

## CUPRINS

<b>INTRODUCERE</b> .....	7
<b>Listă abrevieri</b> .....	9
<b>Listă figuri</b> .....	11
<b>Listă tabele</b> .....	13

### CAPITOL 1

#### **SCHIMBAREA GRADUALĂ A SCOPULUI FUNDAMENTAL**

<b>AFERENT SERVICIILOR DE AUDIT</b> .....	15
1.1. Introducere .....	16
1.2. Istoria auditului până în prezent .....	16
1.3. Reformarea auditului prin introducerea inspecțiilor naționale POB (Public Oversight Board, engl.).....	24
1.4. Cercetare calitativă: interviuarea auditorilor privind existența și soluționarea dilemelor etice în audit.....	32
1.4.1. Metodologia cercetării .....	33
1.4.2. Procesul de analiză a datelor .....	35
1.4.3. Rezultatele cercetării .....	41
1.5. Concluzii și considerente personale .....	43

### CAPITOL 2

<b>CODEX-UL LEGILOR DE AUDIT ÎN ROMÂNIA</b> .....	45
2.1. Introducere .....	46
2.2. Cadrul legislativ aplicabil serviciilor de audit prezentat în context național și internațional .....	48
2.3. Dileme etice în audit privind discrepanța dintre ceea ce este consemnat în scris și ceea ce se respectă în realitate .....	54
2.4. Propunere proiect <i>de lege ferenda</i> .....	61
2.5. Concluzii și considerații personale.....	75

### CAPITOL 3

<b>ETICĂ VERSUS MORALĂ ÎN AUDIT</b> .....	77
3.1. Introducere .....	78

3.2. Etica în audit.....	79
3.2.1. Virtuțile etice.....	81
3.2.2. Dileme etice: conștientizare limitată versus etică mărginită.....	88
3.2.3. Decizii etice.....	95
3.3. Morală în audit .....	100
3.3.1. Perspectivă psihologică.....	102
3.3.2. Perspectivă filosofică .....	107
3.3.3. Perspectivă religioasă.....	111
3.4. Cercetare cantitativă: chestionarea auditorilor privind existența și soluționarea dilemelor etice în audit.....	116
3.4.1. Metodologia cercetării .....	116
3.4.2. Selecția datelor .....	117
3.4.3. Rezultatele cercetării.....	117
3.5. Concluzii și considerații personale.....	123
<b>CONCLUZII GENERALE .....</b>	<b>125</b>
<b>BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ.....</b>	<b>129</b>
<b>ANEXE.....</b>	<b>133</b>

## CAPITOL 1

# SCHIMBAREA GRADUALĂ A SCOPULUI FUNDAMENTAL AFERENT SERVICIILOR DE AUDIT



- 1.1. Introducere
- 1.2. Istoria auditului până în prezent
- 1.3. Reformarea auditului prin introducerea inspecțiilor naționale  
POB (Public Oversight Board, engl.)
- 1.4. Cercetare calitativă: interviuarea auditorilor privind existența și  
soluționarea dilemelor etice în audit
  - 1.4.1. Metodologia cercetării
  - 1.4.2. Procesul de analiză a datelor
  - 1.4.3. Rezultatele cercetării
- 1.5. Concluzii și considerații personale

## 1.1. Introducere

Primul capitol al prezentei teze de postdoctorat intitulat *Schimbarea graduală a scopului fundamental aferent serviciilor de audit* nu se dorește a fi un curs plictisitor de istorie, ci mai degrabă o consemnare a evenimentelor care au marcat istoria auditului, de la schimbarea scopului fundamental al serviciilor de audit până la reformarea graduală a domeniului auditului. Fără o incursiune în timp, cu ajutorul literaturii de specialitate, consider că nu se poate cerceta și consemna rădăcina fraudelor financiare respectiv sursa dilemelor etice care au ca și limite legalitatea și moralitatea în domeniul serviciilor de audit.

Ca și structura, Capitolul 1 cuprinde cinci părți egale ca pondere care au ca și obiectiv trasarea celor mai importante evenimente care au reformat auditul până în prezent. După o scurtă introducere privind subiectul central, subcapitolul al doilea fundamentează bazele teoretice ale auditului în timp, punctând criteriile care au condus la schimbarea în timp a scopului fundamental al serviciilor de audit. Al treilea subcapitol consemnează reformarea auditului prin introducerea inspecțiilor naționale POB, precum și importanța armonizării planului de inspecții POB la nivelul țărilor din UE de către CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Board, engl.). Următorul subcapitol dezvoltă o cercetare calitativă care aduce în prim plan consemnarea unui eșantion format din 10 auditori intervievați cu funcții de conducere sau execuție. Interviuurile realizate confirmă, încă o dată, existența dilemelor etice în audit, dar aduce și un element de noutate cu privire la inexistența unei uniformități în raportare aferentă autorităților POB de la nivelul UE. De asemenea, sunt consemnate metodologia cercetării, procesul de analiză a datelor și rezultatele cercetării calitative, precum și diseminarea acestora în literatura de specialitate. În final sunt trasate concluziile și considerațiile personale ale autorului.

## 1.2. Istoria auditului până în prezent

Termenul de *audit*<sup>2</sup> provine din limba latină *audire* fiind tradus prin verbul *a asculta* sau *a transmite mai departe* și din limba franceză *ex-abrupto* și semnifică *ascultarea conturilor*.

---

<sup>2</sup> <https://en.wiktionary.org/wiki/audit>.

De-a lungul timpului, în literatura de specialitate<sup>3</sup> se consemnează că istoria auditului a fost scrisă, în primă fază, de civilizațiile antice. Istoricii<sup>4</sup> opinează că evidențele contabile aparțin civilizațiilor asiro-babilonene, acestea fiind în strânsă legătură cu activitatea de comerț (Codul lui Hammurabi). Preocuparea acestora de a exista o evidență contabilă aferentă colectării taxelor, încasărilor ori a plăților reprezintă chiar parte intrinsecă a tehnicilor de control ori de verificare, inclusiv a tehnicilor de audit, ce au ca scop fundamental diminuarea fraudelor și a erorilor înregistrate de anumiți funcționari. Unii autori<sup>5</sup> atestă că, în secolul al V-lea, în Grecia Antică și, mai apoi, în Imperiul Roman, s-a vorbit despre auditul conturilor ce trebuia realizat la nivelul fondurilor publice. Alte surse<sup>6</sup>, consemnează că cele mai timpurii forme de audit au fost găsite în civilizațiile antice, în China, Egipt și Grecia. Până în secolul al XVI-lea, în Londra, tehnica de audit<sup>7</sup> viza verificarea tranzacțiilor și evidențierea gradului de onestitate și sinceritate a persoanelor responsabile cu acele documente.

Până în secolul al XVIII-lea, auditul era dispus doar de monarhi, biserică și stat cu scopul de a pedepsi hoții și preventiv pentru a proteja moștenirea statului ori a organizației<sup>8</sup>. Pentru o scurtă perioadă de timp<sup>9</sup> aceste persoane erau justițiabili cu pedepsirea hoților, și temerari cu protejarea patrimoniului statului tocmai pentru calitățile morale intrinseci aferente funcțiilor pe care le dețineau<sup>10</sup>. Alte surse<sup>11</sup> atestă că, în timpul domniei lui Henric I (1100-1135), pentru a preveni fraudă, ofițerii de audit examinau veniturile respectiv cheltuielile statului,

---

<sup>3</sup> Boyd, E. (1905). *History of auditing. A History of Accounting and Accountants*, London: Frank Cass & Co.

<sup>4</sup> Dobroțeanu, L., & Dobroțeanu, C. L. (2002). *Audit: concepte și practici: abordare națională și internațională*. Editura Economică.

<sup>5</sup> Olagunju, A. O., & Owolabi, S. A. (2021). Historical evolution of audit theory and practice. *International Journal of Management Excellence* (ISSN: 2292-1648), 16(1), 2252-2259.

<sup>6</sup> Boyd, E. 1905), "History of auditing", in Brown, R. Ed.), *A History of Accounting and Accountants*, T.L & E.C. Jack, Edinburgh.

<sup>7</sup> L. Fitzpatrick. (1939), *The story of bookkeeping, accounting and auditing*, Accountants Digest

<sup>8</sup> Crotenco, I., & Telembeci, D. (2015). *Evoluția și definirea conceptului de audit intern*. *Studii Economice*, 1: 129-139

<sup>9</sup> Crotenco, I., & Telembeci, D. (2015). *Evoluția și definirea conceptului de audit intern*. *Studii Economice*, 1: 129-139.

<sup>10</sup> Tache, M (2022). *Auditing the auditors through POB inspections*, ASE Publishing House.

<sup>11</sup> Fung, S., Gul, F.A. Raman, K., & Zhu K. (2009). *Audit market Concentration, Auditor's Reputation as Global and Country level Market Leader, and Investor perceived Audit quality*, 1: 112-128

aceștia fiind numiți de Trezoreria Britanică. Autori consacrați<sup>12</sup> statuează că obiectivul auditului este de a verifica onestitatea contribuabililor, astfel că, în 1394, în orașul italian Pisa, unui contabil i s-a dat sarcina de a verifica conturile funcționarilor guvernamentali din Veneția pentru a detecta posibile fraude existente<sup>13</sup>. În acea perioadă de timp, cheltuielile de audit erau stabilite în funcție de numărul de erori ori de amploarea fraudei. Creșterea complexității afacerilor a condus la dezvoltarea practicilor de contabilitate, astfel încât, utilizarea partidei duble în contabilitate este de sorginte italiană. Comercianții din Florența sau Genova angajau auditori doar pentru a asista la anumite verificări pe corăbii, astfel obiectivul auditului rămâne neschimbat, și anume, de a preveni fraudă.

Cu timpul, prin înființarea întreprinderilor de producție ori dezvoltarea corporațiilor, numărul eșecurilor financiare inerente unei piețe nereglementate corespunzător a condus la discreditarea gestiunii acestora<sup>14</sup>. Astfel, revoluția industrială<sup>15</sup> a determinat legitimarea serviciilor de audit, dat fiind faptul că industriile, în acea vreme, erau private de orice conexiune exterioară, deoarece erau gestionate la nivel individual<sup>16</sup>. În acea perioadă, piața de valori nu era reglementată, iar rata eșecului financiar a crescut enorm, iar investitorii aveau nevoie de protecția oferită de profesia de audit. Astfel, operațiunile pe scară largă<sup>17</sup> au consolidat marile corporații rezultate din înființarea întreprinderilor de producție.

Revoluția Industrială constituie o schimbare radicală în sistemul contabil, și anume standardizarea contabilității și verificarea contabilității de către persoane independente de conducerea companiei<sup>18</sup>. Gradual, auditul începe să fie căutat din ce în ce mai mult, de la depistarea fraudelor și a erorilor și până la legitimarea acestuia ca o activitate de sine stătătoare.

În Marea Britanie, această revoluție a consolidat practica auditului<sup>19</sup>. Treptat, independența profesioniștilor să controleze corectitudinea situațiilor

---

<sup>12</sup> Fitzpatrick, L. (1939). The story of bookkeeping, accounting, and auditing. *Accounting Digest*

<sup>13</sup> Brown, R. (1962). Changing audit objectives and techniques. *The Accounting Review*, 37(4): 696-703.

<sup>14</sup> Brown, R. (1962). Changing audit objectives and techniques. *The Accounting Review*, 37(4): 696-703.

<sup>15</sup> Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2005). *Principles of external auditing*. John Wiley & Sons, Ltd.

<sup>16</sup> Porter, T. (2005). Private authority, technical authority, and the globalization of accounting standards, *Business and Politics*, 7(3): 1-30.

<sup>17</sup> Brown, R. (1962). Changing audit objectives and techniques. *The Accounting Review*, 37(4): 696-703.

<sup>18</sup> Tache, M., 2021, *Auditing the auditors through POB inspectioacs*, Ed. ASE.

<sup>19</sup> Ricchiute, D. (1989). *Auditing—principles and standards*. Boston

financiare devine tot mai utilă managerilor, iar după jumătatea secolului al XIX-lea, auditul căpătând noi valențe în economie. În 1844, Marea Britanie a adoptat legea privind societățile pe acțiuni, care impunea directorilor de companii să angajeze auditori care să se ocupe cu controlul firmei. Prin Legea societăților nr. 1862/UK<sup>20</sup> (Companies Act no. 1862, engl.), Marea Britanie a reglementat auditul statutar prin prezentarea anuală a bilanțului de către acționari<sup>21</sup>. La acea vreme, managerul era contabilul, iar auditorul era acționar. Între secolul al XVIII-lea și prima jumătate a secolului al XIX-lea, auditorii au fost aleși dintre contabili, iar statele, tribunalele și acționarii au comandat servicii de audit. La sfârșitul secolului al XIX-lea, auditorii, aleși dintre contabili, verificau corectitudinea situațiilor financiare pentru a estompa erorile și fraudele<sup>22</sup>. Ca o garanție a tuturor operațiunilor pe scară largă, legiferarea profesiei de audit și a serviciilor de audit era prezentată ca o adevărată protecție a investitorii interni și externi. Astfel, în perioada respectivă, auditul a menținut integritatea patrimoniului statului și a entităților private și publice. În materia auditului, deficiențele secolului al XIX-lea erau date de inexistența unui cadru normativ unanim acceptat respectiv inexistența procedurilor de audit. Astfel, prin Legea societăților comerciale obiectivul primar al auditului este dat de verificarea situațiilor financiare (bilanțul contabil), iar obiectivul secundar revine prevenirii și descoperirii erorilor și fraudelor economice.

După cum putem observa, baza practicilor de audit este de sorginte britanică, fiind un model pentru dezvoltarea ulterioară a profesiei de auditor în Statele Unite ale Americii. Influența britanică nu a persistat în rândul auditorilor americani, deoarece auditul american a adus o influență semnificativă asupra tehnicilor de audit la nivel global. Ca și exemplu, introducerea testelor de audit, verificarea prin sondaj, testarea sistemului de control intern și valorificarea legăturii dintre controlul intern și practicile de audit. Mai mult, conceptul de *misiune de audit* a fost introdus în 1917, de către Institutul American al Contabililor. Începând cu anul 1930, s-a legiferat obiectivul fundamental al serviciilor de audit, și anume, certificarea situațiilor financiare. Mai târziu,

---

<sup>20</sup> Companies Act 1862/UK. (1862). Regulations for management of a company limited by shares disponibil la [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/386497/comm7Aug1862CoAct1862\\_P1.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/386497/comm7Aug1862CoAct1862_P1.pdf).

<sup>21</sup> Leung, P. , Coram, P. & Cooper, B. (2007). *Modern auditing & assurance service*, 3rd ed., John Wiley & Sons. Australia.

<sup>22</sup> Gaddis, S. M. (2018). *Audit studies: Behind the scenes with theory, method, and nuance*, Springer.

decizia Bursei din New York din 1933 legiferează obligativitatea certificării situațiilor financiare de către un contabil independent respectiv existența raportul de audit întocmit de către un auditor independent.

Prima parte a secolului al XX-lea a fost caracterizată de schimbări prospere pe piața americană, iar dimensiunea companiilor a dus la împărțirea funcțiilor de proprietate și de conducere. Prin urmare, funcția de audit s-a schimbat, dând credibilitate situațiilor financiare prezentate de directori acționarilor companiilor. Astfel, responsabilitatea auditului s-a schimbat, de la detectarea fraudelor la asigurarea onestității întocmirii situațiilor financiare. Conceptul de materialitate de audit, sau pragul de semnificație<sup>23</sup>, a fost folosit împreună cu tehnicile de eșantionare, în același timp în care corporațiile erau implicate în tranzacții mari. Baxter<sup>24</sup> atestă că două scandaluri financiare, entitățile Royal Mail (1931), precum și McKesson și Robbins (1938), au adus schimbări majore în lumea auditului. Introducerea auditului Contului de profit și pierdere a devenit obligatorie în America în 1934 și în Regatul Unit în 1948<sup>25</sup>. Principalele trăsături ale abordării auditului la acel moment includeau, printre altele: (i) încrederea în tehnicile de control intern și de eșantionare ale companiei utilizate; (ii) probe de audit colectate atât din surse interne, cât și din surse externe; (iii) accent pe adevărul și corectitudinea situațiilor financiare; (iv) trecerea treptată a auditului Contului de Profit și Pierdere, cu condiția ca bilanțul să rămână un document important; și (v) observarea fizică a probelor externe și a altor dovezi, în afara conturilor<sup>26</sup>. Sfera de audit a inclus instituțiile bancare și financiare. Această perioadă a fost exacerbată de o creștere a comerțului internațional.

A doua jumătate a secolului al XX-lea a fost influențată de rolul auditorului în creșterea credibilității situațiilor financiare. De-a lungul timpului, pe măsură ce dimensiunea și tranzacțiile firmelor au crescut, auditorii au folosit din ce în ce mai mult rapoartele de control intern de la firme pentru a sprijini misiunile de audit. Dacă acest tip de control intern a fost eficient, auditorii au redus testarea substanțelor. Începând cu anul 1980, auditorii au început să aplice proceduri

---

<sup>23</sup> Queenan, J. W. (1946). The public accountant of today and tomorrow. *The Accounting Review*, 21(3): 254-260.

<sup>24</sup> Baxter, W. T. (1999). McKesson & Robbins: a milestone in auditing. *Accounting, Business & Financial History*, 9(2): 157-174.

<sup>25</sup> Teck-Heang, L. E. E., & Ali, A. M. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and auditing*, 4(12): 1-32.

<sup>26</sup> Porter, T. (2005). Private authority, technical authority, and the globalization of accounting standards, *Business and Politics*, 7(3): 1-30.