

audit FINANCIAR

12/2014

- **0 nouă viziune asupra valorii** – conexiunea dintre valoarea corporativă și cea socială

- Spre o ierarhizare a principiilor fundamentale de etică: integritatea ca principiu central
- Crearea de valoare economică și interdependențele dintre aceasta și indicatorii clasici de performanță
- Asigurarea eficienței activității entităților publice pe baza recomandărilor auditorilor publici interni
- Controverse contabile și fiscale privind asocierile în participație
- Studiu privind metodele de evaluare a cunoștințelor în învățământul universitar - domeniul contabilitate



Premiile revistei „Audit Financiar” pentru anul 2014

Conferința Internațională pentru Management, Economie și Contabilitate - Alba Iulia

În perioada 7-8 noiembrie a.c. Facultatea de Științe din cadrul Universității „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia, prin Departamentul de Economie și Gestiunea Afacerilor, a organizat Conferința Internațională pentru Management, Economie și Contabilitate – ICMEA 2014.

Cu acest prilej, prof. univ. dr. **Tatiana Dănescu**, membru al Consiliului CAFR, a transmis participanților și organizatorilor un mesaj de salut și urări de deplin succes din partea lect. univ. dr. **Gabriel Radu**, președintele Camerei, și a Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România în care se spune, printre altele:

Pentru noi este extrem de importantă colaborarea cu institutele de învățământ superior de profil, în cazul de față cu Facultatea de Științe din cadrul Universității „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia, în cadrul căreia se manifestă un spirit activ pentru a atinge excelența în cercetare, spre a furniza servicii de calitate în învățământul universitar și a spori oportunitățile de dezvoltare profesională.

După cum se cunoaște, Camera a încheiat protocoale de colaborare cu diferite instituții de învățământ superior, inclusiv cu Facultatea de Științe, în vederea echivalării testului de acces la stagiul, pentru absolvenții programului masteral „Audit și controlul agenților economici”. Totodată, mediul academic din Universitatea dumneavoastră a sprijinit permanent Camera prin participarea activă la o serie de manifestări științifice, prin cercetări științifice publicate în revistele de specialitate ale Camerei.

În cadrul secțiunii de „Contabilitate și audit” a Conferinței, prof. univ. dr. **Tatiana**

Dănescu a susținut o prezentare științifică cu tema „Abordări privind utilitatea informațiilor contabile”.

Conferința internațională „Perspective în contabilitate și audit” - la Timișoara

Departamentul Contabilitate și Audit din cadrul Universității de Vest din Timișoara, Facultatea de Economie și de Administrare a Afacerilor, a organizat, în perioada 16-18 octombrie a.c., **Conferința internațională „Perspective în contabilitate și audit”**.

Manifestarea, aflată la a doua ediție, a fost organizată în parteneriat cu Asociația Internațională a Experților Contabili Autorizați (ACCA), Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) și Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) și a fost susținută de mari cabinete de audit și consultantă în contabilitate: KPMG, Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers, ABA, de companii prezente în mediul de afaceri, precum Bosch, Quasar etc.

Conferința s-a bucurat de un deosebit interes și de o largă participare națională și internațională, creând cadrul propice unor dezbateri științifice relevante privind provocările pe care noile tendințe și reglementări în domeniul financiar-contabil și cel al auditului.

Sesiunea plenară a avut trei speakeri deosebiți, cu prelegeri foarte interesante, originale și de actualitate: prof. univ. dr. **Tudor Prisecaru** - ministru secretar de stat în Ministerul Educației Naționale, **Andrei Stanciu** - director ACCA pentru Europa de Sud-Est, prof. univ. dr. **Sylvie Heroux** - Universitatea din Montreal (Canada).

Camera Auditorilor Financiari din România a fost reprezentată de lect. univ. dr. **Mirela Păunescu**, vicepreședinte, și de **Ioan**

Minda, membru al Consiliului.

În conferință au fost înscrise un număr de 48 lucrări științifice la cele 14 secțiuni: *Raportare financiară, Contabilitate și fiscalitate, Guvernanță corporativă, Audit, Profesia contabilă, Contabilitate în sectorul public, Educație și profesie contabilă, Provocări contabile.*

Lect. univ. dr. **Mirela Păunescu** a prezentat tema *“Recunoașterea și evaluarea veniturilor. Principii contabile vs. reguli fiscale în cazul entităților românești”*.

La lucrările conferinței și-au dat concursul doctoranzi, profesioniști în domeniul auditului și contabilității, cercetători consacrați din învățământul superior economic românesc și din 13 țări: Canada, Anglia, Franța, Slovenia, Austria, Spania, Grecia, Portugalia, Cipru, Ungaria, Scoția, Croația, Moldova.

Conferința a avut mai multe secțiuni speciale dedicate tinerilor doctoranzi din domeniul contabilitate, iar un juriu internațional a oferit două premii celor mai bune lucrări, apreciate pe baza unor criterii obiective utilizate în cercetarea științifică internațională.

„Școala de contabilitate a Universității de Vest din Timișoara demonstrează că se situează la nivelul preocupărilor naționale și internaționale în domeniu prin organizarea și promovarea unei conferințe pe teme de actualitate. Această a doua ediție a scos la rampă și tineri cercetători ai domeniului contabilitate, care au participat proactiv la lucrările conferinței. Doresc să mulțumesc atât participanților și invitaților care au avut trei zile pline, dar și celor care ne-au susținut moral, material și financiar și, cu siguranță, roadele se vor vedea de o manieră directă” – a menționat președintele Comitetului de Organizare al Conferinței, conf. univ. dr. **Ovidiu-Constantin Bunget**, directorul Departamentului de Contabilitate și Audit.

Întâlnirea Consiliului IFAC

În ziua de 7 noiembrie 2014 a avut loc la Roma, Italia, întâlnirea ordinară a Consiliului IFAC. Din partea Camerei Auditorilor Financiari din România a participat prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, președinte de onoare.

Agenda de lucru a evenimentului a inclus, printre altele: aprobarea unor documente, citirea și discutarea rapoartelor legate de activitatea IFAC, aprobarea Planului de Implementare a Strategiei pentru anul 2015 și a parametrilor bugetari pentru 2015, pregătirea Congresului Mondial al Contabililor din anul 2018, discutarea unor probleme legate de Standardele

Internaționale ce privesc interesul public, admiterea de noi membri asociați și membri cu drepturi depline, alegerea noului consiliu de conducere al IFAC pentru următorii doi ani, deci până în noiembrie 2016.

Noul președinte ales al IFAC este **Olivia Kirtley** din SUA, iar noul vicepreședinte este **Rachel Grimes** din Australia.

Olivia Kirtley, care a deținut în ultimii doi ani funcția de vicepreședinte al IFAC, este prima femeie care ocupă fotoliul de președinte al acestei organizații profesionale internaționale și, de asemenea, prima aleasă din zona de afaceri și industrie și nu din zona contabilității publice.

La sfârșit de an, cel de al 12-lea de apariție neîntreruptă, vă propunem, stimați cititori o succintă statistică editorială. Așadar, în cursul anului 2014, revista „Audit Financiar” a totalizat în cele 12 apariții:

- 764 de pagini editoriale;
- 96 articole de cercetare științifică, în principal din domeniul auditului și al raportărilor financiare, dar și din domenii conexe, precum contabilitate, guvernanță, analiză financiară, informatică aplicată în profesie etc.;
- 136 de semnături de autori;
- 29 de revizori cu înaltă calificare științifică au studiat, au formulat observații și recomandări și au avizat, în final, publicarea articolelor respective;
- 75 de informații și alte materiale publicistice au însoțit conținutul științific al revistei;
- 4 baze de date științifice internaționale indexează revista (Ulrich's, Proquest, Ebsco, Cabell's).

Și sora mai tânără, revista profesională „Practici de Audit”, editată de asemenea de CAFR, a parcurs cel de al treilea an publicistic – 2014, cu rezultate notabile:

- 4 apariții trimestriale;
- 120 de pagini editoriale;
- 44 de articole: pe teme profesionale, editoriale, interviuri, dialoguri cu cititorii;
- 46 de semnături de autori;
- 12 informații utile profesiei.

Aceste cifre oferă o imagine asupra volumului de materiale cuprins în cele două publicații destinate profesioniștilor în audit. Ne-am bucura dacă și din punct de vedere calitativ, al structurii temelor abordate veți aprecia că ne-am apropiat de așteptările dumneavoastră. Suntem deschiși să primim cu interes opiniile dumneavoastră, ale cititorilor noștri, pentru a pregăti un nou an editorial.

Vă mulțumim pentru faptul că ne-ați fost alături și vă dorim „La Mulți Ani!”

Anul XII
Nr. 120
12/2014

Sumar // Contents

audit
FINANCIAR

12/2014

3

Alexandra ARDELEAN

Spre o ierarhizare a principiilor fundamentale de etică: Integritatea ca principiu central
Towards a Hierarchy of the Fundamental Ethical Principles: Integrity as the Core Principle



Mirela GANEA

Crearea de valoare economică și interdependențele dintre aceasta și indicatorii clasici de performanță
Creating the Economic Value and the Connections between this and the Classical Indicators of Performance

20

29

Partenie DUMBRAVĂ & Marian SFETCU

Asigurarea eficienței activității entităților publice pe baza recomandărilor auditorilor publici interni
Ensuring the Efficiency of Public Entities based on the Recommendations of Public Internal Auditors



Sergiu-Bogdan CONSTANTIN

Controverse contabile și fiscale privind asocierile în participație
Accounting and Tax Controversies on Joint Ventures

34

41

Mădălina DUMITRU, Andrei STANCIU & Aurelia ȘTEFĂNESCU

Studiu privind metodele de evaluare a cunoștințelor în învățământul universitar - domeniul contabilitate
Study Regarding the Knowledge Assessment Methods Used in Universities - Accounting



Gheorghita DIACONU & Alin ȚIPLIC

Studiu KPMG: O nouă viziune asupra valorii – conexiunea dintre valoarea corporativă și cea socială
KPMG Study: A new Vision of Value - Connecting Corporate and Societal Value Creation

47

Colegiul editorial științific

- DINU AIRINEI** – Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași
VERONEL AVRAM – Universitatea din Craiova
SORIN BRICIU – Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba Iulia
ALAIN BURLAUD – Institut National des Techniques Economiques et Comptables, Paris
TATIANA DĂNESCU – Universitatea „Petru Maior”, Târgu Mureș
ROBIN JARVIS – director pentru IMM-ACCA, Universitatea Brunel, Marea Britanie
DAVID HILLIER – Leeds University Business School, Marea Britanie
ALLAN HODGSON – The Univeristy of Queensland, Australia
EMIL HOROMNEA – Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași
LILIA GRIGOROI, Academia de Studii Economice, Chișinău, Republica Moldova
DUMITRU MATIȘ – Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca
MARIA MANOLESCU – ASE, București
ION MIHĂILESCU – Universitatea „Constantin Brâncoveanu”, Pitești
ANA MORARIU – ASE, București
VASILE RĂILEANU – ASE, București
ION STANCU – ASE București
DONNA STREET – Universitatea Dayton, SUA
IOAN TALPOȘ – Universitatea de Vest din Timișoara
EUGENIU ȚURLEA – ASE, București
IULIAN VĂCĂREL – academician

Director științific:
prof. univ. dr. **Pavel NĂSTASE**
Director editorial:
dr. **Corneliu CĂRLAN**

Redactor șef:
Cristiana RUS

Secretar de redacție: *Cristina RADU*
Prezentare grafică și tehnoredactare:
Nicolae LOGIN

Colegiul editorial științific și colectivul redacțional nu își asumă responsabilitatea pentru conținutul articolelor publicate în revistă.

B.D.I.: <http://www.ulrichsweb.com>;
<http://www.proquest.com>; www.ebscohost.com,
www.cabells.com

Revista este inclusă în platforma editorială română SCIPPIO: www.scipio.ro
Revista este indexată în trei baze de date recunoscute de Consiliul Național de Atestare a Titlurilor, Diplomelor și Certificatelor Universitare (CNATDCU)

Marcă înregistrată la OSIM,
sub nr. M2010 07387

Telefon: (021) 410.74.43 interior 120; Fax: (021) 410.03.48; E-mail: revista@cafr.ro; <http://revista.cafr.ro>
ISSN: 1583 - 5812, ISSN on-line: 1844 - 8801

Tipar: Print Group S.R.L., Șoseaua Fundeni nr. 50B, București, tel: 0744.638.772



Stimați auditori financiari!

Pentru o mai bună legătură cu Camera Auditorilor Financiari din România sunteți rugați să ne transmiteți orice modificare privind schimbarea numelui, a adresei, a statutului de activ/nonactiv sau a statutului de angajat, asociat sau administrator al unei societăți de audit financiar.

Contactați în acest sens Departamentul de servicii pentru membri, la telefon 021.410.74.43 interior 107/108, 0749.011.145 sau e-mail: servicii.membri@cafr.ro.

Spre o ierarhizare a principiilor fundamentale de etică:



Integritatea ca principiu central

Abstract

Towards a Hierarchy of the Fundamental Ethical Principles: Integrity as the Core Principle

The value of the moral solidity of auditors may be quantified through their ethical behaviour, within which integrity is the central vector. This principle of the IFAC Code underlines the necessity for honesty and reliability in audit in order to neutralize the threats upon an ethical behaviour. This research is based on the answers received to a study conducted by FEE. Taking into account the definition agreed upon by the majority of respondents, the fact that integrity is placed in the middle of the professional behaviour and the fact that the most appropriate means to implement integrity were validated, the aim of the statistical analysis is to determine if a hierarchy of the fundamental principles is wanted. Thus, the research goal resides in determining the quality of core principle attached to integrity as compared with the other principles which was confirmed, in establishing the relation that is formed with the other principles and which is a complementary one, in identifying if there are influences of the perception of integrity regarding the profession upon the integrity of its members and in confirming if the presence of ethical values that can be expressed by means of an ethics code is necessary. To clarify the position of this principle within the ethical behaviour of auditors contributes to conciliate the image the public has formed with the requests of the profession in order to increase the trust in the viability of an audit.

Key words: integrity, fundamental principles, ethical behaviour, ethics code, threats, perception of integrity, disciplinary process

JEL Classification: M14, M41, M 42, M53, M59, G02

Cuvinte cheie: integritate, principii fundamentale, conduită etică, cod de conduită, amenințări, percepția integrității, proces disciplinar



Alexandra ARDELEAN*

Introducere

Reflecția asupra locului și importanței integrității printre principiile fundamentale de etică a permis o definiție a conceptului de integritate care încapsulează mai mult decât conformitatea cu reguli prestabilite, pentru că are legătură cu latura individuală a unei persoane, cu moralitatea acesteia, integritatea fiind asociată în mod predominant cu onestitate și fiabilitate - două atribute de referință menite să creeze încredere. Propulsarea integrității ca principiu central coincide cu o impulsie a conduitei etice într-un moment crucial pentru profesie, prin faptul că integritatea prezintă potențial de canalizare a

* Drd., Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor Cluj-Napoca, email: ardeleanalexandra10@yahoo.com

celorlalte principii. Totodată, dezbateră inițiată de FEE (*Federația Experților Contabili Europeni*) se face într-un moment în care există interes pentru promovarea valorilor de integritate în cadrul activității profesionale.

Într-o lucrare anterioară, *Importanța integrității auditorilor financiari - analiză fundamentată pe un studiu al FEE*, publicată în revista „Audit Financiar” nr. 11/2014, am confirmat că modalitățile de implementare a integrității în cadrul unei organizații care au întrunit cea mai mare adeziune printre respondenți vizează diseminarea și aplicarea unui cod de conduită, precum și sesiuni de formare etică. Acest rezultat relevă că educația etică este mai eficientă decât sancțiunea ulterioară, iar considerentul pentru obținerea unor rezultate pertinente este cultivarea eticii în detrimentul unor proceduri disciplinare.

De asemenea, în cadrul studiului menționat mai sus am efectuat o analiză privind tipologia amenințărilor asupra conduitei etice pe baza contribuției respondenților la studiul inițiat de FEE, lansat în 2010, asupra integrității în activitatea profesională, iar concluzia care s-a impus a fost că este necesar un apel la conștiință pentru a le suprima. Mai mult, rezultatul analizei indică faptul că amenințările în forma prezentată de Codul IFAC sunt pertinente și acoperă aria presiunilor susceptibile să producă derapaje din punct de vedere etic, ceea ce concordă cu o recunoaștere în sine a autorității cu întindere globală a Codului IFAC.

Drept urmare, prezenta lucrare poate fi considerată o continuare a studiului amintit. Astfel, ne-am propus să continuăm investigația privind importanța integrității în activitatea auditorilor, dat fiind rolul său pivotal în cadrul unei conduite etice. Principiile fundamentale de etică și anume integritatea, obiectivitatea, scepticismul profesional și atenția cuvenită, confidențialitatea alături de competența profesională orientează auditorul în raționamentul profesional. Atenția noastră este îndreptată înspre

centralitatea principiului integrității și înspre raportul pe care îl menține cu celelalte principii spre a determina dacă o *ierarhizare* a principiilor este de dorit. De asemenea, vom determina și influența percepției integrității profesiei asupra integrității membrilor, un aspect important pentru cultivarea și menținerea unei culturi etice solide într-o organizație. Cu atât mai mult cu cât aprecierea integrității ca principiu de boltă în activitatea de audit generează încredere în capacitatea și dorința profesiei de a ține cont în mod prioritar de interesul public.

Din punctul de vedere al structurii, acest studiu este împărțit în trei secțiuni, respectiv: prima parte cuprinde introducerea și metodologia cercetării, partea a doua prezintă analiza a patru întrebări adresate de FEE respondenților (cu privire la centralitatea integrității, la raportul cu celelalte principii etice, la influența percepției integrității și la exprimarea valorilor etice printr-un cod de conduită), iar partea a treia prezintă concluziile care au urmat analizei efectuate.

1. UNELE DEZBATERI ÎN LITERATURA DE SPECIALITATE

Literatura de specialitate cuprinde diverse studii al căror obiect de cercetare îl constituie principiile universale cuprinse într-un cod de etică și impactul unui astfel de cod asupra conduitei membrilor profesiei de audit. Astfel, Adam et al. (2004) și Stevens (2008) au determinat că reguli de etică încapsulate într-un cod de conduită influențează pozitiv comportamentul auditorilor. Totodată, Adam et al. (2004) a stabilit câteva metode de implementare a unui cod de conduită într-o organizație. De asemenea, Schwartz (2005) a ajuns la concluzia că prezența unor norme de etică afectează pozitiv comportamentul etic al practicienilor.

Dat fiind că încrederea este cheia pe care se fundamentează orice sistem etic, menținerea încrederii este importantă, după cum sublinia și Schwartz (2001),

activitatea auditorilor întemeindu-se înainte de toate pe încredere. Armstrong (2003) observă că o motivație etică determină o conduită etică. Barnett et al. (2000) atrage atenția asupra faptului că percepțiile membrilor asupra climatului etic dintr-o organizație influențează conduita acestora. Chiar dacă efectele unui cod etic asupra climatului etic rămân ambigue (Somers, 2001; Schwartz, 2001), totuși un cod etic are o mare importanță, fiind asociat unui pivot în a asigura un climat etic în cadrul profesiei. Sadowski et al. (2012) conduce o investigație pentru a pune bazele unui cod de etică la nivel internațional, pornind de la cel elaborat de IFAC.

Totodată, Shafer (2001) a efectuat un studiu privind impactul raționamentului etic asupra conduitei etice a auditorilor, al cărui rezultat este că între cele două există o legătură direct proporțională, respectiv cu cât se ajunge la un raționament etic mai înalt cu atât conduita prezintă un caracter etic mai ridicat. Astfel, conform Shafer et al. (2001) calitățile morale personale cântăresc în procesul de adoptare a unor decizii etice, cu atât mai mult cu cât valori înalte din cadrul organizațiilor sunt susceptibile să atragă persoane cu același nivel ridicat de valori.

2. OBIECTIVELE ȘI METODOLOGIA CERCETĂRII

Deoarece integritatea apare în cadrul unei activități profesionale calitative ca fiind motorul principiilor fundamentale ale Codului IFAC, ne-am propus o analiză de conținut dublată de o analiză empirică în scop edificator asupra unor aspecte diverse privind principiul integrității. Astfel, prin analiza de frecvențe efectuată am urmărit să determinăm centralitatea integrității și raportul cu celelalte principii fundamentale, ținând cont de amenințările asupra unei conduite etice și de modalitățile de implementare a integrității în sânul unei organizații.

Metodologia utilizată în cadrul acestui articol are la bază un demers de tip *analitic* întrucât realizăm o investigație asupra principiului integrității pornind de la un studiu al FEE pe această temă. În primă instanță am prezentat conținutul studiului FEE privind integritatea, pentru ca, în continuare, să analizăm 8 din cele 17 întrebări pe care FEE le-a adresat respondenților. Astfel, pe parcursul lucrării publicate în revista „Audit Financiar” nr. 11/2014 am analizat 4 întrebări dintre cele selectate vizând definiția integrității, plasarea sa în centrul conduitei profesionale, tipologia amenințărilor și mijloacele de implementare a integrității, iar în cadrul prezentului articol am analizat următoarele 4 întrebări selectate, vizând centralitatea integrității printre celelalte principii fundamentale, raportul cu acestea, influența percepției integrității, precum și necesitatea clarificării valorilor etice. Am sistematizat răspunsurile oferite de către respondenți și printr-o analiză empirică (preponderent de frecvențe), utilizând programul statistic SPSS v20 am confirmat ipotezele de cercetare enunțate. Prin urmare, se remarcă o abordare metodică, care îmbină elemente cantitative (prezente în partea de analiză statistică) cu elemente descriptive (prezente în partea interpretativă a analizei efectuate).

Pornind de la date empirice, ajungem la rezultate concludente referitoare la necesitatea de a promova o ierarhizare a principiilor fundamentale de etică, în urma evaluării raportului integrității cu celelalte principii fundamentale de etică. Obiectivul cercetării îl constituie în principal determinarea rolului central al integrității printre celelalte principii fundamentale de etică pentru că un rezultat pozitiv în acest sens ar avea drept consecință *ierarhizarea principiilor*, motiv pentru care considerăm că este importantă o astfel de analiză.

Aportul personal în cadrul acestui studiu se regăsește în analiza efectuată cu ajutorul programului statistic SPSS v20, în interpretarea datelor statistice obținu-

te, precum și în prezentarea propriei viziuni asupra obiectului cercetării. Metoda de lucru este una originală, fundamentată pe analiza statistică asupra principiului integrității spre a determina dacă poate fi evidențiat drept principiu central printre principiile fundamentale de etică și spre a determina raportul pe care îl menține cu acestea, pe baza studiului inițiat de FEE. De asemenea, importanța acestei analize pentru profesie este stabilirea unor parametri în raport cu integritatea, care să scoată în evidență ponderea și valoarea acesteia printre celelalte principii fundamentale.

Analiza răspunsurilor oferite de către respondenți cu privire la principiul integrității

Am efectuat analiza empirică pornind de la studiul lansat de FEE în 2010,

care are ca obiectiv promovarea integrității drept principiu călăuzitor pentru profesie, precum și angajarea unei debateri privind ceea ce înseamnă integritatea și ceea ce înseamnă a acționa cu integritate într-un context profesional. Reiterăm faptul că respondenții care au oferit remarci și comentarii privind locul și importanța integrității au fost în număr de 31, toți membri ai FEE, printre care și Camera Auditorilor Financiarilor din România. **Tabelul 1** prezintă lista de acronime a respondenților.

Fundamentul dezbaterii asupra integrității a constat într-o serie de întrebări (studiul prezintă 17 întrebări), care au fost divizate pe două coloane în: întrebări de ordin general privind integritatea și respectiv întrebări privind codul de etică al profesiei și aplicarea sa. Acestea sunt prezentate în **Tabelul 2** (aceleași ca în articolul publicat anterior).

Pentru a realiza analiza de frecvențe și a valida ipotezele de cercetare emise, din totalul de șaptesprezece întrebări adre-

Tabel 1. Listă de acronime a respondenților studiului FEE

ACCA	Association of Chartered Certified Accountants
APESB	Accounting Professional & Ethical Standards Board Limited (Australia)
CAFR	Camera Auditorilor Financiarilor din România
CARB	Chartered Accountants Regulatory Board (Irlanda)
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance & Accountancy
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (Franța)
CNDCEC	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (Italia)
ECIIA	European Confederation of Institutes of Internal Auditing
EGIAN	European Group of International Accounting Networks and Association
FSR	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (Danemarca)
GCAE	Groupe Consultatif Actuariel Européen
IAA	International Actuarial Association
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales (Marea Britanie)
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (Spania)
ICPAC	Institute of Certified Public Accountants of Cyprus (Cipru)
ICPAI	Institute of Certified Public Accountants in Ireland (Irlanda)
LZRA	Latvijas Zvērinātu revidentu asociācija = Latvian Association of Certified Auditors (Latvia)
MKVK	Magyar Könyvvizsgálói Kamara = Chamber of Hungarian Auditors (Ungaria)
PwC	PricewaterhouseCoopers
SAO	State Audit Office of the Republic of Latvia
SOEL	Institute of Certified Public Accountants in Greece

Sursa: Proiecția autorului

Tabel 2. **Clasificare a întrebărilor care au constituit tema dezbaterii FEE**

ÎNTREBĂRI GENERALE	ÎNTREBĂRI PRIVIND CODUL ETIC AL PROFESIEI
1. Ce înseamnă integritatea pentru dumneavoastră?	6. Sunt cititorii de acord că integritatea este principiul central și ar trebui subliniată ca atare, în comparație cu celelalte principii fundamentale? Dacă nu, de ce?
2. Este integritatea principiul central în cadrul conduitei profesionale? Dacă da, de ce?	7. Celelalte principii fundamentale sunt derivate din principiul integrității sau sunt complementare acestuia? Puteți explica raționamentul?
3. Care sunt amenințările asupra conduitei etice?	8. Din perspectiva conduitei etice profesionale, contează calitatea caracterului persoanelor dacă acțiunile lor sunt în acord cu standardele așteptate? Aceasta are consecințe pentru procesul disciplinar?
4. Ce schimbări suferă aceste amenințări odată cu schimbările de climat economic?	9. Cred cititorii că integritatea percepută a profesiei în general are o influență asupra integrității indivizilor din cadrul acesteia? Din nou, aceasta are consecințe asupra procesului disciplinar?
5. Cum este implementată integritatea în firma dumneavoastră de audit sau în organizația din care faceți parte? Cum ar putea fi îmbunătățită?	10. Ar ajuta dacă codul etic al profesioniștilor contabili ar include o discuție în plus privind integritatea? Dacă da, care sunt punctele cheie care ar trebui incluse?
	11. Este nevoie de mai multă claritate asupra măsurii în care integritatea personală ar afecta integritatea profesională, spre a spori armonizarea? Ce fel de conduită personală ar merita o acțiune disciplinară în cadrul profesiei?
	12. Sunteți de acord cu caracteristicile de comportament discutate la paragraful 5.2? Dacă nu, vă rog să explicați ce ar trebui schimbat.
	13. Mai sunt și alte caracteristici de conduită care ar trebui așteptate de la o persoană care se comportă cu integritate într-un context profesional, în afară de cele enumerate la paragraful 5.2? Dacă da, care?
	14. Sunt cititorii de acord cu indicatorii discutați la 6.7? Mai sunt și alții? Care?
	15. Sunt cititorii de acord că organizațiile ar trebui să aibă valori etice clare și că acest lucru necesită, cu excepția celor mai mici organizații, un cod de conduită? Dacă nu, vă rugăm să explicați raționamentul.
	16. Cine ar trebui să fie responsabil pentru instituirea unei conduite etice în cadrul organizațiilor?
	17. Este rezonabilă așteptarea ca profesioniștii contabili să promoveze o cultură bazată pe etică în cadrul organizațiilor din care fac parte? Dacă da, este nevoie de mai multă orientare și care sunt punctele cheie pe care aceasta ar trebui să o includă?

Sursa: Proiecția autorului

sate de către FEE respondenților, atenția noastră s-a îndreptat asupra a opt dintre acestea, respectiv: întrebarea unu [Î1] (*Ce înseamnă integritatea pentru dumneavoastră?*), întrebarea doi [Î2] (*Este inte-*

gritatea principiul central în cadrul conduitei profesionale? Dacă da, de ce?), întrebarea trei [Î3] (*Care sunt amenințările asupra conduitei etice?*), întrebarea cinci [Î5] (*Cum este implementată integritatea în firma dum-*

nevoastră de audit sau în organizația din care faceți parte? Cum ar putea fi îmbunătățită?), întrebarea șase [Î6] (*Sunt cititorii de acord că integritatea este principiul central și ar trebui subliniată ca atare, în comparație cu celelalte principii fundamentale? Dacă nu, de ce?*), întrebarea șapte [Î7] (*Celelalte principii fundamentale sunt derivate din principiul integrității sau sunt complementare acestuia? Puteți explica raționamentul?*), întrebarea nouă [Î9] (*Cred cititorii că integritatea percepută a profesiei în general are o influență asupra integrității indivizilor din cadrul acesteia? Din nou, aceasta are consecințe asupra procesului disciplinar?*) și întrebarea cincisprezece [Î15] (*Sunt cititorii de acord că organizațiile ar trebui să aibă valori etice clare și că acest lucru necesită, cu excepția celor mai mici organizații, un cod de conduită? Dacă nu, vă rugăm să explicați raționamentul.*).

Motivăm selecția celor **opt întrebări** (prescurtate cu “Î” urmate de cifra corespunzătoare) supuse analizei din totalul de șaptesprezece câte a adresat FEE membrilor săi prin aceea că am dorit să probăm **importanța** acordată de respondenți principiului integrității, **locul** acestui principiu în raport cu celelalte din Codul IFAC, dacă o **ierarhizare** este de dorit, precum și dacă **percepția** asupra integrității influențează conduita etică, în linii mari. Dintre cele opt întrebări, două se referă la amenințările asupra unei conduite etice și, respectiv, la codul etic care susține climatul etic, iar celelalte șase întrebări se referă la integritate ca principiu central, referință completată de raportul cu celelalte principii fundamentale și de influența percepției integrității profesiei asupra integrității membrilor. Selecția noastră s-a bazat pe faptul că permite ridicarea unor semne de întrebare asupra unor chestiuni complexe care sunt interconectate (de exemplu, stabilirea unei legături între centralitatea integrității și raportul de derivare sau complementaritate care se stabilește cu celelalte principii ori a unei relații între integritatea percepută și procesul disciplinar).

În secvența următoare vom proceda la analiza răspunsurilor oferite de respon-

denți la întrebările selectate de noi dintre cele adresate de FEE într-un mod structurat. De asemenea, vom etala și interpretarea proprie a tabelelor generate cu ajutorul programului SPSS v20.

1. CENTRALITATEA PRINCIPIULUI INTEGRITĂȚII, RAPORTAT LA CELELALTE PRINCIPII FUNDAMENTALE

În această secvență vom efectua analiza **Î6** (*Sunt cititorii de acord că integritatea este principiul central și ar trebui subliniată ca atare, în comparație cu celelalte principii fundamentale? Dacă nu, de ce?*), spre a evidenția poziția centrală a integrității ca principiu etic fundamental și spre a aprecia dacă prin aceasta s-ar putea stabili o ierarhie a principiilor de etică.

Poziția adoptată de către respondenți cu privire la a aprecia dacă principiul integrității este sau nu principiul central în raport cu celelalte principii fundamentale a făcut obiectul unei analize prin care am urmărit să examinăm dacă putem determina că integritatea este nucleul unei acțiuni etice. În acest scop, am formulat următoarele ipoteze de cercetare:

H_{5a}: Integritatea este socotită principiul central în raport cu celelalte principii fundamentale

H_{5b}: Integritatea nu este socotită principiul central, ci este considerată a fi într-o relație de interconectare cu celelalte principii fundamentale

Analiza empirică în SPSS v20 pune în evidență faptul că ierarhizarea principiilor fundamentale prin plasarea pe primul loc a integrității produce reacții de adeziune sau de respingere a acestui concept, iar **Tabelul 3** este elocvent în acest sens.

Rezultatul investigației arată că dintr-un total de 23 de respondenți (N=23), un număr de 13 respondenți (respectiv

56,5%) s-au pronunțat cu **“da”** pentru aprecierea integrității în calitate de principiu central, pe când cei care recuză centralitatea integrității s-au pronunțat pentru **“nu”** în număr de 10 (deci 43,5%). Precizăm că am codificat cu 1 răspunsurile afirmative, iar cele negative au înregistrat valoarea 2. Totuși, procentajul relativ apropiat între cei care aprobă și cei care resping valoarea de nucleu a integrității în cadrul principiilor fundamentale indică faptul că nu există consens și că, dimpotrivă, ponderea părerilor celor care susțin sau a celor care recuză este aproape echivalentă, o opinie nu o domină în mod semnificativ pe cealaltă.

Figura 1 ilustrează rezultatul analizei care consacră că o majoritate a respondenților sunt de acord cu afirmarea și sublinierea în consecință a integrității drept principiu central. Așadar, se validează ipoteza **H_{5a}** care declară că:

“Integritatea este socotită principiul central în raport cu celelalte principii fundamentale”.

În continuare am centralizat răspunsurile efective ale participanților în funcție de poziția adoptată față de centralitatea integrității, respectiv de acord sau refuz al acestora:

Acord privind centralitatea integrității și a reliefării în consecință

➔ **CAFR** remarcă asupra prezentării principiului integrității de către Codul IFAC în poziția de întâietate față de celelalte principii, fapt care stă la baza propriei evaluări care conchide că integritatea este principiul esențial pentru activitatea de audit, incluzându-le pe celelalte.

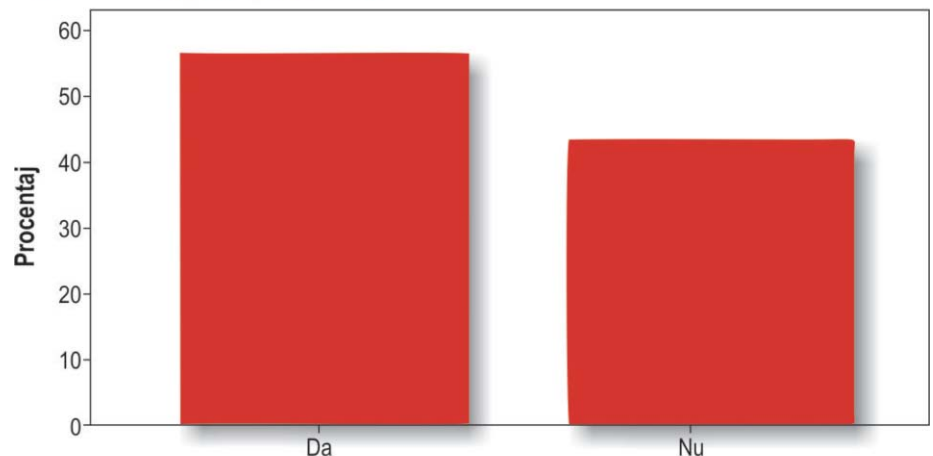
➔ **Clifford Bygrave** consideră cu tărie că integritatea este principiul central.

Tabel 3. Acord sau refuz de a recunoaște integritatea drept principiu central

		Frecvență	Procent	Procent valid	Procent cumulat
Valid	da	13	56,5	56,5	56,5
	nu	10	43,5	43,5	100,0
	Total	23	100,0	100,0	

Sursa: Proiecția autorului, calcul în SPSS v20

Figura 1. Ponderea răspunsurilor de adeziune sau respingere a integrității ca principiu central



Sursa: Grafic generat de autor în SPSS v20

- ➔ **CNDCEC** este de acord că integritatea este principiul central și că ar trebui semnalat acest lucru.
- ➔ De asemenea, **Deloitte** consideră integritatea drept principiu central, ceea ce ar trebui evidențiat dat fiind că *“în absența integrității celorlalte principii nu pot fi credibile ori acceptabile”*.
- ➔ **Grant Thornton** acceptă integritatea ca principiu central în comparație cu celelalte principii etice, conferindu-i valoarea unui rol pivotal în determinarea unor standarde înalte de conduită.
- ➔ **GCAC** plasează integritatea în mod central.
- ➔ Răspunsul **ICAEW** acordă o poziție de întâietate principiului integrității și concede că lipsa acestuia ar submina valoarea celorlalte principii fundamentale.
- ➔ **ICPAC** validează postura centrală a integrității în baza faptului că lipsa acesteia ar avea efect advers asupra celorlalte principii fundamentale.
- ➔ **ICPAI** aderă la plasarea integrității drept principiu central care promovează conduita, însă consideră că și celelalte principii sunt la fel de importante, fără ca unul dintre ele să beneficieze de exclusivitate.
- ➔ În viziunea **KPMG** integritatea îndeplinește un rol central în raport cu celelalte principii.
- ➔ **LZRA** convine că integritatea este principiul central.
- ➔ **MKVK** este de acord cu valorizarea integrității drept principiu central.
- ➔ **SOEL** agreează faptul că integritatea este principiul central.

Refuz privind centralitatea integrității și a reliefării în consecință

- ➔ **ACCA** nu este de acord că integritatea este principiul central, ci alături de competența profesională și

atenția cuvenită trebuie să asigure conformitatea cu celelalte trei principii.

- ➔ Pentru **APESB** nu este clar care ar fi beneficiul obținut prin a proclama unul dintre principii superior celorlalte ori prin a le ierarhiza și consideră că nu este justificat a i se acorda o importanță mai mare unuia dintre ele, deși admite că unul sau mai multe pot avea o relevanță mai puternică într-o situație care implică dileme etice.
- ➔ Nici **CARB** nu este de părere că ar fi de dorit acordarea unui statut extins principiului fundamental al integrității pentru a cuprinde pe lângă integritatea profesională și integritatea personală.
- ➔ O poziție similară este adoptată și de **CNCC** care nu consideră că integritatea este singurul principiu central, ci poate îndeplini acest statut alături de independență.
- ➔ **Clifford Moggs** oferă un răspuns mai nuanțat, notând că a acționa cu integritate într-un mediu profesional include responsabilitatea de a fi competent, precum și onestitatea acceptării unor sarcini și evitarea aducerii de prejudicii în mod voit.
- ➔ **CIPFA** plasează integritatea pe același nivel cu celelalte principii, opinând că o structură ierarhizată care ar propulsa integritatea în vârful piramidei nu ar contribui la o mai bună asimilare a principiilor etice și ar aduce beneficii limitate din punctul de vedere al aplicării în practică.
- ➔ **ECIIA** refuză întâietatea integrității printre principiile fundamentale de etică.
- ➔ Și **Ernst & Young** acordă o importanță egală principiului integrității cu a celorlalte principii care acționează concertat, fără a clasa central integritatea.
- ➔ Similar, **FSR** nu este convins că integritatea ar trebui ridicată la rang

de prim principiu în fața celorlalte principii fundamentale.

- ➔ **SAO** nu acceptă un rol central pentru principiul integrității, fiecare principiu având o importanță aproximativ egală și fiind interconectat cu celelalte principii.

Integritatea este considerată drept principiu esențial prin aceea că o conduită integră asigură respectarea celorlalte patru principii fundamentale. CIPFA punctează că o viziune care ar sprijini centralitatea principiului integrității ar reflecta o optică îndreptată *“spre ceea ce suntem”* versus celelalte principii ale IFAC care se raportează la *“ceea ce facem”* își găsește viabilitatea fără a diminua relevanța celorlalte principii.

Drept urmare, integritatea poate fi considerată liantul dintre principiile fundamentale (CAFR), iar după cum am arătat, rezultatele investigației relevă că o majoritate a respondenților admit că *ar trebui semnalat ca atare faptul că integritatea este principiul central*. Integritatea credibilizează acțiunea profesională (Deloitte), constituind un pivot pentru standarde înalte de conduită (Grant Thornton), lipsa integrității fiind apreciată ca un vector reductor de valoare pentru celelalte principii (ICAEW, ICPAC), motiv pentru care îndeplinește un rol central în raport cu acestea.

Criticile pentru desemnarea integrității drept prim principiu au făcut referire la riscul ca prin aceasta celelalte să fie coborâte la un nivel inferior. De asemenea, cei care nu sunt de acord cu recunoașterea centralității integrității își sprijină argumentația pe faptul că în general se face referire la toate cele cinci principii pentru definirea atitudinii etice (ACCA). Totuși, se admite că poate fi realizat un raționament profesional care să ierarhizeze și să aplice principiile fundamentale în funcție de circumstanțe specifice (ACCA, APESB). Pe de altă parte, CIPFA, CARB și APESB apreciază că o astfel de ierarhizare prezintă beneficii limitate în practică. În general, cei care se opun recunoașterii centrali-

tății integrității admit o interconexiune cu celelalte principii fundamentale și chiar o unitate în aplicare.

2. RAPORTUL INTEGRITĂȚII FAȚĂ DE CELELALTE PRINCIPII FUNDAMENTALE

În această secvență vom efectua analiza 17 (*“Celelalte principii fundamentale sunt derivate din principiul integrității sau sunt complementare acestuia? Puteți explica raționamentul?”*), cu scopul de a determina ce fel de raport poate fi stabilit între integritate și celelalte principii.

O investigație privind raportarea integrității la celelalte principii fundamentale este edificatoare în a determina dacă integritatea are sau nu un ascendent asupra acestora. În acest sens, cu ajutorul programului de analiză a datelor SPSS v20, am procedat la examinarea poziției adoptate de respondenți cu privire la tipul legăturii pe care integritatea o are în raport cu celelalte principii fundamentale, respectiv cu obiectivitatea, confidențialitatea, atenția cuvenită și conduita profesională, precum și competența profesională. Am definit următoarele ipoteze de cercetare:

H_{6a} : Celelalte principii fundamentale sunt derivate din principiul integrității

H_{6b} : Celelalte principii fundamentale sunt complementare principiului integrității

H_{6c} : Celelalte principii fundamentale sunt și derivate și complementare cu principiul integrității

Astfel, am determinat frecvența răspunsurilor care susțin că celelalte principii fundamentale sunt derivate din principiul integrității (le-am atribuit valoarea 1), a celor care convin că integritatea se află într-o relație de complementaritate cu celelalte principii (le-am atribuit valoarea 2) sau a răspunsurilor care susțin că celelalte principii sunt și complementare și derivate în raport cu inte-

gritatea. Rezultatele sunt exemplificate în Tabelul 4.

Am recenzat un număr de 22 organisme (respectiv 71% din totalul respondenților) care s-au exprimat dacă celelalte principii fundamentale sunt derivate sau complementare cu integritatea (deci $N=22$).

Analiza statistică relevă că integritatea este estimată a fi într-un raport de complementaritate cu celelalte principii fundamentale, răspunsurile exprimând o opinie majoritară în acest sens într-o proporție de 50%. Răspunsurile care au estimat un raport de derivare al integrității cu principiile fundamentale, respectiv un raport mixt de derivare și complementaritate au înregistrat valori de 27,3% și de 22,7%. În mod clar se remarcă un avans considerabil al raportului bazat pe complementaritate cu principiile, față de raportul fundamentat

pe derivare ori față de cel mixt. Așadar, se validează ipoteza H_{6b} , conform căreia: *“Celelalte principii fundamentale sunt complementare principiului integrității”*.

Reprezentarea grafică din Figura 2 ilustrează preeminența opiniilor asupra raportului de complementaritate între principii. De asemenea, se poate observa că raportul întemeiat pe derivare și cel mixt raliază un număr aproximativ echivalent de respondenți.

Cu privire la a considera celelalte principii ca rezultând din principiul integrității, respectiv la a susține un raport de derivare a celorlalte principii față de principiul integrității, în mod paradoxal doar 27,3% au fost de acord cu această alegație, ceea ce aruncă o umbră asupra întăietății acestui principiu.

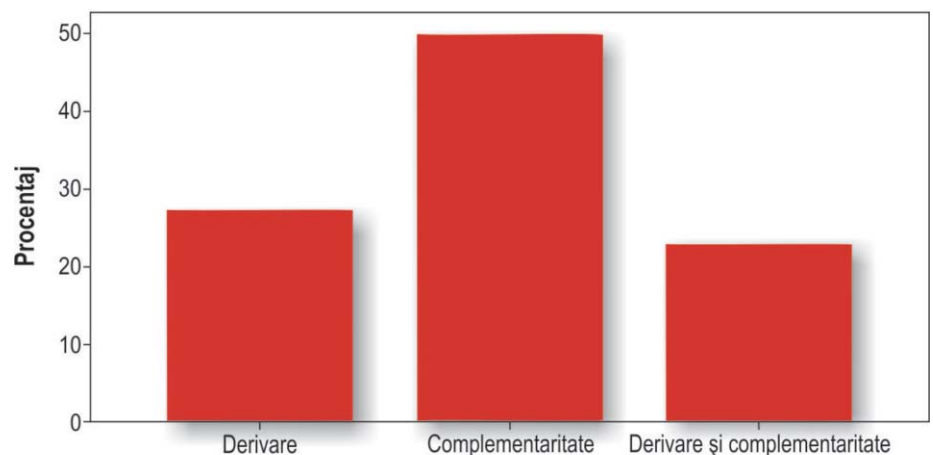
În continuare, am structurat răspunsurile privind raportul integrității cu princi-

Tabel 4. Raportul integrității cu celelalte principii fundamentale

		Frecvența	Procent	Procent valid	Procent cumulat
Valid	Derivate	6	27,3	27,3	27,3
	Complementaritate	11	50,0	50,0	77,3
	Derivate și complementaritate	5	22,7	22,7	100,0
	Total	22	100,0	100,0	

Sursa: Proiecția autorului, calcul în SPSS v20

Figura 2. Ponderea răspunsurilor privind raportul integrității cu celelalte principii fundamentale



Sursa: Grafic generat de autor în SPSS v20

piile fundamentale, în funcție de punctul de vedere susținut, astfel:

Integritatea în raport de derivare față de principiile fundamentale

- **CAFR** menționează că integritatea include celelalte principii.
- **Deloitte** consideră că celelalte principii exemplifică integritatea și chiar sunt aplicații necesare ale acesteia înspre o conduită profesională.
- **ICAEW** apreciază că celelalte principii derivă din integritate întrucât consolidează cadrul etic și oferă orientare asupra conduitei integre, cu precizarea că determinarea însemnătății integrității prezintă o importanță mai mare decât stabilirea legăturilor dintre principii.
- **LZRA** estimează că celelalte principii fundamentale ale dezvoltării profesionale sunt derivate din principiul integrității.
- **MKVK** consideră că celelalte principii fundamentale derivă din cel al integrității întrucât aceasta asigură fiabilitate, fiind *“fundamentală pentru recunoașterea profesională”* și generând încrederea publicului.
- **SOEL** admite că integritatea este propulsată de combinația celorlalte principii fundamentale, fiind necesară o întrunire a tuturor acestora pentru ca integritatea să fie aplicată.

Integritatea în raport de complementaritate față de principiile fundamentale

- **ACCA** apreciază că integritatea alături de competența profesională și atenția cuvenită sunt cele două principii centrale în măsură să asigure baza necesară pentru conformitatea cu obiectivitatea, conduita profesională și confidențialitatea, prezența lor asigurând mijloacele conformității cu celelalte trei principii.

- **CIMA** nu este de acord că integritatea este principiul de la care derivă celelalte principii fundamentale ale Codului IFAC.
- **CIPFA** acceptă că există suprapunere între principii.
- **CNCC** admite că integritatea nu este neapărat principiul central, ci este mai degrabă o calitate care nu este suficientă prin ea însăși și de aceea intră în componența celorlalte principii.
- În mod similar, **ECIIA** nu este de acord cu primatul integrității și susține complementaritatea dintre principii, atrăgând atenția asupra riscului deprecierii valorii celorlalte principii.
- Poziția adoptată de **Ernst & Young** este că toate cele cinci principii acționează concertat, având valoare egală.
- **FSR** nu este de acord cu întâietatea principiului integrității.
- Pentru **IAA** integritatea, așa cum a fost definită de către FEE, nu include celelalte principii, dar le-ar include în cazul unei definiții mai extinse a principiului.
- **ICPAI** consideră că toate cele cinci principii sunt egale și deci complementare.
- Paritatea principiilor este susținută și de **PwC**, pentru care acestea sunt interconectate și, prin urmare, integritatea se află în relație de complementaritate cu celelalte principii.
- **SAO** estimează că există inter-relaționare între principii, iar o evaluare trebuie să se facă asupra întregului.

Integritatea în raport de derivare și complementaritate față de principiile fundamentale

- **APESB** susține că cele cinci principii sunt interconectate, iar a afirma că celelalte principii fundamentale derivă din principiul integrității

poate fi o ipoteză fiabilă însă necesită probe obținute prin cercetare.

- **CNDCEC** susține în mod categoric că *“principiile fundamentale identificate [...] rezultă din integritate și sunt complementare acesteia”*, aducând precizarea că fiecare dintre principii fie înfățișează ori rezultă din aplicarea integrității, fie ilustrează expresii practice și modalități de prezentare a integrității.
- **Grant Thornton** încadrează unele principii fundamentale ca derivând din integritate, precum obiectivitatea și confidențialitatea, în timp ce altele sunt complementare acesteia, precum competența profesională, atenția cuvenită și conduita profesională, fiind ghidate de competențe de bază ale profesiei.
- **ICPAC** apreciază că principiul obiectivității derivă din integritate, că principiul competenței profesionale și al atenției cuvenite este complementar integrității fiindcă necesită expertiză tehnică, iar confidențialitatea și conduita profesională în calitate de principii independente care sporesc integritatea sunt de asemenea complementare acesteia.
- **KPMG**, deși apreciază că obiectivitatea și conduita profesională sunt derivate din principiul integrității, declară că sunt în mod cert și complementare acestuia, precizând că nici un conflict de interese nu ar trebui să rezulte în compromiterea integrității.

Participanții la sondaj apreciază integritatea în raport de *derivare* față de principiile fundamentale prin aceea că acestea din urmă reflectă practica integrității pe care o promovează în vederea derulării acțiunii etice (Deloitte, SOEL) pentru care oferă orientare (ICAEW), conferind fiabilitate și încredere (MKVK).

Complementaritatea principiilor are drept fundament convingerea că toate principiile sunt egale și, în consecință, acționează concertat în vederea menținerii

atitudinii etice (Ernst & Young), acestea fiind interconectate (CIPFA, SAO, CNCC, ICPAI, PwC). ECIIA remarcă asupra riscului deprecierei valorii celorlalte principii. În mod paradoxal, IAA estimează că integritatea ar putea include celelalte principii dacă definiția sa ar fi extinsă.

Pe lângă cele două atitudini, de considerare a derivării ori a complementarității principiilor fundamentale în raport cu integritatea, respondenții au optat și pentru *combinarea* dintre cele două (considerând unele principii ca fiind derivate, iar pe altele ca fiind complementare).

Încadrarea principiilor într-o relație de derivare, de complementaritate ori mixtă relevă locul pe care respondenții îl atribuie integrității în raport cu celelalte principii fundamentale. Faptul că o majoritate a respondenților a optat pentru complementaritatea dintre integritate și celelalte principii comparativ cu opțiunea unui raport de derivare, echivalează cu a nu acorda o poziție centrală suficient de însemnată principiului integrității pentru a le subordona pe celelalte.

3. INFLUENȚE ALE PERCEPȚIEI PRIVIND PRINCIPIUL INTEGRITĂȚII

În această secvență vom efectua analiza **I9** (*Cred cititorii că integritatea percepută a profesiei în general are o influență asupra integrității indivizilor din cadrul acesteia? Din nou, aceasta are consecințe asupra procesului disciplinar?*), pentru a stabili dacă putem vorbi despre influența percepției integrității profesiei asupra integrității membrilor acesteia.

De regulă, percepția unei lipse de integritate a profesiei are un impact negativ asupra integrității individuale a membrilor profesiei și viceversa, o percepție pozitivă are un impact în același sens. Aceste aspecte au fost investigate de către FEE care a căutat să le infirme sau să le confirme, iar noi ne-am propus să probăm aceste prezumții. Astfel, am stabilit următoarele ipoteze de cer-

etare privind impactul percepției integrității profesiei asupra indivizilor care o compun:

H_{7a}: Percepția asupra integrității profesiei marcată negativ ori pozitiv de practici de etică influențează integritatea membrilor săi

H_{7b}: Percepția asupra integrității profesiei marcată negativ ori pozitiv de practici de etică nu influențează integritatea membrilor săi

Respondenții care au participat la această analiză au fost în număr de 20 (deci N=20), respectiv s-a înregistrat o participare de 65% din totalul celor care au răspuns studiului FEE, semnificativă pentru a efectua o analiză pertinentă. În

ceea ce privește influența percepției asupra membrilor profesiei, am atribuit variabilei *“Percepție_influență”* (care reprezintă *“Influența percepției integrității profesiei”*) valoarea 1 pentru răspunsurile marcate cu *“da”* care au admis o influență a percepției integrității profesiei asupra integrității membrilor și valoarea 2 pentru răspunsurile marcate cu *“nu”* care au recuzat o astfel de influență.

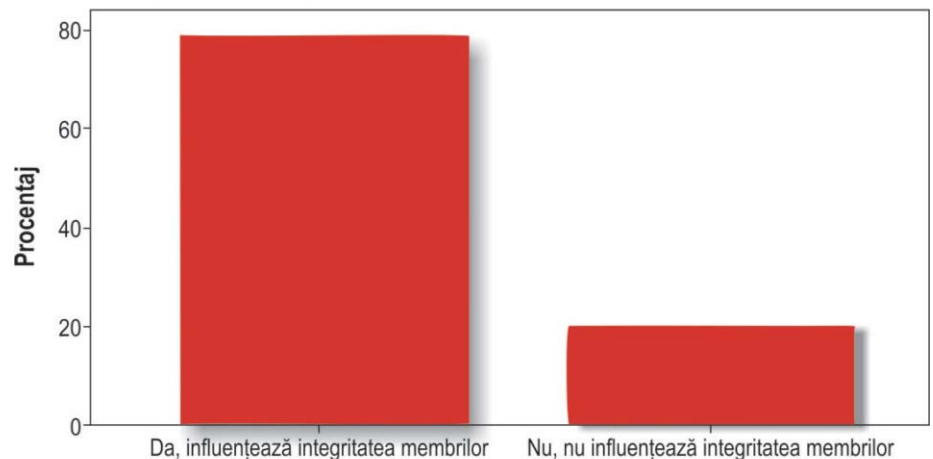
Tabelul 5 arată că o majoritate a respondenților, respectiv în proporție de 80%, consideră că modul în care este apreciată integritatea profesiei, ridicată ori redusă, determină și conturează integritatea membrilor săi. Drept urmare, conchidem că se validează ipoteza **H_{7a}** care afirmă că: *“Percepția asupra integrității profesiei marcată negativ ori pozitiv de practici de etică influențează integritatea membrilor săi”*.

Tabel 5. Repercutarea percepției integrității profesiei asupra membrilor

	Frecvență	Procent	Procent Valid	Procent Cumulat
Valid da, influențează integritatea membrilor	16	80,0	80,0	80,0
nu, nu influențează integritatea membrilor	4	20,0	20,0	100,0
Total	20	100,0	100,0	

Sursa: Proiecția autorului, calcul în SPSS v20

Figura 3. Ponderele răspunsurilor privind influența percepției integrității profesiei asupra membrilor



Sursa: Grafic generat de autor în SPSS v20

Într-adevăr, respondenții au apreciat într-o măsură destul de mică (20%) că nu există un impact asupra integrității individuale determinat de percepția integrității profesiei apreciată în mod pozitiv ori negativ. Acest rezultat este ilustrat de **Figura 3** și consemnează că imaginea profesiei se reflectă în mod direct asupra membrilor acesteia.

De asemenea, în continuare dorim să determinăm **sensul aplicării procesului disciplinar**, dacă este chemat să îndeplinească o funcție de control ori o funcție corectivă. Ipotezele de cercetare sunt:

H_{7c}: Procesul disciplinar acționează ca o pârgă de control asupra integrității membrilor profesiei

H_{7d}: Procesul disciplinar acționează în scop corectiv în privința integrității membrilor profesiei

Analiza **Tabelului 6** relevă că nu toți participanții care au oferit un răspuns în privința influenței percepției integrității profesiei asupra indivizilor care o compun s-au raportat și la procesul disciplinar. Astfel, în raport cu cei 20 de respondenți care au vizat influența percepției, 13 dintre aceștia (respectiv 65%: tabel nr. 7) au atins și chestiunea procesului disciplinar. Acest rezultat indică faptul că un proces disciplinar este asociat cu imaginea pe care integritatea profesiei o transmite, atribuindu-i-se fie un *rol de prevenție* fie unul de *rectificare* a eventualelor derapaje. Structura răspunsurilor privind procesul disciplinar este ilustrată de **Figura 4**, în interiorul căreia sunt repartizate răspunsurile care percep procesul disciplinar ca pe o funcție de control ori ca pe o funcție corectivă.

Procesul disciplinar atașat percepției de integritate a profesiei este apreciat ca îndeplinind o funcție de control (în

proporție de 61,5%) ori o funcție corectivă (în proporție de 38,5%), după cum apare în **Tabelul 7**. Aceste rezultate, evaluate din totalul răspunsurilor în privința procesului disciplinar, semnalează că instituțiile respondente estimează că existența unui proces disciplinar este justificată printr-o acțiune *ex ante*, deci de **control preventiv** al unor eventuale derapaje mai mult decât printr-o acțiune *ex post*, deci de corectare a acestora. Astfel, *un proces disciplinar este chemat să îndeplinească în primul rând un rol disuasiv* pentru practici de audit care ar compromite integritatea profesiei și, automat, percepția publicului asupra acesteia. Validăm în consecință ipoteza de cercetare **H_{7c}** care admite că *“Procesul disciplinar acționează ca o pârgă de control asupra integrității membrilor profesiei?”*.

Structura răspunsurilor care estimează că unui proces disciplinar îi este asociat un rol de control ori un rol corectiv este ilustrată de **Figura 5**.

Cu scopul de a aprofunda analiza descriptivă, am dorit să determinăm **incidența dintre variabilele Influența percepție și Proces disciplinar funcție**. Astfel, conform **Tabelului 8**, în proporție de 62,5% dintre cei care au răspuns cu *“da”* în privința influenței și de 75% dintre cei care au răspuns cu *“nu”* s-au exprimat în privința rolului procesului disciplinar. Aceste valori indică o preocupare ușor superioară atribuită respondenților care nu sunt de acord cu o influență a percepției integrității profesiei asupra integrității membrilor acesteia, ceea ce relevă că un proces disciplinar are un rol semnificativ pentru percepția integrității profesiei.

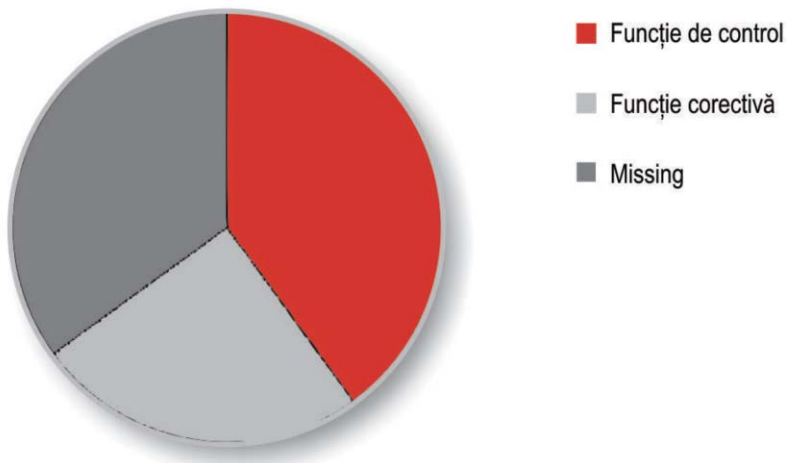
În continuare, vom analiza dacă există **corelare** între *influența exercitată de percepția integrității profesiei asupra integrității individuale* și *existența unui proces disciplinar*. Spre a efectua această investigație, am căutat să determinăm valoarea *coeficientului lui Pearson*. **Tabelul 9** reflectă că nu poate

Tabel 6. Valori absolute privind respondenții care s-au pronunțat asupra impactului percepției și au făcut referire la procesul disciplinar

		Integritatea respondenților	Rolul procesului disciplinar	Influența percepției integrității profesiei
N	Valid	20	13	20
	Absent	0	7	0

Sursa: Proiecția autorului, calcul în SPSS v20

Figura 4. Repartizarea răspunsurilor privind procesul disciplinar



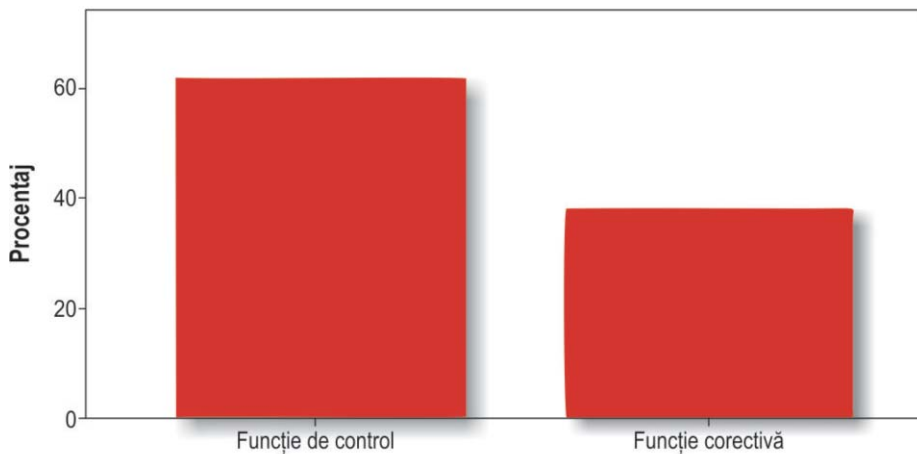
Sursa: Grafic generat de autor în SPSS v20

Tabel 7. **Ponderea răspunsurilor care atribuie funcție de control ori funcție corectivă procesului disciplinar, în totalul răspunsurilor privind percepția integrității**

		Frecvență	Procent	Procent valid	Procent cumulat
Valid	funcție de control	8	40,0	61,5	61,5
	funcție corectivă	5	25,0	38,5	100,0
	Total	13	65,0	100,0	
Absent	Sistem	7	35,0		
Total		20	100,0		

Sursa: Proiecția autorului, calcul în SPSS v20

Figura 5. **Rolul atribuit procesului disciplinar, în procente**



Sursa: Grafic generat de autor în SPSS v20

Am structurat răspunsurile participanților la investigația privind influența modului în care este percepută integritatea profesiei asupra indivizilor care o compun, precum și pe cele privind rolul asociat procesului disciplinar în raport cu integritatea. Spre a demarca respondenții care au făcut referire și la procesul disciplinar, am folosit un font de culoare albastră.

Recunoaștere a influenței percepției integrității profesiei asupra membrilor

- **APESB** este de părere că integritatea profesiei este supusă unui risc de percepție negativă printr-o acțiune contrară eticii din partea membrilor săi.
- Pentru **CIPFA** este dificil de afirmat că percepția asupra profesiei influențează integritatea individuală, însă acest lucru poate fi admis în baza unei logici care susține tendința persoanelor de a urma ceea ce este o practică general acceptată, cu consecințele care se impun asupra procesului disciplinar.

Tabel 8. **Incidența influenței percepției integrității profesiei asupra procesului disciplinar**

Influența percepției integrității profesiei		Răspunsuri					
		Valid		Absent		Total	
		N	Procent	N	Procent	N	Procent
Rolul procesului disciplinar	da, influențează integritatea membrilor	10	62,5%	6	37,5%	16	100,0%
	nu, nu influențează integritatea membrilor	3	75,0%	1	25,0%	4	100,0%

Sursa: Proiecția autorului, calcul în SPSS v20

fi stabilită o legătură între cele două variabile deoarece coeficientul lui Pearson care poate înregistra valori între -1 și 1 prezintă valori negative (-,058), iar Sig > 0.01 indică o legătură foarte slabă între variabila *Percepție_influență* și variabila *Proces_disciplinar_funcție*. Așadar, între cele două nu putem vorbi de corelare, nu există o legătură determinantă între percepția integrității și procesul disciplinar.

Tabel 9. **Corelația bivariată dintre variabilele Influența percepției și Procesul disciplinar**

		Influența percepției integrității profesiei	Rolul procesului disciplinar
Influența percepției integrității profesiei	Pearson Correlation	1	-,058
	Sig. (2-tailed)		,851
	N	20	13
Rolul procesului disciplinar	Pearson Correlation	-,058	1
	Sig. (2-tailed)	,851	
	N	13	13

Sursa: Proiecția autorului, calcul în SPSS v20

- ➔ **CAFR** admite reversibilitatea integrității dintre indivizi și profesie, procesul disciplinar fiind aplicat tuturor membrilor.
- ➔ **Clifford Bygrave** sprijină teoria conform căreia integritatea profesiei afectează integritatea membrilor acesteia.
- ➔ **Clifford Moggs** aprobă ideea potrivit căreia o percepție negativă dăunează profesiei și că un proces disciplinar solid va contribui la îmbunătățirea reputației acesteia, atât timp cât consecințele sunt cele așteptate.
- ➔ **CNCC** este de părere că integritatea percepută a profesiei poate avea un impact asupra integrității membrilor, dat fiind că imaginea globală a profesiei poate genera dizgrație și influența astfel conduita acestora.
- ➔ **CNDCEC** este de părere că o percepție pozitivă sau negativă asupra integrității profesiei marchează în mod decisiv integritatea membrilor săi.
- ➔ Poziția susținută de către **Deloitte** este că integritatea percepută a profesiei influențează integritatea membrilor *“dar nu în mod necesar integritatea de fapt a fiecărui individ”*, dat fiind că relația dintre membrii și profesie este una de dependență și sustenabilitate în a construi încredere și a menține o bună reputație.
- ➔ **ECIIA** apreciază că percepția asupra profesiei influențează inevitabil membrii săi, însă admiterea efectului asupra integrității acestora este dificilă din cauza diversității lor, precizând că o înăsprire a procesului disciplinar aliniat după codul de etică ar avea drept consecință recăștigarea încrederii publicului.
- ➔ **EGIAN** notează că reflecția așteptărilor de integritate ale profesiei prin intermediul Codului ar trebui să prezinte consecințe și asupra procesului disciplinar.
- ➔ Din perspectiva **ICAEW**, profesia contabilă implică și organisme de

reglementare care influențează integritatea profesiei prin faptul că stabilesc standarde de natură etică și profesională care se oglindesc în conduita membrilor indicând valorile după care se ghidează.

Evaluarea măsurii în care integritatea este promovată ca fiind utilă în determinarea procesului disciplinar este totuși dificil de realizat.

- ➔ **ICPAC** admite impactul integrității percepute a profesiei asupra membrilor și face referire la perioada următoare scandalului Enron care a confirmat acest lucru, opinând că acțiunea disciplinară se cere a fi adoptată în scop corectiv.
 - ➔ În mod analog, **ICPAI** confirmă că integritatea percepută a profesiei are o influență clară asupra integrității indivizilor din cadrul său, cu consecințe disciplinare.
 - ➔ **MKVK** recunoaște impactul culturii promovate de o profesie asupra membrilor săi și precizează că reputația pentru integritate este determinată de conduita tuturor membrilor care ar trebui să acționeze pentru compatibilitatea dintre integritatea personală și profesională, contribuind astfel la sporirea integrității.
 - ➔ **SAO** consideră că integritatea percepută a profesiei are o influență notabilă asupra integrității individuale, iar orice abatere este neutralizată prin mecanisme de control.
 - ➔ **SOEL** admite că integritatea percepută a întregii profesii influențează integritatea membrilor acesteia, accentuând faptul că etica trebuie respectată indiferent de viziunea care predomină.
- Nerecunoaștere a influenței percepției integrității profesiei asupra membrilor**
- ➔ **ACCA** nu consideră că o percepție negativă influențează standardele etice ale auditorilor individuali, dat

fiind că abaterea de la standardele etice ridicate ale profesiei este supusă unei proceduri disciplinare standard.

- ➔ **Grant Thornton** consideră că există corelare între integritatea profesiei și a membrilor săi, iar o profesie cu reputație bună va atrage persoane cu o integritate superioară, de unde necesitatea de a menține un standard moral înalt, însă refuză influența percepției integrității profesiei asupra integrității indivizilor care o compun deoarece aceștia aderă la o conduită socială responsabilă, cu excepția cazului când cei de la conducere afișează o lipsă de integritate aparent tolerată care poate genera un declin al integrității, cu consecințe asupra procesului disciplinar.
- ➔ O opinie mai nuanțată în această privință afișează și **KPMG**, care estimează că integritatea percepută a profesiei nu intră în aria experienței majorității oamenilor spre deosebire de integritatea organizației individuale care impactează persoanele din cadrul său, de unde nevoia de a aplica cu rigurozitate standardele de conduită întregii profesii.
- ➔ Impactul percepției integrității asupra membrilor este recunoscut de către **Ernst & Young** ca acționând în calitate de reper pentru a atrage persoane cu aceleași valori, însă apreciază că o percepție negativă ar avea un efect opus asupra membrilor, recuzând consecințe notabile asupra procesului disciplinar.

Se apreciază că integritatea membrilor profesiei de audit este impactată de percepția pe care publicul larg o poartă asupra profesiei. Această incidență este fundamentată pe reputația profesiei care are de suferit în caz de practici contrare eticii, iar un proces disciplinar este perceput ca un element ce consolidează reputația și astfel încrederea (Clifford Moggs, CNCC, Deloitte, ECIIA, MKVK). Scopul acțiunii disci-

plinare este de a produce un efect descurajator (SAO), precum și unul corectiv (ICPAC). Atât ECIIA, cât și Deloitte au remarcat că măsurarea efectului asupra integrității membrilor este complicat de realizat dat fiind că aceștia prezintă un profil divers, iar influența nu se repercutează în mod necesar asupra integrității personale. Cu toate acestea, este admis că între profesie și membrii săi există o reversibilitate în privința influenței percepției de integritate (CAFR, CNCC, Deloitte, Grant Thornton, MKVK). Pe de altă parte, integritatea personală și cea profesională trebuie să prezinte o compatibilitate ridicată pentru a nu genera disensiuni (MKVK).

Este interesant de remarcat că dintre cei care refuză să admită o influență a percepției integrității profesiei asupra integrității membrilor majoritatea (75%) sunt firme de audit. În acest mod, acestea își exprimă refuzul de a atribui un fond real neîncrederii generate de diferite derapaje în urma cărora integritatea profesiei a fost contestată. Mai mult, corelarea pe care o admit este aceea că o profesie care se bucură de o reputație ireproșabilă reprezintă un magnet pentru persoane cu valori etice ridicate (Grant Thornton, Ernst & Young). Apare evident că reputația este un bun esențial care trebuie menținut cu grijă pentru că, odată pierdută, recuperarea presupune foarte mult timp și efort.

4. CODUL DE CONDUITĂ -

EXPRIMARE A VALORILOR ETICE

În această secvență vom efectua analiza **Î15** (*Sunt cititorii de acord că organizațiile ar trebui să aibă valori etice clare și că acest lucru necesită, cu excepția celor mai mici organizații, un cod de conduită? Dacă nu, vă rugăm să explicați raționamentul*), spre a stabili necesitatea precizării valorilor etice în mod explicit în cadrul unei firme de audit și dacă acest lucru poate fi complinit printr-un cod de conduită etică.

Comprehensivitatea unor valori etice clare de către toți membrii organizației

este înlesnită de existența unui cod etic care indică transparență și claritate asupra valorilor promovate în cadrul acestuia. FEE a dorit să investigheze dacă respondenții sunt de acord cu necesitatea clarificării acestor valori. De aceea, am formulat următoarele ipoteze de cercetare:

H_{8a}: O majoritate a respondenților estimează că sunt necesare valori etice clare exprimate printr-un cod de conduită

H_{8b}: O majoritate a respondenților estimează că nu sunt necesare valori etice clare exprimate printr-un cod de conduită

Analiza statistică indică, potrivit **Tabelului 10**, că respondenții sunt de părere în unanimitate că este necesară o specificare evidentă a culturii etice prevalente într-o organizație. Astfel, remarcăm că un număr de 17 participanți s-au exprimat în acest sens (N=17), respectiv 55% din totalul celor care au oferit un răspuns studiului inițiat de FEE. Procentul absolut al răspunsurilor pe care le-am codificat prin intermediul variabilei *Valori_etice_cod_conduită* scoate în evidență preocuparea pentru clarificarea valorilor de etică care trebuie să fie transparente, iar un cod de conduită este apreciat ca facilitând înțelegerea acestora. Drept urmare, validăm ipoteza **H_{8a}** care enunță că: *“O majoritate a respondenților estimează că sunt necesare valori etice clare, exprimate printr-un cod de conduită”*.

În urma examinării răspunsurilor participanților privind stringența evocării în mod clar a valorilor etice sub forma unui cod de conduită, s-au demarcat poziții diferite adoptate de participanți privind necesitatea existenței unui astfel

de cod în funcție de mărimea organizației. De o manieră generală, structurile mici nu prezintă obligativitatea existenței acestuia, deși toate organizațiile trebuie să afișeze valori etice clare. Ne propunem să examinăm acest aspect, de aceea lansăm următoarele ipoteze de cercetare:

H_{8c}: O majoritate a respondenților sunt de acord că un cod de conduită poate fi înlocuit prin promovarea unei culturi etice de către management în cazul organizațiilor mici

H_{8d}: O majoritate a respondenților sunt de părere că un cod de conduită care să exprime valori etice ar trebui să fie prezent în toate organizațiile, indiferent de dimensiune

H_{8e}: O majoritate a respondenților nu se pronunță asupra exceptării pentru organizațiile mici a unui cod de conduită care să redea valorile etice ale acestora

Tabelul 11 de frecvențe relevă că respondenții nu au o perspectivă omogenă în ceea ce privește imperativul stabilirii unui cod de conduită în cadrul organizațiilor mici. Astfel, răspunsurile care au considerat că un cod de conduită nu este imperativ pentru organizațiile de mici dimensiuni au fost codificate cu 1, răspunsurile care au estimat că toate organizațiile fără excepție trebuie să aibă un cod de conduită au primit valoarea 2, iar răspunsurile care nu s-au pronunțat au fost codificate cu 3. Rezultatul analizei se pretează la o anumită ambiguitate prin aceea că niciun tip de răspuns nu se demarcă în mod pregnant de celelalte, scorurile obținute fiind destul de apropiate. Cel mai mare procent,

Tabel 10. Necesitatea specificării unor valori etice clare sub forma unui cod de conduită

		Frecvență	Procent	Procent valid	Procent cumulat
Valid	da	17	100,0	100,0	100,0

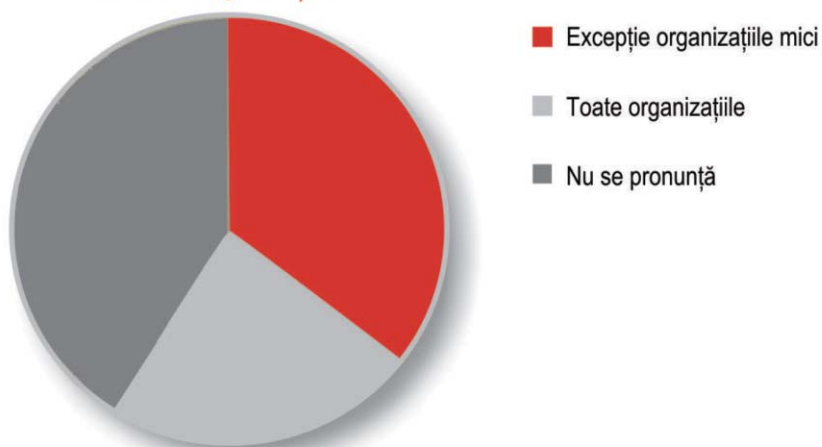
Sursa: Proiecția autorului, calcul în SPSS v20

Tabel 11. **Necesitatea prezenței unui cod de conduită în funcție de mărimea organizației**

		Frecvență	Procent	Procent valid	Procent cumulat
Valid	excepție organizațiile mici	6	35,3	35,3	35,3
	toate organizațiile	4	23,5	23,5	58,8
	nu se pronunță	7	41,2	41,2	100,0
	Total	17	100,0	100,0	

Sursa: Proiecția autorului, calcul în SPSS v20

Figura 6. **Proporția răspunsurilor privind prezența unui cod de conduită în cadrul organizațiilor**



Sursa: Grafic generat de autor în SPSS v20

de 41,2%, al adeziunilor a fost întrunit de cei care nu s-au pronunțat cu privire la demarcarea prezenței unui cod de conduită în cadrul structurilor mari sau mici. Drept urmare, validăm ipoteza **H_{8c}** care enunță că: *“O majoritate a respondenților nu se pronunță asupra exceptării pentru organizațiile mici a unui cod de conduită care să redea valorile etice ale acestora”*.

Scorul ridicat (de 41,2%) înregistrat de participanții care nu se pronunță și deci nu fac o delimitare între organizațiile de mari sau mici dimensiuni cu privire la aplicarea unui cod de conduită, poate fi asimilat faptului că o precizare în acest sens ar fi redundantă din moment ce toți respondenții admit imperativul specificării valorilor etice în cadrul organizației. Dacă cumulăm acest scor cu cel obținut de participanții care menționează explicit că prezența unui cod de con-

duită ce exprimă valori etice este necesară indiferent de mărimea organizației (23,5%), avem o proporție de 64,7% net superioară celei de 35,3% care consideră că structurile mici pot fi exceptate de la a defini un cod de conduită. Mai mult, participanții care admit excepția organizațiilor mici sunt de părere că managementul poate compensa prezența codului etic printr-o promovare activă a principiilor etice care asigură sustenabilitatea organizației.

De asemenea, am ilustrat în **Figura 6** rata răspunsurilor din care reiese că prezența unui cod de conduită în funcție de dimensiunea organizației nu este menționată de o majoritate a respondenților, deși se observă o proporționalitate a fiecărei categorii de răspunsuri.

În continuare, am sintetizat remarcile respondenților privind vizibilitatea unor valori etice sub forma unui cod de conduită, precum și referirile la dimensiunea organizației pentru a valida sau nu necesitatea unui cod etic.

Valori etice sub forma unui cod de conduită - excepție organizațiile mici

- **ACCA** este de părere că toate organizațiile ar trebui să aibă un cod etic, mai puțin cele foarte mici, și să fie preocupate de dezvoltarea unei culturi etice prin stabilirea unor standarde de conduită și prin exemplul oferit de conducere.
- **Ernst & Young** estimează că profesia cere o conduită etică, iar valori etice clare trebuie să fie prezente într-o organizație, cu precizarea că un cod etic poate fi aplicat în structurile mari, iar în cadrul celor de mici dimensiuni integritatea poate fi promovată demonstrativ de management.
- **Grant Thornton** admite că organizațiile ar trebui să aibă valori etice clare, iar un cod etic susținut de către management și implementat cu precădere în cadrul marilor structuri contribuie la construcția unui climat etic și atrage persoane care împărtășesc aceste valori, îndepunând așadar și un rol de promovare.
- **ICAEW** consideră că un cod de conduită constituie un ghid al standardelor de comportament, comunicând terților asupra valorilor pe care le promovează, deși varianta sa scrisă nu reprezintă o obligativitate pentru ansamblul organizațiilor.
- Opinia avansată de **SOEL** concordează cu cea a **FEE** asupra acestui aspect, cu precizarea că indiferent de dimensiunea organizației trebuie să existe valori etice clare și o diferențiere a codului de conduită în funcție de mărimea acesteia.

Valori etice sub forma unui cod de conduită - toate organizațiile

- ➔ **Clifford Moggs** opinează că normele etice se aplică tuturor, indiferent de mărimea organizației, dat fiind că prin conduită se reflectă acțiunea etică.
- ➔ **Deloitte** este de acord că principiile etice reflectate de un cod etic *“sunt instrumente vitale pentru a defini și comunica așteptările conduitei etice în cadrul unei organizații”*, adăugând că valorile etice ar trebui să fie prezente și clar definite chiar și în organizațiile de dimensiuni reduse drept gaj al sustenabilității.
- ➔ **EGIAN** confirmă că este de dorit ca o organizație să aibă un cod de conduită care *“să documenteze valorile etice ale acesteia”* în funcție de dimensiunile sale, accentuând că existența sa consolidează valorile și oferă un cadru pentru procesul disciplinar susținut de management.
- ➔ **SAO** apreciază că statul și marile organizații au adoptat anumite valori etice, ca fundament pentru o conduită etică, valori care pot fi aplicate și în cadrul organizațiilor mici.

Valori etice sub forma unui cod de conduită – nici o remarcă

- ➔ **CAFR** este în asentimentul celorlalți respondenți privind necesitatea unor valori etice clar definite printr-un cod de conduită.
- ➔ **CIPFA** susține necesitatea unor valori etice clare, iar un cod de conduită promovat de management reprezintă un factor cheie.
- ➔ **CNDCEC** susține nevoia unor valori etice clare în cadrul organizațiilor reflectate printr-un cod de conduită.
- ➔ **IAA** vede în existența unui cod de conduită puternic ancorat în sânul structurii profesionale un element

cheie în stabilirea și menținerea unei culturi a integrității.

- ➔ **ICPAI** confirmă necesitatea unor valori etice clare pentru organizații, estimând că este dificilă distingerea cerințelor etice în funcție de nivelul ierarhic al persoanelor din cadrul acestora.
- ➔ **KPMG** apreciază importanța unui cod de conduită drept *“un instrument solid și eficient pentru a transmite în mod clar ceea ce înțelege o organizație prin valori etice”*, iar lipsa sa îngreunează comunicarea asupra valorilor comune.
- ➔ **MVKV** aprobă faptul că în cadrul organizațiilor trebuie să existe valori etice clare, iar un cod de conduită este *“o componentă cheie a unui cadru care încurajează indivizii în a avea o conduită integră”*.

Vizibilitatea conduitei etice reflectate de un cod de conduită este necesară în cadrul profesiei. Totuși, o parte dintre respondenți estimează că pentru structurile mici prezența unui cod de conduită nu este un imperativ (ACCA, Ernst & Young, Grant Thornton, ICAEW, ICPAC, SOEL), iar managementul poate susține prin exemplul personal valorile etice ale organizației (ACCA, Ernst & Young, Grant Thornton, ICPAC). Un cod etic cu rol de orientare a conduitei contribuie la construcția unui climat etic (Grant Thornton, IAA), transmite valorile organizației (ICAEW, KPMG) și contribuie la a atrage persoane cu aceleași valori etice (Grant Thornton, MKVK). Mai mult decât atât, un cod etic incită membrii organizației la conformare cu valorile cuprinse de acesta (ACCA).

Faptul că normele etice se aplică tuturor indiferent de mărimea organizației are rol de consolidare a culturii etice la nivelul profesiei prin fundamentarea conduitei etice (EGIAN, SOEL). Valorile etice reflectate de un cod de conduită reprezintă o declarație de transparență asupra principiilor care ghidează activitatea de audit (Deloitte, EGIAN, KPMG). În privința codului de condui-

tă, CIPFA avertizează că este de dorit ca acest cod să prezinte echilibru între dimensiunea sa generală, care permite o aplicabilitate largă, și dimensiunea sa specifică, care cultivă interpretarea personală a corectitudinii. Așadar, apare evident că prevalența unei culturi etice în cadrul unei organizații oglindește integritatea profesională a membrilor săi.

Concluzii în urma analizei empirice privind principiul integrității

Ipotezele de lucru formulate au fost validate prin teste empirice realizate cu ajutorul programului SPSS v20. Validarea ipotezelor cercetării (încorporându-le și pe cele din cadrul studiului cu titlul *“Importanța integrității auditorilor financiari - analiză fundamentată pe un studiu al FEE”*, a cărui continuare este prezenta lucrare) este sintetizată în Tabelul 12.

Dezbaterea asupra integrității își găsește rațiunea în contextul marcat de scepticism la adresa profesiei spre a impulsiona conduita etică a auditorilor, iar analiza noastră are drept obiectiv determinarea *necesității și a oportunității stabilirii unei ierarhii a principiilor fundamentale de etică, în centrul căreia să se afle principiul integrității*. Plasarea integrității în mijlocul principiilor este în măsură să consolideze încrederea în profesie prin afirmarea solidității morale a auditorilor. Astfel de valențe etice confirmă motivația și angajamentul auditorilor de a respecta standarde înalte de conduită în consonanță cu interesul public.

Conform investigației efectuate, o majoritate a respondenților aprobă *valoarea de nucleu* a principiului integrității în cadrul unei conduite etice, iar cei care nu recunosc centralitatea integrității își întemeiază argumentația pe corelația cu celelalte principii. În acest context, o ierarhizare a principiilor etice poate fi acceptată pe baza faptului că

Tabel 12. **Sumar al ipotezelor de cercetare validate**

Ipotezele de cercetare stabilite	Rezultat
H _{1a} : Integritatea este asociată de către majoritatea respondenților cu onestitatea și fiabilitatea	Susținut
H _{1b} : Integritatea este asociată de către majoritatea respondenților cu un principiu fundamental al Codului IFAC	Respins
H _{2a} : O majoritate a respondenților estimează că integritatea este un principiu central în definirea unei conduite etice	Susținut
H _{2b} : O majoritate a respondenților estimează integritatea într-o relație de interdependență în raport cu celelalte principii fundamentale	Respins
H _{2c} : O majoritate a respondenților estimează că integritatea nu este un principiu central în definirea unei conduite etice	Respins
H _{3a} : Amenințările la care fac referire majoritatea respondenților sunt cele cinci categorii identificate de Codul IFAC	Susținut
H _{3b} : Amenințările la care fac referire majoritatea respondenților au legătură cu o educație etică deficitară	Respins
H _{3c} : Amenințările la care fac referire majoritatea respondenților au legătură cu urmărirea propriului interes	Respins
H _{3d} : Amenințările la care fac referire majoritatea respondenților sunt de altă natură	Respins
H _{4a} : Integritatea este implementată cu precădere prin diseminarea unui cod etic	Susținut
H _{4b} : Integritatea este implementată cu precădere prin sesiuni de formare etică	Susținut
H _{4c} : Integritatea este implementată cu precădere prin exemplul oferit de management	Respins
H _{4d} : Integritatea este implementată cu precădere prin politici disciplinare	Respins
H _{5a} : Integritatea este socotită principiul central în raport cu celelalte principii fundamentale	Susținut
H _{5b} : Integritatea nu este socotită principiul central, ci este considerată a fi într-o relație de interconectare cu celelalte principii fundamentale	Respins
H _{6a} : Celelalte principii fundamentale sunt derivate din principiul integrității	Respins
H _{6b} : Celelalte principii fundamentale sunt complementare principiului integrității	Susținut
H _{6c} : Celelalte principii fundamentale sunt și derivate și complementare cu principiul integrității	Respins
H _{7a} : Percepția asupra integrității profesiei marcată negativ ori pozitiv de practici de etică influențează integritatea membrilor săi	Susținut
H _{7b} : Percepția asupra integrității profesiei marcată negativ ori pozitiv de practici de etică nu influențează integritatea membrilor săi	Respins
H _{7c} : Procesul disciplinar acționează ca o pârgă de control asupra integrității membrilor profesiei	Susținut
H _{7d} : Procesul disciplinar acționează în scop corectiv în privința integrității membrilor profesiei	Respins
H _{8a} : O majoritate a respondenților estimează că sunt necesare valori etice clare exprimate printr-un cod de conduită	Susținut
H _{8b} : O majoritate a respondenților estimează că nu sunt necesare valori etice clare exprimate printr-un cod de conduită	Respins
H _{8c} : O majoritate a respondenților sunt de acord că un cod de conduită poate fi înlocuit prin promovarea unei culturi etice de către management în cazul organizațiilor mici	Respins
H _{8d} : O majoritate a respondenților sunt de părere că un cod de conduită care să exprime valori etice ar trebui să fie prezent în toate organizațiile indiferent de dimensiune	Respins
H _{8e} : O majoritate a respondenților nu se pronunță asupra exceptării pentru organizațiile mici a unui cod de conduită care să redea valorile etice ale acestora	Susținut

Sursa: Proiecția autorului

circumstanțele diverse ale unui audit pot determina privilegierea unuia sau altuia dintre principiile etice. Astfel, avansarea în prima linie a principiului integrității și a valorilor pe care le cuprinde apare ca primordială în cadrul unei atitudini etice căci prezintă potențial de canalizare a celorlalte principii. Mai mult, ierarhizarea principiilor nu înseamnă că acestea nu vor acționa concertat, ci mai degrabă va constitui un semnal trimis tuturor părților interesate că activitatea de audit este fundamentată pe moralitate și obiectivitate spre a fi fiabilă și a genera încredere publicului. Drept urmare, poziția pe

care o susținem este că promovarea integrității drept principiu central își găsește rațiunea în faptul că încurajează conduita etică a membrilor profesiei și în același timp conferă credibilitate acțiunii profesionale.

Încadrarea principiilor într-o relație de derivare, de complementaritate ori mixtă este în legătură directă cu modul în care este percepută integritatea, ca fiind sau nu principiul central ori aflându-se într-o relație de interconexiune cu celelalte principii fundamentale. Un raport de derivare concordă cu o declarație a centralității integrității, însă în

mod paradoxal respondenții au apreciat majoritar că relația pe care o menține cu principiile este una de *complementaritate*, bazată pe egalitatea dintre ele. Acest rezultat arată *refuzul respondenților de a plasa celelalte principii fundamentale în mod subordonat față de cel al integrității*, dat fiind că o gamă largă de situații implică suprapunerea și concertarea principiilor.

Cerințele referitoare la un standard ridicat din partea membrilor și menținerea unui climat de integritate vor determina un nivel bun de onestitate și probitate în cadrul unei organizații. Specificarea valorilor etice a întrunit unanimitate

printre respondenți, iar existența unui cod etic nu este considerată necesară și în organizațiile de dimensiuni mici unde promovarea valorilor etice de către management trasează climatul etic dominant. ACCA punctează că un cod etic nu trebuie să fie prescriptiv, ci să reflecte valorile de bază și să permită flexibilitate în rezolvarea dilemelor etice. Prevalența unei culturi etice trebuie să se remarce clar indiferent de mărimea organizației, spre a alimenta încrederea în capacitatea acesteia de a eluda derapajele de orice fel.

Menținerea unui standard moral înalt va determina în mod semnificativ o percepție pozitivă asupra integrității profesiei, cu incidență asupra reputației în postura de bun esențial al profesiei în perfectă corelare cu încrederea pe care o transmite. Mai ales că aprecierile respondenților s-au cristalizat în privința influenței percepției profesiei asupra integrității individuale care dacă e pozitivă va avea o incidență pe măsură și viceversa. Însă admiterea reversibilității impactului pe care percepția o conferă relevă un proces cu două direcții, deoarece riscurile sunt consecvente.

Soliditatea culturii etice este susceptibilă să atragă indivizi cu o moralitate ridicată, astfel încât integritatea individuală să influențeze în mod pozitiv integritatea profesiei, reciproca fiind valabilă. În acest fel, o imagine ireproșabilă a profesiei din perspectiva integrității generează încredere care constituie fundamentul activității de audit.

Presiunile care deviază indivizii de la o conduită etică sunt contrabalansate de un proces disciplinar în concordanță cu așteptările publicului. De altfel, un proces disciplinar transmite fie un deziderat de prevenție fie unul de rectificare a unor neconcordanțe cu normele acceptate, îndeplinind un rol eminent disuasiv. Aplicarea unui proces disciplinar în caz de neadecvare a conduitei prin nerespectarea standardelor apare necesară pentru a evita o conduită neprofesională (IAA). În contextul actual în care nu se acceptă conduite contrare eticii, iar încrederea este fragi-

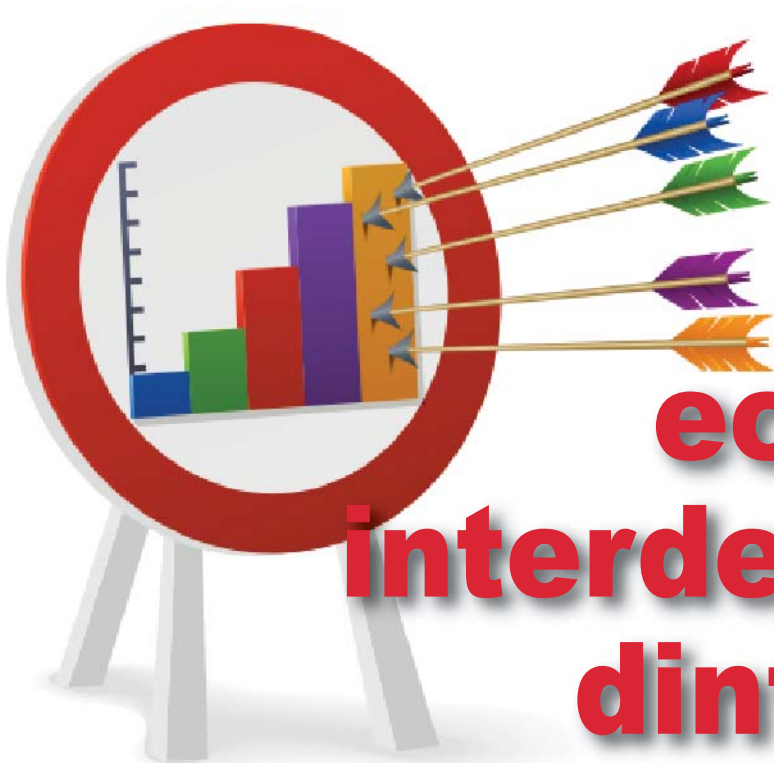
lă, nevoia de etică în audit este cu atât mai importantă.

Dintre respondenți, John Hudson atribuie societății o *“responsabilitate mutuală de a ajuta profesioniștii contabil”*, iar KPMG estimează că responsabilitatea aplicării integrității aparține tuturor actorilor implicați. Auditorul, servind interesele societății cu tărie de caracter și aderând la un cod de valori fără a admite compromisuri, va fi parte a sistemului social în mod activ, făcând dovada unei conduite conforme cu așteptările publicului. De altfel, activitatea profesională este incontestabil determinată de integritate, iar demarcarea sa concordă cu recunoașterea acțiunii în interesul public. Chiar dacă au existat opinii precum cea a GCAC care și-a exprimat scepticismul privind eșecul lucrării FEE de a convinge că integritatea este principiul central, dat fiind că aceasta stă la baza conduitei etice și a încrederii, reprezentând un gaj pentru respectarea interesului public (IAA), ne

răliem opiniilor care susțin centralitatea integrității. Drept urmare, obiectivul principal al efectuării analizei asupra integrității este stabilirea centralității principiului integrității, ceea ce echivalează cu instituirea unei ierarhii a principiilor. O majoritate a respondenților se pronunță pentru stabilirea centralității integrității atât în cadrul unei activități profesionale, cât și în raport cu celelalte principii. Cu toate că un raport de derivare a principiilor față de integritate este recuzat, rămâne de netăgăduit faptul că integritatea este un vector amplificator de valoare pentru acestea pe axa conduitei etice. Propulsarea integrității drept principiu central printre principiile de etică nu înseamnă o depreciere a acestora, ci o susținere și o orientare pe care integritatea le-o conferă. În concluzie, studiul FEE atrage atenția asupra poziției privilegiate pe care integritatea trebuie să o ocupe în cadrul unei conduite etice, spre a apropia auditorul de idealul de onestitate și corectitudine cu care este asociat. ●

Bibliografie

- 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, 225–244.
- Armstrong, M.B., Ketz, J.E. and Owsen, D., 2003. *Ethics education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behavior*, Journal of Accounting Education, Vol. 21, pp. 1-16.
- Barnett, T. and Vaicys, C., 2000. *The moderating effect of individuals' perceptions of ethical work climate on ethical judgments and behavioral intentions*, Journal of Business Ethics, Vol. 27 No. 4, pp. 351-62.
- Sadowski, S. T. et al., 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
- Schwartz, M. S., 2005. *Universal moral values for corporate codes of ethics*, Journal of Business Ethics, 59, 27–44.
- Schwartz, M., 2001. *The nature of the relationship between corporate codes of ethics and behaviour*, Journal of Business Ethics, 32, 247–262
- Shafer, W.E., Morris, R.E. and Ketchand, A.A., 2001, *Effects of personal values on auditors' ethical decisions*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 14 No. 3, pp. 254-78.
- 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, 185–195.
- Stevens, B., 2008. *Corporate Ethical Codes: Effective Instruments for Influencing Behavior*, Journal of Business Ethics 78, 601–609.
- FEE, *Integrity in Professional Ethics*, September 2009, accesibil la http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=590&Itemid=106&lang=en. Accesat la data de 15 iunie 2014 (link-ul conține răspunsurile participanților la dezbateră inițiată de FEE: *Integrity in Professional Ethics: A Discussion Paper*).
- IESBA-CAFR, Codul etic al profesioniștilor contabili, ediția 2013, accesibil la <http://www.cafr.ro/sectiune.php?id=990>



Crearea de valoare economică și interdependențele dintre aceasta și indicatorii clasici de performanță

Mirela GANEA*

Abstract

Creating the Economic Value and the Connections between this and the Classical Indicators of Performance

Creating value and maximizing shareholder wealth forms two framework concepts in building business strategy of corporate companies. At their level, the analysis of the value created is no longer limited to quantifying it as a numerical expression of an indicator (economic value added-EVA), but it takes the form of a complex process of identifying value creators factors and their connections with the economic value. Factors that create value are nothing but classic indicators quantifying different aspects of a company (operating, investing or financing).

The author achieves a descriptive research of the concept of economic value creation and review of the literature presenting practical studies undertaken, at the international level, of the

links established between the economic value added and various other performance indicators. This paper is a first step of a post-doctoral research in the field of performance measurement through indicators of value creation and provides an important theoretical and practical foundation on the variables which determine the growth by a firm, econometrics techniques used in the detection of these connections and conclusions drawn for different samples of firms.

Key words: economic value added, correlation analysis, economic and financial performance indicators

JEL Classification: G30, M10

Cuvinte cheie: valoarea economică adăugată, analiza corelației, indicatori de performanță economico-financiară

* Lect. univ. dr., Departamentul de Finanțe, Bănci și Analiză Economică, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea din Craiova, e-mail: mirelaganea04@yahoo.com



Introducere

Crearea sau, dimpotrivă, distrugerea de valoare economică reprezintă un criteriu de temelie în judecarea performanței reale a unei companii. În baza acestui concept, ***o firmă este performantă atunci când asigură o rentabilitate superioară costului capitalului investit, în condiții de risc și eficiență, conforme cu așteptările acționarilor săi.***

Într-un articol pentru Harvard Business Review, renumitul consultant Peter Drucker aborda conceptul de creare de valoare, afirmând că: ***„o companie care degajă un profit economic mai mic decât resursele pe care le devorează ... atât timp cât se întâmplă acest lucru.....nu creează bogăție, ci o distruge”.*** În termeni practici, managementul unei companii trebuie să identifice și să realizeze acele strategii și investiții care conduc la maximizarea valorii afacerii, în caz contrar, bogăția acesteia se risipește.

Conceptul creării de valoare a fost introdus în mediul corporatist de General Motors în 1920 și a fost apoi uitat până când Stern-Stewart & Co, o firmă de consultanță din New York l-a reintrodus în anii 1980, ca înlocuitor pentru măsurătorile tradiționale ale performanței. Așadar, necesitatea creșterii valorii economice a unei firme și, prin aceasta, a avuției proprietarilor săi nu este un principiu nou în gestiunea afacerilor, însă impactul și utilitatea practică a acestui concept au cunoscut o explozie abia după anii '90, când au fost dezvoltate numeroase teorii, instrumente și metode de cuantificare a valorii

create (Stewart - 1991,'94,'95, Fisher - 1995, Gapenski - 1996, Lehn și Makhija - 1996, Hedley - 1997, Rupert - 1997, McClenahan - 1998, March - 1999, Kudla and Arendt - 2000, Jeans - 2001, Arnold - 2003, Taub - 2003, Barry - 2003, Griffith - 2004, Maditinos, Sevic, Theriou - 2006, Erasmus - 2008, Dagogo, Ollor, Shil - 2009, Sharma & Kumar - 2010, Ismail - 2011, Khan - 2012, Baybordi - 2013 și alții).

În slujba acestui deziderat au fost dezvoltate teoria *shareholderilor* - care plasează la baza conceptului creării de valoare, obiectivul maximizării averii acționarilor; în sens opus, teoria *stakeholderilor* susține importanța satisfacerii interesului partenerilor economico-sociali ai firmei (creditori, clienți, furnizori, salariați) în procesul creării de valoare. Într-o viziune de mijloc, J.M. Stern, J.S. Shiely și I. Ross (2003) pledează pentru maximizarea cu prioritate a câștigurilor acționarilor, dar în condițiile unei remunerări satisfăcătoare și a intereselor celorlalți participanți la activitatea firmei. În fapt, în contextul unei creșteri a

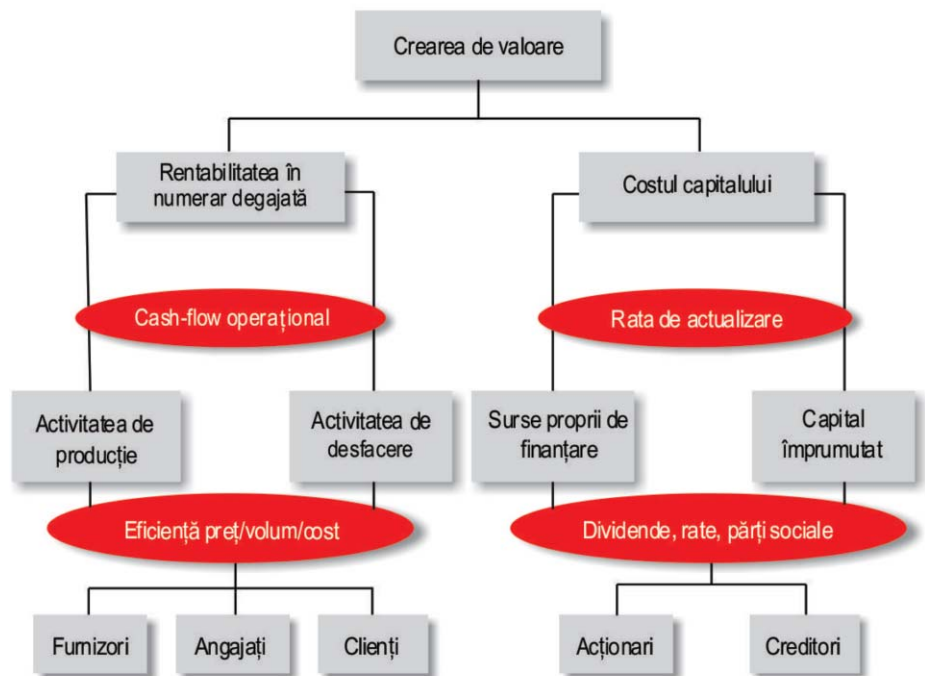
valorii afacerii, toți participanții la activitatea unei firme vor obține cu siguranță beneficii suplimentare ca urmare a gestiunii performante a firmei în ansamblul ei.

Această teorie mixtă prezintă avantajul unificării tuturor intereselor asupra rezultatelor activității unei firme, corespunzător principiului fundamental al creării de valoare: degajarea unei rentabilități superioare costului resurselor consumate (materiale, umane și financiare).

Subscriem la această viziune mixtă, sprijinindu-ne poziția pe constatarea că, ***pe termen lung, se creează o dependență reciprocă între toți actorii din viața unei firme, valoarea creată de firmă fiind de fapt produsul gestiunii eficiente a acestei dependențe*** (vezi Figura 1).

Graficul prezintă, într-o viziune sintetică, pilonii desfășurării activității unei firme și interacțiunea dintre aceștia în procesul creării de valoare. Mesajul unei asemenea expuneri corespunde viziunii

Figura 1. Crearea de valoare



Sursa: Prelucrările autoarei

autoarei în legătură cu procesul creării de valoare la nivelul unei entități economice. În opinia noastră, **obiectivul creării de valoare și prin acesta al maximizării averii acționarilor poate fi realizat numai printr-o viziune compactă, printr-o evaluare și o judecată unitară și coerentă a strategiei de investiții, de operațiuni curente și de finanțare a activității unei firme.**

Identificarea vectorilor cheie ai valorii, includerea acestora în planurile și strategiile firmei prin definirea și fixarea unor ținte operaționale clare și realizabile, monitorizarea și evaluarea rezultatelor prin indicatori relevanți, ajustarea abaterilor și optimizarea întregii activități în sensul maximizării valorii create de aceasta și implicit a avuției proprietarilor acesteia constituie, în fapt, panaceul entității performante în contextul creării de valoare. Crearea de valoare și maximizarea avuției depind de alinierea diferitelor interesele contradictorii ale tuturor părților implicate în activitatea unei firme spre un obiectiv comun.

Conceptul creării de valoare se bucură de o atenție semnificativă în economiile avansate, devenind în ultimii 10-15 ani, noua paradigmă corporativă. Conceperea strategiei de business ca un subordonat al viziunii maximizării valorii companiei nu mai reprezintă o tehnică specifică strict firmelor mari, multinaționale sau coloși industriali. Astăzi, practica țărilor dezvoltate ne demonstrează că și micii antreprenori au înțeles că răspunderea, fie ea legală, financiară sau comercială a unei afaceri, le revine în totalitate, motiv pentru care acea afacere trebuie să le sporească avuția. Practica țărilor cu economie mai puțin dezvoltată se bazează însă, în măsură covârșitoare, pe judecarea performanței firmei în funcție de profitul degajat, rentabilitatea exploatării activelor și a capitalului investit, altfel spus, tot pe indicatorii clasici de performanță.

Spre deosebire de indicatorii tradiționali, cei orientați spre *crearea de valoare ian în considerare costul capitalului utilizat și costul de oportunitate și permit anticiparea evoluției viitoarelor performanțe* (Jahankhani, A., Sohrabi, A., 2010). Aceste instrumente de măsurare bazate pe crearea de valoare sunt considerate a fi *o încercare în depășirea problemelor asociate cu sistemele de măsurare convenționale* (Mamun, A.A., Mansor, S.A., 2012) și astfel - o verigă superioară a sistemului de indicatori de măsurare și gestiune a performanței.

În literatura de specialitate regăsim numeroși indicatori bazați pe crearea de valoare, de exemplu, valoarea adăugată economică (EVA), valoarea adăugată sub formă de cash-flow (CVA), rentabilitatea prin cash-flow a investițiilor (CFROI), rentabilitatea totală a acționarilor (TSR), valoarea de piață adăugată (MVA), **însă dintre toți acești indicatori de măsurare a performanței, EVA se bucură de cea mai mare atenție în țările dezvoltate.**

Valoarea economică adăugată (EVA)

Valoarea economică adăugată¹ constituie un indicator de măsurare a performanței întreprinderii, promovat la sfârșitul anilor '80 de firma de consultanță americană Stern-Stewart. Această unealtă managerială a câștigat repede încrederea comunității corporative datorită unei modalități inovative de a lua în considerare rentabilitatea unei firme. Spre deosebire de indicatorii tradiționali ai rezultatelor, cum ar fi EBIT, EBITDA sau ratele de rentabilitate, EVA pleacă de la premisa că rezultatele degajate de activitatea unei firme trebuie să acopere costul întregului capital (propriu și împrumutat) utilizat în finanțarea acesteia. Din acest punct de vedere, EVA se bazează pe principiul maximizării averii acționarilor: o com-

panie trebuie să obțină un câștig superior riscului asumat de proprietarii săi, în caz contrar aceștia își vor plasa capitalul în alte sectoare de activitate sau în alte companii.

Nivelul valorii economice adăugate corespunde surplusului de valoare degajat de rezultatul net al activității de exploatare după acoperirea tuturor cheltuielilor aferente capitalului investit; practic EVA, denumită generic „profit economic”, se stabilește ca diferență între profitul net din exploatare și costul capitalului investit:

$$\text{Valoarea economică adăugată} = \text{Profit net de exploatare} - \text{Costul capitalului investit}$$

La baza calculării costului capitalului investit stă raționamentul conform căruia capitalul propriu, ca și capitalul împrumutat, are un cost specific, exprimat prin rentabilitatea medie așteptată de investitori în condiții similare de risc. Acest cost prezintă o importanță deosebită pentru posesorii de capital, obținerea unui câștig care să le compenseze riscul asumat fiind, de fapt, cel mai vechi principiu corporatist al unei afaceri.

În termeni practici, pentru a crea valoare, o întreprindere trebuie să câștige suficient pentru a acoperi atât costul datoriei financiare (dobânzile ce trebuie plătite creditorilor), cât și costul de oportunitate al capitalului (dividendele așteptate de acționari). O valoare pozitivă a indicatorului semnifică crearea de bogăție pentru acționari, în timp ce o valoare negativă arată faptul că întreprinderea pierde valoare, chiar dacă a înregistrat un rezultat al activității de exploatare pozitiv.

În plan informațional, valoarea adăugată economică este un instrument de măsurare și de control deosebit de important pentru factorii de decizie dintr-o firmă. Pe lângă faptul că reflectă profitul real al unei firme și prin aceasta

1 Economic Value Added (EVA)

valoarea creată, acest indicator poate fi folosit și ca etalon în recompensarea managerilor și a salariaților firmei. Astfel, **EVA integrează toate aspectele activității firmei într-un obiectiv unic - dezvoltarea durabilă -, fiind capabilă să determine toți angajații firmei să lucreze pentru atingerea acestui obiectiv.** Legătura dintre EVA și sistemul de recompensare a fost pusă în evidență de însuși dezvoltatorul indicatorului, Stern-Stewart & Company, care a subliniat importanța asumării de riscuri de către manageri de natura celor asumate de acționari și că salariații, indiferent de poziția lor ierarhică, trebuie să fie conștientizați cu privire la elementele de bază ale creării de valoare.

În opinia lui Khiari Z. și Djaouahdou R., utilizarea valorii economice adăugate ca indicator etalon în măsurarea performanței firmei le permite managerilor integrarea în sistemul decizional a două principii de bază ale finanțelor corporatiste. *În primul rând, obiectivul primar al oricărei companii trebuie să fie maximizarea avuției proprietarilor. În al doilea rând, valoarea unei companii se bazează pe așteptările investitorilor asupra câștigurilor viitoare pe care aceasta le va genera* (Khiari Z. și Djaouahdou R., 2012). Într-o abordare complementară, Ismail I. (2008) afirmă că *EVA este un indicator care combină informații de natură contabilă, economică și de piață*, fapt ce-l transpune într-un instrument complex și complet. Spre deosebire de instrumentele clasice de performanță, care depind în totalitate de datele contabile, EVA face subiectul unor ajustări ale informațiilor contabile, acestea devenind viabile din punct de vedere economic. Ne fiind astfel afectată de viciile manipulărilor contabile, valoarea adăugată economică constituie un criteriu managerial sănătos, capabil să conducă la o utilizare eficientă a tuturor resurselor firmei și, prin aceasta, la generarea de câștiguri superioare costurilor angajate.

Însă și valoarea adăugată economică, ca orice alt indicator de performanță, nu trebuie analizată în mod izolat, ci în

raport de legăturile de interdependență și condiționare reciprocă care se stabilesc în activitatea practică a unei societăți. O asemenea analiză integrată va permite desprinderea de concluzii, fiabile și pertinente, cu privire la consecințele economico-financiare ale deciziilor implementate, servind drept fundament pentru adoptarea celor viitoare, necesare optimizării stării reale de performanță a firmei și asigurării condițiilor dezvoltării durabile a acesteia. Pentru a discuta cu adevărat despre utilitatea practică și integrarea unei asemenea analize a EVA în activitatea managerială, sunt necesare identificarea și studierea interdependențelor cu acei indicatori de performanță care surprind cel mai bine aspectele determinante ale creării de valoare într-o companie. Din aceste considerente, următorul punct al prezentei lucrări este dedicat cercetării studiilor statistico-matematice ale legăturii ce se stabilește între EVA și diverși alți indicatori de performanță, studii întreprinse la nivelul a numeroase eșantioane de firme din diverse economii ale lumii.

Corelațiile dintre EVA și indicatorii clasici de performanță

Valoarea adăugată economică a făcut subiectul a numeroase studii, dedicate atât demonstrării superiorității acesteia comparativ cu indicatorii financiari tradiționali, cât și cercetării interdependențelor existente între EVA și alți indicatori de performanță. Worthington A. și West T. (2001) concluzionează că, în pofida numărului mare de lucrări dedicate studiului EVA, indicatorul rămâne încă în curs de dezvoltare și dezbateri, în special din punct de vedere al aplicabilității și semnificației sale în măsurarea și optimizarea performanței societăților comerciale din țările în curs de dezvoltare.

Într-un studiu asemănător, Sharma Anil K. și Kumar S. (2012) au analizat un

Identificarea vectorilor cheie ai valorii, includerea acestora în planurile și strategiile firmei prin definirea și fixarea unor ținte operaționale clare și realizabile, monitorizarea și evaluarea rezultatelor prin indicatori relevanți, ajustarea abaterilor și optimizarea întregii activități în sensul maximizării valorii create de aceasta și implicit a avuției proprietarilor acesteia constituie, în fapt, panaceul entității performante în contextul creării de valoare. Crearea de valoare și maximizarea avuției depind de alinierea diferitelor interesele contradictorii ale tuturor părților implicate în activitatea unei firme spre un obiectiv comun.

număr de 112 articole publicate pe tema EVA în perioada 1994 – 2008. În lucrarea *Economic Value Added (EVA) - Literature Review and Relevant Issues* aceștia realizează un sistem de clasificare al articolelor în funcție de tema abordată și metodologia de cercetare folosită, identifică lacunele din literatura de specialitate și sugerează direcții viitoare de cercetare. Studiile analizate au fost împărțite pe teme secundare în: studii privind relația dintre EVA și rentabilita-

Însă și valoarea adăugată economică, ca orice alt indicator de performanță, nu trebuie analizată în mod izolat, ci în raport de legăturile de interdependență și condiționare reciprocă care se stabilesc în activitatea practică a unei societăți. O asemenea analiză integrată va permite desprinderea de concluzii, fiabile și pertinente, cu privire la consecințele economico-financiare ale deciziilor implementate, servind drept fundament pentru adoptarea celor viitoare, necesare optimizării stării reale de performanță a firmei și asigurării condițiilor dezvoltării durabile a acesteia

tea acționarilor; studii privind relația dintre EVA și valoarea de piață a companiei; articole dedicate managementului bazat pe crearea de valoare și demonstrării superiorității EVA în măsurarea performanței unei firme comparativ cu indicatorii clasici. Și acestea au ajuns la concluzia că încă mai sunt foarte multe aspecte de dezvoltat

și de clarificat în legătură cu măsurarea și fundamentarea deciziilor manageriale pe baza valorii economice, creată sau distrusă de o societate.

Considerăm că o cercetare descriptivă și critică a studiilor întreprinse în legătură cu indicatorul EVA la nivelul entităților economice din diverse țări, analizând în special tehnicile statistico-matematice folosite, dar mai ales concluziile desprinse, poate constitui o sursă informațională deosebit de utilă atât pentru viitorii cercetători, cât și pentru managerii care doresc să înțeleagă modul de determinare și interdependențele acestui indicator, pentru o mai bună utilizare practică. În baza acestei convingeri am studiat un număr de 30 de articole elaborate în ultimii 5 ani, ce tratează problematica creării de valoare în contextul practic al legăturilor și aspectelor de performanță reliefate de EVA, pentru numeroase eșantioane de firme, din diverse țări.

Menționăm faptul că lucrarea constituie parte a unei cercetări postdoctorale mai ample pe tema măsurării performanței economico-financiare prin indicatorii creării de valoare și, deci, concluziile desprinse de aici vor fi utilizate în fundamentarea viitoarelor analize practice pe care le vom întreprinde la nivelul societăților românești listate la Bursa de Valori București (BVB). Toate articolele cercetate au fost accesate de pe baza de date EBSCO², fiind selectate, pentru detalierea explicită în lucrare, doar cele cu impact științific relevant asupra cercetării noastre.

Aspectele avute în vedere în stabilirea relevanței științifice și a utilității respectivelor lucrări în viitoarea cercetare postdoctorală s-au constituit în criterii legate de:

➔ lucrările fac parte din fluxul principal în domeniu, fiind publicate în jurnale indexate în cel puțin două baze de date internaționale și apărute în ultimii 5 ani;

- ➔ preocuparea susținută a autorului/autorilor pentru tema analizei valorii economice adăugate, dovedită prin publicarea a cel puțin 3-4 articole cu acest subiect;
- ➔ recunoașterea relevanței științifice a lucrării și de către alți autori, prin existența a cel puțin 3 citări ale acesteia în alte studii;
- ➔ folosirea tehnicilor statistico-matematice în cercetare, detalierea explicită și conformă a etapelor parcurse, a regulilor de decizie, a rezultatelor obținute și a concluziilor formulate în urma efectuării studiului empiric.

Așadar, dintre concluziile notabile desprinse din această cercetare vom detalia exclusiv lucrările cu cel mai mare impact științific asupra cercetării noastre.

➤ **Ismail I.** (*Company performance in Malaysia after the 1997 economic crisis: Using Economic Value Added (EVA) as a predictor*) studiază pentru perioada post-criză din 1997 ce a afectat economia Malaysiei, dacă valoarea adăugată economică (EVA) reușește să explice mai bine decât indicatorii tradiționali de performanță (Rezultatul pe acțiune - EPS), Dividend pe acțiune - DPS) și Profitul net din exploatare - NOPAT) variația ratei rentabilității acționarilor (SR).

A fost aplicată analiza de regresie cu date de tip panel (metoda efectelor fixe și a efectelor aleatoare), la nivelul unui eșantion de 314 companii, categoria I și II de performanță, listate la Bursa din Malaysia. Datele analizate au vizat perioada 1997-2002. Autorii au împărțit eșantionul inițial în două subeșantioane: companii categoria I (245) și companii categoria II (69), cercetând interdependența dintre rata rentabilității acționarilor (variabila dependentă) și EVA versus indicatorii clasici de performanță (ca variabile explicative).

² <http://search.ebscohost.com/>

La nivelul primului subșantion, cele 245 companii categoria I, concluziile desprinse au fost că numai EVA și rezultatul pe acțiune sunt semnificativi, corelați cu rata rentabilității acționarilor (ambii indicatori dezvoltând o relație direct proporțională cu variabila dependentă), în timp ce pentru indicatorii dividend pe acțiune și profitul net din exploatare nu s-au înregistrat valori semnificative din punct de vedere statistic pentru testul-t, ceea ce a denotat o slabă legătură între aceștia și rata rentabilității acționarilor.

Pentru companiile din categoria a II-a de performanță, EVA este indicatorul cu cea mai mare influență asupra ratei rentabilității acționarilor (variația EVA explică 21,74% din variația ratei rentabilității acționarilor), în timp ce pentru indicatorii clasici de performanță s-au obținut valori slabe sau nesemnificative din punct de vedere statistic. Concluzia generală a întregului studiu a demonstrat superioritatea EVA comparativ cu indicatorii clasici în explicarea rentabilității acțiunilor și legătura de interdependență ce se stabilește între cei doi indicatori.

➤ **Bolek, M., Kacprzyk, M., Wolski, R.** (*The relationship between economic value added and cash conversion cycle in companies listed on the WSE*, 2012) dezvoltă un studiu al cărui obiectiv central îl constituie identificarea relației dintre valoarea economică adăugată (EVA) și ciclul de conversie a numerarului (CCN) în cadrul companiilor listate la Bursa de Valori din Varșovia. Autorii analizează această legătură, considerând EVA drept o măsură a profitabilității unei companii, iar CCN o măsură a lichidității acesteia.

Plecând de la legăturile de dependență deja stipulate și demonstrate de literatura de specialitate și anume că la o creștere a ratelor de lichiditate crește de asemenea și profitabilitatea companiei, prin reducerea ciclului de conversie a numerarului (Bolek și Wolski, 2010),

autorii lucrării și-au propus să caute un nou model de măsurare a eficienței globale degajate în urma desfășurării activității de către o firmă. Utilitatea practică a unui asemenea model au argumentat-o prin faptul că atât EVA, cât și CCN sunt două instrumente frecvent utilizate de către manageri pentru a lua decizii menite să conducă la creșterea profitabilității companiei și a valorii sale de piață.

Studiul a fost efectuat pornind de la bilanțurile contabile a 40 de firme, publicate în baza de date Notoria, pentru perioada 1997-2009. Pe baza informațiilor preluate din situațiile financiare au fost calculați indicatorii EVA (folosind rata rentabilității activelor ca un cost al capitalului) și CCN. Autorii au decis să împartă populația cercetată în patru subșantioane. Pentru acest scop, observațiile din fiecare an au fost clasificate în funcție de creșterea indicelui de lichiditate, apoi datele au fost împărțite în patru categorii cu un conținut similar de observații. În fiecare subșantion au fost selectate un număr de 10 firme. Pentru fiecare dintre acestea a fost efectuată o analiză de corelație, determinându-se coeficientul Pearson, rezultatele analizei confirmând așteptările autorilor. Corelația dintre EVA și CCN, deși din punct de vedere statistic este una slabă, a înregistrat direcția prognozată de autori și anume: cu cât CCN scade mai mult, EVA crește, pe seama creșterii lichidității.

Acest model este prezentat ca un nou mod de a evalua activitatea curentă a unei companii, bazat nu numai pe activele fixe, cât și pe cele intangibile și pe know-how. EVA reprezintă instrumentul de evaluare a rentabilității unei companii de piață, ciclul de conversie a numerarului reprezintă măsura lichidității companiei și, de asemenea, oferă informații cu privire la performanțele acesteia. Autorii au demonstrat că CCN poate fi unit cu EVA într-un sistem eficient de management al performanței unei companii.

➤ **Khan, S. și colaboratorii** (*Measurement of Value Creation Vis-À-Vis EVA: Analysis of Select BSE Companies*, 2012) au realizat o cercetare empirică, testând capacitatea indicatorilor tradiționali (profitabilitatea companiilor, valoarea contabilă netă, cifra de afaceri) de a influența valoarea economică adăugată a companiei. Studiul a fost efectuat la nivelul a 30 de companii listate la bursă și a vizat perioada 2006-2010. Folosind tehnica regresiei liniare multiple, s-a demonstrat că profitabilitatea companiei exercită cea mai mare influență asupra EVA. Ceilalți doi indicatori, cifra de afaceri și valoarea contabilă netă, nu exercită o influență semnificativă din punct de vedere statistic asupra valorii create de companie. Studiul empiric este completat de o cercetare teoretică efectuată de autori pe tema analizei valorii adăugate economice în corelație cu alți indicatori. Sunt prezentate 60 de asemenea modele de analiză a corelației dintre valoarea adăugată economică și valoarea de piață adăugată (25 modele) și, respectiv, între valoarea adăugată economică și rata rentabilității acționarilor (35 modele), fiind punctate aspectele inovative introduse în literatură de fiecare model în parte.

➤ **Sajad K., Zadeleh F., Sayed N., V.** (*Investigating the relationship between financial evaluation (economic and market value-added) and dividend yield of the companies listed on Tebran stock exchange*, 2014) au studiat corelațiile ce se stabilesc între valoarea adăugată economică (EVA) și randamentul dividendelor (dividendul pe acțiune - DS), respectiv, între valoarea adăugată de piață (MVA) și dividendul pe acțiune (DS), în scopul identificării indicatorului bazat pe crearea de valoare cu cea mai mare influență asupra randamentului unui dividend. Studiul s-a bazat pe datele financiare aferente perioadei

2007-2011, preluate de la nivelul a 87 de companii listate la Bursa din Teheran.

Pentru a analiza corelația dintre variabile, autorii au folosit tehnica regresiei liniare, efectuând testul de autocorelare (Durbin-Watson) și coeficientul Pearson. Rezultatele au demonstrat că nu există o corelație semnificativă între EVA și randamentul dividendelor, în schimb există o corelație pozitivă și semnificativă între valoarea adăugată de piață și randamentul dividendelor.

Concluzii

Crearea de valoare, ca obiectiv strategic al activității economice, reprezintă un criteriu managerial acceptat de un număr din ce în ce mai mare de companii, din diverse economii ale lumii. Giganți mondiali precum Coca-Cola, Quaker Oats, Eli Lilly, DuPont, constituie o dovadă a îmbunătățirii performanței economico-financiare și implicit a avuției acționarilor lor ca urmare a implementării sistemului de management orientat spre crearea de valoare.

În acest context, am constat că valoarea economică adăugată - EVA - ca instrument de măsurare a bogăției creată sau distrusă de o companie și-a demonstrat superioritatea în fața indicatorilor tradiționali, devenind un etalon în judecarea stării reale de performanță a unei firme.

În complexitatea și dinamismul mediului de afaceri contemporan, valoarea economică adăugată este influențată și influențează la rândul ei alți indicatori, măsuri ale diverselor aspecte ale activității desfășurate de o companie. Din aceste motive am considerat deosebit de importantă și utilă o cercetare a principalelor corelații dintre EVA și indicatorii clasici de performanță demonstrate și prezentate în literatura de specialitate internațională. Studiarea celor 30 de articole ne-au condus la concluzia că EVA a fost analizată în special în corelație cu valoarea adăugată

de piață – MVA, fiind demonstrată o legătură puternică între acești doi indicatori (această corelație nu a făcut subiectul prezentului articol, întrucât MVA nu este un indicator clasic de performanță, ci unul bazat tot pe crearea de valoare), urmată de corelația cu rata de rentabilitate a acționarilor, indicatori de profitabilitate, rentabilitate, cash-

flow și de creștere a vânzărilor. Tehnica cel mai des folosită pentru aceste analize a fost cea a metodei regresiei și coeficientul de corelație Pearson.

Toate aceste concluzii vor constitui ipoteze în viitoarele cercetări aplicative ce vor fi efectuate la nivelul firmelor românești listate la Bursa de Valori București. ●

Acknowledgements

Această lucrare a fost cofinanțată din Fondul Social European prin Programul Operațional Sectorial pentru Dezvoltarea Resurselor Umane 2007 – 2013, Cod Contract: POS-DRU/159/1.5/S/140863 „Cercetători competitivi pe plan european în domeniul științelor umaniste și socio-economice. Rețea de cercetare multiregională (CCPE)”.

This work was co-financed by the European Social Fund through Sectoral Operational Programme for Human Resources Development 2007 - 2013, Code Contract: POSDRU/159/1.5/S/140863 „Competitive researchers at European level in the field of humanist and socio-economic sciences. Multiregional research network (CEPR)”.

Bibliografie

- Bolek, M., Kacprzyk, M., Wolski, R., *The relationship between economic value added and cash conversion cycle in companies listed on the wse*, Financial Internet Quarterly „e-Finance”, Vol. 8, nr 2, 2012, pp. 1-10;
- Ismail, I., *Economic value added (EVA) as a performance measurement for GLCS vs NON-GLCS: evidence from Bursa Malaysia*, Prague Economic Papers, Vol. 2, 2008, pp. 168;
- Ismail, I., *Company performance in Malaysia after the 1997 economic crisis: Using Economic Value Added (EVA) as a predictor*, African Journal of Business Management Vol. 5(7), 2011, pp. 3012-3018;
- Jahankhani, A., Sohrabi, J., *Analytic Study of Importance of Inflammatory Deviation of Economic Value Added and Effects of Financial Features of Companies on these Deviations*, Financial research Journal, Vol. 12, Nr. 29, 2010, pp.1;
- Khan, S., Chouhan, V., Chandra, B., Goswami, S., *Measurement of Value Creation Vis-À-Vis EVA: Analysis of Select BSE Companies*, Pacific Business Review International, Vol.5 Issue 3, 2012, pp.114-131;
- Khiari, Z. și Djaouahdou R., 2012, *New trends in measuring financial performance: Economic Value – Added (EVA)*, Algerian Business Performance Review, nr.1, 2012, pp.4;
- Mamun, A.A., Mansor, S.A., *EVA a Superior Performance Measurement Tool*, Modern Economy Journal, Nr.3, 2012, pp. 310;
- Ross I., Stern J. M., Shiely J. S., *The EVA Challenge: Implementing Value- Added Change in an Organization*, John Wiley & Sons, Inc., Toronto, 2003, pp. 51;
- Sharma, A., K., Kumar, S., *Economic Value Added (EVA) - Literature Review and Relevant Issues*, International Journal of Economics and Finance, Vol. 2 Issue 2, 2010, pp.200-220;
- Sajad K., Zadeleh F., Sayed N., V., *Investigating the relationship between financial evaluation (economic and market value-added) and dividend yield of the companies listed on Tehran stock exchange*, Journal of current research in science, Vol. 2, No. 1, 2014, pp:104-109;
- Worthington, A., West, T., *Economic Value-Added: A Review of the Theoretical and Empirical Literature*, Asian Review of Accounting, nr. 9, pp. 67-86.

Asigurarea eficienței activității entităților publice pe baza recomandărilor auditorilor publici interni



Abstract

Ensuring the Efficiency of Public Entities based on Recommendations of Public Internal Auditors

The current social, economic-financial and budget context puts public entities in the face of complex situations which they must cope. The management of public entities should be based on performance audit structures capable of ensuring the efficiency of the entities they manage. The present research was conducted on structures in the audit of public entities in education in Romania, based on a questionnaire regarding the methodology factor and the management and governance factor. Data were processed in STATA program using the logistic regression method. By using logistic regression the authors followed the influence of variables that generates performance of internal audit and of the public entity but also the existence of the link between these variables. The results of this analysis concluded with the possibilities of improving the efficiency of public entities in the area of research.

Key words: internal audit, good practice rules, management, logistic regression, efficiency

JEL Classification: M 42

Cuvinte cheie: audit intern, reguli de bună practică, management, regresie logistică, eficiența entităților publice

Partenie DUMBRAVĂ* & Marian SFETCU**

Introducere

În contextul actual, entitățile publice sunt obligate să facă față provocărilor noi ale mediului social, economic și legislativ, prin adaptarea permanentă la aceste condiții, în raport cu condițiile impuse de societatea cunoașterii¹ (Morariu A., Petroianu G.O., 2013, pp 18-23). Gestionarea eficientă, eficace și economică a resurselor reprezintă obiectivul fundamental al entităților publice, fiind posibilă numai prin funcționarea unui audit intern public performant, care să evalueze permanent sistemul decizional, managementul riscurilor și sistemul de control intern și să asigure o expunere la riscuri a entităților publice, la un nivel rezonabil.

Structura de audit intern contribuie la întărirea performanței entității publice, prin intermediul asigurării managementului și al evaluării permanente a riscurilor, pe baza recomandărilor formulate în rapoartele de audit. Performanța entităților publice poate fi asigurată prin gestionarea eficientă, eficace și economică a resurselor, în raport cu obiectul lor de activitate și de către un sistem decizional, respectiv un sistem de control intern eficient. O structură de audit intern performantă trebuie să asigure protejarea entității publice de disfuncții, prin intermediul activității sale de asigurare a managementului și de consiliere, de utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor acesteia.

* Prof. univ. dr., Facultatea de Business, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj Napoca, e-mail: part.dumbrava@tbs.ubbcluj.ro

** Drd., Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj Napoca, e-mail: marian_sfetcu@yahoo.com
1 Morariu A., Petroianu G.O., 2013, *Conceptual and Structural Modifications of the Risk in the Knowledge Society*, Revista „Audit Financiar” nr. 6 / 2013

Aceste aspecte au determinat nevoia de cercetare a îmbunătățirii eficienței entităților publice în raport cu rolul auditului public intern și cu performanța acestuia. Importanța cercetării auditului intern o reprezintă existența posibilității de a asigura eficiența entităților publice din învățământ, de a aduce un plus de cunoaștere în asigurarea managementului din aria de cercetare de către structurile de audit intern, depistarea cauzelor care generează unele vulnerabilități la care sunt supuse entitățile publice și structurile de audit intern și, totodată, crearea unui instrument de evaluare a performanței.

OBIECTIVE

Demersul științific efectuat a avut în vedere cercetarea posibilității și a stadiului ameliorării eficienței entităților publice din aria de cercetare, prin intermediul recomandărilor auditorilor formulate în rapoartele de audit. Pornind de la acest obiectiv, cercetarea s-a efectuat prin stabilirea ipotezelor de lucru enunțate mai jos, iar analiza răspunsurilor primite în urma chestionării subiecților din aria de cercetare a determinat gradul de validare a ipotezelor de lucru.

STADIUL CERCETĂRII

Cercetarea variabilelor calitative are un grad ridicat de subiectivism ca urmare a modului de formulare a variantelor de răspuns, care oferă informații cu caracter general și nu stabilește o delimitare cuantificabilă a răspunsurilor primite din aria de cercetare. Pe baza acestor considerente, cercetarea variabilelor calitative este mai puțin abordată față de cercetarea cantitativă, așa cum rezultă din literatura de specialitate privind cercetarea științifică a auditului public intern, de exemplu, Csosz Csongor (2014), Teză de Doctorat *Evaluarea și reevaluarea activelor entităților economice, cerință a imaginii fidele în contabilitate*, Universitatea Babeș-Bolyai din Cluj-Napoca, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Vasile Cardoș (2010), *Auditul sistemelor informaționale contabile*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, Maria Carmen Huian (2014), *Raportarea financiară a instrumentelor derivate în sistemul bancar din România*, Revista „Audit Financiar” nr. 2/2014, București, precum și alți specialiști care abordează problematica auditului prin intermediul analizei variabilelor cantitative. Regresia logistică utilizată oferă o abordare unică a problematicii auditului public intern, de exemplu Eisenstat E., Herman R. (2012), *Simulări de marketing*, Editura InfoMega, București, Dragoș C. (2006), *Elemente de econometria variabilelor calitative cu aplicații în finanțe*, Editura Presa Universitară Clujeană, precum și alții, care propun modele matematice de analiză a variabilelor calitative.

Metoda de cercetare

Pentru elaborarea acestui demers au fost întocmite 10 întrebări cuprinse în Tabelul nr. 1. Întrebările formulate au avut în

vedere problematica ameliorării eficienței entităților publice din învățământ, cu 4 variante de răspuns (niciodată, uneori, deseori și întotdeauna). Chestionarul a fost transmis în aria de cercetare, în perioada 15.05.2013 – 15.06.2013. Răspunsurile au fost confidențiale și publice numai sub forma prelucrată. Pentru cercetarea ameliorării eficienței entităților publice prin intermediul recomandărilor formulate în rapoartele de audit de către auditorii publici din aria de cercetare au fost utilizate variabile calitative, iar prelucrarea acestora a fost executată prin utilizarea regresiei logistice. Chestionarul menționat a fost adresat auditorilor publici interni din cadrul celor 91 de entități publice din învățământ, iar răspunsul a fost primit din cadrul a 72 de structuri de audit (auditori publici interni sau șefi ai structurilor de audit, acolo unde a fost cazul).

1. ARIA DE CERCETARE

Demersul științific de față a fost efectuat în cadrul structurilor de audit public intern din învățământul de stat din România. La acest demers au fost incluse 91 de entități publice în care sunt organizate structuri de audit public intern, din care 42 de unități deconcentrate ale Ministerului Educației Naționale și 49 de instituții de învățământ universitar. Au participat 31 de unități deconcentrate din totalul de 42 de unități și 41 de instituții din învățământul universitar, din totalul de 49 de instituții, reprezentând un eșantion de 72 de entități publice din învățământul de stat din România. Nu au participat unitățile de învățământ din cadrul sistemului național de apărare și siguranță națională, acestea fiind subordonate ministerelor de resort, având un cadru specific de organizare și funcționare.

2. REGRESIA LOGISTICĂ

Pentru surprinderea influenței variabilelor factoriale asupra rezultatului (variabila endogenă), am plecat de la variabilele calitative, prezentate în Tabelul 1. Din cauza naturii variabilelor observate (calitative, fie binare, fie ierarhice), utilizarea regresiei liniare este inadecvată. În literatura de specialitate există, în acest sens, argumente de natură economică și statistică, pentru analiza variabilelor calitative măsurabile (Hosmer, Lemeshow and Sturdivant - 2013, Dragoș - 2006).

3. DATELE STUDIULUI

Pentru analiza rezultatelor obținute de la respondenții din aria de cercetare, în urma chestionării pe baza întrebărilor formulate și pentru evitarea erorilor am utilizat programul informatic de analiză statistică STATA. Pentru utilizarea acestui program de analiză am codificat fiecare întrebare formulată în chestionarul aplicat și prezentată în Tabelul 1. Pentru analiza influenței variabilelor factoriale (x_j) asupra variabilei endogene, asigurarea ameliorării eficienței entităților publice din aria de cercetare prin intermediul recomandărilor formulate în rapoartele de audit (Y) și pentru analiza valorilor coeficienței-

Tabel 1. **Itemii utilizați în cercetarea științifică**

Item	Cod variabilă	Explicații
Item 1	RESPECTARE_INDEPENDENȚA_AUDITOR	Managementul (inspector școlar general, inspector școlar general adjunct, rector, prorector etc.) respectă și susține integritatea auditorului (nu îl presează să facă compromisuri)?
Item 2	RESPECTAREA_REGLEMENTARILOR_LEGALE	Activitatea dumneavoastră de audit are în atenție respectarea reglementărilor legale în domeniul auditat?
Item 3	SARCINI_AUDIT_TERMEN	Obiectivele și sarcinile de audit intern stabilite de management au fost îndeplinite la termen?
Item 4	OBIECTIVE_ENTITATE_RAPOARTE	Rapoartele de audit întocmite de către dumneavoastră răspund în mod adecvat obiectivelor stabilite împreună cu managementul?
Item 5	CALITATE_RAPOARTE_AUDIT	Rapoartele de audit întocmite de dumneavoastră sunt bine structurate (clare, concise)?
Item 6	REGULI_BUNĂ_PRACTICĂ	Regulile de bună practică, constatările, concluziile și recomandările propuse în rapoartele de audit sunt transmise compartimentelor interesate din unitățile auditate?
Item 7	RESPECTARE_MANAGEMENT_RECOMANDĂRI	Recomandările auditorilor interni sunt respectate și puse în practică de către management?
Item 8	RESPECTARE_INDEPENDENȚĂ	În activitatea dumneavoastră de audit intern, constatările, concluziile și recomandările pe care le formulați sunt influențate de către management?
Item 9	RECOMANDĂRI_ACCEPTATE_NEAPPLICATE	Recomandările formulate în rapoartele de audit intern sunt acceptate, însușite și respectate de către structurile auditate?
Item 10	URMĂRIRE_RAPORTARE_RECOMANDĂRI	Recomandările formulate în rapoartele de audit intern sunt urmărite dacă sunt respectate, iar recomandările neimplementate sunt raportate managementului?

Sursa: Proiecția autorilor

Tabel 2. **Analiza de regresie pe baza factorului metodologic**

Variabila endogenă (Y): FEEDBACK_AUDIT				
Variabila factorială	Coef.	Std.Er.	z	p-value
2.RESPECTAREA_REGLEMENTARILOR_LEGALE	*0,011	0,653	0,02	0,986
3.SARCINI_AUDIT_TERMEN	***1,106	0,377	2,93	0,003
5.CALITATE_RAPOARTE_AUDIT	***2,459	0,621	3,96	0,000
6.REGULI_BUNĂ_PRACTICĂ	**1,219	0,494	2,47	0,014
10.URMĂRIRE_RAPORTARE_RECOMANDĂRI	***1,406	0,449	3,13	0,002
N = 72 ; pseudo R² = 0,4876				

Tabel 3. **Analiza de regresie pe baza factorului management și guvernanta**

Variabila endogenă (Y): FEEDBACK_AUDIT				
Variabila factorială	Coef.	Std.Er.	z	p-value
1.RESPECTARE_INDEPENDENTA_AUDITOR	***0,914	0,285	3,20	0,001
4.OBIECTIVE_ENTITATE_RAPOARTE	***1,351	0,378	3,57	0,000
7.RESPECTARE_MANAGEMENT_RECOMANDĂRI	***1,438	0,397	3,62	0,000
8.RESPECTARE_INDEPEMDEȚĂ	*0,371	0,284	1,30	0,192
9.RECOMANDĂRI_ACCEPTATE_NEAPPLICATE	***1,427	0,405	3,53	0,000
N = 72 ; pseudo R² = 0,4083				

***, **, * semnificativ statistic la prag de 1%, 5% și 10%.

Sursa: Calculul autorilor, pe baza programului STATA

lor de regresie „z” și valorile „p-value”, rezultatele obținute au fost prezentate în Tabelele de analiză de regresie 2 și 3.

Rezultatele cuprinse în aceste tabele sunt elemente care indică influența² (P. Dumbravă, Sfetcu M, 2013, pp.11-17) variabilelor factoriale asupra variabilei endogene, pe baza condițiilor din modelul regresiei logistice.

În sensul acestei cercetări, **ameliorarea eficienței entităților publice o reprezintă evitarea amenziilor și penalizărilor constatate de către auditul public extern al Curții de Conturi și al altor instituții publice cu atribuții de control în cadrul entităților publice din aria de cercetare, evitarea pierderilor, depreciierilor, a recuperării diferitelor sume etc. prin recomandările auditorilor formulate în rapoartele de audit, astfel încât aceste entități să utilizeze eficient, eficace și economic resursele de care dispun entitățile publice.**

Cercetarea empirică privind ameliorarea eficienței entităților publice prin intermediul rapoartelor de audit s-a efectuat prin clasificarea itemilor utilizați, în funcție de caracteristica lor generală (Tabelul 1):

- ➔ factori metodologici, a căror caracteristică generală o reprezintă influența cadrului metodologic definit de respectarea cadrului de normalizare, reglementare și a codului de etică profesională (itemii 2, 3, 5, 6, 10);
- ➔ factori management și guvernanta³ (Morariu A. și colectivul, 2008, p. 179) a căror caracteristică generală o reprezintă influența managementului și a celor implicați în actul managerial (itemii 1, 4, 7, 8, 9);

Rezultate privind analiza descriptivă a răspunsurilor primite privind ameliorarea eficienței entităților publice

1. ANALIZA DESCRIPTIVĂ PRIVIND AMELIORAREA EFICIENȚEI ENTITĂȚILOR PUBLICE PRIN RECOMANDĂRILE FORMULATE ÎN RAPOARTELE DE AUDIT, PE BAZA FACTORULUI METODOLOGIC

Din Tabelul 4 și din Figura 1 rezultă că din totalul de 72 de structuri de audit public intern, în cadrul a 54 de structuri organizatoare de audit din aria de cercetare, reprezentând 75 % din totalul respondenților, activitatea de audit are în atenție

respectarea reglementărilor legale, ceea ce conduce la aplicarea cadrului de reglementare și normalizare în cadrul activității de audit (Item 2). Acest aspect surprinde auditul în două ipostaze: prima ipostază o reprezintă respectarea metodologiei auditului cu privire la planificarea auditului, derularea misiunii de audit și analiza riscurilor aferente obiectivelor și obiectelor auditabile (pentru asigurarea unui nivel rezonabil al riscurilor), raportarea auditului (depistarea disfuncțiilor și raportarea acestora, raportarea neimplementării recomandărilor) și respectarea Codului de etică pentru asigurarea independenței și integrității auditorilor. A doua ipostază o reprezintă înțelegerea și respectarea reglementărilor legale în domeniul în care își desfășoară activitatea structura auditată, din care se desprinde cunoașterea de către auditorii interni a structurii auditate și a organizării manageriale a acesteia, funcționarea controlului intern și riscurile la care este supusă structura auditată sau entitatea publică. Aceste două aspecte converg către asigurarea îndeplinirii obiectivelor și asigurarea plusvalorii entității publice (îndeplinirea obiectivelor prin utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor).

În cadrul a 47 de structuri de audit, reprezentând 63,5%, rapoartele de audit întocmite sunt considerate că sunt bine structurate, clare, concise (item 5), ceea ce conduce la consolidarea activității de audit și recunoașterea acesteia ca o bună investiție în cadrul entității publice, centrată pe problemele esențiale ale bunei funcționări a structurilor auditate. Respectarea de către auditorii publici interni a cadrului de normalizare și a Codului de etică duce la întărirea încrederii managementului și a utilizatorilor rapoartelor de audit intern în structura de audit a entității publice.

Abordarea obiectivă a planificării prin analiza riscurilor și asigurarea unui grad rezonabil la riscurile de nedetectare conduc la constatarea disfuncțiilor și asigurarea managementului cu ajutorul unor recomandări pertinente, obiective, elemente care stau la baza deciziilor luate de către management și îndeplinirea obiectivelor generată de utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor. Totuși, în cadrul a 14 structuri de audit respondente, activitatea de audit este considerată o bună investiție a entității publice numai parțial, iar în celelalte entități publice structura de audit este considerată ca o simplă structură organizatorică. De aici se desprinde concluzia că în cadrul acestor entități publice nu se cunoaște importanța și rolul auditului public intern.

În cadrul a 50 de structuri de audit, regulile de bună practică, sugestiile și soluțiile propuse în rapoartele de audit sunt transmise structurilor interesate din cadrul entității (item 6), ceea ce ne determină să afirmăm că rapoartele de audit întocmite

2 Partenie Dumbravă, Sfetcu Marian, *Analysis of the Link Between Auditing and Risk Level in the Internal Audit*, Revista „Audit Financiar” nr. 6/2013, București

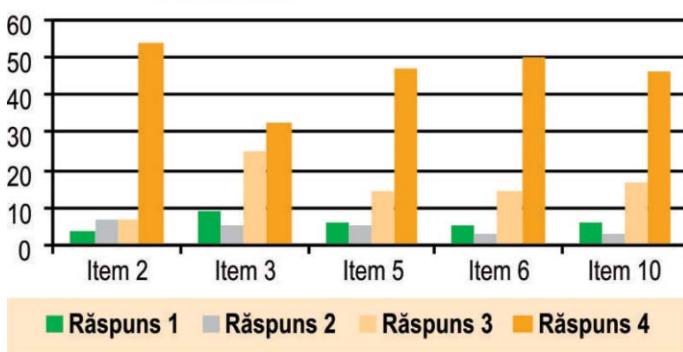
3 Morariu A., Suciu Ghe., Stoian F., 2008, *Audit intern și guvernanta corporativă*, Editura Universitară, București

Tabel 4. Nivelul de răspuns pe baza factorului metodologic

Item	2	3	5	6	10
Total	72	72	72	72	72
Răspuns 1	4	9	6	5	6
Răspuns 2	7	5	5	3	3
Răspuns 3	7	25	14	14	17
Răspuns 4	54	33	47	50	46
Total procent	100	100	100	100	100
Răspuns 1 (%)	5.6	12.5	8.3	6.9	8.3
Răspuns 2 (%)	9.7	6.9	6.9	4.2	4.2
Răspuns 3 (%)	9.7	34.7	19.4	19.4	23.6
Răspuns 4 (%)	75	45.8	65.3	69.4	63.9

Sursa: Calculul autorilor prin utilizarea programului STATA

Figura 1. Evoluția răspunsurilor pe baza factorului metodologic



Sursa: Proiecția autorilor prin utilizarea programului STATA

reprezintă un suport informațional și un instrument de bună practică de analiză a riscurilor, dar și un instrument de cunoaștere a structurii auditate atât de către management, cât și de utilizatorii raportului de audit. Sub acest aspect, raportul de audit are ca scop reducerea vulnerabilității la riscuri și asigurarea unei gestionări eficiente și eficace a acestora, pentru situații similare cu cele constatate în cadrul misiunii de audit efectuate.

În cadrul a 46 de structuri de audit, reprezentând 63,9 %, recomandările formulate în rapoartele de audit public intern sunt urmărite dacă sunt respectate, iar recomandările neimplementate sunt raportate managementului (item 10), reprezentând conștientizarea de către managementul acestor entități publice a importanței asigurării pregătirii profesionale și acoperirii misiunilor de audit cu grad de complexitate ridicat cu personal competent, precum și a importanței respectării independenței și integrității auditorilor. Urmărirea recomandărilor și raportarea recomandărilor neimplementate de către structurile auditate reprezintă elemente esențiale în asigurarea plusva-

lorii structurilor auditate, prin înlăturarea sau diminuarea cauzelor care au condus la apariția disfuncțiilor depistate.

Din analiza rezultatelor obținute am constatat că în cadrul a 33 de structuri de audit reprezentând 45,8%, îndeplinirea la termen a obiectivelor și sarcinilor de audit stabilite de către management pentru auditori (item 3) se realizează pe baza respectării cadrului de normalizare privind activitatea de audit în raport cu planificarea auditului și analiza riscurilor, inițierea și derularea auditului, întocmirea rapoartelor de audit și urmărirea recomandărilor, respectiv raportarea auditului. În cadrul celorlalte structuri de audit, aceste activități se realizează parțial, iar în cadrul a 9 structuri de audit, reprezentând 12,5%, aceste cerințe nu se realizează. Considerăm că aceste situații sunt generate de nerespectarea independenței auditorilor, ca urmare a reducerii posturilor și redistribuirii sarcinilor personalului disponibilizat, auditorilor interni, care afectează performanța entității publice prin diminuarea timpului destinat auditului, dar și influența resurselor prin bugete reduse alocate pregătirii profesionale și diminuarea sau eliminarea zilelor aferente activităților de pregătire profesională pentru auditorii din aria de cercetare.

Din rezultatele obținute din analiza descriptivă pe baza factorului metodologic privind ameliorarea eficienței entităților publice din aria de cercetare **se desprinde concluzia** că recomandările formulate în rapoartele de audit intern conduc la evitarea amenzi și penalizărilor de către entitățile publice organizatoare de structuri de audit intern. Recomandările formulate de către auditorii publici din aria de cercetare în rapoartele de audit au la bază respectarea cadrului de reglementare și normalizare, îndeplinirea planului de audit și urmărirea recomandărilor formulate.

2. ANALIZA DESCRIPTIVĂ PRIVIND AMELIORAREA EFICIENȚEI ENTITĂȚILOR PUBLICE PRIN RECOMANDĂRILE FORMULATE ÎN RAPOARTELE DE AUDIT, PE BAZA FACTORULUI MANAGEMENT ȘI GUVERNANȚĂ

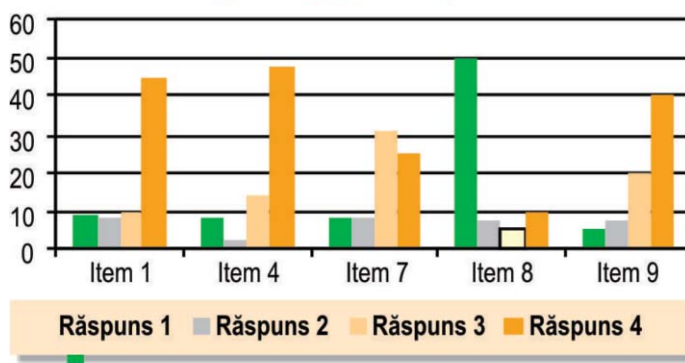
Tabelul 5 și Figura 2 arată că ameliorarea eficienței entităților publice, prin recomandările formulate în rapoartele de audit, se realizează în cadrul a 50 de structuri reprezentând 69,4 % din totalul de 72 de unități organizatoare de structuri de audit din sistemul național de învățământ care au participat la acest demers. De aici se desprinde concluzia că ameliorarea eficienței are la bază **constatările, concluziile și recomandările auditorilor, care nu sunt influențate de către management** (item 8). Acest aspect demonstrează poziția managementului entității publice față de structura de audit, prin respectarea funcției de audit din cadrul acestor entități publice, care asigură consilierea și gestionarea riscurilor prin evaluarea controlului intern și a sistemului decizional, care contribuie la utilizarea eficientă, economică și eficace a resurselor entității publice.

Tabel 5. Nivelul de răspuns pe baza factorului management și guvernanță

Item	1	4	7	8	9
Total	72	72	72	72	72
Răspuns 1	9	8	8	50	5
Răspuns 2	8	2	8	7	7
Răspuns 3	10	14	31	5	20
Răspuns 4	45	48	25	10	40
Total procent	100	100	100	100	100
Răspuns 1 (%)	12.5	11.1	11.1	69.4	6.9
Răspuns 2 (%)	11.1	2.8	11.1	9.7	9.7
Răspuns 3 (%)	13.9	19.4	43.1	6.9	27.8
Răspuns 4 (%)	62.5	66.7	34.7	13.9	55.6

Sursa: Calculul autorilor prin utilizarea programului STATA

Figura 2. Evoluția răspunsurilor pe baza factorului management și guvernanță



Sursa: Proiecția autorilor prin utilizarea programului STATA

În cadrul a 48 de structuri de audit, reprezentând 66,7 %, respondenții consideră că **rapoartele de audit întocmite răspund în mod adecvat obiectivelor stabilite împreună cu managementul** (item 4). Considerăm că **auditul contribuie la îndeplinirea obiectivelor entității publice prin armonizarea obiectivelor structurii de audit cu obiectivele entității publice**, prin respectarea cadrului de reglementare, normalizare și a codului etic (planificare, comunicare și raportare, asigurarea independenței auditorilor). Privind din altă perspectivă, această variabilă demonstrează și o comunicare strânsă care s-a stabilit între structura de audit și managementul entității publice, respectiv între structura de audit și celelalte structuri organizatorice din cadrul entității publice. Această premiză contribuie la recunoașterea auditului ca o componentă importantă a sistemului de management al entității publice.

În cadrul a 45 de structuri de audit reprezentând 62,5 %, **managementul (inspectorul școlar general, rectorul) respectă și susține integritatea auditorului** (item 1). Această variabilă demonstrează că la nivelul structurii de audit planifi-

carea auditului, constatările și recomandările auditorilor au fost efectuate pe baza analizei riscurilor, a eșantionării optime (astfel încât să se asigure un grad rezonabil al riscurilor de nedetectare) și a comunicării către management a disfuncțiilor constatate. De asemenea, respectarea și susținerea integrității auditorilor de către management presupune pe lângă respectarea Codului de etică profesională și asigurarea unui sistem motivațional complex, prin acționarea în consecință, în cazuri de încălcare a integrității sau de asigurare a performanței.

În cadrul a 40 de structuri de audit, reprezentând 55,6 %, **recomandările formulate în rapoartele de audit sunt acceptate, însușite și respectate de către structurile auditate** (item 9). De aici desprindem concluzia că managementul structurilor auditate înțelege importanța activității de audit și demonstrează un grad de încredere ridicat în structura de audit. Această situație contribuie la asigurarea managementului privind implementarea recomandărilor formulate în rapoartele de audit și conștientizarea pericolului expunerii suplimentare la riscuri și consecințele acestora, în condițiile neimplementării acestor recomandări. Noi considerăm că aceste structuri de audit din aria de cercetare cunosc funcția de audit și rolul structurii de audit în cadrul entității publice, în raport cu funcția de control, ceea ce contribuie la întărirea auditului din cadrul acestor structuri. Încrederea în structura de audit are la bază competența auditorilor (asigurarea pregătirii profesionale), asigurarea cu resurse a auditului (resurse umane, materiale și financiare), dar și comunicarea cu managementul entității publice și al structurilor auditate, prin rapoartele de audit și urmărirea recomandărilor, respectiv raportarea recomandărilor neînsușite.

Recomandările auditorilor sunt respectate și puse în practică de către management (item 7) în cadrul a 25 de entități, reprezentând 34,7%, și are la bază urmărirea recomandărilor, dar și încrederea managementului în structura de audit, așa cum am arătat mai sus. În cadrul entităților care au răspuns «niciodată», «uneori» sau «câteodată», răspunsurile reflectă o deteriorare a încrederii managementului structurilor auditate în rapoartele de audit, tocmai ca efect al diminuării timpului planificat aferent misiunii de audit și efectuarea misiunilor cu analiza superficială a riscurilor, nerespectarea cadrului de normalizare și a Codului de etică profesională. Aceste probleme reprezintă rezultatul impactului resurselor, iar diminuarea acestora influențează activitatea de audit.

Pe baza analizei efectuate asupra rezultatelor obținute, desprindem **concluzia parțială** că recomandările formulate de către auditorii din entitățile publice din aria de cercetare în rapoartele de audit contribuie la ameliorarea eficienței entităților publice. Apreciem că există situații în care încrederea managementului și a utilizatorilor rapoartelor de audit⁴ (Chițu A., Opriș M.E., 2014, pp 40-47) în structura de audit și asigu-

rarea deficitară a funcției de audit la nivelul unor entități publice reprezintă disfuncții, dar acestea au o contribuție nesemnificativă la nivelul ariei de cercetare, privind diminuarea ameliorării eficienței entității publice, prin recomandările formulate de către auditorii publici.

Concluzii desprinse din cercetare

Modelul Logit Ordonat (Hosmer D.W et all, p. 528) asigură prelucrarea rezultatelor obținute pe baza variabilelor calitative și măsurabile, la un nivel de probabilitate foarte apropiat de realitate. Este o metodă de analiză adaptabilă și asigură un grad de acuratețe foarte ridicat prin utilizarea unui soft de analiză specializat.

Analiza derulată în acest studiu, prin regresie logistică, este originală în problematica cercetării auditului.

Analiza chestionarelor provenite din audit s-a făcut până acum preponderent prin statistici descriptive și inferențe statistice asupra datelor. Utilizarea regresiei permite în schimb și studiul relațiilor de cauzalitate între variabilele implicate.

Din validarea ipotezelor $p\text{-value} < 0,1$ și $z > 0$ ca adevărate se desprinde concluzia că există probabilitatea ca recomandările formulate în rapoartele de audit să contribuie la ameliorarea eficienței entităților publice din aria de cercetare (dacă valorile obținute ale $p\text{-value} < 0,1$) și sunt influențate pozitiv de respectarea cadrului de reglementare și normalizare, a codului de etică profesională, a regulilor de bună practică asigurate prin rapoartele de audit, urmărirea recomandărilor și raportarea recomandărilor neînsușite de către management, comunicarea, aprobarea auditului și raportarea auditului.

Din valorile lui z obținute pe baza analizei regresiei logistice, $z > 0$, rezultă că există legătură între variabilele factoriale analizate, iar acțiunea acestora influențează pozitiv ameliorarea eficienței entității publice, prin intermediul rapoartelor de audit.

De asemenea, din analiza descriptivă se desprinde concluzia că, în cadrul ariei de cercetare, structurile de audit asigură ameliorarea eficienței entităților publice prin recomandările formulate de către auditori în rapoartele de audit.

Tot din analiza descriptivă rezultă că există și situații în care funcția de audit nu contribuie la ameliorarea eficienței în cadrul unor entități publice din aria de cercetare, ca urmare a nerespectării independenței, competenței și integrității auditorilor și existenței unui climat de neîncredere din partea managementului sau a utilizatorilor rapoartelor de audit

(Chițu A., Opreș M.E., 2014, pp 40-47) în cadrul unor entități publice.

Acest demers reprezintă o sursă de informații pentru structura de audit cu atribuții de normalizare din învățământ și poate să acționeze la depistarea cauzelor care generează aceste disfuncții și să asigure limitarea sau eliminarea acestor probleme. Totodată, permite cunoașterea stadiului de dezvoltare al auditului din aria de cercetare, prin asigurarea capacității de obținere a performanței entității publice. ●



Bibliografie

- Berkson, J., 1944, *Application of the logistic function to bio-assay*, Journal of the American Statistical Association no. 39.
- Boța-Avram C., 2009, *Auditul intern al societăților comerciale*, Ed. Risoprint, Cluj Napoca;
- Chițu A., Opreș M.E., 2014, *Performance Indicators of Clients Perspective from Balanced Scorecard: The Strategic Maps Design Used for a Leasing Company*, Revista „Audit Financiar” nr. 8/2014, București;
- Dragoș C., 2006, *Elemente de econometria variabilelor calitative cu aplicații în finanțe*, Editura Presa Universitară Clujeană.
- Dumbavă P., Sfetcu M., 2013, *Analysis of the Link Between Auditing and Risk Level in the Internal Audit*, Revista „Audit Financiar” nr. 6/2013, București;
- Eisenstat E., Herman R., 2012, *Simulări de marketing*, Editura InfoMega, București;
- Hosmer D.W., Lemeshow S., Sturdivant R.X., 2013, *Applied Logistic Regression*, Ed. Wiley-Blackwell.
- Morariu A., Petroianu G.O., 2013, *Conceptual and Structural Modifications of the Risk in the Knowledge Society*, Revista „Audit Financiar” nr. 6/2013, București;
- Morariu A., Suci Ghe., Stoian F., 2008, *Audit intern și guvernarea corporativă*, Editura Universitară, București;

4 Chițu A., Opreș M.E., 2014, *Performance Indicators of Clients Perspective from Balanced Scorecard: The Strategic Maps Design Used for a Leasing Company*, Revista „Audit Financiar” nr. 8 / 2014, București;

Controverse contabile și fiscale privind asocierile în participație



Sergiu-Bogdan CONSTANTIN*

Introducere

În contextul actual o parte importantă a întreprinzătorilor din România se confruntă încă cu dificultăți ca urmare a crizei economice și implicit a restrângerii cererii interne și externe, situație care afectează capacitatea de plată a acestora¹. Criza economică, cu toate problemele pe care le implică, determină întreprinzătorii români să caute soluții de adaptare pentru supraviețuire, dar și pentru a se dezvolta, asocierea în participație putând fi o soluție viabilă și un avantaj pentru cei care nu pot face față, în mod solitar, crizei financiare. Asocierea în participație presupune un contract ferm, o înțelegere economică între două sau mai multe persoane fizice sau/și juridice, principalele avantaje ale acestui contract fiind că nu presupune formalități de înregistrare fiscală și autorizare, nu presupune apariția unei noi persoane juridice. Este un contract flexibil, negociat între părți², iar în caz de litigiu activitatea comună poate înceta oricând, iar bunurile apor-tate și profitul realizat se împart conform clauzelor contractuale. Această formă de asociere poate fi forma ideală prin care întreprinzătorii participă cu anumite bunuri și/sau servicii din patrimoniul propriu în vederea exercitării în comun a unor activități comerciale, aducătoare de profit, ca o alternativă la împrumuturile bancare.

Abstract

Accounting and Tax Controversies on Joint Ventures

This article aims to analyze how were applied in practice the accounting and tax regulations on joint ventures between Romanian legal persons, in a given period of time and present the accurate solutions. After analyzing the sample, it was established that most of the joint ventures carried out their activities without complying with accounting regulations, without organising and managing the accounting, without allocating incomes and expenses to associates. The tax treatment depends on how the accounting treatment is done, and because of that the computation of tax obligations was influenced. The contribution of the author consists in identifying tax and accounting errors at joint ventures. Author's proposal is for the authorities to inform entrepreneurs about the existence of joint ventures and how to apply accounting and tax regulations.

Key words: joint ventures, legal persons, accounting treatment, profit tax, microenterprise income tax, VAT

JEL Classification: H25, M41

Cuvinte cheie: asocieri în participație, persoane juridice, tratament contabil, impozit pe profit, impozit pe veniturile microîntreprinderilor, TVA

* Asist. univ. dr., consultant fiscal și expert contabil, Academia de Studii Economice București, Facultatea Contabilitate și Informatică de Gestiune, Departament Contabilitate, Audit și Analiză Economică, e-mail: c.sergiu.b@gmail.com

1 Ion Adriana, *Asocierea în participație*, Revista „Finanțe Publice și Contabilitate” nr.6/2010, pag. 45, editată de Ministerul Finanțelor Publice

2 Marinescu Cristian, Comănescu Adina, *Tratatul fiscal al asocierii în participație*, Ediția 2, Capitolul V. Concluzii, pag. 51, Editura C.H. Beck, București, România, 2011.

Considerăm asocierea în participație o soluție prin care întreprinzătorii să-și unească forțele și resursele pentru a dezvolta anumite idei de afaceri și proiecte. Astfel, asocierile în participație pot avea un rol semnificativ pentru a ajuta dezvoltarea mediului de afaceri din România.

Din experiența de exercitare a profesiei de consultant fiscal și expert contabil am observat de-a lungul timpului că în ceea ce privește contractele de asociere în participație există în practica de specialitate abordări contabile și fiscale diferite, de multe ori în afara reglementărilor legale. Reglementările juridice³, contabile⁴ și fiscale⁵ privind asocierile în participație nu sunt întotdeauna respectate de cei care au încheiat contracte de asociere în participație, dar nici de profesioniștii contabili și fiscali. Astfel, am considerat necesar a cerceta care sunt tratamentele fiscale și contabile aplicate în practică în ceea ce privește contractele de asociere în participație, dar și care este modul corect de abordare a problematicii în baza atât a reglementărilor legale în materie, cât și a literaturii de specialitate. Am observat că din cauza nerespectării regulilor inspectorii fiscali sancționează în mod frecvent contribuabilii care încheie asocieri în participație.

Principalele distincții din punct de vedere contabil și fiscal ce trebuie făcute sunt între asocierile dintre persoane juridice române și asocierile dintre persoane juridice române și persoane fizice rezidente. În studiul nostru vom analiza un eșantion de asocieri în participație între persoane juridice române, în opinia noastră aceste asocieri fiind și cele mai întâlnite în România. În tratarea

acestor asocieri trebuie avută în vedere modalitatea în care se organizează și conduce evidența contabilă și se calculează, se declară, se plătesc obligațiile fiscale, în funcție de vectorul fiscal al asociaților.

Este important a analiza practicile contabile și fiscale în ceea ce privește asocierile în participație și modul în care se aplică reglementările contabile și fiscale în domeniu, dar și lucrările de specialitate.

Cu prezenta lucrare dorim să venim, în primul rând, în sprijinul profesioniștilor contabili și fiscali, dar și al tuturor celor interesați de o astfel de asociere, ce nu dobândește personalitate juridică, respectiv managerilor de companii, acționarilor și asociaților în cadrul unor societăți comerciale, precum și oricărui alte persoane interesate de acest gen de asociere.

Stadiul cunoașterii în domeniu

Potrivit Codului civil⁶, o asociere în participație presupune întotdeauna încheierea unui contract prin care o persoană acordă uneia sau mai multor persoane o participație la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde. Asocierea în participație nu constituie față de terți o persoană distinctă de persoana asociaților, deci nu dă naștere unei persoane separate. Cum precizam anterior, această formă de asociere este fără personalitate juridică, deci nu conduce la formarea unei persoane juridice distincte. Din punct de vedere al impozitului pe pro-

fit, al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și al taxei pe valoarea adăugată asocierile în participație nu conduc la formarea unei persoane impozabile distincte⁷.

Lucrările de specialitate sunt limitate în ceea ce privește studiile de caz referitoare la contabilitatea și fiscalitatea asocierilor în participație, acesta fiind unul din motivele pentru care foarte multe asocieri aplică eronat reglementările contabile și fiscale.

O primă lucrare de specialitate, pe care o considerăm importantă pentru cazul asocierilor în participație, a fost elaborată în anul 2010⁸ de specialiști ai Direcției de reglementări contabile din Ministerul Finanțelor Publice și a reprezentat un ghid referitor la Reglementările contabile conforme cu directivele europene, cuprinzând și unele aspecte contabile practice privind asocierile în participație, această lucrare fiind actualizată în funcție de modificările legislative. Ghidul nu avea caracter de reglementare și s-a dorit a constitui un suport practic pentru profesioniștii contabili. Pentru exemplificarea modului de contabilizare a operațiunilor unei asocieri în participație conform prevederilor din reglementările contabile, ghidul dezvoltă o aplicație practică complexă în care scopul asocierii este obținerea și comercializarea de produse nealimentare și prezintă din punct de vedere contabil toate etapele desfășurării unui contract de asociere.

Tot despre comercializarea unor produse de către o asociere în participație, Pântea și Bodea (2013) dezvoltă o aplicație contabilă practică, dar mult mai simplă, punând accent mai mult pe

3 Art. 1949-Art. 1953 din Legea nr. 287/17.07.2009 privind Codul civil, cu modificările și completările ulterioare.

4 8.10.3. *Contabilitatea operațiunilor realizate în cadrul contractelor de asocieri în participație*, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009.

5 Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal și Hotărârea Guvernului nr. 44/22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

61 Art. 1949-Art. 1953 din Legea nr. 287/17.07.2009 privind Codul civil, cu modificările și completările ulterioare.

7 Art. 7, Alin. (1), Pct. 5 și Art. 127, Alin. (10) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal.

8 Ministerul Finanțelor Publice, *Unele aspecte privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3.055/2009*, an 2010, pag. 86-95.

contabilitatea decontărilor din operațiuni de participare decât pe etapele și operațiunile în cadrul desfășurării unui contract de asociere în participare. Possler et al (2012) prezintă contabilitatea asocierilor în participare cu exemple ce privesc funcțiunea contului 458 „Decontări din operații în participare”.

O noutate în ceea ce privește tratarea asocierilor în participare au adus-o Marinescu și Comănescu (2011), care îmbină într-o manieră simplă și utilă informațiile juridice referitoare la asocierea în participare, cum ar fi cadrul legal al asocierii, jurisprudența, înființarea unei asocieri și toate clauzele necesare a fi cuprinse în contractul de asociere în participare cu informațiile fiscale referitoare la impozitul pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozitul pe venit, TVA, obligațiile declarative și de plată și, nu în ultimul rând, studii de caz prin care este exemplificat modul de înregistrare în contabilitate a activității asocierilor în participare în funcție de vectorul fiscal al asociațiilor. Spre deosebire de lucrările clasice de contabilitate, care abordează subiectul în funcție de obiectul de activitate, această lucrare tratează din punct de vedere contabil asocierea în participare în studiile de caz, în funcție de vectorul fiscal al asociațiilor. Conform Codului de procedură fiscală⁹, vectorul fiscal reprezintă categoriile de obligații fiscale de declarare cu care sunt înregistrați contribuabilii la A.N.A.F.

Metodologia de cercetare

Abordarea cercetării s-a făcut în funcție de statutul juridic al asociațiilor (persoane juridice române) și în funcție de vectorul fiscal al acestora, având, în principiu, ca bază de pornire modul cum tratează Marinescu și Comănescu (2011) acest tip de asociere.

Tabel 1. **Asocieri în participare între persoane juridice române**

Vectorul fiscal al asociațiilor	Număr asocieri
Asocieri între plătitori de impozit pe profit	10
Asocieri între plătitori de impozit pe profit și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor	6
Asocieri între plătitori de impozitul pe veniturile microîntreprinderilor	0

Sursa: Proiecție proprie

Lucrarea de față se axează pe o îmbinare a metodelor de cercetare calitativă cu cele cantitative. Cercetarea calitativă se bazează pe analiza balanței de verificare, a registrului jurnal, a registrului de evidență fiscală, a jurnalului pentru vânzări și jurnalului pentru cumpărări, a decontului de taxă pe valoarea adăugată, a declarației recapitulative privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare, a declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național ale asocierilor analizate și prin discuții pe cazistică, în baza acestor documente, cu profesioniștii contabili și fiscali care se ocupă de acestea.

Cercetarea cantitativă s-a efectuat prin colectarea de informații din documentele analizate cu privire la modul de organizare a contabilității, identificarea modului de calcul, de raportare și de plată a obligațiilor fiscale de la 16 (șaizece) asocieri în participare între persoane juridice române care își desfășoară activitatea în București, Brașov și Constanța. Pentru identificarea asocierilor în participare au fost contactate prin e-mail și telefon 46 firme de contabilitate din tabloul C.E.C.C.A.R. care își desfășoară activitatea în București, Brașov și Constanța, cu întrebarea dacă au clienți persoane juridice care fac parte din asocieri în participare și dacă ar fi dispuși să pună la dispoziție documentele financiar contabile și fiscale ale asocierilor în vederea realizării unei cercetări cu privire la tratamentul contabil și fiscal al acestui tip de asociere. Atât cu persoanele juridice din cadrul asocierilor, cât și cu firmele de contabilitate

s-au semnat contracte de confidențialitate pentru a nu divulga, unor terțe părți, identitățile acestora și informațiile.

Asocierea în participare nefiind o practică frecventă în România, a fost dificilă identificarea asocierilor și culegerea datelor, iar cercetarea a durat 6 luni, din februarie 2014 până în iulie 2014. Nu am considerat relevant în cercetarea noastră numărul de asociații.

Structura eșantionului analizat în funcție de vectorul fiscal al asociațiilor persoane juridice este prezentată în **Tablelul 1**. În toate cazurile asociații persoane juridice erau înregistrați în scopuri de TVA.

Obiectivele specifice cercetării au fost stabilirea modului de conducere și organizare a contabilității, identificarea modului de calcul, de raportare și de plată a obligațiilor fiscale: taxa pe valoarea adăugată (TVA), impozitul pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și impozitul pe venit în funcție de vectorul fiscal al asociațiilor persoane juridice. De asemenea, s-a urmărit prezentarea de soluții conforme cu prevederile legislației contabile și fiscale, dar și ale lucrărilor de specialitate.

Rezultatele cercetării și prezentarea soluțiilor

Rezultatele cercetării sunt în funcție de tipurile de asocieri în participare, iar rezultatele analizei se referă la docu-

⁹ Art. 78, alin. b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală.

mentele financiar-contabile și fiscale analizate.

Asocieri în participație între persoane juridice române

Reglementările contabile în vigoare¹⁰ sunt aceleași pentru persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit și persoanele juridice plătitoare de impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, așa încât rezultatele cercetării și prezentarea soluțiilor din punct de vedere contabil nu vor face distincție între asocierile dintre cele două tipuri de persoane juridice.

În ceea ce privește contractele de asociere în participație între persoane juridice române, în urma studiului s-a constatat la 10 asocieri (șapte asocieri între plătitori de impozit pe profit și trei asocieri între plătitori de impozit pe profit și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor) din 16 analizate că nu a fost desemnat un asociat care să organizeze și să conducă contabilitatea asocierii dar, cu toate acestea, unul din asociați se ocupa de aceste aspecte. Corect ar fi fost ca asociatul care organizează și conduce evidența contabilă a asocierii să fi fost desemnat prin contractul de asociere¹¹, fără a întocmi distinct situații financiare anuale pentru asociere.

La 9 asocieri din cele 16 analizate s-a constatat faptul că activitatea de contabilitate a acestora era cuprinsă în contabilitatea activității proprii a asociatului care se ocupa de organizarea și conducerea contabilității asocierii, nu exista

balanță distinctă pentru activitatea asocierii și activitatea proprie. La nivelul asociatului desemnat să conducă și contabilitatea asocierii din participație, contabilitatea se organizează pe cele două activități astfel: contabilitatea activității proprii și contabilitatea activității în participație. Cu alte cuvinte, persoana juridică care conduce și organizează contabilitatea asocierii trebuie să întocmească bilanță de verificare distinctă de cele corespunzătoare activității proprii, bilanță în care sunt prezentate conturile cu ajutorul cărora s-au înregistrat numai activitățile realizate de asociere: clienți, furnizori, venituri, cheltuieli etc¹². Rezultă că întreaga activitate a asocierii era cuprinsă în situațiile financiare ale asociatului care conducea și organiza contabilitatea asocierii, ceea ce este eronat.

La cea de-a zecea asociere operațiunile nu erau evidențiate deloc, fiecare asociat desfășurându-și activitatea separat, deci asocierea exista doar prin faptul că s-a întocmit și s-a semnat un contract.

Dintre cele 9 asocieri, la 5 asocieri am întâlnit contul 458 „Decontări din operații în participație”, în baza căruia se transmiteau veniturile și cheltuielile celorlalți asociați, dar fără a întocmi documente justificative. Asociatul care se ocupa de contabilitatea asocierii folosea contul 458 „Decontări din operații în participație”, cu ajutorul căruia se transmiteau veniturile și cheltuielile celorlalți asociați direct din contabilitatea proprie, fără a avea niciun fel de conturi analitice în funcție de asociați. Această practică a dus la situația că nu au fost contabilizate distinct veniturile și cheltuielile înregistrate de asociere, fiind înregistrate, fără document justifi-

cativ, în contabilitatea asociatului care organiza și conducea contabilitatea, decontările fiind înregistrate (la cei care nu utilizau deloc contul 458 „Decontări din operații în participație”) ca o cheltuială, iar de către celălalt asociat – ca venit în momentul încasării.

Contabilitatea la nivelul asocierilor în participație se organizează și conduce normal de către asociatul desemnat, respectând reglementările contabile în vigoare, dar având ca particularitate faptul că la sfârșitul fiecărei luni veniturile și cheltuielile se transmit către toți asociații, conform cotelor de participare din contract, în baza *Decontului pentru operațiuni de participație*¹³ și folosind contul 458 „Decontări din operații în participație”, asocierea neavând cont de profit și pierdere. Toți asociații, inclusiv cel care organizează și conduce contabilitatea asocierii, trebuie să conducă contabilitatea propriilor activități, iar la sfârșitul fiecărei luni trebuie să preia veniturile și cheltuielile ce li se cuvin conform cotei de participare.

Pentru a putea contabiliza distinct veniturile și cheltuielile asocierii, pentru a ține evidența decontărilor din operații în participație și a sumelor virate între asociați, deci pentru a nu apărea situații în genul celor menționate anterior, legiuitorul a stabilit că evidența contabilă a asocierii în participație se organizează și se conduce cu ajutorul contului 458 „Decontări din operații în participație”¹⁴, analitic distinct pe fiecare asociat. În urma cercetării s-a constatat că doar la 6 asocieri (patru asocieri între plătitori de impozit pe profit și două asocieri între plătitori de impozit pe profit și respectiv de impozit pe venitu-

10 Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009.

11 Ministerul Finanțelor Publice, *Unele aspecte privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3.055/2009*, an 2010, 5.5. Contabilitatea asocierilor în participație, pag. 86.

12 Pântea Iacob și Bodea Gheorghe, *Contabilitatea financiară*, Capitolul V. Contabilitatea terților, 5.7.4. Contabilitatea decontărilor din operațiuni de participație, pag. 322, Editura Intelcredo, București, România, 2013.

13 Pântea Iacob și Bodea Gheorghe, *Contabilitatea financiară*, Capitolul V. Contabilitatea terților, 5.7.4. Contabilitatea decontărilor din operațiuni de participație, pag. 322, Editura Intelcredo, București, România, 2013.

14 Capitolul VII: Funcțiunea conturilor, 6.6. Contul 458 “Decontări din operații în participație”, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009.

rile microîntreprinderilor) din cele 16 analizate s-a folosit corect acest cont atât în contabilitatea asocierilor, cât și a asociaților. Potrivit reglementărilor, folosirea acestui cont se evidențiază atât la nivelul contabilității asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui asociat¹⁵, doar inexistența unei contabilități a asocierii făcând imposibilă utilizarea acestuia.

La 3 asocieri care utilizau contul 458 „Decontări din operații în participație” atât în contabilitatea asocierii, cât și a asociaților s-a observat că imobilizările corporale și necorporale puse la dispoziția asocierii, conform prevederilor contractuale, erau înregistrate în contabilitatea asocierii.

Este eronat, pentru că acestea trebuie cuprinse doar în evidența contabilă a celui care le deține în proprietate¹⁶ și apoi transmisă cheltuiala cu amortizarea către ceilalți asociați în baza *Decontului pentru operațiuni de participație* și folosind contul 458 „Decontări din operații în participație”.

Impozitul pe profit se calculează, se declară și se plătește normal de către fiecare asociat în parte conform prevederilor Titlului II, *Impozitul pe profit* din Codului fiscal¹⁷, în baza veniturilor și cheltuielilor înregistrate în contabilitate. Deci impozitul pe profit se calculează după ce se repartizează și contabilizează veniturile și cheltuielile asocierii, con-

form cotelor de participare prevăzute în contract¹⁸. Nefolosirea corectă de către cele 10 asocieri a contului 458 „Decontări din operații în participație” și nerepartizarea corectă a veniturilor și cheltuielilor pe fiecare asociat au avut repercusiuni asupra modului de calcul al impozitului pe profit. În consecință, asociații plătitori de impozit pe profit au calculat impozitul pe profit în mod eronat și fără a respecta reglementările fiscale.

În cazul asociaților plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, impozitul se calculează, se declară și se plătește normal, conform prevederilor Titlului IV¹, *Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor* din Codul fiscal¹⁹, ca și în cazul impozitului pe profit, după ce se repartizează și contabilizează veniturile și cheltuielile asocierii, conform cotelor de participare prevăzute în contract²⁰. Acest impozit se calculează în baza veniturilor care sunt înregistrate în contabilitate²¹, deci, pe cale de consecință, la cele 3 asocieri între plătitori de impozit pe profit și plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care nu au folosit corect contul 458 „Decontări din operații în participație” și nu au repartizat corect veniturile către asociați nu au fost respectate reglementările fiscale când s-a calculat impozitul. A se observa că se respectă același principiu ca în cazul impozitului

pe profit, numai că în acest caz se ține cont doar de venituri la calculul impozitului.

Pentru cele 10 asocieri, faptul că nu au desemnat prin contract un asociat care să organizeze și să conducă contabilitatea asocierii, să contabilizeze veniturile și cheltuielile²² a avut efecte și asupra tratamentului fiscal privind taxa pe valoarea adăugată, în sensul că drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată ar fi revenit acestuia, denumit și asociatul administrator²³. Drepturile și obligațiile legale reprezintă dreptul de a exercita deducerea TVA pentru achiziții conform prevederilor Titlului VI din Codul fiscal²⁴, obligația de a emite facturi în nume propriu către terți pentru livrările de bunuri și prestările de servicii și de a colecta TVA în cazul operațiunilor taxabile, de a calcula pro-rata dreptul/obligația de ajustare a TVA.

Asociatul administrator are obligația să întocmească separat pentru asociere *Jurnal pentru vânzări* și *Jurnal pentru cumpărări*²⁵ și separat pentru activitățile proprii, dar, în urma analizei, la asocierile în cauză nu s-a putut determina care erau pentru asociere și care erau pentru activitățile proprii decât dacă s-ar fi analizat fiecare achiziție și fiecare vânzare în parte. De asemenea, asociatul administrator trebuie să întocmească și să depună Declarația 300 „Decont de

15 Possler Ladislau, Lambru Gheorghe, Lambru Bogdan, *Contabilitatea întreprinderii*, Partea a III-a. Funcțiunea conturilor prevăzute în planul de conturi general aprobat prin OMFP 3055/2009, pag. 284, Editura Fundației “Andrei Șaguna”, Constanța, România, 2012.

16 Ministerul Finanțelor Publice, *Unele aspecte privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3.055/2009*, 5.5. Contabilitatea asocierilor în participație, pag. 86, 2010.

17 TITLUL II, Impozitul pe profit din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal.

18 Marinescu Cristian, Comănescu Adina, *Tratamentul fiscal al asocierii în participațiune*, Ediția 2, Capitolul VI, Studii de caz, 1. Asociatul principal este persoana juridică plătitoare de impozit pe profit, pag. 104, Editura C.H. Beck, București, România, 2011.

19 TITLUL IV¹, Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal.

20 Marinescu Cristian, Comănescu Adina, *Tratamentul fiscal al asocierii în participațiune*, Ediția 2, Capitolul VI, Studii de caz, 1. Asociatul principal este microîntreprinderea, pag. 53, Editura C.H. Beck, București, România, 2011.

21 Pct. 14 din Hotărârea Guvernului nr. 44/22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

22 Art. 157, Alin. (5) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal.

23 Marinescu Cristian, Comănescu Adina, *Tratamentul fiscal al asocierii în participațiune*, Ediția 2, Capitolul IV, Tratamentul fiscal al asocierii, 2. Regulile fiscale referitoare la TVA, pag. 49, Editura C.H. Beck, București, România, 2011.

24 Titlul VI, Taxa pe valoarea adăugată din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal.

25 Marinescu Cristian, Comănescu Adina, *Tratamentul fiscal al asocierii în participațiune*, Ediția 2, Capitolul IV, Tratamentul fiscal al asocierii, 2. Regulile fiscale referitoare la TVA, pag. 50, Editura C.H. Beck, București, 2011.

Concluzii

taxa pe valoarea adăugată”, Declarația 390 VIES „Declarație recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare”, Declarația 394 „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național”, în toate aceste documente înscrindându-se atât operațiunile din desfășurarea activității proprii, cât și operațiunile din asocieri. Considerăm că asocierile a căror contabilitate făcea parte din contabilitatea unuia dintre asociați, fără a fi organizată și condusă separat, au întocmit corect aceste declarații chiar dacă nu erau respectate reglementările contabile.

Nerespectarea reglementărilor contabile cu privire la asocierile în participație și/sau nealocarea corectă a cheltuielilor și veniturilor asocierii de către asociatul administrator către membrii asociați, proporțional cu cota de participare a fiecărui membru al asocierii, așa cum este stabilită în contractul de asocieri, generează risc fiscal în sensul că, la eventuale controale din partea autorităților fiscale, alocarea veniturilor și cheltuielilor ar putea fi asimilată livrărilor și/sau prestațiilor de servicii și deci colectată taxa pe valoarea adăugată.

Același principiu poate fi aplicat și în cazul imobilizărilor corporale și necorporale puse la dispoziția asocierii, conform prevederilor contractuale, care erau înregistrate în contabilitatea asocierii, cu toate că acestea trebuiau cuprinse în evidență contabilă a celui care le deține în proprietate, în sensul că la o eventuală inspecție fiscală pot fi asimilate unor livrări de bunuri și/sau prestări de servicii și colectată TVA. Rezultă că doar 4 asocieri respectau întocmai și reglementările fiscale privind taxa pe valoarea adăugată.

Putem concluziona că asocierile în participație sunt tratate contabil și fiscal, în majoritatea cazurilor, fără a respecta reglementările contabile și fiscale și fără a cerceta literatura de specialitate. Considerăm că legislația contabilă și fiscală aplicabilă asocierilor în participație este foarte bine structurată, dar literatura de specialitate este limitată în acest domeniu și totuși aplicațiile practice întâlnite în literatura de specialitate existentă sunt clare și bine prezentate.

Pe baza studiului am observat că totul pornește de la modul cum sunt întocmite contractele, cotele și desemnarea asociatului care organizează și conduce contabilitatea. Dacă nu se respectă reglementările contabile în vigoare privind asocierile în participație, atunci este afectat modul cum sunt repartizate fiecărui asociat în parte veniturile și cheltuielile, acestea având și implicații fiscale. În funcție de cum se repartizează veniturile și cheltuielile se calculează impozitul pe profit și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, iar dacă nu se face corect poate fi asimilată unei livrări de bunuri și/sau prestații de servicii și colectată taxa pe valoarea adăugată. De asemenea, este influențat modul cum se ține evidența taxei pe valoarea adăugată.

Nu se face distincție între activitatea asocierii și activitatea asociatului care conduce și organizează contabilitatea asocierii, dar nici a celorlalți asociați, ba mai mult, nu se cunoaște faptul că asocierii nu dă naștere unei persoane juridice și nici a unei persoane impozabile noi din punct de vedere al TVA, impozitului pe profit și impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Deci, independent de cine organizează și conduce contabilitatea asocierii, impozitul pe profit și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se vor calcula de către fiecare asociat în parte după ce se vor aloca și se vor înregistra în contabilitate veniturile și cheltuielile din activitatea în participație a fiecărui asociat.

Cercetarea are aplicabilitate în practica contabilă și fiscală pentru a înțelege care sunt abordările întâlnite, în special greșelile făcute, dar cel mai important – soluțiile conform reglementărilor legale și literaturii de specialitate. Această lucrare ar putea fi folosită de către cei care doresc să încheie contracte de asocieri în participație, dar și de cei care au în derulare astfel de contracte. Pornind de la rezultatele cercetării se pot lua măsuri de către autoritățile fiscale de informare a întreprinzătorilor prin elaborarea și transmiterea de instrucțiuni contabile și fiscale privind asocierile în participație.

Limitele studiului sunt date de faptul că eșantionul luat în calcul este restrâns în primul rând din cauza faptului că această formă de asocieri nu presupune formalități de înregistrare fiscală și autorizare. De asemenea, asocierii în participație este prea puțin cunoscută și aplicată în mediul de afaceri românesc, dar am și întâmpinat reticență din partea celor implicați în a furniza informații.

Ne propunem să urmărim, ca direcții de continuare a cercetării, extinderea acesteia asupra asocierilor în participație între persoane fizice rezidente și persoane juridice române, dar și între persoane juridice străine. ●

26 Ordinul președintelui ANAF 1790/2012.

27 Ordinul președintelui ANAF 3162/2011.

28 Ordinul președintelui ANAF 3806/2013.

29 În legătură cu riscul fiscal se fac mențiuni la Art. 93³ și Art. 100 Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală.

30 Pct. 79¹. (8) din Hotărârea Guvernului nr. 44/22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Bibliografie

- Ion Adriana, *Asocierea în participațiune*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate, nr. 6/2010, Editată de Ministerul Finanțelor Publice, București.
- Marinescu Cristian, Comănescu Adina, *Tratatul fiscal al asocierii în participațiune*, Ediția 2, Editura C.H. Beck, București, 2011.
- Pântea Iacob și Bodea Gheorghe, *Contabilitatea financiară*, Editura Intelcredo, București, 2013.
- Possler Ladislau, Lambrou Gheorghe, Lambrou Bogdan, *Contabilitatea întreprinderii*, Editura Fundației „Andrei Șaguna”, Constanța, 2012.
- Hotărârea Guvernului nr. 44/22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial nr. 112/06.02.2004.
- Legea nr. 287/17.07.2009 privind Codul civil, adoptată de Parlamentul României, cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial nr. 409/10.06.2011.
- Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, adoptată de Parlamentul României, cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial nr. 927/23.12.2003.
- Ministerul Finanțelor Publice, *Unele aspecte privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, parte componentă a Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3.055/2009 – Ghid Practic*, 2010
- Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/27.11.2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 870/23.12.2008.
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene - Reglementări contabile din 29 octombrie 2009 conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 766/10.11.2009.
- Ordinul președintelui ANAF 3162/2011, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 677/23.09.2011.
- Ordinul președintelui ANAF 1790/2012, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 791/26.11.2012.
- Ordinul președintelui ANAF 3806/2013, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 833/24.12.2013 .
- Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007.
- http://discuții.mfinante.ro/static/10/Mfp/reglementaricontabile/Ghid_27092010.pdf.

Informații

Întâlnire profesională la Paris

Compania Națională a Comisarilor de Conturi (CNCC) – organismul profesional al auditorilor francezi – a organizat, în ziua de 17 octombrie 2014, prima întâlnire la nivel european pe teme de audit, dedicată efectelor politicii de reformă a Uniunii Europene. Desfășurat la Paris, evenimentul a constituit un prilej pentru profesioniștii europeni de a-și prezenta punctele de vedere și așteptările cu privire la modul de implementare a noului cadru legislativ – a Directivei și Regulamentului – adaptat particularităților fiecărei țări.

Au fost prezenți reprezentanți ai organismelor de profil din Uniunea Europeană, precum: **Yves Nicolas** – președintele CNCC Franța, **André Killesse** - președintele FEE, **Daniel Kroes** – președintele IRE Belgia, **Olivier Bouteillis-Taft** –

CEO al FEE. Camera Auditorilor Financieri din România a fost reprezentată de prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, președinte de onoare.

Mesele rotunde desfășurate cu acest prilej au avut ca teme: • Definiția și scopul companiilor de interes public; • Obligativitatea rotației firmelor; • Serviciile de non-audit; • Auditul în întreprinderile mici și mijlocii.

Conferința anuală a auditorilor statuari din Polonia

Cea de-a 15-a Conferință anuală de audit organizată de Camera Națională a Auditorilor Statuari din Polonia (KIBR) s-a desfășurat în perioada 22-24 octombrie 2014, la Jachranka, sub genericul

„Standardele Internaționale de Audit – teorie, reglementări, practică”.

La invitația domnului **József Król**, președintele Consiliului Național al Auditorilor Statuari din Polonia, din partea Camerei Auditorilor Financieri din România la eveniment a participat prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, președinte de onoare, care a susținut o prezentare cu tema **Implicarea CAFR în adoptarea ISA și implementarea lor în România**, în cadrul sesiunii plenare „Adoptarea ISA în legislație și practică în fiecare țară”.

Celelalte sesiuni plenare desfășurate cu acest prilej au dezbătut probleme legate de: • Impactul ISA asupra calității auditului; • ISA și Standardele Naționale Poloneze de Audit – o analiză comparativă; • ISA în practica de audit; • Costurile și beneficiile aplicării ISA.

Studiu privind metodele de evaluare a cunoștințelor în învățământul universitar – domeniul contabilitate



Abstract

Study Regarding the Knowledge Assessment Methods Used in Universities – Accounting

Assessment is important both from the administrative point of view and for the accumulation of knowledge and competences by the students. Different assessment forms can lead to different perspectives of the ones assessed. In the same time, the change of the emphasis from teaching to learning and from writing to active involvement in the classroom, directing the didactic process towards a generation of young persons which grew up in a digital age, lead to the evolution of the assessment methods. The preparation of the students for the transfer from the academic to the professional environment, as well as for accessing the qualities specific to the accounting profession, directed the research towards the analysis of the methods of continuous assessment of the students' knowledge in the accounting domain. The results showed the use of a varied range of continuous assessment methods. The activity during the tutorials, the written/practical tests and the presence are the continuous assessment methods used at the level of all the disciplines in the study domain accounting. For most of the disciplines, the continuous assessment represents 30 - 50% of the final mark. In the same time, the results of the study show the focus of the academic environment on deepening, developing and strengthening students' knowledge in order to integrate successfully in the accounting profession.

Key words: knowledge assessment, accounting, syllabus, learning community, performance

JEL Classification: M41

Cuvinte cheie: evaluarea cunoștințelor, contabilitate, fișă de disciplină, comunitate de învățare, performanță

Mădălina DUMITRU*,
Andrei STANCIU**
& Aurelia ȘTEFĂNESCU***

Introducere

Premisa cercetării o reprezintă importanța acordată evaluării continue de către studenți, ceea ce presupune o componentă constructivistă a procesului de evaluare în viziunea acestora (Albu et al., 2014). De asemenea, evaluarea are rol administrativ și de acumulare a cunoștințelor. Noile tendințe pe piața muncii cer ca absolventul să fie pregătit pentru profesie. De aceea, recunoașterea metodelor de validare a cunoștințelor folosite în universități de către organismele profesionale conferă un avantaj programelor de studiu și studenților. În contextul evoluției metodelor de evaluare a cunoștințelor, al îmbunătățirii calității programelor de studii și al exigențelor mediului profesional, prezenta cercetare are drept obiectiv de a conferi o perspectivă asu-

* Conf. univ. dr., Academia de Studii Economice din București, e-mail: madalina.dumitru@cig.ase.ro

** Conf. univ. dr., Academia de Studii Economice din București, e-mail: andreis@cig.ase.ro

*** Prof. univ. dr., Academia de Studii Economice din București, e-mail: aurelia.stefanescu@cig.ase.ro

pra metodelor de evaluare a cunoștințelor studenților în cazul disciplinelor incluse în sfera domeniului contabilitate.

Articolul este structurat astfel: prima secțiune prezintă abordările din literatura de specialitate, iar apoi am descris metodologia utilizată pentru această cercetare. Rezultatele studiului sunt prezentate distinct și sunt urmate de o secțiune dedicată concluziilor.

Revizuirea literaturii de specialitate

Evaluarea a devenit din ce în ce mai importantă pentru acreditarea programelor de studiu, dar și un mijloc pentru părțile interesate de identificare a facultăților de contabilitate de înaltă calitate. „Evaluarea este o formă de feedback folosită pentru a îmbunătăți predarea și învățarea” (*Study Group on the Conditions of Excellence in American Higher Education*, 1984). Ținând cont de feedback, cadrele didactice din universități pot răspunde rapid schimbărilor de pe piață (Cornick, Bhamornsiri și Malmgren, 2003).

În ultimii ani, a fost raportată o trecere de la ascultarea profesorului în sala de clasă la învățarea activă. Bonwell și Eison (1991) asociază învățarea activă cu următoarele șapte caracteristici: (1) studenții sunt implicați mai mult decât atunci când ascultă pasiv; (2) studenții sunt angajați în activități; (3) se pune mai puțin accentul pe transmiterea de cunoștințe și mai mult pe dezvoltarea de competențe; (4) se pune mai mult accentul pe explorarea atitudinilor și valorilor; (5) studenții pot primi feedback imediat de la cadrul didactic; (6) crește motivația studenților; și (7) studenții sunt implicați în procesul de gândire.

Tinkelman et al. (2013) identifică mai multe moduri de calcul al notei unui student: suma punctelor posibile, media ponderată, metoda mediane, suma punctelor posibile modificată. Metode

diferite de calcul pot conduce la obținerea unor note diferite. Procesul de învățare a studenților poate fi îmbunătățit prin implicarea lor în stabilirea metodelor de evaluare folosite; acest lucru creează un parteneriat între profesor și studenți. În ceea ce privește tehnicile de notare, acestea trebuie explicate bine studenților la începutul cursului, cu exemple. Dacă studenții înțeleg o modalitate de notare, vor fi motivați să reușească (Elikai și Schumann, 2010). Dacă procedeul de evaluare nu este explicat, studenții pot presupune că se aplică alt algoritm, își pot forma așteptări nerealiste referitoare la notă, rezultând discuții nepotrivite la sfârșitul semestrului.

Din perspectiva accesului absolvenților la calitatea de membru al organismelor profesionale, multe universități își construiesc planurile de învățământ în funcție de examenele de acces la organismele profesionale și sunt uneori judecate în funcție de ratele de reușită ale absolvenților (Jackson, 2006). Testele trebuie să fie corecte și imparțiale și să măsoare exact și echitabil cunoștințele în domeniu ale studenților.

Organismele profesionale au solicitat în mod constant cadrelor didactice suportul în dezvoltarea aptitudinilor studenților dincolo de cunoștințele tehnice. În consecință, în ultimii ani, prin evaluările și materialele didactice disponibile în cadrul facultăților se pune accentul pe aptitudinile profesionale, cum ar fi comunicarea orală și scrisă, munca în echipă, gestiunea timpului. Astfel, se încearcă facilitarea trecerii studenților de la școală la locul de muncă. Materialele trebuie să încurajeze dezvoltarea unui sentiment de scop profesional. Ca rezultate, se observă entuziasmul crescut al studenților, precum și percepția îmbunătățită a succesului profesional (Chevis et al, 2011).

După schimbarea accentului de la predare la învățare și de la scriere la implicare activă în sala de clasă, se pare că este nevoie de un mod nou de evaluare

a studenților. Studenții de astăzi au crescut într-o eră digitală. De aceea, și instrumentele cu care ne adresăm trebuie să fie adaptate la caracteristicile perioadei în care ei se formează. În prezent, utilizarea tehnologiilor informatice nu mai reprezintă un avantaj concurențial pentru organizații, ci o condiție pentru supraviețuirea lor (Dumitru, 2014). Yorke (2001) afirmă că evaluarea prin intermediul sistemelor informatice este critică pentru studenți în procesul de învățare. Mai mult, în ultimii ani au apărut chiar și platforme pentru telefoane mobile folosite în procesul de evaluare (Zamfiroiu, 2014). Acest tip de evaluare oferă feedback studenților, le atrage atenția asupra zonelor pe care trebuie să le mai studieze și, de aceea, ar trebui să contribuie la creșterea performanței (Buchanan, 2000).

Studiile efectuate arată că temele făcute și evaluate on-line îmbunătățesc performanța studenților (Gaffney, Ryan și Wurst, 2010). Sistemele informatice existente în prezent permit rezolvarea oricărui tip de aplicație. Temele pot fi verificate de sistemul informatic pe loc și notate. Performanța studenților poate fi afectată de utilizarea unei platforme de evaluare on-line în cel puțin trei moduri. În primul rând, oferă instantaneu feedback studenților, spre deosebire de modalitatea tradițională de verificare a temelor; sistemele reduc ambiguitatea prin structura clară a răspunsului; sistemele on-line le permit studenților să își revizuiască temele înainte să le finalizeze. În al doilea rând, este posibil ca acest lucru să mărească informațiile acumulate (Bangert-Drowns ș.a., 1991; Kulik și Kulik, 1988). Al treilea mod în care se îmbunătățește performanța este creșterea conștiințozității studenților.

Platformele informatice destinate învățării au potențialul de a oferi studenților facultăților de contabilitate oportunități de integrare și aplicare a auditului, contabilității și cunoștințelor de afaceri, de acumulare de noi cunoștințe și de exercitare a raționamentului profesional, abilități de comunicare în diferite situa-

ții. Acest tip de platformă poate permite studenților să învețe simulând diferite activități („learning by doing”) în cazuri complexe cu companii reale, documente reale și utilizatori ai informației contabile reale. Literatura dedicată educației în contabilitate conține nenumărate apeluri de a oferi studenților un acces mai bun la complexitatea mediilor reale de lucru (PricewaterhouseCoopers, 2003; AECC, 1990; etc.).

De asemenea, platformele on-line pot fi folosite pentru a facilita învățarea activă la cursurile de contabilitate. Studiile efectuate de Edmonds și Edmonds (2010) privind impactul platformelor asupra percepției studenților referitoare la eficiența cursurilor au evidențiat că studenții ce au utilizat o astfel de plat-

formă au înregistrat un acord mai puternic cu afirmațiile ce sugerau faptul că mediul de învățare a fost eficient.

Abordările conceptuale prezentate reflectă interesul major pentru metodele de evaluare a învățării, atât din perspectiva mediului academic, dar și a celui profesional. De asemenea, remarcam opiniile convergente privind îmbunătățirea performanței studenților, învățarea activă, dezvoltarea abilităților „learning by doing” și promovarea studenților în mediul profesional.

Metodologia cercetării

Cercetarea noastră a avut drept obiectiv identificarea și analiza metodelor de

evaluare a cunoștințelor studenților din domeniul de studii Contabilitate. Metodologia de cercetare utilizată este de tip empiric. Pentru realizarea studiului am analizat cantitativ metodele de evaluare utilizate în cadrul Facultății de Contabilitate și Informatică de Gestiune din cadrul Academiei de Studii Economice din București, la programul de studii licență, promoția 2013-2016. Informațiile investigate sunt disponibile pe pagina de internet a instituției de învățământ superior. În acest sens, am utilizat cele 48 de fișe de disciplină disponibile pentru materiile incluse în planul de învățământ și am extras următoarele metode de evaluare: test scris, test practic (calculator), referat, proiect, prezență, aplicații, teme, activi-

Tabel 1. **Comunități de învățare aferente domeniului de studii contabilitate**

Comunități de învățare		
Contabilitate	Informatică	Alte discipline
Introducere în contabilitate	Baze de date	Analiză economico-financiară fundamentală
Contabilitatea în mediul de afaceri	Limbaje de programare	Evaluarea întreprinderii
Contabilitate consolidată	Produce informatice financiar-contabile	Introducere în analiza economico-financiară
Contabilitate financiară conform IFRS	Sisteme informatice de asistare a deciziilor	Finanțele întreprinderii
Contabilitate financiară conform reglementărilor europene	Sisteme informatice de gestiune	Investiții directe și finanțarea lor
Contabilitate managerială	Tehnologia aplicațiilor Office	Piețe financiare
Contabilitate publică	Tehnologii pentru dezvoltarea aplicațiilor informatice de gestiune	Macroeconomie
Contabilitate și gestiune fiscală	Gestiunea bazelor de date relaționale	Microeconomie
Contabilitatea instituțiilor de credit	Dezvoltarea aplicațiilor Web	Managementul calității proceselor
Măsurarea și controlul performanței		Management
Politici și opțiuni contabile		Marketing
Audit financiar		Metodologii manageriale
Audit intern		Matematici aplicate în economie
Practica de specialitate		Doctrină economice
		Filosofie
		Geopolitică
		Limba engleză și comunicare de specialitate
		Limba franceză și comunicare de specialitate I
		Limba germană și comunicare de specialitate I
		Limba română și comunicare de specialitate
		Comunicare în limba engleză I
		Drept societar
		Dreptul afacerilor
		Dreptul Uniunii Europene
		Educație fizică

tate seminar. De asemenea, am stabilit un tip de evaluare „general” pentru cazurile în care exprimările din fișa de disciplină erau vagi (de exemplu: „Nota de seminar este formată din două componente cu pondere egală de 50%”). Am grupat disciplinele circumscrise domeniului de studii contabilitate pe trei comunități de învățare, astfel: contabilitate (14 discipline), informatică (9 discipline) și alte discipline (25 discipline) (Tabelul 1).

Comunitățile de învățare leagă intenționat două sau mai multe cursuri, adesea în jurul unei teme interdisciplinare sau a unei întrebări și implică un număr mare de studenți (Smith și MacGregor, 2009). Comunitățile de învățare pot oferi și o bază pentru implementarea altor reforme, cum ar fi învățarea prin intermediul unei platforme, cercetarea, utilizarea tehnologiilor informaționale, publicarea de cărți și studii interdisciplinare.

Pentru fiecare comunitate de învățare s-au avut în vedere tipologia metodelor de evaluare și ponderea evaluării continue la seminar și curs (pe parcursul semestrului) în nota finală.

Rezultatele cercetării

Analiza fișelor de disciplină specifice domeniului de studii contabilitate evidențiază existența unei palete variate de metode de evaluare continuă a cunoștințelor studenților, indiferent de tipologia comunității de învățare (Tabelul 2).

Din punctul de vedere al preponderenței, clasamentul metodelor de evaluare continuă se prezintă astfel: activitate seminar (62,5%), test scris (52,08%), prezență (47,92%), proiect (29,17%), general (22,92%), test practic – calculator (8,30%), teme (6,25%), aplicații (6,25%), referat (2,08%).

Cele mai utilizate metode pentru evaluarea continuă (pe parcursul semestrului, atât la curs, cât și la seminar) piate

pe tipologia comunității de învățare sunt prezentate în Tabelul 2.

Analiza tipologiei metodelor de evaluare continuă în corelație cu tipologia comunității de învățare reflectă că metodele de evaluare continuă cele mai folosite sunt comune, respectiv activitatea la seminar, testele scrise și prezența. Excepție face comunitatea de învățare informatică, în cadrul căreia se utilizează proiectele, iar testele scrise se substituie testelor practice (la calculator). În cazul comunității de învățare contabilitate, remarcăm utilizarea în aceeași proporție a celor trei metode de evaluare continuă. Pentru alte discipline, cele mai frecvent utilizate metode de evaluare continuă sunt: activitatea la seminar, testele scrise, prezența, general și proiectul.

La polul opus, cele mai puțin folosite metode de evaluare continuă pentru cele trei categorii de comunități de învățare sunt prezentate în Tabelul 3.

Remarcăm faptul că în ceea ce privește disciplinele de contabilitate există o omogenitate a metodelor de evaluare continuă, niciuna dintre metodele de

evaluare – referate, aplicații, test practic (pe calculator) neregăsindu-se în vreo fișă de disciplină. Referatele, aplicațiile, temele nu se regăsesc printre metodele de evaluare continuă pentru disciplinele de informatică, iar testul scris are grad redus de utilizare. Referatele, aplicațiile, temele și testele practice (pe calculator) nu prevalează ca metode de evaluare continuă nici pentru categoria alte discipline.

Un element cu impact semnificativ asupra notei finale obținute de către studenți este ponderea evaluării continue (Tabelul 4).

În acest sens, se observă că, pentru majoritatea disciplinelor, ponderea evaluării continue în nota finală variază între 30–50. În cazul majorității disciplinelor de contabilitate (71,42%) ponderea evaluării continue în nota finală este de 30%. Contribuția evaluării continue în nota finală, de 40%, respectiv 50%, se regăsește numai la 4 discipline de contabilitate.

Spre deosebire de disciplinele de contabilitate care sunt relativ armonizate din punct de vedere al ponderii evaluării

Tabel 2. Metodele de evaluare continuă cu cel mai mare grad de utilizare

Nr. crt.	Metoda de evaluare	Total discipline	Comunități de învățare		
			Contabilitate	Informatică	Alte discipline
1	Activitatea la seminar/curs	62,50%	78,57%	55,56%	56,00%
2	Teste scrise	52,08%	78,57%		52,00%
3	Prezență	47,92%	78,57%	33,33%	36,00%
4	Proiect			44,44%	16,00%
5	Test practic (la calculator)			33,33%	
6	General				36,00%

Tabel 3. Metodele de evaluare continuă cu cel mai redus grad de utilizare

Nr. crt.	Metoda de evaluare	Total discipline	Comunități de învățare		
			Contabilitate	Informatică	Alte discipline
1	Referat	2,08%	0,00%	0,00%	4,00%
2	Aplicații	6,25%	0,00%		4,00%
3	Teme	6,25%		0,00%	
4	Test practic (calculator)		0,00%		4,00%
5	Test scris			11,11%	

Tabel 4. Pondere evaluării continue în nota finală

Pondere evaluare continuă	Total discipline		Comunități de învățare					
	Număr absolut	Procent	Contabilitate		Informatică		Alte discipline	
			Număr absolut	Procent	Număr absolut	Procent	Număr absolut	Procent
10	1	2,08	-	-	-	-	1	4
30	18	37,51	10	71,42	1	11,11	7	28
40	13	27,08	2	14,29	1	11,11	10	40
50	15	31,25	2	14,29	6	66,67	7	28
60	1	2,08	-	-	1	11,11	-	-
Total	48	100	14	100	9	100	25	100

Tabel 5. Pondere evaluării finale în nota finală

Pondere evaluare continuă	Total discipline		Comunități de învățare					
	Număr absolut	Procent	Contabilitate		Informatică		Alte discipline	
			Număr absolut	Procent	Număr absolut	Procent	Număr absolut	Procent
40	1	2,08	-	-	1	11,11	-	-
50	15	31,25	2	14,29	6	66,67	7	28
60	13	27,08	2	14,29	1	11,11	10	40
70	18	37,51	10	71,42	1	11,11	7	28
90	1	2,08	-	-	-	-	1	4
Total	48	100	14	100	9	100	25	100

continue în nota finală, disciplinele de informatică se particularizează prin eterogenitatea acesteia.

Astfel, remarcăm faptul că în cazul a 66,67% dintre disciplinele de informatică, evaluarea continuă reprezintă 50% din nota finală. Ponderile evaluărilor continue de 30, 40 și 60 în nota finală au fost identificate la nivel individual, în cazul a 3 discipline de informatică.

Similar disciplinelor de informatică, remarcăm eterogenitatea componentei evaluării continue în nota finală pentru categoria alte discipline. În cazul a 40% dintre acestea, evaluarea continuă reprezintă 40% din nota finală. Pentru un număr redus de discipline, evaluarea continuă deține ponderi diferite în nota finală (4 discipline - 30%, 4 discipline - 50%, 1 disciplină - 10%). Ca și în cazul disciplinelor de contabilitate, nu este agreată contribuția de 60% a evaluării continue la nota finală.

În ceea ce privește ponderea evaluării finale în nota finală, rezultatele sunt prezentate în Tabelul 5.

Din această perspectivă, analiza fișelor de disciplină a relevat că nota finală obținută de către studenți este influențată preponderent în proporție de 50%-70% de portofoliul de cunoștințe deținut de aceștia la momentul susținerii examenului.

În cazul disciplinelor de contabilitate, prevalează în nota finală componenta de 70% din evaluarea finală (la examen), în cazul disciplinelor de informatică, cea de 50%, iar pentru categoria alte discipline, componenta de 60%.

Concluzii

Cercetarea efectuată la nivelul literaturii de specialitate relevă diversitatea metodelor de evaluare a cunoștințelor precum și importanța acestora prin prisma

avantajelor pe care le generează, respectiv: învățarea cu scop profesional, îmbunătățirea percepției succesului profesional, dezvoltarea competențelor, îmbunătățirea performanței studenților, dezvoltarea abilităților „learning by doing” etc.

Din perspectiva analizei metodelor de evaluare continuă a cunoștințelor din domeniul de studii contabilitate rezultatele au evidențiat faptul că activitatea la seminar, testele scrise/practice (la calculator) și prezența sunt cele mai frecvent utilizate. În cazul disciplinelor de contabilitate, cele trei metode de evaluare continuă menționate se utilizează în aceeași proporție.

Din punct de vedere al impactului evaluării continue asupra evaluării finale, studiul a relevat omogenitate relativă în cazul disciplinelor de contabilitate și eterogenitate în cazul disciplinelor din sfera informaticii și a categoriei alte discipline.

În cazul majorității disciplinelor, evaluarea continuă reprezintă între 30%-50% din nota finală, iar în cazul majorității disciplinelor de contabilitate ponderea evaluării continue în nota finală este de 30. Îmbunătățirea procesului de evaluare în vederea recunoașterii programelor de studii de către organismele profesionale poate conduce la oportunități de carieră pentru studenți (Gorgan și Gorgan, 2014).

De asemenea, rezultatele studiului reflectă o limitare o utilizării metodelor de evaluare bazate pe tehnologii informaționale.

Un argument în acest sens ar putea fi limitarea informării privind avantajele generate de aceste metode. Având în vedere abordările conceptuale referitoare la plusvalorile generate de utilizarea acestor instrumente de evaluare, considerăm oportună integrarea tehnologiilor informaționale în portofoliul metodelor de evaluare a cunoștințelor din domeniul de studii contabilitate.

Cu privire la limitele cercetării, considerăm că una din limitele majore ce afectează comparabilitatea la nivelul mediului universitar este faptul că s-au analizat fișele de disciplină din cadrul unei singure facultăți ce activează în domeniul de studii contabilitate. Însă este cunoscut faptul că în mediul academic se aplică principiul autonomiei universitare, prin urmare, metodele de evaluare a cunoștințelor sunt eterogene. ●

Acknowledgements

Această lucrare a fost realizată în cadrul proiectului POSDRU/156/1.2/S/133202 cu titlul „Armonizare prin inovare în evaluarea cunoștințelor în domeniul contabilitate”, proiect cofinanțat din Fondul Social European prin intermediul Programului Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007 – 2013.

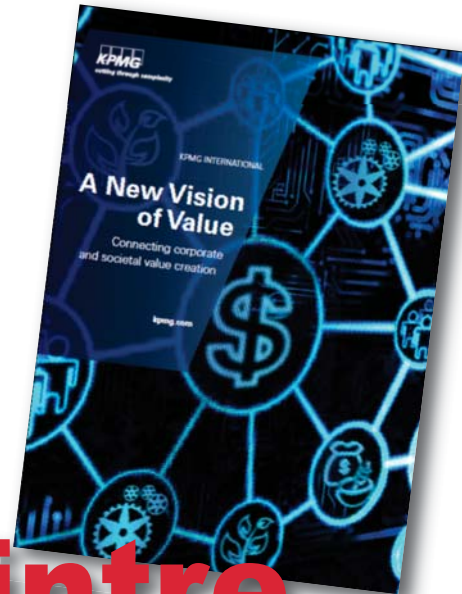
This work was supported from the European Social Fund through Sectorial Operational Program Human Resources Development 2007-2013, project number SOPHRD/156/1.2/S/133202, project title “Harmonization through innovation in the knowledge assessment in the Accounting domain”.

Bibliografie

- Albu, N., Bunget, O., Muller, V.O., Stanciu, A. (2014), *Evaluarea cunoștințelor în domeniul contabilitate. O analiză a practicilor și implicații pentru profesia contabilă*, Revista „Audit Financiar” nr. 11, pp. 57-63
- Bangert-Drowns, R., Kulik, C., Kulik, J. și Morgan, M. (1991), *The instructional effect of feedback in test-like events*, Review of Educational Research, 61, pp. 213-238
- Bonwell, C.C., Eison J. A. (1991), *Active learning: Creating excitement in the classroom*. ASHE-ERIC Higher Education Report no. 1, The George Washington University, Washington, DC
- Buchanan, T. (2000), *The Efficacy of a World Wide Web Mediated Formative Assessment*, Journal of Computer Assisted Learning, vol. 16, pp. 193-200
- Chevis, G., Davis, C.E., Hurtt, R.K. (2011), *Backpack to briefcase: the transformation from student to accounting professional*, Advances in Accounting Education: Teaching the Curriculum Innovations, vol. 12, pp. 33-52
- Cornick, M.F., Bhamornsiri, S., Malmgren, E.G. (2003), *Assessment of introductory accounting courses: the key to continuous improvement*, Advances in Accounting Education Teaching and Curriculum Innovations, vol. 5, 121-128
- Dumitru, V. (2014), *Enterprise systems benefits for distribution companies*, SEA – Practical Application of Science, volume II, issue 2(4)/2014, pp. 537-543
- Edmonds, C.T. și Edmonds, T.P. (2010), *An examination of the links between SRS technology and an active learning environment in a managerial accounting course*, Advances in Accounting Education: Teaching the Curriculum Innovations, vol. 11, pp. 81-100
- Elikai, F., Schuhmann, P.W. (2010), *An Examination of the Impact of Grading Policies on Students’ Achievement*, Issues in Accounting Education, vol. 25, no. 4, pp. 677-693
- Gaffney, M.A., Ryan, D. și Wurst, C. (2010), *Do online homework systems improve student performance?*, Advances in Accounting Education, pp. 49-68
- Gorgan, V., Gorgan, C. (2014), *Survey on accounting student satisfaction. Evidence from a Romanian University*, SEA – Practical Application of Science Volume I, Issue 2 (4)/2014 , 249-256
- Jackson, R.E. (2006), *Post Graduate Educational Requirements and Entry into the CPA Profession*, Journal of Labor Research, vol. 27, no. 1, pp. 101-114
- Kulik, J., Kulik, C. (1988), *Timing of feedback and verbal learning*, Review of Educational Research, 58, pp. 79-97
- Smith, B.L., MacGregor, J. (2009), *Learning communities and the quest for quality*, Quality Assurance in Education, vol. 17, issue 2, pp. 118-139
- Tinkelman, D., Venuti, E. și Schain, L. (2013), *Disparate methods of combining test and assignment score into course grades*, Global Perspectives on Accounting Education, volume 10, pp. 61-80
- Yorke, M. (2001), *Formative Assessment and Its Relevance to Retention*, Higher Education Research and Development, vol. 20, no. 2, pp. 115-126
- Zamfiroiu, A. (2014), *Analysis between classical evaluation and m-evaluation*, SEA – Practical Application of Science Volume I, Issue 2 (4)/2014 , 433-438
- Accounting Education Change Commission (AECC) (1990), *Objectives of education for accountants: Position statement number one*, Issues in Accounting Education, 5(2), pp. 307-312
- PricewaterhouseCoopers (PWC) (2003), *Educating for the public trust: the Pricewaterhouse Coopers position on accounting education*, New York, PricewaterhouseCoopers
- Study Group on the Conditions of Excellence in American Higher Education (1984), *Text of new report on excellence in undergraduate education*, Chronicle of Higher Education (October 24), 35-49

Studiu KPMG

O nouă viziune asupra valorii – conexiunea dintre valoarea corporativă și cea socială



Gheorghița DIACONU* & Alin ȚIPLIC**

Abstract

KPMG Study

A New Vision of Value - Connecting Corporate and Societal Value Creation

Externalities have been largely excluded from the measurement of corporate value because, historically, they have had little or no impact on cash flows or risk profiles. However, economic, social and environmental megafactors are transforming the operating landscape for business.

KPMG's report, from which the ideas and arguments of this article were extracted, explains how the new regulations, growing stakeholder influence and changing market dynamics are driving the internalization of business externalities, it proposes a methodology for quantifying externalities, for its internalization and its integration in the business models.

Key words: internalization, business externalities, corporate value, societal value, stakeholders, business environment

JEL Classification: D46, D62, M14

Cuvinte cheie: internalizare, afaceri externalizate, valoare corporativă, valoare socială, părți interesate, mediu de afaceri

Companiile au creat dintotdeauna valoare pentru societățile în care activează, prin furnizarea de bunuri și servicii de care oamenii au nevoie, prin plata de taxe și impozite, prin crearea de locuri de muncă și printr-o serie de alte modalități, având astfel un rol determinant în dezvoltarea comunităților, în îmbunătățirea nivelului de trai și în progresul tehnologic. Cu toate acestea, contribuțiile pozitive au un „preț”: pentru a-și desfășura activitatea, companiile consumă resurse naturale, generând astfel un impact negativ asupra mediului înconjurător și asupra oamenilor.

„În contextul actual – când rolul companiilor din punct de vedere social se află sub lumina reflectoarelor – pentru a obține succesul este necesară înțelegerea, monitorizarea și gestionarea atât a valorii corporative, cât și a valorii sociale. În acest scop, companiile ar trebui să conștientizeze externalitățile care le influențează activitatea, să le

* Director Sustainability Advisory, KPMG Romania SRL, e-mail: gdiaconu@kpmg.com

** Assistant Manager, Sustainability Advisory, KPMG Romania SRL, e-mail: atiplic@kpmg.com

DEFINIȚII

Valoare corporativă – valoare din perspectiva acționarilor (capitalizare) și/sau valoarea companiei (valoarea totală a afacerii)

Valoare socială – valoare economică, socială sau de mediu creată sau redusă pentru societate

Externalitate pozitivă – un beneficiu economic, social sau de mediu pe care o companie îl crează pentru societate și pentru care nu este recompensată în prețului bunurilor sau serviciilor pe care le oferă

Externalitate negativă – cost economic, social sau de mediu pe care o companie îl generează asupra societății și pentru care nu plătește un preț (în mod direct)

Internalizare – proces prin care externalitățile unei companii sunt cuantificate și internalizate (compania este răsplătită în întregime pentru beneficiile pe care le crează și plătește pentru costurile generate)

cuantifice și să evalueze modul în care acestea le pot afecta câștigurile sau în care pot genera anumite riscuri”, comentează Șerban Toader, Senior Partner, KPMG România.

Publicația KPMG „A new vision of value - Connecting corporate and societal value creation” – din care am extras ideile și argumentările care urmează – prezintă modul în care reglementările, influența părților interesate (stakeholders) și dinamica mediului de afaceri determină internalizarea, propune o metodologie pentru cuantificarea

externalităților, internalizarea și integrarea lor în modelele de afaceri, exemplificată prin studii de caz. Publicația oferă de asemenea direcții cu privire la acțiunile pe care investitorii, factorii decizionali din companii și autoritățile publice ar trebui să le întreprindă pentru alinierea valorii corporative cu cea socială.

Externalitățile nu au avut până în prezent impact asupra fluxurilor de numerar sau a profilului de risc al companiilor, fiind ca atare excluse din valoarea corporativă. Discrepanța dintre valoarea corporativă și cea socială începe să dis-

pară pe măsură ce externalitățile sunt cuantificate și internalizate, generând astfel premise și oportunități pentru creșterea valorii corporative. Plusul de valoare socială sau diminuarea acesteia încep să aibă un efect important asupra factorilor ce influențează fluctuațiile valorii corporative: venituri, costuri și riscuri.

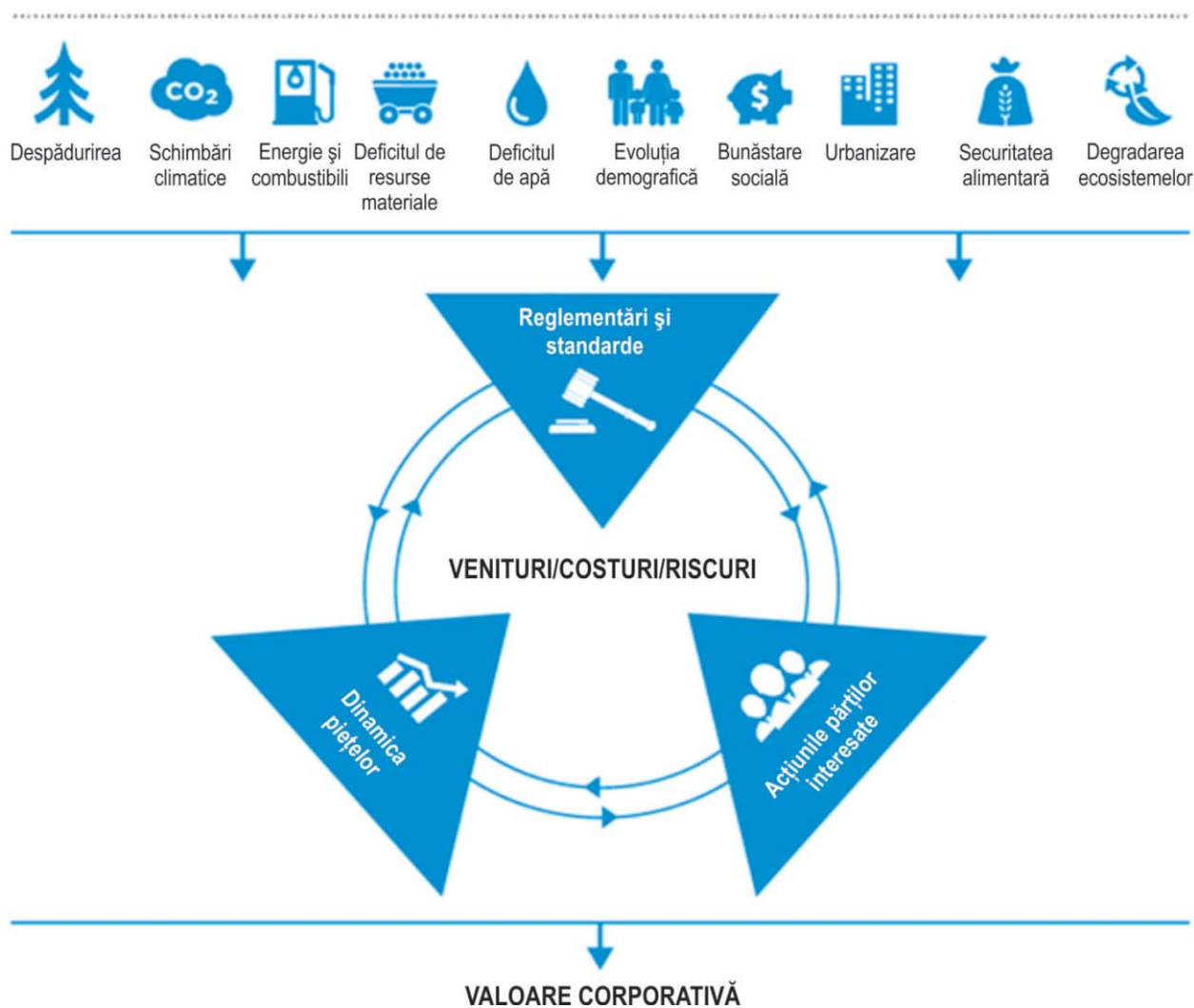
Existența externalităților nu mai poate fi ignorată de mediul de afaceri deoarece atât publicul larg, cât și organizații reprezentând părți interesate pentru companii au o înțelegere din ce în ce mai bună și un nivel de conștientizare ce crește într-un ritm alert asupra acestor aspecte, iar anumite efecte negative create de companii (poluare, emisii de gaze cu efect de seră, distrugerea ecosistemelor, schimbări climatice etc.) devin evidente și foarte dezbătute de acestea. Externalitățile negative sunt de obicei internalizate într-un mod direct și mai rapid decât cele pozitive, pe fondul constrângerilor legislative, presiunii părților interesate și atitudinii companiilor referitoare la o eventuală expunere negativă. Internalizarea poate determina apariția unor riscuri, precum scăderea veniturilor sau creșterea costurilor, dar creează oportunități mult mai importante de sporire a valorii corporative pentru companiile ce anticipează modificarea reglementărilor, reacțiile părților interesate și evoluția piețelor de desfacere.

Principalii factori interconectați și interdependenți ce determină internalizarea sunt (Figura 1):

- ➔ **Reglementările și standardele** – subvenții, taxe, compensări, legi privind transparența, standarde de certificare/produs sau alte metode similare prin care companiilor le este impusă plata anumitor sume sau li se oferă recompense pentru efectele create asupra comunităților;
- ➔ **Acțiunile părților interesate** – pe fondul expansiunii canalelor digitale de comunicare, ONG-urile, comunitățile locale, sindicatele, consumatorii, lanțul de aprovizionare, anga-



Figura 1. **Ce trei factori ce conduc spre internalizare**



jații și alte părți direct interesate au acces la informații privind activitatea companiilor și se simt îndreptățite să își reprezinte interesele în relația cu acestea; pentru o gestionare eficientă a reacțiilor publice, companiile trebuie să își consulte părțile interesate relevante, să afle care sunt așteptările acestora și să înțeleagă cum aceste așteptări ar putea fi corelate, cuantificate și internalizate;

➔ **Dinamica mediului de afaceri și a piețelor** – caracterul limitat al anumitor mărfuri, fenomene meteorologice extreme, piețe noi sau emergente pot constitui stimu-

lente pentru companii în sensul anticipării schimbărilor, obținerii unui avantaj competitiv și reducerii nivelului de expunere la riscuri; toate aceste aspecte conduc spre internalizare.

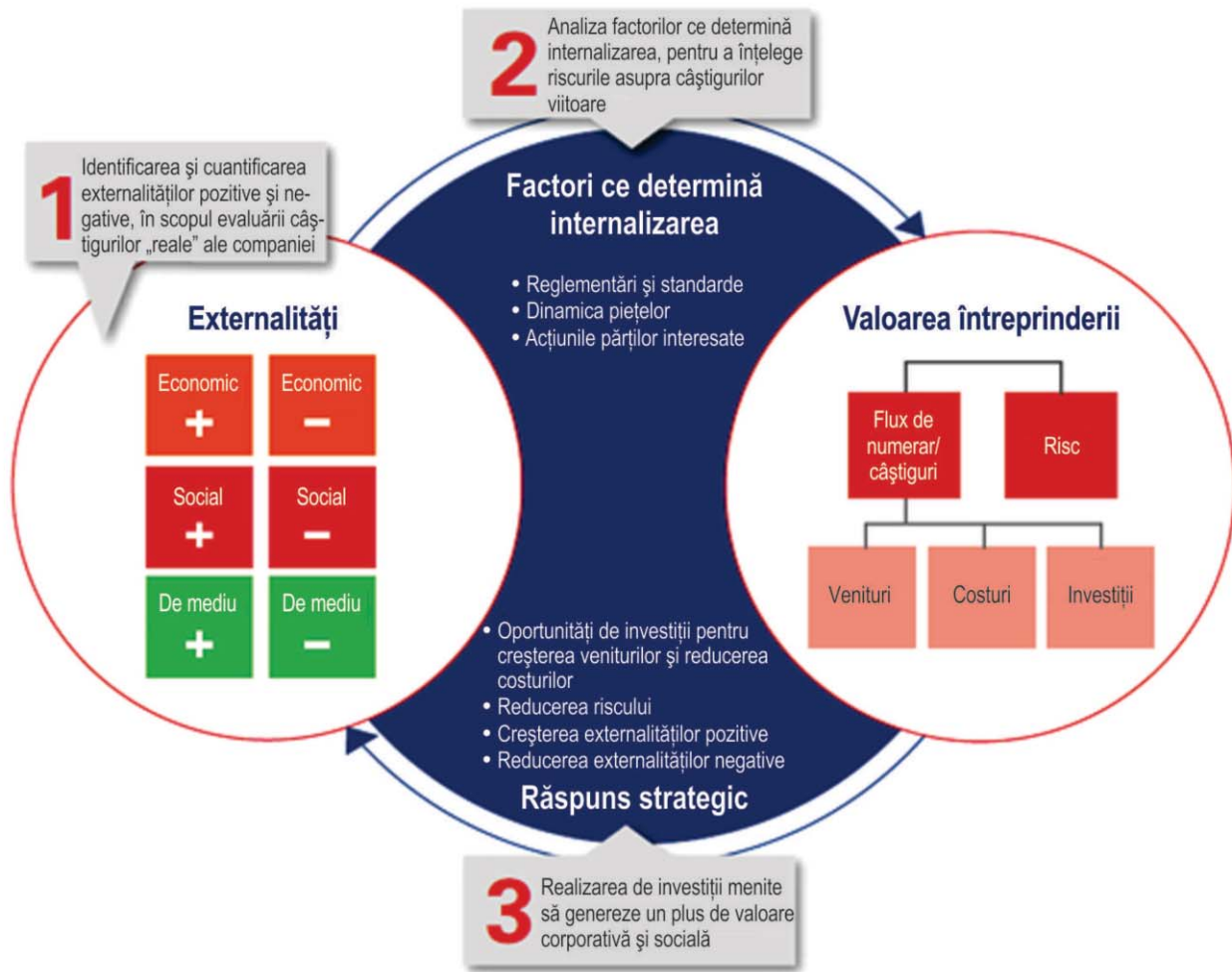
A sosit momentul pentru companiile responsabile să înțeleagă implicațiile externalităților asupra modelelor după care își guvernează afacerile, să le cuantifice, să le internalizeze și nu în ultimul rând să le integreze în aceste modele. Monetizarea externalităților – atât pozitive, cât și negative – constituie o provocare și necesită o metodologie menită să evidențieze riscurile asociate internalizării, potențialul de a crea valoare cor-

porativă și socială, precum și modul în care valoarea corporativă ar putea fi afectată.

Pentru a veni în sprijinul companiilor, KPMG Internațional a elaborat metodologia „valorii reale”, ce a fost aplicată pentru câțiva clienți din diverse colțuri ale lumii, lideri în domeniul dezvoltării durabile, obținându-se rezultate foarte apreciate de către managementul respectivelor companii, dar și de părțile interesate consultate.

În scopul exemplificării metodologiei, publicația prezintă 4 studii de caz, unul fiind proiectul pilot desfășurat de echipa KPMG din India pentru sucursala

Figura 2. Metodologia în 3 pași propusă de KPMG



locală a Holcim, iar celelalte 3 sunt studii concepute pentru companii și situații ipotetice: o mină de aur din Africa de Sud, o fabrică de bere din India și o fabrică de polietilenă din SUA.

Metodologia propusă de KPMG constă într-un proces structurat în 3 etape (Figura 2):

1. Evaluarea câștigurilor „reale” ale companiei
2. Înțelegerea riscurilor asociate viitoarelor beneficii
3. Generarea de valoare corporativă și socială

Etapa 1 presupune în primul rând identificarea corectă a externalităților,

prin clasificarea acestora în funcție de domeniul de impact (economic, social sau de mediu) și de efectul creat (pozitiv sau negativ). Următorul pas constă în monetizarea externalităților identificate sau cuantificarea lor în termeni financiari, aceasta fiind realizată în funcție de anumiți factori:

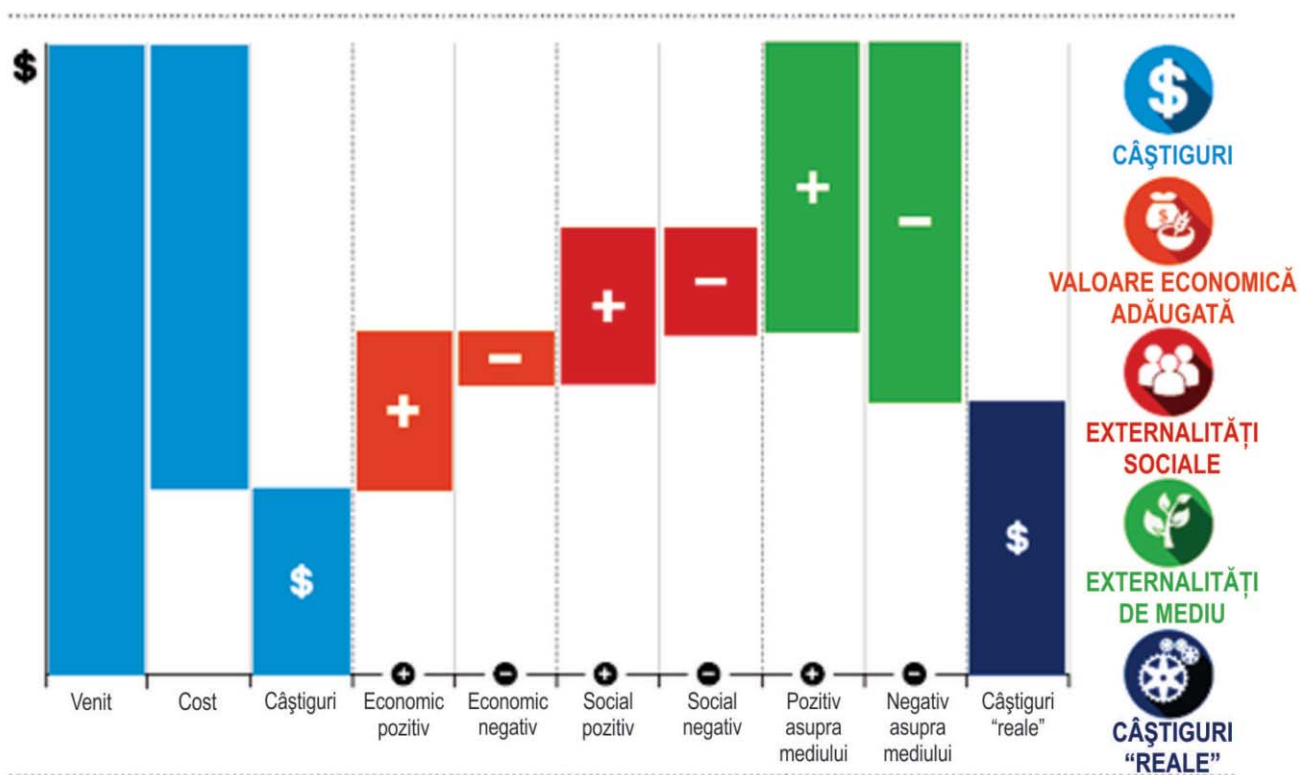
- ➔ Domeniu: poate fi aplicată întregii companii, unei divizii, unui proiect; poate include strict operațiunile companiei sau întregul lanț de aprovizionare;
- ➔ Materialitate: vor fi incluse doar externalitățile care sunt considerate relevante pentru companie și pentru părțile interesate; selecția se va

realiza în urma unei analize de materialitate;

- ➔ Nivel de referință: trebuie stabilit un nivel de bază (inițial) și perioada de timp pentru care sunt calculate externalitățile;
- ➔ Surse de informații: datele folosite pentru cuantificare trebuie selectate din surse interne ale companiei și din surse publice.

Prin coroborarea veniturilor companiei cu externalitățile cuantificate financiar, se poate obține o imagine de ansamblu asupra valorii companiei, ce include atât valoarea corporativă, cât și valoarea socială creată. În cadrul acestui pas al metodologiei, se realizează o imagine a

Figura 3. O imagine a câștigurilor reale



câștigurilor reale („true earnings bridge”), pornind de la veniturile/cheltuielile companiei și luând în considerare atât externalitățile pozitive, cât și pe cele negative (Figura 3).

Etapa 2 constă în identificarea modalităților prin care externalitățile pot fi internalizate (pornind de la factorii prezentați anterior) și în evaluarea riscurilor asupra câștigurilor companiei, prin creșterea costurilor sau reducerea veniturilor.

Evaluarea riscurilor se realizează pe termen mediu sau lung, deoarece factorii internalizării se intensifică în timp, iar impactul externalităților cu risc mare asupra câștigurilor poate fi determinat cu ajutorul tehnicilor de modelare financiară. Companiile vor încerca să protejeze valoarea corporativă și să o sporească, reducând riscurile și explorând oportunități de dezvoltare, iar cele

care anticipează și se pregătesc proactiv pentru internalizare au șanse mult mai mari să reușească acest lucru, în comparație cu cele reactive.

Etapa 3 se bazează pe informațiile acumulate în precedentele faze, constituind un suport pentru companii în demersul de a planifica și structura investiții menite să genereze valoare corporativă și valoare socială într-o manieră eficientă din punct de vedere al costurilor alocate.

Această fază constă inițial în identificarea potențialelor investiții conform uneia dintre abordările enunțate mai jos, care pot fi implementate simultan:

- ➔ Investiții pentru reducerea externalităților negative: reducerea riscurilor pentru costuri adiționale determinate de modificări legislative, acțiuni ale părților interesate, schimbări ale piețelor de desfacere;

în această categorie pot fi incluse optimizări ale lanțului de aprovizionare, modificări de strategie pe piețele cele mai importante, modificări operaționale etc.;

- ➔ Investiții pentru creșterea externalităților pozitive: creșterea veniturilor, prin intermediul stimulentei fiscale, îmbunătățirii brandului, avantajului competitiv pe anumite piețe etc.

Ulterior identificării potențialelor investiții, se calculează valoarea prezentă netă (NPV), ce include veniturile financiare directe și câștigurile viitoare ce pot fi obținute prin internalizare. Calculul NPV trebuie să fie un proces riguros, bazat pe o analiză aprofundată a datelor, pentru a determina cât mai exact parametrii în care investiția va genera câștiguri considerate acceptabile de către companie (Figura 4).

Figura 4. **Calculul valorii reale a NVP**

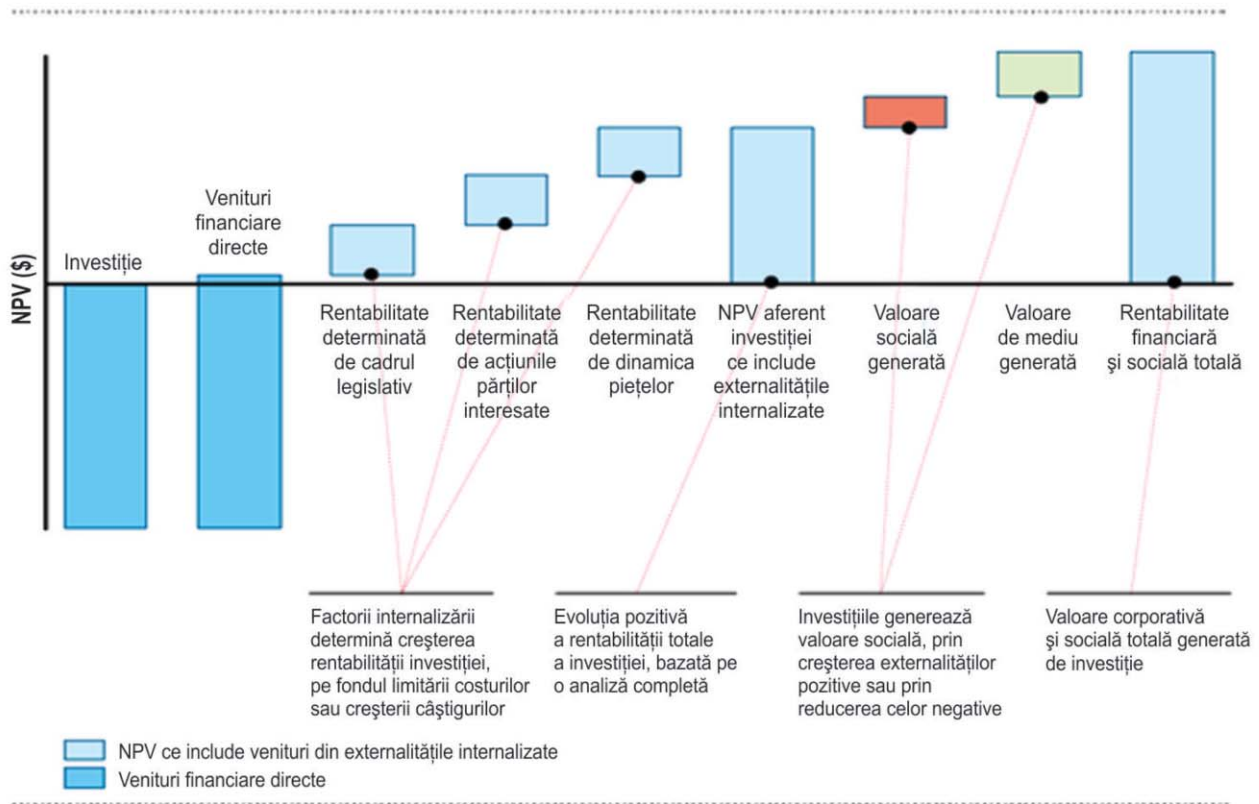
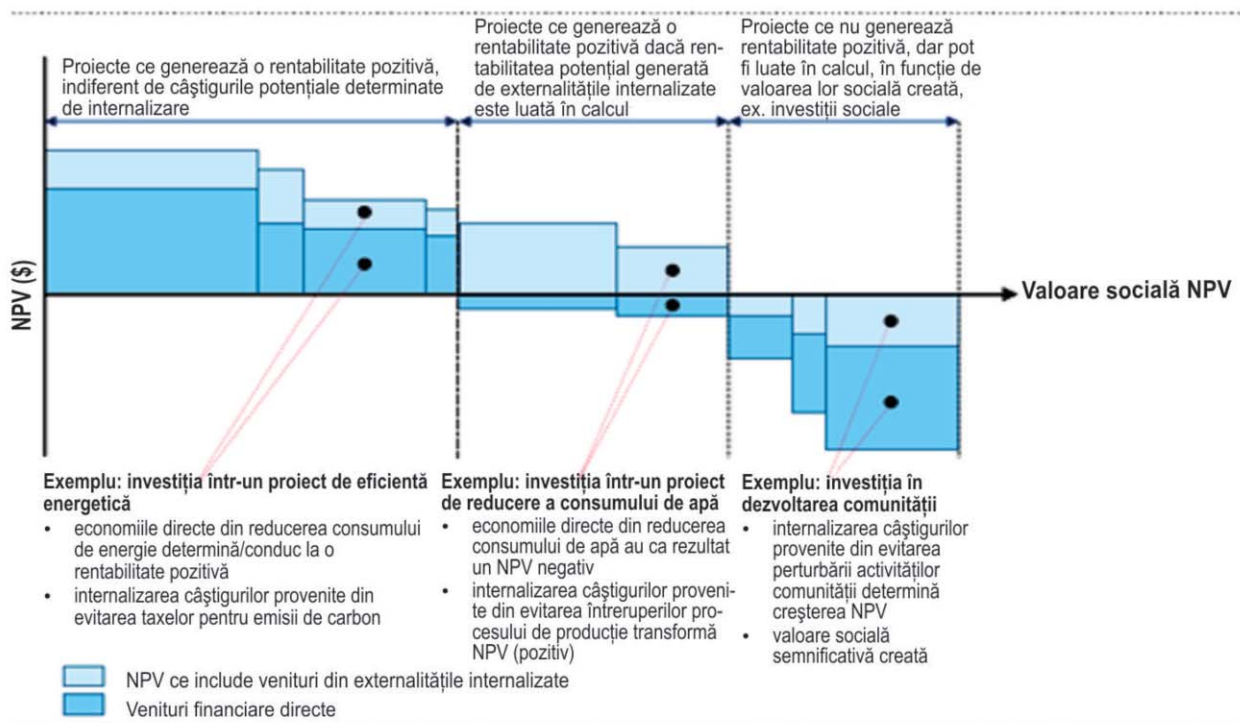


Figura 5. **Curba valorii reale marginale**



Înțelegând modalitatea prin care investițiile pot îmbunătăți câștigurile viitoare, companiile pot lua decizii fundamentate în sensul realizării investițiilor care vor genera atât valoare corporativă, cât și socială. Se poate realiza o analiză comparativă între proiecte/investiții prin intermediul curbei valorii reale marginale (Figura 5), fiind comparate veniturile generate de fiecare proiect în două scenarii (cu și fără internalizare). În urma acestei analize, proiectele/investițiile pot fi încadrate în trei categorii:

- ➔ Proiecte/investiții cu NPV pozitiv, indiferent de beneficiile internalizării;
- ➔ Proiecte/investiții cu NPV pozitiv doar dacă eventualele câștiguri generate în urma internalizării sunt luate în calcul;

➔ Proiecte/investiții cu probabilitate redusă de a genera NPV pozitiv, dar care pot crea valoare socială.

Ulterior analizei comparative, companiile pot realiza o prioritizare a investițiilor, în funcție de obiectivele strategice: crearea de valoare corporativă, socială sau ambele.

În concluzie, o nouă viziune conform căreia valoarea corporativă și cea socială sunt aliniate presupune ca liderii companiilor să privească crearea de valoare socială ca o metodă pentru reconfigurarea modelelor de afaceri, îmbunătățirea profitabilității și reducerea riscurilor. Cealalți actori implicați trebuie să ia atitudine: investitorii trebuie să fie conștienți de legătura strânsă dintre valoarea corporativă și cea socială și să finanțeze acțiuni în acest sens, iar autoritățile

publice trebuie să contribuie la promovarea de reglementări menite să încurajeze și să recompenseze generarea de valoare socială (Figura 6).

Această schimbare de mentalitate nu este posibilă atât timp cât membrii mediului de afaceri se concentrează exclusiv pe obținerea de profit pe termen scurt, neglijând rolul important de „cetățean corporativ” pe care îl au companiile, deoarece efectele pozitive pot fi obținute doar prin eforturi comune ale tuturor părților implicate.

Intregul studiu poate fi consultat la:

<http://www.kpmg.com/Global/en/topics/climate-change-sustainability-services/Documents/a-new-vision-of-value-v1.pdf>

Figura 6. Schimbarea mentalității către o nouă viziune a valorii



Sărbătorirea Zilei Naționale a Auditorului Financiar din România

Premiile revistei „Audit Financiar”

În acest an, Ziua Națională a Auditorului Financiar – 26 octombrie – a fost marcată, conform hotărârii Consiliului CAFR, prin întâlniri profesionale festive organizate în 9 locații din țară în perioada 24-28 octombrie a.c. La evenimente – la care au participat numeroși auditori financiari și stagieri din localitățile respective și din zonele învecinate – au fost prezenți lect. univ. dr. **Gabriel Radu**, președintele Camerei și dr. **Clemente Kiss**, vicepreședinte al Consiliului – la Cluj-Napoca; prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, președinte de onoare și conf. univ. dr. **Daniel Botez**, membru al Consiliului – la București; prof. univ. dr. **Tatiana Dănescu**, membru al Consiliului – la Brașov; **Scarlat Orzescu**, membru al Consiliului – la

Iași; **Ana Dincă**, membru al Consiliului – la Craiova; **Ioan Minda**, membru al Consiliului – la Timișoara; dr. **Ciprian-Teodor Mihăilescu**, prim-vicepreședinte al Consiliului – la Pitești; **Iosif Cornel Kameniczki**, vicepreședinte al Consiliului – la Baia Mare; lect. univ. dr. **Mirela Păunescu**, vicepreședinte al Consiliului – la Constanța.

În Mesajul Consiliului Camerei adresat auditorilor financiari, citit cu acest prilej, se spune, printre altele:

Principalul nostru obiectiv îl reprezintă apropierea Camerei – ca organizație profesională – de membrii săi, de problemele și dificultățile pe care aceștia le întâmpină în activitatea de zi cu zi. Cu alte cuvinte, Camera va deveni portdrapelul intereselor și cerințelor membrilor,

astfel încât aceștia să recunoască în organizația lor profesională un sprijin de nădejde.

Câteva acțiuni le considerăm noi a fi prioritare. Astfel, avem în vedere crearea condițiilor pentru prestarea activității de audit la cel mai înalt nivel de calitate și profesionalism. Pentru aceasta vom asigura, pe de o parte, exigența profesională necesară pentru dobândirea calității de auditor și asigurarea condițiilor pentru o bună și utilă pregătire profesională continuă a membrilor și, pe de altă parte, vom oferi suport legal pentru toți membrii care ne vor solicita ajutor în clarificarea unor aspecte practice invitate în activitatea concretă de audit.

De asemenea, vom pune accent și vom încuraja comunicarea cu instituțiile, cu mediul academic și organizații profesionale, ghidându-ne după principiul ca, înaintea marilor probleme ale profesiei, să fim uniți, constructivi și cu convingerea că astfel putem facilita obținerea cât mai multor beneficii pentru profesie. Cu deosebire vom acționa pentru a dezvolta și moderniza cadrul de funcționare al profesiei prin asigurarea unei legislații transparente, coerente și corecte, conformă cu principiile și exigențele europene în materie.

Cuvântul de ordine va fi pentru noi asigurarea prestigiului profesiei. Iar pentru aceasta vom deschide larg căile de dialog cu toți membrii noștri, vom întreprinde măsuri pentru a evita conflicte de interese și a promova un climat corect pe piața concurențială a auditului.

Fiarește, pentru succesul acestor acțiuni ne bizuim pe sprijinul dumneavoastră, al mem-



brilor Camerei. La noi veți găsi întotdeauna „uși deschise”, receptivitate, veți fi bineveniți în sediul central și la reprezentanțele zonale, care de fapt sunt construite și funcționează în interesul membrilor. Contăm că ne veți susține și încuraja în demersurile noastre.

În cadrul manifestărilor au fost acordate plachete și diplome reprezentanților firmelor de audit financiar de top, precum și unor auditori financiari pentru rezultate deosebite obținute în activitatea practică.

Cu aceeași ocazie, au fost înmânate premiile revistei „Audit Financiar” pentru cele mai interesante studii și cercetări publicate în anul 2014, astfel:

- Premiul „Constantin Ionete”: drd. **Alexandra Ardelean**, de la Universitatea „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca, pentru articolele: „Provocări la adresa profesiei auditorilor: interes, impact și posibile soluții” și „Importanța integrității auditorilor financiari – analiză fundamentată pe un studiu FEE”.
- Premiul „Alexandru Rusovici”: prof. univ. dr. **Dinu Airinei** și cercetător științific dr. **Daniel Homocianu**, de la Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, pentru articolele: „Consolidarea datelor sursă pentru raportări în audit” și „Facilități Business Intelligence cu aplicații în audit și raportări financiare”.

Acordarea premiilor a fost însoțită de prezentarea Mesajului Colegiului Editorial Științific al revistei de către **Clemente Kiss**, vicepreședinte al Consiliului CAFR – la Cluj-Napoca și de prof. univ. dr. **Emil Horomnea**, membru al Colegiului – la Iași, în care se spune:

Revista „Audit Financiar” reprezintă un vehicul important de stimulare și diseminare a celor mai noi rezultate ale cercetărilor științifice în audit, raportări financiare, analiză financiară și în sectoare conexe, din țară și din străinătate, promovând metode și tehnici moderne în practica domeniilor enumerate. La ora actuală revista a ajuns la cel mai înalt nivel de cotație pentru o publicație științifică redactată în limba română.

Calitatea revistei a fost recunoscută atât de mediul academic românesc, cât și în plan extern, articolele publicate fiind indexate în patru mari baze de date internaționale – Ulrich’s, ProQuest, Ebsco și Cabells, recunoscute de Consiliul Național de Atestare a Titlurilor, Diplomelor și Certificatelor Universitare (CNATDCU).

La realizarea revistei o contribuție semnificativă o au cele mai importante centre științifice academice de profil din țară și din Republica Moldova în temeiul acordurilor de cooperare pentru promovarea profesiei prin valorificarea cercetărilor științifice în domeniu.

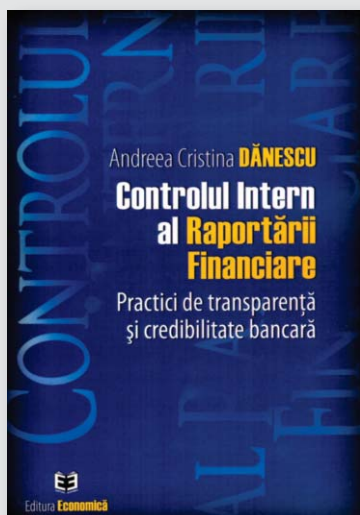
Strategia editorială elaborată de Colegiul

Editorial Științific al revistei este corelată permanent cu problematica și prioritățile profesiei, așa cum acestea rezultă din programul de activități ale editorului - Consiliul Camerei Auditorilor Financiari din România, sprijinind prin materialele publicate eforturile de promovare și ridicare a prestigiului profesiei.

*Premiile de excelență acordate anual de Consiliul Camerei pentru cele mai valoroase articole publicate în revistă, care poartă numele unor personalități ale profesiei, „Constantin Ionete” și „Alexandru Rusovici” – care au avut un aport important atât la crearea și organizarea activității de audit financiar în România, cât și la afirmarea și stimularea cercetării științifice în acest domeniu prin intermediul revistei „Audit Financiar” – reprezintă o modalitate eficientă de stimulare a competiției editoriale și publicistice în domeniu. În acest an, selecționarea lucrărilor premiate a fost realizată de un juriu format din: prof. univ. dr. **Ion Mihăilescu**, membru în Colegiul Editorial Științific, prof. univ. dr. **Maria Manolescu**, membru în Colegiul Editorial Științific, prof. univ. dr. **Vasile Răileanu**, membru în Colegiul Editorial Științific, prof. univ. dr. **Pavel Năstase**, director științific, dr. **Corneliu Cârlan**, director editorial.*

Urăm revistei să continue seria succeselor editoriale înregistrate până în prezent, să-și adapteze permanent activitatea la realitățile și provocările profesiei noastre, consolidându-și înaltul nivel al materialelor publicate!





Lucrarea „Controlul Intern al Raportării Financiare – Practici de transparență și credibilitate bancară”, apărută la sfârșitul anului 2014 în Editura Economică, are

drept autoare pe **Andreea Cristina Dănescu**, doctor în economie și auditor stagiar, reprezentând rodul demersului științific parcurs de autoare în decursul cercetării doctorale. Eforturile autoarei concentrate asupra mediului bancar, în care pe harta conceptuală a cercetării teoretice și empirice abordările din contabilitate s-au interpus cu cele din finanțe, audit financiar, audit intern, etică, analiză economico-financiară, statistică, econometrie și nu numai, au condus spre concluzii, propuneri, identificări de soluții logice la o serie de probleme bancare rămase deschise. Cercetarea efectuată are la bază, alături de ample exemplificări aduse din literatura de specialitate, de rezultatele asupra raționamentelor profesionale și a punctelor de vedere ale specialiștilor din bănci cu responsabilități în control intern, audit intern și guvernare corporatistă din bănci din Austria, România, Ucraina, Cehia,

Ungaria și propria experiență dată de practicarea profesiei de auditor intern într-o corporație bancară internațională, alături de activitatea desfășurată în calitate de membru în două comitete de audit în bănci din Serbia și Croația.

În prefața acestei cărți, prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, notează: „Prin conținutul său clar, bogat în elemente argumentate, în concluzii, contribuții proprii și propuneri fezabile, în idei care deschid noi perspective de cercetare, cartea este deosebit de utilă atât practicienilor bancari cu responsabilități în raportarea financiară – contabililor, auditorilor interni, auditorilor financiari, angajaților în structurile cu atribuții privind riscurile și conformitatea, responsabililor corporativi – reglementatorilor domeniului bancar, celor investiți cu atribuții în supravegherea pieței bancare, cât și mediului academic – cadrelor didactice și studenților din domeniul economic și altor specialiști interesați de cunoașterea fundamentelor de transparență și credibilitate bancară.”

Informații

Ziua Profesiilor Liberale din România

La 5 noiembrie a.c., la Hotelul Marshal Garden din București s-au desfășurat lucrările celei de a șaptea ediții a Conferinței „Ziua Profesiilor Liberale din România”, în organizarea Uniunii Profesiilor Liberale din România.

Conferința a avut drept temă „Consolidarea profesiilor liberale – mijloc de dezvoltare a societății românești”.

În deschiderea lucrărilor au fost citite Mesajele de salut transmise de către reprezentanți ai unor organizații profesionale similare din Europa, precum: **Marko Curavic**, șeful Unității Antreprenoriat și Economie Socială din cadrul Direcției Generale pentru Întreprinderi și Industrie a Comisiei Europene, **Eric Thiry**, președintele Uniunii Naționale a Profesiilor Liberale și Intelectuale din Belgia și **Jacques Reinault**, președintele Consiliului European al Profesiilor Liberale.

De asemenea, au rostit alocuțiuni: **Emilian Radu**, președintele Uniunii Profesiilor Liberale din România, **Bogdan-Marius Chirțoiu**, președintele Consiliului Concurenței, **Varujan Vosganian**, senator, membru al Comisiei pentru Cultură și Media – Senatul României, **Daniel Florea**, membru al Comisiei Juridice, de Disciplină și Imunități – Camera Deputaților, **Alin Lucian Antochi**, secretar de stat la Ministerul Justiției și **Florian Costache**, președintele Consiliului Economic și Social. La lucrările conferinței au participat numeroși auditori financiari alături de colegi din partea organizațiilor profesionale componente al UPLR.

Din partea Camerei Auditorilor Financiari din România **Clemente Kiss**, vicepreședinte al Consiliului, a prezentat o temă de actualitate pentru profesie: „Rolul și contribuția auditorilor financiari în dezvoltarea economiei românești”.

Congresul Mondial al Contabililor - 2014

În perioada 10-13 noiembrie 2014, în capitala Italiei – Roma, s-a desfășurat cel de-al 19-lea Congres Mondial al Contabililor, în organizarea Institutului Italian al Contabililor (CNDCEC) și a Federației Internaționale a Contabililor (IFAC).

Având ca temă în acest an „Viziune 2020: Învățând din trecut, construind viitorul”, Congresul a reprezentat cel mai important eveniment pentru profesia contabilă, la care au participat lideri ai profesiei, reprezentanți din mediul academic, ai companiilor internaționale și locale, institute și organisme profesionale, contabili, organisme de reglementare și de standardizare etc. Camera Auditorilor Financiari din România a fost reprezentată de către președintele de onoare, prof. univ. dr. **Horia Neamțu**.

Manifestarea s-a desfășurat pe mai multe secțiuni plene: I – Afaceri prospere în vremuri tulburi; II – Sporirea transparenței și responsabilității guvernamentale: o cale de creștere economică; III – Gândirea integrată: cheia pentru îmbunătățirea performanței și crearea de valoare.

Cu prilejul acestui Congres, Banca Mondială a organizat, în ziua de 10 noiembrie 2014, Conferința Globală 2014 „Dezvoltarea contabilității pentru rezultate”. Aflat la cea de-a doua ediție, evenimentul a avut ca temă în acest an: „Contabilitatea: încadrarea în viitor”.

Obiectivul Conferinței a fost de a oferi un forum de discuții pentru a privi în viitor și a găsi soluții pe problemele-țintă în vederea conturării relației Băncii Mondiale cu organizațiile contabile profesionale.

Mulțumiri evaluatorilor articolelor propuse spre publicare în anul 2014

A trecut încă un an, cel de-al 12-lea, în care „Audit Financiar”, publicație de elită a Camerei Auditorilor Financiari din România, a apărut neîntrerupt.

Revista reprezintă un instrument important de valorificare a celor mai noi rezultate ale cercetărilor științifice în audit, raportări financiare, analiză financiară și în sectoare conexe, din țară și străinătate, promovând metode și tehnici moderne în practica domeniilor enumerate. Revista are în prezent cel mai înalt nivel de cotație pentru o publicație științifică redactată în limba română, articolele publicate fiind indexate în patru mari baze de date internaționale – Ulrich's, ProQuest, Ebsco și Cabell's.

Cu siguranță, la menținerea și ridicarea statutului editorial și științific al publicației au contribuit, în bună măsură, profesioniștii care – cu exigență și implicare – au asigurat revizia științifică a articolelor propuse spre publicare în anul 2014. Aceștia le adresăm cele mai calde mulțumiri și ne exprimăm speranța că și în anul care urmează ne vom bizui pe priceperea și deschiderea lor pentru a consolida reputația revistei.

În anul 2014 au efectuat revizuirile/evaluările ale articolelor propuse spre publicare următorii membri ai Consiliului Științific de Evaluare al revistei „Audit Financiar”: prof. univ. dr. **Dinu AIRINEI** – Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași; prof. univ. dr. **Veronel AVRAM** – Universitatea din Craiova; conf. univ. dr. **Daniel BOTEZ** – Universitatea din Bacău; conf. univ. dr. **Ovidiu BUNGET** – Universitatea de Vest din Timișoara;

conf. univ. dr. **Carmen Giorgia BONACI** – Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca; lect. univ. dr. **Vasile CARDOȘ** – Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca; prof. univ. dr. **Tatiana DĂNESCU** – Universitatea „Petru Maior”, Târgu Mureș; prof. univ. dr. **Cristian DRĂGAN** – Universitatea din Craiova; lect. univ. dr. **Alin DUMITRESCU** – Universitatea de Vest din Timișoara; prof. univ. dr. **Nicoleta FARCANE** – Universitatea de Vest, Timișoara; prof. univ. dr. **Liliana FELEAGĂ** – Academia de Studii Economice, București; prof. univ. dr. **Nicolae FELEAGĂ** – Academia de Studii Economice, București; dr. **Nicoleta Maria IENCIU** – Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca; prof. univ. dr. **Ion IONAȘCU** – Academia de Studii Economice, București; prof. univ. dr. **Elisabeta JABA** – Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași; dr. **Alexandra LAZĂR** – director adjunct, Ministerul Finanțelor Publice; prof. univ. dr. **Maria MANOLESCU** – Academia de Studii Economice, București; prof. univ. dr. **Ion MIHĂILESCU** – Universitatea „Constantin Brâncoveanu”, Pitești; prof. univ. dr. **Ana MORARIU** – Academia de Studii Economice, București; prof. univ. dr. **Irimie Emil POPA** – Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca; prof. univ. dr. **Gheorghe POPESCU** – Academia de Studii Economice, București; prof. univ. dr. **Vasile RĂILEANU** – Academia de Studii Economice, București; asist. univ. dr. **Ioan-Bogdan ROBU** – Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași; **Andreia STANCIU** – director ACCA România; prof. univ. dr. **Victoria STANCIU** – Academia de Studii Economice, București; prof. univ. dr. **Aurelia ȘTEFĂNESCU** – Academia de Studii Economice, București; prof. univ. dr. **Neculai TABĂRĂ** – Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași; prof. univ. dr. **Ioan TALPOȘ** – Universitatea de Vest, Timișoara; prof. univ. dr. **Eugeniu ȚURLEA** – Academia de Studii Economice, București.

Redacția revistei „Audit Financiar”

Important pentru autori!

Evaluarea articolelor științifice se realizează, în paralel, de către cel puțin doi membri din Consiliul Științific al revistei, în modalitatea double-blind-review, ceea ce înseamnă că evaluatorii nu cunosc numele autorilor și nici autorii nu cunosc numele evaluatorilor.

Criterii de evaluare a articolelor: originalitatea, actualitatea, importanța și încadrarea în aria tematică a revistei; calitatea metodologiei de cercetare; claritatea și relevanța prezentării și argumentării; relevanța surselor bibliografice utilizate; contribuția adusă cercetării în domeniul abordat.

Recomandările Consiliului Științific al revistei sunt: acceptare; acceptare cu revizuire; respingere. Rezultatele evaluărilor sunt comunicate autorilor, urmând a fi publicate numai articolele acceptate de Consiliul Științific. Articolele se trimit redacției la adresa de e-mail: revista@cafr.ro,

obligatoriu în format electronic cu extensia **.doc**, cuprinzând următoarele elemente: limba de redactare a articolului - **română**, pentru autorii români sau **engleză**, pentru autorii străini; textul în limba română se redactează cu diacritice, conform prescripțiilor lingvistice ale Academiei Române; dimensiunea maximă a articolului 7-10 pagini/2000 caractere grafice cu spații/pagină; în articol se precizează titlul în limba română și engleză, metodologia de cercetare folosită, contribuțiile autorilor și referințele bibliografice în subsolul paginii; un rezumat în limbile engleză și română de circa o pagină redactat la persoana a III-a, în care se prezintă obiectivul cercetării, principalele probleme abordate și contribuția autorilor; rezumatul este însoțit de 4-5 termeni cheie, în limbile română și engleză, inclusiv clasificarea JEL.

Detalii pe site-ul www.revista.cafr.ro, la secțiunile „Recenzii” și „Manuscrise”.

La mulți ani!

2015

