

CONSIDERAȚII PRIVIND DOMENIUL DE APLICARE AL ISA 700 ȘI IMPLICAȚIILE ASUPRA CALITĂȚII MISIUNII DE AUDIT

CONSIDERATIONS ON THE SCOPE OF ISA 700 AND IMPLICATIONS ON AUDIT ENGAGEMENT QUALITY

Autor: Tatiana GRIBINCEA

Ștefan cel Mare University of Suceava, România

E-mail: tatiana.gribincea@student.usv.ro

Coordonator științific: Veronica GROSU

Ștefan cel Mare University of Suceava, România

E-mail: veronica.grosu@usm.ro

ORCID: 0000-0003-2465-4722

Abstract: *Global financial crises, corporate failures and scandals have led to the revision of reporting standards, including IAS 700. This revision helped to regain user confidence and increase the value of the audit. It also expanded the auditor's report, which includes disclosures about material matters in the company's financial reporting and the audit, as well as increases the usefulness of audit opinions to promote more open communication between auditors and users of financial reporting. Thus, the purpose of this paper is to analyze the specialized literature, to determine the link between the scope of ISA 700 and the implications on the quality of the audit engagement. The results showed that this theme was developed in many countries, studies were conducted and it was concluded that although the new report brings multiple benefits, others claim to prefer other important disclosures. At the same time, the quality of the audit mission is determined not only by the application of this standard, but also by the competence, ethics and integrity, skills of the auditor.*

Keywords: *ISA 700, quality audit, audit report, audit opinion, financial audit.*

JEL Classifications: M40, M42

Introducere

Crizele financiare la nivel global, eșecurile corporative, dar și scandalurile financiare din multe țări au ridicat întrebări legate de eficacitatea auditului. Firmele de audit, organismele profesionale și de reglementare s-au confruntat cu o serie de critici, care a dus la scăderea încrederii (Holm & Zaman, 2012). Acest fapt a determinat ca standardele privind raportarea să fie revizuite și aprobate, având ca scop îmbunătățirea comunicării rezultatelor auditului către utilizatorii datelor financiare, respectiv îmbunătățirea calității raportului de audit. ISA 700 - Formarea unei opinii și raportarea privind situațiile financiare se regăsește în pachetul de standarde ISA privind raportarea, care au fost revizuite, având ca dată efectivă de intrare în vigoare înainte de sau începând cu 15 decembrie 2016. Revizuirea prezentului standard a condus la creșterea relevanței auditului la nivel global prin faptul că raportul de audit extins include dezvăluiri despre aspecte semnificative în raportarea financiară a companiei și auditului, precum și crește utilitatea opiniilor de audit pentru a promova o comunicare mai deschisă între auditori și utilizatorii raportării financiare. Revizuirea în cauză, a avut un impact direct asupra calității misiunii de audit. Or, scopul principal al unei misiuni de audit se rezumă la creșterea încrederii stakeholder – lor, în acuratețea informațiilor din situațiile financiare raportate de companii (Arens, Beasley, & Elder, 2012).

Scopul acestei lucrări constă în analiza lucrărilor de specialitate, pentru a determina domeniul acoperit de către IAS 700, precum și impactul pe care îl are acesta asupra calității misiunii de audit.

Pentru atingerea scopului propus au fost stabilite următoarele două obiective: revizuirea literaturii de specialitate cu privire la domeniul de activitate al ISA 700 și identificarea impactului asupra calității misiunii de audit. Rezultatele obținute sunt importante pentru auditori, deoarece în acest mod ei înțeleg mai bine impactul modificării standardului ISA 700 și îl pot aplica sporind calitatea misiunii de audit și performanța entității.

Revizuirea literaturii de specialitate

La etapa actuală, rapoartele de audit oferă părților interesate informații cât mai vaste și în același timp se bucură de încredere din partea acestora. Însă, cu cel puțin un deceniu în urmă lucrurile erau cu totul

altfel. Crizele financiare, eșecurile corporative și scandalurile financiare au făcut ca auditul să intre într-o criză a neîncrederii, fiind necesară o revizuire a standardelor privind raportarea, care cuprinde mai multe etape, după cum se poate observa în Figura 1.1.:

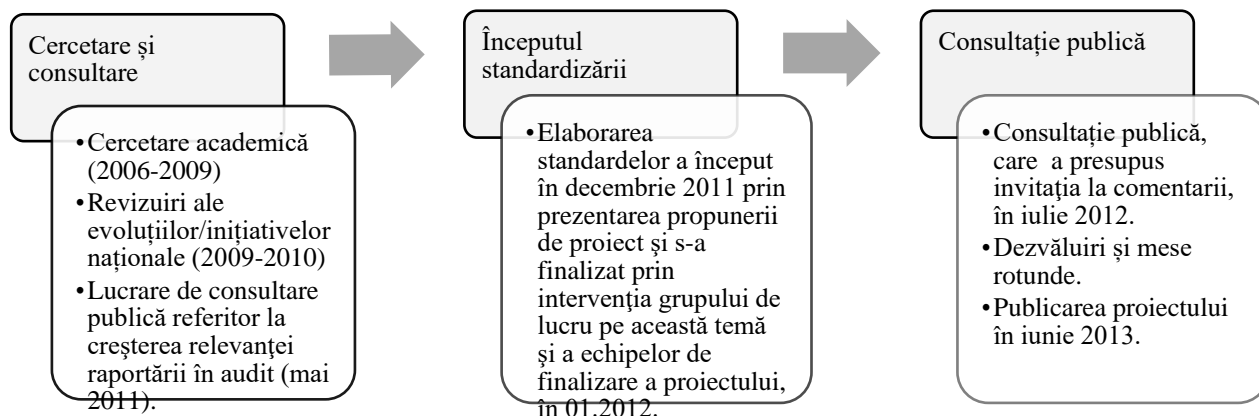


Figura 1.1. Perioadele procesului de revizuire a standardelor privind raportarea

Sursa: Sursa: prelucrare proprie

Actualizările standardelor au fost aprobate în iulie 2014, iar în ianuarie 2015, IFAC a publicat setul de standarde modificate privind raportarea în audit, având ca dată efectivă de intrare în vigoare înainte de sau începând cu 15 decembrie 2016 (Manoel & Quel, 2017).

Standardul internațional de audit (ISA) 700 - Formarea unei opinii și raportarea privind situațiile financiare se regăsește în pachetul de standarde ISA privind raportarea, care au fost revizuite. ISA 700 revizuit subliniază necesitatea ca raportul auditorului să furnizeze explicații transparente ale responsabilităților, atât ale auditorului, cât și ale conducerii. În plus, standardul scoate în evidență necesitatea explicării naturii, domeniului și factorilor care influențează procesul de audit în așa mod încât să se îndeplinească așteptările părților, să se construiască încrederea în fiabilitatea datelor financiare auditate și să se îmbunătățească înțelegerea utilizatorilor asupra procesului de audit, respectiv îmbunătățirea raportului auditorului, implicit misiunii de audit (Hadeel, 2023).

Prezentul standard este aplicat pentru un audit al unui set complet de situații financiare cu scop general și tratează responsabilitatea auditorului de a formula o opinie cu privire la situațiile financiare, precum și forma și conținutul raportului auditorului emis ca urmare a unui audit al situațiilor financiare (IFAC & IAASB, 2018).

Standardul ISA 700 sugerează ca raportul extins de audit să înceapă cu Opinia auditorului, urmată de Baza pentru opinie. Opinia de audit fiind la începutul raportului, comunică despre importanța acesteia și face ca părțile interesate să fie concentrate asupra ei. Însă, în acest caz există riscul ca restul raportului de audit să nu fie citit integral, ci doar să fie verificat dacă este calificat sau nu. Dacă pentru secțiunile menționate anterior standardul propune o ordine fixă, atunci restul secțiunilor respectă rubricile specifice.

Există un număr mare de lucrări academice cu privire la domeniul de aplicare al ISA 700, care scot în evidență modul de exprimare a opiniei auditorului și consecințele extinderii raportului de audit. Totodată, acestea analizează nemijlocit și impactul asupra calității misiunii de audit. În tabelul nr.1 sunt prezentate cele mai relevante lucrări care au tratat acest domeniu.

Tabel 1. Metaanaliză a celor mai relevante lucrări referitoare la domeniul de aplicare al ISA 700 și impactul asupra calității misiunii de audit

Autor, an	Titlu	Scop	Rezultate
(Goicoechea, Gomez-Bezares, & Vicente, 2021)	Improving Audit Reports: A Consensus between Auditors and Users	Lucrarea respectivă își propune să stabilească care sunt percepțiile auditorilor și utilizatorilor situațiilor financiare în legătură cu valoarea rapoartelor de audit și care ar fi opțiunile de îmbunătățirea a acestor rapoarte.	Rapoartele de audit existente au o valoare foarte importantă pentru părți, însă există loc de îmbunătățiri. Ultimele modificări au sporit conținutul rapoartelor de audit, dar totuși auditorii și utilizatorii ar dori mai multe informații referitoare la anumite aspecte legate de procesul de audit și conturi anuale, dar și informații legate de sistemele informaționale ale

			clientului. Acest lucru ar mări transparența cu privire la calitatea unui audit financiar.
Minutti-Meza Miguel, 2021	The art of conversation: the expanded audit report	Scopul lucrării este de a examina modul de implementare a rapoartelor extinse de audit în mai multe zone și de a determina dacă acestea au atins așteptările autorităților de reglementare și ale părților interesate.	Chiar dacă rapoartele extinse de audit sunt utilizate, rămâne neclar dacă acestea au sporit (sau vor crește) utilitatea opiniilor de audit. Cert, e că cerințele existente de raportare a auditorului constituie doar un prim pas către o raportare îmbunătățită a auditorului.
Mohamed Cherif Benzouai, Khalil Tiar, 2020	A Structural Model for Audit Quality	Acest studiu emite o ipoteză cauzală referitoare la relația dintre calitatea auditului, independența auditorului, misiunea de audit, caracteristicile, calificările și abilitățile auditorului. S-au colectat date folosind un sondaj electronic prin e-mail, trimis auditorilor externi.	Rezultatele studiului prezintă că există o relație pozitivă și interdependentă între toți factorii menționați. În același timp, se sugerează că caracteristicile misiunii de audit joacă un rol important în a garanta independența auditorilor externi, iar calitatea auditului poate fi realizată prin îmbunătățirea calificărilor și abilităților auditorului.
(Abdelfattah, Elmahgoub, & Elamer, 2021)	Female Audit Partners and Extended Audit Reporting: UK Evidence	Această lucrare investighează dacă genul partenerului de audit este asociat cu desfășurarea dezvăluirii auditorului și cu stilul de comunicare cu privire la riscurile de denaturări semnificative.	Utilizarea unui eșantion de firme din Regatul Unit în perioada 2013-2017, face aluzie la faptul că femeile partenere de audit au șanse mai mari de a dezvălui mai multe aspecte cheie într-un mod mai detaliat, asta după ce au controlat atributele clientului și ale firmei de audit. În același timp, femeile utilizează un ton mai puțin optimist, oferind rapoarte mai puțin lizibile, decât bărbații parteneri de audit
(Reschiwati & Leda Meo, 2019)	Accuracy of Audit Opinion: Factors that Influence it	Lucrarea analizează influența factorilor de expertiză, independență și experiență a auditorilor privind corectitudinea emiterii opiniilor de audit.	Rezultatele au arătat că toți factorii testați și anume expertiza, independența și experiența auditorilor afectează corectitudinea emiterii opiniilor de audit, atât parțial, cât și simultan.
(Abdelmouni m, Wadi, & Karima, 2023)	The Role of National Cultural Dimensions in the Quality of Legal Audit Missions	Această lucrare își propune evidențierea efectului dimensiunii culturale asupra calității unei misiuni de audit prin intermediul unui chestionar repartizat auditorilor din trei țări: Maroc, Belgia și Canada.	S-a ajuns la concluzia că calitatea misiunilor de audit depinde de individualism, masculinitate și evitarea incertitudinii. De asemenea, s-a constatat că distanța de putere și orientarea pe termen lung nu au niciun impact asupra calității auditului.
(Sulaiman, 2021)	Impact of Auditor Competence, Integrity, and Ethics on Audit Quality in Saudi Arabia	Prezenta lucrare studiază impactul competenței, integrității și eticii auditorului asupra calității auditului. Datele sunt colectate prin chestionare distribuite auditorilor. Eșantionul a fost format din 102 auditori.	Rezultatele arată că atributele competenței, integrității și eticii au un impact esențial asupra calității auditului. Cele mai importante elemente ale atributelor care afectează calitatea auditului sunt programele de îmbunătățire continuă și de formare ale auditorilor, modalitățile de a-și îndeplini atribuțiile și respectarea codului de conduită.

Sursa: prelucrare proprie

Metodologia cercetării

Pentru aprofundarea analizei lucrărilor de specialitate din acest domeniu, respectiv implicațiile asupra calității de audit în concordanță cu ISA 700 am cules datele din baza de date internațională Web of Science. Ulterior, datele selectate au fost prelucrate cu ajutorul programului VOSviewer, care a permis identificarea principalelor subiecte ale lucrărilor selectate. Datele obținute au fost prelucrate și discutate.

Rezultate și discuții

Protocolul de căutare a fost următorul:

- Baza de date: Web of Science Core Collection;

- Topic de căutare: "quality audit" sau "quality audit of financial statements"
- Perioada de analiză: 2014 -2024, pentru toate tipurile de documente.

A rezultat un total de 387 de lucrări, din care 312 articole, urmate de lucrările proceedings, de rezumate întâlnire, de capitole de cărți, documente de date etc.

Rezultatele căutărilor au fost analizate din mai multe puncte de vedere și prezentate sub formă grafică.

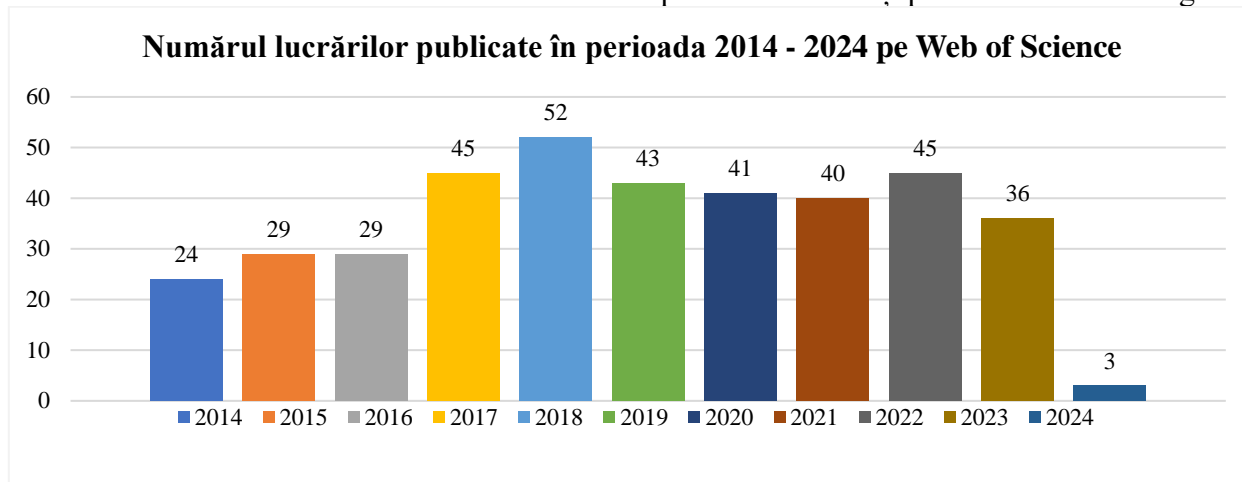


Figura 1.2. Numărul lucrărilor publicate în perioada 2014 - 2024 pe Web of Science

Sursa: proiecție proprie în baza datelor furnizate de www.webofscience.com

Conform figurii 1.2. se poate observa că lucrările legate de calitatea auditului sau calitatea auditului situațiilor financiare au fost studiate intens. Anii 2017 – 2018 înregistrează o creștere a numărului publicațiilor care dezbat această temă. Perioada în cauză corespunde cu aplicarea ISA 700 revizuit, care a stârnit interesul autorilor de a analiza influența modificării standardului asupra calității auditului. În anul 2022, se înregistrează o tendință de creștere comparativ cu anii precedenți, respectiv au fost publicate numeroase lucrări cu această tematică, din cauza contextului pandemic, care a trezit o serie de riscuri.

În figura următoare, se vor analiza care sunt limbile cele mai practice în scrierea acestor lucrări.

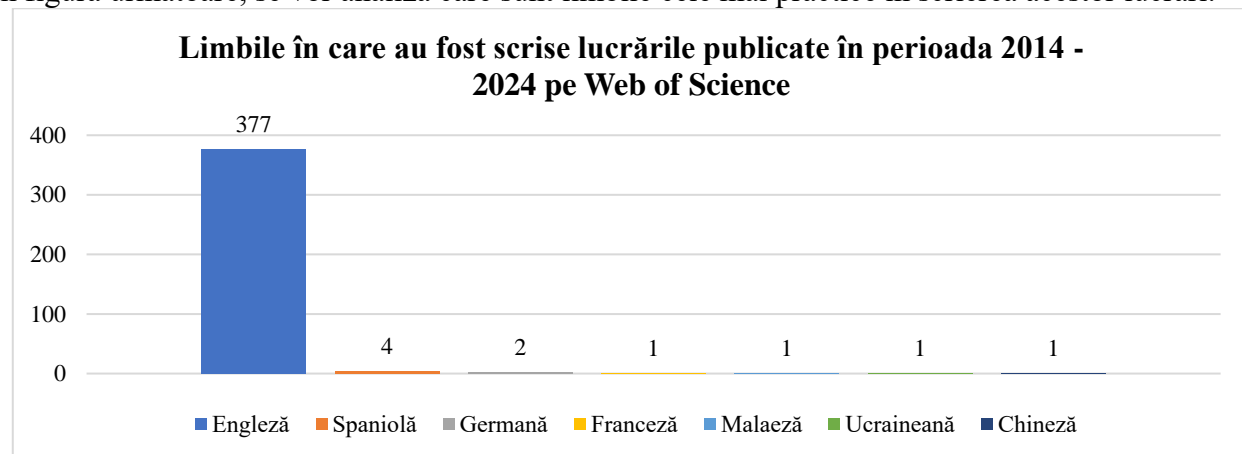


Figura 1.3. Limbile în care au fost scrise lucrările publicate în perioada 2014 - 2024 pe Web of Science

Sursa: proiecție proprie în baza datelor furnizate de www.webofscience.com

În baza datelor de mai sus se poate constata cu ușurință că 97,41% din lucrări sunt publicate în limba engleză, restul de 2,59% din lucrări sunt scrise în limbile: spaniolă, germană, franceză, maleză, ucraineană și chineză. Dacă ar fi să analizăm numărul lucrărilor pe Categoriile pe Web of Science, acestea se prezintă astfel:

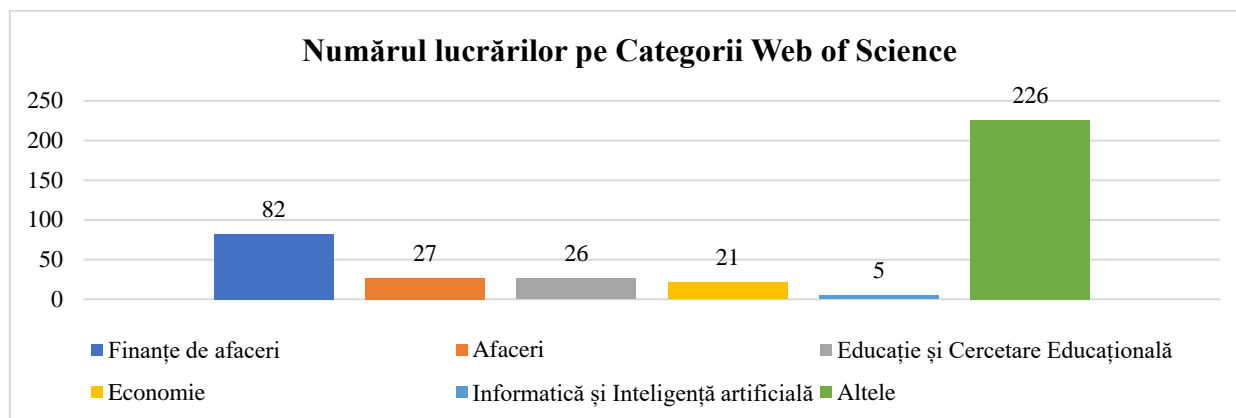


Figura 1.4. Numărul lucrărilor pe Categoriile Web of Science

Sursa: proiecție proprie în baza datelor furnizate de www.webofscience.com

Majoritatea lucrărilor fac parte din categoria finanțe de afaceri, urmate de afaceri, de educație și cercetare educațională, de economie și de informatică și inteligență.

Cu ajutorul programului VOSviewer, am realizat o analiză bibliometrică asupra tematicii auditului de calitate. Această tematică a fost studiată în 84 țări, cele mai multe dintre ele fiind elaborate în: Australia, Anglia, India, Canada, Indonezia. Pentru ultimii 10 ani, programul a selectat 1926 termeni, din care numai 90 de termeni au atins pragul de cel puțin 5 frecvențe. Rețeaua termenilor-cheie este prezentată în figura de mai jos:

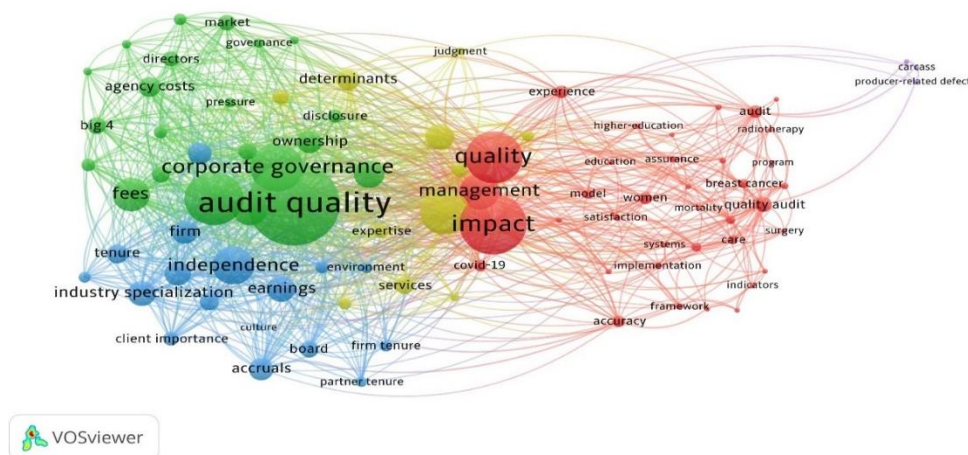


Figura 1.5. Rețeaua de termeni-cheie privind tematica calitatea auditului

În figura 1.4. sunt prezentate 5 clustere în culori diferite, fiecare având un număr diferit de termeni și vizând diferite domenii. Primul cluster este de culoare roșie și cuprinde 37 de termeni care au legătură directă cu impactul auditului. Următorul cluster este evidențiat prin culoarea verde, cuprinde 22 de termeni și vizează legătura dintre calitatea auditului și guvernanta corporativă. Clusterul numărul trei este de culoare albastră și cuprinde 17 termeni concentrați pe conceptul de independență. Al patrulea cluster include 11 termeni asociați cu termeni precum: expertise, services, determinants, judgment etc. Ultimul cluster cuprinde doar 3 clustere.

Concluzii

Revizuirea standardului ISA 700 a permis auditorilor să recapete încrederea utilizatorilor. A fost extins raportul de audit, pentru a oferi mai multă claritate și transparență. În același timp a crescut utilitatea opiniilor de audit pentru a promova o comunicare mai deschisă între auditori și utilizatorii raportării financiare. Dacă ar fi să ne întrebăm: *Care este legătura dintre domeniul de aplicarea al ISA 700 și calitatea misiunii de audit?* Răspunsul ar fi unul clar: Domeniul de aplicare al ISA 700 joacă un rol important în calitatea misiunii de audit. Vorbim aici atât despre extinderea responsabilităților auditorului, determinarea aspectelor-cheie, exprimarea opiniei însoțită de baza pentru opinie, cât și de maniera în care toate informațiile oferă plus valoare.

Rezultatele lucrării au demonstrat că calitatea misiunii de audit nu se referă doar la standardul de audit în sine, dar și la calitatea auditorului: la competența, etica, integritatea, abilitățile, calitățile și pregătirea sa.

Este de menționat faptul că auditorul financiar nu este un garant absolut al fidelității situațiilor financiare, dar el este responsabil pentru opinia exprimată pe baza probelor colectate, astfel încât să informeze corect utilizatorii situațiilor financiare despre corectitudinea informațiilor provenite de la ei (Dănescu, 2007).

Bibliografie

1. Abdelfattah, T., Elmahgoub, M., & Elamer, A. A. (2021). Female Audit Partners and Extended Audit Reporting: UK Evidence. *Journal of Business Ethics*, 174, 177-197.
2. Abdelmounim, B., Wadi, T., & Karima, B. (2023). The Role of National Cultural Dimensions in the Quality of Legal. *International Journal of Society, Culture & Language*, 11(1), 160-170.
3. Dănescu, T. (2007). Convergence between Theory and Practice. *Financial Audit*, 106-107.
4. Goicoechea, E., Gomez-Bezares, F., & Vicente, U. J. (2021). Improving Audit Reports: A Consensus between Auditors and Users. *International Journal of Financial Studies*, 9(25), 25.
5. Hadeel, J. A. (2023). International Auditing Standard (700) and its Role in Improving the Auditor's Report. *International Journal of Research in Social Sciences and Humanities*, 13(2), 860-861.
6. IFAC, & IAASB. (2018). *Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*. (Vol. I). (CECCAR, Trad.) București: CECCAR.
7. Manoel, J., & Quel, L. F. (2017). Innovation in the international standards for the new independent audit report. *RISUS - Journal on Innovation and Sustainability*, 8(1), 130-143.
8. Reschiwati, & Leda Meo, M. C. (2019). Accuracy of Audit Opinion: Factors that Influence it. *Journal of Accounting*, 2(3), 218-231.
9. Sulaiman, A. A. (2021). Impact of Auditor Competence, Integrity, and Ethics on Audit Quality in Saudi Arabia. *Journal of Accounting*, 10(4), 125-140.