitate în audit. Impactul este semnificativ, influențând practicile de audit, orientând studiile viitoare și afectând politicile relevante.

4. S-au identificat trăsăturile economice specifice ale serviciilor de audit: caracterul formal și reglementat, intangibilitatea, interdependența dintre prestare și utilizare, complexitatea și calitatea. Deși subiective, aceste trăsături subliniază provocările legate de menținerea calității în ciuda reglementărilor stricte. Autorul a evidențiat rolul esențial al echipei de audit, implicarea și competența auditorilor, care sunt fundamentale pentru asigurarea calității și eficienței, influențând semnificativ costul și rezultatele auditului. Analiză subliniază importanța aprofundării înțelegerii trăsăturilor specifice ale auditului și adaptarea constantă a practicilor și formării profesionale pentru a menține și îmbunătăți standardele de calitate în contextul provocărilor economice și reglementărilor în continuă schimbare.

5. Au fost identificate diferite interpretări ale calității în audit și sistematizate în trei grupe, fiecare abordând aspecte distincte ale calității, cu accent pe detectarea și raportarea denaturărilor semnificative ale situațiilor financiare. În acest context, abordarea ”generării performanței în audit” este cea mai relevantă, concentrându-se pe eficacitatea auditului în asigurarea integrității raportărilor financiare. Studiul ISQM 1 realizat de autor subliniază importanța optimizării continue a managementului calității printr-o abordare bazată pe riscuri. Cercetarea evidențiază că excelența și conformitatea cu standardele sunt esențiale pentru furnizarea serviciilor de calitate și consolidarea încrederii utilizatorilor, identificând caracteristicile care influențează această încredere prin analiza prevederilor ISA. În ansamblu, aceste elemente contribuie semnificativ la îmbunătățirea managementului calității, asigurând o performanță eficientă și consolidând încrederea în raportările financiare.

6. Autorul a identificat și clasificat factorii externi care influențează activitatea entităților de audit, oferind o bază solidă pentru înțelegerea influenței acestora asupra performanței de audit. Analiza PEST și sondajul realizat în rândul auditorilor din R. Moldova permit o evaluare detaliată a contextului extern și a impactului acestuia asupra sectorului de audit. Rezultatele cercetării au evidențiat efectele acestor factori asupra performanței de audit și au sugerat măsuri specifice pentru atenuarea efectelor negative. Focalizarea pe factorii cu impact semnificativ a permis identificarea soluțiilor adecvate pentru îmbunătățirea performanței și adaptarea la provocările externe, contribuind astfel la optimizarea activităților de audit și la consolidarea eficienței acestora.

7. Autorul subliniază că o abordare integrată, care optimizează resursele și procesele, este esențială pentru îmbunătățirea calității și transparenței serviciilor de audit. Aceasta contribuie la

consolidarea încrederii în raportările financiare și are un impact pozitiv asupra entităților auditate și părților interesate. Complexitatea relațiilor dintre entitatea de audit și cea auditată influențează semnificativ performanța auditului. Colaborarea eficientă, utilizarea optimă a resurselor și soluțiile inovatoare sunt esențiale pentru asigurarea calității auditului. Autorul propune un model conceptual integrat și coerent bazat pe calitate, performanță și sustenabilitate, evidențiind conexiunile între riscurile evaluate, adecvarea probelor de audit și aplicarea principiilor de audit. Divizarea principiilor în patru categorii – etice, profesionale, de distincție între audit și serviciile conexe, și de calitate – realizată de autor, oferă un cadru teoretic și practic solid, esențial pentru fundamentarea auditului și îmbunătățirea măsurării performanței în acest domeniu.

8. Analiza efectuată a subliniat aspectele fundamentale ale auditului situațiilor financiare, inclusiv subiectul, obiectul, domeniul, metoda bazată pe riscuri, suportul metodologic, organizarea, principiile etice și misiunea de audit. Respectarea riguroasă a cerințelor etice și profesionale este esențială pentru optimizarea calității auditului și gestionarea dilemelor etice. Aceasta asigură prevenirea compromisurilor și permite o evaluare favorabilă, subliniind importanța integrității și conformității în procesul de audit. Autorul a demonstrat interdependența dintre principiile auditului, dilemele etice și strategia de audit, subliniind că aplicarea corectă a acestora contribuie la menținerea conformității și integrității procesului de audit. Implementarea eficientă a strategiei de audit necesită prioritizarea și gestionarea optimă a resurselor, ajustarea planurilor conform obiectivelor strategice și gestionarea proactivă a riscurilor. Respectarea strictă a principiilor de audit, îmbunătățirea continuă a proceselor, integrarea tehnologiilor avansate și stabilirea unor politici interne au un impact semnificativ asupra succesului și integrității auditului.

9. Performanța auditului situațiilor financiare este esențială în mediul de afaceri actual, influențând direct calitatea deciziilor și precizia previziunilor financiare. Deși recunoaștem importanța acesteia, nu există încă definiții și abordări unanim acceptate. Evaluările s-au concentrat adesea pe eficiența și eficacitatea măsurabilă a acțiunilor anterioare, adaptate cerințelor utilizatorilor. Autorul argumentează că o strategie de calitate solidă este esențială pentru asigurarea performanței și competitivității durabile a entităților de audit. Evaluarea performanței trebuie considerată rezultatul unui proces cauzal, adaptat unui context strategic specific, unde calitatea, adaptabilitatea și rapiditatea răspunsului sunt cruciale pentru succesul pe termen lung. Autorul accentuează necesitatea unui sistem de evaluare integrat, care să combine indicatori financiari și nonfinanciari într-o abordare multidimensională. Această abordare facilitează o măsurare detaliată a performanței auditului și dezvoltarea unor indicatori relevanți și adaptați nevoilor domeniului. Evaluarea multidimensională, inclusiv conformitatea normativă, dezvoltarea capitalului uman și percepția părților interesate, este esențială pentru maximizarea eficienței indicatorilor și îmbunătățirea continuă a auditului.

10. S-a analizat integrarea metodelor și instrumentelor de evaluare a performanței în auditul situațiilor financiare, demonstrând relevanța Balanced Scorecard ca metodă esențială pentru entitățile de audit. Studiul a subliniat importanța Balanced Scorecard într-un mediu competitiv, evidențiind că, deși standardele de audit se concentrează pe calitatea serviciilor, nu abordează suficient gestionarea și controlul acestora. Modelul aplicativ Balanced Scorecard oferă un cadru cuprinzător, integrând calitatea rezultatelor cu aspectele de management și control. Implementarea Balanced Scorecard în profesia de audit aduce beneficii semnificative, îmbunătățind măsurarea performanței și sistemele de management al calității. Autorul a propus integrarea „calității” ca perspectivă esențială de măsurare a performanței și a subliniat necesitatea definirii fiecărui indicator în raport cu scopul, obiectivul prognozat și modalitatea de evaluare a rezultatului. Adaptarea indicatorilor Balanced Scorecard la strategia specifică a fiecărei entități contribuie semnificativ la perfecționarea măsurării performanței și la optimizarea sistemelor de management al calității în audit.

11. S-a evidențiat necesitatea optimizării performanței auditului situațiilor financiare printr-o cercetare detaliată a opiniilor auditorilor din R. Moldova și România, care a vizat proiectarea, implementarea și operarea sistemului de management al calității, utilizând un chestionar structurat. Studiul a realizat o analiză complexă, atât cantitativă, cât și calitativă, identificând variabile esențiale ce influențează calitatea și performanța în audit. Contribuția autorului a constatat în sublinierea importanței implicării conducerii în procesele de îmbunătățire continuă și în evidențierea rolului strategic al managementului calității în sustenabilitatea entităților de audit. Pe baza acestor concluzii, s-a dezvoltat un model avansat de calitate, axat pe patru arii esențiale pentru optimizarea performanței în audit. În acest context, autorul a subliniat importanța elaborării unui Regulament privind managementul calității, esențial pentru asigurarea calității serviciilor, integrității entității și protejarea intereselor tuturor părților implicate.

12. S-a evidențiat că îmbunătățirea calității și standardizarea procedurilor reprezintă factori critici în managementul calității în audit, validând ipotezele H1-H5. Analiza ipotezelor testate a subliniat importanța implementării unui model de management al calității în audit, bazat pe o abordare pragmatică a standardelor relevante, responsabilității auditorilor, implicării resurselor umane și rigurozității procedurilor în creșterea performanței auditului, demonstrând impactul direct al revizuirilor și evaluărilor constante asupra calității proceselor de audit. Studiul a relevat, de asemenea, că reglementările externe sunt determinante pentru asigurarea calității, în timp ce standardele interne exercită o influență mai redusă. Contribuția autorului prin propunerea modelului de management al calității este esențială pentru consolidarea performanței și fiabilității proceselor de audit.

13. Cercetarea realizată de autor evidențiază influența semnificativă a calității serviciilor de audit asupra performanței, demonstrând cum fiecare etapă a procesului de audit contribuie la rezultatele finale. Autorul argumentează că, în audit, calitatea este definită nu de satisfacția imediată a clientului, ci de conformitatea strictă cu standardele profesionale și etice, ceea ce consolidează astfel încrederea prin claritatea raportării financiare. De asemenea, autorul a dezvoltat o piramidă a auditului situațiilor financiare și a propus soluții strategice pentru optimizarea performanței, bazate pe cercetarea efectuată și validarea ipotezelor, având ca scop îmbunătățirea atât a calității, cât și a eficienței auditului. În plus, a evidențiat rolul esențial al unui sistem eficient de management al calității, care optimizează procesele și subliniază interdependența dintre calitate și performanță. Această abordare inovatoare reflectă contribuția esențială a autorului la îmbunătățirea practicilor de audit.

14. S-a argumentat că adoptarea unui cadru integrat pentru auditul situațiilor financiare este esențial pentru îmbunătățirea performanței. Implementarea unei strategii de audit clar definite, combinată cu un sistem de evaluare multidimensional ce integrează indicatori financiari și nonfinanciari, și utilizarea unui model de management al calității axat pe patru arii esențiale, contribuie semnificativ la optimizarea proceselor de audit. De asemenea, angajamentul proactiv al conducerii în îmbunătățirea continuă și în susținerea unui sistem de evaluare a performanței adaptat nevoilor fiecărei entități este esențial. Aceste măsuri favorizează sporirea calității și încrederii, îmbunătățirea transparenței, maximizarea eficienței indicatorilor, fiabilitatea și eficiența proceselor de audit, protejarea intereselor tuturor părților implicate, asigurând, în același timp, conformitatea cu standardele profesionale și etice.

Problema științifică importantă soluționată în teză constă în fundamentarea unui cadru de audit care integrează strategii, metodologii și modele, pentru a aborda complexitatea eficienței și transparenței proceselor de audit, utilizând un sistem eficient de management al calității și indicatori financiari și nonfinanciari, în vederea optimizării performanței auditului situațiilor financiare. Cercetarea abordează lacunele existente în aplicarea măsurilor de audit și evaluează impactul acestui cadru asupra conformității cu standardele profesionale și etice.

Sinteza cercetărilor efectuate oferă baza pentru formularea următoarelor **recomandări** privind creșterea performanței auditului situațiilor financiare în contextul globalizării:

1. Conceptul de „*audit al situațiilor financiare*” impune o dezvoltare și definire clară ca: *un proces realizat de profesioniști competenți și independenți, care aplică scepticismul și raționamentul profesional, pentru a examina și evalua informațiile financiare istorice ale entității, efectuând proceduri de audit, pentru a obține probe suficiente și adecvate, pe baza cărora emite o opinie cu privire la toate aspectele semnificative, conform unui cadru aplicabil de raportare financiară, având scopul de a spori încrederea utilizatorilor situațiilor financiare.* Această

definiție cuprinde scopul auditului situațiilor financiare, obiectul auditului, modalitatea de desfășurare, obiectivele auditorului și cerințele unui audit, subliniind importanța conformării auditorului la prevederilor ISA și rolul esențial al auditului în asigurarea transparenței și corectitudinii informațiilor financiar-contabile, indispensabile pentru procesul decizional.

2. Conceptul de „*raționament profesional în audit*” ar trebui dezvoltat și definit ca: *opțiune logică și rezonabilă aleasă de auditor, în condiții de incertitudine, documentată în lucrările de audit, bazată pe competențe profesionale, gândirea inovatoare, experiența practică și respectarea normelor etice*. Definiția clarifică conceptul și subliniază aspectele esențiale ale raționamentului profesional, inclusiv structura logică, claritatea, congruența, eficiența și materialitatea. Autorul contribuie semnificativ prin identificarea și descrierea cerințele esențiale pentru asigurarea calității raționamentului profesional în audit, oferind o bază solidă pentru consolidarea acestuia. Se recomandă ca auditorii să integreze aceste cerințe în mod consecvent în procesele lor, implementând un management riguros al calității, astfel asigurând aplicarea uniformă a standardelor și diminuând riscurile asociate.

3. Pentru a preveni impactul negativ al nerespectării principiilor de audit (etice, profesionale, de distincție între audit și servicii conexe, și de calitate), se recomandă implementarea și menținerea unui sistem sustenabil de management al calității, care să asigure conformitatea cu standardele profesionale și principiile fundamentale, prin măsuri precum: formarea continuă a auditorilor, un sistem eficient de revizuire a calității, proceduri stricte de supraveghere internă, promovarea conduitei etice și integrarea soluțiilor digitale. Aceste măsuri vor spori creșterea calității și performanței în audit, asigurând în același timp respectarea cerințele profesionale și etice. Respectarea riguroasă a acestor cerințe este esențială pentru optimizarea calității auditului și gestionarea dilemelor etice, prevenind compromisurile și garantând o evaluare favorabilă.

4. Pentru a asigura credibilitatea rezultatelor financiare și pregătirea auditorilor în fața cerințelor emergente din domeniul auditului, în contextul provocărilor actuale și viitoare, se recomandă intensificarea dezvoltării profesionale continue, cu accent pe competențele viitoare identificate de autor (aptitudini tehnice și etica, inteligența, creativitatea, competențe digitale, inteligență emoțională, viziune și experiență). Această abordare va permite o formare adaptată noilor realități economice, contribuind la îmbunătățirea calității și performanței în audit.

5. Pentru a maximiza eficiența și a promova un audit de înaltă calitate, se recomandă o evaluare multidimensională a performanței, care să includă conformitatea cu cadrul normativ, percepția calității din partea clientului, valoarea auditorilor și evaluarea calității percepute de părțile interesate. Este esențial ca indicatorii de performanță să fie aliniați obiectivelor strategice ale entităților de audit, punând un accent deosebit pe conformitatea normativă, dezvoltarea capitalului uman și integrarea constantă a opiniei părților interesate. Recomandarea este ca

entitatea de audit să stabilească obiective clare și să integreze indicatorii de performanță relevanți în strategia sa, monitorizându-i constant pentru a optimiza activitatea. De asemenea, trebuie să abordeze problemele care ar putea duce la nemulțumirea personalului, pentru a preveni o rată crescută de plecare, reducând astfel pierderile de cunoștințe și costurile suplimentare asociate recrutării și integrării noilor angajați.

6. Pentru a îmbunătăți performanța și calitatea în audit, se recomandă integrarea Balanced Scorecard ca metodă esențială de măsurare a performanței auditului situațiilor financiare. Modelul propus include perspectivele relevante pentru audit, inclusiv «calitatea», iar fiecare indicator este clar definit prin scop, obiectiv prognozat și modalitate de evaluare a rezultatelor. Adaptarea și implementarea indicatorilor Balanced Scorecard în funcție de strategia specifică a entității de audit, va conduce la o îmbunătățire semnificativă a performanței și managementului calității, răspunzând eficient cerințelor unui mediu competitiv și dinamic.

7. În vederea asigurării unui standard ridicat al serviciilor de audit și protejării intereselor tuturor părților implicate, se recomandă elaborarea și implementarea unui Regulament detaliat privind managementul calității în audit. Acest regulament trebuie să integreze modelul avansat al calității propus și să ofere instrucțiuni clare pentru optimizarea proceselor de audit. De asemenea, trebuie să se acorde o atenție sporită implicării conducerii și asigurării unei susțineri constante pentru inițiativele de îmbunătățire continuă.

8. Pentru a îmbunătăți calitatea în audit, optimizarea controlului extern al calității este esențială. Elaborarea de către autor a metodologiei „CONFORM” pentru evaluarea calității auditului oferă un cadru detaliat pentru asigurarea conformității cu standardele profesionale și remediarea lacunelor în procesele de audit. Această metodologie contribuie la creșterea conformității și încrederii în raportările financiare. Implementarea acesteia de către organul de supraveghere publică a auditului va asigura un control riguros și eficient al calității, facilitând detectarea timpurie și corectarea neconformităților în procesele de audit.

9. În vederea creșterii încrederii în fiabilitatea informațiilor auditate, se recomandă integrarea strategiilor propuse de autor cu sistemul de management al calității bazat pe piramida performanței auditului. Aceasta implică intensificarea implementării și evaluării strategiilor, asigurând monitorizarea și optimizarea continuă a fiecărei faze a auditului. Prin menținerea unor standarde riguroase și îmbunătățirea constantă a performanței, se va spori atât calitatea auditului, cât și încrederea în fiabilitatea informațiilor auditate.

10. Conceptul de „*performanța auditului situațiilor financiare*” necesită o redefinire radicală ca: *performanța în auditul situațiilor financiare se caracterizează prin capacitatea de a efectua o evaluare profesională riguroasă a informațiilor financiar-contabile și a sistemelor de control intern, utilizând o strategie de audit bine definită, care optimizează calitatea, eficiența și*

conformitatea procesului de audit, asigurând prezentarea corectă și completă a situațiilor financiare. Această definiție înglobează conceptele fundamentale ale auditului situațiilor financiare identificate de autor în cercetarea delimitărilor conceptuale, inclusiv expertiza și analizele detaliate efectuate de auditor, planificarea strategică și metodologică, îmbunătățirea continuă și conformarea cu standardele, precum și transparența și exactitatea financiară. De asemenea, subliniază legătura dintre evaluarea informațiilor și controalele interne și importanța strategiei de audit în atingerea unei performanțe optime.

11. Pentru optimizarea proceselor de audit și pentru sporirea transparenței, eficienței și fiabilității acestora, se recomandă ca entitățile de audit să ia în considerare rezultatele validate și să le transforme în recomandări practice:

- adoptarea unui cadru de reglementări clare și specifice pentru asigurarea managementului calității în audit, pentru a asigura consistența și acuratețea aplicării standardelor și a preveni scăderea calității misiunilor.

- consolidarea eforturilor pentru implicarea resurselor umane în procese planificate și documentate riguros, aliniate la obiectivele auditurilor.

- implementarea procedurilor stricte de definire a misiunilor și a acțiunilor, pentru a contribui la creșterea nivelului de implementare a managementului calității și, implicit, la îmbunătățirea rezultatelor auditurilor.

- creșterea eforturilor de revizuire și monitorizare continuă a proceselor de audit pentru a asigura o calitate superioară la toate nivelurile.

- focalizarea pe alinierea și respectarea procedurilor reglementate, deoarece acestea au o influență mai semnificativă asupra rezultatelor misiunilor de audit.

- standardele interne trebui îmbunătățite pentru a completa reglementările externe, asigurând o integrare eficientă și îmbunătățirea continuă a calității auditului.

Aceste măsuri vor permite entității de audit și Consiliului de supraveghere să optimizeze procesele de audit, să sporească transparența, încrederea și eficiența, și să asigure conformitatea cu standardele profesionale și etice.

Direcții viitoare de cercetare

Limitările studiului nostru, cum ar fi dimensiunea redusă a populației analizate și realizarea sondajului înainte de implementarea sistemului de management al calității (15.12.2022), deschid oportunități pentru cercetări viitoare. Direcțiile de cercetare viitoare ar putea include:

1. Extinderea studiului la un număr mai mare de entități de audit pentru a evalua impactul implementării sistemului de management al calității asupra calității auditului și pentru a verifica corelația între acest sistem și respectarea ISA, ISQM 1 și ISQM 2.

2. Investigarea percepțiilor altor participanți-cheie, cum ar fi entitățile auditate, managementul corporativ, acționarii și organismul de supraveghere a auditului, pentru a determina dacă au o viziune similară asupra calității în audit.

3. Dezvoltarea și utilizarea unor modele statistice avansate pentru a oferi o explicație detaliată a calității în audit și pentru a evalua impactul noilor reglementări asupra serviciilor de audit.

4. Explorarea provocărilor întâmpinate de entitățile de audit de diferite dimensiuni în proiectarea și aplicarea sistemelor de măsurare a performanței, inclusiv modul în care Balanced Scorecard poate sprijini depășirea acestor obstacole.

5. Analiza motivelor pentru care indicatorii nonfinanciari sunt predominanți în audit, prin studii comparative în diverse sectoare economice, pentru a înțelege cauzele subiacente.

6. Cercetarea avantajelor și riscurilor digitalizării și tehnologiilor emergente în audit, inclusiv percepția auditorilor asupra inteligenței artificiale și impactul acesteia asupra calității auditului.

Considerăm esențială continuarea cercetării, dată fiind multidimensionalitatea și complexitatea calității serviciilor de audit și performanței auditului situațiilor financiare. O cercetare aprofundată ar putea aduce perspective noi și informații suplimentare.

BIBLIOGRAFIE

1. A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality. [online]. [accesat 26.06.2023]. Disponibil: <https://www.iaasb.org/publications/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality-3>.
2. ABDEL-QADER, W. (2002). An evaluation of the international auditing standards and their application to the audit of listed corporations in Jordan. Unpublished Doctoral Thesis, University of Western Sydney. [online]. Disponibil: <https://researchdirect.westernsydney.edu.au/islandora/object/uws:745> [accesat 26.06.2023].
3. ADEYEMI, S., MARTE UADIALE, O. (2011). An empirical investigation of the audit expectation gap in Nigeria. *African Journal of Business Management*, 5(19), 7964-7971. <https://doi.org/10.5897/AJBM11.1671>
4. AHNAF ALI ALSMADY. (2022). Quality of financial reporting, external audit, earnings power and companies' performance: The case of Gulf Corporate Council Countries. *Research in Globalization*, 5, 100093. <https://doi.org/10.1016/j.resglo.2022.100093>
5. AL-AHDAL., HASHIM. (2021). Impact of audit committee characteristics and external audit quality on firm performance: evidence from India. *Corporate Governance*. DOI:10.1108/CG-09-2020-0420
6. AL-AROUD, S. F. (2020). The Impact Of Artificial Intelligence Technologies On Audit Evidence. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24, 1-11.
7. ALBDERI, A. J. T., HASAN, M. F., FLAYYIH, H. H. (2023). Measuring the level of banking performance according to the requirements of comprehensive quality management: an application study. *Ishtar Journal of Economics and Business Studies*, 4(1). <https://doi.org/10.55270/ijebs.v4i1.15>
8. ALBEKSH HASEN MOHAMED. (2016). Compliance of Auditors to Ethics and Rules of Professional Conduct and Its Impact on Audit Quality. *Imperial journal of interdisciplinary research* 2, 610-621.
9. ALBRIGHT T. L., BURGESS C. M., DAVIS, S. (2015). The balanced scorecard and twenty-first-century thoughts on motivation. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 23(1), 43–50. <https://doi.org/10.1002/jcaf.22049>
10. ALDHIZER, G. R., MILLER, J. R., MORAGLIO, J. E. (1995). Common attributes of quality audits. *Journal of Accountancy*, 179 (1), 61-68. ISSN: 0021-8448.
11. AL-HAWARI, MOHD. (2006). The effect of automated service quality on bank financial performance and the mediating role of customer retention. *Journal of Financial Services Marketing*, 10(3):228-243. DOI: 10.1057/palgrave.fsm.4770189
12. Amendment-ul Sarbanes & Oxley. Public Law 107–204, JULY 30, (2002). [online]. [accesat 26.07.2022]. Disponibil: https://assets.pcaobus.org/pcaob-dev/docs/default-source/about/history/documents/pdfs/sarbanes_oxley_act_of_2002.pdf?sfvrsn=e28707db_4
13. ANTLE, R., GORDON, E., NARAYANAMOORTHY, G., ZHOU, L. (2006). The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 27(3), 235-266. <https://doi.org/10.1007/s11156-006-9430-y>
14. ARDELEAN, A. (2014). Importanța integrității auditorilor financiari – analiză fundamentată pe un studiu al FEE. *Audit financiar*, 11, 3-21.
15. ARDELEAN, A. (2015). Percepții asupra calității în audit fundamentate pe conduita etică a auditorilor. *Audit financiar*, XIII, nr. 3(123), p. 3-15. ISSN: 1583-5812.
16. ARENS, A.A., LOEBRECKE, A. (2003). *Audit. O abordare integrată*, Ediția a VIII-a., Editura ARC, 949 p. ISBN: 9975612903
17. ARENS, A.A., LOEBRECKE, A. (2010). *Auditing and Assurance Services: an integrated approach*. New Jersey Prentice Hall. ISBN: 978-0131867123
18. ASHRAF, Z., ASHRAF, I. (2023). Excellent Quality Management a Case Study of Implementation. *ResearchGate*. 7.
19. ASHTANA, S.C., BOONE, J.P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 1-22.

20. Audit Monk (2017). A Brief History of Auditing. [online]. Disponibil: <https://auditmonk.wordpress.com/2017/05/12/brief-history-of-auditing> [accesat 26.06.2023].
21. AWOLOWO, I. F., GARROW, N., CLARK, M. C., & CHAN, D. (2018). Accounting scandals: Beyond corporate governance. In *9th Conference on Financial Markets and Corporate Governance (FMCG)*. La Trobe Business School, Melbourne, Australia, 5th-7th April 2018. Melbourne, Elsevier BV. (Unpublished)
22. AZIZI, A.F., MULIARTHA, K. (2018). Analysis Influence Audit Planning and Auditor Competency on Audit Quality at BPKP Representatives of Bali Province. *Journal Udayana University Accounting*, 25(2), 851-876. <https://doi.org/10.24843/EJA.2018.v25.i02.p02>
23. BAAH, G.K., FOGARTY, T.J. (2018). What auditors think about audit quality – A new perspective on an old issue. *Journal of Managerial Issues*, 30(4), p. 483.
24. BABINA, T., FEDYK, A., HE, A., HODSON, J. (2022). Artificial intelligence, firm growth, and industry concentration. *Journal of Financial Economics (JFE)*, Forthcoming. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3651052>
25. BACHA, S., AJINA, A., & BEN SAAD, S. (2021). CSR performance and the cost of debt: does audit quality matter?. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 21(1), 137-158.
26. BĂDICU, G. (2012). Profitul – etalon de evaluare a performanței financiare. *Economica*, nr. 4 (82) , 114-120. ISSN: 1810-9136
27. BĂDICU, G. (2023). Diagnostics of the audit activity in the Republic of Moldova. *Journal Ecoforum*, Volume 12, Issue 1(30): 848.
28. BĂDICU, G., ȘOIMU, S. (2019). Exigențe privind auditul situațiilor financiare și credibilitatea informațiilor în actualul context global. In: *Competitivitate și inovare în economia cunoașterii: conf. șt. intern.*, ed. a 21-a: Lucrări științifice, 27-28 sept. Chișinău: ASEM, pp. 574-582.
29. BAKER, C.R., BÉDARD, J., PRAT DIT HAURET, C. (2014). The regulation of statutory auditing: an institutional theory approach, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29, No. 5, pp. 371-394. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2013-0931>
30. BALLANTYNE, R., WARREN, A. NOBBS, K. (2006). The evolution of brand choice. *Journal of Brand Management* 13(4-5): 339-352.
31. BANKER R., POTTER G., SRINIVASAN D. (2000). An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Nonfinancial Performance Measures, *The Accounting Review* 75(1): 55-75
32. BARTA, G. (2018). The increasing role of IT auditors in financial audit: risks and intelligent answers. *Business, Management and Economics Engineering*, 16, 81-93. <https://doi.org/10.3846/bme.2018.2142>
33. BASIOUDIS, I.G., PAPAKONSTANTINOU, E., GEIGER, M.A. (2008). Audit fees, non-audit fees and auditor going-concern reporting decisions in the United Kingdom. *Abacus*, 44(3), 284-309. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2008.00263.x>
34. BASU, S.K. (2009). *Fundamentals of auditing*. Delhi, India, Editura Pearson, Release, ISBN: 9788131728857, 368 p.
35. BEISLAND, L. A., MERSLAND, R., & STRØM, R. (2015). Audit quality and corporate governance: Evidence from the microfinance industry. *International Journal of Auditing*, 19(3), 218-237.
36. BERHECI, M. (2010). *Valorificarea raportărilor financiare. Sinteze contabile: teorie, analize, studii de caz*. București: Editura CECCAR. ISBN: 9789738414631
37. BITITCI U. S., CARIE A. L., MCDEVITT L. (1997). Integrated performance measurement systems: A development guide. *International Journal of Production Management*, 17(5), 522–534.
38. BLOKDIJK, H., DRIENHUIZEN, F., SIMUNIC, D.A. AND STEIN, M.T. (2006). An analysis of cross-sectional differences in big and non-big public accounting firms' audit programs. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 25 (1): 27-48

39. BONNER, S.E., SPRINKLE, G.B. (2002). The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research. *Accounting Organizations and Society*, 27 (4), 303-345. DOI:10.1016/S0361-3682(01)00052-6
40. BOSTAN, I. (2011). Metamorfoze instituționale privind exercitarea auditului public extern în România. *Economie teoretică și aplicată*. Volum XVIII, nr. 12 (565), p. 32-41. Disponibil: http://www.store.ectap.ro/articole/667_ro.pdf
41. BOSTAN, I. (2021). Audit and Financial Control Tools Aimed at Ensuring the Sustainable Performance of Organizations, *Sustainability* 2021, 13(18), 10364; <https://doi.org/10.3390/su131810364>
42. BOSTAN, I., GROSU, V. (2009). SARBANES– Oxley act – threat or opportunity for auditors? *Analele Universității din Oradea, Științe economice*, Tom XVII, Volumul III, 1231-1236.
43. BOULESCU, M., GHITĂ M., MAREȘ, V. (2001). *Fundamentele auditului*. București: Editura Didactică și Pedagogică, 233 p. ISBN 973-30-2041-9.
44. BOURGUIGNON, A. (1996). Définir la performance: une simple question de définition ? Dans: Fericelli A.M., Sire B eds. *Performance et Ressources Humaines*. 1st ed. Economica, pp. 17-31.
45. BOUTELL, W.S. (1965). *Auditing with the computer*, University of California Press, Berkely and Los Angeles, California, 181 p.
46. BOYD, E. (1905). *History of auditing*. A History of Accounting and Accountants, 74.
47. BROWN, R.G. (1962). Changing audit objectives and techniques. *The Accounting Review*, 37(4) (October), 692-703. <https://www.jstor.org/stable/242358>
48. BUNEA, M., TURLEA, C. (2015). The correlation between external audit and financial performance of banks from Romania. *Amfiteatru Economic* 17(9):1273-1288
49. BUNGET, O.C. (2005). *Contabilitatea românească între reformă și convergență*. București: Editura Economică. ISBN: 973-590-166-3
50. BUSUIOC L. (2012). *Performanțe financiare ale agenților economici pe plan național și european*. București: Editura Universitară. 172 p.
51. *Cadru pentru calitatea auditului*. Supliment la Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. Ediția 2020, volumul III, p. 64-65.
52. CAFR. *Ghid privind unele reglementări ale profesiei de auditor*. Ediția a III-a revizuită și completată, 2009, p. 17.
53. Camera Auditorilor Financiar din România. [online]. Site oficial: <https://www.cafr.ro/misiune/> [accesat 26.02.2024]
54. CAMERON, K. (1986). Effectiveness as paradox: Consensus and conflict in conceptions of organizational effectiveness. *Management Science*, 32(5): 539-553. DOI:10.1287/mnsc.32.5.539
55. CARAMANIS, C., LENNOX, C. (2008). Audit Effort and Earnings Management. *Journal of Accounting and Economics*, 45 (1):116-138. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.05.002>
56. CARCELLO, J.V., HERMANSON, D.R., NEAL, T.L., RILEY, R.A. (2010). Board characteristics and audit fees, *Contemporary Accounting Research* 19, p. 365. <https://doi.org/10.1506/CHWK-GMQ0-MLKE-K03V>
57. CARRIÈRE J., BARRETTE J. (2005). Gestion des ressources humaines et performance de la firme à capital intellectuel élevé: une application des perspectives de contingence et de configuration, *Canadien Journal of Administrative Sciences* 22(4): 302-316. <https://doi.org/10.1111/j.1936-4490.2005.tb00376.x>
58. Ce sunt indicatorii-cheie de performanță? [online]. Disponibil: <http://www.startups.ro/analize/ce-sunt-indicatorii-cheie-de-performanta> [accesat 26.03.2023].
59. Ce sunt KPI's? [online]. Disponibil: <https://www.learningnetwork.ro/articol/ce-sunt-kpis/1183> [accesat 26.03.2023].
60. CENCIARELLI, V.G., GRECO, G., ALLEGRI, M. (2018). External audit and bankruptcy prediction. *Journal of Management and Governance*, 22, 863–890. <https://doi.org/10.1007/s10997-018-9406-z>

61. CHEFFERS, M., PAKALUK, M. (2007). *Understanding Accounting Ethics*, Sutton: Allen David Press. ISBN: 13 978-0976528029
62. CHEN, Y. S., CHANG, B. G., LEE, C. C. (2008). The association between continuing professional education and financial performance of public accounting firms. *International Journal of Human Resource Management*, 19(9), 1720-1737.
63. CHEUNG, R.Y., LAI, C.Y. (2022). External auditors' trust and perceived quality of interactions. *Cogent Business & Management*, 9: 2085366, 1-24. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2085366>
64. CHI, W., MYERS, L. A., OMER, T. C., & XIE, H. (2017). The effects of audit partner pre-client and client-specific experience on audit quality and on perceptions of audit quality. *Review of Accounting Studies*, 22, 361-391
65. CHUNG, H., KIM, Y., & SUNWOO, H. Y. (2021). Korean evidence on auditor switching for opinion shopping and capital market perceptions of audit quality. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 28(1), 71-93.c
66. CHUNG, J.O.Y., COHEN, J.R., MONROE, G.S. (2008). The Effect of Moods on Auditors' Inventory Valuation Decisions, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 27, no. 2: 137-159. <https://ssrn.com/abstract=1088421>
67. CICEK, H.G., DIKMEN, S. (2021). External Audit and Fiscal Transparency: An Empirical Analysis. *Public Administration Issues*, 5 (Special Issue I, electronic edition), pp. 7-26 (in English). DOI: 10.17323/1999-5431-2021-0-5-7-26
68. CIORA, C. (2013). *Analiza performanțelor prin creare de valoare*. București: Economica, 203 p. ISBN: 978-973-709-649-4.
69. Codul Etic Internațional pentru Profesioniștii Contabili. [online]. Disponibil la: <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/> [accesat 26.06.2023].
70. Coduri CAEN. [online]. Disponibil la: <https://caen.ro/cauta/audit> [accesat 26.06.2023].
71. COHEN, J., KRISHNAMOORTHY, G., WRIGHT, A.M. (2010). Corporate governance and the audit process. *Contemporary Accounting Research*, 19 (4). <https://doi.org/10.1506/983M-EPXG-4Y0R-J9YK>
72. COHEN, M., ROZARIO, A., ZHANG, C. (A.). (2019). Exploring the Use of Robotic Process Automation (RPA) in Substantive Audit Procedures. *The CPA Journal*. [online]. Disponibil: <https://www.cpajournal.com/2019/08/14/exploring-the-use-of-robotic-process-automation-rpa-in-substantive-audit-procedures/> [accesat 26.04.2021].
73. COLASSE, B. (2009). *Fundamentele contabilității*. Traducere de Neculai Tabără. Iași: Editura TipoMoldova, p. 164-166. ISBN: 978-973-168-040-8.
74. COLLINS, L., ȘI VALIN, G. (1992). *Audit et contrôle interne*. Principes, objectifs et pratiques. Editura Dalloz, 664 p. ISBN 9782247013517.
75. COMBES, J.-E. et le collectif des auteurs. (1997). *Audit financier et contrôle de gestion*. Paris: Publi-Union Editions, 273 p. ISBN: 9782857901068.
76. COMPRIX, J., & HUANG, H. (2015). Does auditor size matter? Evidence from small audit firms. *Advances in accounting*, 31(1), 11-20
77. COMUNALE, C.L., SEXTON, T.R., GARA, S.C. (2006). Professional ethical crises: A case study of accounting majors, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, nr. 6, pp. 636–656.
78. Consiliul de supraveghere publică a auditului în RM. Disponibil: <http://cspa.md/>
79. CRISTEA, L.-M. (2020). Inovații în auditul financiar bazate pe tehnologiile emergente. *Audit financiar*, XVIII, nr. 3 (159), pp. 425-443. DOI: 10.20869/AUDITF/2020/159/016
80. CULDA, E. (2009). Calitatea – garanția credibilității auditorului financiar. În: *Audit financiar* nr. 11, p. 3-8. ISSN: 1844 – 880
81. Curtea de Conturi a României. Istoricul Curții de Conturi a României. [online]. Disponibil: <https://www.curteadeconturi.ro/istoricul-curtii-de-conturi> [accesat 26.07.2023].

82. DĂNESCU, T. (2007). *Audit financiar*. Convergențe între teorie și practică. București: Editura Irecson, pp. 128-129. ISBN. 9789737694263
83. DAVENPORT, T., SHORT, J.E. (1990). The new industrial engineering: information technology and business process redesign, *MITSloan Management Review*. [online]. Disponibil: <https://sloanreview.mit.edu/article/the-new-industrial-engineering-information-technology-and-business-process-redesign/> [accesat 26.01.2023].
84. DAVIES, M., PATERSON, R., WILSON, A. (1999). *UK GAAP*. UK: Butterwoth's Toiley.
85. DAVIS, M. (1988). The special role of professionals in business ethics, *Business and Professional Ethics Journal*, Vol. 7 (Summer), pp. 51-62.
86. DEACONU, M. A. (2008). Accepțiuni și dileme privind performanțele întreprinderii. *Audit financiar*, nr.10, p. 3-13.
87. DeANGELO, L.E. (1981) Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199. [http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
88. *Declarația privind conceptele de baza ale auditului*. American Accounting Association, A.A.A., 1973. 58 p.
89. DEDMAN, E., KAUSAR, A. (2012). The impact of voluntary audit on credit ratings: Evidence from UK private firms. *Accounting and Business Research*, 42(4), 397-418. DOI:10.1080/00014788.2012.653761
90. DEFOND, M., ZHANG, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2-3): 275-326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
91. DEIS, D.R., GIROUX, G.A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 67 (3):462-479. <https://www.jstor.org/stable/247972>
92. DEZOORT, F.T., HARRISON, P.D. (2018). Understanding Auditors' Sense of Responsibility for Detecting Fraud Within Organisations. *Journal of Business Ethics*, 149 (4): 857-74. <http://dx.doi.org/10.1007/s10551-016-3064-3>
93. Dicționarul Explicativ al limbii române. București: Univers enciclopedic, 1998, 1172 p.
94. DIMARA, E., SKURAS, D., TSEKOURAS, K., GOUTSOS, S. (2004). Strategic orientation and financial performance of firms implementing ISO 9000. *International Journal of Quality & Reliability Management*, 21, 72–90.
95. Directiva 2013/34/UE privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului. [online]. [accesat 26.09.2023]. Disponibil: <https://eurlex.europa.eu/legalcontent/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=PL>
96. Directiva 2006/43/CE A Parlamentului European a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului. [online]. [accesat 26.06.2023]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=celex%3A32006L0043>
97. DONADA, C., NOGATCHEWSKY, G., NOGATCHEWSKY, S. (2012). Gouvernance interorganisationnelle imbriquée et stratégie orientée client. *Comptabilité Contrôle Audit* 2 (Tome 18), 7-32. <https://doi.org/10.3917/cca.182.0007>
98. EDELENBOS, J., ESHUIS, J. (2012). The interplay between trust and control in governance processes: A conceptual and empirical investigation. *Administration & Society*, 44(6), 647-674. <https://doi.org/10.1177/0095399711413876>
99. EDEN, D. (2002). Replication, Meta-Analysis, Scientific Progress and AMJ's Publication Policy. *Academy of Management Journal*, 45, 841-846. <https://doi.org/10.5465/AMJ.2002.7718946>
100. ELEWA, MAY M., RASHA EL-HADDAD. (2019). The effect of audit quality on firm performance: A panel data approach. *International Journal of Accounting and Financial Reporting* 9: 229–44.

101. ENĂCHESCU, C. (2007). *Tratat de teoria cercetării științifice*. Ediția a II-a. Polirom. 480 p. ISBN: 9789734604104
102. ENĂTESCU, A.M., ENĂTESCU, M.A. (2000). *Calitate, Terminologie Comentată*. București: Editura Tehnică. ISBN 973-31-1514-2.
103. ESTES, R., REAMES, D.D. (1988). Effects of personal characteristics on materiality decisions: A multivariate analysis, *Accounting & Business Research*, vol. 18, no. 72: 291-296. <https://doi.org/10.1080/00014788.1988.9729376>
104. Etica profesională și scepticismul profesional. [online]. Disponibil: <https://www.aspaas.gov.ro/etica-si-standarde-profesionale/etica-profesionala/> [accesat 26.06.2023].
105. ETTREDGE, M., FUERHERM, E. E., GUO, F., & LI, C. (2017). Client pressure and auditor independence: Evidence from the “Great Recession” of 2007–2009. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(4), 262-283.
106. EWERT, R., WAGENHOFER, A. (2019). Effects of increasing enforcement on financial reporting quality and audit quality. *Journal of accounting research*, 57(1), 121-168.
107. FANG, J., PITTMAN, J., ZHANG, Y., & ZHAO, Y. (2017). Auditor choice and its implications for group-affiliated firms. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 39-82.
108. FAROOQ, O., BAKHADIROV, M. (2022). Access to educated workforce and the choice of external audit: international evidence from small and medium enterprises, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFRA-02-2022-0051>
109. FAROOQ, O., SATT, H., EL FADEL, B. (2021). Political uncertainty and the choice of external audit: international evidence from private firms, *International Journal of Managerial Finance*, Vol. 17, No. 4, pp. 568-588. <https://doi.org/10.1108/IJMF-07-2020-0384>
110. FAROOQ, O., SHEHATA, N.F. (2018). Does external auditing combat corruption? Evidence from private firms, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33, No. 3, pp. 267-287. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2017-1634>
111. FAROUK, M.A., HASSAN, S.U. (2014). Impact of audit quality and financial performance of quoted cement firms in Nigeria, *International Journal of Accounting and Taxation*, 2 (2), pp. 1-22. SSN: 2372-4978
112. FEIGENBAUM, A.V. (1982). Quality and business growth today. *Quality Progress*. Vol. 15, No. 11, p. 22.
113. FELEAGĂ, N. (2006). The Financial Crisis between the XXth and XXIst Centuries and the Corporate Governance, *Theoretical and Applied Economics*, 9 (504), pp. 65-68. Disponibil: <http://store.ectap.ro/articole/156.pdf>
114. FERROZ, E.H., PARK, K., PASTENA, V.S. (1991). The Financial and Market Effects of the SEC's Accounting and Auditing Enforcement Releases. *Journal of Accounting Research*, 29 (3):107-142. <https://doi.org/10.2307/2491006>
115. FITZGERALD L., BRIGALL T., Johnston, R., Silvestro, R. (1991). Performance measurement in service business. *Management Accounting*, 69 (10) p. 34
116. FITZPATRICK, L. (1939). The story of bookkeeping, accounting, and auditing. *Accounting Digest*, IV, 217
117. FLINT, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. Basingstoke: Macmillan Education, 191 p. ISBN: 978-0-333-31115-8.
118. FLOREA, I., FLOREA, R., MACOVEI, I.C., BERHECI, M. (2008). *Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar*. Ediția a II-a, revizuită și adăugită. București: Editura CECCAR. ISBN: 978-973-8414-44-0
119. FRANCIS, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(2), 125-152.

120. FRANCIS, J.R. (2004). What do we know about audit quality? *British accounting review*, 36 (4), 345-368 (p. 346).
121. FRĂSINEANU, I., FRĂSINEANU, C. (2003). *Cultura economică din perspectiva asigurării calității totale pentru un produs*. București: Editura Economică.
122. FREY, C.B., OSBORNE M.A. (2017). The future of employment: How susceptible are jobs to computerization? *Technological Forecasting and Social Change* 114: 254-280. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2016.08.019>
123. FRISHKOFF, P.A., BERNSTEIN, LEOPOLD A., STRINGER, KENNETH W. (1970). An Empirical Investigation of the Concept Materiality in Accounting. *Empirical Research in Accounting: Selected Studies*, 116-129. <https://doi.org/10.2307/2674697>
124. GENDRON, Y., COOPER, D.J. TOWNLEY, B. (2000). In the Name of Accountability: State Auditing, Independence and New Public Management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 14, no 3, pp. 278-310. <https://ssrn.com/abstract=2269931>
125. GENTNER, D., STELZER, B., RAMOSAJ, B, BRECHT, L. (2018). Strategic Foresight of Future B2B Customer Opportunities through Machine Learning. *Technology Innovation Management Review*, 8(10): 5–17. <http://doi.org/10.22215/timreview/1189>
126. GIBBINS, M. (1984). Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting. *J. Account. Res.* 22 (1), 103-125.
127. Glosar de termeni. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. Ediția 2020, volumul I. București, 2022
128. GREENWOOD, M., RUIJIA, Z. (2019). Audit adjustments and public sector audit quality. *Abacus*, Vol. 55, nr. 3: 511-534. <https://doi.org/10.1111/abac.12165>
129. GRIGORESCU, I.I., HAȚEGAM, C.D. (2016). Dezvoltarea conceptului de audit social în România. *Audit financiar*, XIV, nr. 10 (142), p. 1043-1055, ISSN: 1583-5812; ISSN on-line: 1844-880.
130. GRONROOS, C.A. (1984). Service Quality Model and Its Marketing Implications. *European Journal of Marketing*, 18(4), p. 38. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000004784>
131. Guideline 3, PROS 10/10, Strategic Management, Key Performance Indicators Public Record Office Victoria, State of Victoria, 2010.
132. GUL, F.A., WU, D., YANG, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *Account. Rev.* 88 (6), 1993–2023. <https://www.jstor.org/stable/23525961>
133. HAERIDISTIA, N., FADJARENIE, A. (2019). The Effect of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience on Audit Quality. *International Journal of scientific & Technology research*, Volume 8, (2), 24-27.
134. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. IAASB, 2021 Edition, Volume I. <https://www.iaasb.org/publications/2021-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>
135. HARRINGTON, H.J. (2000). *Management total în firma secolului 21*. București: Editura Teora. 407 p. ISBN: 973-20-0038-4.
136. HASAN, A. R. (2021). Artificial Intelligence (AI) in accounting & auditing: A Literature review. *Open Journal of Business and Management*, 10(1), 440-465. doi: [10.4236/ojbm.2022.101026](https://doi.org/10.4236/ojbm.2022.101026).
137. HASHIM, N.N., ABD RAHMAN, I.M., RAHMAT, M.M. (2021). Client Perceptions of the Relationship between Audit Quality Characteristics and Audit Firm Brand. *Asian journal of accounting and governance*, Volume 16, 9-21. <http://dx.doi.org/10.17576/AJAG-2021-16-02>
138. HASSANZADEH MOHASSEL, A., HESARZADEH, R., BAGHERPOUR VELASHANI, M.A. (2023), Leadership style, knowledge sharing and audit quality, *European Journal of Management and Business Economics*. <https://111048ahb-y-https-doi-org.z.e-nformation.ro/10.1108/EJMBE-08-2022-0250>
139. HAȚEGAN, C.D., IULIANA, I., NITU-ANTONIE, R.D., SIRGHI, N., IACOBUTA, A.O. (2015). The Relevance of Communication through Independent Auditor's Report to the European Business

- Environment. Comparative Study of Romania and Spain. *Transformations in Business & Economics*, Vol. 14 (2A) (35A), 378-392.
140. HE, X., KOTHARI, S.P., XIAO, T., ZUO, L. (2018). Long-term impact of economic conditions on auditors' judgment. *Account. Rev.* 93 (6), 203-229.
 141. HEGAZY, M., HEGAZY, K., ELDEEB, M. (2022). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance Evaluation in Auditing Firms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Volume 37, Issue 4. 902-927. <https://doi.org/10.1177/0148558X20962915>
 142. HEGAZY, M., TAWFIK, M. (2015). „Performance measurement systems in auditing firms: Challenges and other behavioural aspects”, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 5 No. 4, pp. 395-423. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2012-0014>
 143. HELL, R.E., WANG, D. (2009). Cultural impact on the audit planning phase: An empirical study in China and France, Master thesis, two-year, [online]. Disponibil: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:233510/FULLTEXT02>
 144. HOMOCIANU, D., AIRINEI, D. (2014). Business Intelligence facilities with applications in auditing and financial reporting. *Audit financiar*, no. XII (117), pp. 17-29. DOI:10.2139/ssrn.2502552
 145. HOPE, O.K. (2003). Accounting Policy Disclosures and Analysts' Forecasts. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 20, No. 2, pp. 295-321. DOI: 10.1506/LA87-D1NF-BF06-FW1B
 146. HOQUE, Z. (2014). 20 years of studies on the balance scorecard: Trends, accomplishments, gaps, and opportunities for future research. *British Accounting Review*, 46(1), 33–59. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2013.10.003>
 147. HORNGREN C. T. DATAR, S. FOSTER, G. (2016). *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*. Ediția a 11-a. Editura ARC.
 148. HOROMNEA, E. (2013). *Audit financiar. Concepte, standarde, norme*. Iași: Tipomoldova, ediția a III-a revizuită, 383 p.
 149. HUGUET, D., GANDÍA, J. L. (2016). Audit and earnings management in Spanish SMEs. *BRQ Business Research Quarterly*, 19(3), 171-187.
 150. HYARAT, H. I., HUSIN, N. M., JOS, R. A. G. (2023). The impact of audit quality on firm performance: the moderating role of ownership concentration. *Intern. Journal of Profess. Bus. Review. Miami*, v. 8 (4), 01-22. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i4.1721>
 151. IACHIMOVSKI, A. (2007). *Procedeele obținerii dovezilor de audit*. Teză de doctorat. Chișinău, 165 p.
 152. IACHIMOVSKI, A. (2015). Direcțiile prioritare în dezvoltarea auditului din Republica Moldova., pp. 215-218. În: Conferința Științifică Internațională „*Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*”, Chișinău, ASEM. ISBN: 978-9975-75-750-8.
 153. IAN, D. (2015). *Auditing Theory*. Taylor & Francis. 171 p. <https://doi.org/10.4324/9781315762395>
 154. IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”. [online]. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/lex>
 155. ICAS and FRC, Auditor Skills in a Changing Business World, September 2016, pp. 5-6. [online]. [accesat 20.04.2022]. Disponibil: https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0010/259516/Auditor-skills-ICAS-FRC20.9.16-Final.pdf
 156. IES 8 „Competența profesională pentru partenerii de misiune responsabili pentru auditul situațiilor financiare” (2021). [online]. [accesat 20.04.2022]. Disponibil: <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/12/HANDBOOK-OF-INTERNATIONAL-EDUCATION-PRONOUNCEMENTS-RO.pdf>
 157. ILHEU, J.M., LAUREANO, R.M.S., SANTOS, M.R.C. (2022). Predicting insolvencies: the contribution of the external financial audit. Proceedings Paper, *Iberian Conference on Information Systems and Technologies*, 1-6. [online]. [accesat 20.06.2022]. Disponibil: https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/26035/1/conferenceObject_89821.pdf

158. IONESCU, B.-Ș., BARNA L.-E.-L. (2021). Digitalizarea în profesia contabilă și de audit prin sisteme informatice de tip ERP. *Audit financiar*, no. XIX, nr. 4 (1164), pp. 681-690. DOI: 10.20869/AUDITF/2021/164/027
159. ISA 200 „Obiective generale ale auditului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
160. ISA 210 „Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
161. ISA 220 (Revizuit) „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
162. ISA 230 „Documentația de audit”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
163. ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
164. ISA 250 (Revizuit). „Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
165. ISA 260 (Revizuit). „Luarea în considerare a legilor și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
166. ISA 265 „Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernarea și către conducere”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
167. ISA 300 „Planificarea unui audit al situațiilor financiare”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
168. ISA 315 (Revizuit). „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
169. ISA 320 „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
170. ISA 330 „Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
171. ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
172. ISA 500 „Probe de audit”. Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I, pct. 5 (b), p. 423.
173. ISA 501 „Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.

174. ISA 530 „Eșantionarea în audit”, pct. A4. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
175. ISA 570 (Revizuit). „Continuitatea activității”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
176. ISA 600 „Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)” În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
177. ISA 620 „Utilizarea activității unui expert al auditorului”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
178. ISA 700 (Revizuit). „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
179. ISA 705 (Revizuit). „Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
180. ISA 720 (Revizuit). „Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații”. În: Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.
181. ISAKSSON, A.-S. BIGSTEN, A. (2012). Institution Building with Limited Resources: Establishing a Supreme Audit Institution in Rwanda. *World Development*, vol. 40, no 9, pp. 1870-1881. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2012.04.021>
182. ISKANDAR, T.M, ISELIN, E.R. (1996). Industry type: a factor in materiality judgements and risk assessments, *Managerial Auditing Journal*, vol. 11, no. 3: 4-10. DOI: 10.1108/02686909610115196
183. ISMAEL, A., Y., A. (2017). 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*, 7(2), p. 285. Disponibil: <http://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/view/2896>
184. ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”. Reglementare finală, decembrie 2020. *IAASB*, tradus de CECCAR.
185. ISQM 2 „Revizuirea calității misiunilor”. Reglementare finală, decembrie 2020. *IAASB*, tradus de CECCAR.
186. ITTNER C., LARCKER D. (1998). Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications, *Journal of Management Accounting Research* 10: 205-238
187. IVAN, O.R. (2009). European Standardization Of Audit, *Annals of the University of Petroșani, Economics*, 9(4), 5-14. Disponibil: <http://upet.ro/annals/economics/pdf/2009/20090401.pdf>
188. JACKLING, B., COOPER, B.J., LEUNG, P., DELLAPORTAS, S. (2007). Professional Accounting Bodies’ Perceptions of Ethical Issues, Causes of Ethical Failure and Ethics Education. *Managerial Auditing Journal*, 22(9), 928-944. DOI:10.1108/02686900710829426
189. JELIC, M. (2012). The impact of ethics on quality audit results. *International Journal for Quality research*, V. 6 (4), 333-342.
190. JINYU, T., XIN, Z. (2009). Apply multiple linear regression model to predict the audit opinion. *ISECS 2009*. Pp. 303-306. DOI:10.1109/CCCM.2009.5267661
191. JOHNSTONE, K., GRAMLING, A., RITTENBERG, L. (2015). *Auditing: A Risk Based-Approach to Conducting a Quality Audit*. 10. Ed. United States of America: Cengage Learning.
192. JURAN, J.M., GRYNA, R.M. (1970). *Calitatea produselor*. București: Editura Tehnică.

193. KANDEMIR, H.K. (2013). The EU law on auditing and the role of auditors in the global financial crisis of 2008. *International Journal of Disclosure and Governance*, 10(3), pp. 213-233. DOI:10.1057/jdg.2013.6
194. KAPLAN R.S., NORTON D.P. (1996). *The Balanced Scorecard - Translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Cambridge, MA
195. KAPTEIN, M., SCHWARTZ, M.S. (2008). The Effectiveness of Business Codes: A Critical Examination of existing Studies and the Development of an Integrated Research Model. *Journal of Business Ethics*, 77, pp. 111-127.
196. KASSEM, R. (2023). Investigating the black box of external audit practice: the paradox of auditors' failure in detecting and reporting fraud, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 45, No. 2, pp. 406-424. <https://111047g60-y-https-doi-org.z.e-nformation.ro/10.1108/JAL-05-2022-0057>
197. KAUSAR, A., SHROFF, N., & WHITE, H. (2016). Real effects of the audit choice. *Journal of Accounting and Economics*, 62(1), 157-181
198. KESIMLI, I. (2019). *External Auditing and Quality*. Book. Springer. ISBN 978-981-13-0526-9 (eBook). <https://doi.org/10.1007/978-981-13-0526-9>
199. KHAIRUNNISA, HERA; WOLOR, CHRISTIAN WIRADENDI; MUSYAFFI, AYATULLOH MICHAEL; NASUTION, HAFIFAH. (2023). Auditors' Competence, Audit Fee, Quality Control, and Audit Quality. *SCMS Journal of Indian Management*, Volume 20, Issue 1, 20-32. ISSN: 09733167
200. KHUDHAIR, DHEYAA, FIRAS AL-ZUBAIDI, ALI RAJI. (2019). The effect of board characteristics and audit committee characteristics on audit quality. *Management Science Letters* 9: 271–82
201. KNECHEL, W. R. (2016). Audit Quality and Regulation. *International Journal of Auditing*, Volume 20, Issue 3, 215-223. <https://doi.org/10.1111/ijau.12077>
202. KUNTARI, Y., CHARIRI, A. NURDHIANA. (2017). The Effect of Auditor Ethics, Auditor Experience, Audit Fees and Auditor Motivation on Audit Quality. *SIJDEB*, Vol 1(2), 203-218
203. KUNZ R. E., SIEBERT J., MUTTERLEN J. (2016). Combining value-focused thinking and balanced scorecard to improve decision-making in strategic management. *Journal of Multi-Criteria Decision Analysis*, 23, 225–241. <https://doi.org/10.1002/mcda.157>
204. KWEE K. CH. (2014). The fundamentals of performance measurement systems, *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol. 63(7), pages 879-922.
205. LACZNIAK, G.R., MURPHY, P.E. (2006). Normative perspectives for ethical and socially responsible marketing. *Journal of Macromarketing*, 26(2), pp. 154-177.
206. LANCASTER, K.J. (1966). A New Approach to „consumer theory”, *Journal of Political Economy*, 1966, April, pp. 132-57. <https://www.jstor.org/stable/1828835>
207. LARCKER, D.F., RICHARDSON, S.A. (2004). Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance. *Journal of Accounting Research*, 42(3), 625-658. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2004.t01-1-00143.x>
208. LAZĂR, M. (2008). Profesionalism și etică în profesia contabilă și de audit. *Audit financiar* 1, vol. VI, p. 13-22.
209. LE, HTT, TRAN, H., VO, XV (2021). Audit quality, accruals quality and the cost of equity in an emerging market: Evidence from Vietnam. *International Review of Financial Analysis*, p. 77, 101798. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2021.101798>
210. LEBAS, P. (1995). Oui, il faut définir la performance, *Revue Française de Comptabilité, Juillet-Août*. 269, 66-71.
211. LEE, T., AZHAM, M. (2008). The evolution of Auditing: An analysis of historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 1-8.
212. LEE, T.A. (1988). *The evolution of audit theory and practice*. Reeditată în 2020. London: Routledge. eBook ISBN 9781003049142. <https://doi.org/10.4324/9781003049142>

213. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15-12-2017. [online]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125231&lang=ro# [accesat 23.04.2023].
214. Legea din 31 iulie 1929 pentru reorganizarea Înaltei Curți de Conturi. În: *MO* nr. 167 din 31 iulie 1929. Disponibil: <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/9> [accesat 23.04.2023].
215. Legea nr. 105/2003 privind protecția consumatorilor. [online]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=129082&lang=ro [accesat 23.04.2023].
216. Legea nr. 162 din 6 iulie 2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate. [online]. Disponibil: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_162_2017.pdf [accesat 23.04.2023].
217. Legea nr. 271 privind auditul situațiilor financiare din 15-12-2017. [online]. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=136835&lang=ro# [accesat 23.04.2023].
218. Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991, republicată. [online]. Disponibil: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Legea_contabilitatii.htm [accesat 23.04.2023].
219. LENNOX, C., WU, XI., ZHANG, T., (2016). The effect of audit adjustments on earnings quality: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics* 61: 545-562.
220. LIBBY, R., FREDERIC, D.M. (1990). Experience and the Ability to Explain Audit Findings. *Journal of Accounting Research*, 28, 348-367. <https://doi.org/10.2307/2491154>
221. LIEW, A., BOXALL, P., SETIAWAN, D. (2022). The transformation to data analytics in Big-Four financial audit: what, why and how?, *Pacific Accounting Review*, Vol. 34, No. 4, pp. 569-584. <https://doi.org/10.1108/PAR-06-2021-0105>
222. LIM, C.-Y., TAN, H.-T. (2008). Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization. *Journal of Accounting Research*, 46 (1):199-246. <https://www.jstor.org/stable/40058089>
223. LIU, C. (1997). *Legal liability, human capital investment, and audit quality*. Unpublished doctor dissertation. University of National Taiwan University, Taiwan.
224. LOBO, G. J., XIE, Y., & ZHANG, J. H. (2018). Innovation, financial reporting quality, and audit quality. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 51, 719-749
225. LOOY, A.V., SHAFAGATOVA A. (2016). Business process performance measurement: a structured literature review of indicators, measures and metrics, *SpringerPlus*, 5:1797.
226. LOUWERS, T., RAMSAY, R., SINASON, D., THIBODEAU, J. (2013). *Auditing & Assurance Services*. 5. ed. New York: McGraw-Hill/Irwin.
227. MAIJOOR, S., VANSTRAELEN, A. (2012). Research opportunities in auditing in the EU, revisited, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 31, no. 1: 115-126.
228. MALMI, T. (2001). Balanced scorecard in Finnish companies: a research note”, *Management Accounting Research*, Vol. 12 No. 2, pp. 207-220. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0154>
229. MALONE, C.F., ROBERTS, R.W. (1996). Factors Associated with the Incidence of Reduced Audit Quality Behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (2):49-64.
230. MAMALIGA V., ODAINÎ D. (2015) Analiza PEST – metodă eficientă de analiză a dezvoltării economiei naționale (exemplul zonelor economice libere). [online]. Disponibil: https://utm.md/meridian/2015/MI_3_2015/17_Odainii_D_Analiza_PEST.pdf [accesat 23.04.2022].
231. MANDE, V., SON, M., & SONG, H. (2017). Auditor search periods as signals of engagement risk: Effects on auditor choice and audit pricing. *Advances in accounting*, 37, 15-29.
232. MANRY, D.L., MOCK, T.J, TURNER, J.L. (2008). Does Increased Audit Partner Tenure Reduce Audit Quality? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(4):553-572.
233. MANSI, S.A., MAXWELL, W.F., MILLER, D.P. (2004). Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market. *Journal of Accounting Research*, 42(4), 755-793. DOI:10.1111/j.1475-679X.2004.00156.x
234. Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. *IAASB*. Ediția 2020, volumul I. București, 2022.

235. Manualul de reglementări internaționale de educație. IFAC, ediția 2019. [online]. Disponibil: <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/12/HANDBOOK-OF-INTERNATIONAL-EDUCATION-PRONOUNCEMENTS-RO.pdf> [accesat 23.04.2022].
236. Manualul privind Codul Etic Internațional pentru Profesioniștii Contabili, inclusiv Standardele Internaționale privind Independența, IFAC, ediția 2021.
237. MARCU, P. L. (1997). *Istoria dreptului Românesc*. Note de curs. București: Editura Lumina Lex. 375 p.
238. MARILL, KA (2004). Statistici avansate: regresie liniară, partea II: regresie liniară multiplă. *Medicină academică de urgență*, 11 (1), 94-102
239. MARSTON C.L., POLEI A. (2004). Corporate Reporting on the Internet by German Companies, *International Journal of Accounting Information Systems*, 5(3): 285-311
240. MAUTZ, R.K., SHARAF, H.A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. Florida: Sarasola, American Accounting Association. 299 p. ISBN: 0865390029.
241. MCNAIR C. J., LYNCH R. L., CROSS K. F. (1990). Do financial and non-financial performance measures have to agree. *Management Accounting*, 72(5), 28–37.
242. MEINHARDT, J., MORAGLIO, J. F., STEINBERG, H. I. (1987). Governmental audits: An action plan for excellence. *Journal of Accountancy*, 164(1), 86-91.
243. MELINDA, T. F. (2011). Studiu comparativ asupra implementării Directivei privind auditul statutar în statele membre UE. *Audit financiar*, anul IX, p. 14-22.
244. MENU, M., PANAITESCU, I., AFANASE, C., VILAIA, D. (2009). *Audit financiar*. Chișinău: Editura Tehnica Info, 298 p.
245. MESSIER, W., GLOVER, S., PRAWITT, D. (2012). *Auditing & Assurance Services*. 8. ed. New York: McGraw-Hill/Irwin.
246. MIHĂILESCU, I. (2007). Rigori și principii de etică ale auditorilor în misiunile de audit. *Audit financiar*, nr. 7, vol. V, p. 7-14.
247. MIHĂILESCU, I., MARCU, N. (2008). Obiective și principii generale care guvernează un audit al situațiilor financiare. *Audit financiar*, XVI, nr. 11, p. 28-39. ISSN: 1844-8801.
248. MINNAAR, R. A., VOSSELMAN, ED., PAULA M.G. VAN VEEN-DIRKS, ZAHIR-UL-HASSAN, M.K. (2017). A relational perspective on the contract-control-trust nexus in an interfirm relationship. *Management Accounting Research Volume* 34, 30-4. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.003>
249. MINTZ, S. (2018). Accounting in the public interest: An historical perspective on professional ethics. *The CPA Journal*, 88(3), pp. 22-29.
250. MINTZ, S.M. (1995). Virtue ethics and accounting education, *Issues in Accounting Education*, Vol. 10, nr. 2, pp. 247-67.
251. MITRAN, P.C. (2015). *Audit și certificarea calității*. Note de curs. Constanța. [online]. Disponibil: http://sjsse-ct.spiruharet.ro/images/secretariat/secsjsect/biblioteca_virtuala_moa/sinteze_si_intrebari_orientative_moa/an_universitar_2015-2016/an_2_MOA_2015-2016/sem_1/05_audit_si_certificarea_calitatii/Master_MOA_AUDIT.pdf [accesat 20.05.2022].
252. MOCANU, M. (2019). The independence GAP in financial audit. A conceptual perspective. *Proceedings Paper, 7TH International scientific conference IFRS: Global Rules And Local Use - Beyond The Numbers*.110-119.
253. MÖKANDER, J., FLORIDI, L. (2021). Ethics-ased Auditing to Develop Trustworthy AI. *Springer link. Minds and Machines* (2021) 31:323-327. <https://doi.org/10.1007/s11023-021-09557-8>
254. MORARIU, A. (2007). Despre competență, confidențialitate și comportament profesional în contextul Codului etic. *Audit financiar*, nr. 11, vol. V, p. 19-22.
255. MORARIU, A., ȚURLEA. (2001). E. *Auditul financiar-contabil*. București: Editura Economică, 244 p.
256. MORONEY, R. (2016). Regulating Audit Quality – Ramifications and Research Opportunities. *International Journal of Auditing*, Volume 20, Issue 2, 105-107. <https://doi.org/10.1111/ijau.12067>

257. MULLEN, P. (2004). Using performance indicators to improve performance. *Health Serv Manage Res.* 17(4):217-28. doi: 10.1258/0951484042317723. PMID: 15527537.
258. MUNTEANU, V., ZUCA, M., MUNTEANU, R. (2016). *Audit financiar-contabil: concepte, metodologie, reglementări, cazuri practice*. București: Editura Universitară, 505 p. ISBN 978-606-28-0397-1.
259. MUSA, R., PALLISTER, J. & ROBSON, M. (2005). The roles of perceived value, perceived equity and relational commitment in a disconfirmation paradigm framework: An initial assessment in a relationship-rich' consumption environment. *Advances in Consumer Research* 32: 349.
260. MYEDA, N.E., CHUA, S.J.L., AQILLAH, N.S. (2023). Adopting quality management (QM) principles in managing facilities management service delivery, *International Journal of Quality & Reliability Management*. <https://doi.org/10.1108/IJQRM-08-2022-0253>
261. NASRABADI, ALIASGAR, ARBABIAN. (2015). The effects of professional ethics and commitment on audit quality. *Management Science.* 5(11):1023-1028. DOI:10.5267/j.msl.2015.8.009
262. NASTASE, P., GHEORGHE, M., BOLDEANU, D., ALECA, O. (2008). Advanced techniques in financial audit. *Economic computation and economic cybernetics studies and research*, Volume 42 (3-4), 97-107
263. NASTASIEA, M. (2015). Performance measurement in SMEs, International Conference New Technologies and products in machine manufacturing technologies, *Revista Tehnomus*, nr. 22, 169-176.
264. NASTASIEA, M., MIRONEASA C. (2016). Key performance indicators in small and medium sized enterprises, International Conference New Technologies and products in machine manufacturing technologies, *Revista Tehnomus*, nr. 23, 46-53.
265. NASTASIEA, M., MIRONEASA, C., MIRONEASA, S. (2017). Management of non-financial key performance indicators in small and medium sized enterprises. An exploratory study", *4 th International Multidisciplinary Scientifica Conference on Social Science & Arts SGEM*, Conference proceeding, Book 1, Modern science, vol V, 607-614. DOI: 10.5593/sgemsocial2017/15/S05.076
266. NEAMȚU, H. ROMAN, A. G., ȚURLEA, E. (2012). *Audit financiar. Misiuni de asigurare și servicii conexe*. București: Editura Economică, 208 p.
267. NECULA, S.-C., RADU, L.-D. (2014). Considerations regarding the applicability of Semantic Web in financial audit, *Audit financiar*, no. XII (115), pp. 11-17.
268. NEELY A., ADAMS C., KENNERLEY M. (2002). *The performance prism: The scorecard for measuring and managing stakeholder relationships*. Financial Times Prentice Hall.
269. NICULESCU, M. LAVALETTE, G. (2007). *Strategii de creștere economică*. București: *Economica*, 350 p.
270. NOM LEE, J. STEPHEN. (1936). Government Auditing in China. *Journal of Accountancy*: Vol. 62: Iss. 3, Article 4, 190-198 p. Disponibil: <https://grove.olemiss.edu/jofa/vol62/iss3/4>
271. NONA, MAULINA, SYUKRIY, ABDULLAH, FIFI, YUSMITA. (2023). The influence of auditor professionalism, experience and knowledge on audit quality and religiosity as moderating variables. *International Journal of Social Health*, Vol. 2 (4), 143-149. <https://ijsh.ph/index.php/rp>
272. NOORDIN, N. A., HUSSAINEY K., HAYEK, A.F. (2022). The Use of Artificial Intelligence and Audit Quality: An Analysis from the Perspectives of External Auditors in the UAE. *J. Risk Financial Manag.* 15(8), 339; <https://doi.org/10.3390/jrfm15080339>
273. O'SULLIVAN, N. (2000). The Impact of Board Composition and Ownership on Audit Quality: Evidence from Large UK Companies, *British Accounting Review* 32, (4), p. 397-414. <https://doi.org/10.1006/bare.2000.0139>
274. Official website IAASB: <https://www.iaasb.org/focus-areas/quality-management> [accesat 15.06.2022].
275. O'KEEFE, T. B., SIMUNIC, D. A., & STEIN, M. T. (1994). The production of audit services: Evidence from a major public accounting firm. *Journal of accounting research*, 32(2), 241-261.

276. OLOJEDE P. ȘI OLAYINKA E. (2022). Historical Perspective of Auditing and Professional Accounting Development in Nigeria. *Indian-Pacific Journal of Accounting and Finance (IPJAF)*. eISSN: 2590-406. X Vol. 6 No. 3, pp. 16-37. <https://doi.org/10.52962/ipjaf.2022.6.3.138>
277. OMOTESO, K. (2012). The application of artificial intelligence in auditing: Looking back to the future. *Expert Systems with Applications*, 39(9), 8490-8495. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2012.01.098>
278. OORTMERSSSEN, L. A., WOERKUM CEES M.J., NOELLE AARTS. (2014). The Visibility of Trust: Exploring the connection between trust and interaction in a Dutch collaborative governance boardroom, *Public Management Review*, 16:5, 666-685. <https://doi.org/10.1080/14719037.2012.743578>
279. OPREAN I., OPREAN D. *Tipologia auditului financiar-contabil*. [online].Disponibil: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/21.pdf> [accesat 23.04.2022].
280. OPREAN, I. (2010). *Auditarea situațiilor financiare*. Cluj-Napoca, 222 p.
281. Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 64/2012 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit și Codului etic.
282. OWOLABI, S., OLAGUNJU, A. (2020). Historical evolution of audit theory and practice. *International Journal of Management Excellence*, 16(1), 2252-2259. <https://doi.org/10.17722/ijme.v16i1.1197>
283. PĂCURARU-IONESCU, P.C. (2020). Audit quality. Management intelectual. Volumul XXII, nr. 44. p. 25-30.
284. PALLOKS-KAHLEN (2016), *Kennzahlengestütztes Marketingcontrolling in Dienstleistungsunternehmen*. Springer Link. Capitol, 275-300. ISBN: 978-3-8349-9105-8-13
285. PALMROSE, Z. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality, *The Accounting Review* (January), 55-73. <https://www.jstor.org/stable/247679>
286. PANDIS, N. (2016). Multiple linear regression analysis. *Statistics and research design*, Volume 149 (4), 581-586. <https://doi.org/10.1016/j.ajodo.2016.01.012>,
287. PANDIT, G.M. (1999). Clients' perceptions of their incumbent auditors and their loyalty to the audit firms: an empirical study. *Mid-Atlantic Journal of Business*, Vol. 35, nr. 4, pp. 171-88.
288. PARASCHIVESCU, A.O. (2006). *Managementul calității*. Iași: Editura Tehnopress. ISBN-978-973-702-3537.
289. PARTE, L., CAMACHO-MINANO, M.D.M., SEGOVIA-VARGAS, M.J., PEREZ-PEREZ, Y. (2022). How difficult is to understand the extended audit report? *Cogent Business & Management* , 9: 2113494. 1-25. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2113494>
290. PĂUNESCU, M. (2015). The Quality of Independent Auditors Reports-Is it Room for Improvement?. *Audit financiar*, 13(130)
291. PIMENTEL, E., BOULIANNE, E., ESKANDARI, S., CLARK, J. (2021). Systemizing the Challenges of Auditing Blockchain-Based Assets, *Journal of Information Systems*, 35 (2): 61-75. <https://doi.org/10.2308/ISYS-19-007>
292. POP (GRIGORESCU), I.I. (2012). The Evolution and the Perspectives of the Audit, *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, Vol. 2, No. 4, p. 264-280. Disponibil: https://hrmars.com/papers_submitted/9049/the-evolution-and-the-perspectives-of-the-audit.pdf
293. POPA, V. (2005). *Managementul și măsurarea performanței organizației*, Editura University Press.
294. POPEANGĂ, P. (2013). *Audit financiar*. Editura Universității „Nicolae Titulescu”. ISBN: 9786068517728.
295. POPESCU, V.A., LEPĂDATU, G., POPESCU, G. (2009). Studiu privind etica profesionistului contabil în condițiile crizei financiar-economice globale. *Audit financiar*, 11, 9-19.
296. POPOVICI, M. (2020). *Perfecționarea contabilității și auditului imobilizărilor corporale*. Teză de doctorat. Chișinău.
297. PORTER, B., SIMON, J., HATHERLY, D. (2005). *Principles of External Auditing*. Australia: John Wiley & Sons, Ltd.
298. POWER, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press. 183 p. ISBN: 0-19-828947-2

299. PREDA, B.F., HURLOIU, L.R. (2011). *Audit financiar contabil*. Chișinău: Print-Caro, 369 p.
300. PRESTON, A.M., COOPER, D.J., SCARBROUGH, D.P. AND CHILTON, R.C. (1995). Changes in the code of ethics of the US accounting profession 1917 and 1988: the continual quest for legitimation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 6, pp. 507-546
301. Public Company Accounting Oversight Board. Strategic Plan 2020–2024. [online]. Disponibil: https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/about/administration/documents/strategic_plans/strategic-plan-2020-2024.pdf?sfvrsn=776073d3_4 [accesat 26.09.2022].
302. PUTRI, A. P., NABILA, N., VIONY, A., FELLIA. (2021). Audit tenure, auditor experience, independency, and task complexity on audit judgement. *Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer*, 13(1), 7-12
303. QUEENAN, J. (1946). The public accountant of today and tomorrow. *The Accounting Review*, 21(3), 254-260. <https://www.jstor.org/stable/240476>
304. RAAD, G. (2004). Quels liens entre la gestion des ressources humaines et la performance organisationnelle? Le cas de l'actionnariat salarié, în G. Simard, & G. Lévesque (Éds), *La GRH mesurée! Tome 1: Contribution de la GRH à la performance organisationnelle* (pp.548-568). Actes du XVe Congrès AGRH, Montréal, 1-4 septembre, Montréal
305. RAMAMOORTI, S., WEIDENMIER, M. (2004). *Opportunities in internal auditing*: Chapter 9. The Pervasive Impact of Information Technology on Internal Auditing (Supplemental Chapter). Alamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
306. Raport anual, CAFR. Site oficial: <https://www.cafr.ro/raport-anual/> [26.03.2024].
307. Raport anual, CSPA. Site oficial: <https://cspa.md/node/58> [26.03.2024].
308. RATZINGER-SAKEL, N.V., GRAY, G.L. (2015). Moving toward a learned profession and purposeful integration: Quantifying the gap between the academic and practice communities in auditing and identifying new research opportunities. *Journal of Accounting Literature*, 35(1), 77-103. <https://doi.org/10.1111/jifm.12095>
309. RICCHIUTE, D. (1989). *Auditing: Concepts and Standards* (Rev. 2nd. ed.). US: South-Western Publishing Co.
310. RISTEA, M. (2005). Statică și dinamică în contabilitate, *Revista Contabilitate și informatică de gestiune*, 13-14/2005, p. 6-12.
311. ROBU, I., GROSU, M., ISTRATE, C. (2016). The Effect of the Auditors' Rotation on the Accounting Quality in the Case of Romanian Listed Companies under the Transition to IFRS, *The Audit Financiar jurnal*, vol. 14 (136), 65. ISSN: 1583-5812.
312. ROBU, V., SANDU, R. (2006). Problematika analizei performanțelor – o abordare critică în contextul teoriilor informației și guvernantei corporative. *Revista Economie teoretică și aplicată*, 8, p. 15-28,
313. RUHNKE, K., SCHMIDT, M. (2014). The audit expectation gap: Existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research*, 44(5), 572-601. <https://doi.org/10.1080/00014788.2014.929519>
314. SALEHI, M. (2011). Audit expectation gap: Concept, nature and trace. *Journal of Management and Governance*, 7(2), 187-210. <https://doi.org/10.1023/A:1023647615279>
315. SALEHI, MAHDI, FARZANEH KOMEILI, AND ALI DAEMI GAH. (2019). The impact of financial crisis on audit quality and audit fee stickiness: Evidence from Iran. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 17: 201-21.
316. SALOMIA, M., M. (2012). Particularities Regarding the Apparition and Evolution of the Audit's Activity. "Ovidius" *University Annals, Economic Sciences Series*, Volume XII (1), p. 1653. Disponibil:
317. SARA HVANNDAL MAGNÚSDÓTTIR, (2023). *What is the role of a construction manager's quality management system and should it be standardized?* 1-157. Copyright: Sara Hvanndal Magnúsdóttir
318. SARATH, B. (2016). Audit quality within adverse selection markets. *Asian Review of Accounting*, 24(1), pp. 2-18. DOI:10.1108/ARA-12-2015-0127

319. SAUNDERS, M., LEWIS, P., THORNHILL, A. (2003). *Research methods for business students*, (3rd ed.). England: Pearson Education Limited. ISBN: 978-0-273-70148-4
320. SAYED N. (2013). Ratify, reject or revise: Balanced scorecard and universities. *International Journal of Educational Management*, 27(3), 203–220.
321. SAYYAR, H. (2015). H. The impact of audit quality on firm performance: Evidence from Malaysia. *Journal of Advanced Review on Scientific Research*, 10, pp. 1-19. ISSN (online): 2289-7887
322. SCHELLEMAN, C., KNECHEL, W.R. (2012). Short-term accruals and the pricing and production of audit services. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 221-250. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.221>
323. SCHRÖDER M., SCHMITT S., SCHMITT R. (2015). Design and implementation of quality control loops: Strategies to reach stable business processes, *The TQM Journal*, vol. 27, issue:3, pp. 294-302. <https://doi.org/10.1108/TQM-01-2014-0004>
324. SHAFER, W.E., MORRIS, R.E., KETCHAND, A.A. (2001). Effects of personal values on auditors' ethical decisions, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14, No. 3, pp. 254-278. DOI:10.1108/EUM0000000005517
325. SIKKA, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 1-7, doi:10.1016/j.aos.2009.01.004
326. SIMUNIC, D. A., YE, M., & ZHANG, P. (2017). The joint effects of multiple legal system characteristics on auditing standards and auditor behavior. *Contemporary accounting research*, 34(1), 7-38.
327. ȘOIMU, S. BĂDICU, G., SOCOLIUC M-I. (2020). Relevanța calității politicilor contabile în misiunea de audit și impactul acestora asupra competitivității entităților. În: *Conferința Științifică Internațională Studentească „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”* din 12-13 martie 2020, Ediția a 4-a, Chișinău, ASEM, p.p. 87-98. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/conf_12.03.20.pdf
328. ȘOIMU, S. MIHAILA, S. BĂDICU, G. (2022). Audit professional competence requirements. *European Journal of Accounting, Finance & Business*, Volume 10, Issue 1, February, p.p.126-134, ISSN 2344-102X, DOI: 10.4316/EJAFB.2022.10117.
329. ȘOIMU, S. (2022). The impact of pandemic restrictions on maintaining loyalty to the principles of professional ethic in audit. *Journal of Social Sciences*, Vol. V, no. 4, p. 148-162. DOI: [https://doi.org/10.52326/jss.utm.2022.5\(4\).02](https://doi.org/10.52326/jss.utm.2022.5(4).02).
330. ȘOIMU, S., BĂDICU, G. (2023). Responsibilities of the audit firm regarding the projection, implementation and function of a quality management system. *Матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції «Перспективи Розвитку Обліку, Аналізу та Аудиту в Контексті Євроінтеграції»* 18 травня 2023 р. Одеса 2023. УДК 657; ББК 65.052.2; О17. p 177-179.
331. ȘOIMU, S., BĂDICU, G. (2021). A study on the evolution of the audit in the RM in the context of economic regulations. *International Scientific Conference „30 years of economic reforms in the Republic of Moldova: economic progress via innovation and competitiveness”*, September 24-25, 2021, vol. 3, Chisinau, ASEM, 2022. p.p. 122-133. DOI: <https://doi.org/10.53486/9789975155663.14>
332. ȘOIMU, S., BĂDICU, G., Cojocaru (BĂRBIERU), A-C. (2021). Options for selecting and applying accounting policies in assessing financial position and performance. *Economica*, nr. 4 (118), Chișinău, ASEM, p.p. 105-124. DOI <https://doi.org/10.53486/econ.2021.118.105>,
333. ȘOIMU, S., BĂDICU, G., GROSU V., MIHAILA, S. (2022). Quality of audit services – factor of increase in the trust level of the targeted users in the financial statements. *Proceedings of the 40th International Business Information Management Association Conference, IBIMA 2022*, ISBN: 979-8-9867719-0-8, ISSN: 2767-964, 23-24 November Seville, Spain, p. 63-72. Disponibil: <https://ibima.org/university/academy-of-economic-studies-of-moldova-moldova/>
334. ȘOIMU, S., BĂDICU, G., GROSU V. (2023). The quality management system – a new approach to the continuous improvement of the quality of audit missions. *Proceedings of the 41th International*

- Business Information Management Association Conference, IBIMA 2023*, Vol. (2), article ID 4142623, ISSN: 2767-9640, 26-27 June 2023, Granada, Spain, p 1197-1206. Disponibil: <https://ibima.org/university/academy-of-economic-studies-of-moldova-moldova/>
335. ȘOIMU, S., BĂDICU, G. (2020). Impactul modificărilor în legislația contabilă asupra calității raportării financiare. *Studia Universitatis Moldaviae*, nr. 7 (137), 2020, Chișinău, USM, pp. 155-164, ISSN 1857-2073. DOI: <http://doi.org/10.5281/zenodo.4461107>.
336. ȘOIMU, S., BĂDICU, G., RENCHECI, D. (2023). Requirements for Audit Firms Regarding the Prevention and Combating of Money Laundering. *Ovidius University Annals Economic Sciences Series*, Volume XXIII Issue 1, Section V: Finance and Accounting. p.p. 1094-1102. ISSN: 2393-3127. Disponibil: <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/ovidius-university-annals-economic-sciences-series-volume-xxiii-issue-1/>
337. ȘOIMU, S., BĂDICU, G., SOCOLIUC, M. (2021). Evolutionary-conceptual approach to the audit of financial statements: The Republic of Moldova and Romania case study. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, Vol 21, No 2(34), p.p. 155-164. On-line ISSN 2344-3847. Disponibil: <http://www.annals.seap.usv.ro/index.php/annals/issue/view/41/showToc>
338. ȘOIMU, S., COJOCARU, V., JIERI, N. (2023). Audit of income and expenses. *Administracja i zarządzanie w funkcjonowaniu nowoczesnej gospodarki i społeczeństwa. Redakcja Ewelina Kielek-Więcławska Jacek Stasiak. Skierniewice 2023. Polonia*. Wydawnictwo Akademii Nauk Stosowanych Stefana Batorego. p. 260-270.
339. ȘOIMU, S., GRAUR, A. BĂDICU, G. (2022). Relevance and role of communication between auditors and the audited entity in the audit mission. *European Journal of Accounting, Finance & Business*, Volume 10, Issue 2/June 2022. p.p. 96-101, ISSN 2344-102X, DOI: 10.4316/EJAFB.2022.10212.
340. ȘOIMU, S., GROSU, V. (2020). Abordări privind tratamentul contabil aferent imobilizărilor deținute în vederea vânzării. *Conferința internațională științifică de contabilitate, ISCA 2020 = International scientific conference on accounting, ISCA 2020* [online]: Culegere de articole științifice, 9 Edition, April 2-3. Chișinău: ASEM, pp. 210-219. Disponibil: https://caae.ase.md/files/caae/conf/Culegeri_conferinta_aprilie_2020F.pdf
341. SOLTANI, E., LAI, P.C. (2007). Approaches to quality management in the UK: Survey evidence and implications. *Benchmarking: An International Journal*, 14, 429–454.
342. ȘPAN, G.A. (2013). Fundamentarea raționamentului profesional în auditul statutar. Rezumatul tezei de doctorat. [file:///C:/Users/Igor%20Lasenco/Downloads/span_georgeta_ancuta%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Igor%20Lasenco/Downloads/span_georgeta_ancuta%20(2).pdf)
343. STANCIU, I. (2002). *Calitologia – știința calității mărfurilor*. București: Editura Oscar Print. 384 p. ISBN: 973-833-8034.
344. Standarde profesionale. [online]. Disponibil: <https://www.aspaas.gov.ro/etica-si-standarde-profesionale/standardele-profesionale/> [accesat 23.05.2023].
345. STEVEN, F. C., JERRY, S. (2014). The Effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1-23. DOI:10.1177/0148558X14544503
346. STEVEN, F., CAHAN, LIMEI, CHE, W., ROBERT, KNECHEL, TOBIAS, SVANSTRÖM. (2022). Do Audit Teams Affect Audit Production and Quality? Evidence from Audit Teams' Industry Knowledge. *Contemporary Accounting Research published by Wiley Periodicals LLC on behalf of the Canadian Academic Accounting Association*. Vol. 39, No. 4 (Winter 2022), pp. 2657-2695. DOI:10.1111/1911-3846.12807.
347. SUFFIELD, M. (2020). Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Auditors of the future – what are the skills needed in a digital age? *ECA Journal 1 – BIG DATA & digital audit*.
348. SULAIMAN, N.A. (2023), External audit quality: its meaning, representations and potential conflict in practice. *Accounting auditing & accountability journal*, Volume 36 (5), 1417-1440. DOI:10.1108/AAAJ-02-2020-4443

349. SUTTON, S.G., (1993). Toward an Understanding of the Factors Affecting the Quality of the Audit Process. *Decision Sciences*, 24 (1):88-105.
350. SVEILY K. E. (1997). The new organizational wealth. Berrett-Koehler.
351. SWEENEY B., MCGARRY C. (2011). Commercial and Professional Audit Goals: Inculcation of Audit Seniors. *International Journal of Auditing*, 15(3), 316–332.
352. TABĂRĂ, N. (2002). Delimitări conceptuale privind auditul contabil-financiar. *Managementul intercultural*. Vol. IV, nr. 7, 7-11.
353. TANASĂ, F-E., NUȚĂ, F-M. (2020). Analiza riscurilor în auditul financiar prin utilizarea metodei funcțiilor de încredere. *Audit financiar*, XVIII, nr. 3 (159), p. 455-467. DOI: 10.20869/AUDITF/2020/159/018
354. TEPALAGUL, N., LIN, L. (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>
355. THOMAS, D., PICKARD, J. (2021). UK companies face curbs on dividend and bonus payments. [online]. Disponibil: <https://www.irishtimes.com/business/companies/uk-companies-face-curbs-on-dividend-andbonus-payments-1.4513657> [accesat 12.07.2023].
356. TODEA, N., STANCIU, I.C. (2009). Auditor Liability in Period of Financial Crisis. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, volumul 11, nr. (1), 218-223. Disponibil: <http://www.uab.ro/oeconomica/>
357. TOFAN, D.O. (2017). European opportunities to implement business intelligence benefits in the financial audit. Proceedings Paper. *EUFIRE 2017: The proceedings of the international conference on European financial regulation*, 426-534.
358. TSAI, W.H., CHOU W.C. (2009). Selecting management systems for sustainable development in SMEs: a novel hybrid model based on DEMATEL, ANP, and ZOGP, *Expert Systems with Applications*, vol. 36.
359. TULVINSCHI, M. (2006). Situațiile financiare anuale – principal furnizor de informații economice și financiare. The International Conference „European Integration – New Challenges for Romania’s Economy”, *Analele Universității din Oradea, Secțiunea Științe Economice*, ISSN 1582-5450, pp. 495-499, 4 pg.
360. ȚURLEA, E. (2010). Nevoia de etică în auditul financiar. *Audit financiar*, vol. 8, nr. 8, pp. 5-12
361. VALENTINE, S., FLEISCHMAN, G. (2008). Professional ethical standards, corporate social responsibility, and the perceived role of ethics and social responsibility. *Journal of Business Ethics*, 82(3), pp. 657-666.
362. VANSTRAELEN, A., SCHELLEMAN, C., MEUWISSEN, R., HOFMANN, I. (2012). The audit reporting debate: Seemingly intractable problems and feasible solutions. *European Accounting Review*, 21(2), 193-215. <https://doi.org/10.1080/09638180.2012.687506>
363. VASARHELYI, M.A. (2020). Smart Audit: the digital transformation of audit, *ECA Journal 1/2020 – BIG DATA & digital audit*.
364. VICTOR, B. W., BASHEER, K. M., ERICA, B. L. (2010). An empirical test of Deming's chain reaction model. *Total Quality Management Business Excellence*, 21(7), 761-777. <https://doi.org/10.1080/14783363.2010.483107>
365. VINATORU, S.S., DOMNISORU, S. (2016). Using Data Mining in financial audit. *SGEM 2016, BK 2: Political sciences, law, finance, economics and tourism conference proceedings*, Volume III, Book Series: International Multidisciplinary Scientific Conferences on Social Sciences and Arts, 677-683.
366. WANG, X., WANG, Y., YU, L., ZHAO, Y., ZHANG, Z. (2015). Engagement audit partner experience and audit quality. *Account. Stud.* 3 (3), 230-253. DOI:10.1080/21697213.2015.1055776
367. WATKINS, A.L., HILLISON, W., MORECROFT, S.E. (2004). Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23 (1):153- 193. ISSN 0737-4607

368. WATTS, R. L., ZIMMERMAN, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall Inc., Disponibil: <https://ssrn.com/abstract=928677>
369. WATTS, R., ZIMMERMAN, J. (1981). *The markets for independence and independent auditors* (Working paper). University of Rochester.
370. WERNER, M. (2016). Process model representation layers for financial audits. *Proceedings of the 49nd Annual Hawaii International Conference on System Sciences*, 5338-5347. DOI:10.1109/HICSS.2016.659
371. WERNER, M. (2019). Materiality Maps – Process Mining Data Visualization for Financial Audits. *Proceedings of the 52nd Hawaii International Conference on System Sciences*. 1045-1054.
372. WERNER, M., GEHRKE, N. (2015). Multilevel Process Mining for Financial Audits. *IEEE Transactions on Services Computing*, Volume 8, (6), 820-832. 4. DOI:10.1109/TSC.2015.2457907.
373. WINES, G. (2012). Auditor independence: Shared meaning between the demand and supply sides of the audit services market? *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27, No. 1, pp. 5-40. <https://doi.org/10.1108/02686901211186081>
374. XIE, T.H., ZHANG, J.F. (2022). Data-Driven Intelligent Risk System in the Process of Financial Audit. *Mathematical problems in engineering*, Volume 2022, Article Number 9054209. <https://doi.org/10.1155/2022/9054209>
375. ZAHARIA, V. (2002). *Economia și organizarea serviciilor hoteliere și de alimentație*. București, 82 p. ISBN 973-588-435-6.
376. ZALATA, M. A., ELZAHAR, H., MCLAUGHLIN, C. (2020). External audit quality and firms' credit score. *Cogent business & management*, VolL. 7, no. 1, 1-16. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1724063>
377. ZHOU, H., (2020). Innovation strategy of enterprise's financial audit informatization in the era of Industry 4.0. *International Journal of Technology Management*, Vol. 84, No. 3-4, pp 157-176. <https://doi.org/10.1504/IJTM.2020.112495>
378. ZINK, J.K. (1994). *Qualität als Managementaufgabe Total quality management*, 3. Auflage Verlag Moderne Industrie, Landsberg/Lech.
379. АДАМС, Р. (1995). *Основы аудита*. Пер. с англ. Под ред. Я.В.Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 398 с.
380. АЛЕХИНА, Е.С. (2014). *Корпоративное питание на предприятиях как форма сервисного обслуживания потребителей*. Гуманитарные и социальные науки, № 2, с. 692-695.
381. ДАВЫДЕНКО, Н.И., КРАПИВА, Т.В. (2008). *Сервисная деятельность*. Кемерово, 110 с.
382. ЕРОФЕЕВА, В., ПИСКУНОВ, В., БИТЮКОВА. (2007). *Т. Аудит: учебное пособие*. Москва: Высшее образование, 447 с.
383. КАПЛАН, Р. С; НОРТОН, Д. П., (2004) *Организация, ориентированная на стратегию. Как в новой бизнес-среде преуспевают организации, применяющие сбалансированную систему показателей*. Москва: Олимп-бизнес. 350 с.
384. КУШНАРЕВА, И.В., ЖИДКОВ, В.Е., АЛЕХИНА, Е.С., ГОРНОСТАЕВА, Ж.В. (2013). *Сервисная деятельность*. Ставрополь: Ставролит, 176 с. ISBN 978-5-904436-79-7.
385. МОЛЕВ, М.Д. (2009). *Эффективная сфера услуг в системе базовых факторов устойчивого развития региона*. Шахты, 133 с. ISBN: 978-5-93834-517-1
386. РОБЕРТСОН, ДЖ. (1993). *Аудит*. Пер. с англ. С. Табалиной, В.М. Ионова. Ред. О.Б. Степанченко и др.; Науч. ред. С.М. Шапигузов. М.: КРМГ, Аудитор. Фирма "Контакт", 495 с.

ANEXE

Definiții ale conceptului de audit în literatura de specialitate

Nr.crt.	Autorul, sursa	Definiția	Opinia autorului
1.	Declarația privind conceptele de baza ale auditului [88]	„Auditul este un <i>proces sistematic</i> de obținere și evaluare obiectivă a unor afirmații privind acțiunile și evenimentele cu caracter economic, în vederea aprecierii gradului de conformitate a acestor afirmații cu criteriile prestabilite, precum și de comunicare a rezultatelor către utilizatorii interesați”.	Această definiție cuprinde numeroase activități legate de serviciile de audit și include o expresie-cheie: „gradul de conformitate”.
2.	Gibbins [126]	„Auditul este un <i>proces</i> de căutare, procesare, judecare și ajustare a informațiilor”.	Această definiție subliniază faptul că auditul este un proces complex și dinamic care implică multiple etape și competențe, de la colectarea datelor până la formularea opiniei.
3.	Flint [117]	„Auditul este un <i>fenomen social</i> , care a evoluat ca răspuns la o nevoie percepută a indivizilor sau a grupurilor din societate, deoarece ei nu sunt în măsură, din unul sau mai multe motive, să obțină pentru ei înșiși informațiile sau asigurarea de care au nevoie”.	Această definiție caracterizează auditul ca un mijloc de control social și un mecanism de evaluare a comportamentului și a performanței, prin care se impune responsabilitate.
4.	Robertson [386]	„Auditul este un <i>proces</i> de micșorare a riscului informațional la un nivel admisibil pentru utilizatorii situațiilor financiare”.	Această definiție subliniază rolul auditului în asigurarea unei fiabilități înalte a informațiilor financiare, prin reducerea riscului informațional la un nivel acceptabil pentru utilizatori.
5.	Combes și colab., [75]	„Auditul este o <i>revizuire critică</i> care permite aprecierea unui lucru determinat, nu este o simplă notație, iar desfășurarea lui se referă întotdeauna la cadrul de referință și se dovedește a fi constructiv” .	Această definiție caracterizează auditul ce se desfășoară în mod sistematic, respectând întotdeauna un set de standarde și criterii prestabilite, care oferă un cadru obiectiv pentru evaluare.
6.	Boulescu și colab., [43]	„Auditul este un <i>proces desfășurat</i> de persoane 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, pe baza cărora auditorii emit într-un document, numit raport de audit, și o opinie responsabilă și independentă, prin apelarea la criteriile de evaluare care rezultă din reglementările legale sau din buna practică recunoscută unanim în domeniul în care își desfășoară activitatea entitatea auditată”.	Această definiție accentuează că auditul este realizat de profesioniști care au calificările necesare pentru a efectua această activitate. Totodată, evidențiază importanța competenței profesionale, accentuează utilizarea unor metode și proceduri standardizate și recunoscute în domeniul auditului, relevă necesitatea oferi unei opinii obiective și neinfluențată.
7.	Morariu și Țurlea [255]	„Auditul este o <i>examinare profesională</i> efectuată de o persoană autorizată, independentă, în vederea exprimării unei opinii motivate asupra imaginii fidele a situațiilor financiare anuale”.	Această definiție subliniază rolul auditorului, ca persoană profesionistă, în vederea evaluării situațiilor financiare conform unor standarde și metodologii profesionale.
8.	Arens și Loebbecke [17, p. 3]	„Auditul situațiilor financiare reprezintă o <i>formă de serviciu de certificare</i> , prin care auditorul emite un raport în formă scrisă, exprimând o opinie privind conformitatea aspectelor semnificative ale situațiilor financiare cu principiile contabile general acceptate”.	Această definiție subliniază un proces formalizat de evaluare și certificare, responsabilitatea profesională de a emite un raport, importanța conformității cu principiile contabile general acceptate, concentrația pe elementele critice ale situațiilor financiare.

Continuare Anexa 1

Nr.crt.	Autorul, sursa	Definiția	Opinia autorului
9.	Arens și Loebbecke [17, p. 11]	„Auditul ca un <i>proces</i> de colectare și evaluare de către o persoană competentă și independentă a unor probe privind informațiile, în scopul determinării și raportării gradului de conformitate a informațiilor respective cu o serie de criterii prestabilite”.	<i>Această definiție, de asemenea este una amplă, deoarece indică scopul, executantul – auditorul independent, cerințe de conformitate, componența decisivă, probe de audit și instrumentul de raportare.</i>
10.	Erofeeva și colab., [382]	„Auditul reprezintă o <i>activitate</i> de <i>antreprenoriat</i> , care constă în verificarea independentă a evidenței contabile și a situațiilor financiare ale entităților și întreprinzătorilor individuali”.	<i>Această definiție accentuează exigența posedării competențelor de gestionare antreprenorială de către auditor, obiectivitatea și imparțialitatea auditorului, versatilitatea și amploarea domeniului de aplicare al auditului.</i>
11.	Menu și colab., [244]	„Auditul reprezintă <i>activitatea de examinare</i> în vederea exprimării de către auditorii financiari a unei opinii asupra situațiilor financiare, în conformitate cu standardele de audit, armonizate cu standardele internaționale de audit și adoptate de Camera Auditorilor Financiari din România”.	<i>Această definiție subliniază importanța conformității, independenței, și standardizării în procesul de audit.</i>
12.	Montgomery, citată de Basu [34]	„Auditul ca o <i>examinare sistematică</i> a înregistrărilor și documentelor contabile ale unei entități economice sau ale unei organizații, cu scopul de a le verifica și a raporta rezultatele acesteia”.	<i>Această definiție subliniază rolul auditului în asigurarea fiabilității informațiilor, esențial pentru funcționarea eficientă a entităților și organizațiilor într-un mediu complex și dinamic.</i>
13.	Todea și Stanciu [356]	„Auditul reprezintă un <i>subiect</i> care, în afara sferei contabilității, implică și informații juridice, cunoștințe privind analiza economică și financiară, matematică, informatică și etică.	<i>Explicația pluridisciplinarității auditului 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”.</i>
14.	Preda și Hurloiu [299]	„Auditul reprezintă o <i>investigație de mare amploare</i> a proceselor, sistemelor, informațiilor, produselor existente în cadrul entității. Rezultatul activității se constituie, în mod firesc, într-o mixtură de puncte de vedere calificate, formulate de specialiști din domenii diferite de activitate, astfel încât să se poată stabili un calificativ general”.	<i>Această definiție accentuează complexitatea și amploarea activității de audit, necesitatea unei abordări interdisciplinare și importanța evaluării complete în cadrul procesului de audit.</i>

Sursa: elaborat de autor în baza surselor indicate

Obiective generale ale auditorului și de audit

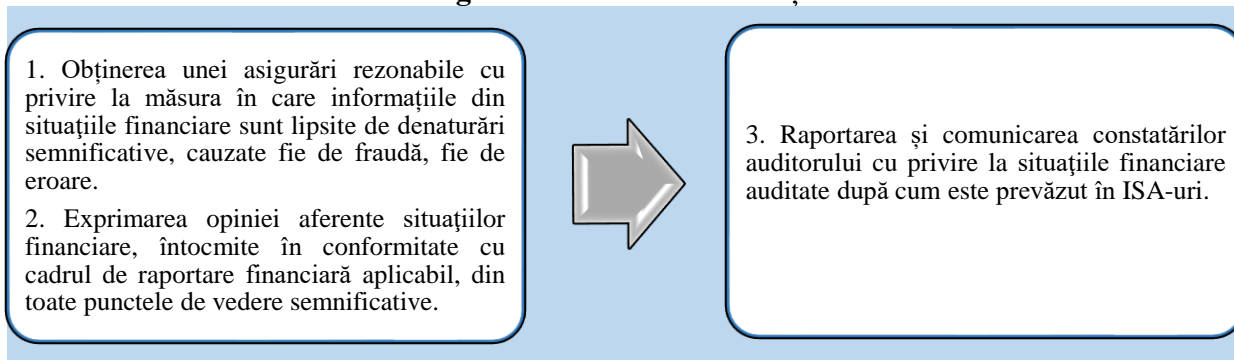


Figura A 2.1. Obiective generale ale auditorului în efectuarea auditului situațiilor financiare

Sursa: elaborată de autor în baza prevederilor ISA 200 [159]

Tabelul A 2.1. Obiective generale de audit

Obiective generale de audit	Obiective referitoare la operațiuni	Obiective referitoare la solduri
Existență	Confirmarea atât a producerii operațiunilor înregistrate, cât și realitatea existenței lor	Verificarea dacă sumele prezentate în situațiile financiare ar trebui într-adevăr incluse
Exhaustivitate	Includerea operațiunilor în jurnale doar a celor care au fost într-adevăr înregistrate	Verificarea exhaustivității sumelor necesar de inclus în situațiile financiare
Exactitate	Exactitatea informațiilor legate de operațiunile contabilizate	Verificarea sumele din punct de vedere al exactității
Clasificare	Clasificarea corectă a operațiunilor incluse în jurnale	Determinarea corectitudinii elementelor incluse în conturile corecte
Cronologie	O eroare de cronologie se produce dacă operațiunile nu sunt înregistrate la datele care se produc	X
Sistematizare și sintetizare	Caracterul adecvat al transferului informațiilor din operațiunile înregistrate în evidența cronologică către evidența analitică și către evidența sintetică	X
Decupajul temporal	X	Determinarea perioadei contabile adecvat pentru operațiunile înregistrate
Concordanța detaliilor	X	Verificarea corectitudinii întocmirii registrelor, totalizărilor și corespunderii informațiilor din situațiile financiare
Valoarea realizabilă	X	Verificarea reducerii corespunzătoare a soldului unui cont cu diminuarea costului istoric până la atingerea valorii nete realizabile
Drepturi și obligații	X	Verificarea activelor ce se află în proprietatea entității și al datoriile ce aparțin entității
Prezentare și dezvăluire	X	Aplicarea testelor în scopul asigurării dezvăluirii corecte a informațiilor, inclusiv celor conexe în conturi, situații financiare și în nota explicativă

Sursa: elaborat de autor după [17], [280], [353]

Caracteristicile auditului: comparativ între R. Moldova și România

Caracteristica	Republica Moldova	România
Organism internațional abilitat	Federația Internațională a Contabililor (IFAC)	
Organul de reglementare în domeniul auditului	Ministerul Finanțelor	Ministerul Finanțelor Publice
Organul de supraveghere publică a auditului	Consiliul de supraveghere publică a auditului	Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar
Legislația în domeniu	Legea nr. 271 privind auditul situațiilor financiare din 2017 [217]	Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate [216]
Standardizare internațională	Standarde Internaționale de Audit (ISA)	
Standardizare națională	ISA aprobate de Ministerul Finanțelor	ISA aprobate de Camera Auditorilor Financiară din România (CAFR)
Definirea auditului prin prisma legislației naționale	„ <i>Audit</i> reprezintă auditul situațiilor financiare individuale sau al situațiilor financiare consolidate în măsura în care: a) este obligatoriu conform prevederilor legislației; b) este efectuat la solicitarea acționarilor (asociaților) entităților auditate” [217]	„ <i>Audit statutar</i> înseamnă un audit al situațiilor financiare anuale individuale sau al situațiilor financiare anuale consolidate efectuat în conformitate cu standardele internaționale de audit” [216]
Subiecții auditului obligatoriu	„Auditului obligatoriu sunt supuse: a) situațiile financiare individuale ale entităților mijlocii și entităților mari, ale entităților de interes public și ale altor entități, conform legislației în vigoare; b) situațiile financiare consolidate ale grupurilor” [217, art. 32].	Sunt supuse auditului financiar: a) situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice care aplică reglementări contabile conforme cu IFRS; b) situațiile financiare întocmite cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității [216, art. 27].
Obiectiv	Exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare ale entității auditate	
Independența și obiectivitatea	Cerințe obligatorii	
Perioada auditată	De regulă, perioada financiară	
Periodicitate	Anuală	
Obligativitate	Impus de lege și voluntar	
Finalizare	Raport cu exprimarea opiniei	

Sursa: elaborat de autor în baza surselor enumerate

Evoluția practicii de audit prin prisma abordărilor diverșilor cercetători

Nr.crt.	Perioada	Descrierea	Autorul, sursa
1.	Până la 1700	Obiectivul major al auditului înainte de 1700 a fost să se asigure că nu a existat nicio apariție a defalcării în conturile guvernamentale și aceasta era, de obicei, efectuată de către oficialii guvernamentali.	Brown [47]
2.	1700 -1840	După cum menționează Fitzpatrick, punctul central al auditului în 1700-1840 a fost practic pentru a preveni activitățile frauduloase și pentru a se asigura că ofițerii cu responsabilități fiscale erau onești și responsabili. Tot în această perioadă, menționăm că auditul în forma de activități de verificare a fost găsit în civilizațiile antice din China [295], Egipt și Grecia [8].	Fitzpatrick [116] Lee, Stephen [270] Boyd [46]
		Audit Monk descrie că în regatele antice ale Greciei, Egiptului, Chinei și Romei, oficialii au fost numiți să monitorizeze și să inspecteze bunurile comercianților, ceea ce este considerat o dovadă a unui proces de audit	Audit Monk [20]
3.	1840 -1920	Ricchiute a caracterizat perioada 1840-1920 drept epocă a revoluției industriale, mai ales în Regatul Unit.	Ricchiute [309]
		Brown a relevat că apariția revoluției industriale a dus la extinderea operațiunilor de afaceri.	Brown [47]
		Necesitatea de un capital imens în această epocă a condus la existența unor terți numiți intermediari, care erau responsabili de justificarea mijloacelor de finanțare la înființarea întreprinderilor.	Abdel-Qader [2]
4.	1920 -1960	În anii 1920-1960 au apărut mari corporații de afaceri, cu un volum uriaș de tranzacții comerciale, și acest lucru a condus la aspectul de eșantionare [126] și la abordarea problemei aferente efectului de semnificație [317].	Brown [47], Queenan [303]
		Practica americană a evoluat de la sfârșitul secolului al XIX-lea către un proces de colectare a dovezilor cu privire la active și pasive sau ceea ce este adesea denumit audit al bilanțului.	Audit Monk [20]
		Ramamoorti și Weidenmier au descris perioada dintre 1950 și 1960 drept începutul computerelor și al tehnologiei în mediul de afaceri, afirmând că introducerea computerelor nu a avut un impact imediat asupra dezvoltării practicii de audit.	Ramamoorti și Weidenmier [305]
5.	1970 -1990	Rolul major al auditului în perioada 1970-1990 constă în credibilitatea informațiilor financiare și consolidarea eficacității pieței de valori.	Porter și colab., [297]
		În această perioadă, obiectivele auditului sunt orientate spre atestarea controlului intern, respectarea cadrului conceptual contabil (postulate, principii și reguli de evaluare) și a normelor de audit. Davies, Paterson și Wilson relevau că auditul în acea perioadă se baza pe controlul intern, similar cu cel practicat de către auditori în anii 1920-1960.	Davies și colab., [84]
		La începutul anilor 1980 a avut loc o reajustare a abordărilor auditorilor, în care evaluarea sistemelor de control intern s-a dovedit a fi un proces costisitor și astfel auditorii au început să-și reducă activitatea sistemelor și să utilizeze mai mult procedurile analitice. O extindere în acest sens a fost dezvoltarea la mijlocul anilor 1980 a auditului bazat pe risc.	Audit Monk, [20]
6.	După 1990	Drept rezultat al scandalurilor financiare și al prăbușirii unor corporații mari, s-au produs schimbări în practica de audit după 1990, implementându-se abordarea auditului bazată pe risc.	Porter și colab., [297]

Sursa: elaborat de autor în baza surselor enumerate

Principalele țări care au influențat dezvoltarea profesiei contabile și a auditului la nivel mondial

Țara	Descrierea
Statele Unite ale Americii	În <i>Statele Unite ale Americii</i> , primele semne ale conceptualizării contabilității apar după 1887, când a fost înființat Institutul American de Experți Contabili [187, p. 7]. Prin intermediul primei legi intrate în vigoare ce autorizează licența contabilului public autorizat (CPA), s-a realizat prima reglementare guvernamentală privind auditul statutar, având originea la New York, în anul 1896. Din momentul promulgării Legii federale privind valorile mobiliare (1930), auditul a fost reglementat în cele 50 de state, în special în ceea ce privește definirea persoanelor care ar putea deveni contabili publici autorizați, cerințele privind educația și experiența, standardele etice și practicile disciplinare [29].
Marea Britanie	Primele modificări legislative în domeniu au fost aduse și în <i>Marea Britanie</i> . Prin intermediul Legii societăților comerciale din 1855–1856, nu a mai fost prevăzută obligativitatea auditorului de a deține acțiuni la societatea auditată, astfel compania putând angaja auditori externi, iar cu o cerere semnată de minimum 20% dintre acționarii companiei, o puteau forța să angajeze un auditor extern. Drept rezultat al confruntărilor cu diverse cazuri de falimente, care aveau la origine fraude sau erori, în 1878, în Marea Britanie, s-a stabilit auditorul ca fiind persoana responsabilă cu depistarea fraudelor sau erorilor, iar obiectivul auditului începe să se contureze în practica societăților comerciale în 1896, în urma unei decizii a unei instanțe care menționa că cineva nu poate să se aștepte ca auditorul să descopere în mod exhaustiv erorile și fraudele, iar detectarea acestora trebuie să fie în responsabilitatea conducerii companiei [49].
Franța	În <i>Franța</i> , auditul își are originea într-o lege din 23 mai 1863, care obliga, pentru prima dată, ca societățile pe acțiuni să desemneze unul sau mai mulți comisari de supraveghere, numiți cenzori. Prin intermediul legii din 24 iulie 1867 privind societățile, s-a confirmat obligația, instituind comisarul societăților, pentru a face mai eficient controlul exercitat de adunările generale ale acționarilor, acesta fiind însărcinat să verifice conturile sociale [73, p. 147-148].

Sursa: elaborat de autor în baza surselor enumerate

Elemente esențiale în evaluarea și clasificarea probelor de audit pentru procesul decizional

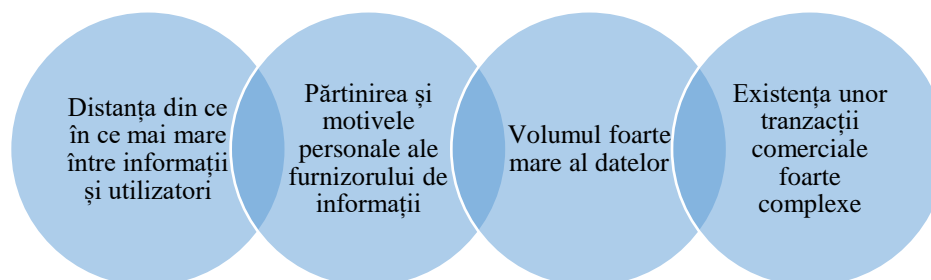


Figura A 6.1. Factori care influențează creșterea probabilității de obținere a informațiilor incorecte în procesul decizional

Sursa: elaborată de autor după [16, p. 9]

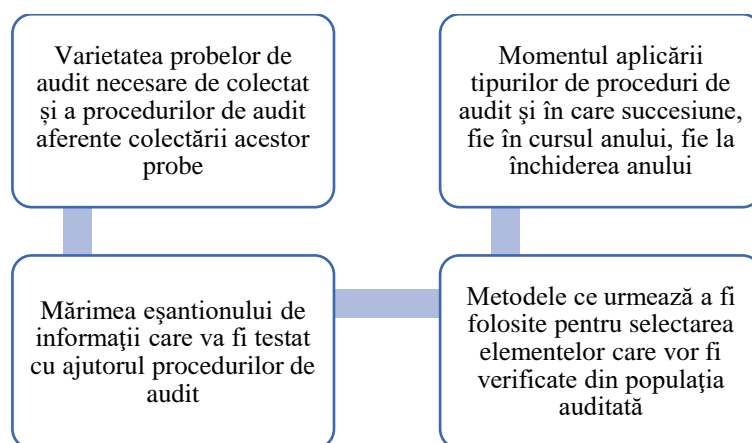


Figura A 6.2. Tipologia deciziilor privind probele de audit necesare pentru elaborarea programului de audit

Sursa: elaborată de autor după [279]

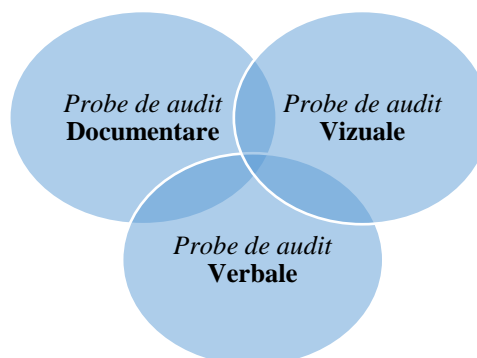


Figura A 6.3. Clasificarea probelor de audit pe baza caracteristicilor specifice

Sursa: elaborată de autor după [296]

Probele de audit documentare, sub forma documentelor justificative furnizate de entitate, sunt cele mai sigure și se prezintă, de regulă, sub forma documentelor obținute în mod direct de către auditor sau de către terți. *Probele de audit vizuale* sunt foarte sigure, în cazul necesității de confirmare a existenței bunurilor, și mai puțin sigure, în cazul necesității de a stabili sursa de proveniență a proprietății sau a valorii acestora. *Probele de audit verbale* sunt considerate ca cel mai puțin sigure, fiind necesară confirmarea lor prin documente.

**Corelarea raționamentului auditorului cu tipurile de opinii modificate în contextul
efectelor asupra situațiilor financiare**

**Tabelul A 7.1. Corelarea raționamentului auditorului cu efectele asupra situațiilor
financiare**

Natura aspectului care determină modificarea	Raționamentul auditorului aferent caracterului generalizat al efectelor asupra situațiilor financiare	
	Semnificativ, dar nu generalizat	Semnificativ și generalizat
Denaturarea ne semnificativă a situațiilor financiare	Opinie cu rezerve	Opinie contrară
Imposibilitatea obținerii probelor de audit suficiente și adecvate	Opinie cu rezerve	Imposibilitatea exprimării unei opinii

Sursa: elaborat de autor după ISA 705 (revizuit) [179]

Opinie cu rezerve

- Atunci când auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate și concluzionează că denaturările sunt semnificative, dar nu generalizate în situațiile financiare.
- În cazul când auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate ca să-și formuleze opinia, concluzionând că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate ar putea fi semnificative, dar nu generalizate.

Opinie contrară

- Atunci denaturările, individuale sau cumulate, sunt atât de semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare, după ce auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate.

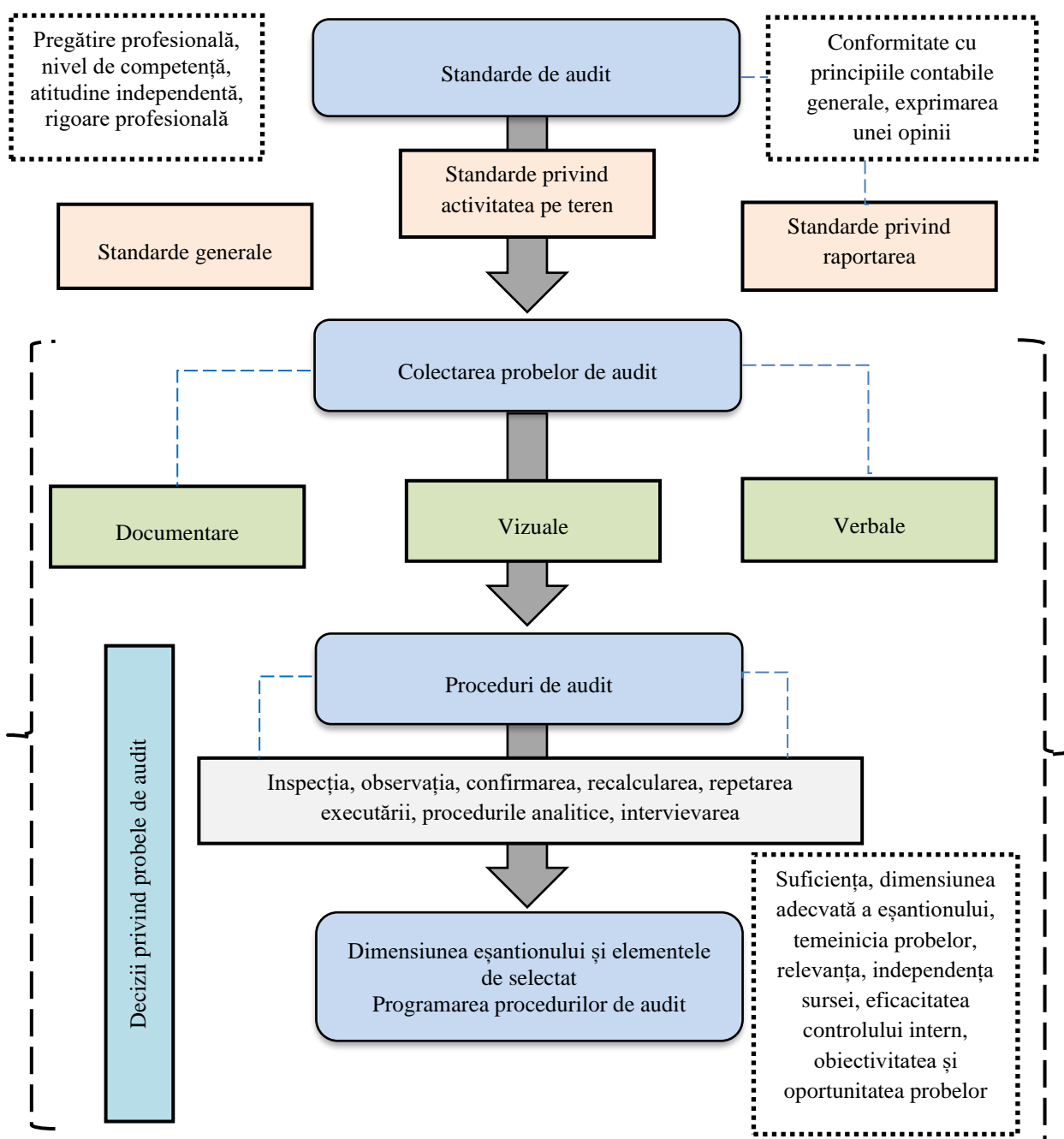
Imposibilitatea exprimării unei opinii

- Atunci când auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru fundamentarea opiniei, iar efectele posibile ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor financiare ar putea fi atât semnificative, cât și grave.
- Atunci când a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la fiecare din incertitudinile individuale, dar nu este posibil să emită o opinie asupra situațiilor financiare din cauza eventualei interacțiuni a incertitudinilor și a posibilului lor efect cumulat asupra situațiilor financiare.

Figura A 7.1. Tipurile de opinii în contextul modificării conform ISA

Sursa: elaborată de autor după ISA 705, revizuit [179]

Relaționarea standardelor de audit, tipurilor de probe și deciziilor aferente



Sursa: elaborată de autor după [16, p. 36], [172]

Evoluția profesiei de audit în R. Moldova prin prisma reglementărilor specifice acestui domeniu

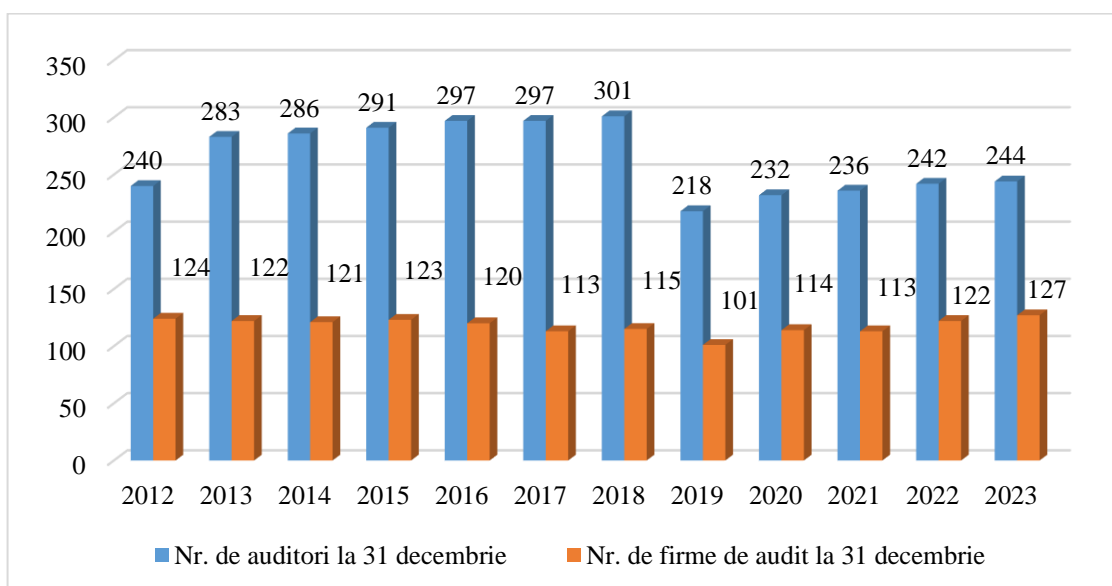
Documentul confirmativ	Descrierea
Hotărârii Guvernului nr. 730 din 28.09.1994, aprobată prin Regulamentul provizoriu cu referire la activitatea de audit în R. Moldova	Primul moment al reglementării profesiei de audit în R. Moldova rezultă din publicarea Hotărârii Guvernului nr. 730/1994 [28]. Astfel, entitățile de audit sunt obligate să se înregistreze în calitate de subiect al activității antreprenoriale, precum și să obțină licența aferentă practicării activității de audit și să se regăsească în registrul entităților de audit, care era gestionat de către Camera de Audit a Republicii Moldova. Prin urmare, putem concluziona că activitatea de audit a luat amploare prin aprobarea Regulamentului provizoriu cu privire la activitatea de audit în R. Moldova.
Legea nr. 729/1996 cu privire la activitatea de audit din 15.02.1996	În data de 15.02.1996 a fost aprobată Legea nr. 729 cu privire la activitatea de audit, care determina bazele organizatorice, juridice și economice ale activității de audit. Prin prisma legii, „auditul reprezintă activitate antreprenorială de efectuare independentă...” [33]. Legea nominalizată abordează domeniul de acțiune, obiectivele și conținutul auditului, preciza condițiile de calificare a persoanelor sau firmelor pentru a deveni auditori etc. Odată cu dezvoltarea și practicarea activității de audit în R. Moldova, entitățile de audit se confruntau tot mai mult cu diverse probleme și situații care nu erau legiferate.
Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 62 din 12.06.2000	În contextul clarificării diverselor impedimente și al standardizării procesului de audit, prin emiterea Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 62/2000, au fost aprobate și puse în aplicare 26 de Standarde Naționale de Audit, iar ulterior, la 12.12.2000, au fost aprobate încă patru standarde și șase la 15.12.2000
Legea nr. 61-XVI din 16.03.2007 privind activitatea de audit	Clarificarea unui șir de probleme apărute pe parcursul anilor în practica de audit din R. Moldova a necesitat adoptarea unei noi Legi nr. 61-XVI/2007 privind activitatea de audit, prin care s-au abordat cele mai semnificative aspecte specifice auditului: obținerea certificatului de auditor profesionist nelimitat, necesitatea menținerii independenței auditorilor profesioniști în procesul decizional, participarea auditorilor și societăților de audit la activitatea asociațiilor profesionale, s-au punctat aspectele activității stagiarilor în audit, tratarea confidențialității în activitatea de audit, garanțiile independenței auditorului, asigurarea riscului de audit și alte aspecte în conformitate cu legislația Republicii Moldova și Directivele europene. În decembrie 2007, prin Hotărârea nr. 1450 din 24.12.2007 „Cu privire la unele măsuri de executare a Legii nr. 61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit”, Guvernul aprobă Regulamentul Consiliului de supraveghere a activității de audit, prin care este nominalizată prima componentă a Consiliului de supraveghere a activității de audit, se aprobă Regulamentul cu privire la certificarea auditorilor și componenta nominală a Comisiei de certificare. „Apariția și dezvoltarea profesiei de contabil și auditor a fost urmată de regruparea profesioniștilor contabili în organizații profesionale constituite: Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști (ACAP), Asociația Auditorilor și Societăților de Audit din R. Moldova (AFAM), misiunea cărora constă în dezvoltarea profesiei de contabil și auditor în R. Moldova” [78].
Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 64 din 14.06.2012	În contextul creșterii investițiilor străine și, respectiv, al creșterii interesului investitorilor, care sunt preocupați de oportunitățile de investiții și de monitorizarea performanței unui portofoliu global, auditorii vor beneficia de acces la informațiile financiare care sunt perfectate în conformitate cu standardele internaționale. Așadar, importanța auditului situațiilor financiare în R. Moldova a crescut foarte mult, din momentul aplicării pe teritoriul Republicii Moldova și implementării Standardelor Internaționale de Audit. Această acțiune a impulsionat revizuirea și adaptarea conținutului Legii privind activitatea de audit (nr. 61-XVI/16.03.07), lege care, în anumite aspecte, nu era în concordanță cu Directiva UE privind auditul situațiilor financiare. În acest context, este evidentă prioritatea și necesitatea actualizării conținutului Legii privind activitatea de audit, în vederea obținerii unei concordanțe mai apropiate între legea nominalizată și ISA și pentru realizarea unei mai bune alinieri la Directivele UE.
Legea 271 privind activitatea de audit din 15.12.2017	Republica Moldova și-a asumat angajamentul de a transpune în legislația națională prevederile acquis-ului comunitar în domeniul raportării financiare corporative. Această consemnare a Acordului de asociere între R. Moldova și Uniunea Europeană a condiționat elaborarea unui nou proiect de lege privind auditul situațiilor financiare. Astfel, s-a „transpus parțial Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de

Continuare Anexa 9

Documentul confirmativ	Descrierea
	modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene”. În opinia noastră, prin aplicarea și implementarea Standardelor Internaționale de Audit pe teritoriul Republicii Moldova, a crescut foarte mult importanța auditului situațiilor financiare în R. Moldova.

Sursa: elaborat de autor în baza [331]

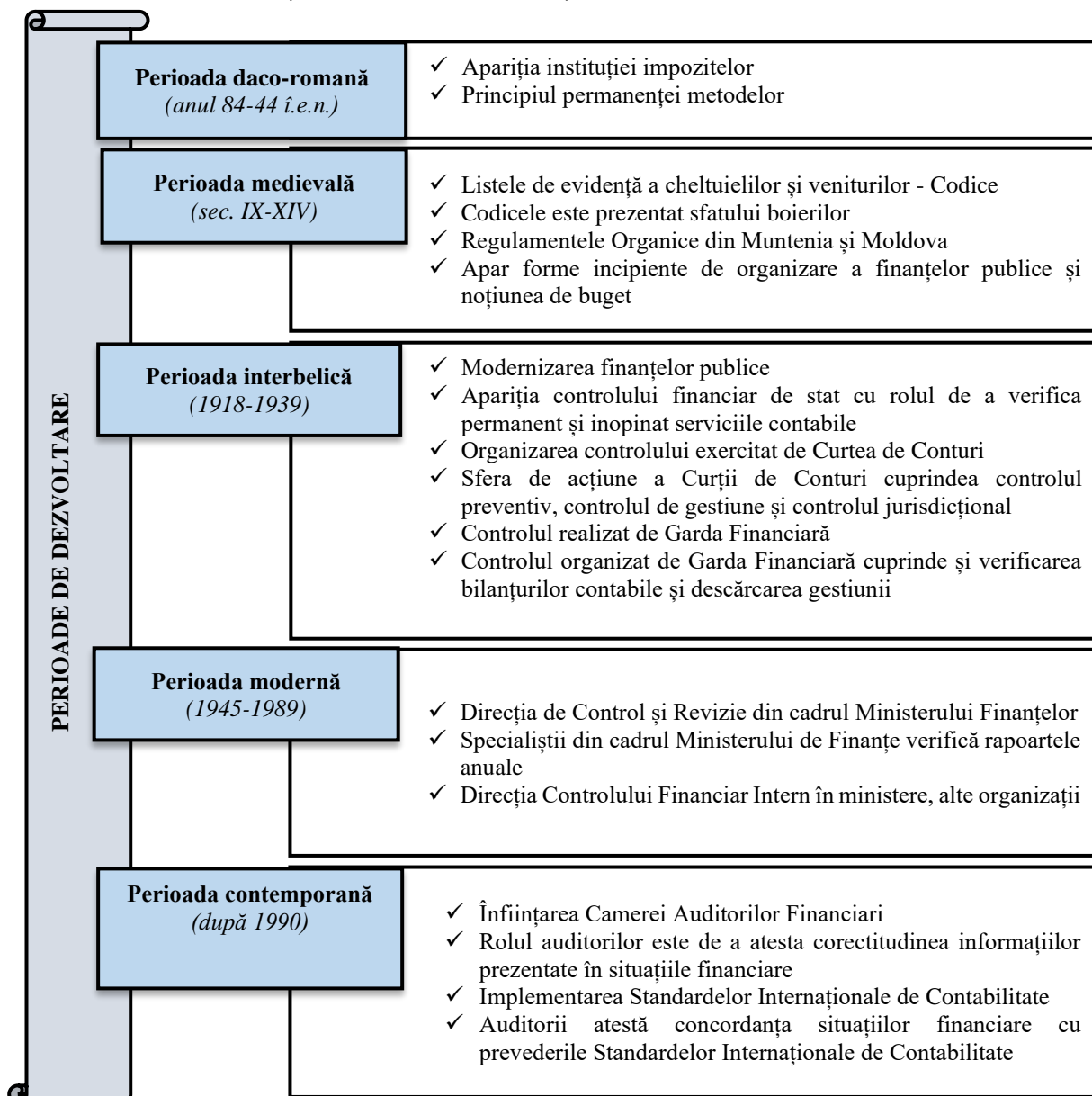
Evoluția numărului entităților de audit și de auditori în R. Moldova



Sursa: elaborat de autor după rapoartele anuale ale perioadei 2012–2023 [307]

Potrivit rapoartelor anuale, la 31.12.2023 erau înregistrați 244 de auditori și 127 entități de audit. Din informațiile prezentate rezultă o rezistență constantă, cu o tendință fluctuantă atât a entităților de audit înregistrate, cât și a numărului de auditori. Astfel, în anul 2023 avem un ritm de creștere a numărului de entități de 102,42% (+3 entități) față de anul 2012. Numărul de auditori, s-a majorat, evoluând de la 240 în 2012 la 244 în 2023 sau cu 4 auditori mai mult.

Evoluția istorică a semnificației auditului în România



Sursa: elaborată de autor după [258, p. 31-37]

Din *perioada daco-romană* aflăm primele informații în domeniul instituției impozitelor, de la istoricul latin Josephus care, în scrierile sale, amintea despre existența „unui fel de perceptori ai veniturilor și ai roadelor ce le produce pământul” [237, p. 28].

Perioada medievală începe cu apariția primelor formațiuni politice, conducătorii acestora având, pe lângă atribuțiile militare și judecătorești, administrarea și gestionarea veniturilor și a foloaselor obținute, fără a răspunde de modul în care au fost întrebuințate. În acest context, existau anumite liste de evidență pentru încasări și pentru cheltuielile efectuate de domnitor și funcționarii domnești, care purtau numele de codice [258, p. 32]. „Un prim pas în modernizarea finanțelor publice a fost aprobarea noii legi de organizare și funcționare a Curții de Conturi pentru toată România (24.01.1864), care prevedea exercitarea funcției de control asupra modului de formare, administrare și întrebuințare a resurselor financiare ale statului și ale unităților sale administrativ-teritoriale” [81].

Astfel, art. 116 din Constituția din 1923 (publicată în Monitorul Oficial nr. 282 din 29 martie 1923) prevedea: „Controlul preventiv și cel de gestiune al tuturor veniturilor și cheltuielilor statului se va exercita de Curtea de Conturi, care supune în fiecare an Adunării Deputaților raportul general rezultând din conturile de gestiune ale bugetului trecut, semnalând, totodată, neregulile săvârșite de miniștri în aplicarea bugetului” [81]. Potrivit Legii din

1929, „Curtea de Conturi este o instituție de sine stătătoare, are același rang cu Înalta Curte de Casație și se bucură de aceleași drepturi [214]. Prin această nouă reglementare, Curtea de Conturi își menține atât atribuțiile de control, cât și cele judecătorești”.

Perioada interbelică este însemnată de modernizarea finanțelor publice și aducerea în prim-plan a controlului de stat, care, prin aprobarea legii asupra contabilității generale a statului, a instituit „sistemul de verificare permanentă și inopinată asupra serviciilor contabile [294, p. 11]. Această perioadă a marcat procesul de dezvoltare și modernizare a disciplinelor economice, precum și formarea de specialiști din domeniul economic.

Perioada modernă este marcată de evoluțiile politice ce și-au pus amprenta și asupra finanțelor publice, inclusiv sub aspectul controlului financiar. Evolutiv, „procesul de modernizare a finanțelor publice a cunoscut o substanțială democratizare odată cu adoptarea Convenției de la Paris, astfel au fost înființate Direcția de Control și Revizie din cadrul Ministerului Finanțelor și Direcția Controlului Financiar Intern în ministere, alte organizații. În 28 martie 1973 se înființează Curtea Superioară de Control Financiar, ca organ al Consiliului de Stat, fiind membră INTOSAI și EUROSTAT. Atribuțiile de control ale Ministerului de Finanțe au fost preluate de Curte, care era abilitată să exercite atribuții de control financiar și jurisdicționale. Legea conținea o serie de prevederi specifice statului totalitar” [81].

După anii 1990 se conturează *perioada contemporană* de organizare a auditului. România, trecând la o economie bazată pe conceptul de concurență, a revenit în mod implicit la fostele instituții financiare din perioada interbelică, adaptate la condițiile concrete de tranziție, în vederea corelării și adaptării reglementărilor românești la standardele contabile prevăzute pe plan internațional. Astfel, auditul s-a consolidat odată cu evoluția procesului de reformă și cu realizarea efectivă a unei economii similare cu a țărilor din UE.

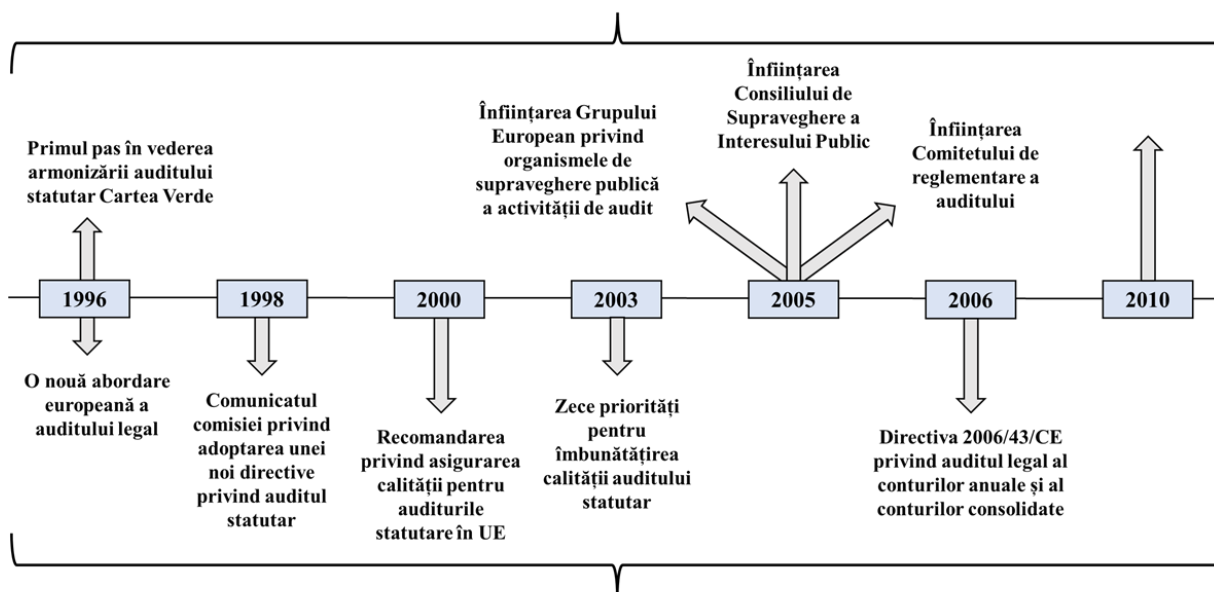
Evoluția profesiei de audit în România prin prisma reglementărilor specifice acestui domeniu

Documentul confirmativ	Descrierea
Hotărârea Conferinței Naționale a CECCAR nr. 3 din 23 octombrie 1995 <i>Anexa A 10.8</i>	<p>„Primul moment al reglementării profesiei de audit în România este anul 1995, când în baza Hotărârii nr. 3/1995, s-a publicat o lucrare intitulată: <i>Norme de audit financiar și certificare a bilanțului contabil</i>, care a apărut ca supliment la <i>Revista generală de contabilitate și expertiză</i>” [36, p. 275].</p> <p><i>În vederea armonizării auditului, Comisia Europeană a întreprins o serie de demersuri din 1996 până în 2010.</i></p>
Hotărârea Conferinței Naționale a CECCAR nr. 98/24 din 27 ianuarie 1999	<p>„După patru ani, ca urmare a Hotărârii nr. 98/24/1999, apare lucrarea <i>Norme naționale de audit și servicii conexe</i>, în care sunt preluate aproape textual Standardele Internaționale de Audit (ISA) publicate de Federația Internațională a Experților Contabili (IFAC)” [118, p. 139].</p>
Ordonanța de urgență nr. 75 din 01.06.1999	<p>Odată cu înființarea Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), în baza OUG nr. 75/01.06.1999, „Comitetul Provizoriu al acesteia a hotărât asimilarea Standardelor Internaționale de Audit ale IFAC, precum și a Cadrului General al Standardelor Internaționale de Audit ale IFAC, ca bază de efectuare a auditului în România. Astfel, anul 1999 este cel în care activitatea propriu-zisă de audit este legiferată și coordonată de un organism profesional separat de CECCAR” [36, p. 277]. Camera Auditorilor Financiari din România este o organizație profesională nonprofit ce reprezintă interesele auditorilor financiari în România. Organizația a fost înființată în anul 1999 și reprezintă la nivel național autoritatea competentă care organizează, coordonează și autorizează desfășurarea activităților de audit financiar în România, altele decât auditul statutar. „<i>Misiunea CAFR</i> constă în construirea solidă a identității și recunoașterii publice a profesiei de audit din România, având ca obiectiv primordial dezvoltarea profesiei și fortificarea acesteia cu Standardele de Audit și Codul privind conduita etică și profesională în domeniul auditului financiar, prin asimilarea integrală a Standardelor Internaționale și a Codului de etică al IFAC, care să permită auditorilor financiari, membri ai CAFR, să ofere servicii de audit financiar de o înaltă calitate, în interesul publicului, în general și al comunității de afaceri, în special” [53]. Persoanele membre în cadrul CAFR sunt supuse unor evaluări periodice realizate de către inspectori de calitate, o dată la șase ani sau la trei ani, în cazul celor care auditează entități de interes public.</p>
Legea nr. 162 din 06.07.2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative	<p>În contextul alinierii legislației românești la noile cerințe impuse de către UE, în România a intrat în vigoare, în data de 15 iulie 2017, Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial nr. 548 din 12 iulie 2017 [216].</p>

Sursa: elaborată de autor în baza surselor enumerate

Evoluția reglementărilor privind auditul la nivel european

Cartea Verde și înființarea organismelor

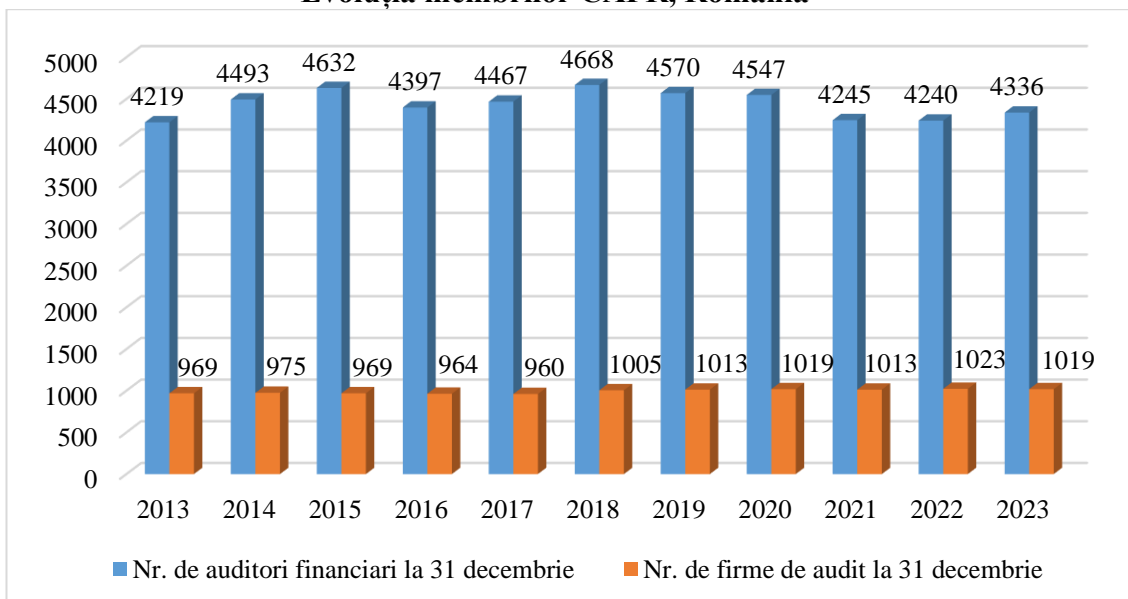


Modificări ale Directivei a VIII-a

Sursa: elaborată de autor după [243, p. 17]

O influență semnificativă asupra reglementării auditului în România o reprezintă apartenența la Uniunea Europeană, impunând alinierea reglementărilor naționale la modificările legislației europene. Astfel, prin Directiva a VIII-a, înlocuită mai târziu de Directiva 2006/43/CE, este recunoscut un singur tip de audit – auditul legal (statutar). Directiva 2006/43/CE „...are ca obiectiv armonizarea la nivel înalt – deși nu deplină – a cerințelor de audit statutar” [96], precum și obligarea statelor membre de a asigura în mod consecvent o înaltă calitate, astfel încât misiunile de audit statutar să fie efectuate conform cerințelor standardelor profesionale.

Evoluția membrilor CAFR, România



Sursa: elaborată de autor după rapoartele anuale ale perioadei 2013–2023 [306]

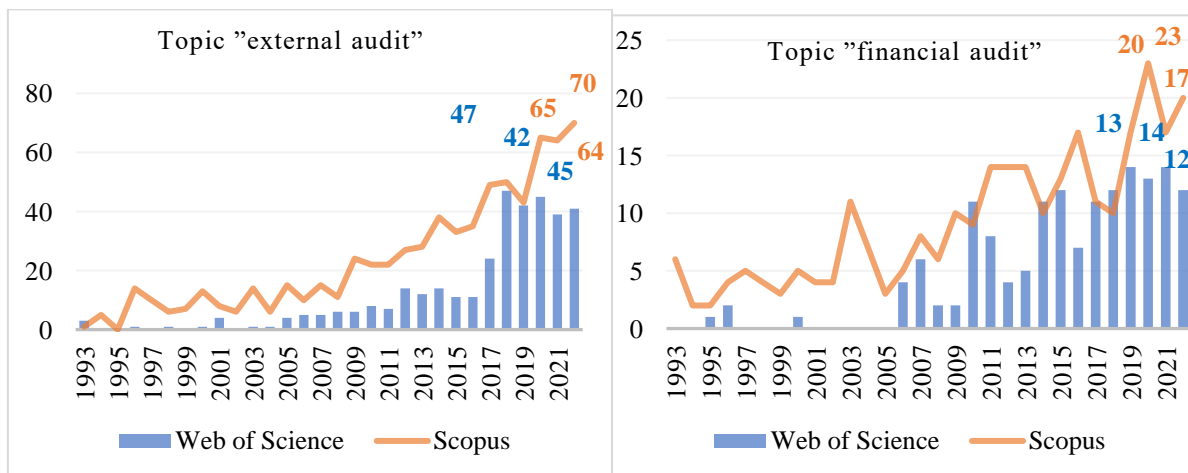
Potrivit rapoartelor anuale, la 31.12.2023 erau înregistrați 4.336 de auditori financiari și 1.019 de entități de audit. Din informațiile prezentate derivă o rezistență constantă, cu o tendință fluctuantă a entităților de audit înregistrate, în sensul că în anul 2023 avem un ritm de creștere de 105,16% (+50 de entități) față de anul 2013. O primă constatare care se poate face este și creșterea semnificativă a numărului de auditori financiari, de la 4219 în anul 2013, la 4.336 în anul 2023 sau cu 2,77% (+ 117 de auditori financiari).

Metodologia colectării datelor

Colectarea datelor			
Baza de date: <i>Web of Science</i>		Baza de date: <i>Scopus</i>	
Topic: "external audit", "financial audit", "audit quality"		Topic: "external audit", „financial audit”, "audit quality"	
Selectare în: Titlul articolului, rezumat, cuvinte-cheie			
Criterii de includere: <ul style="list-style-type: none"> • Arii de cercetare: business finance; economics; management; business; social sciences interdisciplinary • Perioada: 1993–2022 		Criterii de includere: <ul style="list-style-type: none"> • Arii de cercetare: business, management and accounting; economics, econometrics and finance; social sciences • Perioada: 1993–2022 	
Criterii de excludere: <ul style="list-style-type: none"> • Arii de cercetare: toate celelalte arii de cercetare. Perioada: anul 2023 și până în anul 1993 			
Rezultate topic: "external audit"			
<i>Baza de date: Web of Science</i>		<i>Baza de date: Scopus</i>	
Fără criteriile de excludere	678	Fără criteriile de excludere	1.279
Cu criteriile de excludere	353	Cu criteriile de excludere	713
Articole selectate	353	Articole selectate	713
Data accesării	03.03.2023	Data accesării	03.03.2023
Rezultate topic: "financial audit"			
<i>Baza de date: Web of Science</i>		<i>Baza de date: Scopus</i>	
Fără criteriile de excludere	271	Fără criteriile de excludere	1.938
Cu criteriile de excludere	152	Cu criteriile de excludere	278
Articole selectate	152	Articole selectate	278
Data accesării	03.03.2023	Data accesării	03.03.2023
Rezultate topic: "audit quality"			
<i>Baza de date: Web of Science</i>		<i>Baza de date: Scopus</i>	
Fără criteriile de excludere	2.215	Fără criteriile de excludere	2.958
Cu criteriile de excludere	1.839	Cu criteriile de excludere	2.418
Articole selectate	1.839	Articole selectate	2.418
Data accesării	03.03.2023	Data accesării	03.03.2023

Sursa: elaborat de autor

Analiza tendințelor și tipologiilor publicațiilor în domeniul auditului: evoluția și distribuția tematicilor selectate



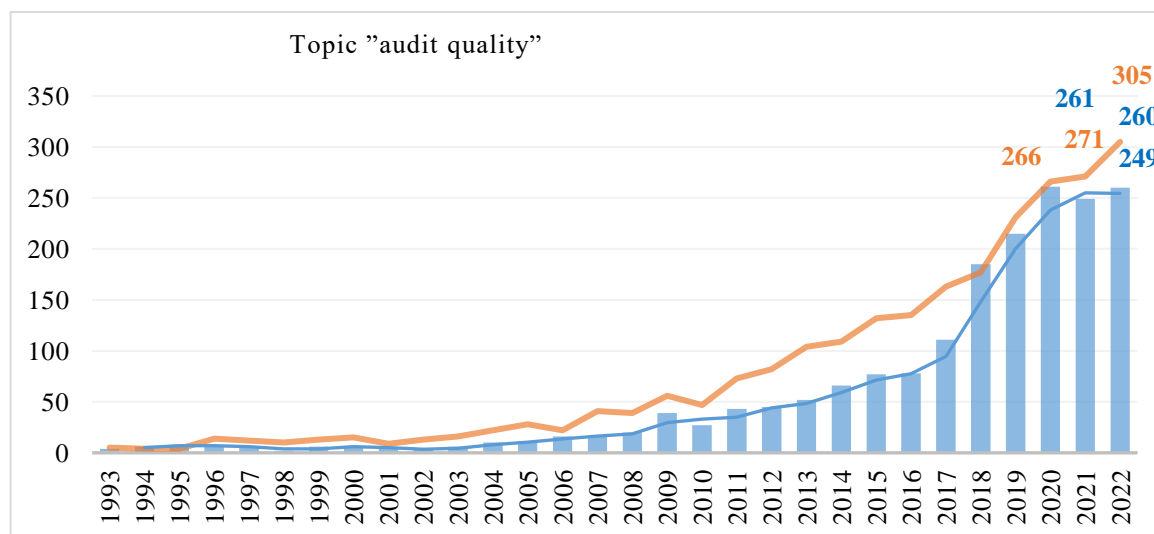
Graficul A 16.1. Evoluția publicațiilor cu topicurile selectate în anii 1993–2022

Sursa: elaborat de autor în baza datelor de pe Web of Science și Scopus

Tabelul A 16.1. Tipul publicațiilor cu topicurile selectate în anii 1993–2022

Tipul documentului	Topic "external audit"				Topic "financial audit"			
	Web of Science		Scopus		Web of Science		Scopus	
	nr.	%	nr.	%	nr.	%	nr.	%
Articole	281	79,60	599	84,04	82	59,95	210	75,54
Proceeding/ Conference paper	63	17,85	60	8,41	64	42,10	44	15,83
Altele	9	2,55	54	7,55	6	2,05	24	8,63
Total	353	100,00	713	100,00	152	100,00	278	100,00

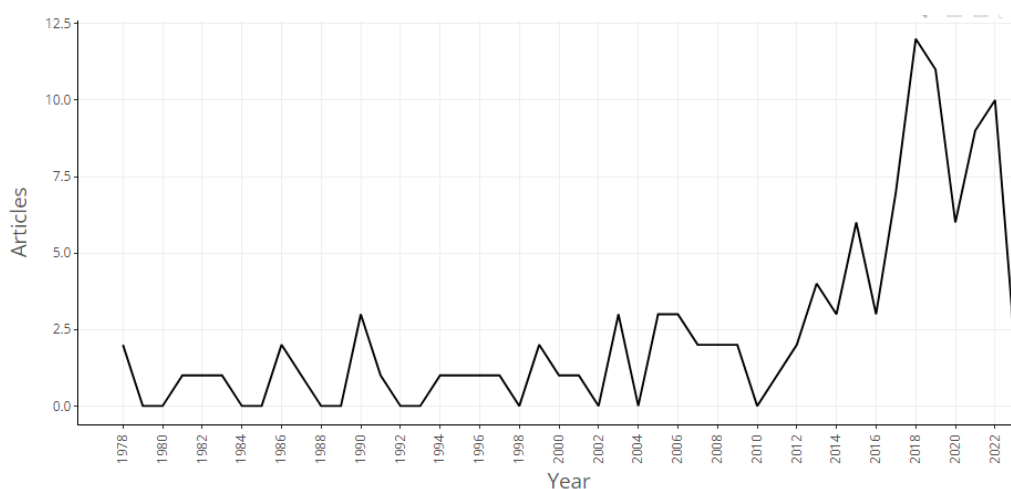
Sursa: elaborat de autor în baza datelor de pe Web of Science și Scopus



Graficul A 16.2. Evoluția lucrărilor cu topicul „audit quality” în anii 1993–2022

Sursa: elaborat de autor în baza datelor de pe Web of Science și Scopus

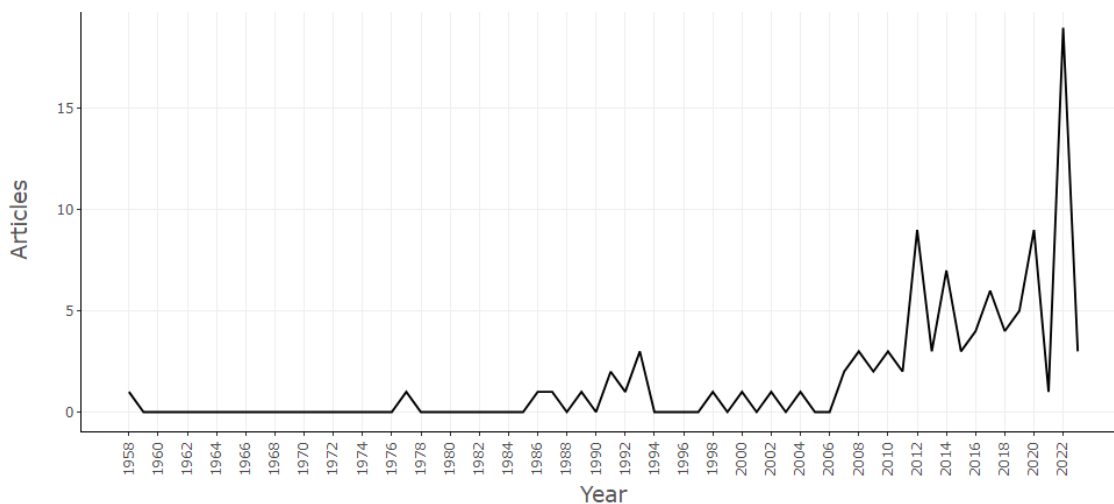
Analiza productivității științifice anuale în domeniul auditului



Graficul A 17.1. Productivitatea științifică anuală pentru termenul „audit extern”

Sursa: elaborat de autor în Bibliometrix

Începând cu anul 2018, numărul publicațiilor a crescut semnificativ, ajungând la 12 lucrări atât în 2018, cât și în 2019. De atunci, numărul studiilor a variat în jurul acestei valori, cu 11 lucrări în 2021, de exemplu.



Graficul A 17.2. Productivitatea științifică anuală pentru termenul „audit financiar”

Sursa: elaborat de autor în Bibliometrix

Numărul publicațiilor a început să crească din 2012, atingând un maxim de 19 lucrări în 2022, cu 9 lucrări în 2020 și 2012. Din acel moment, numărul studiilor variază, de exemplu, 7 lucrări în 2014.

Productivitatea științifică globală și distribuția geografică a interesului în cercetarea auditului

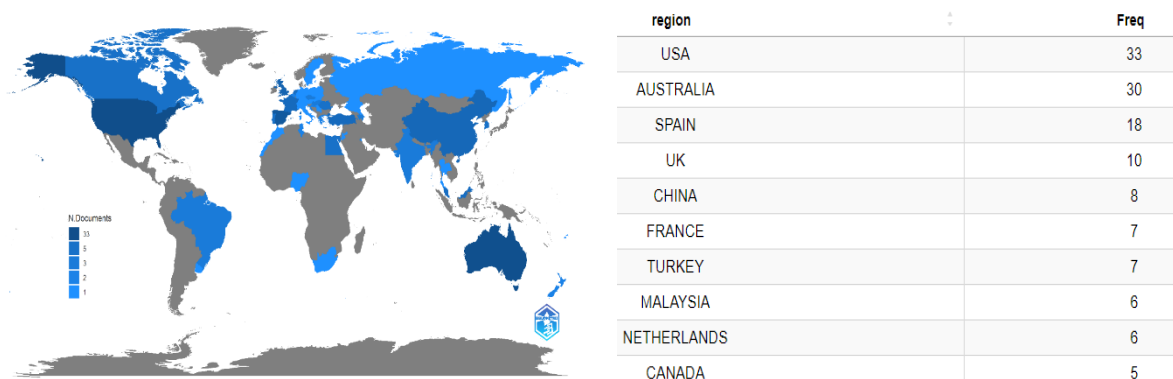


Figura A 18.1. Productivitatea științifică globală și top 10 țări cu interes ridicat pentru studiul auditului extern

Sursa: elaborată de autor în Bibliometrix

Datele atestă că cele mai active țări în domeniul cercetărilor *auditului extern* sunt SUA – cu 33 de lucrări, Australia – cu 30 de lucrări și Spania – cu 18 lucrări.

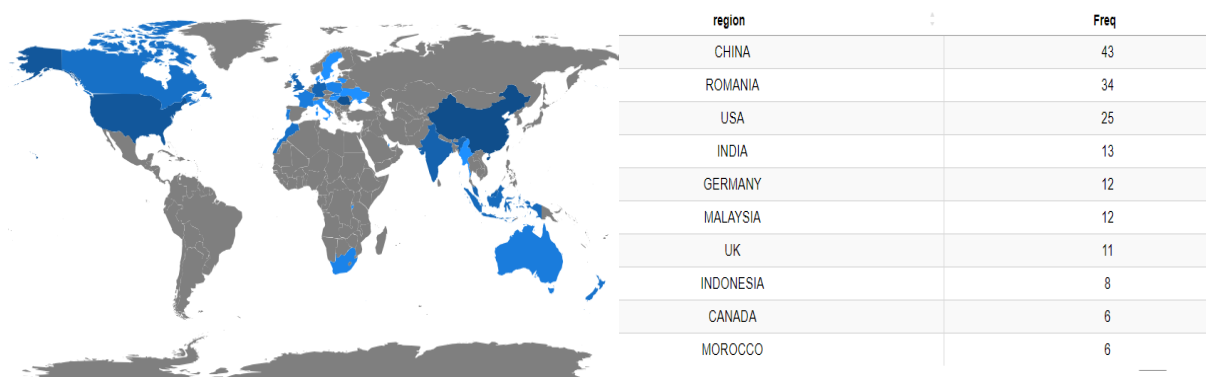


Figura A 18.2. Productivitatea științifică globală și top 10 țări cu interes ridicat pentru studiul auditului financiar

Sursa: elaborată de autor în Bibliometrix

Conform rezultatelor obținute în figura A 18.2, se evidențiază țările cu impact asupra auditului financiar, printre care China - cu 43 de lucrări, România - cu 34 de lucrări și SUA – cu 25 de lucrări.

Analiza colaborării internaționale și a interesului pentru cercetarea calității auditului

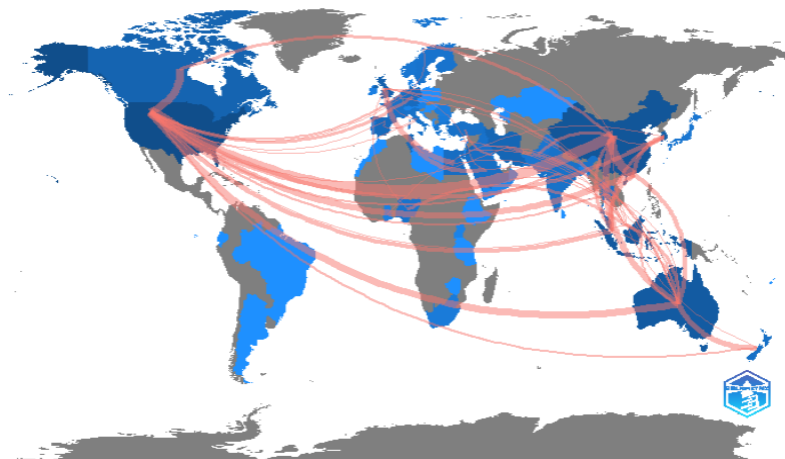


Figura A 19.1. Harta de colaborare în domeniul științific între țări

Sursa: elaborată de autor în Bibliometrix

Colaborarea cercetătorilor din diferite țări este o oportunitate valoroasă de a face schimb de idei, experiențe și opinii, iar *calitatea auditului*, fiind un subiect actual, atrage interesul cercetătorilor din numeroase țări.

From	To	Frequency
All	All	All
USA	CHINA	35
CHINA	HONG KONG	20
USA	AUSTRALIA	16
USA	CANADA	15
USA	HONG KONG	11
CHINA	AUSTRALIA	10
AUSTRALIA	NEW ZEALAND	7
UNITED KINGDOM	EGYPT	7
HONG KONG	SINGAPORE	6
USA	SINGAPORE	6

Figura A 19.2. Tabel pentru interpretarea Hărții de colaborare între țări: topul celor 10 țări

Sursa: elaborată de autor în Bibliometrix

Conform informațiilor detaliate în figura A 19.2, topul țărilor cu cel mai mare număr de colaborări în domeniul științific și al comunităților de cercetare îl deține SUA. Conform rezultatelor obținute, a devenit posibilă vizualizarea țărilor cu care au colaborat SUA în cercetarea calității auditului, printre care se evidențiază China, Australia, Canada, Hong Kong și Singapore. Astfel, se observă că cea mai productivă colaborare în domeniul cercetării calității auditului s-a soldat cu 35 de lucrări (SUA și China).

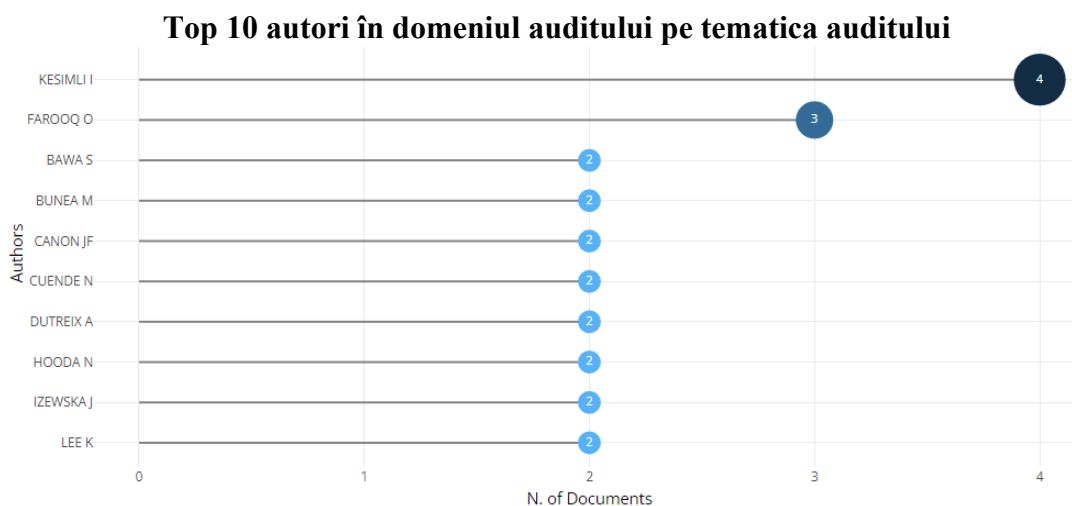


Figura A 20.1. Top 10 autori cu cele mai multe lucrări în domeniul auditului extern

Sursa: elaborată de autor în Bibliometrix

Din figura derivă cei mai productivi autori:

- Kesimli din Turcia, publicând în 2019, lucrări precum: „External Audit and Quality” [198];
- Farooq din Azeirbaidjan cu lucrările „Does external auditing combat corruption? Evidence from private firms” (2018), „Political uncertainty and the choice of external audit: international evidence from private firms” (2021), „Access to educated workforce and the choice of external audit: international evidence from small and medium enterprises” (2022) [108-110].

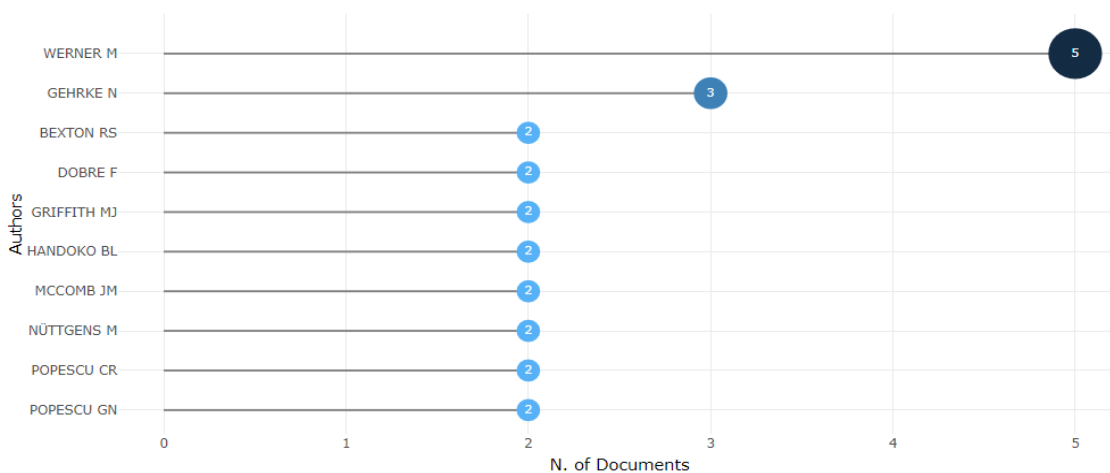


Figura A 20.2. Top 10 autori cu cele mai multe lucrări în domeniul auditului financiar

Sursa: elaborată de autor în Bibliometrix

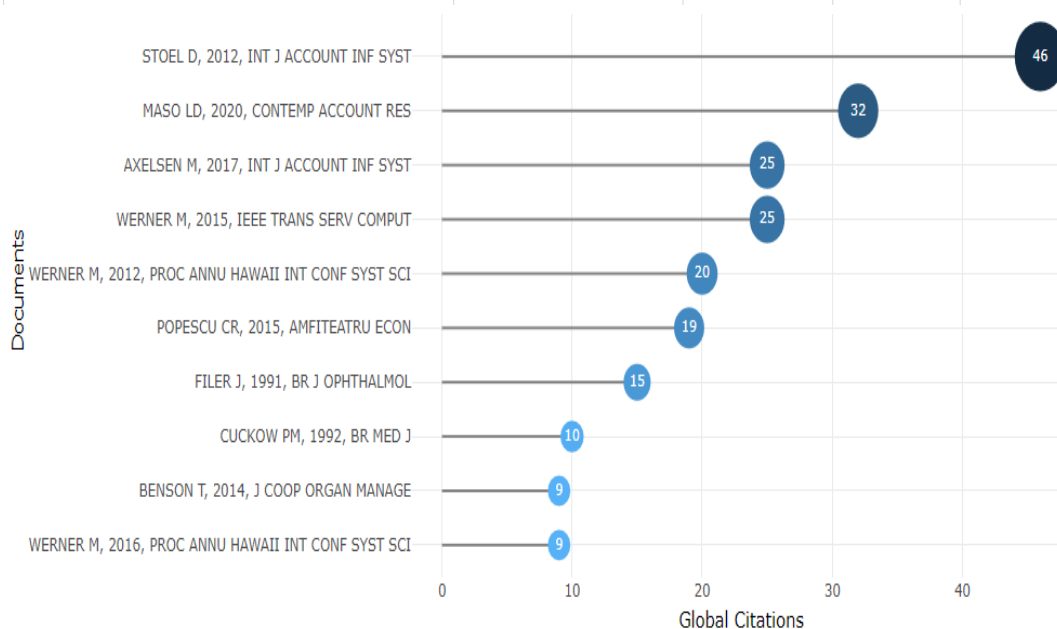
Cei mai productivi autori sunt [370-372]:

1. Werner, M. „Materiality Maps – Process Mining Data Visualization for Financial Audits”, (2019).
2. Werner, M. „Process model representation layers for financial audits”, (2016).
3. Werner, M., Gehrke, N.. „Multilevel Process Mining for Financial Audits”, (2015).

În top 10 autori se regăesc și cercetători români, precum: Iovu C., Dobre F., Popa A.A., Grosu V., Bostan I. etc.

Topul celor mai citate lucrări în domeniul studiilor privind auditul financiar

Paper	DOI	Total Citations	TC per Year	Normalized TC
STOEL D, 2012, INT J ACCOUNT INF SYST	10.1016/j.accinf.2011.11.001	46	3.83	5.75
MASO LD, 2020, CONTEMP ACCOUNT RES	10.1111/1911-3846.12560	32	8.00	5.54
AXELSEN M, 2017, INT J ACCOUNT INF SYST	10.1016/j.accinf.2016.12.003	25	3.57	5.36
WERNER M, 2015, IEEE TRANS SERV COMPUT	10.1109/TSC.2015.2457907	25	2.78	1.70
WERNER M, 2012, PROC ANNU HAWAII INT CONF SYST SCI	10.1109/HICSS.2012.141	20	1.67	2.50
POPESCU CR, 2015, AMFITEATRU ECON		19	2.11	1.30
FILER J, 1991, BR J OPHTHALMOL	10.1136/bjo.75.4.227	15	0.45	1.30
CUCKOW PM, 1992, BR MED J	10.1136/bmj.305.6856.743	10	0.31	1.00
BENSON T, 2014, J COOP ORGAN MANAGE	10.1016/j.jcom.2014.10.001	9	0.90	4.85
WERNER M, 2016, PROC ANNU HAWAII INT CONF SYST SCI	10.1109/HICSS.2016.659	9	1.13	1.89



Sursa: elaborată de autor în Bibliometrix

Analiza semantică și frecvenței cuvintelor-cheie în literatura de specialitate privind auditul extern și calitatea auditului



Figura A 22.1. Norul cuvintelor-cheie privind lucrările ce conțin în titlu sintagma "audit extern" și "calitatea auditului"

Sursa: elaborată de autor în Bibliometrix

Primul nor de cuvinte-cheie relevă relaționarea cu auditul extern în baza de date Web of Science. În acest context, sunt evidențiate printr-un font mărit cele mai folosite cuvinte-cheie: *corporate governance*, *quality*, *impact*, *performance*, *services*, *independence* etc. Cuvintele-cheie marcate cu un font micșorat sunt cele mai puțin utilizate, care pot servi drept surse de inspirație pentru identificarea noilor direcții de cercetare a auditului extern: *quality-assurance*, *reliance*, *litigation risk*, *partner tenure* etc.

Cel de-al doilea nor de cuvinte-cheie, ilustrează cuvintele asociate calității auditului în baza rezultatelor obținute din Scopus. Astfel, calitatea auditului a fost cel mai frecvent analizată în corelație cu noțiunile *controlul calității*, *firme de contabilitate*, *firme de audit*, *management informațional*, *managementul total al calității*, *dezvoltare sustenabilă*, *raport de audit și guvernanta corporativă*. Cuvintele-cheie utilizate mai rar, care sunt marcate cu un font micșorat, pot servi drept surse de inspirație pentru proiectarea noilor cercetări în domeniul calității auditului.

Prin urmare, în figura A 22.2 sunt prezentate cele mai frecvente cuvinte-cheie din lucrările privind calitatea auditului, dimensiunea cercurilor albastre marcând frecvența fiecărui cuvânt-cheie.

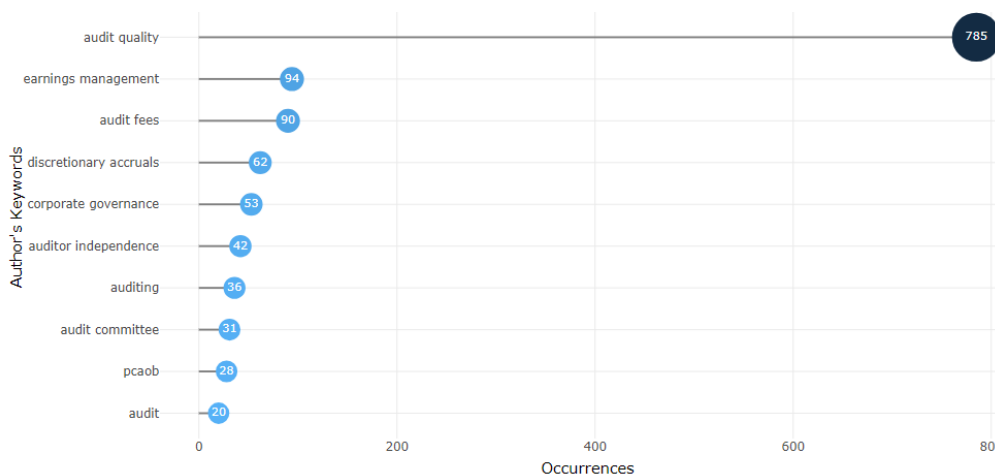


Figura A 22.2 Frecvența cuvintelor-cheie indicate de autori în lucrările ce conțin în titlu sintagma "calitatea auditului"

Sursa: elaborată de autor în Bibliometrix

Conform figurii A 22.2, se poate conchide că calitatea auditului a fost analizată în concordanță cu astfel de noțiuni precum calitatea auditului (785 de ori), managementul câștigurilor (94 de ori), taxe de audit (90 de ori), angajamente discreționare (62 de ori), guvernanta corporativă (53 de ori), independență (42 de ori)etc.

Sistematizarea celor mai relevante lucrări în domeniul auditului extern

Autor, anul editării	Titlul lucrării	Scopul lucrării	Rezultate scontate
Kassem, R., 2023, [196]	<i>Investigating the black box of external audit practice: the paradox of auditors' failure in detecting and reporting fraud</i>	Scopul acestui studiu este de a explora motivele din spatele eșecului auditorilor externi de a detecta și a raporta fraudă.	Prin interviuri semistructurate au fost intervievați 24 de auditori cu experiență Big 4. Rezultatele dezvăluie probleme în cadrul firmelor de audit, precum intimidarea auditorilor de către clienți, atunci când sunt ridicate probleme legate de fraudă; probleme etice, care inhibă capacitatea auditorilor de a detecta sau a raporta fraudă. Sunt oferite câteva recomandări care ar putea ajuta factorii de decizie și firmele de audit în conceperea unor reforme eficiente de audit pentru a rezolva deficitul de detectare a fraudei.
Cheung și Lai, 2022, [63]	<i>External auditors' trust and perceived quality of interactions</i>	Această cercetare exploratorie examinează impactul încrederii auditorilor externi în competența, integritatea și bunăvoința membrilor comitetului de audit asupra calității percepute a interacțiunii lor.	Prin intermediul chestionarului, au fost colectate date de la manageri de audit, directori și parteneri din Hong Kong, cu o rată de răspuns de 27,2%. Pentru a testa modelul propus s-au folosit modelarea ecuațiilor structurale parțiale și analiza componentelor principale. Rezultatele arată că încrederea în competența auditorului extern și încrederea în integritatea membrilor comitetului de audit sunt doi factori puternici de motivare, care îmbunătățesc interacțiunile acestora cu comitetul de audit. De asemenea, constatările confirmă faptul că calitatea percepută a interacțiunilor în timpul investigației premergătoare angajamentului mediază impactul încrederii în competență și în integritate asupra calității percepute în timpul etapei de performanță a auditului.
Parte și colab., 2022, [289]	<i>How difficult is to understand the extended audit report?</i>	Această investigație realizează o analiză empirică pentru a examina conținutul raportului de audit extern, în vederea aprecierii modului de sesizare a conținutului și analizei diferențelor între primul și al doilea an de implementare a raportului.	În urmă cu câțiva ani, auditorii companiilor cotate la bursă din Europa au fost nevoiți să detalieze riscurile firmelor folosind Key Audit Matters [KAM] într-un nou format, numit raport de audit extins. Folosind toate companiile spaniole listate, rezultatele cercetării arată că rapoartele de audit extinse sunt greu de înțeles. În plus, dovezile coroborează faptul că KAM-urile sunt uniforme de la un an la altul, deoarece nu există diferențe semnificative din punct de vedere statistic în indicii de lizibilitate, nici în stilul narativ, nici în stilul lingvistic, comparând primii doi ani de implementare.
Cicek și Dikmen, 2021, [67]	<i>External audit and fiscal transparency: an empirical analysis</i>	Scopul acestui studiu este de a examina factorii socioeconomi, instituționali și politici care afectează <i>auditul extern</i> , folosind o comparație internațională, precum și analiza efectului auditului extern asupra transparenței fiscale.	Efectul auditului extern asupra transparenței fiscale a fost testat pentru 115 țări, folosind metoda celor mai mici pătrate în două etape [2SLS]. Conform analizei, s-a determinat că nivelul de democratizare, PIB-ul pe cap de locuitor, supravegherea bugetară a legislativului, diversitatea auditului instituției supreme de audit și modelul judiciar al instituției supreme de audit au efecte semnificative și pozitive asupra auditului extern. De asemenea, s-a constatat că auditul extern are un efect semnificativ și pozitiv asupra transparenței fiscale.

Continuare Anexa 23

Autor, anul editării	Titlul lucrării	Scopul lucrării	Rezultate scontate
Zalata și colab., 2020, [376]	<i>External audit quality and firms' credit score</i>	Scopul acestui studiu este de a examina dacă există o combinație pozitivă între scorul de credit și auditul extern de înaltă calitate, în baza firmelor din Marea Britanie.	În urma cercetării, nu s-a găsit nicio dovadă cu privire la asocierea dintre scorul de credit al firmelor și calitatea auditului extern. Cu toate acestea, atunci când se suspectează că firmele sunt implicate în denaturări manageriale, scorul de credit al firmelor pare să fie asociat cu calitatea auditului extern. În special, firmele suspecte obțin un scor de credit ridicat atunci când sunt auditate de unul dintre auditorii specializați în industrie. În plus, agențiile de rating de credit penalizează firmele suspecte atunci când plătesc taxe mari de audit
Cenciarelli și colab., 2018, [60]	<i>External audit and bankruptcy prediction</i>	Scopul studiului constă în examinarea relației între caracteristicile auditului extern și probabilitatea falimentului.	Rezultatele arată că includerea atributelor auditorului crește semnificativ capacitatea de predicție a modelelor de predicție a falimentului. Această lucrare contribuie la literatura despre audit și despre predicția falimentului. Rezultatele sugerează că atributele auditorului pot furniza semnale predictive cu privire la un risc de nerambursare și că un audit extern poate juca un rol relevant în avertismentele timpurii de dificultăți financiare. Studiul sugerează, de asemenea, că modelele de predicție a falimentului pot deveni mai eficiente dacă sunt completate cu date de audit. Rezultatele sunt de interes pentru participanții de pe piață, auditori, autoritățile de reglementare, bănci și alte instituții financiare care urmăresc evaluarea riscului de credit.

Sursa: elaborat de autor

Sintetizarea aspectelor problematice discutate în literatura de specialitate privind auditul extern

Autor, anul editării	Aspectul discutat	Descrierea
Cohen și colab., 2010 [71] DeZoort și Harrison, 2018 [92]	Frauda sau eroarea	Frauda sau eroarea este revelată de un număr tot mai mare de cercetători, deoarece auditul extern este un mecanism ce permite îmbunătățirea calității situațiilor financiare prin furnizarea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative datorate fraudei sau erorii. Dacă este efectuat în mod adecvat, auditul extern ar putea descuraja comportamentul fraudulos și ar putea proteja interesele acționarilor.
Awolowo și colab., 2018, [21]		Scandalurile contabile care au avut loc în ultimele două decenii impun o preocupare mai mare a profesiei. Impactul fraudei a fost estimat la 360 de miliarde de dolari în SUA, pe lângă consecințele sociale pentru mii de angajați care și-au pierdut economiile, fondurile de pensii, locurile de muncă etc. În ciuda erorilor de management, a existat un comportament imoral, care a distrus credibilitatea managerilor lor și, prin urmare, fiabilitatea situațiilor financiare emise de entități. Mai mult, aceste scandaluri au afectat nu doar sectorul financiar, ci și alte sectoare. Ca urmare a consecințelor, mulți utilizatori ai informațiilor s-au plâns de procesul de auditare și verificare a acestor informații.
Sikka, 2009 [325] Thomas și Pickard, 2021 [355]	Eșecuri în a detecta frauda	Un aspect foarte important, în ceea ce privește frauda, în contextul prevederilor ISA, este că auditorul nu face constatări juridice asupra fraudei. El este interesat de fraudă, doar sub aspectul denaturărilor semnificative asupra situațiilor financiare auditate. Conform prevederilor ISA, auditorii au anumite responsabilități cu privire la fraudă în cadrul misiunilor de audit. Cu toate acestea, auditorii externi au o istorie lungă de eșecuri în a detecta frauda, punând la îndoială valoarea auditului extern ca mecanism de guvernare. Astfel, auditorii trebuie să-și mențină scepticismul profesional pe parcursul auditului situațiilor financiare, să acorde atenție autenticității documentelor, să discute cu echipa susceptibilitatea denaturării situațiilor financiare, să aplice proceduri de evaluare a riscului, să răspundă la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, să comunice problemele, la momentul oportun, conducerii entității.
2011-2018	Decalajul în așteptările de audit	Analiza literaturii de specialitate a identificat mai multe măsuri pentru a elimina decalajul în așteptările de audit: creșterea independenței auditorului [313]; [360]; creșterea gradului de conștientizare a responsabilităților de audit [3]; [314] și îmbunătățirea rapoartelor de audit [308]; [362].
Edelenbos și Eshuis, 2012 [98]	Încrederea auditorilor, comunicarea eficientă în audit, calitatea percepută de entitatea auditată	Un punct de plecare pentru a aborda domeniul auditului extern poate fi reprezentat de investigarea privind încrederea auditorilor, comunicarea eficientă în audit și calitatea percepută de entitatea auditată. Studiile anterioare reflectă viziunea consecventă conform căreia conduita conducerii, procedurile de control al calității și resursele care se preconizează a fi utilizate contribuie la calitatea auditului.
Minnaar și colab., 2017 [248]		Încrederea nu este o soluție stabilă care generează predictibilitate, ci un cvasiactor pus să acționeze prin contract și prin structurile de control încorporate.
Oortmerssen și colab., 2014 [278]		În mediile de colaborare cu mai multe părți interesate, încrederea joacă un rol semnificativ. Astfel, aceasta se poate realiza prin mai multă deschidere, mai multă capacitate de răspuns și mai multe viteze.
DeAngelo, 1981 [87]; Watts și Zimmerman,	Rating de credit semnificativ	Auditorii externi joacă un rol semnificativ în a se asigura că informațiile raportate nu conțin denaturări semnificative și, prin urmare, prezența unui auditor de înaltă calitate ar trebui să contribuie la credibilitatea informațiilor raportate, care, la rândul lor, ar trebui să afecteze termenii diferitelor contracte între firmă și diverse părți interesate, inclusiv agențiile de rating de credit. Există mai puțin consens cu privire la faptul dacă alegerea auditorului de către firme joacă un rol crucial în stabilirea contractelor de datorii.

Autor, anul editării	Aspectul discutat	Descrierea
1981,1986 [368-369]		
Dedman și Kausar, 2012 [89]		Firmele private care sunt auditate în mod voluntar obțin un rating de credit semnificativ mai ridicat decât alte firme care nu sunt.
Mansi și colab., 2004 [233]		Entitățile care au fost auditate de „cele patru mari” firme de audit au primit un rating de credit mai bun și că există o relație pozitivă între mandatul auditorului și ratingul de credit.
Gendron și colab., 2000 [124]; Power, 1997 [298]	Calitatea în audit	Marea majoritate dintre studii se concentrează pe independența, structura organizațională, responsabilitatea și corupția auditului extern. Independența este o trăsătură de bază a activității de audit extern și nu are sens să se efectueze audituri fără independență. Aceasta subliniază clar legătura între calitate și independență, evidențiind totodată și alte aspecte importante analizate în literatura de specialitate.
Isaksson și Bigsten, 2012 [181]		Auditul extern reprezintă un mecanism pentru monitorizarea și îmbunătățirea transparenței și pentru responsabilitatea guvernamentală. Prin identificarea și analizarea aspectelor problematice, auditorii externi pot contribui la îmbunătățirea proceselor și practicilor financiare, asigurând astfel o mai mare acuratețe și fiabilitate a situațiilor financiare.
Sulaiman, 2023 [348]		Un studiu recent completează lucrările științifice existente în domeniul auditului extern cu referire la calitate prin expunerea rațiunilor și comportamentelor potențiale care stau la baza angajamentelor față de calitate ale celor implicați în misiunile de audit. De asemenea, se prezintă dovezi detaliate despre modul în care factorii contextuali din mediul de audit interacționează cu auditorii la aspectul calitate.
Bunea și Țurlea., 2015 [48]; Alsmady, 2022 [4]		Autorii români au încercat să găsească răspunsuri susținute de rezultatele studiului efectuat privind impactul calității auditului extern asupra performanței financiare a băncilor din România, testând și identificând potențialele relații cauză-efect. În urma analizei, s-a constatat că există o corelație pozitivă între calitatea auditului extern și performanța financiară a instituțiilor din sistemul bancar din România, deși nu este una semnificativă.
Al-ahdal și Hashim, 2021 [5], Sayyar, 2015 [321], Farouk și Hassan, 2014 [111]		Mai multe studii au sugerat că calitatea auditului extern îmbunătățește performanța unei entități și că calitatea înaltă a serviciilor de audit ar putea reduce costurile, deoarece auditorii au servit drept barometre ale legitimității integrității raportării financiare, ducând la cheltuieli de monitorizare mai mici și la îmbunătățirea performanței entităților.

Sursa: elaborat de autor

Sistematizarea celor mai relevante lucrări în domeniul auditului financiar

Autor, anul editării	Titlul lucrării	Scopul lucrării	Rezultate scontate
Ilheu și colab., 2022 [157]	<i>Predicting insolvencies: the contribution of the external financial audit</i>	Scopul acestui studiu este de a examina contribuția auditului financiar extern cu referire la predicția insolvenței.	În acest scop, sunt folosite tehnici mai avansate de analiză a datelor, respectiv text mining și arbori de decizie cu algoritmul CART pentru analiza raportului de audit între anii 2016 și 2020 al unui eșantion de 2.040 de companii, 1.020 neinsolvente și 1.020 insolvente. Rezultatele obținute indică existența unei relații între conținutul opiniei de audit, și caracteristicile firmei de audit și insolvența companiei, obținându-se o acuratețe de 93%.
Barta, 2018 [32]	<i>The increasing role of IT auditors in financial audit: risks and intelligent answers</i>	Scopul acestui studiu constă în examinarea situației actuale a implicării auditului IT în auditul financiar.	Auditul financiar nu poate fi imaginat fără implicarea specialiștilor IT, deoarece procesele de afaceri sunt concepute pentru a fi deservite de componente IT, cum ar fi sisteme ERP, aplicații online orientate către clienți, baze de date etc. Lucrarea încearcă să înțeleagă situația actuală a implicării auditului IT în auditul financiar, să interpreteze riscurile cu care se confruntă părțile și să ofere unele soluții prin utilizarea aplicațiilor inteligente.
Liew și colab., 2022 [221]	<i>The transformation to data analytics in Big-Four financial audit: what, why and how?</i>	Studiul își propune să exploreze implementarea analizei datelor în firmele de contabilitate Big-Four, inclusiv măsura în care o transformare digitală schimbă munca auditorilor financiari, de ce face acest lucru și modul în care aceste firme gestionează procesul de transformare.	Autorii au efectuat 23 de interviuri cu 20 de participanți pe patru niveluri ierarhice de la trei dintre cele patru firme de contabilitate mari din Noua Zeelandă. Descoperirile explică modul în care analiza datelor este adoptată în firmele de audit Big-Four și subliniază implicațiile pentru cei care lucrează în ele. Constatările contestă teza „reticenței tehnologice”. În schimb, autorii observă un climat de atitudini pozitive față de noile tehnologii și acțiuni însoțitoare în firmele Big-Four. Autorii arată modul în care filialele celor patru mari firme care operează la distanță de sediul lor global și cu economii de scară mai mici implementează noile tehnologii care caracterizează firmele lor globale.
Zhou, 2020 [377]	<i>Innovation strategy of enterprise's financial audit informatization in the era of Industry 4.0</i>	Scopul acestui studiu este de a demonstra necesitatea informatizării auditului financiar al întreprinderii în era Industrie 4.0.	Lucrarea prezintă strategia de inovare a informatizării auditului financiar al întreprinderii în era Industrie 4.0; riscul de raportare falsă și de inspecție în contextul informatizării; factorii care împiedică promovarea informatizării și oferă referință pentru stabilirea ulterioară a metodei de inovare a informației de audit financiar al întreprinderii.

Continuare Anexa 25

Autor, anul editării	Titlul lucrării	Scopul lucrării	Rezultate scontate
Nastase și colab., 2008 [262]	<i>Advanced techniques in financial audit</i>	Cercetarea a propus analiza unui set de date în vederea detectării fraudelor, definirii tendințelor, tiparelor tranzacțiilor folosind limbajul Data Mining Extensions, analizarea și identificarea excepțiilor, calcularea probelor de verificare și selectarea acestora.	Cercetarea recomandă o analiză multidimensională a datelor contabile și financiare, integrând tehnici de Data Mining și folosind Microsoft SQL Server 2005. Aceste tehnici pot susține raționamentul auditorului oferind analize complexe și automate asupra unui set mare de date, descoperirea modelelor, tiparelor sau tendințelor neobservate.
Mocanu, 2019 [252]	<i>The independence gap in financial audit. A conceptual perspective</i>	Studiul încearcă să dezvolte un model privind decalajul de independență în auditul financiar, pornind de la modelele deja dezvoltate în literatura de specialitate privind decalajul de așteptări în auditul financiar.	Modul în care publicul percepe profesia de audit financiar și independența auditorilor reprezintă două subiecte care sunt din nou de interes pentru profesioniști, autoritățile de reglementare și cercetători. Autorul prezintă evoluția noțiunii „expectation gap”, investighează principalele modele de expectation gap dezvoltate de-a lungul timpului și prezintă un nou model conceptual privind percepțiile diferite asupra independenței în auditul financiar.

Sursa: elaborat de autor

Sintetizarea aspectelor problematice discutate în literatura de specialitate privind auditul financiar

Autor, anul editării	Aspectul discutat	Descrierea
O'Sullivan, 2000 [273, p. 397]	Corelarea dintre auditul financiar și diverse aspecte conexe	S-a demonstrat ipoteza că cu cât proporția de directori neexecutivi este mai mare, cu atât onorariile de audit financiar sunt mai mari.
Carcello și colab., 2010 [56]		Au demonstrat că remunerația de audit financiar depinde de independența și diligența consiliului de administrație.
Tofan, 2017 [357]	Tehnologii de gestionarea și utilizarea datelor	Auditul financiar, în contextul european actual și prin directivele de acțiune, poate beneficia de soluții de Business Intelligence capabile, care să analizeze datele financiar-contabile cu o viteză crescută și cu un grad mai mare de acuratețe. Sunt demonstrate că limitările implementării instrumentelor de Business Intelligence în auditul financiar constau în natura standardizării specifice sau a reticenței profesioniștilor în domeniu.
Xie și Zhang, 2022 [374]		Datele experimentale arată că peste 25% dintre sistemele inteligente de analiză a riscurilor bazate pe date au început să fie utilizate în procesul de audit financiar.
Nastase și colab., 2008 [262]		Conform viziunii autorilor asupra analizei multidimensionale a datelor contabile și financiare, utilizarea tehnicilor de Data Mining și a Microsoft SQL Server 2005 poate susține raționamentul auditorului prin furnizarea de analize complexe și automate pe seturi mari de date. Astfel, s-a analizat un set de date în vederea detectării fraudelor, definirii tendințelor, tiparelor tranzacțiilor folosind limbajul DMX [Data Mining Extensions], analizând și identificând excepțiile, prin calcularea probelor de verificare și selectarea acestora.
Barta, 2018 [32]		Unii autori sunt conștienți de riscurile asociate inteligenței artificiale cu care se confruntă părțile implicate și caută să ofere soluții prin utilizarea aplicațiilor inteligente.
Vinatoru și Domnișoru, 2016 [365]		Susțin ideea Data Mining și autorii, care semnalează că deși este considerată frecvent o tehnică de înaltă calificare în multe domenii de aplicare, încă nu a fost adoptată pe scară largă în profesia de audit financiar, cu toate că se aștepta să câștige o popularitate tot mai mare în auditul financiar.
Pimentel și colab., 2021 [291]		Studiul literaturii demonstrează că entitățile de audit în prezent ezită să accepte mandate de la entități care dețin o cantitate semnificativă de criptoactive, motivul fiind propunerile sofisticate din punct de vedere tehnic ale sectorului Blockchain, pe care auditorii nu sunt în stare să le gestioneze. Autorii îndeamnă auditorii să-și reconsidere rezistența față de sectorul Blockchain, demonstrând că furnizarea unei opinii de audit este o provocare, ce trebuie experimentată.

Sursa: elaborat de autor

Sistematizarea celor mai relevante lucrări în domeniul calității auditului

Autor, anul editării	Titlul lucrării	Scopul lucrării	Rezultate scontate
Knechel, 2016 [201]	<i>Audit Quality and Regulation</i>	Scopul lucrării constă în stabilirea unei legături între calitate și reglementare în domeniul auditului și demonstrarea faptului dacă calitatea depinde de careva factori, precum competența și independența.	Autorul a analizat modul în care competența [expertiza] și independența [obiectivitatea] interacționează între ele, afectând calitatea auditului, totodată, creând puncte de vedere diferite pentru autoritățile de reglementare și practicieni.
Moroney, 2016 [256]	<i>Regulating Audit Quality – Ramifications and Research Opportunities</i>	Autorul a cercetat ce anume constituie un audit al calității și cum se realizează cel mai bine, bazându-se pe reglementările în domeniu.	Autoritățile de reglementare, preocupate de încrederea investitorilor în situațiile financiare auditate, au introdus reglementări menite să îmbunătățească calitatea auditului. Deoarece auditurile sunt neobservabile, calitatea auditului este dificil de evaluat și, prin urmare, evaluarea succesului al diferitelor tipuri de reglementări poate fi problematică. Pentru a ajuta cititorii să evalueze cercetările în acest domeniu și să identifice posibile subiecte de cercetare, autorul s-a concentra pe două reglementări menite să îmbunătățească calitatea auditului: rotația partenerilor și inspecțiile de audit.
Donada și colab., 2012 [97]	<i>Gouvernance interorganisationnelle imbriquée et stratégie orientée client</i>	Acest studiu urmărește (1) să identifice criteriile care influențează calitatea auditului, (2) să măsoare relevanța și importanța lor relativă cu preparatorii și (3) să evidențieze grupuri de preparatori cu percepții diferite.	Primă etapă calitativă, constă în analiză literaturii și a reglementărilor, identificând criteriile care influențează calitatea auditului. Al doilea pas, cantitativ, măsoară factorial, relevanța și importanța relativă a acestor criterii și evidențiază, printr-o analiză tipologică, grupuri de preparatori cu percepții diferite. Mai precis, provocarea acestei cercetări este triplă: identificarea indicatorilor care influențează calitatea percepută a auditului; măsoară relevanța acestora, importanța lor relativă precum și principalii factori la care se raportează în schema cognitivă a pregătitorilor de informații. Pentru cercetare s-a elaborat și distribuit un chestionar [2009], integrând astfel criteriile obținute [55 de criterii care influențează calitatea auditului în rândul celor 131 de elaboratori de informații financiare], în care au fost introduse și variabile descriptive care permit descrierea eșantionului. Influența percepută a acestor criterii asupra calității auditului a fost măsurată în majoritatea cazurilor pe o scară de la 1 [fără influență] la 7 [influență foarte puternică].
Hassanzadeh și colab., 2023 [138]	<i>Leadership style, knowledge sharing and audit quality</i>	Lucrarea își propune să examineze modul în care stilul de conducere în	Datele au fost colectate de la 396 de auditori externi prin intermediul unui chestionar. Rezultatele arată că atât stilul de conducere transformațional, cât și

Autor, anul editării	Titlul lucrării	Scopul lucrării	Rezultate scontate
		<p>firmele de audit influențează calitatea serviciilor de audit și rolul de mediere al schimbului de cunoștințe în relația dintre stilul de conducere și calitatea serviciilor de audit.</p>	<p>stilul de conducere influențează semnificativ calitatea serviciilor de audit prin schimbul de cunoștințe. Mai mult decât atât, impactul stilului de leadership transformațional este mai puternic decât impactul stilului de leadership al servitorului.</p>
<p>Noordin și colab., 2022 [272]</p>	<p><i>The Use of Artificial Intelligence and Audit Quality: An Analysis from the Perspectives of External Auditors in the UAE</i></p>	<p>Scopul studiului constă în cercetarea percepției auditorilor externi cu privire la utilizarea inteligenței artificiale și diferențele în contribuțiile percepute ale utilizării inteligenței artificiale pentru firmele de audit locale și internaționale din Emiratele Arabe Unite, precum și modul în care auditorii externi percep utilizarea inteligenței artificiale în relație cu calitatea.</p>	<p>Datele au fost colectate folosind un sondaj online de la 22 de firme de audit locale și 41 internaționale pentru a atinge aceste obiective de cercetare. Participanții au fost fie managerul de audit, parteneri de audit, auditori superiori sau alt personal care ar putea avea experiență în domeniul contabilității și auditului. Pentru a ne testa ipotezele, analiza datelor a fost efectuată folosind teste de fiabilitate și validitate, analiză descriptivă și eșantioane independente. S-a constatat că există o diferență nesemnificativă în contribuția percepută a inteligenței artificiale la calitatea auditului între firmele de audit locale și internaționale. Toate firmele de audit, fie că sunt locale sau internaționale, au contribuții egale percepute în ceea ce privește calitatea auditului.</p>

Sursa: elaborat de autor

Definirea termenului "serviciu"

Autorul, anul	Descrierea
Давыденко, Крапива, 2008 [381]	"...tip de activitate care vizează satisfacerea nevoilor oamenilor prin furnizarea de servicii individuale"
Zaharia, 2002 [375], Молев, 2009 [385]	"...orice activitate pe care o parte o poate oferi altei părți; efect intangibil, care nu contribuie la posesia de ceva concret, dar oferirea lui poate fi asociată cu un produs tangibil"
Алехина, 2014 [380]	"...orice activitate sau beneficiu pe care o parte o poate oferi alteia, care este, în general, intangibil, și al cărui rezultat nu presupune dreptul de proprietate asupra unui bun material"
Кушнарева, 2013 [384]	"...activități în cursul de execuție a cărora nu se obțin produse tangibile noi, care nu existau anterior, care nu schimbă calitatea produsului existent. Bun furnizat nu sub formă materială, ci sub formă de activitate. Astfel, însăși furnizarea de servicii creează rezultatul dorit"

Sursa: elaborat de autor

Sinteza viziunilor autorilor în domeniul calității, inclusiv calitatea serviciilor de audit

Autorul, sursa	Abordări conceptuale privind calitatea
I. Aptitudinea de a satisface necesitățile	
Juran, Cryna, 1970 [192]	„...aptitudinea de a satisface necesitățile sau măsura în care serviciul răspunde cu succes așteptărilor consumatorilor”
Gronroos, 1984 [130]	„...satisfacerea deplină a așteptărilor consumatorilor”
Legea nr. 105/2003 privind protecția consumatorilor [215]	„...ansamblu de caracteristici ale unui produs, serviciu, care îi conferă aptitudinea de a satisface, conform destinației, necesitățile explicite sau implicite”
Stanciu, 2002 [343]	„...îndeplinirea și depășirea așteptărilor consumatorilor”
Frăsineanu, I., Frăsineanu, C., 2003 [121]	„...ansamblul de principii și metode organizate într-o strategie globală, care vizează mobilizarea întregii întreprinderi, pentru a obține cu costuri mici o mai bună satisfacere a cerințelor clientului”
Enătescu, A.M., Enătescu, M.A., 2000 [102]	„...ansamblul de caracteristici ale unei entități, ce-i conferă acesteia aptitudinea de a satisface necesități exprimate și implicite”
Lancaster, 1966 [206]	„...măsură a gradului în care bunurile corespund cerințelor, exigențelor, preferințelor consumatorilor, cerințe izvorâte din utilitatea relativă a acestora”
Zink, 1994 [378]	„...îndeplinirea cerințelor [stabilite] pentru asigurarea satisfacției clientului pe termen lung”
II. Generează performanța în afaceri	
Al-Hawari, 2006 [11]	„...principala cauză care generează performanța în afaceri”
Schröder și colab., 2015 [323]	„...principalul motiv care generează performanța în afaceri”
III. Contribuie la creșterea economică a entităților și accesul la servicii competitive	
Feigenbaum, 1982 [112]	„...singura forță importantă care contribuie și conduce la creșterea economică a entităților pe piețele internaționale”
Paraschivescu, 2006 [288]	„...instrument strategic al managementului global al entităților pentru că determină în gradul cel mai înalt competitivitatea serviciilor pe plan intern și internațional”
Tratarea calității în audit	
DeAngelo, 1981 [87]	„...probabilitatea evaluată de piață că un anumit auditor va detecta denaturările semnificative ale situațiilor financiare ale clientului și le va raporta”
Palmrose, 1988 [285]	„...nivelul de asigurare dat de auditor în raportul său”
Francis, 2004 [120]	„...detectarea și dezvăluirea denaturărilor semnificative ale situațiilor financiare ale clientului”
Păcuraru-Ionescu, 2020 [283]	„...identificarea disfuncționalităților și raportarea acestora”
Culda, 2009 [80]	„...răspunde așteptărilor utilizatorilor situațiilor financiare, în sensul credibilității și utilității informațiilor”

Sursa: elaborat de autor

Relevanța unei abordări variază în funcție de contextul cercetării sau al practicii. Totuși, în audit, o abordare axată pe "generarea performanței în audit" este mai relevantă, deoarece vizează direct eficacitatea procesului de audit în detectarea și raportarea denaturărilor semnificative din situațiile financiare, asigurând astfel integritatea și fiabilitatea raportărilor financiare.

Impactul dezvoltării profesionale continue și al influenței părților interesate asupra calității auditului



Figura A 30.1. Dezvoltarea profesională continuă a auditorilor – factor de creștere a calității în audit

Sursa: elaborată de autor

Prin dezvoltarea profesională continuă se urmărește responsabilizarea auditorilor privind calitatea serviciilor de audit, concentrarea pe prevederile din domeniu, detectarea denaturărilor semnificative ale situațiilor financiare auditate și raportarea, motivarea învățării și perfecționării continue, conștientizarea existenței obiectivelor de îmbunătățire a calității etc. Analiza prevederilor în domeniul auditului demonstrează existența unor părți interesate de dezvoltarea competențelor profesionale ale partenerilor de misiune, fapt prezentat în figura A 30.2.

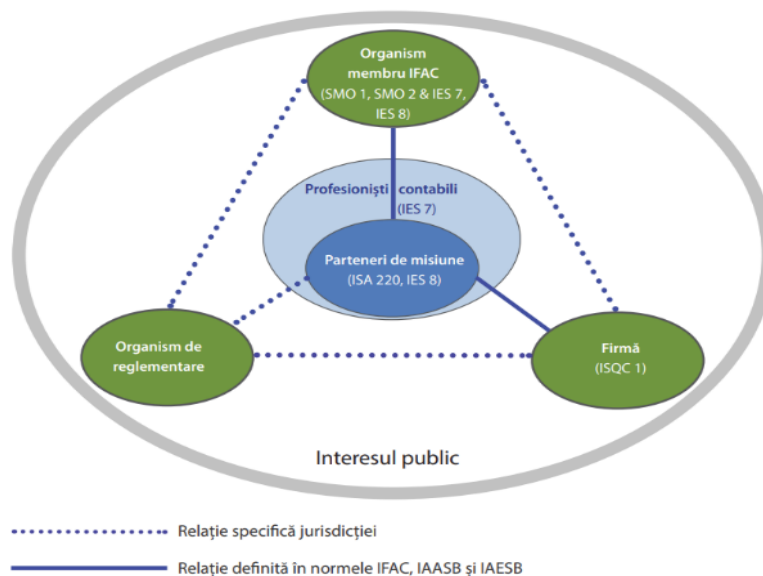


Figura A 30.2. Influența părților interesate asupra competenței profesionale a partenerilor de misiune

Sursa: elaborată de autor după IES 8 [156]

Modul de manifestare a particularităților și proprietăților serviciilor de audit

Particularități și proprietăți	Modul de manifestare
Cunoașterea clientului	...presupune necesitatea elaborării politicilor și procedurilor în vederea acceptării și continuării relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice, astfel încât să se ofere o asigurare rezonabilă.
Comunicarea	...presupune exigența comunicării deficiențelor în controlul intern și a aspectelor-cheie de audit în raportul de audit către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere.
Credibilitatea	...situațiile financiare auditate au elemente menite să crească încrederea în datele furnizate de management, or, în cele din urmă, utilizatorii raportului de audit pretind credibilitate a situațiilor financiare, iar auditorii oferă această credibilitate. Profesionalismul auditorului se susține prin rigoare, limbaj adecvat și dovezi ale faptului că acesta înțelege toate aspectele practice ce influențează, în ultimă instanță, raportările financiar-contabile. Profesionalismul și conduita sunt condiții esențiale ale asigurării calității serviciilor de audit, în același timp, le asigură elementul-cheie în raport cu piața – credibilitatea.
Curtoazia	...politețea, punctualitatea, amabilitatea, ascultarea, prudența, comportamentul simplu și atitudinea de încredere, respectul auditorilor față de client.
Competența profesională și atenția cuvenită	...presupune manifestarea unui angajament privind calitatea și dezvoltarea, totodată, menținerea competenței profesionale, care constă în cunoașterea principiilor, standardelor, conceptelor, faptelor și procedurilor.
Rapiditatea	...presupune capacitatea de a realiza serviciile de audit în detaliile acceptabile pentru clienți.
Fiabilitatea	...presupune capacitatea de a presta serviciile de audit corect de la început.
Tangibilitatea	...presupune prezența suportului personalului și a suportului de comunicare.

Sursa: elaborat de autor după ISQM 1 [184]

Factorii externi ce influențează auditul, analiza PEST

Factori politici	Factori economico-juridici
<ol style="list-style-type: none"> 1. Instabilitatea politică 2. Stabilitatea legislativă 3. Necesitatea controlului extern al calității auditului 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Creșterea economică 2. Inflația, șomajul și ratele dobânzilor 3. Politici fiscal-contabile 4. Nivelul concurenței 5. Reglementarea activității de audit 6. Standardizarea activității de audit 7. Onorariul de audit
Factori social-culturali	Factori tehnico-informaționali
<ol style="list-style-type: none"> 1. Cultura din cadrul entității de audit 2. Statutul profesiei de audit 3. Politicile și procedurile de audit 4. Cunoștințe, aptitudini și experiență 5. Cerințe etice 6. Transparență 7. Lipsa cadrelor calificate 8. Lipsa experienței în domeniu 9. Atragerea specialiștilor profesioniști 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Impactul tehnologiilor noi 2. Impactul internetului 3. Impactul transferului tehnologic
Descrierea succintă a factorilor externi	
<p>Factorii politici au un impact major asupra activității unei entități, întrucât demonstrează ce oportunități și amenințări la adresa activității de audit creează dinamica situației politice și care sunt principalele tendințe ce pot afecta activitățile entității. O economie deschisă spre o cooperare și o guvernare democratică influențează pozitiv dezvoltarea entităților de audit. De la apariția legislației care reglementează activitatea de audit la nivel internațional și național, aceasta a suferit un număr esențial de modificări. În acest context, normele internaționale de audit vin să amelioreze calitatea informației financiare pe piețele internaționale, servind ca bază pentru dezvoltarea directivelor naționale în țările în care profesia de auditor este relativ redusă sau în curs de evoluție. Totodată, înțelegerea activității entității auditate implică cunoașterea cadrului legislativ sub incidența căruia funcționează entitatea auditată.</p>	
<p>Factori economico-juridici, se identifică prin cele mai relevante evenimente economice și impactul acestora asupra perspectivei afacerilor în domeniul auditului. Ciclul economic, caracterizat prin creșterea volumului producției și serviciilor, are un efect pozitiv asupra activității entităților de audit, generând o expansiune a volumului de servicii. Inflația, rata de refinanțare și rata dobânzii influențează indirect activitatea entităților prin modificarea prețurilor resurselor economice. Statul, prin acte normative și legislative, își propune adesea să îmbunătățească condițiile pentru mediul de afaceri, oferind sprijin și condiții echitabile pentru antreprenori. Totuși, modificările frecvente ale legislației reprezintă o problemă majoră pentru mediul de afaceri și, în special, pentru contabili și auditori, care trebuie să se conformeze cu exactitate reglementărilor legale. Această adaptare devine din ce în ce mai complexă din cauza schimbărilor continue și a interpretării legislației. Este important să se menționeze că există o corelație între calitatea unui audit și resursele alocate, reflectate în onorariile de audit. Onorariile reduse nu pot justifica alocarea insuficientă de resurse pentru auditul situațiilor financiare sau lipsa probelor de audit adecvate. Astfel, managerii trebuie să asigure că sunt planificate resurse și timp suficiente pentru desfășurarea auditului.</p>	
<p>Factorii social-culturali influențează direct activitatea de audit, relevând caracteristicile sociale, demografice și culturale importante pentru mediul de lucru. Cultura entității de audit afectează etica și atitudinile echipei, influențând psihologia și responsabilitățile membrilor acesteia. Cultura corporativă determină modul în care partenerii și angajații își îndeplinesc atribuțiile și realizează obiectivele comerciale. În acest context, conducerea entității trebuie să promoveze o cultură care subliniază rolul auditului și importanța calității, evitând situațiile ce compromit obiectivitatea și independența. Comunicarea regulată a comportamentelor dorite contribuie la menținerea unui mediu propice respectării principiilor etice. Există o legătură causală puternică între cultura corporativă și performanța auditului. O cultură solidă sprijină implementarea strategiilor de calitate a serviciilor de audit și angajează echipele în atingerea obiectivelor de calitate. Credibilitatea rapoartelor de audit este esențială pentru calitatea informațiilor financiare, fiind influențată de independența auditorilor și de cultura lor profesională. Rolul auditului și responsabilitatea auditorului depind de respectarea standardelor de calitate și</p>	

a principiilor etice. Consiliul de supraveghere a auditului asigură menținerea calității serviciilor prin controlul extern al calității, gestionând sistemul de asigurare a calității și verificând aplicarea politicilor și procedurilor de control al calității la nivelul entității și al misiunilor de audit. Conform Legii 271/2017, entitățile de audit sunt supuse controlului extern cel puțin o dată la 6 ani, iar cele care auditează entități de interes public – cel puțin o dată la 3 ani [217].

Factorii tehnico-informaționali completează resursele tradiționale în afaceri, aducând tehnologii informaționale și inteligență artificială, ca efect al globalizării și al accelerării transferului de cunoștințe. Platformele IT din audit influențează modul de desfășurare și înregistrare a auditului, fiind legate de inovații și progresul științific și tehnologic. În audit, inteligența artificială se aplică diferit comparativ cu alte sectoare economice, datorită caracterului unic al procesului de audit, care include reguli rigide și un domeniu limitat pentru aplicarea AI, spre deosebire de industriile studiate de Babina și colab., [24]. Totuși, obiectivele clare ale auditului și nevoia de predicții precise permit îmbunătățirea calității și eficienței serviciilor de audit prin reducerea erorilor și automatizarea sarcinilor, cum ar fi detectarea fraudei. Domeniul auditului oferă o oportunitate valoroasă de a studia impactul AI asupra muncii umane, în special în sarcinile susceptibile la perturbări tehnologice. Conform lui Frey și Osborne [122], AI este utilizată în audit pentru detectarea anomaliilor, prevenirea fraudei, analiza veniturilor, evaluarea riscurilor, și analiza datelor mari. Literatura de specialitate subliniază importanța inovațiilor și tehnologiilor recente în audit, inclusiv analiza multidimensională prin Business Intelligence [144], integrarea webului semantic [267], digitalizarea prin ERP [158], și inovațiile bazate pe tehnologii emergente [79]. Inteligența artificială poate îmbunătăți procesul de audit prin automatizarea sarcinilor, sporind acuratețea și eficiența rapoartelor [136], reducând riscul erorilor umane [277], facilitând identificarea erorilor financiare [125], și îmbunătățind eficacitatea locurilor de muncă [6].

Sursa: elaborat de autor

Impactul celor mai semnificativi factori și acțiuni posibile de prevenire

Impactul asupra activității de audit (sector)	Impactul asupra performanței în audit	Acțiuni posibile
Factori politici		
<ul style="list-style-type: none"> - Modificările frecvente în legislație conduc la instabilitate - Exigențe privind îmbunătățirea calificării auditorilor și a calității serviciilor de audit - Creșterea nivelului calității serviciilor de audit 	<ul style="list-style-type: none"> - Posibile sancțiuni în caz de încălcare sau aplicare greșită a noilor modificări - Necesitatea verificării nivelului de calificare a auditorilor 	<ul style="list-style-type: none"> - Organizarea procesului adițional de perfecționare obligatorie continuă a cadrelor - La nivel de țară, verificarea obligatorie a tuturor entităților de audit
Factori social-culturali		
<ul style="list-style-type: none"> - Creșterea responsabilității auditorilor - Exigențe privind îmbunătățirea calificării auditorilor și a calității serviciilor de audit - Diminuarea calității serviciilor de audit în cazul lipsei aptitudinilor și a experienței 	<ul style="list-style-type: none"> - Prezența unui set clar de valori și conduită - Asigurarea unei culturi bazate pe calitate, integritate și etică - Elaborarea și implementarea politicilor și procedurilor de audit - Diminuarea calității auditului din cauza selectării incorecte a politicilor financiare și manageriale - Transparența decizională la acceptarea clienților - Necesitatea perfecționării profesionale continue - Exigența unui plan de perfecționare a cadrelor - Necesitatea evaluării tuturor probelor de audit și exercitarea unui raționament profesional adecvat 	<ul style="list-style-type: none"> - Susținerea concentrării auditorilor pe abilitățile fundamentale necesare efectuării unui audit de calitate - Crearea, dezvoltarea și menținerea unui sistem de management al calității - Tratarea cazurilor de neconformitate pentru a spori calitatea auditurilor în viitor - Dezvoltarea strategiilor de monitorizare și menținere a cunoștințelor și a competențelor necesare angajaților - Evaluarea independenței și conflictelor de interese prin documentare - Recrutarea, dezvoltarea, recompensarea, promovarea și menținerea auditorilor profesioniști - Feedback și dialog
Factori economico-juridici		
<ul style="list-style-type: none"> - Modificările frecvente în legislație conduc la instabilitate - Exigențe privind perfecționarea auditorilor - Existența concurenței neloiale și implicarea politicului - Creșterea pieței serviciilor de audit - Creșterea calității serviciilor de audit 	<ul style="list-style-type: none"> - Exigențe privind perfecționarea auditorilor - Eventuala diminuare a veniturilor din prestarea serviciilor - Planificarea incorectă a personalului și orelor destinate auditului conduce la determinarea eronată a onorariului - Creșterea numărului de clienți 	<ul style="list-style-type: none"> - Respectarea normelor în vigoare - Revizuirea regulată a noilor modificări în legislație
Factori tehnico-informaționali		
<ul style="list-style-type: none"> - Schimbarea tehnicilor de lucru cu diverse instanțe - Exigențe suplimentare privind anumite aptitudini 	<ul style="list-style-type: none"> - Sporirea eficienței comunicațiilor, transparenței acțiunilor entității - Exigențe suplimentare privind anumite aptitudini - Riscul pierderii locului de muncă 	<ul style="list-style-type: none"> - Utilizarea activă a noilor tehnologii bazate pe inteligența artificială - Instruirea privind manipularea tehnicilor și programelor noi, încurajarea autoînvățării - Monitorizarea performanței în domeniul tehnologiilor

Sursa: elaborat de autor

Principiile contabile conform cadrului național, european și internațional

Legea nr. 287/2017, Republica Moldova, art. 6	Directiva 2013/34/UE/	IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”
<i>Continuitatea activității</i>	„...principiile de recunoaștere și evaluare ar trebui să includă continuitatea activității”, pct. 16.	<i>Continuitatea activității, pct. 25</i>
<i>Contabilitatea de angajamente</i>	„...principiile de recunoaștere și evaluare ar trebui să includă contabilitatea de angajamente”, pct. 16. <i>Art. 6: recunoașterea se face pe baza contabilității de angajamente.</i>	<i>Contabilitatea de angajamente, pct. 27</i>
<i>Permanența metodelor</i>	<i>Art. 6 b): politicile contabile și bazele de evaluare sunt aplicate consecvent de la o perioadă financiară la alta.</i>	<i>Consecvența prezentării, pct. 45</i>
<i>Prudența</i>	„...principiile de recunoaștere și evaluare ar trebui să includă prudența”, pct. 16.	
<i>Intangibilitatea</i>	<i>Art. 6 e): bilanțul de deschidere pentru fiecare perioadă financiară trebuie să se potrivească cu bilanțul de închidere a perioadei financiare precedente.</i>	X
<i>Separarea patrimoniului și datoriilor</i>	<i>Art. 6 f): evaluarea separată a componentele elementelor de active și datorii.</i>	X
<i>Necompensarea</i>	<i>Art. 6 g): nu se permite orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli.</i>	<i>Compensare, pct. 32</i>
<i>Prioritatea conținutului asupra formei</i>	<i>Art. 6 h): contabilizarea și prezentarea elementele din contul de profit și pierdere și din bilanț în funcție de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză.</i>	X
<i>Evaluarea la cost de intrare</i>	„...evaluarea elementele recunoscute în situațiile financiare anuale pe baza principiului prețului de achiziție sau al costului de producție”, pct. 18.	X
<i>Importanța relativă</i>	„...utilizarea pragului de semnificație la recunoașterea, evaluarea, descrierea, prezentarea informațiilor în situațiile financiare”, pct. 17.	<i>Pragul de semnificație și agregarea, pct. 29</i>

Sursa: elaborat de autor în baza [95], [154], [213],[340]

Interesele părților în situațiile financiare auditate

Partea interesată	Interesul	Rezultate așteptate
<p>Utilizatori</p> <p><i>Interesele utilizatorilor constau în preocuparea de obținere a informațiilor adecvate despre activitățile entității</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Asigurarea acurateței și transparenței situațiilor financiare - Reducerea riscului deciziilor - Încadrarea în standardele de conformitate 	<ul style="list-style-type: none"> - Decizii privind investițiile și/sau împrumuturile - Minimizarea riscului de pierderi - Creșterea încrederii în situațiile financiare
<p>Auditori</p> <p><i>Interesele auditorilor constau în exprimarea opiniei privind situațiile financiare întocmite, sub toate aspectele semnificative</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Asigurarea independenței și obiectivității opiniei de audit - Respectarea standardelor etice și profesionale - Îmbunătățirea performanței și reputației profesionale 	<ul style="list-style-type: none"> - Emiterea unei opinii de audit obiectivă, detaliată, transparentă, independentă, credibilă - Creșterea încrederii în auditul efectuat
<p>Entitatea auditată</p> <p><i>Interesele conducerii entității auditate constau în asigurarea certă că situațiile financiare au fost întocmite baza aplicării și respectării principiile generale de contabilitate și raportare financiară</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Îmbunătățirea credibilității situațiilor financiare - Identificarea și corectarea deficiențelor - Conformitatea cu reglementările și standardele de raportare 	<ul style="list-style-type: none"> - Situații financiare fiabile și credibile - Optimizarea proceselor interne și implementarea recomandărilor auditorilor
<p>Toate părțile implicate în procesul de audit al situațiilor financiare: utilizatori (investitori, creditorii, autorități de reglementare etc.), auditorii și entitățile auditate, împărtășesc un interes comun esențial: transparență și acuratețe, încredere și credibilitate, respectarea reglementărilor și standardelor, îmbunătățirea proceselor de management și control intern. Acest interes asigură că informațiile financiare sunt precise, transparente și conforme cu standardele relevante, facilitând astfel un mediu de afaceri sănătos și sustenabil.</p>		

Sursa: elaborat de autor

Interpretarea și ajustarea postulatelor

Nr. crt.	Interpretarea originală a postulatului	Viziunea autorului
1.	Situațiile financiare și informațiile sunt verificabile și controlabile	<i>Actual, nu necesită ajustare.</i>
2.	Obiectiv, nu există un conflict de interese între auditori și conducerea entității auditate	<i>Actual, nu necesită ajustare.</i>
3.	Situațiile financiare și alte informații supuse verificării nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare	<i>În opinia noastră, acest postulat necesită ajustare, deoarece situațiile financiare supuse verificării pot conține denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, apărute ca urmare a raportării necinstite și a încălcării principiilor contabile.</i>
4.	Prezența unui sistem funcțional de control intern satisfăcător reduce posibilitatea fraudei și erorilor	<i>Lipsa responsabilității pentru organizarea unui sistem adecvat de control intern nu permite obținerea de garanții rezonabile cu privire la fiabilitatea informațiilor verificate în timpul auditului.</i>
5.	Respectarea continuă a principiilor acceptate de contabilitate oferă o imagine fidelă a situațiilor financiare	<i>Actual, nu necesită ajustare.</i>
6.	Activitatea de audit se structurează în funcție de experiența și cunoștințele acumulate din auditarea clientului în perioadele precedente	<i>În opinia noastră, acest postulat necesită ajustare, deoarece problemele controversate nu sunt întotdeauna reflectate în raportul auditorului, iar unele circumstanțe pot avea un impact extrem de negativ asupra intereselor utilizatorilor.</i>
7.	Verificarea informațiilor financiare cu scopul exprimării unei opinii independente se reglementează, exclusiv, în limitele și competențele delegate unui auditor	<i>În opinia noastră, acest postulat necesită ajustare, deoarece ar trebui elaborat un algoritm de luare a deciziilor pe baza raționamentului profesional al auditorului și minimizat rolul raționamentului profesional în determinarea nivelului pragului de semnificație.</i>
8.	Statutul profesional de auditor independent impune anumite obligații profesionale	<i>Actual, nu necesită ajustare.</i>
9.	Informațiile auditate sunt mai relevante decât cele neauditate	<i>Actual, nu necesită ajustare.</i>

Sursa: elaborat de autor [91], [204], [377]

Sinteza postulatelor de audit

Nr.crt.	Denumirea postulatelor	Semnificația și relevanța postulatelor
1.	Situațiile financiare și informațiile financiare sunt verificabile.	Din moment ce contabilitatea și raportarea financiară se bazează pe anumite reguli, auditorul poate verifica momentele-cheie și formula, în conformitate cu regulile stabilite de standardele de audit, o opinie cu privire la gradul de fiabilitate al situațiilor financiare. Verificabilitatea sugerează conceptul de asigurare rezonabilă. Asigurarea este o măsură a gradului de certitudine pe care auditorul l-a obținut până la momentul încheierii auditului. Există mai multe motive care explică răspunderea pe care o poartă auditorul pentru obținerea unei asigurări rezonabile, dar nu și a uneia absolute. În primul rând, cea mai mare parte a probelor rezultă din testarea unui eșantion dintr-o totalitate de date. Eșantionarea presupune, în mod inevitabil, un grad de risc de a nu descoperi o eroare semnificativă. Mai mult decât atât, domeniile de testat, tipul, aria de acoperire și programarea în timp a acestor teste, precum și evaluarea testării reprezintă deopotrivă elemente care implică o doză importantă de raționament subiectiv din partea auditorului. În al doilea rând, informațiile contabile conțin estimări complexe, care dau inevitabil naștere unei anumite incertitudini și pot fi afectate de evenimente ulterioare. Drept rezultat, auditorul trebuie să se bazeze pe probe temeinice și elocvente, dar nu neapărat perfect concludente, definite. În al treilea rând, fraudele din situațiile financiare sunt deseori extrem de greu, dacă nu chiar imposibil, de detectat de către un auditor, mai ales atunci când există o complicitate între manageri.
2.	Între auditori și conducerea entității auditate nu există un conflict de interese.	Atât auditorii, cât și managerii ar trebui să fie interesați de prezentarea unei imagini fidele a informațiilor financiare, deoarece adoptarea unor decizii bazate pe informații pertinente este benefică entității pe termen lung. Conflictul de interese al auditorilor și conducerii entității auditate poate apărea din două circumstanțe: posibile conflicte privind metodologia contabilă și încălcări identificate de auditori [operațiuni ilegale în detrimentul proprietarilor, neprofesionalismul etc.]. Din aceste motive, pe tot parcursul activității desfășurate, auditorii trebuie să manifeste o atitudine sceptică față de informațiile furnizate de conducerea entității auditate.
3.	Situațiile financiare și alte informații supuse verificării nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.	Acest postulat se bazează pe etica comportamentului personalului de conducere, care trebuie să fie prezentă în afaceri. Astfel, rezultatul misiunii de audit va furniza asigurări rezonabile, dar nu absolute, că vor fi detectate erori semnificative cauzate, în special, de nereguli. Auditorul nu este un garant, dar profesionalismul ridicat al acestuia va contribui la eliminarea erorilor existente și la prevenirea abaterilor ulterioare de la standardele de contabilitate. În acest context, responsabilitatea sa constă în a-și exercita îndatoririle cu maximă grijă și competență, având un grad adecvat de scepticism profesional. Scepticismul profesional reprezintă o atitudine care presupune un spirit iscoditor și o evaluare critică a probelor de audit. Auditorul nu trebuie să pornească de la ipoteza că managementul este necinstit, însă această posibilitate trebuie luată în considerare. Auditorul nu ar trebui nici să presupună că managementul este, fără nicio îndoială, onest. Din cele menționate, se desprinde ideea că auditorul își asumă o răspundere deosebită privind necesitatea informării utilizatorilor asupra credibilității situațiilor financiare, deși el nu garantează că oferă o asigurare absolută în ceea ce privește corectitudinea informațiilor contabile. ”Responsabilitatea principală pentru prevenirea și detectarea fraudei revine atât persoanelor responsabile cu guvernarea entității, cât și conducerii. Acestea trebuie să pună un accent puternic atât pe prevenirea fraudei, cât și pe descurajarea acesteia. Acest lucru ar putea conduce la

Nr.crt.	Denumirea postulatelor	Semnificația și relevanța postulatelor
		<p>reducerea posibilităților ca fraudă să aibă loc, precum și la convingerea persoanelor să nu comită fraude, având în vedere probabilitatea ca acestea să fie detectate și pedepsite. Totodată, presupune un angajament față de crearea unei culturi caracterizate de onestitate și de conduită etică, care poate fi consolidată printr-o supraveghere activă din partea persoanelor responsabile cu governanța. Supravegherea de către persoanele responsabile cu governanța presupune analizarea posibilităților de evitare a controalelor sau de influențare necorespunzătoare a procesului de raportare financiară, cum ar fi eforturile conducerii de a manipula rezultatele pentru a influența percepția analiștilor asupra performanței și profitabilității entității” [163].</p>
4.	<p>Prezența unui sistem de control intern satisfăcător reduce posibilitatea fraudei și erorilor.</p>	<p>Elementele definerii ale unui sistem de control intern sunt: separarea responsabilităților în cadrul unei entități și verificarea internă propriu-zisă. Aceste aspecte pot reduce eroarea, fraudă, manipularea rezultatelor, fără a elimina total riscul de apariție a acestora. Responsabilitatea menținerii unui control intern adecvat și a efectuării unor prezentări corecte în situațiile financiare îi revine managementului, și nu auditorului. Dat fiind faptul că managerii gestionează activitățile entității, ei sunt informați mult mai bine decât auditorii despre operațiunile entității și despre activele, datoriile și capitalul propriu afectate de aceste tranzacții. Totodată, managementul poartă atât răspunderea profesională, cât și una juridică de a asigura că informațiile sunt corect prezentate, în conformitate cu reglementările vizând raportarea financiară, cum ar fi principiile contabile general acceptate. Pentru a-și fundamenta aprecierea rezonabilă despre obiectivul auditat, auditorul va avea nevoie de probe suplimentare față de cele solicitate de un control intern. Din acest motiv, una dintre procedurile „standard obligatorii” ale auditului situațiilor financiare ale unei entități constă în verificarea și evaluarea controlului intern al acesteia. Dacă controlul intern este recunoscut de auditori ca fiind independent și obiectiv și, prin urmare, eficient, atunci acest lucru poate fi luat în considerare atunci când se determină volumul auditului.</p>
5.	<p>Respectarea continuă a principiilor acceptate de contabilitate oferă o imagine fidelă a situațiilor financiare.</p>	<p>Acest postulat este relevant atât pentru audit, cât și pentru contabilitate. Respectarea regulilor și normelor contabile asigură obiectivitatea și fiabilitatea raportării financiare. Astfel, auditorul verifică conformitatea aplicării standardelor și normelor și confirmă acest fapt în opinia sa. Lipsa unui astfel de criteriu poate conduce la dificultatea stabilirii, cu obiectivitate, dacă situațiile financiare prezintă sau nu o imagine fidelă.</p>
6.	<p>Activitatea de audit se structurează în funcție de experiența și cunoștințele acumulate din auditarea clientului în perioadele precedente.</p>	<p>Acest postulat interacționează cu unul dintre principiile contabilității – continuitatea activității. În lipsa unei probe contrarii, auditorul poate să presupună că ceea ce a fost adevărat în trecut pentru o entitate auditată va rămâne valabil și în viitor, astfel mărind eficiența unei misiuni de audit. Spre exemplu, în trecut auditorul a constatat o denaturare a informațiilor prezentate în situațiile financiare sau o structură de control intern neadecvată, ineficientă. În cazul în care auditorul nu dispune de noi elemente care să indice o îmbunătățire a prezentării situațiilor financiare sau a controlului intern, acesta va pleca de la premisa că acestea vor fi tot în neregulă, în consecință planificându-și misiunea de audit în funcție de situația constatată anterior.</p>
7.	<p>Verificarea informațiilor financiare cu scopul exprimării unei opinii independente se reglementează, exclusiv, în limitele și competențele delegate unui auditor.</p>	<p>Nimic nu trebuie și nu poate afecta auditorul, în activitățile sale, întrucât el este ghidat de standarde și norme de audit și de contabilitate. Independența presupune adoptarea punctului propriu de vedere asupra unei situații, cu ocazia evaluării situațiilor financiare, în vederea exprimării opiniei prin raportul de audit. Mintz menționează că „independența este recunoscută drept un atribut esențial care protejează integritatea situațiilor financiare pentru ca utilizatorii să le poată folosi cu încredere. În condițiile în care auditorul exprimă prin opinia sa elemente care nu sunt conforme cu realitatea, pentru a favoriza clientul său, el se</p>

Nr.crt.	Denumirea postulatelor	Semnificația și relevanța postulatelor
		îndepărtează prin aceasta de atributul independenței” [249]. Fără o independență profesională fermă, opinia auditorului devine suspectă. După cum dezvăluie Wines [373, p. 7] , independența „există atunci când auditorii sunt capabili să acționeze cu obiectivitate, integritate, imparțialitate și libertate față de orice conflict de interese”.
8.	Statutul profesional de auditor independent impune anumite obligații profesionale.	Acest postulat se bazează pe principiul competenței profesionale și al diligenței, cerință ce pune munca cu clientul mai presus decât interesele personale. Astfel, în conformitate cu acest postulat, auditorul trebuie să respecte principiile fundamentale prevăzute de Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili. Asumarea obligațiilor de a furniza servicii de audit într-o afacere din ce în ce mai complexă îl obligă pe auditor de a îmbunătăți perseverent competențele profesionale. Autorul american în materie de audit J. Robertson [386], în dezvoltarea postulatelor de mai sus, a formulat postulatul «informațiile auditate sunt mai relevante decât cele neauditate», care în opinia noastră, ar trebui să fie recunoscut ca principal.
9.	Informațiile auditate sunt mai relevante decât cele neauditate.	Acest postulat este direct legat de teoria consultării și accentuează importanța pentru utilizatori a validității fiabilității situațiilor financiare confirmată de o persoană independentă.

Sursa: elaborat de autor în baza [153], [212], [240], [379]

Distincția și tipologia denaturărilor în audit

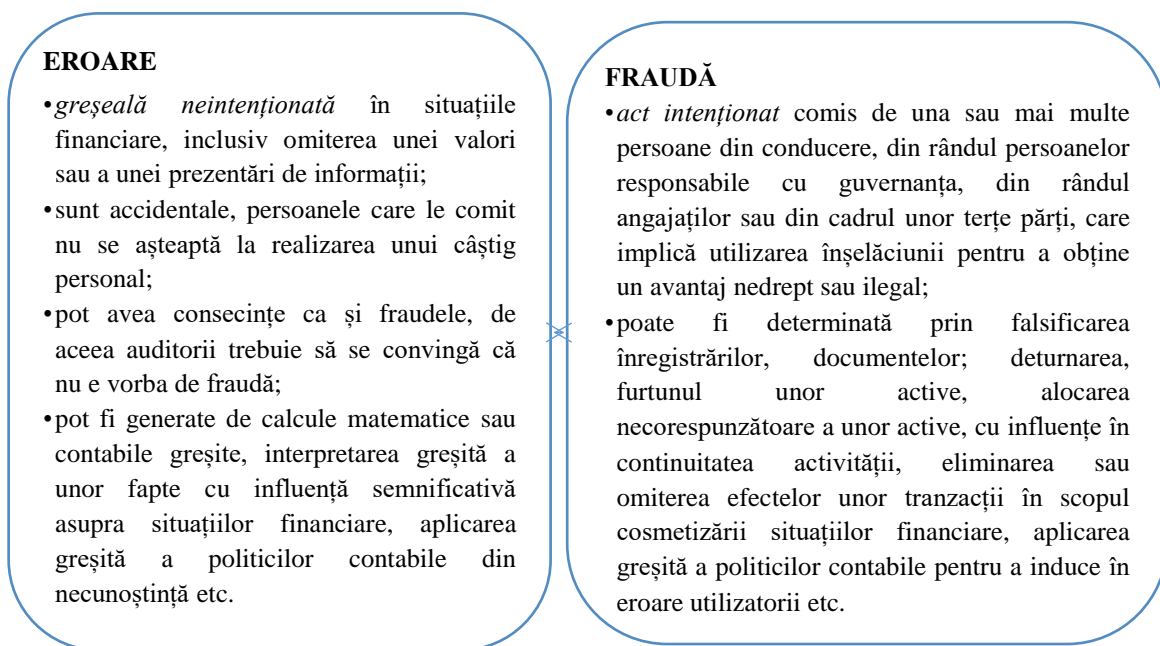


Figura 38.1. Diferența dintre conceptul de eroare și cel de fraudă

Sursa: elaborată de autor după [82], [127]

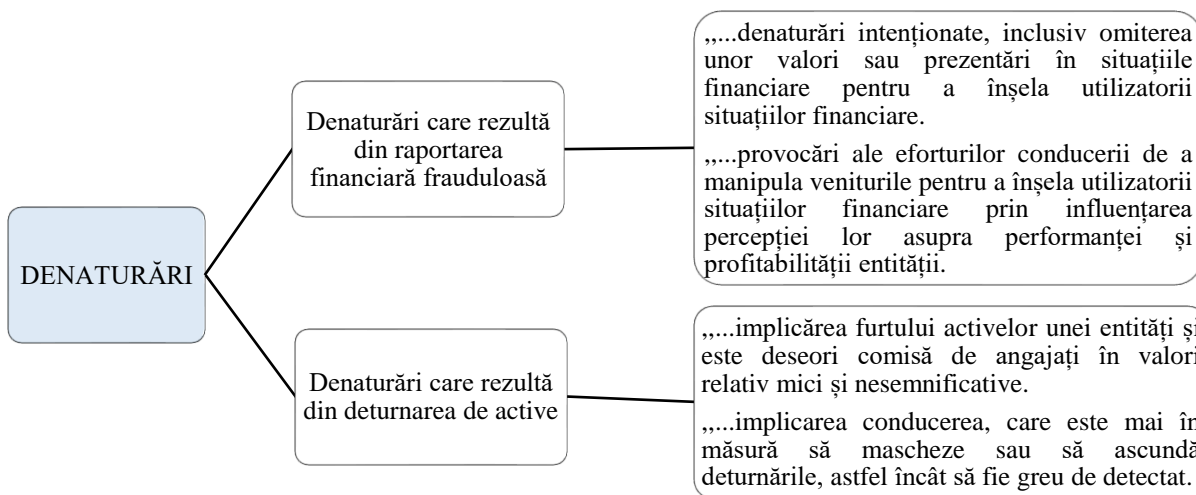


Figura 38.2. Tipuri de denaturări intenționate

Sursa: elaborată de autor

Cerințe ale calității raționamentului profesional în audit

Cerințe generale	Cerințe specifice	Necesitatea respectării cerințelor specifice
Cerințe privind fundamentarea raționamentului profesional: respectarea standardelor și regulilor profesionale aplicabile, claritatea și coerența documentației, justificarea deciziilor, consistența în aplicarea raționamentului, transparență, acuratețe etc.	Cerințe specifice în cazul imperfecțiunii cadrului legislativ și de reglementare aplicabil: analiza normelor neclare și incomplete, aplicarea unei evaluări critice și a unor standarde etice ridicate, identificarea și analiza incertitudinilor și a posibilelor efecte ale acestora, consultarea cu experți juridici sau contabili, revizuirea documentației relevante, evaluarea impactului potențial al incertitudinilor reglementărilor asupra raportului de audit etc.	Imperfecțiuni în cadrul legislativ și de reglementare.
		Prezența discrepanțelor interne în anumite acte juridice.
		Prezența nepotrivirilor între prevederile diferitelor documente de reglementare referitoare la aspecte identice ale reglementării.
		Lipsa dezvăluirii complete a problemelor semnificative din domeniul reglementat etc.
Cerințe pentru persoana care formulează judecăți: cunoștințe teoretice și experiență profesională, abilități de analiză și judecată profesională, etică și integritate, abilități de comunicare și capacitatea de adaptare.	Cerințe specifice pentru persoana care formulează judecăți: raționament obiectiv, complet, pertinent, uniform, documentat, flexibil, cu impact etc.	Reduce riscul de erori și asigură că concluziile sunt corecte și bine fundamentate.
		Menține un nivel ridicat de obiectivitate și integritate.
		Creștere credibilitatea procesului de audit și încrederea utilizatorilor.
		Asigură respectarea practicilor acceptate și cerințelor legale.
		Gestionează riscurile în procesul de audit.
Cerințe de respectat în procesul de formare a unei judecăți: cunoștințe aprofundate și actualizate în domeniul relevant, obiectivitate și imparțialitate, documentare și transparență, conformitatea cu ISA și reglementările aplicabile, judecată critică.	Cerințe specifice de respectat în procesul de formare a unei judecăți: completitudinea informațiilor, abordări consistente, documentare detaliată, corectarea erorii și analiza impactului, adaptabilitatea la schimbări în reglementări sau în economie.	Previne erorile care ar putea influența negativ utilizatorii raportului de audit.
		Menține integritatea procesului de audit.
		Permite identificarea celei mai adecvate soluții.
		Confirmă că raționamentul este solid.
		Asigură transparență și responsabilitate în procesul de luare a deciziilor.
Cerințe privind structura și proprietățile raționamentului profesional: coerența, claritate, structura logică, documentare, fundamentare pe probe de audit.	Cerințe specifice privind structura și proprietățile raționamentului profesional: obiectivitatea, claritatea, congruența (unicitatea), relevanța, consistența, eficiența (caracterul productiv), materialitatea (documentația), flexibilitatea, evaluarea impactului.	Facilitează comunicarea eficientă a justificărilor.
		Contribuie la acuratețea și fiabilitatea concluziilor.
		Asigură conformitate profesională.
		Sprrijină procesul decizional.
		Facilitează înțelegerea și examinarea documentației

Sursa: elaborat de autor

Cadrul internațional de asigurare a documentației de audit

Standardul de audit	Prevederea legală	Descrierea
ISQM 1	Tratează responsabilitatea de a stabili politici și proceduri aferente: - procesului de documentare privind revizuirea controlului de calitate a misiunii (pct. 42); - procesului adecvat de documentare, care să furnizeze probe privind funcționarea fiecărui element al managementului calității (pct. 57).	Documentarea efectuării și respectării procedurilor prevăzute de politicile entității de audit privind revizuirea de control de calitate a misiunii; documentarea finalizării revizuirii de control de calitate a misiunii; documentarea neidentificării aspectelor nerezolvate care l-ar determina să creadă că raționamentele semnificative și concluziile echipei misiunii nu au fost adecvate.
ISA 230	Tratează obligația auditorului de a întocmi documentația de audit necesară pentru auditul situațiilor financiare.	Documentația de audit este indispensabilă, deoarece prin probe se fundamentează concluzia auditorului privind îndeplinirea obiectivelor sale generale, se argumentează planificarea auditului, respectiv efectuarea acestuia în conformitate cu ISA-urile și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile (pct. 2).
ISA 330	Tratează responsabilitatea includerii în documentația de audit a răspunsurilor generale pentru abordarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare, precum și natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente efectuate; legătura dintre acele proceduri și riscurile evaluate la nivelul aserțiunilor; rezultatele procedurilor de audit, inclusiv concluziile în cazul în care acestea nu sunt clare.	Forma documentației de audit constituie un aspect ce ține de raționamentul profesional și este influențată de natura, dimensiunea și complexitatea entității și a controlului său intern, de disponibilitatea informațiilor furnizate de către entitate și de metodologia de audit și tehnologia utilizată pe parcursul auditului (A63).

Sursa: elaborat de autor după [162], [170], [184]

Etica în accesul la profesie și competența profesională

Tabelul A 41.1. Reguli de conduită aferente principiilor etice

Principii etice	Reguli de conduită
Integritate	<ul style="list-style-type: none"> de a presta serviciile de audit cu onestitate, conștiinciozitate și rigurozitate; de a respecta legislația în domeniu și de a exercita obligațiile de serviciu în conformitate cu cerințele funcției; de a evita implicarea în activități ilegale sau fapte, ce discreditează profesia sau se răsfrâng negativ asupra entității de audit.
Obiectivitate	<ul style="list-style-type: none"> de a manifesta obiectivitate în tratarea aspectelor/problemelor existente; de a evita implicarea în activități sau relații, care afectează obiectivitatea; de a eluda conflictele de interese în misiunile de audit; de a respecta normele de politețe și ospitalitate prevăzute de legislația în vigoare aferente cadourilor și serviciilor în exercitarea atribuțiilor de serviciu; de a declara faptele, acțiunile care pot denatura raportarea rezultatelor misiunii de audit.
Competență profesională și atenția cuvenită	<ul style="list-style-type: none"> de a apela la consultanță din partea specialiștilor în domeniu; de a efectua misiuni de audit în conformitate cu cadrul legislativ și normativ în vigoare; de a îmbunătăți continuu competența profesională, eficiența și calitatea serviciilor de audit.
Confidențialitate	<ul style="list-style-type: none"> de a utiliza cu prudență și proteza informația obținută în cadrul auditului situațiilor financiare; să nu utilizeze informația obținută în cadrul activității de audit în interese personale sau în oricare alt mod, care ar contraveni legislației în vigoare și/sau ar prejudicia obiectivele entității audiate.
Profesionalism	<ul style="list-style-type: none"> de a respecta normele tehnice și etice ale profesiei; să vizeze continuu îmbunătățirea competențelor sale și a calității serviciilor; să-și exercite responsabilitățile profesionale la cel mai înalt nivel al capacităților de care dispune.

Sursa: elaborat de autor după [236], [329]

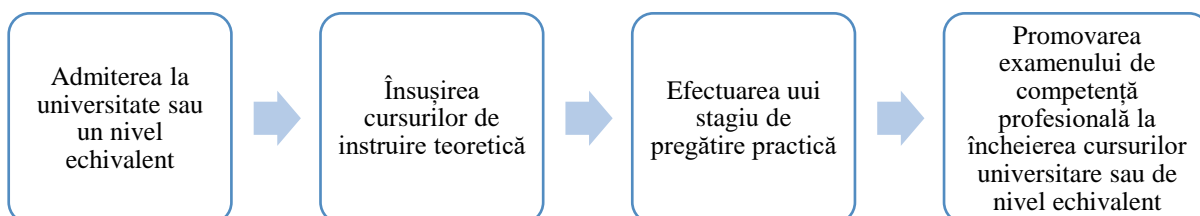


Figura A 41.1. Etape privind accesul la profesie

Sursa: elaborată de autor

Atingerea competenței profesionale	Menținerea competenței profesionale
<p>Sucesiunea trebuie să servească drept model de dezvoltare profesională a auditorului:</p> <ul style="list-style-type: none"> în baza unui nivel înalt al studiilor generale; al studiilor de specialitate; al instruirilor și testărilor la disciplinele profesionale corespunzătoare. 	<ul style="list-style-type: none"> Cunoașterea permanentă a noilor elaborări și modificări în domeniul legislativ, normativ, juridic, metodologic al contabilității și auditului; Implementarea programelor orientate spre asigurarea controlului calității serviciilor prestate, asigurând o performanță în auditul situațiilor financiare în conformitate cu cerințele în domeniu.

Figura A 41.2. Etapele obținerii competenței profesionale

Sursa: elaborată de autor [328]

Responsabilitățile și competențele viitoare ale auditorului

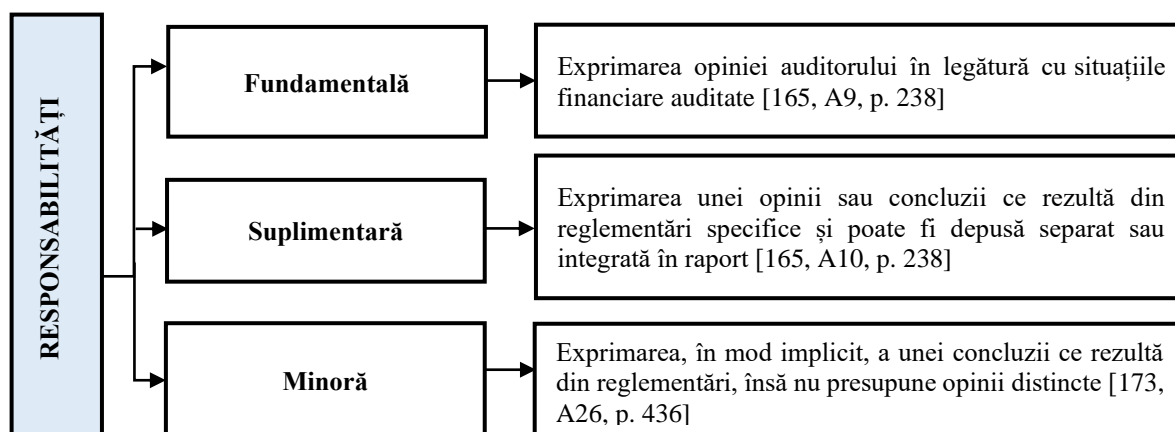


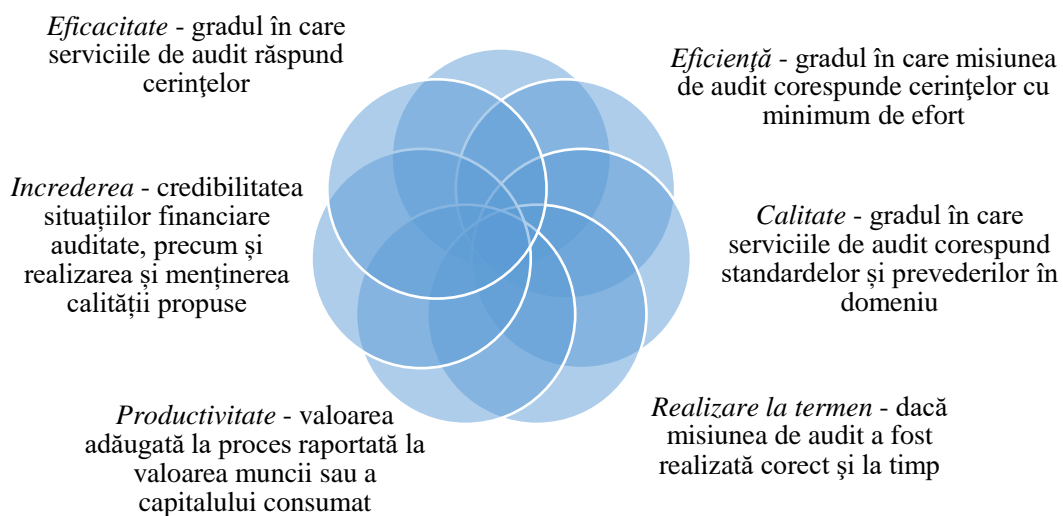
Figura A 42.1. Responsabilitățile auditorului în misiunile de audit

Sursa: elaborată de autor

Tabelul A 42.1. Setul de competențe viitoare necesare auditorului

Setul de competențe	Simbolizare	Descrierea
Aptitudini tehnice și etică	TEQ	aptitudinile și abilitățile de a desfășura activități în mod constant la un standard definit, menținând scepticismul profesional și respectând, în același timp, principiile de integritate și independență
Inteligență	IQ	capacitatea de a dobândi și a utiliza cunoștințe: gândire și raționament dezvoltat, axate pe rezolvarea problemelor
Creativitate	CQ	capacitatea de a utiliza cunoștințele existente într-o situație nouă, pentru a face conexiuni, a explora rezultatele potențiale și a genera idei noi
Competențe digitale	DQ	conștientizarea și aplicarea tehnologiilor digitale existente și emergente
Inteligență emoțională	EQ	capacitatea de a identifica, de a valorifica și de a gestiona emoțiile proprii și ale altora
Viziune	VQ	capacitatea de a anticipa tendințele viitoare cu exactitate prin extrapolare
Experiență	XQ	capacitatea și abilitățile de a înțelege așteptările beneficiarilor auditului

Sursa: elaborat de autor după [347]

Agregarea indicatorilor de performanță în audit**Performanța auditului
situațiilor financiare**

Sursa: elaborată de autor

Evaluarea eficienței indicatorilor de performanță în audit pe dimensiuni esențiale

Nr.crt.	Indicatori pe dimensiune	Descriere
1.	Indicatori de performanță <i>care evaluează aplicarea și adecvarea cadrului normativ în domeniu</i>	Cadrul normativ al entității de audit include normele, politicile și procedurile stabilite conform ISA, Legea privind auditul situațiilor financiare, Codul Etic al Profesioniștilor Contabili, ISQM 1, precum și alte acte legislative și normative în domeniul contabilității și auditului. Pentru aprecierea gradului de respectare și adecvare a cadrului normativ al entității de audit, se utilizează un sistem de indicatori de performanță care monitorizează și măsoară aspecte precum: conformitatea activităților cu cerințele legale și reglementările în vigoare, respectarea graficului de prestare a serviciilor conform contractelor, conformitatea cu regulamentele interne, aplicarea politicilor și procedurilor de audit, respectarea cerințelor profesionale și etice, încadrarea în limitele contractuale și parametrii planificați, gradul de satisfacție al părților interesate.
2.	Indicatori de performanță <i>care evaluează calitatea percepută de client și gradul de încredere al acestuia</i>	Pentru a evalua satisfacția clientului, se stabilește și se monitorizează un sistem de indicatori de performanță specifici relației cu clientul: satisfacția clientului, indicele de loialitate al clientului, reputația entității, competența auditorilor, onestitatea, abilitatea de comunicare, precum și timpul de răspuns. Acești indicatori sunt esențiali pentru măsurarea performanței și satisfacției clientului, contribuind astfel la îmbunătățirea ofertei de servicii. Entitatea de audit trebuie să identifice cauzele satisfacției și insatisfacției pentru a optimiza oferta viitoare.
3.	Indicatori de performanță <i>care evaluează calitatea percepută de părțile interesate</i>	Pentru a aprecia satisfacția obținută de celelalte părți interesate, se stabilește și se monitorizează un sistem de indicatori de performanță specifici relației cu aceștia: asociați/acționari, personal, creditorii: calitatea serviciului, opiniile și evaluările altor părți interesate, satisfacția părților interesate, feedbackul părților interesate, impactul auditului asupra părților externe. Acționarii sunt interesați în principal de rentabilitatea investițiilor lor, concentrându-se pe performanța trecută și perspectivele viitoare, și având încredere în echipa managerială a entității de audit. Indicatorii relevanți, precum rentabilitatea capitalului propriu, rentabilitatea capitalului social și profitul net pe acțiune, măsoară profitabilitatea și remunerarea acționarilor. ROE este un indicator esențial, reflectând eficiența cu care investițiile acționarilor sunt transformate în profit. O rentabilitate mare a capitalului propriu indică faptul că investiția acționarilor a generat profit semnificativ, oferind astfel cele mai relevante rezultate pentru afacere.

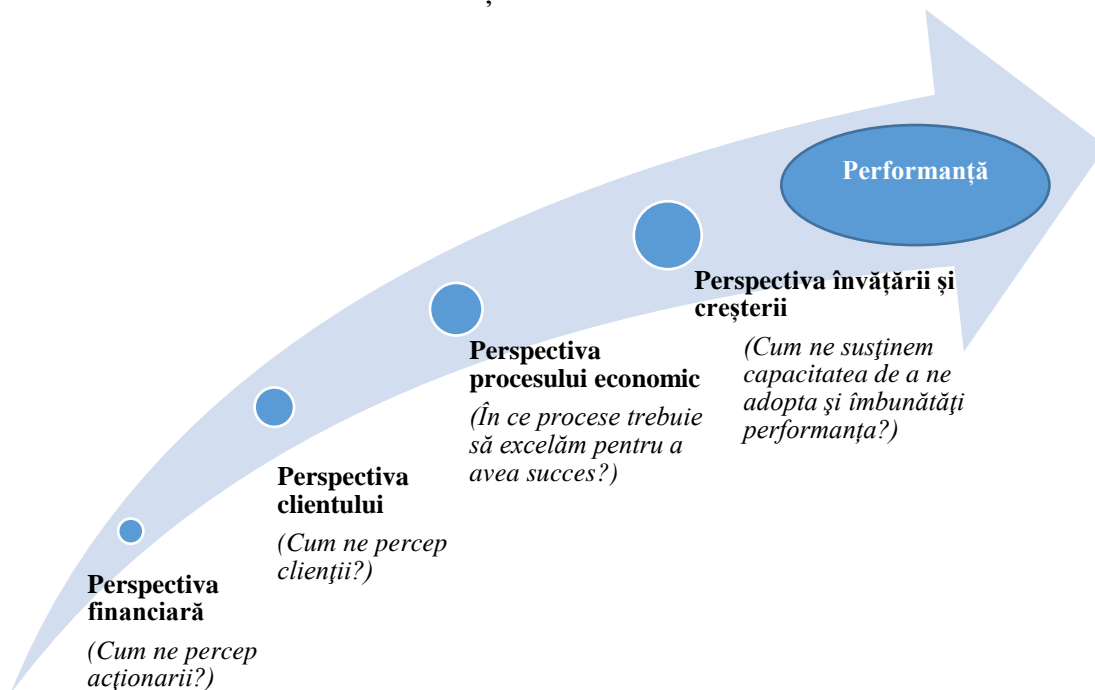
Sursa: elaborat de autor

Indicatori de performanță a personalului în audit

Retenție <i>(satisfacția angajaților și rata de pierdere a angajaților)</i>	Recrutare <i>(eficacitatea)</i>	Eficiență și eficacitate	Dezvoltarea profesională <i>(maximizarea potențialului capitalului uman în dezvoltarea și creșterea entității)</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Rată de retenție a angajaților - Rata de satisfacție a angajaților - Vechimea medie a angajaților în entitate - Costul abandonării postului - Costul fluctuației de personal 	<ul style="list-style-type: none"> - Costul per angajare - Rata de angajare din afara entității - Rata de acceptare a ofertei postului - Durata de ocupare a unei poziții deschise 	<ul style="list-style-type: none"> - Angajați care au o performanță excepțională - Numărul de clienți auditați de auditor - Profit per angajat - Randamentul investiției în capitalul uman - Ponderea perioadei în care raportul de audit trebuie întocmit - Fondul de timp utilizat pentru un audit - Productivitatea muncii 	<ul style="list-style-type: none"> - % salariaților incluși în planuri de formare profesională continuă - Indexul de satisfacție a personalului - Costuri per angajat pentru dezvoltare profesională - Numărul de instruirii sau specializări sau cursuri angajat/an - Fondul de timp pentru instruire

Sursă: elaborat de autor

Semnificația Balanced Scorecard



Sursă: Sursă: elaborat de autor după [383]

Spre deosebire de sistemele tradiționale de evaluare a performanței, modelul BSC se bazează pe perspective distincte:

- *„perspectiva financiară*: asigură măsurarea rezultatelor pe care entitatea le furnizează acționarilor săi și se caracterizează prin creșterea valorii acționarilor;
- *perspectiva clientului*: permite entității să rămână orientată către nevoile și satisfacția clienților și se caracterizează prin creșterea cotei de piață și a gradului de satisfacție al clienților;
- *perspectiva procesului economic*: accentuează performanța proceselor interne esențiale, ameliorarea cărora este considerată un indiciu privind viitoarea reușită financiară a entității;
- *perspectiva învățării și creșterii*: accentul se pune pe indivizii activi, în entitate, și pe infrastructură. O investiție adecvată în aceste domenii este decisivă pentru asigurarea succesului pe termen lung” [147, p. 497].

Indicatorii recomandați de autor în Modelul aplicativ BSC pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare

Perspectiva clientului/beneficiarului				
Aspecte urmărite	Indicatorul	Scopul indicatorului	Obiectivul prognozat	Evaluarea rezultatelor
<i>Acțiuni strategice pentru creșterea gradului de încredere al utilizatorilor situațiilor financiare auditate</i>	Reputația entității de audit și a furnizării unui audit de calitate	Efectele strategiei de audit aferente poziției pe piață	Menținerea reputației și consolidarea pe piața de audit	Pentru a crește gradul de încredere al utilizatorilor situațiilor financiare auditate, menține și dezvoltă portofoliul de clienți, auditorii trebuie să fie foarte atenți la calitatea serviciilor prestate. Această calitate se măsoară prin nivelul de încredere, vechimea clienților, capacitatea de a atrage noi clienți, contactul direct cu clientul, capacitatea de a asculta și înțelege nevoile clienților, cunoașterea afacerii clientului și înțelegerea activității acestuia, buna reputație, profesionalism, satisfacerea clientului în ceea ce privește termenul de răspuns și calitatea serviciilor prestate.
	Asigurarea unui management eficient al relațiilor cu clienții/beneficiarii	Efectele strategiei de audit privind relațiile cu clienții	Menținerea standardelor de amabilitate, promptitudine, transparentă, logistică, calitate etc.	
	Portofoliul clienților/beneficiarilor	Efectele strategiei de audit în marketing	Menținerea portofoliului clienților	
	Rezonabilitatea duratei auditului situațiilor financiare și a taxei de audit din punctul de vedere al clientului	Efectele strategiei de audit privind îmbunătățirea calității serviciilor de audit	Respectarea clauzelor contractuale	
	Coeficientul de atragere a noilor clienți/beneficiarii	Efectele strategiei de audit în marketing	Tendință pozitivă de creștere	
	Coeficientul de menținere a clienților/beneficiarilor	Efectele strategiei de audit privind îmbunătățirea calității serviciilor de audit	Menținerea clienților, reducerea riscului în activitatea de audit	
	Coeficientul clienților/beneficiarilor pierduți	Efectele strategiei de audit privind îmbunătățirea calității serviciilor de audit	Tendință negativă de micșorare	
	Retenția clienților și venituri repetate de la același client pentru alte servicii oferite	Efectele strategiei de audit privind îmbunătățirea calității serviciilor de audit	Tendință pozitivă de creștere	
Măsuri:				
<i>Implementarea politicilor și procedurilor pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții pentru a oferi entității o asigurare rezonabilă că va accepta sau va continua relațiile cu clienții existenți. În luarea unei decizii de a accepta sau de a păstra un client se ia în vedere independența și capacitatea entității de a servi în mod adecvat clientul, precum și integritatea conducerii clientului. Politicile și procedurile stricte de acceptare și continuare a relațiilor cu clientul și a angajamentului sunt o parte importantă a capacității entității de audit de a oferi servicii profesionale de înaltă calitate, protejarea reputației și susținerea brand-ului.</i>				

Sursă: elaborat de autor

Indicatorii recomandați de autor în Modelul aplicativ BSC pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare

Perspectiva financiară				
Aspecte urmărite	Indicatorul	Scopul indicatorului	Obiectivul prognozat	Evaluarea rezultatelor
<i>Ațiuni strategice pentru creșterea performanței auditului situațiilor financiare</i>	Planificarea obiectivă a misiunilor de audit în funcție de resursele și capacitățile disponibile	Efectele strategiei privind performanța auditului	Administrarea eficientă a timpului, resurselor umane, costurilor, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor per audit al situațiilor financiare	Obiectivele financiare ale performanței auditului situațiilor financiare sunt fixate pentru fiecare audit în parte, în vederea monitorizării rentabilității per audit al situației financiare. Acestea sunt verificate periodic și administrate într-un mod cât mai flexibil.
	Bugetarea eficientă a resurselor per audit al situațiilor financiare respectându-se principii de economicitate, eficacitate, eficiență, transparență, adaptabilitate, motivare și solidaritate	Efectele strategiei privind performanța auditului	Creșterea performanței auditului situațiilor financiare	
	Digitalizarea procesului de audit printr-un sistem informatic bine integrat și automatizat	Efectele strategiei privind îmbunătățirea calității serviciilor de audit	Modernizarea serviciilor de audit prin extinderea digitalizării proceselor operaționale, creându-se un ecosistem de date” compus din resurse și servicii interconectate, care ar raționaliza procesele operaționale în audit și ar accelera procesul de colectare și de analiză a probelor de audit etc.	
	Profitabilitatea [per contract] unui audit al situației financiare	Efectele strategiei privind performanța auditului	Creșterea profitabilității [per contract] unui audit al situației financiare	
	Măsuri: <i>Planificarea eficientă a resurselor disponibile, ținând cont de specificul activității entității auditate. Asigurarea misiunii de audit cu resursele necesare, atât din punct de vedere al volumului, cât și din punct de vedere al structurii, planificând operațiile, coordonând tipurile de activități, stimulând personalul implicat, verificând activitățile curente și evaluând realizările previzionate. Monitorizarea transparenței stabilirii corecte a onorariilor pentru serviciile de audit, reeșind din bugetele de sustenabilitate economică a entității de audit și perspectivele de îmbunătățire a indicatorilor financiari și non-financiari. Controlul activităților întreprinse în vederea atingerii obiectivelor, ajutând personalul implicat în misiunile de audit să identifice problemele care au apărut, de asemenea, în luarea acelor decizii despre cum, unde și când ar trebui să se desfășoare anumite operațiuni. Digitalizarea procesului de audit care ar permite auditorilor să analizeze cantități mai mari de date și să desprindă concluzii cu privire la populații mai mari. Protejarea intereselor utilizatorilor situațiilor financiare auditate prin asigurarea unor date mai corecte și actuale, mai coerente și de o mai bună calitate.</i>			

Indicatorii recomandați de autor în Modelul aplicativ BSC pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare

Perspectiva procesului de audit al situațiilor financiare				
Aspecte urmărite	Indicatorul	Scopul indicatorului	Obiectivul prognozat	Evaluarea rezultatelor
<i>Acțiuni strategice pentru eficientizarea auditului situațiilor financiare</i>	Acceptarea și continuarea relațiilor cu beneficiarii	Efectele strategiei de audit în domeniul marketingului	Permanent	Existența unui sistem de informare privind clienții. Implicarea persoanelor cu capacități multilaterale în echipa misiunii de audit. Spații de lucru care să permită auditorului să răspundă rapid clienților. Disponibilitatea softurilor informatice care permite buna funcționare a procesului. Disponibilitatea mijloacelor de transport pentru deplasare la client. Accesul permanent la informația, documentația adecvată nevoilor auditorului.
	Planificarea eficientă a misiunilor de audit pentru dezvoltarea unei metodologii adecvate	Efectele strategiei de audit în procese interne	Reducerea riscului de audit la un nivel acceptabil de scăzut	
	Implementarea unei culturi corporative	Efectele strategiei privind gestiunea calității, performanța auditului și competitivitatea entității	Promovarea unei culturi corporative flexibile, orientate spre schimbare și inovare, urmată de toți angajații	
	Prezența unui sistem de management al calității	Efectele strategiei entității de audit în gestiunea eficienței și eficacității	Permanent	
	Capacitatea entității de audit de a recruta și menține personal cu înaltă calificare	Efectele strategiei de audit privind capitalul uman	Permanent	
	Relevanța competențelor echipei de audit în raport cu specificul activității, structura proprietății și tranzacțiile entității auditate	Efectele strategiei de audit în gestiunea eficienței procesului de audit și îmbunătățirea calității	Respectarea cerințelor etice, exercitarea obiectivității și scepticismului profesional, acționarea cu integritate și independență	
	Fondul de timp utilizat pentru un audit al situațiilor financiare	Efectele strategiei de audit în eficiența personalului	Conform planificării/clauzelor contractuale	
	Utilizarea celor mai recente și relevante tehnologii în audit	Efectele strategiei privind îmbunătățirea calității serviciilor de audit	Permanent	
	Respectarea termenului limită al orarului de angajament	Efectele strategiei de audit în gestiunea eficienței procesului de audit	Termenul limită	
	Zero detectări de erori sau greșeli după finalizarea angajamentelor	Efectele strategiei privind îmbunătățirea calității serviciilor de audit	Zero detectări	
Măsuri: <i>Implementarea politicilor și procedurilor pentru gestionarea relațiilor cu clienții, planificarea eficientă a resurselor conform reglementărilor în vigoare, și crearea unei culturi orientate spre calitate, care include dezvoltarea echipei și îmbunătățirea continuă a sistemului de management al calității, sunt esențiale pentru desfășurarea eficientă a auditului situațiilor financiare. Asigurarea disponibilității softurilor licențiate completează aceste măsuri.</i>				

Indicatorii recomandați de autor în Modelul aplicativ BSC pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare

Perspectiva învățării și creșterii				
Aspecte urmărite	Indicatorul	Scopul indicatorului	Obiectivul prognozat	Evaluarea rezultatelor
<i>Acțiuni strategice pentru îmbunătățirea calității și eficienței serviciilor de audit</i>	Coeficientul de fluctuație a personalului	Efectele strategiei de audit în loialitatea personalului	Cât mai mic	Determinarea stadiului actual al pregătirii personalului, cu concentrarea pe dezvoltarea competențelor de comunicare, audit, contabilitate, fiscalitate, management, IT etc. Învățarea continuă este inevitabilă, periodic se analizează rezultatele și se verifică dacă obiectivele cantitative și calitative au fost atinse, se identifică cauzele, în cazul în care se constată o incompetență tehnică a auditorului, entitatea poate stabili un program de formare pentru acesta.
	Ritmul de creștere al salariului mediu anual, %	Efectele strategiei de audit în motivarea personalului	Cât mai înalt	
	% salariaților incluși în planul de dezvoltare profesională continuă	Efectele strategiei de audit în cercetare și dezvoltare	Cât mai înalt	
	Numărul de seminare, cursuri, conferințe ascultate de auditori, stagiați, experți etc.	Efectele strategiei de audit în performanța personalului	Conformarea cu standardele profesionale, inclusiv cerințe de dezvoltare profesională continuă	
	Numărul de inovații implementate de personal cu referire la eficientizarea proceselor de audit	Efectele strategiei de audit în cercetare și dezvoltare	Cât mai mare	
	Utilizarea eficientă a fondului de timp de către echipa misiunii de audit	Efectele strategiei de audit în eficiența personalului	Conform planificării	
	Numărul studiilor superioare de masterat și doctorale dobândite	Efectele strategiei de audit în performanța personalului	Minim 1	
Măsuri:				
<i>Implementarea politicilor și procedurilor eficiente de formare profesională continuă pentru toate nivelurile personalului entității de audit, în scopul sporirii capacității personalului de a trata aspectele din domeniul respectiv. Implementarea politicilor de motivare a angajaților. Crearea condițiilor adecvate de muncă asigurându-se spații, mijloace și tehnologii. Implementarea strategiilor de creștere a numărului de angajați cu certificate profesionale. Motivarea stagiatorilor prin perspectiva de a deveni auditor certificat.</i>				

Sursă: elaborat de autor

Indicatorii recomandați de autor în Modelul aplicativ BSC pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare

Perspectiva calității				
Aspecte urmărite	Indicatorul	Scopul indicatorului	Obiectivul prognozat	Evaluarea rezultatelor
<i>Acțiuni strategice pentru asigurarea și îmbunătățirea continuă a calității</i>	Persoana responsabilă pentru managementul calității	Efectele strategiei de audit pentru asigurarea calității	Desemnarea persoanei responsabile	Este implementat un sistem de management al calității, periodic se actualizează politicile și procedurile de audit și se verifică respectarea acestora, se evaluează calitatea documentelor de lucru [dosarelor], rapoartelor și opiniilor destinate persoanelor auditate, se constată nivelul de eficacitate a serviciilor de audit
	Regulament/Politici cu privire la sistemul de management al calității	Efectele strategiei de audit pentru asigurarea și menținerea calității	Elaborarea și implementarea responsabilităților conform standardelor profesionale	
	Aplicații IT privind gestionarea sistemului de management al calității	Efectele strategiei de audit pentru gestionarea calității	Monitorizarea conformității cu standardele și cu dispozițiile legale	
	Politici și proceduri privind desfășurarea auditului situațiilor financiare	Efectele strategiei de audit în eficiența prestării serviciilor de audit	Implementarea politicilor și procedurilor	
	Schimbarea periodică a partenerului de misiune	Efectele strategiei de audit în eficiența prestării serviciilor de audit	Minim o dată la 3 ani	
	Desemnarea angajaților responsabili cu oferirea consultațiilor	Efectele strategiei de audit pentru asigurarea calității	Frecvent	
	Aprobarea graficului de prestare a serviciilor de audit conform clauzelor contractuale	Efectele strategiei de audit în eficiența prestării serviciilor de audit	Încadrarea în termenele contractuale	
	Respectarea termenului limită al misiunii de audit	Efectele strategiei de audit în eficiența prestării serviciilor de audit	Frecvent	
	Revizuirea sistemului de management al calității	Efectele strategiei de audit în eficacitatea activității de audit	Annual	
	Numărul de erori constatate după finalizarea misiunilor de audit	Efectele strategiei de audit în eficiența prestării serviciilor de audit	Zero detectări	
	Politici cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor	Efectele strategiei de audit în eficiența prestării serviciilor de audit	Frecvent	
	Procentul recomandărilor implementate din totalul recomandărilor formulate de CSPA în controlul extern al calității	Efectele strategiei de audit pentru managementul calității	Implementarea tuturor recomandărilor	
Măsuri:				
<i>Proiectarea, implementarea și menținerea unui sistem eficient de management al calității în cadrul entității de audit</i>				

Metodologia de evaluare a calității auditului „CONFORM” în cadrul controlului extern al calității auditului

Metodologia conține următorii indicatori care necesită a fi verificați în cadrul controlului extern al calității auditului:

- C Conformitate cu principiile etice și profesionale.** Codul Etic Internațional pentru profesioniști contabili; Standardele Internaționale de Audit.
- O Opinie de audit adecvată și de calitate.** ISA 700 (revizuit) „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”.
- N Neconformități constatate de CSPA și monitorizarea acestora.** Regulamentul privind controlul extern al calității auditului.
- F Formarea și certificarea auditorilor.** Codul Etic Internațional pentru profesioniști contabili; Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate; Standarde Internaționale de Educație.
- O Obiective realizate în vederea creșterii gradului de încredere a utilizatorilor.** ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”
- R Raportarea fraudelor.** ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare”; Legea nr. 308 din 22-12-2017 cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului.
- M Managementul calității.** ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”; ISQM 2 „Revizuirea calității misiunilor”; ISA 220 (revizuit) „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare”.

Conformitate cu principiile etice și profesionale

Procedura: Verificarea dacă Entitatea de audit și angajații săi aplică procedurile și acțiunile necesare privind respectarea **principiilor etice** (*Integritatea; Obiectivitatea; Competența profesională și atenția cuvenită; Confidențialitatea; Comportamentul profesional; Independența.*) și **principiilor profesionale** (*Divizarea responsabilităților în auditul situațiilor financiare, Prag de semnificație, Asigurare rezonabilă, Probe de audit, Scepticism profesional, Documentarea, Înțelegerea activității entității auditate, Uniformitate a raportării*).

Opinie de audit adecvată și de calitate

Procedura: Verificarea conformității cu Standardele Internaționale de Audit, Clarității și Completitudinii raportului de audit, Bazei de opinie, Independenței și Obiectivității auditorului, Consistenței și Coerenței informațiilor în raportul de audit, Documentelor de lucru etc. Justificarea opiniei printr-o documentare adecvată are rolul de a crește calitatea și încrederea utilizatorilor informațiilor financiar-contabile în raționamentul exercitat.

Neconformități constatate de CSPA și monitorizarea acestora

Procedura: Verificarea îndeplinirii prevederilor pct. 36 din Regulamentul privind controlul extern al calității auditului: „Entitatea de audit prezintă în scris Consiliului Raportul de remediere a neconformităților și de implementare a recomandărilor incluse în Raportul privind controlul extern al calității auditului nu mai târziu de 12 luni de la data semnării Raportului privind controlul extern al calității auditului”.

Formarea și certificarea auditorilor

Procedura: Verificarea politicilor și procedurilor legate de dezvoltarea competenței personalului și dezvoltarea profesională continuă, inclusiv a resurselor și asistenței acordate de entitatea de audit personalului. Totodată, verificarea indicatorilor:

- % salariaților incluși în planuri de formare profesională continuă;
- Costuri per angajat pentru dezvoltare profesională;
- Numărul de instruiți sau specializări sau cursuri angajat/an;
- Fondul de timp pentru instruire.

Ținând cont de factorul esențial în procesul de audit, și anume de calitatea serviciilor de audit, aceasta depinde, în mod direct, de competența profesională, gândirea inovatoare, experiența practică, confidențialitatea, profesionalismul și integritatea auditorului.

Obiective realizate în vederea creșterii gradului de încredere a utilizatorilor

Procedura: Verificarea politicilor și procedurilor legate de exercitarea raționamentului profesional și menținerea scepticismului profesional în vederea identificării și evaluării riscurilor de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și obținerea probelor de audit suficiente și adecvate în vederea formării opiniei cu privire la situațiile financiare.

Raportarea fraudelor

Procedura: Verificarea implementării abordării bazate pe risc prin proceduri de identificare, evaluare, monitorizare, gestionare și diminuare a riscului de spălare a banilor. Totodată, verificarea utilizării de către entitatea de audit a diferitelor variabile aferente domeniului de activitate a entității auditate. Prin urmare, se verifică:

- Prezența Politicilor cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor.

Managementul calității

Procedura: Verificarea dacă Entitatea de audit a dezvoltat, implementat și menține un sistem de management al calității, care să asigure că toate misiunile de audit și serviciile conexe sunt efectuate la un standard înalt de calitate, respectând toate cerințele profesionale și legale aplicabile. Totodată, dacă periodic se actualizează politicile și procedurile de audit și se verifică respectarea acestora, se evaluează calitatea documentelor de lucru (dosarelor), rapoartelor și opiniilor destinate persoanelor auditate, se constată nivelul de eficacitate a serviciilor de audit. Prin urmare, se verifică:

- Aprobarea persoanei responsabilă pentru managementul calității;
- Prezența Regulamentului/Politicilor cu privire la sistemul de management al calității;
- Revizuirea sistemului de management al calității.

Aplicarea metodologiei propusă favorizează procesul de control extern al calității auditului prin:

- Verificarea conformității cu principiile etice și profesionale;
- Evaluarea adecvării opiniei de audit în raport cu probele colectate și situația financiară a entității auditate;
- Asigurarea clarității și transparenței în raportul de audit și în comunicarea cu managementul entității auditate;
- Monitorizarea implementării recomandărilor CSPA rezultate din controlul extern al calității;
- Evaluarea nivelului de formare continuă a auditorilor și a certificărilor deținute de aceștia;
- Confirmarea responsabilităților auditorului independent conform ISA-urilor;
- Verificarea procedurilor pentru identificarea și raportarea fraudelor și neregulilor semnificative;
- Examinarea procedurilor de implementare și menținere a sistemului de management al calității în cadrul entității de audit.

Metodologia propusă răspunde provocărilor generate de globalizare și schimbările actuale, având un rol esențial în îmbunătățirea calității serviciilor de audit și creșterea transparenței acestora pentru utilizatori. Optimizarea controlului extern al calității auditului financiar va influența semnificativ performanța activităților de audit, garantând conformitatea și consolidând încrederea în raportările financiare.

Relevanța regresiei liniare multiple în modelarea cercetărilor

Autorii și anul	Scopul cercetării	Variabile analizate	Metoda de regresie	Relevanța și concluzii
Marill, 2004 [238]	Modelarea relației între multiple variabile independente și o singură variabilă dependentă.	Variabile independente multiple și o variabilă dependentă	Regresie liniară multiplă	Regresia liniară multiplă permite includerea mai multor factori importanți într-un singur model, oferind o imagine detaliată și precisă a relațiilor cauzale.
Pandis, 2016 [286]	Ajustarea factorilor de confuzie în studiile controlate randomizate.	Predictorii de rezultat și factorii de confuzie	Regresie liniară multiplă	Metoda este esențială pentru ajustarea factorilor de confuzie, reducând erorile în predicții și oferind o estimare mai precisă a efectelor variabilelor independente.
Jinyu și Xin, 2009 [190]	Construirea modelelor de predicție pentru opinia de audit.	Variabile independente asociate cu opinia de audit	Regresie liniară multiplă	Modelul analitic are o rată de acuratețe ridicată și o interoperabilitate excelentă, oferind o nouă metodă de predicție a opiniei de audit.
Kuntari și colab., 2017 [202]	Evaluarea efectului eticii și experienței profesionale asupra calității serviciilor de audit.	Etica profesională, experiența, taxele și motivarea auditorului	Regresie liniară multiplă	Etica și experiența profesională au un efect pozitiv semnificativ asupra calității serviciilor de audit, demonstrat prin analiza pe un eșantion de 30 de respondenți.
Haeridistia și Fadjaranie, 2019 [133]	Investigarea influenței independenței, eticii profesionale și experienței auditorului asupra calității auditului.	Independența, etica profesională, experiența auditorului	Regresie liniară multiplă	Datele obținute din chestionarul aplicat pe 127 de respondenți au arătat un efect pozitiv semnificativ asupra calității serviciilor de audit.
Putri și colab., 2021 [302]	Cercetarea influenței experienței și independenței auditorului asupra raționamentului profesional.	Experiența auditorului, independența, complexitatea sarcinii	Regresie liniară multiplă	Experiența și independența auditorului au un impact semnificativ pozitiv asupra raționamentului profesional, în timp ce complexitatea sarcinii nu are un efect semnificativ.
Saunders și colab., 2003 [319]	Investigarea relațiilor cauzale între variabile	Variabile cauzale și efecte	Regresie liniară multiplă	Studiile explicative sunt esențiale pentru clarificarea relațiilor dintre variabile, facilitând o abordare detaliată a problemelor majore într-un studiu.
Haeridistia și Fadjaranie, 2019 [133]	Testarea ipotezelor privind impactul ajustărilor de audit asupra calității auditului	Ajustările de audit și calitatea auditului	Regresie liniară și inferențială	Regresia liniară și metodele statistice inferențiale au fost utilizate pentru a evalua efectele ajustărilor de audit asupra calității, confirmând impactul semnificativ asupra acesteia.

Sursă: elaborat de autor

Chestionar

Sondaj de opinie privind responsabilitatea entităților de audit în implementarea și funcționarea unui sistem de management al calității serviciilor de audit

Având în vedere importanța asigurării calității și conformității în audit pentru îmbunătățirea continuă a serviciilor și obținerea unei performanțe optime, vă rugăm să ne sprijiniți în evaluarea eficacității sistemului de management al calității în audit prin completarea anonimă a chestionarului de mai jos.

Vă mulțumim!

I) Date despre entitatea angajatoare și țara în care activați:

- **Dimensiunea entității angajatoare**

- Micro (0-10 angajați)
- Mică (11-50 angajați)
- Mijlocie (51-250 angajați)
- Mare (>250 angajați)

- **Țara în care activați**

- Republica Moldova
- România

II) Informații despre implementarea și funcționarea unui sistem de management al calității în cadrul entităților de audit

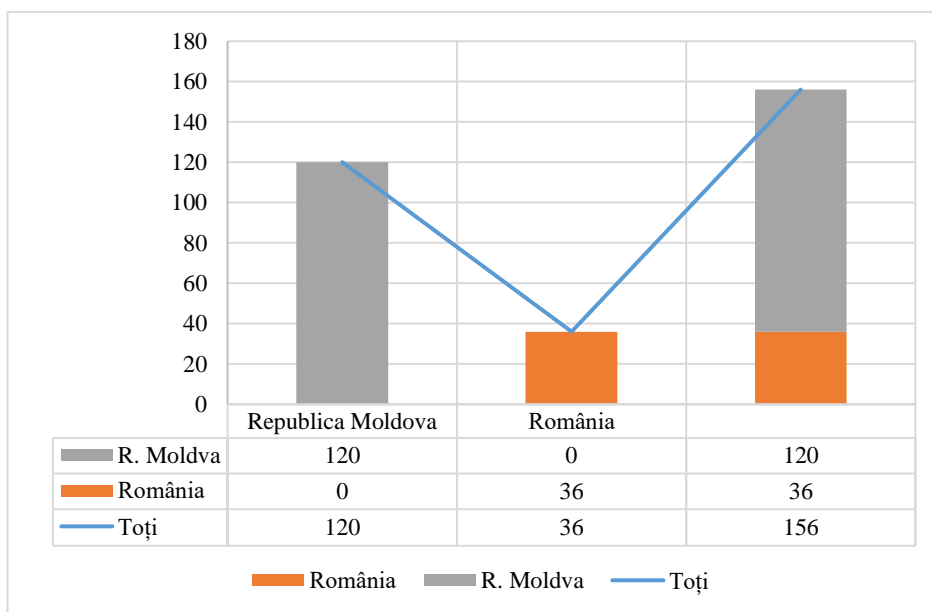
Nr.crt.	Întrebări
1.	Entitatea stabilește proceduri și politici cu rol de promovare a culturii interne, bazată pe calitate a serviciilor de audit? <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • În curs de execuție
2.	Entitatea stabilește și menține politici de calitate și obiective în raport cu aceste politici? <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • În curs de execuție
3.	Conducerea promovează politicile de calitate și obiectivele aferente în întreaga entitate cu scopul de a crește gradul de conștientizare, motivare și implicare? <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • În curs de execuție
4.	Conducerea promovează concentrarea Entității la cerințele clienților și asigură faptul că sunt implementate procese adecvate care permit îndeplinirea obiectivelor? <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • În curs de execuție
5.	Conducerea se asigură că în Entitate este stabilit, imlementat și menținut un sistem eficient și eficace de management al calității cu scopul atingerii obiectivelor de calitate aferente? <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • În curs de execuție
6.	Conducerea întreprinde acțiuni concrete privind disponibilitatea resurselor necesare? <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • În curs de execuție
7.	Conducerea ia decizii privind acțiunile de îmbunătățire a sistemului de management al calității, procedurilor și politicilor, precum și a obiectivelor aferente, concomitent cu acțiuni de revizuire periodică a sistemului de management al calității? <ul style="list-style-type: none"> • Da

	<ul style="list-style-type: none"> • Nu • În curs de execuție
8.	<p>Există o persoană responsabilă de sistemul de management al calității serviciilor de audit la entitatea în care activați?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Responsabil este conducătorul entității de audit
9.	<p>Entitatea dispune de standarde interne de audit?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu este necesar, există ISA • Se preconizează să elaborăm
10.	<p>Se desemnează angajați responsabili de acordare a consultațiilor în diverse domenii în care există cerințe specifice cu privire la ținerea contabilității, efectuarea auditului sau întocmirea situațiilor financiare?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Se preconizează să elaborăm
11.	<p>Se aprobă graficul privind prestarea serviciilor de audit în conformitate cu prevederile contractelor de prestare a serviciilor corespunzătoare?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Nu este necesar
12.	<p>Examinarea subiectelor importante în domeniile contabilității și auditului, evaluarea gradului de importanță al acestora au fost incluse ca modificări în strategia generală și planul de audit?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Doar în condiții incerte, precum perioada pandemică
13.	<p>Entitatea apreciază nivelul de eficacitate a controlului intern al calității serviciilor de audit?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Preconizăm să apreciem
14.	<p>Entitatea stabilește politici și proceduri cu rolul de a oferi o asigurare rezonabilă privind faptul că firma și personalul acesteia se conformează dispozițiilor de etică relevante?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Preconizăm să stabilim
15.	<p>Entitatea și angajați săi aplică proceduri și acțiuni necesare privind respectarea principiilor fundamentale de etică profesională?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu
16.	<p>La începutul fiecărui an entitatea obține o confirmare privind respectarea politicilor și procedurilor legate de independență din partea personalului?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da, în formă scrisă • Da, în formă orală • Nu este necesar, deoarece menținerea independenței rezultă expres din Codul Etic al Profesioniștilor Contabili (IFAC)
17.	<p>Entitatea informează angajații, în momentul angajării, cu privire la responsabilitatea nerespectării cerințelor de etică și independență?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da, în formă scrisă • Nu este necesar, deoarece respectarea cerințelor de etică și independență rezultă expres din Codul Etic al Profesioniștilor Contabili (IFAC)
18.	<p>Ce măsuri de protecție întreprinde entitatea de audit în vederea diminuării amenințării de familiaritate, când unii și aceeași membri ai personalului de la nivel superior într-o misiune sunt implicați pe perioade de timp îndelungate?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rotația membrilor personalului de la nivel superior • O revizuire de control de calitate a misiunii • Retragerea din misiune
19.	<p>Entitatea stabilește politici și proceduri pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice?</p>

	<ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Preconizăm să stabilim
20.	<p>Politicile și procedurile de control al calității prevăd efectuarea evaluării potențialilor clienți și revizuirii periodice a clienților existenți?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Nu este necesar
21.	<p>Entitatea dispune de o listă a clienților, cărora li se acordă servicii de audit?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Preconizăm să stabilim
22.	<ul style="list-style-type: none"> •
23.	<p>Desfășurarea negocierilor cu reprezentanții legali ai noului client se finalizează cu completarea unor documente?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da, completarea chestionarului clientului • Nu • Nu este necesar
24.	<p>Entitatea stabilește politici și proceduri cu privire la continuarea unei misiuni și a relației cu clientul?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Preconizăm să stabilim
25.	<p>Entitatea stabilește politici și proceduri aferente resurselor umane privind recrutarea și evaluarea performanțelor, capacități și competența, dezvoltarea profesională și promovarea, compensarea și estimarea nevoilor de personal?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Preconizăm să stabilim
26.	<p>La desemnarea partenerului de misiune, a membrilor echipei misiunii de audit și responsabilului de revizuirea activităților misiunii de audit se ține cont de următoarele aspecte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cunoașterea și experiența practică în desfășurarea misiunilor, similare după caracterul și complexitatea acestora, dobândite în cadrul instruirilor și nemijlocit în procesul activităților precedente • Cunoașterea prevederilor standardelor profesionale, cerințelor actelor legislative și normative în vigoare • Posedarea cunoștințelor tehnice necesare, implicit a tehnologiilor informaționale • Cunoașterea și înțelegerea specificului domeniului/sectorului în care activează clientul • Aptitudini de formare a raționamentului profesional • Cunoașterea aspectelor legate de procedurile de control al calității serviciilor prestate de entitatea de audit • Durata de timp, planificată pentru efectuarea auditului situațiilor financiare sau desfășurarea altor misiuni de audit • Eventualitatea apariției situațiilor legate de nerespectarea principiului de independență • Toate enumerate
27.	<p>Cum se asigură instruirea profesională obligatorie anuală pentru angajații care dețin certificate de calificare a auditorilor?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Din contul personal al auditorilor • Din contul surselor entității de audit
28.	<p>Entitatea stabilește politici și proceduri care să-i ofere o asigurare rezonabilă că misiunile sunt efectuate în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu este necesar, deoarece firma și personalul acesteia se conformează cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile
29.	<p>Enumerați procedurile stabilite în cadrul entității dvs. ce asigură consistența și consecvența calității efectuării misiunilor de audit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Informarea echipelor misiunilor despre aspectele principale ale misiunilor cu scopul de înțelegere a obiectivelor activităților aferente • Asigurarea conformității echipelor misiunilor cu standardele de misiune aplicabile

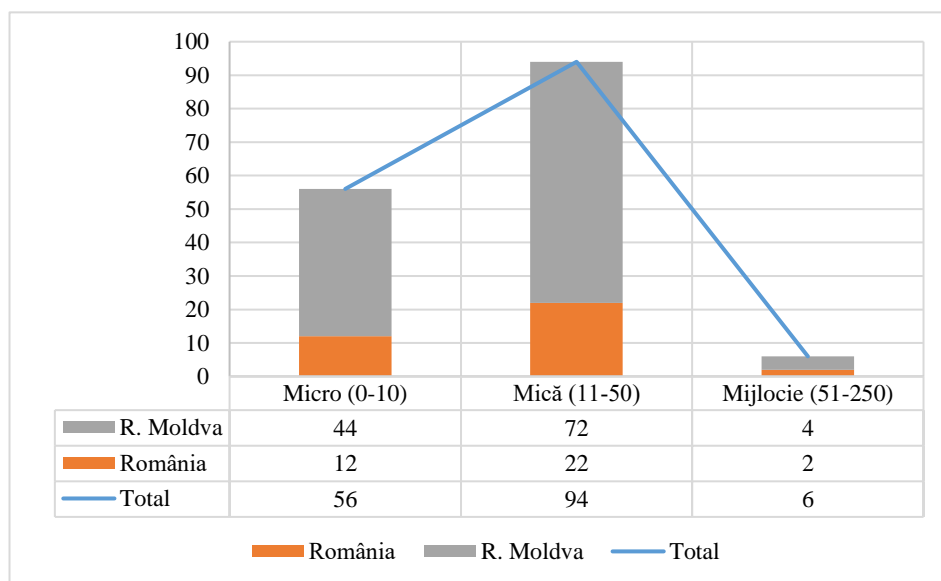
	<ul style="list-style-type: none"> • Supravegherea misiunilor, formarea și îndrumarea personalului • Revizuirea activităților efectuate, a raționamentelor semnificative utilizate și a formatului raportului emis • Documentarea adecvată a activităților efectuate • Actualizarea tuturor politicilor și procedurilor de audit • Desfășurarea lucrului în echipă pentru a permite membrilor cu mai puțină experiență să înțeleagă mai bine obiectivele
30.	<p>Cum derulează supravegherea misiunilor de audit:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Se monitorizează progresul misiunilor • Se evaluează capacitatea și competența membrilor • Se abordează problemele semnificative și evaluarea importanței acestora • Se identifică aspectele semnificative pentru a fi discutate și analizate în cadrul echipelor • Nu se supraveghează misiunile, se mizează pe încredere și profesionalismul auditorilor
31.	<p>Activitatea de revizuire a activităților misiunilor de audit presupune aspecte, după cum urmează:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Evaluarea faptului, dacă activitățile misiunii au fost efectuate în conformitate cu standardele profesionale și prevederile legale și de reglementare aplicabile • Determinarea dacă au fost indentificate și analizate aspectele semnificative, și dacă au avut loc consultări aferente cu documentarea concluziilor și opiniilor aferente • Evaluarea necesității de revizuire a naturii, plasării în timp și amplitudinii activităților • Determinarea suficienței și adecvării probelor obținute pentru întocmirea raportului, iar obiectivele misiunii au fost atinse
32.	<p>Entitatea stabilește politici și proceduri care să trateze și să rezolve diferențele de opinie din cadrul echipei misiunii?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Preconizăm să stabilim
33.	<p>Entitatea dispune de un proces de monitorizare a politicilor și procedurilor privind sistemul de control al calității serviciilor de audit?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Preconizăm să stabilim
34.	<p>Entitatea evaluează efectul deficiențelor identificate în urma procesului de monitorizare?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu • Preconizăm să evaluăm
35.	<p>Entitatea stabilește politici și proceduri aferente tratării plângerilor și acuzațiilor referitoare la neconformitatea activității desfășurate?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu este necesar, deoarece firma și personalul acesteia se conformează cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile • Preconizăm să stabilim
36.	<p>Entitatea stabilește politici și proceduri aferente documentației sistemului de control al calității?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Da • Nu este necesar, deoarece firma și personalul acesteia se conformează cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile • Preconizăm să stabilim

Distribuția geografică a respondenților și pe tipuri de entități



Graficul A 55.1. Distribuția respondenților pe țări

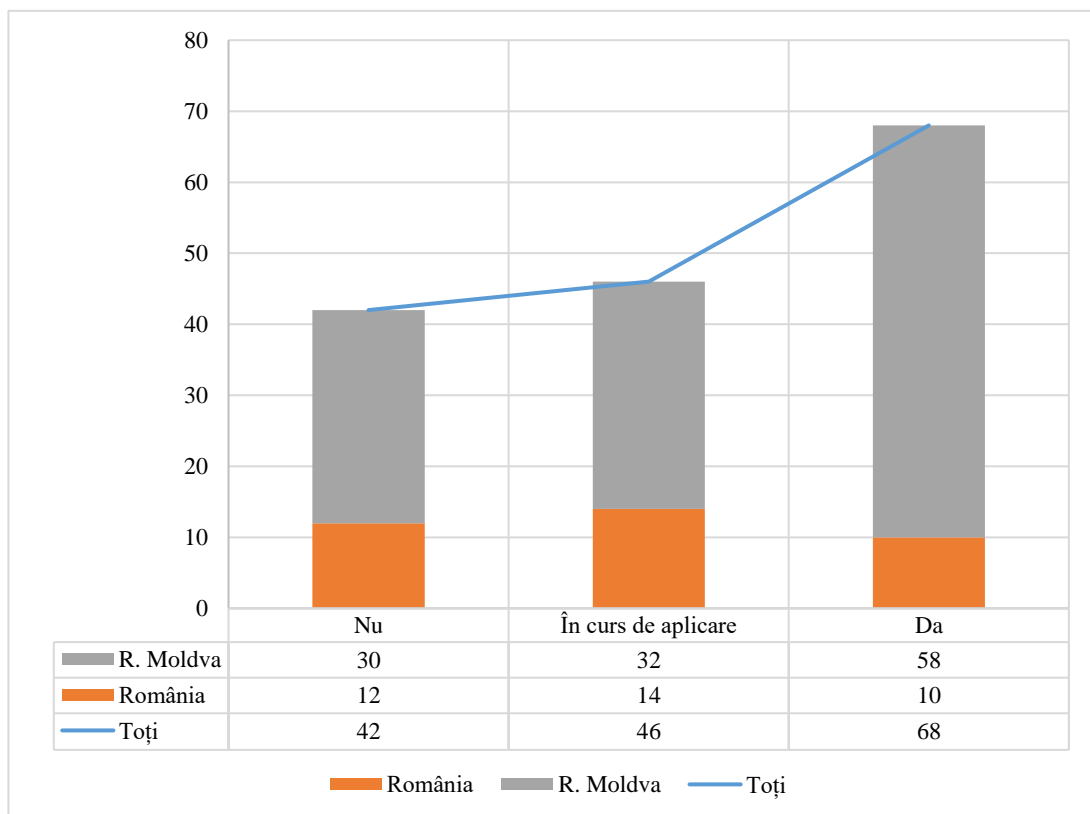
Sursă: elaborat de autor în baza chestionarului



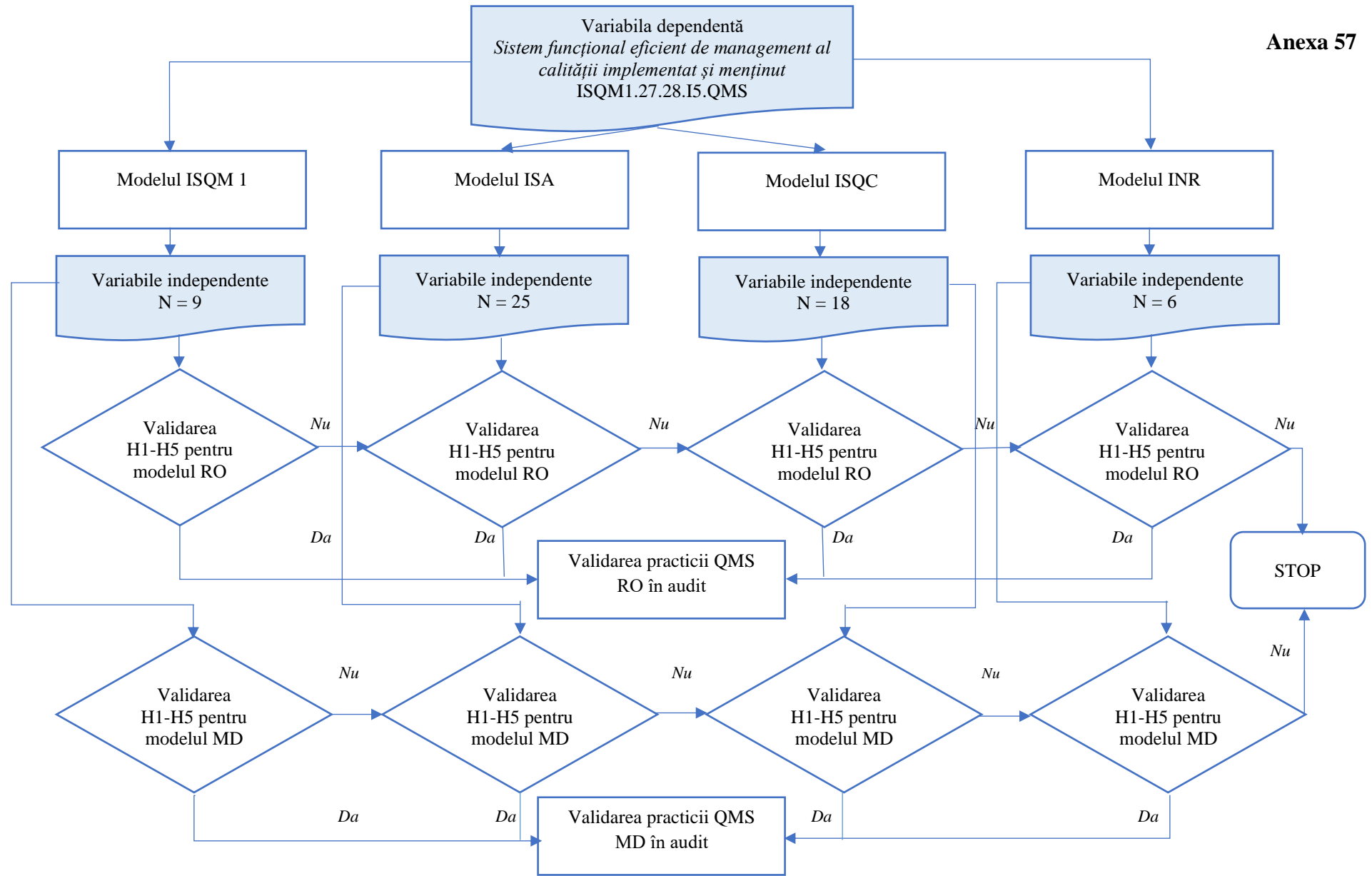
Graficul A 55.2. Distribuția respondenților pe tipuri de entități

Sursă: elaborat de autor în baza chestionarului

Răspunsul respondenților la întrebarea: ”Entitatea consideră necesară implementarea și îmbunătățirea continuă a sistemului de management al calității?”



Sursă: elaborat de autor în baza chestionarului



Schema logică de implementare a modelului sistemului de management al calității în audit

Sursa: elaborat de autor

Testul ANOVA (cumulat pe modele)

ANOVA ^{a,b}											
Modelul 1 [ISQM1]		Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.	Modelul 1 [ISQM1]		Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Republic of Moldova	Regression	51,639	5,738	20,269	,000 ^c	Romania	Regression	18,809	2,090	14,294	,000 ^c
	Residual	31,987	0,283				Residual	3,948	0,146		
	Total	83,626					Total	22,757			
a. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS						a. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS					
b. Selecting only cases for which Contry.IMD.2RO = 1						b. Selecting only cases for which Contry.IMD.2RO = 2					
c. Predictors: [Constant], ISQM1.A6.IAPN.1000.89.I13.INTCTRL, ISQM1.A4.I1.POL, ISQM1.27.28.I6.RES, ISQM1.27.28.I8.RQM, ISQM1.A4.I3.MOT, ISQM1.30.I10.CON, ISQM1.27.28.I7.PROC, ISQM1.27.28.I4.CLRQ, ISQM1.A4.I2.OBJ						c. Predictors: [Constant], ISQM1.A6.IAPN.1000.89.I13.INTCTRL, ISQM1.A4.I3.MOT, ISQM1.A4.I2.OBJ, ISQM1.27.28.I4.CLRQ, ISQM1.27.28.I6.RES, ISQM1.27.28.I7.PROC, ISQM1.30.I10.CON, ISQM1.A4.I1.POL, ISQM1.27.28.I8.RQM					
Modelul 2 [ISA]		Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.	Modelul 2 [ISA]		Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Republic of Moldova	Regression	63,278	2,531	12,066	,000 ^c	Romania	Regression	20,303	1,450	13,001	,000 ^c
	Residual	20,348	0,210				Residual	2,454	0,112		
	Total	83,626					Total	22,757			
a. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS						a. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS					
b. Selecting only cases for which Contry.IMD.2RO = 1						b. Selecting only cases for which Contry.IMD.2RO = 2					
c. Predictors: [Constant], ISA230.2.ISA200.1.I36.QMSDOCUMENTATION, ISA200.18.ISQC1.A7.I29.6.CONFORMITY, ISA.220.9.10.I15.ETQPP, ISA.500.A44.I18.2.CNTREW, ISA220.A18.I31.3.ANLSSIGNASP, ISA200.A.29.I26.4.PROFREAS, ISA220.A18.I31.2.EVACTIVITIES, ISA610.A1.I29.4.REVIEW, ISA.220.11.I16.ADIND, ISA220.A60.ISA315.A40.I29.7.INFORMATION, ISA.500.A44.I18.1.SENRET, ISA.500.A44.I18.3.ROT, ISA.220.12.13.ISQC.26.I19.CUSTSERV, ISA220.A18.I31.4.CONFREVIEW, ISA720.20.I29.2.POLACT, ISA500.A44.ISA620.7.I26.5.KNOWLEDGE, ISA570.A16.I29.3.ADDOCUM, ISA.220.9.10.I14.ETQ, ISA.220.11.I17.UNRSPETQEMP, ISA.220.12.13.ISQC.26.I20.CUSTEV, ISA220.A18.I31.1.SUFFADQEV, ISA.230.6.I26.9.ALLPROFASP, ISA220.18b.IAPN1000.80.ISQC.39.I26.6.IT, ISA300.A8.I12.AGS, ISA620.A.11.I26.3.QCTRPROC						c. Predictors: [Constant], ISA230.2.ISA200.1.I36.QMSDOCUMENTATION, ISA.220.12.13.ISQC.26.I20.CUSTEV, ISA610.A1.I29.4.REVIEW, ISA720.20.I29.2.POLACT, ISA570.A16.I29.3.ADDOCUM, ISA.220.9.10.I14.ETQ, ISA220.A60.ISA315.A40.I29.7.INFORMATION, ISA220.A18.I31.2.EVACTIVITIES, ISA.220.11.I17.UNRSPETQEMP, ISA.220.11.I16.ADIND, ISA.500.A44.I18.2.CNTREW, ISA220.A18.I31.4.CONFREVIEW, ISA300.A8.I12.AGS, ISA.220.12.13.ISQC.26.I19.CUSTSERV					
Modelul 3 [ISQC]		Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.	Modelul 3 [ISQC]		Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.
Republic of Moldova	Regression	57,880	3,216	12,989	,000 ^c	Romania	Regression	14,868	1,487	4,900	,000 ^c
	Residual	25,746	0,248				Residual	7,889	0,303		
	Total	83,626					Total	22,757			
a. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS						a. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS					
b. Selecting only cases for which Contry.IMD.2RO = 1						b. Selecting only cases for which Contry.IMD.2RO = 2					

ANOVA ^{a,b}											
<i>c. Predictors: [Constant], ISQC.55.I35.NECONFORMITYPOL, ISQC1.A34.I30.4.COMPETENCE, ISQC.A18.2.I26.8.EXPERIENCE, ISQC1.A34.I30.3.SEMNIFPB, ISQC1.A34.I30.1.TRUSTSURV, ISQC1.A34.I29.5.SURVAILLANCE, ISQC.A17.I26.2.TIMEMG, ISQC1.A34.I30.5.MISPROGRES, ISQC.43.44.ISA.220.21b.22.I32.OPNDIF, ISQC1.A34.I30.2.SEMNIFASP, ISQC.33.ISA.220.A14.ISA330.A134.I29.1.TEAMWK, ISQC.29.I25.HRM, ISQC.11.I28.RESASSURANCE, ISQC.23.I26.1.INDEPENDENCE, ISQC.26.I24.MISPROC, ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I34.QMSANL SDEF, ISQC.32.I26.7.PROFSTD, ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I33.QMSMONITORING</i>					<i>c. Predictors: [Constant], ISQC.55.I35.NECONFORMITYPOL, ISQC1.A34.I30.2.SEMNIFASP, ISQC1.A34.I30.3.SEMNIFPB, ISQC.26.I24.MISPROC, ISQC1.A34.I30.5.MISPROGRES, ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I33.QMSMONITORING, ISQC.29.I25.HRM, ISQC.11.I28.RESASSURANCE, ISQC.43.44.ISA.220.21b.22.I32.OPNDIF, ISQC.12.J.48.ISA220.34.35.36.ISA315.A111.I34.QMSANL SDEF</i>						
Modelul 4 [INR]	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.	Modelul 4 [INR]	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig.		
Republic of Moldova	Regression	44,505	7,418	21,994	,000 ^c	Romania	Regression	7,701	1,284	2,558	,040 ^c
	Residual	39,121	0,337				Residual	15,055	0,502		
	Total	83,626					Total	22,757			
<i>a. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS</i>					<i>a. Dependent Variable: ISQM1.27.28.I5.QMS</i>						
<i>b. Selecting only cases for which Contry.IMD.2RO = 1</i>					<i>b. Selecting only cases for which Contry.IMD.2RO = 2</i>						
<i>c. Predictors: [Constant], I.N.R. I27.PROFTRAINING, I.N. I23.NEGFORM, I.N.I9.STD, A.P.I21.CLIENTEVD, I.N.R.I11.PLAN, I.N.I22.METHODS</i>					<i>c. Predictors: [Constant], I.N.R. I27.PROFTRAINING, I.N.I9.STD, A.P. I21.CLIENTEVD, I.N. I22.METHODS, I.N. I23.NEGFORM, I.N.R. I11.PLAN</i>						

Sursa: elaborat de autor



„FIRST AUDIT INTERNATIONAL” S.R.L.
 Chișinău, M. Kogălniceanu Street, 61-7; tel: 21-34-52, fax: 66-58-72
 E-mail: office@fai.md; sergiu.șoimu@fai.md; http://www.fai.md/

ACT DE IMPLEMENTARE
a rezultatelor cercetărilor științifice efectuate de către
Sergiu Șoimu pentru conferirea titlului de doctor în științe economice cu tema
„Creșterea performanței auditului situațiilor financiare în contextul globalizării”

Prezentul act certifică implementarea propunerilor bazate pe cercetările științifice ale doctorandului în domeniul auditului, recomandând Regulamentul cu privire la managementul calității în entitatea de audit, în vederea asigurării calității serviciilor de audit și integrității firmei și al auditorilor, protejării intereselor părților interesate. Regulamentul reprezintă o conformitate cu reglementările în domeniul auditului și contribuie la eficiența operațională a misiunilor de audit. Totodată, pentru evaluarea performanței în auditul situațiilor financiare s-a propus abordarea acestuia prin trei sisteme de indicatori: respectarea cadrului normativ în domeniul auditului, aprecierea nivelului calității percepute de client și aprecierea nivelului calității percepută de celelalte părți interesate.

Implementarea rezultatelor practice în cadrul entității derivă din prevederile standardului ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe”.

Regulamentul cu privire la managementul calității conține următoarele elemente-cheie, menite să asigure conformitatea cu ISQM 1 și să promoveze calitatea în misiunile de audit prin prisma politicilor și procedurilor propuse aferente: evaluării riscurilor de calitate; guvernantei și conducerii firmei; responsabilităților în conformitate cu dispozițiile de etică relevante; acceptării și continuării relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice; gestionării eficiente a resurselor necesare pentru un sistem de management al calității funcțional; obținerii și utilizării informațiilor legate de managementul calității și comunicarea lor eficientă internă și externă.

Recomandările sunt menite să îmbunătățească calitatea auditului în cadrul firmei prin aplicarea unei abordări bazate pe riscuri, care ar putea afecta calitatea misiunilor de audit, astfel încât firma să gestioneze proactiv calitatea misiunilor pe care le efectuează.

Aplicarea recomandărilor favorizează promovarea unei culturi organizaționale de învățare și adaptare continuă, deoarece promovează proceduri și politici standardizate care asigură consecvență și calitate în toate misiunile de audit prin îmbunătățirea continuă a practicilor și procedurilor de lucru, demonstrând transparență și integritate, asigurând conformitate continuă cu reglementările în vigoare.

Prin urmare, utilizarea celor trei sisteme de indicatori de performanță propuși ajută la evaluarea obiectivă a eficienței și eficacității procesului de audit, asigurând acuratețea și conformitatea raportării financiare și, în plus, monitorizarea și măsurarea periodică permit entității de audit să identifice și să implementeze îmbunătățiri continue în procesele sale.

03 Ianuarie 2023



Marianna Lungu,
 Șefa Departamentului Audit



FlagMAN-D SRL, IDNO: 1008600029969, RM, mun. Chișinău, str. Mitropolit Varlaam, 65, of. 232
IBAN: MD30VI00000224526136MDL, BC "Victoriabank" SA suc. Nr. 26, SWIFT: VICBMD2X469

Nr. 2023-03-16/01 din 16.03.2023

ACT
cu privire la implementarea
rezultatelor cercetărilor științifice efectuate de către
ȘOIMU Sergiu pentru conferirea titlului de doctor în științe economice cu tema
„Creșterea performanței auditului situațiilor financiare în contextul globalizării”

Acest document denotă validitatea implementării recomandărilor și măsurilor practice fundamentate pe cercetările științifice în domeniul auditului, în vederea îmbunătățirii managementului calității în cadrul entității de audit, aspect ce derivă din prevederile standardului ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizurii ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe”.

Entitatea a beneficiat de informații manageriale privind dezvoltarea de politici de calitate, stabilirea de proceduri, recomandarea unor indicatori de performanță prin prisma calității.

Datorită implementării recomandărilor, entitatea a reușit să-și revizuiască și să-și actualizeze politicile și procedurile de calitate, asigurând o mai mare eficiență și conformitate cu standardele actuale cu referire la:

- responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul entității de audit;
- respectarea cerințelor de etică și independență de către angajații entității de audit;
- resursele umane;
- efectuarea misiunilor de audit;
- documentația sistemului de management al calității;
- documentarea revizuirii calității misiunii de audit.

Implementarea practică a recomandărilor propuse de doctorand a favorizat eficientizarea proceselor interne prin elaborarea procedurilor și politicilor, care asigură consecvența și calitatea în misiunile de audit, politici pentru revizuirea periodică și actualizarea reglementărilor pentru a reflecta schimbările în standarde și practici de audit, proceduri pentru evaluarea periodică a competențelor și performanței personalului, implementarea măsurilor preventive și de control pentru a minimiza riscurile identificate. Ca rezultat, aceste măsuri au dus la diminuarea numărului de erori și la diminuarea costurilor aferente corectării acestora.

Aplicarea recomandărilor a condus la implementarea politicilor și procedurilor de calitate, precum și a indicatorilor recomandați de autor pentru evaluarea performanței auditului situațiilor financiare din perspectiva calității, toate acestea fiind aliniate cu strategia și planul general de audit al entității.

Vladimir DOLGHI

Director FlagMAN-D SRL
Magistru în economie
Auditor licențiat



INSTITUȚIA PUBLICĂ
„CONSILIUL DE SUPRAVEGHERE
PUBLICĂ A AUDITULUI”



PUBLIC INSTITUTION
„COUNCIL FOR PUBLIC
OVERSIGHT OF AUDITS”

MD-2005, mun. Chișinău, str. Mitropolit Gavriil Bănulescu - Bodoni, 57/1, of. 414 – 418
www.cspa.md, tel: 0 (22) 66-75-49, 66-75-91, mail: cspa@cspa.md

ACT DE IMPLEMENTARE

a rezultatelor investigațiilor științifice efectuate de către
Domnul Sergiu ȘOIMU pentru conferirea titlului de doctor în științe economice cu tema
„Creșterea performanței auditului situațiilor financiare în contextul globalizării”

14.04.2023

Prezentul act confirmă implementarea propunerilor bazate pe cercetările științifice ale doctorandului în domeniul auditului, recomandând metodologia de evaluare a calității auditului „CONFORM” în vederea eficientizării controlului extern al calității auditului.

Implementarea rezultatelor practice, provenite din teza de doctor „Creșterea performanței auditului situațiilor financiare în contextul globalizării”, în cadrul I.P. „Consiliul de supraveghere publică a auditului” (în continuare - Consiliu), reprezintă o etapă esențială în eforturile noastre de a optimiza controlul extern al calității auditului în vederea gestionării sistemului de asigurare a calității auditului, pentru a preveni, detecta și corecta neconformități în procesul efectuării auditului situațiilor financiare.

Scopul acestui act este de a îmbunătăți practicile controlului extern al calității auditului și de a asigura performanță în auditul situațiilor financiare în contextul perfecționării și modernizării legislației în domeniu.

Implementarea metodologiei propuse de doctorandul Sergiu ȘOIMU conține următorii indicatori care necesită a fi verificați în cadrul controlului extern al calității auditului:

- C Conformitate cu principiile etice și profesionale.** Codul Etic Internațional pentru profesioniști contabili; Standardele Internaționale de Audit.
- O Opinie de audit adecvată și de calitate.** ISA 700 (revizuit) „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”.
- N Neconformități constatate de CSPA și monitorizarea acestora.** Regulamentul privind controlul extern al calității auditului.
- F Formarea și certificarea auditorilor.** Codul Etic Internațional pentru profesioniști contabili; Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate; Standarde Internaționale de Educație.
- O Obiective realizate în vederea creșterii gradului de încredere a utilizatorilor.** ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”
- R Raportarea fraudelor.** ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare”; Legea nr. 308 din 22-12-2017 cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului.
- M Managementul calității.** ISQM 1 „Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”; ISQM 2 „Revizuirea calității misiunilor”; ISA 220 (revizuit) „Managementul calității pentru un audit al situațiilor financiare”.

Aplicarea metodologiei propusă favorizează procesul de control extern al calității auditului prin verificarea și evaluarea:

- respectării principiilor etice și profesionale;
- dacă opinia de audit exprimată este adecvată în raport cu probele de audit colectate și cu situația financiară a entității auditate;
- clarității și transparenței raportului de audit și a comunicării cu managementul entității auditate;
- implementării recomandărilor Consiliului în rezultatul controlului extern al calității;
- nivelului de formare continuă a auditorilor și dacă aceștia dețin certificările necesare;
- responsabilităților generale ale auditorului independent în efectuarea unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile;
- procedurilor folosite pentru identificarea și raportarea fraudelor sau a altor nereguli semnificative;
- procedurilor folosite pentru implementarea și menținerea sistemului de management al calității în cadrul entității de audit.

Practicarea metodologiei propusă de doctorand este utilă în contextul globalizării și schimbărilor actuale care conduc la accentuarea relevanței calității auditului situațiilor financiare. Totodată, oferă ocazia atât de creștere a calității serviciilor de audit, cât și de a conferi o mai mare transparență utilizatorilor cu privire la calitatea acestora. Prin urmare, optimizarea controlului extern al calității auditului situațiilor financiare are un impact pozitiv semnificativ asupra activității de audit, asigurând conformitate și creșterea încrederii în raportările financiare.

Cu respect,

Dumitru GRUMEZA
Doctor în științe economice
Director executiv



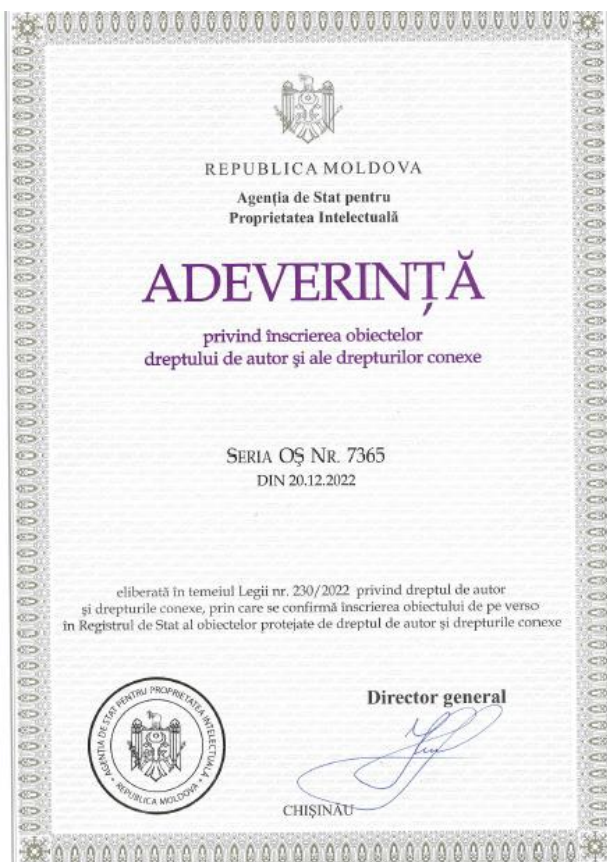
Diplome și premii



Expoziția Internațională de Inovație și Transfer Tehnologic „Excellent Idea”, Chișinău, Republica Moldova, 2024 - Premiul I, Medalie de aur pentru cercetarea „Modeling financial statement audit performance to optimize the reliability of audited information”



European Exhibition of Creativity and Innovation „Euroinvent”, Iași, România, 2024 - Premiul II, Medalie de argint pentru cercetarea „The coherent model of the audit of financial statements based on quality, performance and sustainability”



Seria: OȘ (operă științifică)

Numărul de înscriere: 7365

Data înscrierii: 30.11.2022

Numărul cererii: 2149

Denumirea obiectului: „MODELUL COERENT AL AUDITULUI
SITUAȚIILOR FINANCIARE BAZAT PE
CALITATE-PERFORMANȚĂ-DURABILITATE”

Autori:

Stratan Alexandru IDNP: 0971601883146

Șoimu Sergiu IDNP: 0971807546566

Bădicu Galina IDNP: 0981906423350

Grosu Veronica CNP: 2691104335014 (România)

Mihaila Svetlana IDNP: 0972407026531

Titularul drepturilor patrimoniale:

Instituția Publică Academia de Studii Economice din Moldova

IDNO: 1007600005951

**Adeverință AGEPI pentru cercetarea „Modelul coerent al auditului situațiilor
financiare bazat pe calitate-performanță-durabilitate”**

Declarația privind asumarea răspunderii

Subsemnatul, declar pe răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Numele, prenumele

ȘOIMU SERGIU

Semnătura



Data

24.10.2024

CV al autorului

ȘOIMU Sergiu, 26 septembrie 1971
Republica Moldova, mun. Chișinău
Cetățenie: Republica Moldova



Studii superioare

Denumirea instituției de învățământ și sediul ei	Facultatea (secția)	Anul înmatriculării	Anul absolvirii	Specialitatea deținută	Numărul, seria diplomei
Tehnicumul Industrial-Economic din Chișinău	Contabilitate	1986	1989	Profesional tehnic Contabilitate	HT-I293957
Academia de Studii Economice din Moldova	Contabilitate și informatică de gestiune	1989	1994	Licență Economie	E008092
Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava	Facultatea de Științe Economice, Administrație și Afaceri	2019	2022	Doctorat Contabilitate	J0065373
Academia de Studii Economice din Moldova	Contabilitate, audit și analiză economică	2019	2023	Doctorat Contabilitate	Certificat 076

Lucru prestat de la începutul activității de muncă

Data, luna, anul		Funcția, postul, statutul, etc (indicați instituția, organizația, întreprinderea, ministrul, departamentul)	Adresa organizației, întreprinderii
intrării în funcție	demisei		
14.10.1992	29.12.1995	C.A. „ASITO” S.A., Revizor-auditor	mun. Chișinău, str. Burebista 108
02.01.1996	22.07.1999	„Asito-Trafic” S.A, Specialist principal;	mun. Chișinău, str. Burebista 108
03.01.2000	30.09.2000	C.A. „ASITO” S.A., Contabil superior în Departamentul finanțe;	mun. Chișinău, str. Burebista 108
02.10.2000	29.10.2001	„Agromontaj” S.A., Manager financiar – contabil șef;	mun. Cahul, str. Spirin V., 88
29.10.2001	07.08.2003	C.A. „ASITO” S.A, Manager al secției control și revizii;	mun. Chișinău, str. Burebista 108
07.08.2003	01.05.2004	C.A. „ASITO” S.A, Manager al secției regularizare a daunelor	mun. Chișinău, str. Burebista 108
01.05.2004	27.02.2009	C.A. „ASITO” S.A, Manager al secției regularizare a daunelor în asigurări de proprietate, răspundere civilă generală a departamentului underwriting	mun. Chișinău, str. Burebista 108
17.10.2006	prezent	„First Audit International” SRL, Director administrativ	mun. Chișinău, sec. Centru, str. Kogălniceanu Mihail, 61

Domeniul de activitate științifică – audit

Domenii de interes științific – contabilitate, audit, statistică, economie, piețe financiare

Lucrări științifice publicate 16 publicații din care 7 lucrări științifice, 8 participări la manifestări științifice, 1 adeverință de proprietate intelectuală, 2 premii

Cunoașterea limbilor străine: Engleză B1 (scris, citit, vorbit), Rusă C2 (scris, citit, vorbit).

Date de contact: mun. Chișinău, sec. Centru, str. Kogălniceanu Mihail, 61, ap. 7, tel: (+373) 79405654, E-mail: sergiu.soimu@gmail.com