

CALITATEA RAPORTĂRII ÎN AUDIT SUB EFECTUL ROTAȚIEI OBLIGATORII A AUDITORILOR

Rezumatul tezei

Tema noastră de cercetare prezintă un mare interes din punct de vedere teoretic și practic, întrucât abordează un topic din ce în ce mai dezbătut la nivel național și internațional, în rândul cercetătorilor și practicienilor. În prezenta lucrare, ne focusăm asupra efectelor rotației obligatorii a auditorilor cu o atenție sporită asupra calitatii în audit.

Ca orice cercetare științifică, lucrarea începe prin descrierea domeniului și a obiectului de cercetare. În acest sens, aspectele prezentate în această teză pot fi încadrate în aria de cercetare a conceptului de rotație a auditorilor. Astfel, lucrarea este extinsă, de la evoluția cadrului de reglementare la delimitarea și descrierea conceptului de rotație (mai cu seamă caracterul obligatoriu al rotației) la determinarea impactului rotației obligatorii a firmelor de audit asupra calității raportării în audit. Așadar, domeniul de cercetare este lărgit și face referire și la elemente specifice altor domenii precum: audit, calitatea în audit și analiza descriptivă.

Obiectivul general al lucrării de cercetare este reprezentat de identificarea impactului pe care rotația obligatorie a auditorilor îl are asupra calității în audit.

Așa cum am menționat mai sus, teza își propune ca obiectiv general să cerceteze modalitatea în care rotația obligatorie a firmelor de audit influențează calitatea auditului. În ceea ce privește calitatea auditului, aceasta trebuie analizată în strânsă relație cu scopul serviciilor de audit și anume asigurarea oferită investitorilor cu privire la corectitudinea informațiilor prezentate în setul de situații financiare. În continuare, pentru a obține rezultate relevante pentru părțile interesate, ne vom concentra pe identificarea celor mai potriviți indicatori de măsurare, astfel încât aceștia să poată fi comparabili la nivelul mai multor eșantioane. În vederea atingerii obiectivului general, teza urmărește o structură logică, detaliată pe parcursul a patru capitole, dintre care primele trei prezintă o sinteză a literaturii de specialitate și a cadrului de reglementare cu privire la subiectul investigat, iar ultimul capitol reprezintă aportul propriu adus cercetării științifice, fiind reprezentat de două studii de caz privind investigarea percepției părților interesate referitor la subiectul investigat.

Obiectivele specifice ale cercetării sunt:

- ✓ Definirea conceptului de calitate în audit
- ✓ Identificarea factorilor determinanți ai calității în audit
- ✓ Evidențierea celor mai potriviți indicatori pentru aprecierea calității auditului
- ✓ Prezentarea stadiului cunoașterii în domeniu în ceea ce privește rotația auditorilor
- ✓ Analiza și determinarea implicațiilor pe care rotația obligatorie le-ar putea avea asupra calității raportării în audit

Ținând cont de scopul cercetării ilustrat mai sus, această cercetare științifică este fundamentată de următoarele **întrebări de cercetare**:

- Q1: Care sunt elementele asociate calității în audit?
- Q2: Care sunt indicatorii care surprind în mod obiectiv calitatea raportării în audit?
- Q3: Care sunt implicațiile rotației firmelor de audit asupra indicatorilor identificați?
- Q4: Care sunt principalele provocări în implementarea rotației obligatorii a firmelor de audit?

În ceea ce privește metodele de cercetare utilizate, acestea sunt în legătură strânsă cu obiectivul general al tezei și cu întrebările de cercetare. În acest sens, demersul științific este realizat printr-o cercetare mixtă, care îmbină cercetarea calitativă cu cea cantitativă în vederea obținerii unor rezultate nepărtinitoare. În vederea realizării acestei cercetări mixte, s-au folosit metode diverse, precum: documentarea științifică, analiza descriptivă, metoda chestionarului și a interviului semi-structurat.

Teza urmărește o structură logică, detaliată pe parcursul a patru capitole, din care primele trei prezintă o sinteză a literaturii de specialitate și a cadrului de reglementare cu privire la subiectul investigat, iar ultimul capitol reprezintă aportul propriu adus cercetării științifice, fiind reprezentat de două studii de caz privind investigarea percepției părților interesate referitor la subiectul investigat.

În ceea ce privește metodologia de cercetare utilizată, primele trei capitole au fost realizate printr-o documentare științifică, care a urmărit ilustrarea informațiilor existente în literatura de specialitate cu privire la domeniul studiat. De asemenea, pentru a surprinde imaginea de ansamblu a temei analizate, am extins studiul literaturii de specialitate asupra lucrărilor care abordează elemente conexe, precum independența auditorilor, durata mandatului de audit, rolul rotației în consolidarea independenței auditorilor. În același timp, pentru a surprinde importanța și actualitatea temei studiate, am realizat și o analiză bibliometrică privind evoluția rotației auditorilor care sintetizează cel de-al treilea capitol dedicat stadiului cunoașterii în domeniu a măsurii adoptate de Comisia Europeană. Primele trei capitole urmăresc să răspundă la primele două întrebări de cercetare, și anume *Q1: Care sunt elementele asociate calității în audit?*, respectiv *Q2: Care sunt indicatorii care surprind în mod obiectiv calitatea raportării în audit?*

Demersul științific se continuă cu ultimul capitol care urmărește modul în care calitatea în audit este influențată de rotația obligatorie a firmelor de audit. În acest sens, pornind de la rezultatele obținute într-un studiu empiric, realizat pe parcursul anilor de studiu, privind implicațiile rotației firmelor de audit asupra raportării de audit, am organizat discuții de tip interviu semi-structurat cu auditori, respectiv am aplicat un chestionar persoanelor însărcinate cu guvernarea la nivelul entităților economice listate la Bursa de valori București în vederea investigării percepției celor două părți interesate asupra calității în audit sub efectul rotației obligatorii a auditorilor.

Interviul folosește un număr redus de instanțe, obiectivul principal fiind acela de a surprinde esența temei analizate. Principalul beneficiu al acestui instrument este acela că respondenții își pot exprima liber părerea, fără a fi condiționați de o schemă rigidă a întrebărilor (Bolderston, 2012). De cele mai

multe ori, metodele cantitative abordează subiectul la suprafață, fără a mai interpreta rezultatele în funcție de context. Interviu vine ca o completare a acestor metode (Young, et al., 2018), ajutând astfel la validarea rezultatelor obținute în urma cercetării cantitative.

Din perspectiva metodei de cercetare, studiul de caz efectuat în cadrul ultimului capitol îmbină cercetarea cantitativă cu cea calitativă și răspunde la ultime două întrebări de cercetare, respectiv Q3: *Care sunt implicațiile rotației firmelor de audit asupra indicatorilor identificați?* Și Q4: *Care sunt principalele provocări în implementarea rotației obligatorii a firmelor de audit?*

Rezultatele, contribuțiile, limitele și direcțiile viitoare de cercetare

Obiectivul întregului demers științific constă în cercetarea relației dintre rotația obligatorie a auditorilor și calitatea în audit, respectiv dacă schimbarea auditorului are efecte asupra calității auditului.

Rezultatele obținute sugerează faptul că rotația auditorilor contribuie la reducerea amenințărilor de familiaritate la adresa auditorului, îmbunătățirea cunoștințelor acestora pe fondul expunerii echipei de audit la noi industrii, respectiv consolidarea încrederii publicului asupra calității auditului, toate acestea influențând într-o manieră pozitivă calitatea raportării în audit.

În același timp, se remarcă influențele diverselor forme ale rotației auditorilor asupra indicatorilor de evaluare și măsurare a calității în audit. Concluziile desprinse în urma discuțiilor avute cu practicieni din domeniul auditului financiar extern, respectiv cu persoanele însărcinate cu guvernarea au validat rezultatele obținute în urma analizei implicațiilor rotației firmelor de audit asupra calității raportării în audit pentru entitățile economice listate la Bursa de Valori București.

Lucrarea de cercetare contribuie, pe de o parte la literatura de specialitate existentă în domeniul auditului financiar, iar pe de altă parte, oferă informații utile mediului de afaceri, deopotrivă auditori și entități de interes public, în vederea anticipării potențialelor consecințe ale rotației obligatorii a firmelor de audit. În ceea ce privește literatura de specialitate, rezultatele obținute pe parcursul întregului demers științific completează studiile realizate până în prezent care s-au axat pe relația dintre mandatul de audit și calitatea auditului, explorând efectele rotației obligatorii a firmelor de audit asupra calității în audit. Importanța acestei relații derivă din adoptarea reformei europene privind auditul pusă în aplicare prin Directiva 56/2014/CE, respectiv Regulamentul nr. 537/2014/CE, care impune rotația obligatorie a firmelor de audit după o anumită perioadă de timp. În ceea ce privește mediul de afaceri, rezultatele obținute pot fi utile atât firmelor de audit, cât și entităților de interes public, care ar putea fi interesate de potențialele efecte ale acestei măsuri pentru a ști cum să se pregătească pentru prima rotație obligatorie a auditorilor care va trebui realizată în anii următori.

De asemenea, rezultatele identificate în prezenta lucrare au fost diseminate în cadrul unor conferințe și, de asemenea, prin publicarea unor articole după cum urmează:

Structura tezei

Lucrarea de cercetare este structurată într-o manieră clară și explicită care asigură prezentarea logică a subiectului analizat, acesta putând fi anticipat încă din titlu. Așadar, demersul științific debutează cu prezentarea aspectelor conceptuale și evoluția temei, continuă cu un studiu empiric care surprinde efectele rotației obligatorii a auditorilor asupra calității în audit, iar în cele din urmă, teza se finalizează cu ilustrarea principalelor rezultate și concluzii, urmate de bibliografie și anexe.

Capitolul 1: Aspecte conceptuale privind calitatea în audit. Abordări în literatura de specialitate conturează conceptul de calitate în audit, fiind structurat astfel încât să ilustreze diferitele perspective ale principalelor părți interesate (auditori, comitete de audit, investitori, autorități de reglementare). Definierea aspectelor conceptuale constituie rezultatul unei analize aprofundate a lucrărilor de specialitate în domeniu.

Al doilea subcapitol prezintă factorii determinanți ai calității în audit, fiind structurat astfel încât să ilustreze cele mai importante etape în evoluția conceptului de calitate în audit, precum și modelele dezvoltate de-a lungul timpului.

Ultima secțiune a acestui capitol urmărește identificarea celor mai relevanți indicatori de măsurare a calității în audit, precum și prezentarea principalelor abordări întânite în literatura de specialitate. Astfel, au fost stabiliți indicatorii utilizați pentru realizarea studiului empiric din ultimul capitol: opinia de audit, aspectele cheie de audit și onorariile de audit. Raționamentul de selectare a celor mai potriviți indicatori a fost fundamentat pe baza studiilor din literatura de specialitate, precum și pe accesul la informații, având în vedere că cele mai multe elemente urmărite de firmele de audit nu sunt publice.

Capitolul 2: Rolul auditorului în asigurarea calității raportării în audit urmărește să explice rolul auditorului în asigurarea calității în audit din perspectiva implicării sale în raportarea de audit. Cel de-al doilea capitol debutează cu prezentarea evoluției profesiei de audit, respectiv a rolului profesionistului în societate și continuă cu ilustrarea celor mai importante etape în ceea ce privește evoluția auditului de-a lungul timpului, precum și a principalelor ipoteze și teorii care au stat la baza dezvoltării acestei profesii. Partea a treia amintește cele mai importante autorități internaționale de reglementare în materie de audit, continuă cu descrierea obiectivelor generale ale auditorului și finalizează cu trecerea în revistă a principalelor standarde privind raportarea de audit. Ultima parte a acestui capitol ilustrează competențele și abilitățile cerute auditorilor, așa cum sunt ele prezentate în Codul etic al profesioniștilor contabili.

Capitolul 3: Rotația auditorilor – considerații generale, stadiul cunoașterii în domeniu prezintă câteva considerații generale ale rotației, pentru a delimita contextul cercetării, după care continuă cu descrierea cadrului de reglementare în cele mai mari jurisdicții, respectiv SUA și Europa. Mai departe, se conturează stadiul cunoașterii în domeniu, prin realizarea unei sinteze aprofundate a literaturii de

specialitate. De asemenea, se prezintă formele sub care rotația poate fi implementată, precum și argumentele pro și contra adoptării acestei măsuri. Ultima parte a capitolului își propune să investigheze cât de mult s-a discutat despre rotația auditorilor înainte și după adoptarea reformei europene privind auditul și cuprinde o analiză structurată a literaturii de specialitate privind rotația auditorilor. Utilizând instrumentul VOSviewer, a fost creată o hartă a cuvintelor cheie care ilustrează principalele domenii de interes în ceea ce privește rotația auditorilor, căutarea făcându-se pe două intervale, 2007 – 2013, respectiv 2014 – 2020. Rezultatele sugerează că rotația auditului este analizată împreună cu unele aspecte esențiale cum ar fi calitatea auditului, independența auditorului sau onorariile de audit, iar adoptarea Directivei 56/2014/CE a generat o creștere a numărului de studii care abordează calitatea auditului și independența auditorului.

Capitolul 4: Determinarea impactului rotației obligatorii a auditorilor asupra calității în audit

descrie metodologia de cercetare pe care a fost fundamentat tot demersul științific, precum și rezultatele obținute. Pornind de la scopul și întrebările de cercetare menționate mai sus, acest capitol este structurat în două părți. Prima parte își propune să valideze rezultatele obținute în cadrul studiului empiric realizat în prealabil privind implicațiile rotației obligatorii a auditorilor asupra calității în audit prin organizarea discuțiilor de tip interviu semi-structurat cu auditori, prezentând de asemenea metodologia folosită și rezultatele obținute. A doua parte urmărește extinderea eșantionului persoanelor interesate, prin aplicarea unui chestionar persoanelor însărcinate cu guvernarea la nivelul entităților economice listate la Bursa de Valori București. De asemenea, sunt prezentate atât metodologia folosită cât și rezultatele obținute.

Lucrarea se încheie cu ilustrarea concluziilor rezultate ca urmare a întregului demers științific, limitele identificate, precum și direcțiile viitoare de cercetare. Această secțiune oferă clarificări cu privire la măsura în care teza a reușit să răspundă la întrebările de cercetare și, prin urmare, să-și atingă scopul.

Concluzii finale

Lucrarea de cercetare **Calitatea raportării în audit sub efectul rotației obligatorii a auditorilor** a urmărit determinarea impactului pe care rotația obligatorie a auditorilor îl are asupra calității raportării în audit. Acest scop principal a fost realizat prin îndeplinirea obiectivelor specifice stabilite încă din faza inițială:

- ✓ Definirea conceptului de calitate în audit
- ✓ Identificarea factorilor determinanți ai calității în audit
- ✓ Evidențierea celor mai potriviți indicatori pentru aprecierea calității auditului
- ✓ Prezentarea stadiului cunoașterii în domeniu în ceea ce privește rotația auditorilor
- ✓ Analiza și determinarea implicațiilor pe care rotația obligatorie le-ar putea avea asupra calității raportării în audit

Având în vedere rolul auditorilor și mai cu seamă consecințele pe care le-ar putea produce un audit de o calitate inferioară, obținerea unui nivel ridicat de calitate în audit reprezintă obiectivul principal urmărit

de toate părțile interesate, iar definirea și măsurarea acestui rezultat cunoaște mai multe modalități, în funcție de utilizatorii situațiilor financiare.

Cerința aprecierii calității în audit apare în contextul în care "Nu poți administra ceea ce nu poți măsura" (Peter Drucker), iar rotația auditorilor reprezintă unul dintre multitudinea de factori care afectează calitatea în audit. Ținând cont de perioada destul de recentă a adoptării rotației obligatorii a firmelor de audit, am apreciat că ar fi de interes investigarea potențialelor consecințe pe care aceasta le-ar putea avea asupra calității auditului. Mai specific, lucrarea de cercetare s-a focusat pe calitatea în audit sub efectul rotației obligatorii a firmelor de audit.

În ceea ce privește originalitatea temei abordate și caracterul de inovare al lucrării, s-a realizat o investigare aprofundată a percepției auditorilor asupra calității în audit, respectiv a efectelor rotației obligatorii a firmelor de audit. Literatura de specialitate se remarcă, până în prezent, cu o multitudine de studii care au analizat impactul rotației voluntare a auditorilor asupra calității în audit, însă prezenta lucrare face un pas înainte și încearcă să anticipeze efectele rotației obligatorii a firmelor de audit, urmărind o abordare mai aprofundată a calității în audit. În acest sens, au fost ilustrate, pe de o parte, elementele care influențează calitatea în audit și care conturează o definiție mai complexă a acestui concept, și pe de altă parte, a fost surprins impactul rotației obligatorii a auditorilor asupra acestora. Totodată, teza inovează și prin caracterul de noutate, cercetarea empirică calitativă ilustrând percepția auditorilor cu privire la principalele provocări privind implementarea măsurii, respectiv evoluția pieței de audit după aplicarea efectivă a rotației obligatorii a firmelor de audit.

Teza se remarcă printr-o structură logică, detaliată pe parcursul a patru capitole, care au urmărit obiectivele specifice enumerate mai sus. Astfel, primul capitol a debutat cu conturarea unei definiții a conceptului de calitate, după care s-a axat pe definirea calității în audit. În același timp s-a urmărit definirea calității în audit în funcție de principalele părți interesate (auditori, comitete de audit, autorități de reglementare). Al doilea subcapitol a ilustrat elementele determinante ale calității în audit: date de intrare, date de ieșire, procesul de audit, factori contextuali și interacțiunea dintre părțile interesate, în timp ce ultimul subcapitol s-a axat pe identificarea celor mai relevanți indicatori de măsurare a calității auditului.

Următorul capitol a urmărit să explice rolul auditorului în asigurarea calității în audit din perspectiva implicării sale în raportarea de audit. În acest sens, prima parte a celui de-a doilea capitol a început cu evoluției profesiei de audit, respectiv a rolului profesionistului în societate și a continuat cu ilustrarea celor mai importante etape în ceea ce privește evoluția auditului de-a lungul timpului, precum și a principalelor ipoteze și teorii care au stat la baza dezvoltării acestei profesii. Partea a treia a menționat cele mai importante autorități internaționale de reglementare în materie de audit, după care a continuat cu descrierea obiectivelor generale ale auditorului, finalizând, în cele din urmă, cu trecerea în revistă a principalelor standarde privind raportarea de audit. Ultima parte a acestui capitol a ilustrat competențele și abilitățile cerute auditorilor, așa cum sunt ele prezentate în Codul etic al profesioniștilor contabili.

Capitolul următor s-a axat pe ilustrarea principalelor aspecte legate de rotația obligatorie a auditorilor, astfel că în prima parte au fost prezentate câteva considerații generale al rotației, pentru a delimita contextul cercetării, după care s-a continuat cu descrierea cadrului de reglementare în cele mai mari jurisdicții, respectiv SUA și Europa. Mai departe, a fost conturat stadiul cunoașterii în domeniu, prin realizarea unei sinteze aprofundate a literaturii de specialitate, aceasta fiind structurată separat pe cele două jurisdicții. De asemenea, au fost prezentate formele sub care rotația poate fi implementată, precum și argumentele pro și contra adoptării acestei măsuri. Ultima parte a capitolului a urmărit să investigheze cât de mult s-a discutat despre rotația auditorilor înainte și după adoptarea reformei europene privind auditul, astfel că a fost realizată o analiză structurată a literaturii de specialitate privind rotația auditorilor. Utilizând instrumentul VOSviewer, a fost creată o hartă a cuvintelor cheie care ilustrează principalele domenii de interes în ceea ce privește rotația auditorilor, căutarea făcându-se pe două intervale, 2007 – 2013, respectiv 2014 – 2020. Rezultatele obținute au sugerat că rotația auditorilor este analizată împreună cu unele aspecte esențiale cum ar fi calitatea auditului, independența auditorului sau onorariile de audit, iar adoptarea Directivei 56/2014/CE a generat o creștere a numărului de studii care abordează calitatea auditului și independența auditorului.

Așa cum a fost menționat încă din partea introductivă, obiectivul principal al acestei lucrări a fost axat pe determinarea efectelor rotației obligatorii a auditorilor asupra calității în audit. În acest sens, ultimul capitol a fost structurat în două părți care urmăresc găsirea răspunsului la ultima întrebare de cercetare. Pornind de la un studiu realizat anterior și publicat în revista CAFR, al cărui scop a fost identificarea principalelor implicații ale rotației firmelor de audit asupra calității în audit din perspectiva modificărilor survenite la nivelul opiniei auditorului, la nivelul costurilor de audit și, respectiv, la nivelul aspectelor cheie de audit prezentate în raportul de audit, prima parte a ultimului capitol din prezenta lucrare a constatat în organizarea discuțiilor de tip interviu semi-structurat cu auditori care au urmărit, pe de o parte, să valideze rezultatele obținute anterior și pe de altă parte să anticipeze posibilele efecte ale acestei măsuri. Rezultatele studiului calitativ relevă că rotația obligatorie a firmelor de audit protejează independența auditorului pe fondul renunțării la propriile convingeri și la manifestările de familiaritate cu clientul de audit, dar în detrimentul competenței auditorului care poate conduce la o reducere a calității auditului pe fondul pierderii cunoștințelor specifice clientului, însă numai pe termen scurt, rotația oferind echipelor de audit o bună șansă de expunere la noi industrii ceea ce ajută la consolidarea competențelor auditorului cu efecte favorabile, pe termen lung, asupra calității auditului. În ceea ce privește evoluția pieței de audit, respondenții sunt de părere că nu se va schimba semnificativ, respectiv marile firme de audit vor continua să dețină monopolul, ca urmare a investițiilor constante pe care acestea le fac în dezvoltarea tehnologiei și a metodologiei interne.

A doua parte a avut în vedere extinderea eșantionului persoanelor interesate la nivelul persoanelor însărcinate cu guvernarea în cadrul entităților economice listate la Bursa de Valori București. Ancheta efectuată a arătat că rotația obligatorie a auditorilor crește calitatea raportării în audit.

În ceea ce privește metodologia de cercetare utilizată, primele trei capitole au fost realizate printr-o documentare științifică, care a urmărit ilustrarea informațiilor existente în literatura de specialitate cu

privire la domeniul studiat. De asemenea, pentru a surprinde imaginea de ansamblu a temei analizate, a fost extins studiul literaturii de specialitate asupra lucrărilor care abordează elemente conexe, precum independența auditorilor, durata mandatului de audit, rolul rotației în consolidarea independenței auditorilor. În același timp, pentru a surprinde importanța și actualitatea temei studiate, a fost realizată și o analiză bibliometrică privind evoluția rotației auditorilor care sintetizează cel de-al treilea capitol dedicat stadiului cunoașterii în domeniu a măsurii adoptate de Comisia Europeană. Ultimul capitol prezintă studiul de caz și constituie o îmbinare între cercetarea cantitativă și cea calitativă.

Întregul demers științific a urmărit să răspundă la ipotezele următoare de cercetare:

Q1: Care sunt elementele asociate calității în audit?

Q2: Care sunt indicatorii care surprind în mod obiectiv calitatea raportării în audit?

Q3: Care sunt implicațiile rotației firmelor de audit asupra indicatorilor identificați?

Q4: Care sunt principalele provocări în implementarea rotației obligatorii a firmelor de audit?

Toate cele patru întrebări au fost urmărite pe parcursul întregului demers științific, atât în primele trei capitole, dedicate revizuirii literaturii de specialitate, cât și în cadrul cercetării empirice realizate în ultimul capitol. Rezultatele obținute prin intermediul cercetării realizate în prezenta lucrare de cercetare relevă răspunsurile următoare:

Q1: Care sunt elementele asociate calității în audit?

- o datele de intrare fac referire la valorile, etica și atitudinea auditorilor, aspecte care sunt influențate în mod direct de cultura firmei de audit, dar și la cunoștințele, abilitățile și experiența auditorilor.
- o datele de ieșire se referă la opinia de audit, ca fiind rezultatul vizibil al misiunii de audit, la care se adaugă recomandările făcute de auditori cu privire la controalele interne implementate (sau nu) de entitatea auditată.
- o procesul de audit: auditurile de calitate sunt realizate de către auditori care aplică un proces riguros de audit și proceduri de control al calității care să respecte legile, reglementările și standardele aplicabile.
- o factorii contextuali: legile și reglementările, politica de governanță corporativă, standardele internaționale de audit, factorii culturali ai fiecărei țări.
- o interacțiunea dintre părțile interesate: deși fiecare parte interesată joacă un rol important în sprijinirea raportării financiare de înaltă calitate, modul în care interacționează părțile interesate poate avea un impact deosebit asupra calității auditului. De exemplu, o bună comunicare între auditor și membrii comitetului de audit ai unei entități listate poate determina implicarea specialiștilor din audit pe anumite spețe (date de intrare), respectiv forma și conținutul raportul de audit emis către persoanele însărcinate cu governanța (date de ieșire).

Q2: Care sunt indicatorii care surprind în mod obiectiv calitatea raportării în audit?

- Indicatorii de apreciere a nivelului calității în audit diferă în funcție de persoana interesată. Auditorii urmăresc rezultatele din urma inspecțiilor de calitate atât cele realizate de ASPAAS cât și cele interne (“practice review”) sau numărul de (d)eficiențe identificate pe proiecte, în timp ce utilizatorii externi pot analiza opinia de audit, aspectele cheie de audit sau onorariile de audit cu mențiunea că trebuie avute în vedere aspectele calitative ale acestor instrumente. De asemenea, notorietatea auditorului este un indicator bun de apreciere a calității auditului.

Q3: Care sunt implicațiile rotației firmelor de audit asupra indicatorilor identificați?

- În ceea ce privește efectele rotației obligatorii a firmelor de audit asupra opiniei de audit, acestea pot apărea ca urmare a experienței, cunoștințelor noului auditor, interpretării diferite privind spețele mai complexe, dar și a unei perspective diferite privind evaluarea riscurilor semnificative ori alegerea indicatorului pentru calcularea materialității. În același timp modificarea opiniei de audit după schimbarea firmei de audit se poate datora unui eveniment izolat apărut chiar în exercițiul financiar în care s-a produs rotația (de exemplu: un proces în curs de desfășurare, nerealizarea reevaluării activelor imobilizate) ori poate fi rezultatul îmbunătățirilor făcute de-a lungul timpului de fostul auditor.
- În ceea ce privește aspectele cheie de audit, acestea se pot schimba după rotația auditorului ca urmare a faptului că noul auditor are o abordare diferită privind ariile care prezintă un risc semnificativ.
- Referitor la onorariile de audit, calitatea în audit se reflectă în onorarii percepute, acestea fiind foarte importante în contextul în care vrem să creștem calitatea în audit, însă rotația obligatorie a firmelor de audit nu va afecta semnificativ nivelul onorariilor plătite de entitățile de interes public.

Q4: Care sunt principalele provocări în implementarea rotației obligatorii a firmelor de audit?

- Identificarea din timp a firmei de audit, respectiv a potențialilor clienți, identificarea altor servicii pe care le-ar putea furniza firma de audit, evitarea situației în care s-ar putea întâmpla exact invers scopului urmărit de Comisia Europeană, respectiv să primeze cantitatea în detrimentul calității.

Originalitatea temei abordate și caracterul de inovare al tezei rezidă în investigarea aprofundată a percepției auditorilor asupra calității în audit, respectiv a efectelor rotației obligatorii a firmelor de audit. Literatura de specialitate se remarcă, până în prezent, printr-o multitudine de studii care au analizat impactul rotației voluntare a auditorilor asupra calității în audit, însă prezenta lucrare a făcut un pas înainte și a încercat să anticipeze efectele rotației obligatorii a firmelor de audit, urmărind o abordare mai aprofundată a calității în audit. În acest sens, au fost ilustrate, pe de o parte, elementele care influențează calitatea în audit și care conturează o definiție mai complexă a acestui concept, și pe de altă parte, a fost surprins impactul rotației obligatorii a auditorilor asupra acestora. Nu în ultimul rând, teza inovează și prin caracterul de noutate, cercetarea empirică calitativă ilustrând percepția auditorilor

cu privire la principalele provocări privind implementarea măsurii, respectiv evoluția pieței de audit după aplicarea efectivă a rotației obligatorii a firmelor de audit.

Limitări și cercetări viitoare

Așa cum am menționat încă în partea introductivă a acestei lucrări de cercetare, orice studiu presupune existența unor limite inerente, care pot influența, într-o anumită măsură, rezultatele realizate. Pe de altă parte, toate aceste limite menționate mai jos pot reprezenta direcții viitoare de cercetare. În ceea ce privește literatura de specialitate, aceasta a constituit o adevărată provocare atât din perspectiva complexității subiectului, cât și a noutății acestuia. În ceea ce privește cercetarea empirică, limitele sunt datorate eșantionului de entități analizate, precum și a persoanelor intervievate, respectiv a celor chestionate. În același timp, rotația obligatorie a firmelor de audit se află în faza inițială, iar efectele cauzate de această nouă măsură sunt încă necunoscute. Prin urmare, prezenta lucrare s-a limitat la examinarea efectelor percepute pe care le-ar putea avea această măsură asupra calității în audit.

În ceea ce privește direcțiile viitoare de cercetare, cea mai adecvată cercetare din anii următori ar fi examinarea efectelor reale pe care le-a cauzat rotația obligatorie a firmelor de audit. De asemenea, ar fi interesant de analizat efectele rotației obligatorii a auditorilor la nivelul mai multor state membre UE, surprinzând astfel influența anumitor factori culturali, economici etc, precum și extinderea investigării percepției părților interesate, de pildă la nivelul investitorilor.

În concluzie, pe baza informațiilor ilustrate pe tot parcursul demersului științific, considerăm că prezenta lucrare de cercetare și-a atins obiectivul general stabilit, iar rezultatele pe care le-am obținut sunt superioare limitelor inerente, care pot fi transpuse în viitoare direcții de cercetare. În același timp, apreciem faptul că rezultatele obținute vor fi utile atât mediului academic, cât și mediului de afaceri.