

TEZĂ DE DOCTORAT

ETICA ÎN AUDIT: IDENTITATE PROPRIE SAU GAJ DE ÎNCREDERE PENTRU PUBLIC

CONDUCĂTOR DE DOCTORAT:

Prof. univ. dr. Adriana TIRON-TUDOR

DOCTORAND:

Alexandra-Patricia ARDELEAN

**Cluj-Napoca
2019**

Cuvinte cheie: etică, teorii etice, dezvoltare morală, teoriile lui Kohlberg și Rest, Codul de etică al IFAC, Codul de etică al INTOSAI, principii etice fundamentale, calitate în audit, percepțiile calității în audit, dileme etice, independența auditorilor, amenințări în audit, ecart de așteptare, încredere, responsabilitate morală și socială auditori, principiul integrității, sensibilitate etică, acțiune morală, interes public.

STRUCTURA TEZEI DE DOCTORAT

Metodologia cercetării.....	11
Obiectivul și structura cercetării.....	18
CAP. 1 ETICA: CONCEPTUALIZARE.....	22
1.1. Conceptul de etică și teoriile care îl susțin.....	22
1.2. Diferențe între etică și morală.....	29
1.3. Cod de Etică: valori, obiective și impact.....	31
1.4. Dezvoltarea morală, asociată cu raționament etic și decizii etice.....	35
1.4.1. Cadrul pentru adoptarea deciziilor etice.....	35
1.4.2. Considerații privind Dezvoltarea Morală.....	38
1.4.3. Modelul de dezvoltare morală al lui Kohlberg.....	41
1.4.4. Modelul lui Rest, continuator al modelului lui Kohlberg.....	43
1.5. Nevoia de etică în audit.....	46
1.6. Concluzii.....	47
CAP. 2 RAPORTAREA AUDITORILOR LA ETICĂ ȘI DEONTOLOGIA PROFESIONALĂ.....	49
2.1. Considerații privind calitatea în audit.....	49
2.2. Tripticul etică-deontologie-conduită.....	52
2.2.1. Aspecte privind etica, deontologia și conduita auditorilor.....	52
2.2.2. Importanța atribuită conduitei etice a auditorilor financiari.....	53
2.2.3. Percepții asupra calității în audit fundamentate pe conduita etică a auditorilor.....	55
2.2.4. Încrederea în audit asociată conduitei etice.....	58
2.3. Dileme etice în audit.....	60
2.3.1. Dileme etice pe fondul clivajului dintre interesul privat și interesul public.....	60
2.3.2. Abordarea eticii prin prisma dimensiunii idealiste și a celei relativiste.....	63
2.3.3. Viziune proprie privind dilemele etice prin prisma dimensiunilor idealiste și relativiste.....	64
2.4. Independența auditorilor - summum al principiilor de etică.....	65
2.5. Codul de Etică și importanța sa pentru profesia contabilă.....	70
2.5.1. Codul de etică elaborat de IFAC.....	70
2.5.2. Codul de etică elaborat de INTOSAI.....	72
2.5.3. Similarități între Codul de Etică elaborat de INTOSAI și Codul de Etică elaborat de IFAC.....	74
2.5.4. Noul Cod de Etică elaborat de IESBA din cadrul IFAC.....	75
2.5.5. Elemente de similaritate ale Codului de Etică cu utilitarismul, etica kantiană și etica virtuților.....	78
2.6. Directiva 2014/56/UE.....	81
2.6.1. Importanța Directivei 2014/56/UE.....	81
2.6.2. Scepticismul profesional.....	83
2.7. Responsabilitatea morală și socială a auditorilor financiari.....	85
2.7.1. Cadrul privind responsabilitatea auditorilor.....	85
2.7.1. Responsabilitatea contractului social al auditorilor.....	87
2.7.2. Responsabilitatea conform teoriei agenției și conform teoriei stakeholderilor.....	88
2.7.3. Legitimitatea în audit - urmare a îndeplinirii responsabilității sociale.....	89
2.8. Concluzii.....	92

CAP. 3. PROVOCĂRI ALE PROFESIEI, URMARE A EȘECURILOR DE AUDIT	94
3.1. Ecartul de așteptare în corespondență cu încrederea publicului față de auditori.....	94
3.1.1. Contextul producerii ecarterului de așteptare	94
3.1.1. Definierea noțiunii de <i>ecart de așteptare</i>	95
3.1.2. Factori care au determinat ecarterul de așteptare în audit.....	97
3.1.3. Încrederea publicului în profesia auditorilor	98
3.1.4. Restaurarea încrederii publicului în vederea concilierii ecarterului de așteptare	100
3.2. Amenințări privind principiile fundamentale și independența în audit.....	102
3.2.1. Amenințări în audit conform Codului de etică al IFAC.....	102
3.2.2. Amenințările în audit: efecte și importanță.....	105
3.2.2. Studiu privind interesul în literatura națională pentru etică și amenințări în audit	107
3.3. Integritatea profesiei contabile – motor al principiilor fundamentale de etică	111
3.3.1. Inițiativa FEE cu privire la principiul integrității	111
3.3.1. Integritate: problematici și reflecții adiacente în viziunea FEE.....	112
3.3.2. Analiza răspunsurilor oferite de către respondenți cu privire la principiul integrității	115
3.3.3. Concluzii în urma analizei empirice privind principiul integrității.....	132
3.4. Concluzii.....	136
CAP. 4. ANGAJAMENTUL AUDITORILOR PENTRU INTERESUL PUBLIC	138
4.1. Noțiunea de interes public în audit.....	138
4.2. Atașamentul auditorilor pentru interesul public.....	140
4.3. Antagonism și complementaritate între interesul public și interesul privat	142
4.4. Interesul public în viziunea IFAC.....	146
4.4.1. Aspecte ale analizei cadrului IFAC.....	147
4.4.2. Definierea noțiunii de interes public	150
4.4.3. Definierea publicului profesiei contabile și de audit.....	155
4.4.4. Validitatea criteriilor de evaluare a interesului public.....	156
4.4.5. Rezultatele analizei statistice.....	161
4.4.6. Discuție în urma analizei cadrului IFAC	162
4.5. Concluzii.....	163
CAP. 5 MODEL PROPUȘ DE MĂSURARE A NIVELULUI DEZVOLTĂRII MORALE AL AUDITORILOR.....	164
5.1. Considerații privind relevanța legăturii dintre conduita etică și dezvoltare morală.....	164
5.2. Examinarea literaturii în sprijinul modelării Nivelului de Dezvoltare Morală (NDM).....	168
5.3. Fundamentarea modelului pe baza literaturii de specialitate	170
5.4. Metodologie aplicată modelului propus NDM.....	172
5.4.1. Prezentarea chestionarului și a scării NDM.....	172
5.4.2. Variabilele NDM.....	177
5.4.3. Pre-testare în vederea stabilirii validității scării NDM.....	180
5.5. Analiza statistică a modelului NDM.....	182
5.5.1. Etapele investigației statistice	182
5.5.2. Analiza nivelului etic cumulat pentru studenții masteranzi la specializarea audit și pentru auditorii din România	183
5.5.3. Analiza nivelului etic pentru auditorii din Statele Unite	196
5.5.4. Analiza nivelului etic pentru ansamblul respondenților la acest studiu	201
5.6. Concluzii.....	204
CONCLUZII.....	206
Referințe bibliografice.....	210
ANEXA 1: Chestionar NDM.....	220
ANEXA 2: Analiza grafică a răspunsurilor pentru ansamblul participanților la chestionarul NDM.....	222
ANEXA 3: Caracteristici cu privire la respondenții participanți la chestionarul NDM.....	233

Introducere

Seria de scandaluri financiare puternic mediatizate de la începutul mileniului, precum și criza financiară care s-a soldat cu falimentul unor instituții bancare de prestigiu, precum Lehman Brothers sau Northern Rocks, au relevat faptul că auditorii financiari trebuie să urmeze normele etice pentru a îndepărta orice îndoieli cu privire la angajamentul pentru interesul public.

Nevoia de etică este confirmată atât în cadrul profesiei (Martin, 2007, Jaya et al., 2016), cât și în rândul celor care se ocupă cu reglementarea (IFAC, AICPA, INTOSAI). De asemenea, respectarea eticii de către auditori influențează în mod pozitiv percepția beneficiarilor raportului de audit (Barrainkua și Espinosa-Pike, 2018). În acest sens, IFAC, în calitate de organism de reglementare a profesiei la nivel internațional, a emis Codul de Etică al Profesioniștilor Contabili, aplicat și în activitatea auditorilor. Importanța Codului de etică rezidă în aceea că a pus bazele unor principii fundamentale de etică care vin să completeze standardele de audit, determinând auditul să funcționeze ca un întreg.

Fără îndoială, profesia auditorilor este fundamentată pe *etică și morală*. Literatura consemnează unele diferențe între conceptele de etică și morală, iar acestea nu sunt doar semantice, însă se folosesc în mod complementar (notăm faptul că Carreira et al. (2008) le consideră a fi sinonime) pentru a face referire la valori universale. Pe parcursul tezei le utilizăm în același mod. Totuși, încercăm să stabilim diferențele dintre cele două noțiuni în cadrul primului capitol. În ciuda faptului că atât etica cât și morala presupun o distincție între bine și rău, diferența principală constă în aceea că *morală face referire la un cod acceptat de valori universale, iar etica este asociată conduitei bazată pe alegeri personale*. Notăm și că cele mai cunoscute teorii etice sunt etica utilitaristă, etica deontologică și etica virtuților (Ardelean, 2013/d).

Așteptările publicului larg cu privire la auditori sunt coerente cu valorile etice adoptate și afișate pe parcursul angajamentului de audit. Etica, identificată drept un set de reguli și valori promovate de către profesie, reprezintă factorul care influențează dezvoltarea morală a auditorilor. Asociem dezvoltarea morală cu principii universale care determină convingerile și opiniile care impulsionează adoptarea unei conduite. Pornind de la existența unei legături între dezvoltarea morală a auditorilor și conduita adoptată, susținem că nivelul de eticitate îi predispune la a considera interesul public cu intensitate diferită.

Încadrarea eticii în activitatea profesională a auditorilor are drept urmare adoptarea setului de valori morale care orientează procesul cognitiv de adoptare a deciziei etice în audit. Dilemele

morale generate de conflictul dintre interesele proprii ale auditorilor și interesul public pot fi soluționate prin aplicarea cadrului etic în vederea clarificării lor (Ardelean, 2013/d).

În cadrul tezei am efectuat o investigație privind impactul eticii în activitatea auditorilor, dorind să subliniem că respectarea normelor etice influențează pozitiv percepția publicului. Incidența unei imagini pozitive se reflectă în încrederea pe care un audit o generează, iar la baza unei conduite etice stau principiile fundamentale de etică, iar între acestea, integritatea ocupă un loc central.

Am subliniat că **etica reprezintă tema centrală a tezei**, iar pentru a ilustra importanța sa în cadrul profesiei auditorilor am efectuat cercetarea astfel încât să creăm un cadru cuprinzător cu privire la locul și importanța factorilor interni și externi care exercită o influență semnificativă asupra conduitei etice a auditorilor.

Figura nr. 1 indică **cadrul de etică și factorii de influență** cu privire la etica în audit. Exemplificăm conceptele și relațiile create astfel:

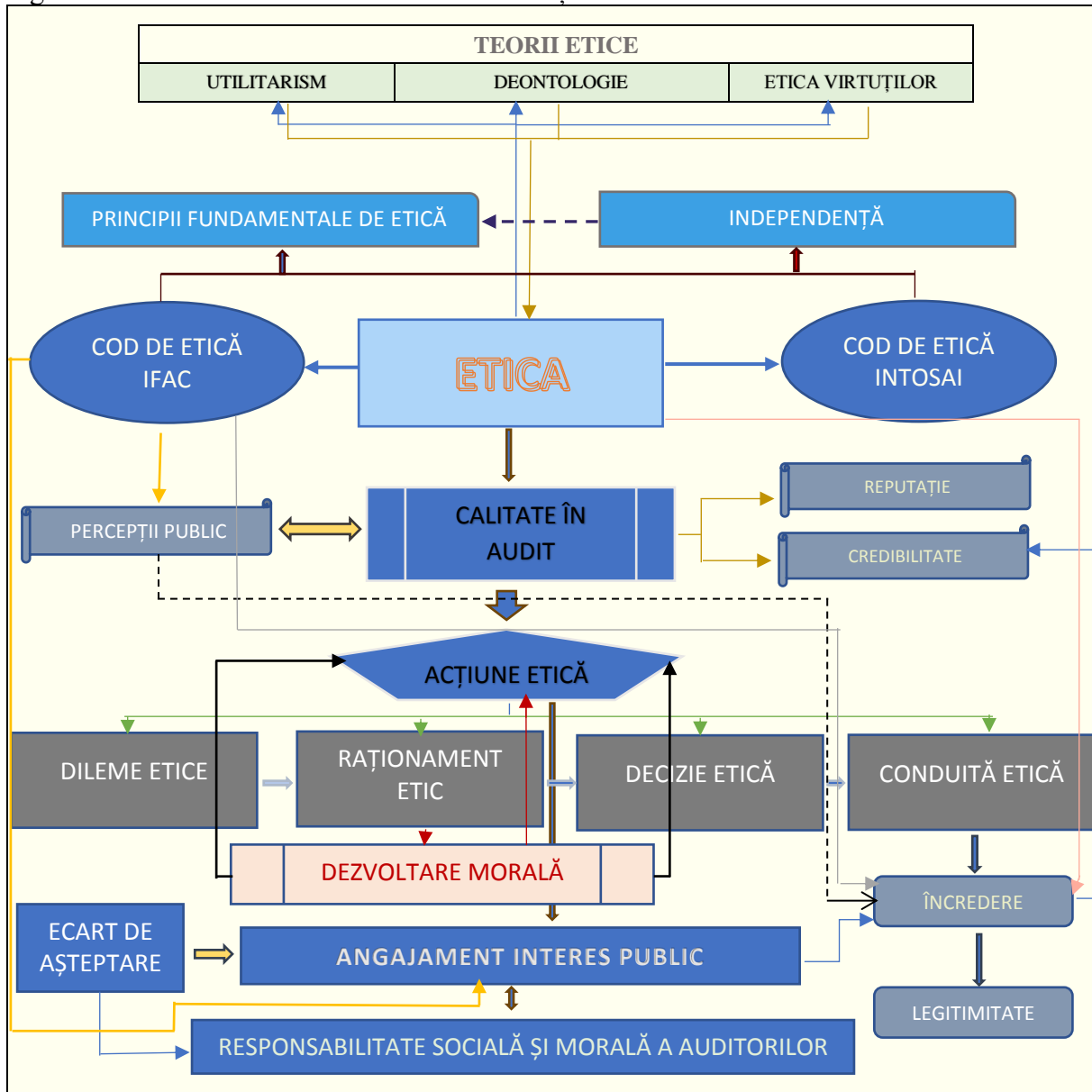
- ⇒ Cadrul de etică conceput, pe care se bazează structura tezei, indică *plasarea eticii și a valorilor morale în centrul activității de audit*. Am definit etica drept un set de valori morale și am explicat teoriile de etică cele mai cunoscute, respectiv utilitarismul, deontologia și etica virtuților.
- ⇒ Codul de etică al profesiei comunică publicului cu privire la valorile care orientează auditorii. Totodată, Codul de Etică transmite o *imagine pozitivă asupra profesiei*, avansând valori precum integritate și încredere.
- ⇒ Obiectivul Codului de Etică pentru Profesioniștii Contabili este să identifice *amenințările asupra conformității cu principiile fundamentale și asupra independenței*, să evalueze importanța amenințărilor identificate și să aplice măsurile de siguranță în vederea eliminării sau reducerii amenințărilor la un nivel acceptabil.
- ⇒ Codul de Etică subliniază nevoia ca auditorii să servească prioritar interesul public.
- ⇒ *Consolidarea încrederii publicului în profesie este promovată de IFAC* prin standarde de înaltă calitate, atât etice cât și profesionale. Astfel, reglementarea promulgată de profesie generează legitimitate cu privire la utilitatea auditului.
- ⇒ *Independența este conceptul de maximă generalizare a principiilor fundamentale de etică*, fiind recunoscută drept un atribut esențial care garantează integritatea situațiilor financiare.
- ⇒ Etica influențează deciziile membrilor profesiei, contribuind la menținerea calității în audit. Standardele ridicate, clădite pe un cod de etică, influențează direct calitatea auditului.

- ⇒ *Calitatea în audit* confirmată de respectarea standardelor de audit transmite publicului un semnal de încredere, mai ales că procedura de audit nu este ușor observabilă de către acesta.
- ⇒ Percepția publicului cu privire la ceea ce înseamnă calitatea unui raport de audit a fost asociată cu imaginea, *reputația și credibilitatea*. Percepțiile pozitive susțin credibilitatea auditului, iar cele negative contribuie la subminarea utilității și a credibilității sale.
- ⇒ Încrederea reflectă utilitatea procesului de audit, fiind bazată pe standarde și valori etice asumate de către profesie prin conduita etică.
- ⇒ Dat fiind că *încrederea publicului este condiționată de percepția unei calități a auditului* care să răspundă cerințelor sale rezonabile, este esențial ca auditorii, în mod competent și prin respectarea normelor de etică, să susțină un nivel ridicat de calitate a auditului.
- ⇒ *Acțiunea etică* este determinată de un proces etic compus din patru secvențe: identificarea *dilemei etice*, *raționamentul etic* care să se concretizeze în *decizia etică*, *conduita etică* reprezentând finalitatea procesului de raționament etic. Majoritatea dilemelor etice presupun opozabilitate între interesul privat și interesul public.
- ⇒ Raționamentul etic nu se poate realiza fără un *nivel de dezvoltare morală* ridicat.
- ⇒ Nivelul de dezvoltare morală va indica practic conduita care va fi adoptată, precum și nivelul de eticitate al acesteia. *Dezvoltarea morală imprimă acțiunea etică*.
- ⇒ Pentru a răspunde *ecartului de așteptare* cu privire la responsabilitățile asumate de profesie, susținem angajamentul profesiei de a proteja interesul public.
- ⇒ Noțiunea de interes public ocupă un loc fundamental în cadrul activității profesiei, iar *considerarea interesului public* în cadrul angajamentelor de audit este esențială pentru *menținerea legăturii de încredere* cu publicul. Astfel, legitimitatea auditului este întărită.
- ⇒ Auditorii au o responsabilitate socială și în același timp o responsabilitate morală de a revela adevărul situațiilor financiare. Responsabilitatea față de interesul public este inerentă profesiei căci este parte a angajamentului auditorilor de a crea valoare publică, fiind fundamentată pe așteptările publicului.
- ⇒ Recunoașterea valorii eticii în cadrul activității de audit se transpune prin încrederea acordată de public. Conferirea încrederii este un simbol al eficienței prin care rezultatul muncii de audit se reflectă în soliditatea rolului auditorilor în cadrul pieței de capital.

Conduita etică definește auditorii mai ales prin faptul că reprezintă și servesc interesul general societății, iar nu propriul interes. Fundamentul conduitei etice are în centru și principiul integrității asupra căruia am condus o analiză statistică de frecvențe, iar suportul pentru această analiză îl constituie răspunsurile primite la studiul inițiat de FEE. Obiectivul inițiativei FEE vizează stabilirea centralității principiului integrității în raport cu celelalte principii. Rezultatele obținute stabilește o definiție uniformă a integrității fundamentată pe onestitate și fiabilitate, încadrează integritatea în mod rol central pentru realizarea conduitei etice profesionale, identifică amenințările care pot împiedica conduita etică, precum și modalitățile de implementare a

integrității. Clarificarea acestor aspecte privitoare la integritate se face pentru consolidarea încrederii în calitatea morală a auditorilor. Prin urmare, principiul integrității canalizează celelalte principii fundamentale în scopul adoptării conduitei etice profesionale în acord cu așteptările de angajament și onestitate ale publicului (Ardelean, 2014/b).

Figura nr. 1. Cadru de etică – factori care influențează conduita etică a auditorilor



Așadar, etica, susținută de comportamentul etic, prezintă o importanță fundamentală atât pentru profesie, cât și pentru public, întrucât reprezintă o asigurare de conformitate cu valorile pe care publicul le așteaptă de la un audit. Legitimitatea auditorilor, în calitate de experți, derivă din statutul de agenți de încredere ai societății, așadar preocuparea față de interesul public trebuie să ocupe un loc central atunci când acceptă un angajament de audit.

Criticile au evidențiat faptul că nu este suficient ca auditorii să se focalizeze asupra acurateții și relevanței situațiilor financiare, ci mai trebuie să țină cont și de impactul global pe care raportul de audit îl are asupra terților beneficiari. Cea mai potrivită modalitate pentru a reconcilia așteptările publicului este de a adopta o linie de conduită etică, astfel încât percepția asupra calității auditului să fie pozitiv ameliorată.

Crizele care au scos la iveală pre-eminența interesului individual au fost alimentate de neglijarea interesului public. Urmările au fost scăderea încrederii publicului în competența și voința auditorilor de a-i reprezenta interesele în baza contractului fiduciar dintre părți. Așadar, reînnoirea angajamentului față de interesul public este probabil să rezulte într-o consolidare a încrederii publicului în profesie. Considerarea în mod prioritar a interesului public nu trebuie să fie percepută drept o aspirație propulsată de critici, ci mai degrabă drept scopul în sine al auditului. Prin stabilirea acestui obiectiv legitim profesia își consolidează autoritatea, fapt înțeles ca atare, de unde inițiativa IFAC în acest sens. Astfel, examinarea aplicabilității interesului public reflectă angajamentul asumat al profesiei pentru protejarea acestuia nu spre a evita sancțiunile, ci spre a releva o reală asumare din partea auditorilor cu privire la responsabilitățile care le incumbă.

Codul IFAC stabilește că obiectivul profesiei este să protejeze interesul public. În trecut, mai multe încercări de a defini axioma privind interesul public au fost inițiate (Baker, 2005; Dellaportas și Davenport, 2008), ceea ce relevă interesul în mediul științific precum și la nivelul organismelor care se ocupă cu reglementarea și al organismelor profesionale de a furniza o interpretare larg recunoscută a acestei noțiuni. Complexitatea și nevoia de a fi universal recunoscută și acceptată a făcut ca aceasta să fie dificil de adoptat, însă IFAC, prin cadrul emis, a pus niște baze solide astfel încât acest deziderat să se îndeplinească. Importanța inițiativei IFAC trebuie apreciată într-un context în care întărirea încrederii publicului cu privire la profesie constituie un pas esențial pentru consolidarea legitimității profesiei. Cadrul IFAC arată o bază conceptuală solidă în ceea ce privește noțiunea de interes public, căutând să cuprindă conceptele complexe care o compun.

Auditorul va căuta să respecte și să-și însușească valorile morale descrise de către normele de etică (Cheffers și Pakaluk, 2007), întrucât onestitatea și integritatea auditorului sunt transpuse în percepția publicului prin nivelul de încredere acordat acestuia. În acest sens, Codul de etică emis de către IFAC descrie cele cinci principii de etică și anume integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită, confidențialitatea și comportamentul profesional. Aceste principii fundamentale sunt în mod optim aplicate de către auditori pentru identificarea acelor amenințări susceptibile să compromită conformitatea unui proces de audit în scopul evitării lor.

De asemenea, Codul de etică al IFAC descrie câteva situații specifice care ilustrează cadrul susceptibil să genereze amenințări la adresa auditorilor.

Soliditatea morală a auditorilor se cuantifică prin conduita etică, iar vectorul central este integritatea. Acest principiu al Codului IFAC evidențiază nevoia de onestitate și fiabilitate în audit. În cadrul capitolului 3, am efectuat o investigație privitoare la un studiu realizat de FEE¹ (*Federația Experților Contabili Europeni*). Definiția integrității a fost aprobată de majoritatea respondenților, o majoritate au fost de acord cu plasarea sa în mijlocul conduitei profesionale, în urma studiului s-au stabilit cele mai potrivite mijloace pentru implementarea integrității, iar scopul principal al analizei statistice a fost determinarea oportunității de a ierarhiza principiile etice fundamentale. S-a confirmat în acest mod centralitatea integrității în raport cu celelalte principii fundamentale. Clarificarea statutului principiului integrității în cadrul conduitei etice vizează concordanța între imaginea publicului și cerințele profesiei pentru a spori încrederea în viabilitatea auditului (Ardelean, Alexandra, 2014/c).

Definirea conduitei etice din perspectiva eticii apare drept o cerință a publicului. Nivelul determinat de dezvoltare morală poate fi utilizat pentru a preconiza conduita viitoare legată de procesul de audit. Astfel, aplicarea unei scări cu privire la dezvoltarea morală a auditorilor rezultă în confirmarea modelului propus. Scara se sprijină pe dimensiunile etice: egoism, deontologie și utilitarism. Am efectuat analiza statistică Two-Step Cluster pe baza datelor colectate în urma aplicării testului studenților la specializarea audit de la FSEGA Cluj-Napoca, auditorilor din România membrii ai CAFR și unui număr restrâns de auditori din Statele Unite. Utilitatea determinării profilului etic rezidă în aceea că aceasta face posibilă identificarea unor modele de conduită susceptibile să se manifeste pe parcursul unui angajament de audit. Integrând rezultatele în cadrul formulei care stabilește indicele NDM (Nivelul Dezvoltării Morale), profilul moral este stabilit. Rezultatele investigației validează modelul destinat să măsoare nivelul de dezvoltare morală al auditorilor.

Conceperea modelului propriu privind NDM pornește de la interesul pe care ni l-a suscitată caracterizarea dezvoltării morale așa cum a fost prezentată de Lawrence Kohlberg (1984). Aceasta este: secvențială, ireversibilă, interculturală și integrativă, iar stagnarea este posibilă. Admitem că aceste caracteristici ale dezvoltării morale sunt indicative care relevă predispoziția auditorilor de a asimila valorile și principiile etice în cadrul educației și ambianței culturale și de

¹ FEE a devenit *Accountancy Europe* pe 16 decembrie 2016.

a și le apropria. Ceea ce semnifică că stabilirea de standarde etice ridicate de către profesie conduce în mod necesar la aplicarea lor la un nivel ridicat.

Dezvoltarea morală este asociată cu raționamentul moral care influențează deciziile etice dat fiind că există corelație între judecată și acțiune. Dezvoltarea morală cognitivă prezentată de Kohlberg (1984) cuprinde trei etape: nivelul preconvențional, nivelul convențional și nivelul postconvențional. Fiecare etapă ierarhizează sensibilitatea privitoare la interesul public de la cea mai puțin semnificativă (nivelul preconvențional) până la cea mai extinsă (nivelul postconvențional). De altfel, persoanele cu nivele reduse de dezvoltare morală sunt înclinate să se conformeze cel puțin cu nivelul convențional pentru a fi acceptate de grup, cu atât mai mult cu cât profesia auditorilor stabilește standarde ridicate pentru membrii săi (Brown et al., 2007). Și Vyakarnam et al. (1996) sunt de părere că auditorii au tendința de a alege să aplice competențe tehnice atunci când întâmpină circumstanțe de o moralitate ambiguă. Conformitatea cu regulile de etică profesională (integrate în Codul de etică elaborat de IFAC) reprezintă o condiție obligatorie pentru a fi parte a profesiei.

Astfel, conduita etică care provine dintr-o conștiință morală avansată provine din aplicarea principiilor etice, iar nu pentru a evita sancțiunile. Trebuie să predomine conștientizarea aportului profesional al auditorilor pentru întreaga societate și nu doar pentru beneficiarii direcți ai auditului (Bédard, 2001). Încrederea subminată de predominanța intereselor private (O'Regan, 2010) poate fi recăpătată prin adoptarea unui demers etic. Așadar, interesele financiare nu ar trebui să fie mai presus de interesul public, ci mai degrabă atingerea unui numitor comun va conduce la echilibrul dintre acestea, creând astfel credibilitatea pe care se sprijină profesia (Dellaportas și Davenport, 2008).

Metodologia cercetării

Metodologia cercetării științifice presupune parcurgerea etapelor de cercetare, de la identificarea problematicii cercetării la obiectivul cercetării, la procesul de analiză a observațiilor științifice și la relațiile cauzale care se formează, până la expunerea rezultatelor cercetării.

Metodologia presupune o **poziționare epistemologică** care să susțină demersul de cercetare prin intuirea realității fenomenelor investigate. În cadrul tezei am aplicat în principal demersul pozitivist și constructivist.

Construcția tezei relevă un **demers de tip:**

- ✓ **constructivist** pentru că începe cu a prezenta nevoia de etică, importanța acesteia pentru profesie, influența asupra percepției publicului, continuând cu prezentarea principiilor fundamentale evocate de Codul de etică prin susținerea importanței principiului integrității ca pilier al auditului și a amenințărilor care pot împiedica conformitatea desfășurării unui audit, argumentând că etica aplicată la valorile sale cele mai înalte contribuie la consolidarea statutului moral al auditorilor. Totodată, pornind de la unele modele etice privind raționamentul moral, am conceput un model propriu de dezvoltare morală.
- ✓ **analitic** întrucât are la bază o investigație critică asupra eticii în activitatea auditorilor și a amenințărilor care pot conduce la eșecuri de etică, iar prezentarea modelelor de raționament etic constituie baza pentru crearea modelului propriu. Tot în mod analitic am analizat cadrul IFAC privind interesul public, precum și studiul condus de FEE în vederea stabilirii integrității drept principiu central printre principiile fundamentale de etică.

Totodată, **abordarea este atât deductivă cât și inductivă.**

- ✓ Este *deductivă* pentru că explicăm o realitate a profesiei, nevoia de etică și de angajament pentru interesul public, pornind de la date precise, precum existența unui cod de etică sau a amenințărilor care se repercutează asupra reputației auditorilor.
- ✓ Este *inductivă* pentru că pornind de la date empirice ajungem la rezultate concludente referitoare la locul și importanța principiului integrității în cadrul unei conduite etice a profesiei, precum și crearea modelului privind dezvoltarea morală a auditorilor. Unei abordări deductive îi corespunde o metodă cantitativă, pe când unei abordări inductive îi corespunde o metodă calitativă.

În cadrul procesului de acumulare științifică și de analiză literaturii de specialitate am procedat la identificarea ariei de cercetare a tezei, **aportul personal** fiind constituit de:

- interpretarea datelor și de prezentarea propriei viziuni asupra obiectului cercetării,
- propunerea vizând o viziune proprie de gestionare a dilemelor morale, prin stabilirea elementelor de similaritate dintre Codul de etică al profesiei și teoriile de etică cunoscute,
- analiza statistică efectuată cu privire la principiul integrității din cadrul studiului FEE spre a determina dacă poate fi evidențiat drept principiu central printre principiile fundamentale de etică,

- analiza analitică și empirică a cadrului IFAC cu privire la stabilirea unei definiții unanim acceptată pentru interesul public,
- analiza statistică constituită dintr-un eșantion de articole din literatura de specialitate de pe plan național spre a determina interesul pentru amenințările asupra unui audit de calitate și conform așteptărilor publicului,
- stabilirea angajamentului auditorilor pentru interesul public, precum și
- analogia dintre cele trei dimensiuni etice și nivelele de dezvoltare morală elaborate de Kohlberg, acestea fiind integrate în scara NDM (privind *nivelul dezvoltării morale*) care este elementul de bază pentru modelul original de măsurare a dezvoltării morale a auditorilor.

În consecință, **teza de cercetare prezintă aspecte metodologice variate**, ca urmare a multitudinii abordării eticii.

Obiectivul și structura cercetării

Teza are ca **obiectiv să determine rolul eticii în audit**, respectiv *modul în care auditorii se identifică cu conduita etică și o aplică în activitatea de audit*. De asemenea, consolidarea încrederii în profesie reprezintă un obiectiv presant pentru organismele de reglementare, dar și pentru profesia auditorilor. *Scopul este recâștigarea încrederii publicului, căci eficiența auditului depinde în mod direct de încrederea conferită*. Modalitatea prin care se poate realiza acest lucru este etica. Etica este elementul primordial care dă credibilitate raportului de audit și susține reputația auditorilor, prin urmare prezentăm importanța conduitei etice în cadrul angajamentului de audit.

Pornind de la faptul că diferite scandaluri precum și criza financiară au implicat și auditorii, s-a creat conjunctura pentru dezbaterea aspectelor privind etica. Urmarea eșecurilor de audit a fost creșterea reglementării și a supravegherii (Kandemir, 2013), precum și apeluri pentru a se acorda atenție sporită programelor de educația eticii, West (2018) notând că nu este clar încă dacă aceste măsuri sunt capabile să evite alte crize în contabilitate și audit sau dacă sunt implementate eficient. În acest context, am considerat necesar să abordăm nu doar conceptual noțiunea de etică comparând-o cu cea de morală, ci să o încadrăm profesiei de audit și să determinăm impactul percepției etice pe care o au beneficiarii asupra calității opiniei de audit.

Totodată, impactul percepției etice se revarsă și asupra imaginii și reputației auditorilor. Am dorit să subliniem acest lucru, ca argument al nevoii de etică în audit la cele mai înalte valori.

Ne propunem să punctăm modul în care *etica contribuie la menținerea percepției pozitive a publicului larg și aduce legitimitate auditorilor*. Dorim totodată să arătăm rolul eticii în a asigura responsabilitatea socială a auditorilor și modul în care poate constitui o barieră redutabilă capabilă să neutralizeze amenințările asupra obiectivității și a independenței auditorilor. Atât etica cât și amenințările la adresa auditorilor se repercutează asupra credibilității raportului de audit.

De asemenea, analiza principiului integrității și susținerea pe care o acordăm ierarhizării principiilor etice prin plasarea în vârful ierarhiei a principiului integrității se face într-un moment în care este necesară credibilizarea acțiunii profesionale a auditorilor din punct de vedere etic. Astfel, ne-am propus să evidențiem că etica este cea care combate conflictele de interes și implicit amenințările la adresa auditorilor, pledând nu atât pentru o mai bună reglementare a eticii în profesia de audit ci pentru o conștientizare la nivelul profesiei a necesității însușirii setului de valori etice și implementarea acestuia în cadrul angajamentelor asumate în vederea unei responsabilități etice.

Teza este structurată în șase secțiuni care echivalează cu capitolele delimitate. Aceste capitole sunt precedate de o introducere care punctează subiectele care vor fi dezbătute pe parcursul cercetării, de o secțiune dedicată metodologiei de cercetare, de prezentarea obiectivelor cercetării, precum și de amintirea unor dezbateri în cadrul literaturii de specialitate privind aspecte legate de etica auditorilor financiari.

- ⇒ *Primul capitol* prezintă conceptul de etică, definiția eticii, precum și teoriile etice dominante. Tot la modul conceptual am arătat importanța și valorile promovate de un cod de etică. Am prezentat și noțiunea de dezvoltare morală pornind de la teoriile lui Kohlberg și Rest.
- ⇒ *Capitolul al doilea* abordează încadrarea eticii în activitatea de audit, importanța Codului de etică al IFAC, nevoia respectării principiilor fundamentale de etică, dimensiunea calității în audit, precum și percepțiile pe care le transmite calitatea unui audit și modul în care credibilitatea acestuia este afectată. Tot aici, vorbim despre gestionarea dilemelor etice, despre independență drept summum al principiilor de etică, prezentăm o comparație între Codul de etică al IFAC și Codul de etică al INTOSAI și responsabilitatea morală și socială a auditorilor.

- ⇒ În *capitolul trei* ne-am oprit asupra provocărilor profesiei, pe fondul unor eșecuri de audit. Astfel, am abordat noțiunea de ecart de așteptare și am stabilit că pentru ca ecartul de așteptare să fie redus, așteptările publicului trebuie să se adapteze realității auditului. De asemenea, punctăm faptul că încrederea acordată auditorilor contribuie la legitimitatea lor. Tot în cadrul acestei secțiuni am efectuat un studiu empiric pentru a determina interesul pe plan național pentru amenințările din audit în perioada de post criză financiară. Partea finală a capitolului se încheie cu o analiză asupra unui studiu desfășurat de către FEE pe tema importanței pentru profesie a principiilor de etică și o ierarhizare a acestora.
- ⇒ *Capitolul patru* al tezei abordează angajamentul auditorilor față de interesul public, modul în care interesul privat și interesul public se completează sau se recuză. Analizăm cadrul IFAC asupra interesului public, care stabilește necesitatea responsabilității de a servi interesul public.
- ⇒ *Capitolul cinci* al tezei prezintă un model propriu de dezvoltare morală al auditorilor, arătând că dezvoltarea morală este un concept care poate fi cuantificat și aplicat auditorilor pentru determinarea nivelului etic al acestora.

Teza este motivată de **importanța eticii** în cadrul îndeplinirii misiunii de audit și de rolul acesteia în a **spori în mod pozitiv reputația auditorilor și credibilitatea** situațiilor financiare auditate. În urma scandalurilor financiare care au adus în discuție etica auditorilor prin reacțiile târzii în a semnala dificultățile care au dus la falimente sau restructurări, în cadrul tezei am pledat pentru **consolidarea eticii și a moralității în rândul auditorilor ca fiind modalitatea de a se apropia de idealul profesiei pe care îl așteaptă beneficiarii de audit**. Percepția asupra credibilității unui audit se măsoară și prin integritatea și independența auditorilor, iar menținerea lor la un nivel ridicat confirmă calitatea care se cere în audit, determinată pe lângă competențe tehnice profesionale și de aplicarea corespunzătoare a normelor etice.

Interesul tezei constă în aceea că aduce în prim-plan **preocuparea față de importanța eticii pentru auditori**, modul în care sunt abordate dilemele etice, modul în care sunt împiedicate amenințările la aplicarea principiilor fundamentale de etică, raportarea auditorilor la interesul public, precum și nivelul de moralitate al acestora. După cum observă Fogarty și Rigsby (2010, p. 327), auditul nu presupune doar competențe tehnice, ci reprezintă și un „proces social”. Suntem de acord cu dimensiunea socială pe care auditul o încorporează, mai ales prin faptul că se adresează nu doar beneficiarilor direcți ci și publicului în ansamblul său.

CAP. 1 ETICA: CONCEPTUALIZARE

Importanța *primului capitol* constă în a prezenta etica în cadrul activității de audit drept nucleul care permite adoptarea unor decizii care să răspundă valorilor universale de bine și corect.

Pornind de la considerentul că dezvoltarea morală individuală este cea care cântărește în momentul luării unei decizii care implică un conflict de etică, modelul dezvoltat de Kohlberg rămâne un punct de referință pentru cercetarea dezvoltării morale care este semnificativă pentru aplicarea eticii. Astfel, modelul creat de Kohlberg privind cele șase etape de dezvoltare morală, postulează că principiile etice înalte constituie nivelul ideal pe care o persoană îl poate atinge și corespunde stadiului postconvențional de dezvoltare morală. Acest stadiu implică recunoașterea nevoii aplicării principiilor și valorilor etice la cel mai ridicat nivel, pentru a răspunde adecvat cerințelor societății.

Unul dintre gânditorii care s-au preocupat de studiul caracterului uman a fost și Aristotel care a observat că "*suntem ceea ce facem în mod repetat*" (Hooper și Xu, 2012). În acest sens, din punctul de vedere al valorilor morale universale de bine și corectitudine, cu cât astfel de valori sunt practicate în activitatea profesională cu atât mai mult auditorul este supus înclinației de a exercita judecăți etice fără vicii și deficiențe.

Raționamentul etic se bazează pe rațiuni care a fost cel mai bine ilustrată de Kant, pe când valorile etice oferă motivație etică, permițând auditorilor să plaseze interesul public mai presus de propriul interes.

Modelul lui Kohlberg sugerează că dezvoltarea morală personală poate cunoaște o evoluție prin mecanisme de control al eticii, încurajând auditorii (prin extrapolarea modelului lui Kohlberg în audit) să progreseze către nivelul postconvențional în mod autonom. Atingerea acestui nivel constituie obiectivul programelor educative din audit întrucât toate calitățile și principiile vor fi reunite pentru protejarea în mod altruist a interesului public. Dar fiind că situațiile care implică decizii etice sunt destul de complexe, influențate nu doar de diferențe individuale ci și externe, gradul de sofisticare a procesului individual de luare a deciziilor îndeplinește o importanță vitală.

CAP. 2 RAPORTAREA AUDITORILOR LA ETICĂ ȘI DEONTOLOGIA PROFESIONALĂ

În cadrul *capitolului doi*, determinarea impactului provocărilor la adresa auditorilor asupra calității auditului, iar unele consecințe fiind evidente, au făcut obiectul de studiu al acestui segment al tezei (Ardelean, 2014/a). Motivația cercetării constă în a determina modul în care este percepută calitatea în audit ca urmare a valorii adăugate generate de o conduită etică, cu precădere spre a spori de o manieră pozitivă reputația auditorilor și credibilitatea situațiilor financiare auditate.

Astfel, am identificat modul în care calitatea percepută a auditului bazată pe conduita etică a auditorilor influențează percepția generală asupra auditului. Printr-o analiză de tip argumentativ am dorit determinarea modului în care conduita etică contribuie la menținerea percepției pozitive a publicului larg. Prezentăm astfel viziunea proprie asupra legăturii care este susceptibilă să se formeze între calitatea în audit și elemente care permit determinarea sa precum credibilitatea și reputația auditorilor. Susținem că percepția privind calitatea în audit este o funcție de credibilitate și reputație, iar menținerea lor la un nivel ridicat confirmă calitatea care se cere în audit, determinată pe lângă competențe tehnice profesionale și de aplicarea corespunzătoare a normelor etice.

Ne propunem să stabilim modul optim de soluționare a dilemelor etice prin aplicarea unui cadru care să permită o decodificare a acestora și să orienteze auditorii în alegerea tipului de decizie etică. În acest sens, am stabilit tiparul prin aplicarea căruia se poate depăși impasul moral. Contribuția personală se regăsește cu precădere sub forma tiparului propus de soluționare a dilemelor etice (Ardelean, 2013/d).

În cadrul acestui capitol arătăm impactul prezenței valorilor și principiilor etice asupra calității conduitei auditorilor. Profesia auditorilor, alături de organismele de reglementare, se preocupă de încurajarea unei calități ridicate a auditului, în principal prin promovarea standardelor de audit, iar Codurile de etică al IFAC și INTOSAI îndeplinesc această misiune. Pornind de la teoriile relativistă și idealistă, am determinat influența acestor teorii asupra soluțiilor dilemelor etice în audit. Am stabilit importanța independenței pentru profesie și am stabilit că reprezintă corolarul principiilor etice. Am arătat că percepțiile pozitive privind calitatea în audit contribuie la credibilitatea auditului. În sfârșit, confirmăm responsabilitatea morala și sociala a auditorilor de a proteja interesul public.

CAP. 3. PROVOCĂRI ALE PROFESIEI, URMARE A EȘECURILOR DE AUDIT

Integritatea apare drept motorul care antrenează celelalte principii fundamentale ale Codului IFAC, am efectuat o analiză de conținut și o analiză empirică în scop edificator privind aspecte diverse legate de principiul integrității. Prin analiza de frecvențe, am urmărit să determinăm centralitatea integrității în raport cu celelalte principii fundamentale, am identificat amenințările asupra unei conduite etice și modalitățile de implementare a integrității în cadrul unei organizații (Ardelean, 2014/c).

În cadrul *capitolului trei* am stabilit că provocările cu care auditorii se confruntă în cursul unui audit sunt diverse, motiv pentru care ne-am oprit pe parcursul cercetării și asupra amenințărilor din audit. În cadrul *capitolului trei* am efectuat o clasificare a acestor amenințări, evidențiate și de Codul de etică al IFAC și care se cer a fi neutralizate tocmai printr-o conduită etică. Am urmărit să determinăm posibila legătură dintre interesul pentru amenințările asupra profesiei de auditor și influența perioadei de post criză financiară în mediul academic și profesional din România, examinând abordările și ideile exprimate pe marginea acestui subiect. Scopul acestei analize a fost de a stabili intensitatea interesului din mediul academic și profesional în perioada ulterioară manifestării crizei financiare privitor la amenințările cu care auditorii se confruntă pe parcursul procesului de audit. Eșantionul a servit drept instrument de cercetare, iar analiza și interpretarea rezultatelor ne-au permis validarea ipotezelor enunțate.

Prin urmare, în cadrul *capitolului trei* am efectuat o analiză de frecvențe spre a stabili dacă principiul integrității poate fi plasat în vârful ierarhiei principiilor de etică printr-o investigație asupra răspunsurilor oferite de diferite instituții, organisme profesionale și persoane fizice la inițiativa FEE. Pe lângă centralitatea integrității, obiectivul analizei efectuate l-a constituit stabilirea influenței percepției integrității profesiei asupra integrității individuale, dacă există consens pentru clarificarea climatului etic într-o organizație prin prezența unui cod de etică, precum și eficiența unui proces disciplinar pentru adoptarea unei atitudini etice alături de o investigație asupra categoriilor de amenințări susceptibile să impacteze negativ decizia etică.

Integritatea este asociată în mod predominant cu onestitate și fiabilitate, „două atribute de referință menite să creeze încredere” (Ardelean, 2014/c). Avansarea integrității în calitate de principiu central înseamnă impulsivitatea conduitei etice într-un moment de cumpănă pentru profesie, prin aceea că integritatea îndeplinește rol catalizator pentru celelalte principii etice (Ardelean, 2014/c).

CAP. 4. ANGAJAMENTUL AUDITORILOR PENTRU INTERESUL PUBLIC

Mintz (2018, p. 22) arată că termenul de interes public a fost întâi definit de Codul de conduită AICPA în 1988: „membrii trebuie să accepte obligația de a acționa astfel încât să servească interesul public”. Angajamentul auditorilor față de interesul public se realizează prin calitatea auditului care presupune respectarea valorilor etice ale profesiei. Conduita care nu se fundamentează pe interesul public produce nesiguranță și evident neîncredere. Au fost exprimate întrebări privind abilitatea și bunăvoința auditorilor de a-și respecta responsabilitățile de a servi publicul în urma scandalurilor financiare, fapt care a pus sub semnul întrebării rolul social al acestora precum și utilitatea lor (Chambers, 2013). Aceste crize au fost în principal alimentate de precedența intereselor private (Doron, 2013) și de "pierderea sensului misiunii publice". Consecința directă a fost diminuarea încrederii publicului cu privire la poziția auditorilor de apărători ai interesului general. În mod corespunzător, se preconizează că prin reînnoirea angajamentului în favoarea interesului public se recâștigă încrederea publicului (Mednick, 1991; Mintz, 2018). În ultimii ani această încredere a fost sporită printr-o abordare etică în audit, transpusă de Codul de etică al profesiei.

Consolidarea încrederii publicului în profesie este promovată de IFAC prin promovarea unor standarde de înaltă calitate, atât etice cât și profesionale. Standardele înalte, clădite pe un cod de etică, influențează direct calitatea auditului și în consecință, credibilitatea auditului este întărită (Dellaportas și Davenport, 2008). Acest fapt indică în mod clar că reglementarea promulgată de către profesie are un efect pozitiv căci generează legitimitate publică cu privire la audit, bazată pe faptul că supravegherea contrabalansează ascendența clientului.

Drept urmare, în cadrul acestui capitol arătăm necesitatea angajamentului auditorilor pentru interesul public pentru a contribui la credibilitatea profesiei. În acest sens, am efectuat o analiză a cadrului IFAC care își propune să stabilească o definiție unanimă pentru interesul public.

Armonia dintre interesul public și interesul privat poate fi obținută cu condiția ca auditorii să acționeze în calitate de arbitrii între cerințele formulate de client și așteptările exprimate de către public (Fogarty și Rigsby, 2010). Mai mult, alinierea dintre interesul privat și interesul public se înscrie pe traiectoria așteptărilor de la profesia auditorilor întrucât acest lucru presupune îndepărtarea conflictelor de interes (Moore et al., 2006) care subminează profund validitatea unui audit.

CAP. 5 MODEL PROPUȘ DE MĂȘURARE A NIVELULUI DEZVOLTĂRII MORALE AL AUDITORILOR

Partea finală, respectiv *capitolul cinci* al tezei corespunde unui model propriu de măsurare a nivelului dezvoltării morale a auditorilor. Etica în audit este profund raportată la auditori în calitate de componentă umană a procesului de audit, motiv pentru care modelul propus de determinare a profilului etic printr-o analiză a nivelului dezvoltării morale a acestora reprezintă un aport la eforturile de canalizare a conduitei etice a profesiei.

Pornind de la bine cunoscutele teorii cu privire la dezvoltarea morală a lui Kohlberg (1984) și Rest (1986), am dezvoltat o scară destinată să măsoare dezvoltarea morală a auditorilor. Acest segment al tezei nu captează doar eforturi precedente, ci merge mai departe prin aceea că ne sprijinim pe trei dimensiuni etice și anume egoismul, deontologia și utilitarismul în dezvoltarea chestionarului privind NDM. Maniera în care auditorii se raportează la interesul public constituie o intenție specifică a scării NDM. În plus, includerea celor trei dimensiuni etice în cadrul scalar constituie originalitatea scării NDM, iar obiectivul analogiei cu scara Hurtt (2010) îl constituie dobândirea legitimității pentru scara privind dezvoltarea morală.

Așa cum am specificat deja, intenția principală a investigației realizate o constituie elaborarea și validarea scării a cărei rol este să măsoare nivelul de dezvoltare morală al auditorilor (mai precis stadiul la care se situează etica acestora), evaluând abilitatea acestora de a efectua un raționament moral în interesul publicului larg.

La baza construirii modelului și a scării NDM *a stat un chestionar adresat auditorilor* cu ajutorul căruia se poate măsura nivelul de eticitate. Am considerat necesar să elaborăm o scară cu privire la dezvoltarea morală dat fiind că aceasta este concepută să măsoare în mod distinct nivelul de moralitate al auditorilor pe baza a trei dimensiuni etice și a trei variabile care indică relevanța acțiunii etice.

Pentru a stabili profilul etic al unui auditor, am efectuat analize de tip Two Step Cluster în SPSS v20. Analiza datelor s-a făcut în urma investigației conduse la nivel național, iar pentru a consolida modelul conceput, am aplicat chestionarul NDM și unui grup de auditori din Statele Unite. Rezultatele analizelor statistice desemnează diferite profiluri etice, astfel că acest model poate fi utilizat drept modalitate de verificare a nivelului de dezvoltare morală pentru auditori, fiind susceptibil să indice un tipar de acțiune viitoare.

CONCLUZII ȘI DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE

În cadrul tezei am abordat etica în cadrul profesiei auditorilor. Pornind de la teoriile etice care sunt integrate de Codul de conduită etică al profesiei, de la calitate în audit, de la modele decizionale care pun în lumină procesul de raționament etic necesar pentru decizia și conduita etică în cazul dilemelor etice, de la principiile fundamentale de etică și independența auditorilor, am determinat că responsabilitatea auditorilor rămâne socială și morală, iar servirea interesului public reprezintă condiția necesară pentru concilierea ecartului de așteptare. Am argumentat că un nivel ridicat de dezvoltare morală asigură adoptarea unor decizii impregnate de obiectivitate și onestitate. Totodată, am stabilit că profesia promovează conduita etică, aceasta fiind parte a identității sale căci doar aplicând principiile și valorile etice, auditorii pot transmite încredere în utilitatea auditului. Provocările pe care profesia le-a surmontat, eșecuri de audit sau crize financiare, au putut fi depășite doar prin promovarea eticii și a acțiunii etice în cadrul profesiei. Etica rămâne liantul dintre profesie și public, care, prin încrederea acordată, îi conferă credibilitate și legitimitate, căci interesul public rămâne în centrul preocupărilor profesiei (IESBA, 2019). Menținerea încrederii pe care publicul a conferit-o profesiei rămâne un imperativ atât din perspectiva profesiei cât și din cea a publicului, iar organismele de reglementare ale profesiei se asigură că implementarea eticii se realizează în mod consecvent. Aportul tezei de cercetare la literatura de specialitate constă tocmai în faptul că pune în lumină legătura pe care etica o formează între încrederea publicului și profesie.

Această teză a subliniat legăturile dintre concepte precum etică și moralitate în activitatea de audit, s-a oprit asupra Codului Etic și a trasat o paralelă între acesta și teorii ale eticii precum utilitarismul, deontologia kantiană și etica bazată pe virtuți și calități etice. Adoptarea unor decizii etice poate fi efectuată conform unor modele, precum cele dezvoltate de Kohlberg sau Rest. De asemenea, în cuprinsul tezei am abordat rolul auditorilor în contextul responsabilității sociale a acestora, prezentând în capitolul trei amenințările care pot să afecteze negativ conformitatea cu principiile fundamentale de audit. Analiza empirică asupra unei ierarhizări a principiilor de audit a stabilit importanța fiecărui principiu, integritatea auditorilor fiind considerată primordială pentru activitatea de audit și pentru asigurarea independenței auditorilor.

Studiul inițiat de FEE a vizat amenințările asupra conduitei etice care au constituit obiectul dezbaterii la care au participat respondenții, concluzia fiind că este necesar apelul la conștiință pentru a le suprima. Analiza efectuată arată că amenințările, așa cum au fost prezentate de Codul

IFAC, sunt pertinente și acoperă aria presiunilor susceptibile să genereze derapaje din punct de vedere etic. Acest fapt concordă cu recunoașterea autorității cu întindere globală a Codului IFAC (Ardelean, 2014/c).

Conduita etică este profund influențată de dezvoltarea morală care poate fi asociată cu una dintre dimensiunile etice dominante, respectiv egoismul, deontologia și utilitarismul. Prin urmare, auditorii vor considera fie propriile interese, fie regulile stabilite de profesie, fie interesul public. În funcție de aceasta, argumentul care le susține decizia este justificarea evitării sancțiunilor, conformarea cu regulile sau în sfârșit realizarea principiilor care promovează valoarea universal corectă. Pe această notă, apartenența la profesia auditorilor care a inculcat standarde etice ridicate este posibil să contureze dezvoltarea morală a auditorilor care inițial vor fi dispuși să îmbrățișeze abordarea etică a egoismului și să determine adaptarea lor până la nivelul convențional. Cu toate că sunt puține persoanele care ating nivelul superior de dezvoltare morală, prin educație majoritatea ating cel puțin nivelul convențional ceea ce înseamnă că dacă profesia stabilește standarde etice ridicate, acestea vor fi îndeplinite.

Modelul dezvoltat de măsurare a dezvoltării morale a auditorilor, fără a-l erija la rang de model exhaustiv, poate fi aplicat membrilor profesiei spre a determina nivelul de moralitate necesar pentru acceptarea în cadrul profesiei. De asemenea, facem propunerea ca aceste teste de moralitate să fie aplicate frecvent membrilor profesiei, iar dacă rezultatele sunt nesatisfăcătoare să se adopte programe de educare în acest sens.

Relevanța investigației implementate constă în evidențierea faptului că dezvoltarea morală poate fi testată și că instrumentul nostru poate fi utilizat în mod eficient pentru auditori. Scara privind dezvoltarea morală a fost concepută pentru a expune posibilitatea ca auditorii să manifeste o conduită non etică. Dat fiind că se recunoaște posibilitatea evoluției prin intermediul educației, profilul etic identificat este relevant pentru ca măsuri pertinente să fie adoptate. Constatarea nivelului dezvoltării morale este urmată de o creștere a eticității, pe fondul progresului promovat de profesie în căutarea credibilității publicului.

Concluziile finale poartă asupra faptului că normele de etică profesională reflectate de Codul Etic elaborat de IFAC au o incidență pozitivă asupra conduitei etice a auditorilor și asupra percepției îndeplinirii responsabilității sociale a acestora, precum și a protejării interesului public. În egală măsură, pe lângă reglementările etice adoptate în cadrul profesiei, calitatea etică și morală a auditorilor aduc un aport însemnat pentru efectuarea unui audit calitativ și eficient pentru ansamblul utilizatorilor. Necesitatea eticii nu mai trebuie probată, fiind elementul

necesar pentru susținerea credibilității raportului de audit asigurând publicul cu privire la integritatea și independența auditorilor.

La final, notăm că cercetarea cuprinsă în prezenta teza de doctorat poate fi continuată pe două planuri principale: în primul rând, tiparul privind dilemele etice ar putea fi extins într-un model care să măsoare nivelul de idealism și relativism al auditorilor. În al doilea rând, modelul NDM ar putea fi aplicat în țări diferite astfel încât să se determine dacă componenta culturală influențează semnificativ nivelul de eticitate al auditorilor.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE - SELECȚIE

1. Adam, A. M., Rachman-Moore, D., 2004. **The methods used to implement an ethical code of conduct and employee attitudes.** Journal of Business Ethics, 54, pp. 225–244.
2. AICPA, 2006. **Independence and Related Topics: Conflict of Interest, Related Parties, Inurement, and Other Issues.** AICPA, New York, NY.
3. Alawi, Sayed Ahmed; Abu wadi, Rami; Kukreja, Gagan, 2018. **The Determinants of Audit Expectation Gap: An Empirical Study from Kingdom of Bahrain.** Accounting and Finance Research. Vol. 7., Issue 3, pp. 54-66.
4. Albrecht, S., Albrecht, C., Albrecht, C., Zimbelman, M., 2009. **Fraud Examination.** 3rd ed., South-Western Cengage Learning, Mason.
5. Allen, C. R., C.P.A., 2018. **A new take on ethics and independence.** Journal of Accountancy, 226(6), 44-47, 50-51.
6. Allen, C, 2010. **Comparing the Ethics Codes: AICPA and IFAC.** Journal of Accountancy, Vol. 210, Issue 4, pp. 24-32.
7. Ardelean, A. și Tiron-Tudor, A, 2018. Angajamentul pentru interesul public al auditorilor –imperativ al consolidării încrederii în profesie, Audit Financiar, Vol. 16, Nr. 4, pp. 429-445, pp. 527-543.
8. Ardelean, A, 2013/a. **Auditors' ethics and their impact on public trust,** Procedia - Social and Behavioral Sciences, 92 (2013), pp. 55 – 60.
9. Ardelean, A, 2013/b. **Defining the public interest in relation to the accountancy profession: Some perspectives.** Analele științifice ale Universității Al. I. Cuza din Iași. Secțiunea Științe economice, 60 (2), pp. 223-240.
10. Ardelean, A, 2013/c. **Considerații privind ecartul de așteptare și încrederea publicului față de auditori/Some reflections regarding the expectation gap and the public trust towards the auditors.** Audit Financiar, 11(8), pp. 15-22.
11. Ardelean, A, 2013/d. **Studiu privind clarificarea dilemelor etice în audit prin prisma eticii,** Audit Financiar, 13, 125 - 5/2015, pp. 9-23.
12. Ardelean, A, 2014/a. **Provocări la adresa profesiei auditorilor : Interes, impact și posibile soluții,** Audit Financiar, 12, 109 - 1/2014, pp. 3-19.
13. Ardelean, A, 2014/b. **Importanța integrității auditorilor financiari - analiză fundamentată pe un studiu al FEE,** Audit Financiar, 12, 119 - 11/2014, pp. 3-21.
14. Ardelean, A, 2014/c. **Spre o ierarhizare a principiilor fundamentale de etică : Integritatea ca și principiu central,** Audit Financiar, 12, 120 - 12/2014, pp. 3-19.
15. Ardelean, A, 2015. **Percepții asupra calității în audit fundamentate pe conduita etică a auditorilor,** Audit Financiar, 13, 123 - 3/2015, pp. 3-15.
16. Ardelean, A, 2019/a. **Moral and Social Responsibility of Auditors enhanced by a Code of Ethics,** în curs de publicare.
17. Ardelean, A, 2019/b. **The Influences of the main Ethical dimensions on the Code of Ethics,** în curs de publicare.
18. Armstrong, M.B., 1993. **Ethics and professionalism in accounting education: A sample course.** Journal of Accounting Education, 11, pp. 77-92.
19. Armstrong, M.B., Ketz, J.E., Owsen, D., 2003. **Ethics education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behavior.** Journal of Accounting Education, Vol. 21, pp. 1-16.
20. 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.
21. Baker, R.C., 2005. **What is the meaning of 'the public interest'?: Examining the ideology of the American public accounting profession.** Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 18, Issue 5, pp. 690–703.

22. Barghathi, Y., Collison, D., Crawford, L., 2017. **Earnings management and audit quality: Stakeholders' perceptions.** Journal of Management and Governance, pp 1-31.
23. Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M., 2018. **The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students.** Revista De Contabilidad, 21(2), pp. 176-187.
24. Bayou, M. E., Reinstein, A., Williams, P. F., 2011. **To tell the truth: A discussion of issues concerning truth and ethics in accounting.** Accounting Organizations and Society, 36(2), pp. 109-124.
25. Bédard J., 2001. **The disciplinary process of the accounting profession: protecting the public or the profession? The Québec experience.** Journal of Accounting and Public Policy. 20(4/5), pp. 399-437.
26. Bertland, A., 2009. **Virtue ethics in business and the capabilities approach.** Journal of Business Ethics, 84, pp. 25-32.
27. Blanthorne, C., Kaplan, S., 2008. **An egocentric model of the relations among the opportunity to underreport, social norms, ethical beliefs, and underreporting behaviour.** Accounting Organizations and Society, 33 (7-8), pp. 684-703.
28. Blasi, A., 1980. **Bridging moral cognition and moral action: A critical review of the literature.** Psychological Bulletin, 88, pp. 1-45.
29. Carreira, Francisco Alegria; Guedes, Maria do Amparo; Aleixo, Maria da Conceição, 2008. **Can we teach ethics and professional deontology? An empirical study regarding the Accounting and Finance degree.** Social Responsibility Journal, Vol. 4, Issue 1/2, pp. 89-103.
30. Casali, G. L., 2011. **Developing a multidimensional scale for ethical decision making.** Journal of Business Ethics, 104(4), pp. 485-497.
31. Chambers, A. D., 2013. **Is audit failing the global capital markets?** International Journal of Disclosure and Governance, 10(3), pp. 195-212.
32. Chandler, R. A., 2017. **Questions of ethics and etiquette in the society of accountants in edinburgh, 1853-1951.** Accounting History, 22(2), pp. 179-192.
33. Cheffers M., Pakaluk M., 2007. **Understanding Accounting Ethics.** Sutton: Allen David Press.
34. Chiang, C., 2016. **Conceptualising the linkage between professional scepticism and auditor independence.** Pacific Accounting Review, 28(2), pp. 180-200.
35. Citron, DB; Taffler, RJ, 2001. **Ethical behaviour in the UK audit profession: The case of the self-fulfilling prophecy under going-concern uncertainties.** Journal of Business Ethics, Vol. 29, Issue 4, pp. 353-363
36. Clements, C. E., Neill, J. D., Stovall, O. S., 2012. **Inherent conflicts of interest in the accounting profession.** Journal of Applied Business Research, 28(2), pp. 269-275.
37. Colby, A., Kohlberg, L., 1987. **The measurement of moral judgment: Vol. 1—Theoretical foundations and research validation.** Cambridge, UK: Cambridge University Press.
38. Colby, A., Kohlberg, L., Gibbs, J., Lieberman, M., 1983. **A longitudinal study of moral judgment.** Monographs of the Society for Research in Child Development, 48 (1-2, Serial No. 200), pp. 101-124.
39. Cooper, B.J., Leung, P., Dellaportas, S., Jackling, B. and Wong, G., 2008. **Ethics education for accounting students – a toolkit approach.** Accounting Education: An International Journal, Vol. 17 No. 4, pp. 405-430.
40. Cranston, Neil; Ehrich, Lisa C.; Kimber, Megan, 2006. **Ethical dilemmas: the "bread and butter" of educational leaders' lives.** Journal of Educational Administration, Vol. 44, Issue, 2, pp. 106 – 121.
41. Crockett, M., Muhammad, J. A., 2015. **Auditor independence and accounting conservatism.** International Journal of Accounting and Information Management, 23(1), pp. 80-104.
42. Daugherty, B.E., Tervo, W.A., 2008. **Auditor changes and audit satisfaction: client perceptions in the Sarbanes-Oxley era of legislative restrictions and involuntary auditor change.** Critical Perspectives on Accounting, Vol. 19 No. 7, pp. 931-951.
43. Davenport, L. și Dellaportas, S., 2009. **Interpreting the Public Interest: A Survey of Professional Accountants.** Australian Accounting Review, 19, pp. 11-23.
44. Dănescu, T., Popa, M., Vasileva, M., 2017. **Convergence and Divergence between the European Directives and European Countries` Financial Audit Legislation: Evidence from Romania and Republic of Moldova.** Annales Universitatis Apulensis : Series Oeconomica, 19(2), pp. 24-33.
45. DeAngelo, L., 1981. **Auditor size and audit quality.** Journal of Accounting and Economics, Vol. 3 No. 3, pp. 183-99.
46. Dellaportas, Steven; Davenport, Laura, 2008. **Reflections on the public interest in accounting.** Critical Perspectives on Accounting, 19(7), pp. 1080-1092.
47. **Directive 2014/56/EU** of the European Parliament and of the Council of The European Union of 16 April 2014 amending Directive 2006/43/EC on Statutory Audits of Annual Accounts and Consolidated Accounts, Official Journal of the European Union, L 158/196.
48. Duhovnik, M., 2016. **This is Not America: The Impact of the new EU Audit Regulation in Slovenia.** Economic and Business Review for Central and South - Eastern Europe, 18(2), pp. 227-246, 251.

49. Espinosa-Pike, M., Barrainkua, I., 2016. **An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict**/Un estudio exploratorio de las presiones y dilemas éticos en el conflicto de auditoría. *Revista De Contabilidad*, 19(1), pp. 10-20.
50. European Commission, 2010. **Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crisis**, accesat la 15.03.2014, la: <https://www.accountancyeurope.eu/audit/european-commission-green-paper-on-audit-policy-lessons-from-the-crisis/>.
51. Flynn, L., Deno, C. F., Buchan, H., 2017. **A Proposed Model to Investigate the Influence of Moral Reasoning and Locus of Control on Cognitive Moral Decision Making**. *Journal of Business and Accounting*, 10(1), pp. 81-95.
52. Fogarty, T. J., Rigsby, J. T., 2010. **A reflective analysis of the "new audit" and the public interest**. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 6(3), pp. 300-329.
53. Forster, M., Loughran, T. și McDonald, B., 2009. **Commonality in Codes of Ethics**, *Journal of Business Ethics*, vol. 90, pp. 129-139.
54. Forsyth, D., 1992. **Judging the morality of business practices: the influence of personal moral philosophies**, *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, pp. 461-70.
55. Garcia-Marza, D., 2005. **Trust and dialogue: theoretical approaches to ethics auditing**. *Journal of Business Ethics*, Vol. 57 No. 3, pp. 209-19.
56. Gary Pflugrath, Nonna M.-Bennie, Liang Chen, 2007. **The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments**. *Managerial Auditing Journal*, 22 (6), pp. 566 – 589.
57. Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., Fine-Falcy, S., 2016. **Audit quality perception: Beyond the 'Role-perception gap'**. St. Louis: Federal Reserve Bank of St Louis. *International Journal of Auditing*, 20, pp. 186–201.
58. Gordon, Irene M., 2011. **Lessons to be Learnt: An Examination of Canadian and U.S. Financial accounting and Auditing Textbooks for Ethics/ Governance Coverage**. *Journal of Business Ethics*, Vol. 101, pp. 29–47.
59. Hazels, T., 2015. **ETHICS AND MORALITY: WHAT SHOULD BE TAUGHT IN BUSINESS LAW?** *Academy of Educational Leadership Journal*, 19(2), pp. 77-89.
60. Hines C., Kreuze J., Langsam S., 2011. **An analysis of Lehman Brothers bankruptcy and Repo 105 transactions**. *American Journal of Business*, Vol. 26 Iss: 1, pp. 40 – 49.
61. Holm, C., Zaman, M., 2012. **Regulating audit quality: Restoring trust and legitimacy**. *Accounting Forum*, 36(1), 51.
62. Holme, C., 2008. **Business ethics - part one: Does it matter?** *Industrial and Commercial Training*, 40(5), pp. 248-252.
63. Hooper, Keith, Xu, Gina, 2012. **From legitimacy by character to legitimacy by image: Ethics and accounting practices in New Zealand**. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27, Issue 8, pp. 754 – 773.
64. Humphrey, C., Kausar, A., Loft, A., Woods, M., 2011. **Regulating Audit beyond the Crisis: A Critical Discussion of the EU Green Paper**. *European Accounting Review*, 20(3), pp. 431–457.
65. Humphrey, Christopher, 2008. **Auditing research: a review across the disciplinary divide**. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), pp. 170 - 203.
66. Hunt, S.D., Vitell, S., 1986. **A general theory of marketing ethics**. *Journal of Macro Marketing*, Spring, Vol. 8, pp. 5-16.
67. Hurtt, R. Kathy, 2010. **Development of a Scale to Measure Professional Skepticism**. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 29, No 1, pp. 149-171.
68. Hurtt, R.K., Brown-Liburd, H., Earley, C.E. and Krishnamoorthy, G., 2013. **Research on auditor professional skepticism: literature synthesis and opportunities for future research**. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 32 No. S1, pp. 45-97.
69. IESBA, 2018, mai. **Professional Scepticism – Meeting Public Expectations** (*Scepticismul profesional – îndeplinirea așteptărilor publicului*). Accesat la 25.09.2018. Disponibil la: <https://www.ifac.org/publications-resources/staffquestions-answers-professional-skepticism-auditfinancial-statements>.
70. IFAC, 2010. **Public Interest Framework for the Accountancy Profession**. Accesat la 15.10.2016 la: <http://www.ifac.org/content/public-interest-framework-accountancy-profession-0>.
71. IFAC International Federation of Accountants, 2009. **International Ethics Standard Board for Accountants Code of Ethics for Professional Accountants**, (revizuit iulie 2009), disponibil la: <http://web.ifac.org/publications/international-ethics-standards-board-for-accountants/code-of-ethics>.
72. IFAC International Federation of Accountants, 2014. **International Ethics Standard Board for Accountants, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants**, (revizuit iulie 2014), disponibil la: <http://web.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-code-ethics-professional-accountants>.
73. IFAC, 2008. **International Education Standard 4—Professional values, ethics and attitudes**. New York: IFAC.
74. IFAC, IESBA, 2019. **Global ethics board sets out top priorities, publishes ambitious five-year strategy and work plan** (10 Aprilie 2019), accesat la 10.04.2019, la: <https://www.charteredaccountants.ie/News/global-ethics-board-sets-out-top-priorities-publishes-ambitious-five-year-strategy-and-work-plan>.
75. INTOSAI. **Code of Ethics and Auditing Standards**. >http://www.intosai.org/2_CodEth_AudStand2001_E.pdf.
76. 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..

77. Jaya, T. E., Irene, Choirul., 2016. **Skepticism, time limitation of audit, ethics of professional accountant and audit quality** (case study in jakarta, indonesia). *Review of Integrative Business and Economics Research*, 5(3), pp. 173-182.
78. 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.
79. Kaptein, M., M. S. Schwartz, 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.
80. Kirsiene, J., Miseviciute, G., 2016. **Are auditors at fault for the collapse of financial institutions in lithuania?** *Baltic Journal of Law and Politics*, 9(2), pp. 171-197.
81. Kohlberg, L., 1967. **Moral and Religious Education and the Public Schools: A Development View**, in T. Sizer (ed.), *Religion and Public Education* (Houghton Mifflin, Boston), pp. 164–183.
82. Kohlberg, L., 1973. **Stage and sequence: The cognitive-developmental approach to socialisation**. In D. A. Goslin (Ed.), *Handbook of socialisation theory and research* (pp. 347–480). Chicago: Rand McNally College Publishing Company.
83. Kohlberg, L., 1984. **The psychology of moral development: The nature and validity of moral stages**. Harper and Row: San Francisco.
84. Kouakou, D.; Boiral, O.; Gendron, Y., 2013. **ISO auditing and the construction of trust in auditor independence**. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26 (8), pp. 1279 – 1305.
85. Kusumawati, A., Syamsuddin, S., 2018. **The effect of auditor quality to professional skepticism and its relationship to audit quality**. *International Journal of Law and Management*, 60(4), pp. 998-1008.
86. Lee, T., 1995. **The Professionalisation of Accountancy: A History of Protecting Public Interest in a Self-Interested Way**, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 3(3), pp. 48–69.
87. Lee, T.H., Azham, M.A., Kandasamy, S., 2008. **Towards reducing the audit expectation gap, possible mission?** *Accountants Today*, Vol. 21 No. 2, pp. 18-22.
88. Liggio, C., 1974. **The Expectation Gap: the accountant's Waterloo**. *Journal of Contemporary Business*, 3, pp. 27-44.
89. Lovett, B. J., Jordan, A. H., 2010. **Levels of moralisation: a new conception of moral sensitivity**. *Journal of Moral Education* Vol. 39, No. 2, June 2010, pp. 175–189.
90. Manea, D., Ciolpan, D., 2011. **Dificultatile reducerii controverselor de perceptie asupra auditului extern: O explorare a factorilor determinanti si a solutiilor disponibile**. *Audit Financiar*, 9(9), pp. 27-33.
91. Martin, R. D., 2007. **Through the Ethics Looking Glass: Another View of the World of Auditors and Ethics**. *Journal of Business Ethics*, 70(1), pp. 5-14.
92. Mayhew, B. W., 2001. **Auditor Reputation Building**. *Journal of Accounting Research* 39(3), pp. 599–617.
93. Messier, J.W., Glover, S., Prawitt, D., 2008. **Auditing and assurance services: a systematic approach**. 6th ed., McGraw-Hill.
94. Mintz, S., 2018. **Accounting in the public interest: An historical perspective on professional ethics**. *The CPA Journal*, 88(3), pp. 22-29.
95. Mintz, S.M., 1995. **Virtue ethics and accounting education**. *Issues in Accounting Education*, Vol. 10 No. 2, pp. 247-267.
96. Mkololo, D., Hoogwerf, H. B., 2018. **Professional Scepticism the Backbone to Enhancing Quality**. *Accountancy SA*, pp. 50-52.
97. Moizer, P., 1995. **An ethical approach to the choices faced by auditors**. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 6 No. 5, pp. 415-431.
98. Moore, D.A., Tetlock, P.E., Tanlu, L. and Barzerman, M.H., 2006. **Conflicts of interest and the case of auditor independence: moral seduction and strategic issue cycling**, *Academy of Management Review*, Vol. 31 No. 1, pp. 10-29.
99. Naslmosavi, S., Sofian, S., Saat, M. M., Jahanzeb, A., 2015. **The effect of ethics on auditor's judgment in ethical dilemma conditions: Evidence from iranian auditors**. *International Journal of Innovation and Applied Studies*, 10(3), pp. 1005-1013.
100. Nelson, M.W., 2009. **A model and literature review of professional skepticism in auditing**. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 28 No. 2, pp. 1-34.
101. O'Regan, P., 2010. **Regulation, the public interest and the establishment of an accounting supervisory body**. *Journal of Management and Governance*, 14(4), pp. 297-312.
102. O'Connell, W., Bligh, M., 2009. **Emerging from Ethical Scandal: Can Corruption Really Have a Happy Ending?** *Leadership*, 5(2), pp. 213-235.
103. Paolone, F., De Luca, F., Prather-Kinsey, J., 2015. **The impact of the financial crisis on earnings management: Empirical evidence from the top 5,000 non-listed stock italian companies**. *Ratio Mathematica*, 28, pp. 45-64.
104. Parboteeah, H. C., Chen, Y.-T., Lin, I.-H., Chen, A., Lee, Y.-P., Chung, A., 2010. **Establishing organizational ethical climates: How do managerial practices work?** *Journal of Business Ethics*, 97, pp. 599–611.
105. Parlamentul European, 2006. **European Parliament Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006**. *Official Journal of the European Union*, 9 June, L. 157/87.

106. Peytcheva, M., 2014. Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task. *Managerial Auditing Journal*, 29(1), pp. 27-49.
107. Porter, B., 1993. **An empirical study of the audit expectation performance gap**, *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68.
108. Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., Baskerville, R. (2012). **Audit expectation-performance gap revisited: evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 2: Changes in the gap in New Zeland 1989-2008 and in United Kingdom 1999-2008**, *International Journal of Auditing*, Vol. 16, No. 3, pp. 212-247.
109. Power, M., 2003. **Auditing and the production of legitimacy**. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 No. 4, pp. 379-94.
110. Preuss, L., 2010. **Codes of Conduct in Organisational Context: From Cascade to Lattice-Work of Codes**. *Journal of Business Ethics*, vol. 94, pp. 471-487
111. Preuss, Lutz, 1998. **On ethical theory in auditing**. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 13 No. 9, pp. 500-508.
112. Prophet, G., Jez, S. J., 2012. **Whither Utility and Duty? A Case for Virtue in Community College Administration**. *Community College Review*, 40(3), pp. 215-239.
113. Rest, J., 1979. **Development in judging moral issues**. Minneapolis: University of Minnesota Press.
114. Rest, J., 1986. **Moral Development: Advances in Research and Theory**. Praeger Press, New York, NY.
115. Rest, J., Narvaez, D., Bebeau, M. J., Thoma, S. J., 1999. **Postconventional moral thinking: A Neo-Kohlbergian approach**. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
116. Rogge, N., 2017. **Measuring the impact of the economic crisis on the level of change in EU social inclusion: Period 2005-2012**. *Journal of Productivity Analysis*, 47(2), pp. 103-116.
117. Sadowski, S.T., Thomas J.R., 2012. **Toward a Convergence of Global Ethics Standards: A Model from the Professional Field of Accountancy**. *International Journal of Business and Social Science* Vol. 3 No. 9; May 2012, pp. 14-20.
118. Shawver, T. J., Sennetti, J. T., 2009. **Measuring ethical sensitivity and evaluation**. *Journal of Business Ethics*, 88(4), pp. 663-678.
119. Sheppard, J. P., Young, M. (2007). The routes of moral development and the impact of exposure to the milgram obedience study. *Journal of Business Ethics*, 75(4), pp. 315-333.
120. Shinde, J., Poznic, G., Buehne, A., Shinde, U., 2011. **Auditor faux pas and managerial fraud at McKesson and robbins: A preliminary study**. *Journal of Accounting and Finance*, 11(1), pp. 40-49.
121. Sikka, P., 2008. **Called to account**. *The Guardian*, accesat la data de 14 septembrie 2013, disponibil la: www.guardian.co.uk/commentisfree/2008/dec/14/credit-crunch-auditing.
122. Singhapakdi, A., Vitell, S., Rallapalli, K. and Kraft, K., 1996. **The perceived role of ethics and social responsibility: a scale development**. *Journal of Business Ethics*, Vol. 15, pp. 1131-40.
123. Snell, R. S., 2000. **Studying moral ethos using an adapted Kohlbergian model**. *Organization studies*, 21(1), pp. 267-295.
124. Somers, M. J., 2001. **Ethical codes of conduct and organizational context: A study of the relationship between codes of conduct, employee behaviour and organizational values**. *Journal of Business Ethics*, 30, pp. 185-195.
125. Spalding, A.D., Jr; Oddo, A., 2011. **It's time for principles-based accounting ethics**. *Journal of Business Ethics*, 99, pp. 49-59.
126. Stevens, B., 2008. **Corporate Ethical Codes: Effective Instruments for Influencing Behavior**. *Journal of Business Ethics* 78, pp. 601-609.
127. Sulaiman, N. A., 2017. **Oversight of audit quality in the UK: Insights into audit committee conduct**. *Meditari Accountancy Research*, 25(3), pp. 351-367.
128. Sullivan, G.R., 2004. **Enhancing public trust in the accounting professional judgment rather than personal judgment in resolving accounting ethics dilemmas**. Teză doctorală, Regent University, Virginia Beach, VA, disponibilă la: www.proquest.umi.com.html (UMI No. 9938703) (accesată la 10 februarie 2019).
129. Tang, F., Ruan, L., Yang, L., 2017. **Does regulator designation of auditors improve independence?** *Managerial Auditing Journal*, 32(1), pp. 2-18.
130. Thoms, J.C, 2008. **Ethical integrity in leadership and organizational moral culture**. *Leadership*, 2008, Vol. 4, Issue 4, pp. 419-442.
131. Tiron-Tudor, A., 2013. **Balancing the Public and the Private Interest? A Dilemma of Accounting Profession**. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 92, pp. 930-935.
132. Warming-Rasmussen, B. and Jensen, L., 1998. **Quality dimension in external audit services: an external user perspective**. *European Accounting Review*, Vol. 7 No. 1, pp. 65-82.
133. West, A., 2018. **After virtue and accounting ethics**. *Journal of Business Ethics*, 148(1), pp. 21-36.
134. Windsor, C., Warming-Rasmussen, B., 2009. **The rise of regulatory capitalism and the decline of auditor independence: a critical and experimental examination of auditors' conflicts of interests**, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20 No. 2, pp. 267-88.
135. Wines, G., 2012. Auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, 27(1), pp. 5-40.
- Yu, H., 2011. **Legal systems and auditor independence**. *Review of Accounting Studies*, 16(2), pp. 377-411.