

audit

FINANCIAR

2/2013

- **Raportarea integrată - sfârșit sau un nou început pentru raportarea financiară?**

- **Proceduri analitice bazate pe analiza statistică a informațiilor comparabile aferente perioadelor anterioare de raportare financiară**
- **Influența guvernantei corporative asupra standardelor de audit și raportare financiară: cazul statelor membre UE**
- **Modele cantitative privind evaluarea preliminară a sistemului de control și a politicii de sancțiuni**
- **Paralelă între sistemele de control al calității auditului financiar din România și Spania**
- **Respectarea drepturilor acționarilor, în contextul principiilor privind guvernanta corporativă**
- **Aspecte relevante privind auditul estimărilor contabile**



Lucrările Consiliului Federației Europene a Contabililor (FEE)

Președintele Camerei Auditorilor Financiari din Romania, prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, a luat parte la lucrările Consiliului FEE, desfășurate în perioada 12-13 decembrie 2012, la Bruxelles, Belgia.

Un loc aparte în cadrul discuțiilor a fost ocupat de propunerile legislative ale Comisiei Europene care vor afecta politica de audit (noul Regulament care va reglementa entitățile de interes public și noua propunere de amendare a Directivei 43/2006/CE privind auditul statutar), dar și domeniul raportării financiare (proiectul de directivă a CE, care va înlocui directivele a 4-a și a 7-a). Au fost evidențiate progresele în acest domeniu executivul FEE prezentând un sumar al propunerilor de modificări înaintate de Parlamentul și Consiliul European.

De asemenea, au fost prezentate acțiunile întreprinse de FEE în domenii, precum piețe de capital, etică, calificare și acces pe piață, dar și propunerile de noi măsuri menite să întărească IMM-urile și politicile de raportare financiară.

Adunarea Generală FEE

Adunarea Generală a FEE din anul 2012 a fost organizată la data de 13 decembrie la Bruxelles, Belgia, în contextul aniversării a 25 de ani de la înființarea Federației Europene a Contabililor. Camera a fost reprezentată de președintele său, prof. univ. dr. **Horia Neamțu**.

Președintele și directorul executiv al FEE și-au prezentat rapoartele de activitate și au fost aprobate Constituția și Regulamentul Intern, ambele documente fiind supuse unui proces amplu de revizuire și actualizare. Odată cu prezentarea raportului trezoreriilor și a raportului auditorilor, participanții au votat situațiile financiare auditate pentru anii 2010 și 2011, precum și nivelul cheltuielilor pentru 2013 și 2014.

În cadrul Adunării Generale s-a încheiat mandatul de președinte al FEE deținut de Philip Johnson. Astfel, președintele adjunct **André Killesse** (Institutul Revizorilor de Întreprinderi din Belgia, IRE) a fost votat președinte, pentru perioada 2013-2014. André Killesse are o experiență îndelungată în cadrul FEE, ca președinte al grupei de lucru Calificare și Acces pe Piață și ca președinte adjunct.

În funcția de președinte adjunct a fost votat **Petr Kriz** (Camera Auditorilor din Cehia, KACR), care a activat în cadrul FEE în calitate de președinte al grupei de lucru „Bănci”.

Congresul Profesioniștilor Contabili și Auditorilor din Rusia

La invitația Institutului Profesioniștilor Contabili din Rusia (IPAR), o delegație a Camerei Auditorilor Financiari din România, formată din prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, președinte, **Ana Dincă**, vicepreședinte și dr. **Marius Burdușel**, director executiv, a luat parte la Congresul Profesioniștilor Contabili și Auditorilor din această țară, organizat la Moscova, în perioada 11-12 decembrie 2012. Evenimentul a marcat, totodată, împlinirea a 15 ani de la înființarea acestui organism profesional.

Congresul a avut ca temă „Contabilitatea 2012 – Schimbări globale” și a reunit reprezentanți ai IPAR, ai Organizației Naționale pentru Standarde Contabile de Raportare Financiară (NOFA), ai Ministerului de Finanțe, reprezentanți ai diferitelor organizații profesionale naționale și internaționale, precum și ai mediului de afaceri din Rusia.

Lucrările s-au desfășurat în plen și pe seminarii, tratând subiecte de larg interes pentru profesia contabilă și de audit din Rusia.

Prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, președintele Camerei, a avut o intervenție în cadrul Congresului, prilej cu care a felicitat organizația din Rusia pentru acest eveniment aniversar și și-a exprimat speranța unei viitoare colaborări, în interesul dezvoltării profesiei.

Cu această ocazie, a oferit o plachetă omagială, din partea CAFR, ca semn al recunoașterii progreselor înregistrate de IPAR în activitatea sa.

Între invitații din străinătate, **Michel de Wolf**, președintele Institutului Revizorilor de Întreprinderi din Belgia (IRE) și fost președinte al Federației Internaționale a Experților Contabili Francofoni (FIDEF), a susținut o prezentare referitoare la consecințele aplicării IFRS în Uniunea Europeană și la deciziile diferitelor state de a menține două sisteme de raportare: IFRS și sistemul de raportare național.

La rândul său **Paul Van Geyt**, consultant independent și reprezentant al profesiei din Belgia, a prezentat publicarea situațiilor financiare, referindu-se la termene, formatul acestora, instituțiile care fac prelucrarea informațiilor și taxele percepute pentru acest serviciu.

În concluzie, a rezultat necesitatea prezentării unui singur set de situații financiare, în vederea asigurării conformității cu IFRS-urile, cele două sisteme de raportare – sistemul autohton și cel aferent IFRS având baze de evaluare diferite.

Contents

- Prof. univ. dr. Elisabeta JABA, drd. Ioan-Bogdan ROBU & drd. Mihaela-Alina ROBU**
Proceduri analitice bazate pe analiza statistică a informațiilor comparabile aferente perioadelor anterioare de raportare financiară
Analytical Procedures based on Statistical Analysis of Comparable Data for Prior Financial Reporting Periods

3**16**

- Lect. univ. dr. Cristina BOȚA – AVRAM & conf. univ. dr. Paula Ramona RĂCHIȘAN**
Influența guvernancei corporative asupra standardelor de audit și raportare financiară: cazul statelor membre UE
The Influence of Corporate Governance on the Strength of Auditing and Reporting Standards: Evidence from EU Countries



- Conf. univ. dr. Daniel BOTEZ**

Raportarea integrată - sfârșit sau un nou început pentru raportarea financiară?
Integrated Reporting - the End or a New Beginning for Financial Reporting?

23**30**

- Dr. Adrian VINTILESCU BELCIUG, dr. Lăcrămioara CORCHEȘ & drd. Daniela CREȚU, drd. Adriana LUPU**
Modele cantitative privind evaluarea preliminară a sistemului de control intern și a politicii de sancțiuni
Quantitative Models of Preliminary Assessment of Internal Control System and Sanctions Policy



- Drd. Ioana Iuliana POP (GRIGORESCU)**

Paralelă între sistemele de control al calității auditului financiar din România și Spania
A Comparison between the Control Systems of the Quality for the Financial Audit in Romania and Spain

35**44**

- Dr. Adrian Doru BÎGIOI**
Respectarea drepturilor acționarilor, în contextul principiilor privind guvernarea corporativă, la entitățile listate pe o piață reglementată din România, având ca obiect de activitate intermedierea financiară
Shareholder Rights in the Context of Corporate Governance Principles, at the Entities Listed on a Regulated Market in Romania, with the Object of Financial Intermediation



- Aura GIURCĂNEANU & dr. Clemente KISS**

Aspecte relevante privind auditul estimărilor contabile
Relevant Aspects Regarding the Audit of Accounting Estimates

49



Revistă editată de
**Camera Auditorilor Financiari
din România**
Str. Sirenelor, nr. 67-69, sector 5, București



Colegiul editorial științific

- Prof. univ. dr. **Sorin BRICIU**, Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba Iulia
Prof. univ. dr. **Alain BURLAUD**, Institut National des Techniques Economiques et Comptables, Paris
Prof. univ. dr. **Tatiana DĂNESCU**, prorector, Universitatea „Petru Maior”, Târgu Mureș
Prof. univ. dr. **Robin JARVIS**, director pentru IMM-ACCA, profesor de contabilitate Universitatea Brunel, Marea Britanie
Prof. univ. dr. **David HILLIER**, decan, Leeds University Business School, Marea Britanie
Prof. univ. dr. **Allan HODGSON**, The University of Queensland, Australia
Prof. univ. dr. **Emil HOROMNEA**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași
Prof. univ. dr. **Dumitru MATIȘ**, decan, Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca
Prof. univ. dr. **Maria MANOLESCU**, ASE, București
Prof. univ. dr. **Ion MIHĂILESCU**, Universitatea "Constantin Brâncoveanu", Pitești
Prof. univ. dr. **Ana MORARIU**, ASE, București
Prof. univ. dr. **Vasile RĂILEANU**, Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune - ASE București
Prof. univ. dr. **Donna STREET**, Universitatea Dayton, SUA
Prof. univ. dr. **Ioan TALPOȘ**, președintele Senatului, Universitatea de Vest din Timișoara
Prof. univ. dr. **Eugeniu ȚURLEA**, directorul Departamentului de contabilitate, audit, analiză și informatică de gestiune, ASE București
Academician **Iulian VĂCĂREL**, Academia Română

Director științific: Prof. univ. dr. **Pavel NĂSTASE**

Director editorial: Dr. **Corneliu CÂRLAN**

Redactor șef: **Cristiana RUS**

Colectiv redacțional: Marina ANTOFIE, Alexandra COMĂNESCU, Alice PETCU, Adriana SPIRIDON, Daniela ȘTEFĂNUȚ, Angela TUDOR

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.

Publicație recunoscută de CNCSIS, categoria **B+**

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

Revista este inclusă în platforma editorială română SCIPIO: 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 1844 - 8801

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

Proceduri analitice bazate pe analiza statistică a informațiilor comparabile afereente perioadelor anterioare de raportare financiară

Elisabeta JABA*, Ioan-Bogdan ROBU** & Mihaela-Alina ROBU***

Abstract

Analytical Procedures based on Statistical Analysis of Comparable Data for Prior Financial Reporting Periods

The role of the auditor is essential to ensure a true and fair view of the listed companies on the capital market by issuing a professional, independent and objective audit opinion. During audit engagement, the opinion of the audit report is presented on the basis of sufficient appropriate audit evidence. However, in times of crisis, providing an audit engagement in accordance with quality standards and maintaining low audit costs is one of the challenges that the auditor should respond. The auditor should respond to the possible level budget restrictions in the audit engagement by obtaining sufficient appropriate audit evidence, however obtained at minimal cost. Of audit procedures involving the lowest costs can list analytical procedures using statistical methods. They can provide the auditor with information on the evolution of the position and the performance of the client company over several reporting periods. The study aims to analyze the evolution of the main ratios regarding the financial position and performance of the client company, in terms of economic and financial crisis. Identifying differences between financial ratios based on comparable data for prior reporting periods lead auditor to detect significant errors and financial fraud. The study was conducted on a sample of 41 Romanian companies listed on Bucharest Stock Exchange in the period 2008-2011. The study results claim that there are significant differences between values recorded by the financial ratios over several financial reporting periods and may represent a fair view of market evolution. By comparing these differences to those identified in the company-client auditor may signal a number of inconsistencies due to errors or frauds that need additional tests. The research results were obtained using statistical analysis of data with SPSS 20.0.

Key words: *audit engagement, audit evidence, analytical procedures, financial ratios, financial years, Repeated-Measures ANOVA, client company's financial profile*

JEL Classification: C12, C58, M41, M42

Cuvinte cheie: *misiune de audit, probe de audit, proceduri analitice, rate financiare, exerciții financiare, Repeated-Measures ANOVA, profil financiar al firmei client*

* Prof. univ. dr. Emeritus, Director al Centrului de Cercetări Statistice, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, e-mail: ejaba@uaic.ro

** Drd. Contabilitate și drd. Cibernetică și statistică economică, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, e-mail: bogdan.robu@feaa.uaic.ro

*** Drd. Contabilitate, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, e-mail: mihaela.robu@feaa.uaic.ro

Introducere

Conform *Standardelor Internaționale de Audit (ISA)* misiunea de audit reprezintă un proces dinamic, structurat în faze bine determinate, prin care se obțin în mod sistematic și se evaluează într-o manieră obiectivă probe de audit necesare fundamentării opiniei auditorului și emiterii raportului de audit (Hayes *et al.*, 2005; IFAC, 2009). Probele de audit obținute vizează, cu precădere, testarea modului de respectare a principalelor aserțiuni referitoare la activitățile și evenimentele economice din cadrul firmei, în funcție de o serie de criterii prestabilite, rezultatele fiind comunicate utilizatorilor interesați (Hayes *et al.*, 2005; Soltani, 2007).

Misiunea de audit sporește încrederea *stakeholder*-ilor în raportul de audit emis la sfârșitul misiunii (Neamțu, 2012) prin exprimarea unei opinii cu privire la faptul că situațiile financiare auditate sunt prezentate, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiar-contabil de referință (IFAC, 2009).

Pentru îndeplinirea mandatului primit și pentru susținerea opiniei acestuia din cadrul raportului final, auditorul trebuie să obțină probele de audit pe tot parcursul misiunii (Chersan, 2012). Având în vedere cerințele de etică profesională și de asigurare a calității în misiunile de audit, auditorul trebuie să obțină *probe de audit suficiente și adecvate* la costuri minime de audit. *Suficiența* probelor are în vedere cantitatea acestora, iar *adecvarea* face referire la calitatea probelor de audit (Hayes *et al.*, 2005).

Asigurarea unei calități ridicate a misiunii de audit solicită obținerea de probe de audit pe baza aplicării procedurilor analitice și implică o serie de costuri de audit (Arens *et al.*, 2012).

Pentru asigurarea unui grad ridicat al calității misiunii trebuie menținut un nivel scăzut al riscului de audit, ceea ce probabilizează exprimarea a unei opinii de către auditor neconformă cu realitatea (Messier *et al.*, 2008). Un risc de audit scăzut implică totodată costuri ridicate de audit pentru obținerea probelor (Soltani, 2007). Astfel, se poate observa legătura directă dintre costurile de audit și calitatea misiunii.

Totuși, în condiții de criză financiară, ca urmare a insolvenței și chiar a falimentului unora dintre firmele cotate pe piața de capital și supuse implicit auditului legal, piața de audit devine concurențială. Pentru menținerea în portofoliu a firmelor client sau pentru atragerea altora noi, firmele de audit trebuie să ajusteze onorariile de audit aferente misiunilor prestate, respectând însă cerințele de etică profesională în ceea ce privește calitatea misiunii (Porter *et al.*, 2003; Messier *et al.*, 2008). Ca orice agent economic, firmele de audit sunt nevoite să obțină o marjă de profit din onorariile practicate, după deducerea tuturor cheltuielilor aferente misiunilor prestate, pentru asigurarea continuității activității și pentru buna lor funcționare.

Principala problemă care apare la nivelul firmelor de audit o reprezintă asigurarea continuității activității pe o piață de audit concurențială și practicarea unor onorarii de audit atractive, dar care să se înscrie în limitele cerințelor de etică profesională, precum și asigurarea unei calități ridicate a misiunilor prestate în condițiile în care acestea generează o serie de costuri de audit.

Scopul acestui studiu îl reprezintă propunerea folosirii tehnicilor și procedurilor statistice avansate pentru obținerea probelor de audit, în vederea realizării de comparații privind indicatorii de poziție și performanță financiară din dife-

rite perioade de raportare. Metodologia propusă poate fi utilă auditorului în toate fazele misiunii și poate contribui semnificativ la scăderea costurilor de audit fără a afecta însă calitatea probelor obținute.

Rezultatele studiului susțin faptul că existența unor diferențe semnificative între valorile ratelor financiare înregistrate pe parcursul mai multor exerciții financiare, dar neconforme cu evoluția pieței, reprezintă un semnal al apariției eventualelor erori sau fraude, pentru care auditorul trebuie să aplice teste suplimentare.

În studiu, rezultatele cercetării s-au obținut pe baza analizei unui eșantion de 41 de firme românești cotate la Bursa de Valori București (BVB), în perioada 2008-2011. Pentru aceste firme s-au considerat o serie de indicatori financiari consacrați privind poziția și performanța financiară (Penman, 2007). Prelucrarea datelor s-a realizat cu ajutorul softului statistic SPSS 20.0.

Utilitatea procedurilor analitice în auditul financiar

Pentru aplicarea corectă a procedurilor de audit în auditul financiar este necesară clarificarea conceptului și prezentarea tipologiei acestora folosind literatura de specialitate.

PROCEDURI ANALITICE DE AUDIT

Procedurile de audit reprezintă o serie de instrucțiuni detaliate prin care se explică maniera de obținere a probelor de audit și care pot fi aplicate de către auditor, după caz, la nivelul unui eșantion selectat sau la nivelul întregii populații (Colbert, 1994; Arens *et al.*, 2012). Standardul de audit ISA 500 recunoaș-

te și recomandă în cadrul misiunii, pentru obținerea probelor de audit, următoarele proceduri: *inspecția, observarea, confirmarea externă, recalcularea, reefectuarea, procedurile analitice și interogarea* (Chersan, 2012).

Dintre toate acestea, conform literaturii de specialitate (Arens *et al.*, 2012), procedurile analitice câștigă teren în ceea ce privește utilizarea tot mai frecventă în rândul practicienilor, datorită costurilor relativ scăzute ale acestora, cât și rezultatelor/probelor pe care acestea le furnizează.

ISA 520 definește *procedurile analitice* ca pe o analiză a celor mai importante rate financiare sau de trend, cu scopul investigării fluctuațiilor sau relațiilor care pot indica o serie de abateri semnificative de la o serie de informații relevante sau sume predictibile (IFAC, 2009). Procedurile analitice utilizează comparațiile și relațiile dintre date pentru a determina gradul de încredere al auditorului în informațiile prezentate în situațiile financiare anuale și îi permite acestuia înțelegerea firmei și a mediului în care aceasta își desfășoară activitatea (Hayes *et al.*, 2005).

Procedurile analitice se aplică în funcție de necesitățile auditorului și de probele de audit pe care acesta trebuie să le obțină, în toate etapele misiunii de audit financiar. Acestea pot fi aplicate în etapa de acceptare a clientului, pentru cunoașterea preliminară a firmei și a sectorului de activitate, cât și pentru evaluarea capacității sale de a-și continua activitatea, evitându-se astfel implicarea auditorului în eventuale litigii (Messier *et al.*, 2008). Procedurile analitice pot fi aplicate și ca teste asupra detaliilor tranzacțiilor și soldurilor conturilor, pentru evaluarea incidenței fraudei financiare sau pentru depistarea eventualelor erori din situațiile financiare, conturând o imagine fidelă a firmei

și contribuind semnificativ la obținerea probelor de audit (Hayes *et al.*, 2005).

Utilitatea procedurilor analitice vine în primul rând din simplitatea aplicării, din costurile relativ reduse pe care le implică și din capacitatea acestora de a indica existența unor relații dintre date care pot servi pentru eventuale comparații la nivel de ramură, perioade de raportare sau date prognozate (Soltani, 2007; Arens *et al.*, 2012). În ceea ce privește datele pe care auditorul le poate utiliza în aplicarea procedurilor analitice, acestea pot aparține clienților și pot proveni din situațiile financiare raportate sau din documentele de sinteză (jurnale, bugete, analize ale managerilor), pot aparține agențiilor de rating, guvernamentale sau institutelor de statistică și pot proveni dintr-o serie de raportări ale acestora sau pot aparține auditorilor, provenind din sursele proprii (Messier *et al.*, 2008). În ultima perioadă se observă o creștere a gradului de utilizare a procedurilor analitice datorită ușurinței cu care pot fi aplicate, pe baza tehnicilor și procedurilor statistice și cu ajutorul unor programe dedicate auditorilor, precum ACL, Idea, STAR (Hayes *et al.*, 2005).

Principalul dezavantaj al utilizării procedurilor analitice îl reprezintă consumul ridicat de timp, cel puțin în faza de obținere a acestora, atunci când sunt necesare date pertinente care pot fi incluse în analizele realizate de auditor (Hayes *et al.*, 2005). Mai mult decât atât, aceste proceduri trebuie particularizate de la un client la altul și în fiecare an trebuie ajustate în funcție de condițiile economice și de mediul în care activează clientul (Hayes *et al.*, 2005).

TIPOLOGIA PROCEDURILOR ANALITICE

De-a lungul timpului, practica de specialitate a impus utilizarea procedurilor

analitice în funcție de obiectivele auditorilor. Evoluția utilizării lor și a tipologiei acestora a fost determinată și de apartenența auditorilor la una din marile firme de audit din Big 8, Big 6, Big 5 sau Big 4, care au încurajat și dezvoltat mai multe tipuri de proceduri analitice (Samaha și Hegazy, 2010).

De regulă, în literatura de specialitate se utilizează două criterii de clasificare a procedurilor analitice: scopul procedurilor analitice și, respectiv, datele încorporate în procedurile analitice.

După scopul pe care îl urmărește aplicarea procedurilor analitice, acestea pot fi clasificate în: *proceduri analitice preliminare, proceduri analitice substanțiale și proceduri analitice finale* (Messier *et al.*, 2008).

Procedurile analitice preliminare sunt utilizate pentru sprijinirea auditorului în faza de început a misiunii, atunci când acesta trebuie să cunoască firma și mediul ei de activitate. Aceste proceduri pot conduce auditorul la o înțelegere preliminară a clientului, la cunoașterea mediului său de afaceri și a caracteristicilor care îl definesc, precum și la identificarea potențialelor riscuri. Pe baza procedurilor analitice preliminare auditorul poate realiza o evaluare a riscului asociat continuității activității, a riscului de fraudă și a prezenței erorilor semnificative în cadrul situațiilor financiare raportate.

Procedurile analitice substanțiale sunt utilizate pe parcursul misiunii pentru a obține probe de audit suplimentare în vederea testării anumitor aserțiuni contabile privind tranzacțiile, soldurile finale și maniera de prezentare a situațiilor financiare. Atunci când se demonstrează o slabă funcționare sau inexistența sistemului de control intern al firmei client, auditorul recurge la utilizarea procedurilor analitice substanțiale. Acestea vizează obținerea de probe de

audit pe baza cărora auditorul să-și poată fundamenta opinia de audit.

Proceduri analitice finale sunt utilizate de către auditorul responsabil de misiune pentru o revizuire globală a situațiilor financiare în faza finală a misiunii. Aceste proceduri sunt utilizate în faza finală a misiunii de către partenerul firmei de audit și managerul de audit însărcinat cu realizarea misiunii și urmăresc obținerea unei imagini de ansamblu asupra probelor de audit colectate și a situației firmei client. Procedurile analitice finale vin să confirme sau să infirme munca echipei de audit însărcinate cu realizarea misiunii, iar pe baza acestora se fundamentează și se susține opinia finală din raportul de audit.

După datele încorporate, procedurile analitice pot fi clasificate în: *analiza de trend, analiza ratelor financiare și analiza rezonabilității* (Messier et al., 2008).

Analiza de trend presupune o examinare a principalelor modificări apărute în timp la nivelul conturilor. În unele cazuri, nu sunt de interes numai eventualele abateri de la valorile medii sau normale, ci tocmai păstrarea aceluiași trend, în condițiile manifestării unor fenomene macroeconomice la nivel de ramură (ex.: criza financiară) care pot indica unele perturbări ale evoluției anumitor indicatori. În acest caz auditorul trebuie să aplice o serie de teste suplimentare pentru a identifica cauzele menținerii constante a evoluției indicatorilor sau ratelor financiare care prezintă astfel de probleme.

Analiza ratelor financiare presupune efectuarea de comparații, în timp sau în funcție de anumite repere stabilite, ale principalelor relații care se stabilesc între datele financiare și nefinanciare. Această analiză permite, pe de o parte, identificarea domeniilor sau a structuri-

lor financiare care pot reprezenta un risc fundamental în menținerea continuității activității, prin valori punctuale ale ratelor care nu se încadrează în limitele impuse de literatura de specialitate (Penman, 2007) iar, pe de altă parte, identificarea eventualelor denaturări semnificative determinate de fraude sau erori prin compararea evoluției ratelor de la o perioadă la alta.

Analiza rezonabilității permite dezvoltarea unui model pe baza căruia se estimează un rezultat, pentru testarea soldurilor conturilor, dar și a modificărilor acestora între două exerciții financiare, utilizându-se date financiare și nefinanciare. Acest tip de analiză vine în completarea celorlalte două tipuri de analize amintite mai sus și are rolul obținerii de probe de audit pe baza cărora auditorul să-și poată susține opinia finală.

PROCEDURI ANALITICE UTILIZATE ÎN DIFERITE FAZE ALE MISIUNII DE AUDIT FINANCIAR

De-a lungul timpului, pentru atingerea anumitor obiective practica de specialitate a impus utilizarea procedurilor analitice în diferite faze ale misiunii (planificare, testare substanțială și revizuire finală).

Pe parcursul *fazei de planificare*, procedurile analitice sunt utilizate pentru a oferi auditorului o înțelegere asupra afacerii clientului, oferindu-i acestuia ajutor în evaluarea probabilității de apariție a fraudelor și erorilor în cadrul situațiilor financiare supuse auditului (Hassink et al., 2010). În același timp pe baza procedurilor analitice se pot stabili pragurile de semnificație, se pot identifica anumite riscuri la nivel de misiuni și se pot planifica natura, timpul și profunzimea aplicării și a altor teste de audit (Porter et al., 2003; Arens et al., 2012). Principalele proceduri analitice care pot fi utilizate în această fază

sunt: analizele de trend, analiza ratelor financiare pe baza situațiilor financiare ale clientului, comparații ale evoluției principalilor indicatori financiari ai firmei în raport cu evoluția la nivel de ramură. De cele mai multe ori, aceste proceduri sunt concentrate pe analiza poziției și performanței financiare.

În *faza de testare substanțială, procedurile analitice* servesc auditorului pentru obținerea probelor de audit cu privire la relațiile care se stabilesc între conturi și clase de tranzacții (Porter et al., 2003).

Obiectivul principal al procedurilor analitice îl reprezintă astfel confirmarea sau infirmarea valorilor individuale ale unor conturi din situațiile raportate. Spre deosebire de procedurile aplicate în faza de planificare, în această fază se urmărește cu precădere obținerea unei asigurări rezonabile privind valorile înregistrate în situațiile financiare (Arens et al., 2012).

În *faza de revizuire finală a misiunii* de către responsabilul de audit, procedurile analitice sunt utilizate pentru a confirma concluziile formulate de către auditori cu privire la imaginea fidelă oferite de situațiile financiare raportate de către firma client (Porter et al., 2003). În această etapă, procedurile sunt aplicate cu precădere asupra bilanțului, contului de profit și pierdere, situației fluxurilor de trezorerie și asupra notelor la situațiile raportate. Dintre procedurile de audit aplicate se pot enumera analizele de trend și analiza ratelor financiare.

Procedurile analitice pot contribui efectiv la eficientizarea misiunii și ușurarea muncii auditorului, prin suportul pe care-l pot oferi acestuia începând cu faza de acceptare și cunoaștere a clientului și până la evaluarea finală a misiunii (Porter et al., 2003). Cu ajutorul procedurilor analitice se pot identi-

ca punctele riscante ale afacerii, tranzacțiile și conturile care pot fi supuse fraudelor și erorilor, se pot evalua evenimentele care pot afecta semnificativ poziția și performanța financiară a clientului și se poate realiza o mai bună planificare a auditului pe baza probelor de audit furnizate (Makkawi și Schick, 2003).

Scopul procedurilor analitice, conform ISA 520, vizează estimarea unor valori ale conturilor sau ratelor financiare analizate, în vederea fundamentării opiniei auditorului. Pe baza valorilor estimate, auditorul poate realiza o serie de comparații cu valorile empirice din situațiile financiare auditate ale conturilor sau ratelor financiare, identificând astfel, prin abaterile semnificative constatate, eventuale erori sau fraude (Arens et al., 2012).

PROCESUL DE APLICARE A PROCEDURILOR ANALITICE

Procesul prin care se planifică și se utilizează procedurile analitice pentru formularea de concluzii necesare auditorului în fundamentarea opiniei de audit se desfășoară într-o succesiune de patru etape: *reprezentarea mentală a problemei, formularea ipotezelor de lucru, documentarea și colectarea informațiilor și testarea și evaluarea ipotezelor pe baza probelor obținute* (Hayes et al., 2005).

În etapa de *reprezentare mentală a problemei* auditorul urmărește identificarea punctelor cu risc semnificativ la nivelul firmei client. Tot în această etapă auditorul va estima pe baza informațiilor din exercițiile precedente, bugetele, la nivel de ramură sau alte informații nefinanciare reprezentând un reper care îi va folosi în realizarea de comparații pentru identificarea abaterilor semnificative.

În etapa de *formulare a ipotezelor de lucru*, pe baza estimărilor, auditorul vizează stabilirea seturilor de perechi de indicatori, rate sau conturi financiare pe care le va compara și va stabili dacă se impune sau nu existența unor diferențe semnificative, în funcție de o serie de factori (criză economică, inflație, subvenții guvernamentale etc.). Pentru stabilirea perechilor care se vor compara, precum și pentru stabilirea limitelor abaterilor trebuie să se aibă în vedere și pragul de semnificație stabilit, dar și legalitatea fenomenului care a generat acea diferență.

Odată stabilite limitele intervalelor de abatere ale indicatorilor sau ratelor financiare utilizate, auditorul se va *documenta și va colecta informațiile*, explicând fiecare variație. Pe baza scepticismului profesional, auditorul va trebui să considere și să identifice toți factorii de risc care contribuie într-o formă semnificativă la obținerea acestor variații.

În etapa de *testare și evaluare a ipotezelor pe baza probelor obținute* auditorul urmărește evaluarea măsurii în care existența sau absența unor diferențe între estimările stabilite și rezultatele empirice din situațiile clientului pot avea un efect semnificativ asupra imaginii fidele, cu impact semnificativ asupra opiniei de audit.

Metodologia cercetării

În procedurile analitice utilizate de către auditor în cadrul misiunii pentru obținerea probelor de audit, practica de specialitate (Hayes et al., 2005) a impus cu precădere utilizarea ratelor financiare. Cele mai des utilizate rate financiare sunt *ratele de solvabilitate – lichiditate, ratele de profitabilitate, rate-*

le de structură (a activului și de îndatorare) și *ratele de rotație* (Porter et al., 2003; Hayes et al., 2005; Messier et al., 2008; Arens et al., 2012). Pot fi aplicate ca proceduri analitice o serie de analize prin care se compară datele clientului cu cele la nivel de ramură, cu cele obținute în exerciții financiare precedente, cu cele prognozate de client, prognozate de auditor sau determinate pe baza unor informații cu caracter nefinanciar.

METODE DE CERCETARE

În lucrarea de față propunem obținerea probelor de audit cu ajutorul procedurilor analitice, pe baza utilizării metodelor statistice avansate de analiză a datelor. Acestea vizează, în principal, analiza și evaluarea principalelor riscuri care se pot manifesta la nivelul firmei auditate și care trebuie identificate și cuantificate de către auditor. Aceste riscuri pot avea o influență semnificativă asupra procesului de audit și implicit asupra opiniei din raportul de audit.

Aplicarea metodelor statistice coroborate cu programele și interfețele informatice poate lua forma tehnicilor de audit asistate de calculator (Hayes et al., 2005).

Choo et al. (1997) afirmă că în aplicarea procedurilor analitice trebuie să se țină cont și de gradul de dezvoltare al mediului de afaceri sau al sectorului de activitate al firmei client. Pentru firmele supuse auditului care activează în sectoare cu tradiție se impun cu precădere analizele de trend și modelele ARIMA, în timp ce pentru firmele care activează în sectoare relativ noi – analiza ratelor financiare (Choo et al., 1997)

Owusu-Ansah et al. (2002), Alleyne et al. (2010) și Amin (2011) consideră eficientă aplicarea procedurilor analitice cu ajutorul metodelor statistice avansate pentru evaluarea riscului de fraudă.

Unele modele econometrice obținute urmăresc estimarea la un moment dat a riscului de fraudă pe baza *analizei de regresie logistică* (Robu, 2012), însă Jaba *et al.* (2012) propun *analiza de supraviețuire* pentru estimarea în timp a probabilității de apariție a fraudei, în funcție de o serie de factori financiari.

Pornind de la modelele statistice de predicție a riscului de faliment, auditorul poate obține probe de audit cu privire la respectarea *principiului continuității activității*, în pregătirea situațiilor financiare de către firma auditată (Kuruppu *et al.*, 2012).

Obținerea unui model practic de clasificare a firmelor în funcție de probabilitatea apariției falimentului pe baza analizei discriminant (Jaba *et al.*, 2009; Mironiuc *et al.*, 2012) sau testarea ipotezei de *Going Concern* cu ajutorul analizei componentelor principale pot contribui semnificativ la susținerea raționamentului profesional al auditorului, prin probele de audit obținute (Jaba *et al.*, 2011).

Totuși, în misiunea de audit se pune și problema realizării de comparații ale datelor financiare ale clientului de la un exercițiu la altul, cu scopul identificării existenței unor diferențe semnificative, ca urmare a fraudelor sau erorilor. Deși literatura de specialitate propune evaluarea variației indicatorilor de performanță în funcție de o serie de factori nefinanciari pe baza *ANOVA* (Jaba *et al.*, 2012), problematica comparațiilor în timp rămâne încă insuficient analizată.

În studiu, pentru analiza în timp a variației valorilor indicatorilor privind poziția și performanța financiară a firmei client și identificarea unor diferențe semnificative de la o perioadă la alta, care sunt sau nu în conformitate cu evoluția pieței, se consideră aplicarea metodei *Repeated-Measures ANOVA*.

Tabel 1 - Variabilele utilizate în studiu

Simbol	Modul de calcul al variabilei
ROE	Rentabilitatea financiară = Rezultat net/ Total capitaluri proprii
ROA	Rentabilitatea economică = Rezultat din exploatare/ Total active exploatare
NM	Marja netă = Rezultat net/ Cifra de afaceri
FL	Levier financiar = Datorii totale/ Capitaluri proprii
AT	Rata lichidității reduse (Testul a acid) = (Active circulante - Stocuri)/ Datorii curente
GSR	Rata solvabilității generale = Active totale/ Datorii totale

Sursă: Proiecție proprie

POPULAȚIA STUDIATĂ ȘI EȘANTIONUL ANALIZAT

Populația țintă asupra căreia s-a întreprins studiul este reprezentată de firmele românești cotate la *Bursa de Valori București (BVB)*, în perioada 2008-2011, considerându-se astfel patru exerciții financiare. În această perioadă existau la nivelul *BVB* un număr de 162 de firme cotate, inclusiv bănci, firme de asigurări și fonduri de investiții.

Pentru a asigura o comparabilitate în ceea ce privește modul de calcul al indicatorilor implicați în analiză, în studiu se vor considera doar firmele care aparțin domeniului industrial, serviciilor și comercial, excluzându-se astfel băncile, firmele de asigurări și fondurile de investiții. Totodată, s-au eliminat firmele care nu prezentau date financiare pentru întreaga perioadă cuprinsă între 2008 și 2011 în urma suspendării acestora. Eșantionul rezultat prezintă 41 firme cotate, asigurându-se astfel un total de 164 de înregistrări pe parcursul celor 4 exerciții financiare analizate.

De precizat că în această perioadă firmele au aplicat normele contabile românești, în conformitate cu *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS)* și directivele europene. Astfel, până în 31.12.2009 s-a aplicat

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752 din 17 noiembrie 2005, de la 01.01.2010 s-a aplicat Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009, iar începând cu 2011, Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009, modificat prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2869 din 23 decembrie 2010, prin care se continuă procesul de armonizare cu directivele europene și armonizarea cu *IFRS*.

VARIABLELE ANALIZATE ȘI SURSA DATELOR

Pentru atingerea obiectivelor cercetării și studierea variației în timp a indicatorilor privind poziția și performanța financiară a firmei, în studiu s-au considerat o serie de variabile, prezentate în **Tabelul 1**.

Aceste variabile sunt rate financiare consacrate care reflectă poziția și performanța financiară a firmei (Mironiuc, 2006; Penman, 2007) și pot fi utilizate în auditul financiar pentru obținerea probelor de audit (Hayes *et al.*, 2005).

Pentru variabilele considerate, datele au fost colectate din situațiile financiare anuale raportate de către firmele selectate în eșantion, prezentate pe site-ul www.bvb.ro în perioada 2008-2011.

Utilizarea metodei Repeated-Measures ANOVA pentru obținerea probelor de audit

Analiza variației indicatorilor privind poziția și performanța financiară a firmei client, precum și identificarea diferențelor semnificative, înregistrate de la un exercițiu financiar la altul, între valorile medii ale ratelor financiare propuse, se realizează cu ajutorul *analizei varianței* (*Analysis Of Variance - ANOVA*). ANOVA este un procedeu de analiză statistică a variației unei variabile cantitative, de tip rezultat, Y, în raport cu una sau mai multe variabile explicative, categoriale, X (Jaba, 2002; Jaba et al., 2012).

ANOVA UNIVARIATĂ (ANOVA UNIVARIATE)

În cazul *ANOVA univariată* se constată semnificația influenței factorului X asupra variației variabilei Y, prin verificarea existenței unor diferențe semnificative între populații diferite (Jaba et al., 2012). Astfel, variația variabilei Y este descompusă în două componente: *variația intergrupe* (determinată de factorul de grupare X, considerat în analiză) și *variația intragrupe* (determinată de factori aleatori) (Field, 2005).

Variația totală (V_T) a variabilei Y se măsoară cu ajutorul abaterilor între valorile individuale (y_i) față de media generală:

$$(\bar{y}): V_T = \sum (y_i - \bar{y})^2$$

Variația totală măsoară variația tuturor valorilor y_i , la nivelul întregului eșantion analizat.

Variația intergrupe (V_B) se măsoară cu ajutorul abaterilor între media fiecărui grup (\bar{y}_j) și media generală (\bar{y}), iar abaterile sunt ponderate cu numărul de indivizi din fiecare grup (n_j)

$$V_B = \sum (\bar{y}_j - \bar{y})^2 n_j$$

Variația intragrupe (V_W) se măsoară cu ajutorul abaterilor între valorile observate pentru fiecare unitate statistică dintr-un grup, y_{ij} , față de media grupului:

$$V_W = \sum \sum (y_{ij} - \bar{y}_j)^2$$

ANOVA CU MĂSURĂTORI REPETATE ASUPRA EȘANTIONULUI (REPEATED-MEASURES ANOVA)

În cazul *Repeated-Measures ANOVA*, analiza se realizează pe aceleași firme cotate, considerate în perioade diferite. Variația între firme de la o perioadă la alta a valorilor ratelor financiare este reliefată în cazul *Repeated-Measures ANOVA* prin intermediul *variației intragrupe* și nu prin *variația intergrupe*. *Variația intragrupe*, identificată între firme, este determinată de condițiile măsurătorilor repetate ale valorilor ratelor financiare în perioada 2008-2011 și de influența factorilor aleatori. Astfel, se poate determina influența acestei perioade, de criză economico-financiară asupra variației în timp a ratelor financiare considerate, în fiecare exercițiu financiar.

Variația totală poate fi exprimată astfel:

$$V_T = V_B + V_W = V_B + V_{RM} + V_R$$

unde, V_{RM} - reprezintă variația determinată de condițiile realizării măsurătorilor repetate, iar V_R - reprezintă variația determinată de factorii reziduali.

Variația datorată condițiilor măsurătorilor repetate (V_{RM}) se calculează astfel:

1. se determină diferențele dintre me-

diile din fiecare exercițiu financiar și media totală aferentă ratelor financiare considerate;

2. se ridică la pătrat aceste diferențe;
3. diferențele la pătrat se multiplică cu numărul de firme analizate din fiecare exercițiu financiar;
4. se însumează noi diferențe multiplificate.

Pentru determinarea variației reziduale (V_R) se procedează la scăderea din V_W a V_{RM} .

Și în acest caz, variațiile prezentate anterior sunt influențate de numărul valorilor luate în calcul. Acest inconvenient este eliminat prin împărțirea variației la numărul de grade de libertate, obținându-se astfel o medie a pătratelor abaterilor (Jaba, 2002):

$$a) S_{RM}^2 = \frac{V_{RM}}{k-1}$$

unde $df_{RM} = k - 1$ reprezintă gradele de libertate corespunzătoare variației determinate de condițiile măsurătorilor repetate;

$$b) S_R^2 = \frac{V_R}{n-k+1}$$

unde $df_R = df_W - df_{RM} = n - k + 1$ reprezintă gradele de libertate corespunzătoare variației reziduale.

Statistica test utilizată pentru testarea existenței unor diferențe semnificative între valorile ratelor financiare considerate, ca urmare a condițiilor înregistrărilor repetate, este *statistica Fisher, F*. Aceasta este definită de raportul dintre variația explicată de condițiile măsurătorilor repetate și variația explicată de factorii reziduali, după relația:

$$F = \frac{S_{RM}^2}{S_R^2} \sim F(k-1, n-k+1)$$

Valorile supraunitare ale raportului indică existența unor diferențe semnificati-

ve între valorile ratelor financiare, ca urmare a condițiilor realizării măsurătorilor repetate.

Una dintre cele mai importante ipoteze care trebuie respectate în cazul *repeated-measures ANOVA* este ipoteza de sfericitate. Aceasta presupune egalitatea diferențelor dintre grupele considerate în analiză, în cazul de față diferențele valorilor indicatorilor financiari considerați, de la un exercițiu financiar la altul.

Ca și în cazul *ANOVA univariate* și pentru *Repeated-Measures ANOVA* se pot realiza comparații *a priori*, perechi sau complexe cu ajutorul contrastelor, iar când nu sunt definite ipotezele privind populațiile comparate, se poate aplica *procedeele post hoc* cu ajutorul *testului LSD* sau *Bonferroni* (Jaba et al., 2012).

În studiu, prelucrarea datelor s-a realizat cu ajutorul softului statistic SPSS 20.0.

Rezultate și discuții

Perioada 2008-2011 pentru care sunt analizate firmele cotate BVB din eșantion este caracterizată de manifestarea crizei economico-financiare. În această perioadă, la nivelul firmelor cotate românești, au loc diminuări semnificative ale indicatorilor de rentabilitate și profitabilitate, creșteri ale gradului de îndatorare, însoțite de intrarea în insolabilitate, în unele cazuri, a firmelor cotate (Robu et al., 2012).

Analiza evoluției ratelor financiare la nivelul eșantionului considerat, atât în dinamică, cât și în structură, poate oferi informații pertinente în ceea ce privește compararea datelor firmei client cu date aferente perioadelor anterioare de raportare, coroborate cu cele la nivel

de piață. Prin astfel de comparații se pot estima abateri semnificative de la valorile normale, ale pieței, iar auditorul poate identifica o serie de erori, denaturări sau fraude realizate în cadrul situațiilor financiare ale firmei-client.

Aplicarea metodei *Repeated-Measures ANOVA* asupra datelor înregistrate la nivelul eșantionului analizat, conduce la obținerea, într-o primă etapă, a unui set de statistici descriptive, iar în etapa a doua la estimarea unor modele de evoluție ale ratelor financiare pentru explicarea diferențelor care apar în timp între valorile medii ale fiecărei perioade de raportare.

STATISTICI DESCRIPTIVE ȘI PROFILUL FINANCIAR AL FIRMEI CLIENT

Statisticile descriptive aferente variabilelor analizate, pentru fiecare exercițiu financiar, sunt prezentate în **Tabelul 2**. Auditorul poate utiliza aceste date pentru a realiza comparații între valorile identificate la nivel de piață și valorile înregistrate de firma-client. Pentru eventualele diferențe semnificative

auditorul trebuie să se asigure că acestea nu au rezultat ca urmare a erorilor sau fraudei financiare.

Datele prezentate în **Tabelul 2** ne dau informații utile în aprecierea contextului economic și a evoluției firmelor cotate BVB în perioada 2008-2011. La sfârșitul exercițiului financiar 2008, ce marca începutul crizei economico-financiare în România, firmele cotate BVB prezentau încă valori pozitive, dar în scădere pentru ratele de rentabilitate economică ($ROA_{2008} = 4,4\%$). Odată cu accentuarea condițiilor de criză economică și situația economico-financiară a firmelor cotate se deteriorează, fapt evidențiat de diminuarea ROA de aproape 4 ori la sfârșitul lui 2011 ($ROA_{2011} = 1,5\%$). Evoluția ratei de rentabilitate financiară, în perioada 2008-2011, evidențiază deteriorarea performanței financiare, firmele cotate BVB menținându-și pe parcursul celor 4 ani de analiză valori negative ale ROE. Acest lucru poate afecta semnificativ interesul acționarilor față de menținerea investițiilor de capital în firmele românești cotate. Și la nivelul gradului de îndatorare (măsurat prin FL) firmele

Tabel 2 - Statistici descriptive aferente ratelor financiare considerate în studiu pentru perioada 2008-2011

		2008	2009	2010	2011
ROE	Medie	-0,061	-0,336	-0,087	-0,115
	Abatere Std.	0,467	1,582	0,775	2,644
ROA	Medie	0,044	0,017	0,027	0,015
	Abatere Std.	0,088	0,097	0,095	0,095
NM	Medie	-0,062	-0,030	0,004	-0,134
	Abatere Std.	0,296	0,163	0,166	0,599
FL	Medie	1,085	2,281	1,449	5,763
	Abatere Std.	2,101	6,461	2,883	25,775
AT	Medie	1,190	1,267	1,335	1,138
	Abatere Std.	1,380	1,619	1,650	1,222
GSR	Medie	3,133	3,315	3,246	3,094
	Abatere Std.	2,304	2,628	2,518	2,490

Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 20.0

cotate BVB au înregistrat o creștere a nivelului datorii totale. Astfel, în perioada analizată se poate observa o creștere de aproape 5 ori a levierului financiar, cu impact negativ asupra autonomiei financiare. Totuși, se poate observa că în perioada 2008-2011 firmele cotate își mențin încă niveluri supraunitare ale ratelor de lichiditate și solvabilitate (măsurate prin AT și GSR), ceea ce le asigură continuitatea activității.

Informațiile privind statisticile descriptive la nivel de piață financiară românească conduc la identificarea unui *profil financiar* al firmei client, obținând totodată o serie de estimări preliminare ale ratelor privind poziția și performanța financiară.

Reprezentarea grafică a evoluției ratelor financiare ale firmei client conturează modelul dinamicii firmei client. Astfel, firma client înregistrează o evoluție asemănătoare în ceea ce privește ROE și ROA, cu valori ridicate în anul

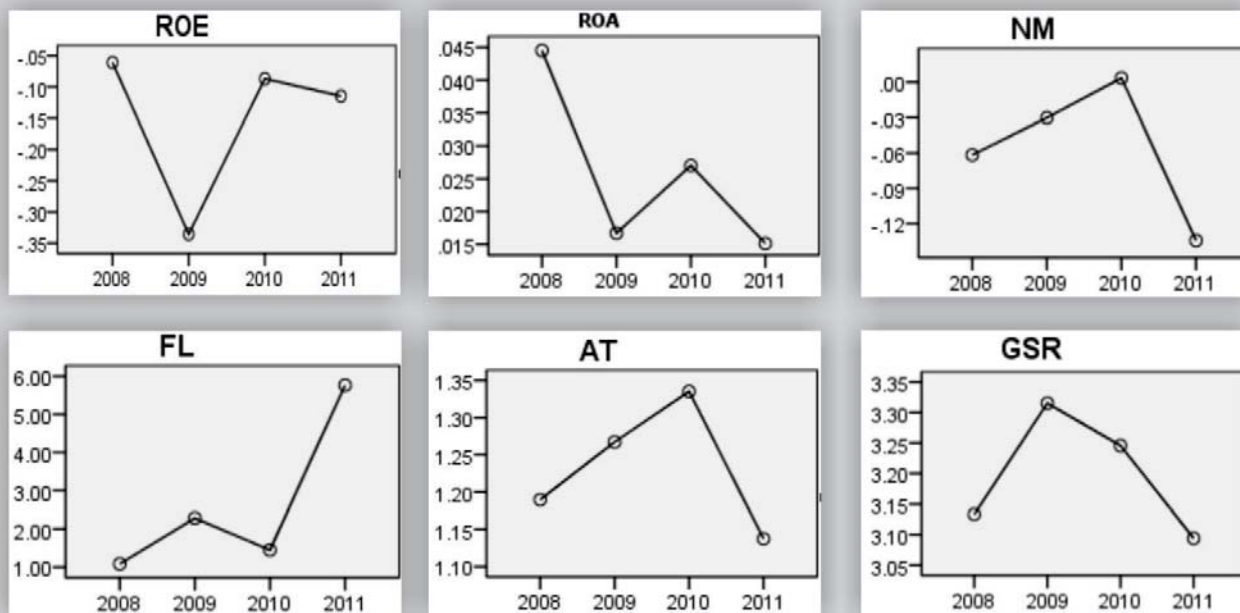
2008 și cu valori în scădere, dar și cu încercări de revenire în următorii ani. Acest profil este opus celui observat pentru FL, caracterizat prin valori scăzute în anul 2008 și valori mai mari în următorii ani. Profilul dinamic al firmei client conturat de evoluția ratelor NM, AT și GSR este asemănător, cu o ușoară creștere în anii 2009 sau 2010 și cu o scădere semnificativă a valorilor acestor rate în 2011.

DIFERENȚE ÎNTRE VALORILE MEDII ALE RATELOR FINANCIARE PE EXERCIȚII FINANCIARE

Prin aplicarea metodei *Repeated-Measures ANOVA*, se estimează și testează modelele de distribuție a valorilor ratelor financiare considerate în analiză. Totodată, pe baza acestor modele, sunt identificate o serie de diferențe sau contraste semnificative între nivelurile medii ale ratelor financiare considerate în studiu, în perioada

2008-2011. Din diagramele din **Figura 1** se observă modelul de evoluție al ratelor financiare în perioada 2008-2011. Pentru ROE, ROA și FL se observă o evoluție după modelul cubic, iar pentru NM, AT și GSR este un model pătratic. În **Tabelul 3** sunt prezentate datele cu privire la modelele estimate și testate prin aplicarea metodei *Repeated-Measures ANOVA*. Valorile Sig. pentru testul F asociat fiecărui model sunt valorile minime obținute în urma testării distribuției valorilor ratelor financiare după toate modelele pe care le permite SPSS-ul în identificarea contrastelor polinomiale (liniar, pătratic, cubic, exponențial). Pentru un prag de semnificație de 0,10, se observă că variații semnificative în timp (de la un exercițiu financiar la altul) se constată pentru ratele ROA și NM. Astfel de rezultate ar putea fi date de condițiile de criză. Dacă există totuși diferențe semnificative ce nu sunt datorate exercițiilor financiare între grupe, aceasta ar

Figura 1 - Evoluția valorilor ratelor financiare la nivelul eșantionului de firme analizat, în perioada 2008-2011



Sursă: Proiecție proprie în SPSS 20.0

Tabel 3 - Semnificația modelelor de distribuție a valorilor ratelor financiare la nivelul eșantionului analizat pentru perioada 2008-2011

	Model	F	Sig.		Model	F	Sig.
ROE	<i>Cubic</i>	0,677	0,415	FL	<i>Cubic</i>	2,164	0,149
ROA	<i>Cubic</i>	5,227	0,028	AT	<i>Pătratic</i>	1,627	0,210
NM	<i>Cubic</i>	3,027	0,090	GSR	<i>Pătratic</i>	0,396	0,533

Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 20.0

putea reprezenta o probă pentru existența fraudei. Pe baza modelelor de distribuție a valorilor ratelor financiare, auditorul obține probe de audit în temeiul cărora poate estima un nivel al poziției și performanței firmei client.

Rezultatele privind testarea influenței condițiilor de înregistrare repetată a datelor pe parcursul perioadei 2008-2011 sunt prezentate în **Tabelul 4**. Cu excepția ROE și GSR, datele din **Tabelul 4** indică, pentru perioada 2008-2011, existența unor diferențe în ceea ce privește valorile ratelor considerate în analiză, cu o probabilitate de cel mult 64,5% (Sig. AT = 0,355; Sig. FL = 0,348; Sig. NM = 0,300; Sig. ROA = 0,192).

Din punct de vedere al auditului financiar, informațiile obținute pe baza datelor din **Tabelul 4** conduc auditorul la aprecierea faptului că, pe parcursul perioadei analizate, pentru firmele cotate

BVB, au existat unele diferențe semnificative între valorile medii ale ratelor financiare, situație care poate fi explicată în primul rând ca urmare a condițiilor de criză. Totuși, în unele cazuri, din dorința de a prezenta o situație cosmetizată a firmei și atractivă pentru clienți, unele informații financiare pot fi denaturate.

Menținerea aceluiași trend al firmei și absența unor diferențe ale valorilor ratelor financiare între diferite exerciții financiare, în condițiile în care informațiile la nivel de piață indică existența unor astfel de diferențe pot reprezenta pentru auditor un semn al existenței fraudei sau denaturărilor semnificative, cu o probabilitate de cel mult 35,5% (Sig. AT = 0,355, Sig. FL = 0,348, Sig. NM = 0,300; Sig. ROA = 0,192). Pe baza acestor informații, în funcție de riscul de audit asumat, auditorul poate trece la aplicarea unor proceduri de audit suplimentare pentru obținerea

probelor de audit care îl vor ajuta în susținerea opiniei finale.

În ceea ce privește ROE, evoluția acestui indicator a fost una descrescătoare și marcată totodată de valori negative ale acestei rate. Cu o probabilitate de cel mult 15% ($0,15 = 1 - 0,85$) nu se pot identifica diferențe semnificative între valorile ROE înregistrate pentru firmele cotate, în condițiile înregistrării acestor date în perioada de criză 2008-2011. În cazul în care, pentru o firmă client, auditorul financiar va identifica o diferență semnificativă între nivelurile ROE de la un exercițiu financiar la altul, această diferență nu poate fi explicată prin influența condițiilor de criză economico-financiară, existând însă suspiciunea unei erori sau fraude la nivelul situațiilor financiare auditate, cu o probabilitate de 85,1% (Sig.). În cazul GSR, existența unei suspiciuni de fraudă sau denaturare semnificativă este susținută cu o probabilitate de 62,8%.

APLICAREA TESTELOR POST-HOC PENTRU ROA ȘI NM

Atunci când auditorul financiar nu are informații privind evoluția ratelor financiare la nivel de ramură sau categorie BVB, din care firma client face parte, se recomandă utilizarea *testelor post-hoc* pentru obținerea probelor de audit. *Testele post-hoc* permit analiza și identificarea exercițiilor financiare între care există sau nu diferențe semnificative la nivelul ratelor financiare considerate. Evidențierea diferențelor existente între valorile medii ale ratelor financiare cu ajutorul *testelor post-hoc* conduce auditorul la identificarea exercițiilor financiare la nivelul cărora pot exista diferențe semnificative ca urmare a manifestării crizei economico-financiare. În studiu se aplică testul *Bonferroni*, din categoria testelor *post-hoc*, iar rezultatele obținute sunt sintetizate în **Tabelul 5**.

Tabel 4 - Rezultatele ANOVA privind variația intragrupe (între exerciții financiare) a valorilor ratelor financiare considerate în studiu pentru perioada 2008-2011

	Suma pătratelor	df	Media pătratelor	F	Sig.
ROE	1,952	3	0,651	0,264	0,851
ROA	0,022	3	0,007	1,602	0,192
NM	0,426	3	0,142	1,236	0,300
FL	562,621	3	187,540	1,111	0,348
AT	0,927	3	0,309	1,092	0,355
GSR	1,269	3	0,423	0,582	0,628

Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 20.0

Analiza statistică a informațiilor comparabile

Tabel 5 - Comparații multiple între nivelurile medii ale valorilor ratelor financiare în perioada 2008-2011 (testul Bonferroni)

Rată	(I) Ex. fin.	(J) Ex. fin.	Diferența mediilor (I-J)	Eroare Std.	Sig.	Rată	(I) Ex. fin.	(J) Ex. fin.	Diferența mediilor (I-J)	Eroare Std.	Sig.
ROE	2008	2009	0,275	0,267	1,00	FL	2008	2009	-1,197	1,198	1,00
		2010	0,026	0,150	1,00			2010	-0,365	0,628	1,00
		2011	0,054	0,420	1,00			2011	-4,679	4,070	1,00
	2009	2008	-0,275	0,265	1,00		2008	1,197	1,198	1,00	
		2010	-0,249	0,298	1,00		2010	0,832	1,035	1,00	
		2011	-0,221	0,458	1,00		2011	-3,482	3,987	1,00	
	2010	2008	-0,026	0,150	1,00		2008	0,365	0,628	1,00	
		2009	0,249	0,298	1,00		2010	-0,832	1,035	1,00	
		2011	0,028	0,390	1,00		2011	-4,314	3,748	1,00	
	2011	2008	-0,054	0,420	1,00		2008	4,679	4,070	1,00	
		2009	0,221	0,458	1,00		2009	3,482	3,987	1,00	
		2010	-0,028	0,390	1,00		2010	4,314	3,748	1,00	
ROA	2008	2009	0,028	0,016	0,53	AT	2008	2009	-0,077	0,129	1,00
		2010	0,017	0,018	1,00			2010	-0,146	0,140	1,00
		2011	0,029	0,018	0,72			2011	0,052	0,123	1,00
	2009	2008	-0,028	0,016	0,53		2008	0,077	0,129	1,00	
		2010	-0,010	0,010	1,00		2010	-0,068	0,071	1,00	
		2011	0,002	0,015	1,00		2011	0,130	0,123	1,00	
	2010	2008	-0,017	0,018	1,00		2008	0,146	0,140	1,00	
		2009	0,010	0,010	1,00		2010	0,068	0,071	1,00	
		2011	0,012	0,011	1,00		2011	0,198	0,107	0,43	
	2011	2008	-0,029	0,018	0,72		2008	-0,052	0,123	1,00	
		2009	-0,002	0,015	1,00		2010	-0,198	0,107	0,43	
		2010	-0,012	0,011	1,00		2011	-0,130	0,123	1,00	
NM	2008	2009	-0,031	0,045	1,00	GSR	2008	2009	-0,182	0,157	1,00
		2010	-0,065	0,054	1,00			2010	-0,112	0,194	1,00
		2011	0,073	0,104	1,00			2011	0,039	0,256	1,00
	2009	2008	0,031	0,045	1,00		2008	0,182	0,157	1,00	
		2010	-0,034	0,019	0,51		2010	0,069	0,105	1,00	
		2011	0,104	0,095	1,00		2011	0,221	0,214	1,00	
	2010	2008	0,065	0,054	1,00		2008	0,112	0,194	1,00	
		2009	0,034	0,019	0,51		2010	-0,069	0,105	1,00	
		2011	0,138	0,093	0,86		2011	0,151	0,167	1,00	
	2011	2008	-0,073	0,104	1,00		2008	-0,039	0,256	1,00	
		2009	-0,104	0,095	1,00		2010	-0,221	0,214	1,00	
		2010	-0,138	0,093	0,86		2010	-0,151	0,167	1,00	

Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 20.0

Rezultatele obținute în Tabelul 4 indică auditorului că în cazul firmelor cotate BVB, pentru ratele ROE, FL și GSR nu există diferențe semnificative în perioa-

da 2008-2011, ca urmare a condițiilor de criză economico-financiară. În acest caz, cu o probabilitate de 100% (Sig. = 1) auditorul poate aprecia că identifica-

rea unor eventuale diferențe în cazul unei firme client poate fi ca urmare a unei erori sau fraude. Pentru ratele ROA, NM și AT s-au identificat o serie

de diferențe semnificative între anumite perechi de exerciții financiare. Astfel, în cazul ROA se apreciază cu o probabilitate de 28% că existența unor diferențe între valorile înregistrate în exercițiile financiare din 2008, 2009 și 2010 poate fi explicată prin manifestarea crizei. Pentru restul de 82% există suspiciunea existenței unor fraude sau erori în ceea ce privește supradimensionarea rezultatului din exploatare sau diminuarea activului pe baza amortizărilor pentru a înregistra valori ridicate de rentabilitate economică. În cazul NM, cu o probabilitate cuprinsă între 14% și 49% pot fi identificate diferențe între valorile înregistrate în exercițiile financiare din 2009, 2010 și 2011. Aceste diferențe pot fi explicate prin apariția erorilor sau ca urmare a fraudei asupra raportării, prin evidențierea unei performanțe nejustificate, menite să atragă investitorii. Pentru AT diferențele identificate pot fi explicate cu o probabilitate de 43% pe baza efectului crizei economico-financiare. Astfel, se poate observa un grad ridicat de predispunere la riscul de fraudă în cazul activelor de trezorerie, de 57% la nivelul exercițiilor financiare din 2010 și 2011.

Pe baza testului *Bonferroni* au fost identificate perechile de exerciții financiare între care nu există diferențe semnificative ale valorilor ratelor financiare ca urmare a manifestării crizei. Dacă în cazul unei misiuni de audit la o firmă cotate BVB auditorul va identifica existența unor diferențe între anumite exerciții financiare, există atunci suspiciunea cu o probabilitate destul de ridicată (Sig.) a apariției erorilor sau fraudelor financiare în situațiile financiare supuse auditării.

Concluzii

Rezultatele cercetării conduc la concluzia că prin aplicarea metodei *Repea-*

ted-measures ANOVA se poate realiza o evaluare statistică a existenței unor diferențe semnificative între principalele rate financiare înregistrate pe parcursul perioadei 2008-2011, ca urmare a condițiilor de criză economico-financiară. Aceste rate financiare pot fi utilizate pentru compararea datelor actuale ale clientului cu cele înregistrate în exercițiile financiare precedente, sub forma procedurilor analitice pentru obținerea probelor de audit.

Prin raportarea la standardele profesionale ISA, cu ajutorul comparațiilor datelor clientului înregistrate în exercițiul financiar supus auditării cu datele înregistrate în exercițiile financiare precedente, se pot identifica o serie de diferențe semnificative sau abateri de la trend, ca urmare a fraudei financiare sau erorilor. Totodată, prin raportarea la evoluția pieței se pot identifica exercițiile financiare între care pot exista diferențe valorice între nivele ale ratelor financiare, justificate prin manifestarea crizei economico-financiare în perioada 2008-2011.

Rezultatele obținute în studiu indică existența unor diferențe ca urmare a înregistrării datelor în condiții de criză doar la nivelul ratelor ROA, NM, FL, AT cu un risc cuprins între 19,2% și 35,5% (Sig.). În acest caz, în funcție de riscul de audit stabilit, auditorul poate aplica o serie de teste substanțiale pentru obținerea unor probe de audit suplimentare, privind existența erorilor sau a riscului de fraudă. În ceea ce privește ROE și GSR nu pot fi identificate diferențe semnificative de la un exercițiu financiar la altul, în condiții de criză economico-financiară. Pe baza acestor constatări, în cazul în care auditorul identifică totuși diferențe între nivelurile ROA sau GSR, în cadrul unei misiuni de audit a unei firme client cotate BVB, aceste diferențe nu pot fi explicate pe baza efectelor crizei economico-financiare. În această situație există suspi-

ciunea apariției fraudei financiare sau erorilor, probabilitatea asociată fiind destul de ridicată (în unele cazuri de 100%, pe baza Sig.).

Prin *Repeated-Measures ANOVA* se identifică existența unor diferențe între nivelurile medii ale ROA, NN și AT, în perioada 2008-2011. Aceste diferențe pot fi evaluate cu ajutorul testelor *post-hoc* prin care sunt identificate și perechile de exerciții financiare între care apar astfel de diferențe.

Prin ușurința aplicării testelor *post-hoc* și a *contrastelor* auditorului îi este permisă o identificare precisă a exercițiilor financiare între care pot apărea o serie de diferențe semnificative, fără o cunoaștere *a priori* a mediului firmei supusă auditului. Variația acestor rate de la un exercițiu financiar la altul îi poate furniza auditorului o serie de elemente probante, în toate fazele misiunii, de la acceptarea clientului și până la revizuirea finală a dosarului misiunii.

În auditul financiar, analiza variației ratelor financiare de la un exercițiu la altul poate fi utilă auditorului și din punct de vedere al eficienței cu care acesta poate obține o mai bună înțelegere a mediului de afaceri al clientului. Prin simplitatea și ușurința cu care poate fi aplicată, cu impact semnificativ asupra diminuării costurilor de audit, metoda *Repeated-Measures ANOVA* se poate încadra în procedurile analitice utilizate în auditul financiar.

Utilizarea metodelor statistice în cadrul auditului financiar, dar și interconectarea acestuia cu analiza financiară și contabilitatea poate deschide o direcție nouă de cercetare. Acest domeniu nou își va propune analiza fenomenelor economico-financiare din cadrul auditului financiar, pe baza unor indicatori din analiza financiară, utilizând metode statistice și econometrice avansate, fiind numit ipotetic *auditometrie* (*auditometrics*).

Bibliografie

- Alleyne, P., Persaud, N., Greenidge, D., Sealy, P. (2010), *Perceived effectiveness of fraud detection audit procedures in a stock and warehousing cycle: Additional evidence from Barbados*, *Managerial Auditing Journal* nr. 25(6), 553-568
- Amin, M.N. (2011), *Audit risk model as a corporate social responsibility implementation of certified public accounting firms (evidence from Indonesia)*, *Social Responsibility Journal* nr. 7(3), 509-522
- Arens, A., Elder, R., Beasley, M. (2012), *Auditing and Assurance Services. An Integrated Approach*, 14th edition, Pearson Education
- Chersan, I.-C. (2012), *Auditul financiar de la normele naționale la standardele internaționale*, Tehnopress, Iași
- Choo, T.M., Chua, M.K., Ong, C.B., Tan, T.H. (1997), *Analytical procedures for new and matured industries*, *Managerial Auditing Journal* nr. 12(3), 123-134
- Colbert, J. (1994), *Analytical Procedures for Management Accountants and Auditors*, *Managerial Auditing Journal*, 11(5), 3-7
- Federația Internațională a Contabililor-IFAC (2009), *Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Audit financiar 2009*, Coeditare CAFR - Editura Irecson, București
- Field, A. (2005), *Discovering Statistics Using SPSS*, 2nd edition, Sage Publications
- Hassink, H., Meuwissen, R., Bollen, L. (2010), *Fraud detection, redress and reporting by auditors*, *Managerial Auditing Journal* nr. 25(9), 861-881
- Hayes, R., Dassen Roger, Schilder, A., Wallage, P. (2005), *Principles of Auditing. An Introduction to International Standards of Auditing*, 2nd edition, Pearson Education
- Jaba, E. (2002), *Statistică*, ed. a 3-a, Ed. Economică, București
- Jaba, E., Robu, I.-B. (2009), *Utilizarea analizei discriminant pentru obținerea probelor de audit (I)*, *Revista "Audit Financiar"* nr. 11, anul VII, 20-24
- Jaba, E., Robu, I.-B. (2011), *Obținerea probelor de audit pentru testarea "Going Concern", folosind metode statistice avansate în analiza influenței factorilor asupra ratei îndatorării globale*, *Revista "Audit Financiar"* nr. 2, anul IX, 37-46
- Jaba, E., Robu, I.-B., Balan, C.B., Roman, M. (2012), *Evaluarea statistică a riscului de fraudă în scopul fundamentării opiniei de audit, pe baza modelelor de durată*, *Revista "Audit Financiar"* nr. 4, anul X, 14-23
- Jaba, E., Robu, I.-B., Balan, C.B., Robu, M.-A. (2012), *Folosirea ANOVA pentru obținerea probelor de audit cu privire la efectul domeniului de activitate asupra variației indicatorilor poziției și performanței financiare*, *Revista "Audit Financiar"* nr. 8, anul X, 3-12
- Kuruppu, N., Laswad, F., Oyelere, P. (2012), *Assessing going concern: The practical value of corporate models and auditors' perceptions*, *Pacific Accounting Review* nr. 24(1), 33-50
- Makkawi, B., Schick, A. (2003), *Are auditors sensitive enough to fraud?*, *Managerial Auditing Journal* nr. 18(6), 591-598
- Messier, W.F.Jr., Glover, S.M., Prawitt, D.F., *Auditing & assurance services: a systematic approach*, 6th edition, McGraw-Hill, New York
- Mironiuc, M. (2006), *Analiză Economico-Financiară. Elemente teoretico-metodologice și Aplicații*, Editura Sedcom Libris, Iași
- Neamțu, H. (2012), *Onorariile*, *Revista "Practici de Audit"* nr. 2, 3-5
- Owusu-Ansah, S., Moyes, G.D., Oyelere, P.B., Hay, D. (2002), *An empirical analysis of the likelihood of detecting fraud in New Zealand*, *Managerial Auditing Journal* nr. 17(4), 192-204
- Penman, S.H.(2007), *Financial Statement Analysis and Security Valuation*, 3rd edition, McGraw Hill, New York
- Porter, B., Simon, J., Hatherley, D. (2003), *Principles of External Auditing*, 2nd edition, John Wiley & Sons LTD, West Sussex
- Robu, I.-B. (2012), *O perspectivă financiară asupra triumfului fraudei*, *Revista "Audit Financiar"* nr. 1, anul X, 12-23
- Robu, M.-A., Mironiuc, M., Robu, I.-B. (2012), *Un model practic pentru testarea ipotezei de going concern în cadrul firmelor românești cotate*, *Revista "Audit Financiar"* nr. 2, anul X, 13-24
- Soltani, B. (2007), *Auditing: An International Approach*, Prentice Hall
- Samaha, K., Hegazy, M. (2010), *An empirical investigation of the use of ISA 520 "analytical procedures" among Big 4 versus non-Big 4 audit firms in Egypt*, *Managerial Auditing Journal* nr. 25(9), 882-911

Influența guvernantei corporative asupra standardelor de audit și raportare financiară: cazul statelor membre UE

Cristina BOȚA-AVRAM* & Paula Ramona RĂCHIȘAN**

Abstract

The Influence of Corporate Governance on the Strength of Auditing and Reporting Standards: Evidence from EU Countries

The aim of this paper is to investigate the extent to which some certain corporate governance dimensions, such as efficacy of the corporate boards and ethical behaviour of firms, have a positive and direct influence on the strength of auditing and reporting standards.

Previous studies have shown the determinant influence of some corporate governance characteristics, so that it is reasonable to expect that strength of auditing and reporting standards is significantly influenced by the efficacy of corporate boards and ethical behaviour of firms.

Using the regression analysis over the indicators computed by World Economic Forum in its report "The Global Competitiveness Report 2012-2013", selected for European countries, the findings confirm the research hypothesis concerning the link between the strength of auditing and reporting standards and some elements of corporate governance frameworks such as efficacy of corporate board and ethical behaviour of firms.

Key words: *corporate governance, audit standards, reporting standards, efficacy of corporate boards, ethical behaviour of firms, European countries*

JEL Classification: M40, M42, M21, M14

Cuvinte cheie: *guvernanta corporativă, standarde de audit, standarde de raportare financiară, eficiența consiliului de administrație, comportamentul etic al firmelor, state membre UE*

Introducere

Așa cum au remarcat și alți cercetători în cadrul literaturii de specialitate (Booklay & O'Leary, 2011 și Booklay, 2012), standardele de audit (ISA) și cele de raportare financiară (IFRS) continuă să se afle într-un continuu proces de implementare și aplicare la nivel mondial; diferă însă substanțial ritmul de adoptare al acestora. Chiar dacă la nivel global există preocupări accentuate și s-au demarat eforturi intensificate pentru a asigura treptat calea spre o armonizare globală sau cel puțin spre convergența a standardelor, totuși, analizând aplicabilitatea acestora dintr-o perspectivă globală, se poate lesne observa că ele sunt departe de a fi integral omogene sau măcar convergente. Asupra diversității de aplicare și implementare a standardelor de raportare financiară și de audit acționează un cumul de factori cum ar fi elemente de natură legislativă, economică, educațională, culturală etc. Procesul de implementare și aplicare a standardelor de audit și raportare financiară nu este deloc ușor, gene-

* Lect.univ.dr., Universitatea Babeș-Bolyai, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Cluj-Napoca, Departamentul de Contabilitate și Audit, email: cristina.botaavram@econ.ubbcluj.ro.

** Conf. univ. dr., auditor financiar, cercetător, Universitatea Babeș-Bolyai din Cluj-Napoca, Facultatea de Business, e-mail: ramona.rachisan@tbs.ubbcluj.ro

rând dificultăți variate în multe țări ale lumii (Booklay & O'Leary, 2011; Nobes, 2010; IFAC, 2009). Se poate observa însă că în cadrul literaturii de specialitate se acordă în mod deosebit atenție procesului de implementare a standardelor de raportare financiară în detrimentul analizei calității implementării standardelor de audit.

Potrivit lui Booklay & O'Leary (2011) există un complex de mai mulți factori care influențează sistemul și practicile de contabilitate și audit ale unei țări, iar printre aceștia s-ar putea număra și normele de drept, caracteristicile procesului de reglementare contabilă și de audit, trăsăturile pieței financiare și capacitatea mediului economic de a se conforma legislației economico-financiare. În acest context, pentru ca o țară să beneficieze de o funcționare eficientă a pieței de capital, se degajă necesitatea existenței unui mediu propice aplicării și implementării standardelor de audit și de raportare financiară, acest concept fiind susținut de altfel și de către Lennox (1999) și Carson (2009). Un factor cu influență semnificativă asupra procesului de implementare și aplicare a standardelor de audit și raportare financiară este eficiența cadrului de guvernanță corporativă.

Obiectivul major al acestei lucrări este acela de a determina în ce măsură câteva caracteristici dominante ale guvernancei corporative sunt semnificative și au influență direct pozitivă asupra calității și puterii de aplicare a standardelor de audit și raportare financiară în contextul spațiului european. În opinia autorilor, se apreciază ca fiind foarte importantă investigarea potențialilor factori care pot afecta aplicabilitatea și forța de impunere a acestor standarde internaționale de audit și raportare

financiară, mai ales dacă avem în vedere perspectiva procesului decizional al investitorilor.

Metodologia cercetării științifice

Pornind de la obiectivul principal al studiului, acela de a investiga în ce măsură anumite caracteristici ale guvernancei corporative sunt determinante pentru calitatea procesului de aplicare și implementare a standardelor de audit și raportare financiară, s-a utilizat o metodologie de cercetare care a inclus analiza regresională asupra unor variabile, prin intermediul cărora au fost capturate câteva dintre principalele caracteristici ale guvernancei corporative, precum și calitatea și forța de aplicare a standardelor de audit și raportare financiară.

Dimensiunile cadrului de guvernanță corporativă luate în considerare pentru atingerea obiectivului de cercetare au avut în vedere **eficacitatea consiliului de administrație** (lb.engl. *efficacy of corporate boards*), precum și **comportamentul etic al companiilor** (lb.engl. *ethical behaviour of companies*).

Pentru evaluarea acestor caracteristici ale guvernancei corporative s-au utilizat indicatorii calculați de către Forumul Economic Mondial (*World Economic Forum*) în cadrul raportului său anual asupra competitivității globale (*World Competitiveness Report 2012-2013*).

Raportul anual emis de către Forumul Economic Mondial (*World Economic Forum*) este considerat la nivel global ca fiind unul dintre cele mai cuprinzătoare rapoarte asupra evaluării competitivității globale, înglobând o serie de

indicatori ce relevă informații deosebit de importante cu privire la dezvoltarea economică și asigurarea condițiilor necesare prosperității pe termen lung.

Utilizarea informațiilor furnizate de acest raport în cazul diverselor studii empirice este favorizată de câteva avantaje substanțiale ale acestuia, cum ar fi faptul că oferă informații cu privire la un număr semnificativ de indicatori care influențează competitivitatea la nivelul fiecărei țări, iar indicatorii calculați în cadrul raportului sunt determinați după aceeași metodologie, ceea ce permite efectuarea unor studii comparative utilizând aceste variabile. Nu în ultimul rând, este de remarcat numărul foarte mare de țări incluse în cadrul acestui raport, pentru care se oferă informații cu privire la aceiași indicatori, ceea ce permite efectuarea unor ample studii comprehensive pe eșantioane largi de țări ale lumii¹.

Având în vedere că, în cadrul acestui studiu, ne-am propus să ne concentrăm asupra situației existente la nivelul statelor membre ale Uniunii Europene, pe cale de consecință, din cadrul lucrării *World Competitiveness Report 2012-2013* au fost selectați indicatorii incluși în studiu doar pentru cele 27 de țări membre UE.

În cadrul **Tabelul 1** sunt prezentate variabilele incluse în studiu.

În cadrul **Figurii 1** sunt expuse principalele coordonate după care ne-am ghidat în ceea ce privește dezvoltarea modelului statistic pe baza căruia s-a urmărit dezvoltarea analizei regresionale, în vedere atingerii obiectivului de cercetare enunțat anterior.

În cadrul **Tabelului 2** sunt prezentate datele extrase pentru cele 27 de state membre UE.

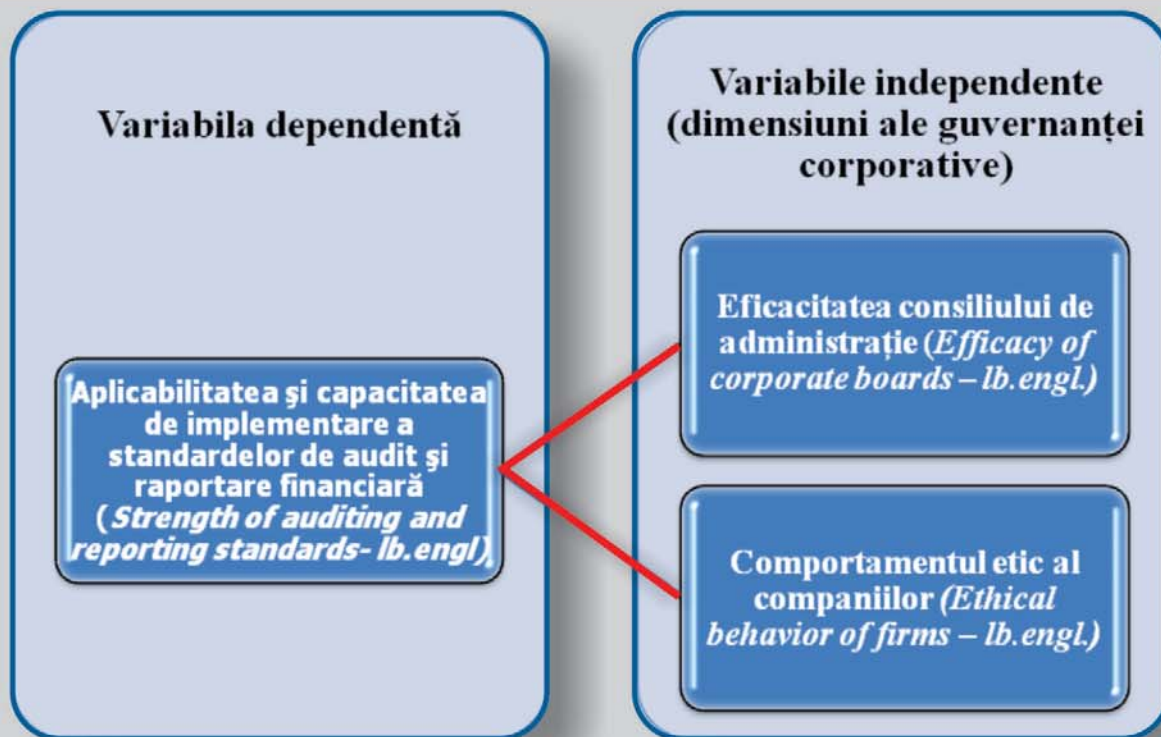
¹ Raportul *Global Competitiveness Report 2012-2013* include informații pentru 144 de țări ale lumii.

Tabel 1 - Variabilele utilizate în cadrul studiului

Variabila (lb.ro)	Variabila (lb. engl.)	Descriere	Sursa	Nr. de țări
Aplicabilitatea și capacitatea de implementare a standardelor de audit și raportare financiară	<i>Strength of auditing and reporting standards</i>	la valori de la 1= extrem de slab până la 7= extrem de puternic	<i>World Competitiveness Report 2012-2013</i>	27 țări membre UE
Eficacitatea consiliului de administrație	<i>Efficacy of corporate boards</i>	la valori de la 1=puțină responsabilitate față de investitori până la 7=investitorii exercită o supraveghere eficientă asupra deciziilor managementului	<i>World Competitiveness Report 2012-2013</i>	27 țări membre UE
Comportamentul etic al companiilor	<i>Ethical behaviour of firms</i>	la valori de la 1=cel mai slab până la 7=cel mai adecvat	<i>World Competitiveness Report 2012-2013</i>	27 țări membre UE

Sursă: Adaptare după *World Competitiveness Report 2012-2013*

Figura 1 - Coordonate în dezvoltarea modelului statistic



Sursă: Proiecția autorilor

Influența guvernancei corporative

Tabel 2 - Datele selectate pentru țările membre UE

Nr. crt.	Statele membre UE	Aplicabilitatea și capacitatea de implementare a standardelor de audit și raportare financiară (Strength of auditing and reporting standards- lb.engl)	Eficacitatea consiliului de administrație (Efficacy of corporate boards – lb.engl.)	Comportamentul etic al companiilor (Ethical behavior of firms – lb.engl.)
1	Austria	5,70	5,20	5,60
2	Belgium	5,60	5,20	5,40
3	Bulgaria	4,30	3,80	3,50
4	Cyprus	5,40	3,70	4,40
5	Czech Republic	4,90	4,50	3,40
6	Denmark	5,30	5,30	6,40
7	Estonia	5,50	4,80	5,00
8	Finland	6,30	5,40	6,50
9	France	5,30	5,20	5,40
10	Germany	5,50	5,20	5,80
11	Greece	4,40	3,90	3,10
12	Hungary	5,10	4,30	3,60
13	Ireland	4,60	4,80	5,40
14	Italy	4,10	3,80	3,60
15	Latvia	4,70	4,40	4,00
16	Lithuania	5,00	4,90	4,00
17	Luxembourg	5,80	5,20	6,10
18	Malta	5,80	4,40	4,50
19	Netherlands	6,00	5,40	6,30
20	Poland	5,20	4,40	4,20
21	Portugal	4,90	4,20	4,50
22	Romania	4,00	4,00	3,20
23	Slovak Republic	4,30	4,50	3,40
24	Slovenia	4,70	4,00	4,20
25	Spain	4,60	4,20	4,50
26	Sweden	5,90	5,60	6,20
27	United Kingdom	5,90	5,30	5,90

Sursă: Preluare din *World Competitiveness Report 2012-2013*

În realizarea acestui studiu empiric ne-am propus ca prin intermediul analizei de regresie să obținem suficiente dovezi care să ne permită validarea sau invalidarea următoarei ipoteze:

H: Guvernanța corporativă prin dimensiunile sale, eficacitatea consiliului de administrație și comportamentul etic al companiilor influențează în mod direct

aplicabilitatea și capacitatea de implementare a standardelor de audit și raportare financiară.

Analiza a avut la bază testarea următorului model de regresie, după cum urmează:

$$\text{Aud_Rep_Stand} = \alpha + \beta_1 \text{Efficacy_Board} + \beta_2 \text{Ethic_Behav} + \varepsilon$$

unde:

Aud_Rep_Stand – Aplicabilitatea și capacitatea de implementare a standardelor de audit și raportare financiară, măsurată prin indicatorul *Strength of auditing and reporting standards* din cadrul raportului *World Competitiveness Report 2012-2013*.

Efficacy_Board – Eficacitatea consiliului de administrație, măsurată

prin indicatorul *Efficacy of corporate boards* din cadrul raportului *World Competitiveness Report 2012-2013*.

Ethic_Behav – Comportamentul etic al companiilor, măsurat prin indicatorul *Ethical behavior of firms* din cadrul raportului *World Competitiveness Report 2012-2013*.

Rezultatele cercetării

Principalele rezultate ale analizei regresionale aplicate asupra variabilelor mai sus menționate sunt prezentate sintetic în cadrul **Tabelelor 3 și 4**. Analizând aceste rezultate ale regresiei, în secțiunea *Model Summary* din cadrul **Tabelului 4**, coeficienții de corelație multiplă R , coeficienții de determinare R^2 (*R Square*) și coeficienții de determinare ajustați (*Adjusted R Square*) ne oferă informații semnificative asupra influenței pe care variabilele independente luate în calcul o au asupra variabilei dependente.

Astfel, modelul de regresie construit arată că cele două variabile prin care am capturat două dintre dimensiunile guvernantei corporative (*eficacitatea consiliului de administrație și comportamentul etic al companiilor*) explică 65% din varianța variabilei *aplicabilitatea și capacitatea de implementare a standardelor de audit și raportare financiară*.

Din informațiile prezentate în secțiunea *Anova* a **Tabelului 4** se relevă faptul că testul F confirmă semnificația modelului de regresie, fiind semnificativ diferită de 0 ($F=25,091$), ceea ce înseamnă că este foarte puțin probabil ca rezultatele noastre să apară dintr-o eroare de eșantionare. Se certifică, astfel, faptul că cele două variabile independente luate în considerare sunt buni predictorii ai variabilei dependente, ceea ce, cu alte cuvinte, înseamnă că *eficacitatea consiliului de administrație și comportamentul etic al companiilor contribuie semnificativ la explicarea modului în care variază aplicabilitatea și capacitatea de implementare a standardelor de audit și raportare financiară*.

Coeficienții nestandardizați B și coeficienții standardizați $Beta$ din cadrul secțiunii *Coefficients* arată care va fi influența variabilelor independente și sensul acestei influențe asupra variabilei dependente. Analizând coeficienții $Beta$ pentru variabilele independente luate în considerare, se poate observa faptul că influența *comportamentului etic al companiilor* ($beta = 0,620$) asupra aplicabilității și forței de implementare a standardelor de audit și raportare financiară este mult mai mare comparativ cu cea a *eficienței consiliului de administrație* ($beta = 0,226$).

Totuși, ar fi eronat să afirmăm că pe baza comparării coeficienților $beta$ variabila independentă *comportamentul etic al companiilor* explică de două sau trei ori mai mult varianța variabilei depen-

dente, comparativ cu *eficiența consiliului de administrație*. O astfel de comparație este permisă doar pe baza coeficienților $Part$ ridicați la pătrat (r^2_{sp}).

Astfel,

$$r^2_{sp} \text{ comportament etic} = 0,09 \quad (0,316^2),$$

iar

$$r^2_{sp} \text{ eficacitatea cons. de administrație} = 0,01 \quad (0,115^2),$$

ceea ce ne permite să concluzionăm că, în cazul acestui model de regresie, la nivelul țărilor membre UE, *comportamentul etic al companiilor* are o influență de aproximativ nouă ori mai mare asupra *aplicabilității și capacității de implementare a standardelor de audit și raportare financiară*, comparativ cu *eficiența consiliului de administrație*.

Verificarea existenței unor posibile cazuri extreme (care ar putea afecta stabilitatea ecuației de regresie în sensul că, eliminând respectivele cazuri extreme, coeficienții de regresie se pot modifica semnificativ) se realizează cel mai bine inspectând distanța lui Cook (*Cook's Distance*) din cadrul secțiunii *Residual statistics*. Dacă valoarea acestei distanțe este mai mare decât 1, atunci înseamnă că există anumite cazuri extreme care pot influența semnificativ ecuația de regresie și deci stabilitatea modelului de regresie. Se poate observa însă că valoarea maximă a distanței lui Cook este 0,580, prin urmare putem concluziona că nu există cazuri care pot să influențeze semnificativ stabilitatea ecuației de regresie.

Rezultatele obținute în urma analizei regresionale ne permit să validăm ipoteza care a stat la baza studiului, potrivit căreia *guvernanta corporativă prin dimensiunile sale, eficacitatea consiliului de administrație și comportamentul*

Tabel 3 - Statistici descriptive

	Mean	Std. Deviation	N
Aud_Rep_Stand	5,1077	,63443	27
Efficacy_Board	4,6519	,58859	27
Ethic_behav	4,7444	1,10256	27

Sursă: Proiecția autorilor

Influența guvernăței corporative

Tabel 4 - Rezultatele regresiei

Model Summary ^b									
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	R Square Change	Change Statistics			Sig. F Change
						F Change	df1	df2	
1	,822 ^a	,676	,650	,37560	,676	25,091	2	24	,000

a. Predictor: (Constant), Ethic_behav, Efficacy_Board

b. Variabila dependentă: Aud_rep_Stand

ANOVA ^b						
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	7,079	2	3,540	25,091	,000 ^a
	Residual	3,386	24	,141		
	Total	10,465	26			

a. Predictor: (Constant), Ethic_behav, Efficacy_Board

b. Variabila dependentă: Aud_rep_Stand

Coefficients ^a								
Model	Coeficienți nstandardizați		Coeficienți standardizați		t	Sig.	Corelații	
	B	Std. Error	Beta				Zero-order	Partial
	(Constant)	2,315	,689		3,361	,003		
1	Efficacy_Board	,244	,246	,226	,992	,331	,759	,198
	Ethic_behav	,357	,131	,620	2,721	,012	,814	,486

a. Variabila dependentă: Aud_rep_Stand

Residuals Statistics ^a						
	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N	
Predicted Value	4,3710	5,9492	5,1407	,52181	27	
Std. Predicted Value	-1,475	1,549	,000	1,000	27	
Standard Error of Predicted Value	,075	,209	,122	,030	27	
Adjusted Predicted Value	4,3669	5,9766	5,1355	,52871	27	
Residual	-,81067	,80781	,00000	,36086	27	
Std. Residual	-2,158	2,151	,000	,961	27	
Stud. Residual	-2,227	2,203	,006	1,025	27	
Deleted Residual	-,86300	,88998	,00522	,41279	27	
Stud. Deleted Residual	-2,448	2,415	,007	1,076	27	
Mahal. Distance	,064	7,099	1,926	1,513	27	
Cook's Distance	,000	,580	,051	,112	27	
Centered Leverage Value	,002	,273	,074	,058	27	

a. Variabila dependentă: Aud_rep_Stand

Sursă: Proiecția autorilor

Pentru ca o țară să beneficieze de o funcționare eficientă a pieței de capital, se degajă necesitatea existenței unui mediu propice aplicării și implementării standardelor de audit și de raportare financiară

etic al companiilor influențează în mod direct aplicabilitatea și capacitatea de implementare a standardelor de audit și raportare financiară.

Concluzii și perspective ale cercetării

Studiul de față a investigat în ce măsură aplicabilitatea și capacitatea de implementare a standardelor de audit și raportare financiară este influențată semnificativ de anumite caracteristici ale guvernantei corporative, cum sunt eficiența consiliului de administrație și comportamentul etic al companiilor. Rezultatele au relevat confirmarea ipotezei de la care a fost dezvoltat studiul empiric, putând concluziona că, la nive-

lul țărilor membre ale Uniunii Europene, două dintre coordonatele esențiale ale guvernantei corporative, eficacitatea consiliului de administrație și comportamentul etic al companiilor, influențează semnificativ capacitatea de asimilare și de implementare a standardelor de audit și raportare financiară.

O perspectivă de interes în dezvoltarea cercetărilor pe această direcție ar fi extinderea analizei regresionale prin lărgirea eșantionului de țări luate în calcul și, eventual, o analiză diferențiată pe zone economice de interes, pentru a putea releva eventualele diferențe semnificative care pot să apară de la o zonă de interes la alta și care ar putea să explice eventualele variații ale aplicabilității și capacității de implementare a standardelor de audit și raportare financiară.

Acknowledgements

Această lucrare a fost cofinanțată din Fondul Social European, prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013, proiect numărul POSDRU/1.5/S/59184 „Performanță și excelență în cercetarea postdoctorală în domeniul științelor economice din România”, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca fiind partener în cadrul proiectului.

This paper was supported from the European Social Fund through Sectorial Operational Programme Human Resources Development 2007-2013, research project POSDRU/89/1.5/S/59184 ‘Performance and excellence in postdoctoral research within the field of economic sciences in Romania’, Babeș-Bolyai University, Cluj-Napoca being a partner within the project.

Referințe bibliografice

- Booklay P., O’Leary, C. (2011), *Determining the strength of auditing standards and reporting*, Corporate Ownership & Control, Volume 8, Issue 4, pp.291-304.
- Booklay, P. (2012), *Auditing and reporting in Europe: an analysis using country-level data*, Managerial Auditing Journal Vol.27, Issue 1, pp.41-65.
- Carson, E. (2009), *Industry Specialisation by Global Audit Firm Networks*, The Accounting Review, Vol.84. Issue 2, pp.355-382.
- Lennox, C. (1999), *Are large auditors more accurate than small auditors*, Accounting and Business Research, Vol. 29, Issue.3 pp.217-227.

- Nobes, C.H (2010), *On Researching into the Use of IFRS by Private Entities in Europe*, Accounting in Europe, Vol. 7, No. 2, pp.213-226.
- Nobes, C.H. (1998), *Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting*, Abacus, Vol. 36, Issue 2, pp.162-187.
- IFAC (2009), *Basis of ISA Adoption by Jurisdiction*, IFAC Publications. New York.
- World Economic Forum (2012), *Global Competitiveness Report 2012-2013*, accesibil on-line la <http://www.weforum.org/>

Raportarea integrată – sfârșit sau un nou început pentru raportarea financiară?

Daniel BOTEZ*

Abstract

Integrated Reporting – The End or a New Beginning for Financial Reporting?

Globalization and corporations' development have attracted concerns to establish an extended corporate reporting form, addressed to long term investors and, at the same time, to a group of people (stakeholders) interested in how the organization serves the public interest and affect the environment in which they live.

In the year 2009 was founded the International Integrated Reporting Committee, which become in 2011 the Council, having as objective the establishment of a Conceptual framework of Integrated Reporting globally accepted.

Integrated reporting is a set of processes and activities that result in visible and concise periodic reporting on how the strategy, management, performance and organization forecasts allow create and maintain long-term value.

Fundamental components of integrated reporting are capital, business model and the process of creating and maintaining value. From this point of view the entity uses six type of capital: financial, productive, human, intellectual, natural and social. The business model is a system of inputs, activities and outputs creating added value, which aim to create and maintain value in the short, medium and long term. The process of creating and maintaining value concerns, first and foremost, the investors, particularly long-term investors.

The process of reporting is based on six guiding principles and results in a report that contains six essential elements. Preparation and presentation of the report are other items brought into question in the conceptual framework.

In terms of professional accountants, particularly the financial auditors, at least one question arises: how involved will they be in the process of integrated reporting? We have reasons to believe that their role is essential.

Key words: *integrated reporting, sustainability, corporate reporting*

JEL Classification: *M10, M40, O16, F20, F60, G30*

Cuvinte cheie: *raportare integrată, dezvoltare durabilă, raportare corporativă*

Introducere

Mediul de afaceri consumă informații continuu și în cantități mari. Ele folosesc, în primul rând, celor care finanțează afacerile urmărind obținerea de beneficii și avantaje. Pe lângă aceștia s-au conturat de-a lungul timpului grupuri de persoane interesate de informațiile produse și publicate de organizații, fiecare cu scopurile și interesele sale specifice (stakeholders).

Având la bază aceste argumente, odată cu creșterea complexității afacerilor pe seama dezvoltării fără precedent a structurilor corporative, creșterea investițiilor străine directe și lărgirea și diversificarea piețelor financiare internaționale, s-a conturat și dezvoltat un sistem de întocmire și publicare a informațiilor referitoare la o companie, identificat sub numele de „raportare financiară”. Acest proces are drept scop să stabilească un limbaj comun al afacerilor, astfel încât informațiile financiare ale companiilor să fie înțelese și comparabile la nivel internațional.

Efectele crizei economice globale au pus în discuție fiabilitatea acestui sistem de raportare. Astfel, Comisia Europeană, în documentul intitulat „Carta Verde – Politica de audit: Lecții în urma crizei”, publicat în octombrie 2010,

* Conf. univ. dr., Universitatea din Bacău, e-mail: daniel63331@yahoo.com

pune în discuție rolul societal al auditorului și se întreabă, printre altele, dacă auditorul nu ar trebui să furnizeze și o opinie asupra sănătății financiare a companiilor. Răspunsul punctual al FEE a explicat că auditorul nu poate furniza o opinie asupra unei situații viitoare, care depinde de prezumțiile pe care managementul entității le iau în considerare pentru a constata ipoteza continuității activității.

Aceste discuții, și multe altele, au pus în evidență necesitatea unui sistem de raportare mai cuprinzător, care să prezinte modul în care activitatea marilor companii influențează interesul public, mediul și societatea.

Metodologia cercetării

Obiectivul acestei lucrări este de a constata stadiul actual al preocupărilor privind Raportarea Integrată, de a prezenta și comenta conceptele și ideile puse în discuție, de a pune în evidență diferențele față de actualul sistem de raportare corporativă și aprecierea gradului în care acest proces va determina o nouă atitudine a auditorilor financiari.

Ca urmare, s-a apelat, în primul rând, la documentele publicate pe site-ul Consiliului Internațional pentru Raportare Integrată (IIRC), de unde s-a preluat proiectul de cadru conceptual supus discuției publice. De asemenea, s-au preluat informații privind programul pilot care se află în curs de desfășurare.

S-au utilizat și documentele publicate de organisme profesionale sau de către companii, în special cele publicate de către ACCA sau KPMG.

Autorul a căutat să prezinte modul în care aceste schimbări, care se află în curs de desfășurare, vor influența direct misiunile profesionale ale auditorilor financiari și să identifice provocările cu care se vor confrunta aceștia în viitorul apropiat.

Punere în temă

Preocupările privind un sistem de raportare corporativă integrat nu sunt de dată recentă. În 1995, John Elkington, o autoritate mondială în responsabilitate corporativă și dezvoltare durabilă, a formulat o expresie celebră „People, Planet and Profit” (Oameni, Planetă, Profit), cunoscută sub denumirea „Triple Bottom Line” (Cei Trei Piloni), care a creat un concept pe baza căruia s-au așezat preocupările privind întocmirea de către fiecare companie a unui raport privind dezvoltarea durabilă (Sustainability)¹, care să concentreze informațiile financiare și nefinanciare privind performanța unei entități într-un singur document. Această frază a fost adoptată, apoi, ca titlu al primului raport privind dezvoltarea durabilă, întocmit de către compania Shell în 1997, Olanda devenind astfel una dintre primele țări care a aplicat conceptul.

În 1999, PricewaterhouseCoopers a creat un cadru de raportare a valorii care a devenit ulterior o referință sub numele de „Corporate Reporting Framework” (Cadru Conceptual de Raportare Corporativă), în care a indentificat informațiile de care sunt interesate industriile și companiile: prezentarea conjuncturii de piață, strategii și structuri de guvernare, management pentru crearea valorii și performanță.

Primul raport integrat a fost întocmit și publicat în 2002 de către compania

daneză Novozymes. Atunci când se discută despre raportarea integrată se aduce în discuție experiența Africii de Sud, care s-a preocupat de raportarea privind dezvoltarea durabilă încă din 2002, iar Codul de guvernanta corporativă publicat în 2009 (cunoscut sub numele *King III*) a recomandat organizațiilor să publice rapoarte integrate, prevederea fiind aplicabilă companiilor listate la Johannesburg Stock Exchange (JSE) începând cu data de 1 martie 2010.

Dezvoltarea unui cadru conceptual privind raportarea corporativă a fost și este unul dintre scopurile organizației britanice „The Prince of Wales` Accounting for Sustainability Project”, care a elaborat în anul 2007 „Connected Reporting Framework”, o nouă abordare în raportarea corporativă care să privească cu prioritate nevoile de informare ale investitorilor pe termen lung și ale managementului executiv. În anul 2009, aceeași organizație a convenit o întâlnire la nivel înalt a investitorilor, normalizatorilor, companiilor, organismelor profesiei contabile și reprezentanți ai ONU, în cadrul căreia s-a stabilit înființarea Comitetului Internațional pentru Raportare Integrată (International Integrated Reporting Committee – IIRC), organism care a fost însărcinat să elaboreze un cadru conceptual privind raportarea integrată, global acceptat. În noiembrie 2011 Comitetul a devenit Consiliu.

Consiliul Internațional pentru Raportare Integrată este un reprezentant puternic al liderilor din corporații, instituții, profesia contabilă, piețele financiare, organismele de reglementare, mediul academic, organisme de normalizare, precum și din societatea civilă. Misiunea acestui Consiliu este de a crea un cadru conceptual al raportării integrate

¹ „Sustainability” este definită ca fiind abilitatea unei companii de a menține sau susține o activitate sau proces pe termen lung.

care să solicite organizațiilor informații semnificative privind strategia lor, managementul, performanța și previziunile, într-o formă clară, concisă și comparabilă. Acest cadru fixează și accelerează evoluția raportării corporative, reflectând dezvoltările în raportarea financiară, guvernare, management și dezvoltare durabilă.

Anul 2012 este primul în care Consiliul Internațional pentru Raportare Integrată a pus în aplicare un Program Pilot. Acest Program dorește să aducă în discuție realitatea schimbărilor la zi în raportarea corporativă. Nucleul acestui demers îl reprezintă peste 75 de companii din mediul de afaceri și 25 de organisme ale investitorilor, care contribuie la dezvoltarea tehnică a Cadrului Conceptual.

Un proiect al acestuia va fi publicat în prima jumătate a anului 2013. În prezent există un document de lucru accesibil publicului și un proiect outline, publicat în iulie 2012. În anul 2012 membrii Programului Pilot au contribuit prin aplicarea experimentală a raportării integrate în organizațiile lor, participând la o analiză critică a raportării corporative curente, stabilind rețele regionale ale programului sau luând cuvântul în Conferința FEE.

Pe lângă companii de marcă din domeniile serviciilor financiare, utilități, industrie, bănci, energie, software, profesia contabilă participă prin reprezentanți de seamă: Association of Chartered Certified Accountants - ACCA, Institute of Management Accountants - IMA UK, Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili - CNDCEC Italia, Deloitte, Ernst&Young, Grant Thornton UK, KPMG International, Pricewaterhouse Coopers.

Ce este raportarea integrată?

Raportarea Integrată (Integrated Reporting) este un set de procese și activități care au ca rezultat vizibil și concis o raportare periodică cu privire la modul în care strategia, managementul, performanța și previziunile organizației permit crearea și menținerea valorii pe termen lung.² Obiectivele Raportării Integrate pot fi sintetizate astfel:

- Să producă schimbări în comportamentul organizațional, în scopul luării deciziilor orientate spre crearea și menținerea valorii pe termen scurt, mediu și lung;
- Să informeze cu privire la alocarea resurselor de către investitori, care să susțină crearea și menținerea valorii pe termen scurt, mediu și lung;
- Să inducă o abordare unitară și cuprinzătoare a raportării corporative care să conducă la comunicarea

lanțului complet al factorilor care afectează semnificativ abilitatea unei organizații de a crea și menține valoarea în timp;

- Să promoveze responsabilitate și utilizarea optimă a tuturor capitalurilor organizației (incluzând capitalul productiv, uman, intelectual, natural și social), nu numai a capitalului financiar, precum și înțelegerea interdependențelor dintre ele.

Comunicarea care rezultă din raportarea integrată are ca scop principal să susțină deciziile investitorilor pe termen lung privind alocarea capitalului financiar. Aceștia urmăresc să se alinieze interesului public pe termen lung, precum și crearea și menținerea valorii pe termen scurt și mediu. Activitățile și strategiile care sunt orientate spre optimizarea performanțelor financiare pot împiedica abilitatea (capacitatea) organizațiilor și investitorilor de a face investiții pe termen lung, alocări pentru cercetare în vederea inovării pe termen lung și în infrastructură, necesare pen-

Tabel 1 - Diferențe între raportarea curentă și raportarea integrată

Caracteristică	Raportare curentă	Raportare integrată
Încredere	Dezvăluire limitată	Transparență crescută
Administrare	Financiară	Toate capitalurile
Abordare (Reflecție)	Izolată	Integrală
Focalizare	Trecut; Financiar	Trecut și viitor; Conectare, strategie
Orizont de timp	Termen scurt	Termen scurt, mediu, lung
Adaptabilitate	Limitată la reguli	Răspuns la cerințele individuale
Concizie	Lungă și complexă	Concisă și semnificativă
Tehnologie		Utilizarea tehnologiei

Sursă: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/road-to-integrated-reporting.pdf>, pg.3

2 IIRC-Prototype Framework-Working draft, p. 47

Modelul de afaceri este un sistem de intrări, activități de creare a valorii adăugate și ieșiri, care au ca scop să creeze și să mențină valoarea pe termen scurt, mediu și lung

tru a răspunde la schimbările globale, incluzând insuficiența resurselor, instabilitatea economică și modificările demografice. Principalele diferențe dintre raportarea curentă și raportarea integrată sunt sintetizate în Tabelul 1.

Aspecte conceptuale

Abordarea conceptuală a Raportării Integrate se sprijină pe trei elemente esențiale: capitalul, modelul de afacere și procesul de creare și menținere a valorii.

De ce este important capitalul? Teoriile economice ne arată că printre cei trei factori de producție esențiali se află capitalul. Acesta este un factor de producție care nu este important prin el însuși, ci prin capacitatea sa de a produce alte bunuri.

Toate organizațiile depind de o varietate a formelor de capital pentru a-și asi-

gura succesul. Aceste capitaluri reprezintă intrări în modelul de afaceri al organizației și reprezintă, în același timp, ieșiri, pentru că sunt transformate, consumate, mărite, utilizate (epuizate), modificate sau alte moduri care afectează toate activitățile organizației de creare a valorii adăugate.

Totalul resurselor de capital nu este fix în timp. Există o continuă mișcare între și în interiorul capitalurilor, care cresc, descresc și se transformă. Modul în care organizațiile cresc sau scad capitalurile are un efect important privind accesul (disponibilitatea), calitatea și capacitatea de a le procura, în particular cu privire la acelea care sunt limitate și neregenerabile. Acest aspect poate afecta pe termen lung viabilitatea unui model de afaceri pentru organizații și, ca urmare, capacitatea de a crea și de a conserva valoarea în timp. O organizație folosește, în principiu, șase tipuri de capital:

1. **Capitalul financiar**, care este reprezentat de totalul fondurilor disponibile pentru o organizație pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, obținute prin finanțare, precum datoriile, capitalurile proprii sau granturi, sau generate prin operațiuni de investiții;
2. **Capitalul productiv**, disponibil în organizație pentru utilizarea în producția de bunuri sau prestarea de servicii, sub formă de construcții, echipamente și infrastructură;
3. **Capitalul uman**, reprezentat de aptitudinile și experiența persoanelor și capacitatea lor pentru inovare, care aliniază și susțin cadrul conceptual al conducerii și valorile etice, loialitate și motivare;
4. **Capitalul intelectual**, reprezentat de aspectele intangibile care furnizează avantaje competitive sub for-

ma proprietății intelectuale (patente, drepturi de copyright, software, sisteme, proceduri și protocoale organizaționale) sau care sunt asociate cu brand-ul și reputația;

5. **Capitalul natural**, care reprezintă de regulă intrări în sistem și afectează toate activitățile organizației, precum apa, pământul, resursele minerale și pădurile, biodiversitatea și sănătatea ecosistemului;
6. **Capitalul social**, reprezentat de instituțiile și relațiile stabilite în interiorul și între fiecare comunitate, grup de interese și alții, pentru creșterea bunăstării colective și individuale, sub forma valorilor și comportamentelor comune, a relațiilor „cheie”, încrederea și loialitatea pe care o organizație le construiește, le dezvoltă și le protejează împreună cu partenerii de afaceri.

Bineînțeles că nu toate aceste capitaluri sunt relevante în mod egal sau aplicabile în toate organizațiile.

Așa cum menționam mai sus, capitalul capătă valență atunci când este utilizat într-o afacere creatoare de valoare. Atât cei care investesc, cât și cei care conduc afacerile se raportează la un model de afaceri.

Modelul de afaceri este definit în proiectul de cadru conceptual ca un sistem de intrări, activități de creare a valorii adăugate și ieșiri, care au ca scop să creeze și să mențină valoarea pe termen scurt, mediu și lung.

Modelul de afaceri este inima unei organizații care influențează și este afectat de alte elemente ale organizației. Cu privire la raportarea asociată modului de afaceri o organizație ar trebuie să prezinte unul sau mai multe dintre următoarele aspecte:

- O diagramă simplă, care să pună în evidență elementele modelului de

afaceri împreună cu o explicație clară a relevanței acestora;

- O descriere a tuturor aspectelor semnificative și particulare ale organizației;
- Identificarea explicită a elementelor „cheie” ale afacerii;
- Identificarea factorilor externi importanți;
- Poziționarea organizației în lanțul creării valorii;
- Legătura cu alte aspecte ale raportării, incluzând strategia, riscul și considerații financiare.

Este un adevăr simplu de constatat că aceia care investesc în afaceri urmăresc obținerea de valoare. Raportarea Integrată se bazează pe premisa că interesul public este servit de investițiile pe termen lung, precum și de crearea și menținerea valorii pe termen scurt și mediu.

Valoarea, în sensul Raportării Integrate, este valoarea creată pentru investitori, în particular pentru investitorii pe termen lung. Ea este stocată în capitaluri și este creată sau pierdută ca rezultat al jocului intern al capitalurilor, cauzat de activitățile organizației. Organizațiile pot crea și maximiza valoarea servind interesele tuturor persoanelor interesate, incluzând angajații, clienții, furnizorii, creditorii, consultanții și mediul. Valoarea creată în acest fel se manifestă ea însăși în returnarea către investitori prin cashflow-ul viitor și, de asemenea, returnări în economie, mediu și societate. În acest sens, valoarea este determinată prin referință la o rețea largă de interacțiuni, activități, relații și cauze și efecte în completarea celor asociate în mod direct cu veniturile financiare sau cu creșterea capitalului financiar.

Principalul destinatar al comunicării valorii în raportarea integrată îl reprezintă

investitorii pe termen lung. Un grup divers de persoane interesate (clienți, furnizori, angajați, normalizatori) este probabil să beneficieze de pe urma informațiilor din raportul integrat, dar nevoile lor particulare de informare vor continua să fie servite de alte forme de comunicare, precum rapoartele de conformitate și dezvoltare durabilă.

Raportarea Integrată pune în evidență informațiile relevante pentru evaluarea valorii din perspectiva investitorilor pe termen lung în scopul luării deciziilor și încurajării alocării resurselor financiare pentru susținerea creării valorii pe termen lung în sensul așteptărilor societale. Investitorii angajați în investiții pe termen lung sunt mai puțin interesați de schimbările produse în prețul participației, fiind preocupați de creșterea rezultatului și aprecierea capitalului pe termen lung atât în ce privește evaluarea sa inițială, cât și interacțiunea continuă cu investițiile lor.

Tradițional, semnificația valorii este asociată cu valoarea prezentă a fluxurilor de numerar așteptate în viitor, iar crearea valorii este înțeleasă ca provenind din performanța organizației. Deși investitorii pe termen lung iau în considerare informațiile privind riscul sau dividendul și, în particular, cash-flow-ul viitor, este crucial pentru ei să înțeleagă cum și care dintre organizații creează valoare. Gama variată de factori care participă la crearea valorii nu sunt în mod tradițional prezentați adecvat în raportarea organizațională sau reflectați în metodele de evaluare, precum modelul „discounted cash-flows”.

Valoarea, în sensul Raportării Integrate, este astfel mai mult decât valoarea financiară. Fiecare capital reprezintă o formă de stocare a valorii creată sau pierdută prin utilizare și efectele rezultate, toate capitalurile fiind afectate prin activitățile organizației.

Ca orice demers conceptual, proiectul de cadru așează la baza procesului de raportare integrată câteva principii:

- **Obiective strategice și orientare în viitor** – un raport integrat bazează informațiile furnizate pe prezentarea obiectivelor strategice ale organizației și strategiile de realizare a acestora, precum și modul în care acele obiective și strategii reflectă capacitatea de a crea și menține valoarea pe termen scurt, mediu și lung, utilizarea capitalurilor și efectele asupra acestora;
- **Conectarea informației** – este importantă prezentarea ciclului complet de creare a valorii, respectiv combinarea, relațiile și dependențele dintre componentele semnificative pentru abilitatea organizației de creare și conservare a valorii în timp;
- **Atenția acordată persoanelor interesate (stakeholders)** – calitatea relațiilor organizației cu persoanele „cheie” și modul în care sunt luate în considerare și se răspunde la nevoile lor legitime, interese și așteptări reprezintă elemente de bază în raportare;
- **Semnificația și concizia informațiilor** – informații concise cu privire la aspectele semnificative pentru capacitatea organizației de creare și menținere a valorii pe termen scurt, mediu și lung;
- **Fiabilitate și relevanță** – informațiile sunt fiabile. Relevanța acestora este influențată de integralitate, neutralitate și lipsa erorilor;
- **Comparabilitate și coerență** – informațiile trebuie prezentate într-o manieră care să permită comparația cu alte organizații.

Prevăzând o abordare mult extinsă față de raportarea financiară prezentă, ra-

Fiecare capital reprezintă o formă de stocare a valorii creată sau pierdută prin utilizare și efectele rezultate, toate capitalurile fiind afectate prin activitățile organizației

portul integrat va cuprinde toate aspectele considerate esențiale pentru informarea utilizatorilor.

Proiectul de cadru conceptual conține și o bază de discuție privind aceste componente. În principiu, acestea se vor formula ca întrebări la care raportul trebuie să răspundă și să scoată în evidență legăturile dintre ele.

În primul rând se are în vedere o **descriere a organizației și a modelului său de afacere**: ce face organizația, care sunt misiunea și viziunea sa, etica, valorile și cultura, proprietari și structuri operative, principalele activități, piețe, produse, servicii, care sunt capitalurile „cheie” utilizate și afectate și cum este creată și menținută valoarea pe termen scurt, mediu și lung.

Contextul operațional specific entității este un element esențial pentru înțelegerea de către utilizatori a circumstanțelor în care operează organizația, inclusiv riscurile și oportunitățile care îi stau în față.

Cei care raportează trebuie să prezinte **obiectivele strategice și strategiile afacerii**, adică unde vrea organizația să ajungă și cum intenționează să facă asta. În legătură cu aceasta, se menționează și cine realizează obiectivele, care este structura de conducere a organizației și cum aceasta susține obiectivele strategice, riscul managerial și abordarea remunerării (**guvernarea și remunerare**).

Orice entitate urmărește o anumită natură și un anumit nivel al **performanței**, așadar în raport este menționată care este performanța organizației față de obiectivele strategice stabilite.

Un loc aparte și o diferență esențială față de raportarea curentă este obligația de a include în raport **previziunile**, respectiv ce oportunități, riscuri și incertitudini este probabil să fie întâlnite în realizarea obiectivelor și ce implicații au acestea pentru strategiile și performanțele viitoare.

Bineînțeles că toți cei implicați în procesul de raportare, mai cu seamă cei care vor întocmi și prezenta rapoarte integrate, își pun o serie de întrebări legate de diferite aspecte esențiale ale procesului de raportare, aspecte care există și în prezent și despre care vor să cunoască mai ales schimbările și modificările propuse. Proiectul de cadru conține răspunsuri la aceste întrebări. Astfel, sunt prezentate următoarele aspecte:

➤ **Cât de frecvente vor fi raportările?**: se apreciază că un raport integrat va fi întocmit anual, în acord cu ciclul raportării financiare statutare; oricum, multe dintre conceptele raportării integrate pot fi aplicate în mod continuu. Întocmirea anuală a raportului nu înseamnă că organizația nu comunică schimbările în modelul afacerii, strategii, guvernare, performanță și previziuni, atunci când acestea apar.

➤ **Cât de mari vor fi perioadele avute în vedere?**: dimensiunea orizontului de timp viitor al unei organizații luat în considerare în scopul raportării integrate va fi mai lungă decât cea utilizată în prezent. Întinderea fiecărei perioade va fi decisă de organizație cu referire la afacere și la ciclul de investiții, strategii și la așteptările persoanelor interesate. În raport trebuie prezentate argumentele care au condus la stabilirea întinderii fiecărei perioade;

➤ **Cât de întinsă sau cât de limitată va fi raportarea?**: raportarea integrată este limitată la scopurile raportării financiare a entității și la riscurile, oportunitățile sau impactul atribuibile sau asociate cu alte entități, care au un efect semnificativ asupra capacității organizației de a crea și menține valoare în timp;

➤ **Cât de mult vor fi agregate informațiile?**: fiecare organizație determină nivelul de agregare a informațiilor (țări, subsidiare, divizii ș.a.) la care prezentarea acestora este corespunzătoare circumstanțelor ei particulare, stabilind un echilibru între agregare și neagregare. Agregarea informației poate avea ca rezultat pierderea unui volum semnificativ al acesteia și poate să creeze distorsiuni de prezentare a aspectelor particulare ale performanței atașate diferitelor zone;

➤ **Care este gradul de implicare a persoanelor însărcinate cu guvernarea?**: administratorii au ultima responsabilitate privind modul în care obiectivele strategice, guvernarea, performanța și previziunile conduc la crearea valorii pe termen lung. Ei sunt responsabili, de asemenea, pentru conducerea efectivă și luarea deciziilor privind raportarea integrată, incluzând numirea și supravegherea persoanelor

lor din executiv implicate activ în procesul de raportare și în procesele interne de identificare, colectare, cumulare și raportare a aspectelor semnificative;

- **Ce tehnologii pot fi utilizate?:** organizațiile sunt încurajate să utilizeze platforme tehnologice care să crească gradul de conectivitate între rapoartele integrate și informațiile din afara rapoartelor și să permită comparații între rapoarte (utilizare Internet, XBRL, Media).

Aspecte care ne interesează sau care va fi implicarea profesiei noastre?

Dacă ne întrebăm care va fi rolul nostru, al auditorilor financiari, în viitorul sistem de raportare trebuie să știm că în proiectul de Cadru conceptual este prevăzut că organizațiile trebuie să solicite o asigurare independentă, externă care să crească gradul de credibilitate a rapoartelor lor.

Aceasta trebuie să fie furnizată de grupuri sau persoane independente care demonstrează competențe privind practici de asigurare, implementată de o manieră sistematică, documentată, bazată pe probe, caracterizată prin proceduri definite și guvernate de standarde profesionale care acoperă performanța angajamentului, independență și control de calitate.

În acest sens, ne-am putea imagina, de pildă, că baza normativă a efectuării misiunilor de audit, respectiv Standardele Internaționale de Audit, vor trebui adaptate noilor cerințe izvorând din aplicarea conceptului de Raportare Integrată. Corespunzător, vor fi operate modificări, adaptări în procesul de cali-

ficare profesională a auditorilor atât în pregătirea inițială, dar mai ales în sistemul de pregătire continuă. Oricum, este de așteptat ca o misiune de audit asupra raportării integrate să poată fi îndeplinită mai ales în cadrul unei echipe de lucru complexă, formată atât din auditori financiari, cât și din profesioniști aparținând altor specialități - evaluatori, actuari, ingineri, juriști etc. Ceea ce presupune existența unui management capabil să asigure o organizare și o coordonare riguroasă a activităților în cadrul misiunii, în contextul unui sistem de comunicare interdisciplinară.

În opinia noastră, esențial este că, în continuare, va fi nevoie de profesioniști în audit financiar, dar și profesia în sine va evolua, se va transforma corespunzător noului concept.

Importanța rolului și locului nostru este susținută de cel puțin două evenimente recente, care probează o implicare majoră a profesiei contabile.

În zilele de 18 și 19 iunie 2012 a avut loc în Mexic o întâlnire a Grupului celor 20. Așa cum procedează de câțiva ani, IFAC a transmis o scrisoare care conține câteva recomandări privind dezvoltarea durabilă și creșterea la nivel global, sub sintagma „Soluții globale la probleme globale”. Una dintre recomandări – a șasea – se referă la susținerea publică de către Grupul celor 20 a eforturilor făcute de către IIRC pentru elaborarea și implementarea unui cadru conceptual al raportării integrate.

Al doilea eveniment privește Memorandumul încheiat în septembrie 2012 între IIRC și IFAC, prin care aceste organisme au căzut de acord să stabilească baza și principiile generale pentru cooperare și coordonare reciprocă în scopul promovării, susținerii și contribuției la realizarea intereselor comune.

Concluzii

Raportarea Integrată va completa măsurile luate în ultimii ani pentru a asigura comparabilitatea informațiilor produse și publicate de către corporații și companiile multinaționale. Complexitatea afacerilor și structurile lor de funcționare afectează interesele globale, pe termen lung, ale societății influențând semnificativ interesul public general.

De asemenea, Raportarea Integrată va contribui la luarea deciziilor privind alocarea resurselor în vederea creării valorii pe termen lung, mai ales a celor limitate și neregenerabile, susținând dezvoltarea durabilă.

Considerăm că profesia contabilă va fi implicată în mod direct și semnificativ în raportarea integrată, pe de o parte, în calitate de profesioniști care întocmesc informațiile prezentate în raport și, pe de altă parte, auditorii se vor confrunta în viitorul apropiat cu provocarea evaluării gradului de asigurare cu privire la aceste informații.

Bibliografie

<http://www.accaglobal.com/tech-tp-wdt.pdf>
<http://www.accountingforsustainability.org/connected-reporting/current-development>
<http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/road-to-integrated-reporting.pdf>
[<ted-reporting/Documents/integrated-reporting-issue-2.pdf>
<http://www.theiirc.org/resources-2/2012-yearbook/>
<http://www.theiirc.org/resources-2/draft-framework-outline/>
<http://www.theiirc.org/resources-2/prototype-international-framework-working-draft/>](http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/integra-</p></div><div data-bbox=)

Modele cantitative privind evaluarea preliminară a sistemului de control intern și a politicii de sancțiuni

Adrian VINTILESCU BELCIUG*, Lăcrămioara CORCHEȘ**, Daniela CREȚU*** & Adriana LUPU****

Abstract

Quantitative Models of Preliminary Assessment of Internal Control System and Sanctions Policy

The internal audit activity supports the management by assessing the efficiency and effectiveness of internal control. Based on the risk assessment's results, the audit activity had to provide a feedback regarding the control processes of the company's management. The auditors assess the control processes according to the mission's objectives and take into consideration any weak point, important in the control system.

The study offers a preliminary quantity assessment model for the control system which uses the "balanced scorecard" concept as the main feature. The suggested working tool can be utilized by the auditors in assessing the questionnaires analysis of the internal control system before taking the tests.

In the second part of the study the evaluation of the sanction policy is high lightened viewed through the agent theory regarding the assessment completion held beforehand of internal control system.

Key words: *internal control, internal audit, balanced scorecard*

JEL Classification: *M42*

Cuvinte cheie: *control intern, audit intern, balanced scorecard*

* Ec. dr. ing., Agenția Județeană pentru Plăți și Inspecție Socială Buzău, e-mail: vintilescu_adrian@yahoo.com

** Ec. dr. ing., Ministerul Muncii și Protecției Sociale, e-mail: lacramioaracorches@yahoo.com

*** Ec. drd., Agenția Națională de Administrare Fiscală, e-mail: daniela_cretu7@yahoo.com

**** Ec. drd., Agenția Națională de Administrare Fiscală, e-mail: adrianadoctorat@gmail.com

1 Vintilescu A, Andrei M, Crețu D, *Modelarea performanței auditului intern utilizând analiza cost-beneficiu. Sensitivitatea plusvalorii auditului în condițiile crizei financiare*, Revista „Economie teoretică și aplicată”, 2009

Introducere

O evaluare preliminară a caracterului adecvat și a eficacității controlului intern în cadrul proceselor de audit (înainte de efectuarea intervenției la fața locului) oferă premisele unei misiuni de audit de calitate.¹

Evident, evaluarea corectă a adecvării și eficacității controlului intern este obținută însă după finalizarea misiunii.

În faza inițială a misiunilor de audit auditorii evaluează controlul intern în general, pe baza unor liste de verificare care sunt adresate persoanelor cu atribuții în cadrul proceselor de control.

Persoana care efectuează procese de control în cadrul entității auditate cunoaște eficiența acestora, dar nu întotdeauna este deschisă în a comunica auditorului rezultatele propriilor procese de control în vederea evaluării.

Auditorul poate cunoaște însă cu certitudine în faza de documentare a misiunii:

- politica de sancțiuni pentru un proces;
- rezultatele acestei politici de sancțiuni aferente controalelor.

Modelul privind evaluarea controlului pe care îl vom prezenta în continuare este bazat pe cuantificarea proceselor de control față de obiectivele entităților și utilizează conceptul de „balanced scorecard”.

Astfel, de exemplu, într-o misiune care are ca tematică resursele umane poate exista un chestionar în care sunt adresate întrebări de tipul *„a fost elaborat un cod de conduită care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din compartiment? Dacă răspunsul anterior este afirmativ, acesta a fost comunicat personalului?”*

Concluzia auditorului la acest set de întrebări determină practic o evaluare ex ante referitoare la controlul intern. Această concluzie este prealabilă intervenției la fața locului și determină inclusiv modalitatea testărilor.

Metodologia cercetării

În anul 1992, Robert S. Kaplan și David Norton au introdus conceptul de „balanced scorecard” într-un articol publicat în Harvard Business Review². Acesta reprezintă un concept pentru „măsurarea” activităților unei organiza-

ții, în raport cu viziunea și strategiile acesteia.

În cadrul aspectelor teoretice privind construirea unui scorecard care să cuprindă acțiuni specifice măsurării proceselor de control prezentăm, sintetic, principalele etape ale construirii unui astfel de instrument de analiză a controlului intern:

- Trecerea în revistă a obiectivelor organizaționale care sunt stabilite în timpul procesului de planificare strategică și asocierea rezultatelor în termeni de unități de performanță;
- Specificarea rezultatelor dorite pentru domeniu;
- Alegerea întrebărilor adresate celor care efectuează procesele de control;
- Ponderarea sau prioritizarea.³

Față de aceste considerente vom dezvolta un model care va completa chestionarele de evaluare a controlului intern cu câmpuri care vor permite cuantificarea unei opinii cantitative pe baza unui scorecard.⁴

Studiul va fi completat cu o evaluare a politicii de sancțiuni pe baza teoriei de agent, care va utiliza un model cantitativ specific teoriei jocurilor.

Menționăm că modelul teoriei de agent vizează conflictele apărute între mandantul (managerul) care angajează un mandatar (agent, persoana care are ca atribuțiuni realizarea unor sarcini) pentru a acționa în interesul celui dintâi.⁵

Abordarea cantitativă a chestionarelor de evaluare a controlului intern

Conform metodologiei descrise mai sus vom crea un tabel de analiză cantitativă cu următoarele câmpuri:

- în prima coloană se vor trece **obiectivele** analizate în cadrul misiunii de audit;
- în a doua coloană se vor preciza **măsurile** pe care managerii trebuiau să le dispună pentru aducerea la îndeplinire a cerințelor aferente întrebării;
- în a treia coloană – **întrebările** din chestionarul de verificare propus de auditor (pot exista mai multe întrebări aferente unei măsurii);
- în a patra coloană se vor trece **factorii de importanță ai întrebării față de măsura care a fost analizată** (suma acestor ponderi pe fiecare măsură va fi egală cu 1);
- în a cincea coloană se vor trece **factorii de importanță ai măsurilor față de obiective** (suma acestor ponderi pe fiecare obiectiv va fi egală cu 1);
- în a șasea coloană se va trece **gradul de importanță al obiectivelor**;
- în a șaptea coloană este **gradul de adecvare** al răspunsului la întrebare față de cel așteptat de auditor.

Analiza preliminară a auditorului cu privire la evaluarea controlului va consta

² Kaplan R.S., and Norton, David P., *The Balanced Scorecard – Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press, 1997

³ Vintilescu A, Brojba L, *Internal audit added value between balanced scorecard and cost efficiency analysis* Analele conferinței YIRCoBS '10 Yeditepe International Research Conference on Business Strategies June 9 - 11, 2010, Istanbul

⁴ Vintilescu A, Brojba L, Crețu D, Gegea C, *Cuantificarea performanței auditului intern în cadrul instituțiilor publice*, Revista „Audit Financiar” nr. 3, 2010

⁵ Akerlof, George A., *The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism*, The Quarterly Journal of Economics

Într-o însumare ponderată a gradului de realizare a obiectivului în funcție de factorii de importanță, mai întâi pe întrebări, apoi pe măsuri și ultima oară pe obiective.

Să presupunem că avem două obiective analizate în misiune, respectiv creșterea transparenței și respectarea conformității.

La primul obiectiv avem două măsuri, iar pentru fiecare măsură auditorul adresează câte o întrebare. În coloanele 8, 9 și 10 din **Tabelul 1**, sunt prezentate aceste agregări etapă cu etapă.

Acest concept permite agregarea răspunsurilor la chestionar și formularea unei opinii preliminare referitoare la controlul intern, bazată pe fundamente cantitative (prin introducerea unor coloane de analiză).

Astfel, în exemplul de mai sus auditorul

poate spune că încrederea în controlul intern este de 55%.

Reiterăm că această evaluare este preliminară efectuării testărilor.

Această sumă ponderată poate sta însă la baza fundamentării evaluării preliminare a controlului intern și a instrumentării riscurilor considerate în misiune.

Model cantitativ de evaluare a politicii de sancțiuni

În cadrul determinării unei opinii despre eficiența controlului intern, auditorul poate analiza preliminar și relația ce se stabilește între management și celelalte compartimente ale organizației.⁶

Managerul asigură plata salariilor în vederea realizării unor sarcini, existând practic o relație de principal și agent.

În exemplul din **Tabelul 1** există astfel de relații între manager și consilierul de etică, respectiv șeful de resurse umane.

Vom dezvolta relația structurală dintre manageri și subordonați, ca fundament al proceselor de control, prin prisma teoriei de agent.

Salariatul are un nivel al veniturilor **V** și ar câștiga prin nerealizarea sarcinilor sau prin fraudă **w** mai puțin când managerul controlează și îl penalizează cu o sancțiune **a**.

Introducem aceste date într-un model ce simulează atitudinea salariaților față de sarcinile specifice proceselor de control.

Vom analiza echilibrul utilizând un

Tabel 1 - Agregarea cantitativă a chestionarelor de control intern

Obiectiv	Măsuri specifice controlului intern care puteau fi luate	Întrebare din chestionar	Factor de importanță al întrebării față de măsură	Factor de importanță al măsurii față de obiective	Factor de importanță al obiectivului	Gradul de realizare al răspunsului	Grad de adecvare pe întrebare ponderat	Grad de adecvare măsură ponderat	Grad de adecvare obiective
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Creșterea transparenței	Întocmirea și actualizarea codului de conduită	A fost elaborat un cod de conduită care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din compartiment?	1	0,5	0,6	0,7	0,7	$0,7 \times 0,5 + 0,6 \times 0,5 = 0,65$	$0,65 \times 0,6 + 0,4 \times 0,4 = 0,39 + 0,16 = 0,55$
Creșterea transparenței	Comunicarea documentelor în subunitate	Dacă răspunsul anterior este afirmativ, acesta a fost comunicat personalului?	1	0,5		0,6	0,6		
Respectarea conformității	Respectarea procedurilor operaționale	Este respectată procedura de recrutare?	1	1	0,4	0,4	0,4	0,4	

Sursă: Proiecție proprie

⁶ Crețu D., *Raportul între auditul intern și auditul extern în contextul costului nevoii de asigurare*, Revista „Audit Financiar” nr. 3, CAFR, 2011

Sistemul de control și politica de sancțiuni

Tabel 2 - Modelul politicii de sancțiuni

		x	1-x
		Managerul dezvoltă procese de control	Managerul nu dezvoltă procese de control
y	Nu sunt desfășurate activitățile necesare de către subordonați	$V - a$	$V + w$
1-y	Sunt desfășurate activitățile necesare de către subordonați	V	V

Sursă: Proiecție proprie

model de joc static în informație completă dată de strategia optimă a salariilor care sunt controlați de către manager în cadrul proceselor de control.

Salariatului îi este indiferent dacă își îndeplinește sarcina de a efectua procese de control, dacă:

$$y * (V - a) + (1-y) * (V+w) = y * (V) + (1 - y) * (V) \quad (1)$$

Din relația (1) rezultă că strategia optimă a salariilor este dată de:

$$Y = w/(a+w) \quad (2)$$

În analiza proceselor de control auditorul trebuie să evalueze echilibrul realizat la nivelul entității față de nivelul erorii sau fraudei potențiale evaluate de auditor și nivelul sancțiunilor aplicate.

De exemplu, dacă auditorul evaluează inițial un nivel al fraudei sau erorii de 5%, atunci pentru calculul lui w se înmulțește valoarea totală (a cifrei de afaceri, a valorii bunurilor) cu 5%. Să presupunem că $w = 5$.

Valoarea sancțiunilor (a) se regăsește în valoarea efectivă a acestora (valoarea sumelor imputate sau recuperate). Să presupunem că valoarea sancțiunilor efectiv aplicate este 1.

Din (2) rezultă că tendința de fraudă este de 84%.

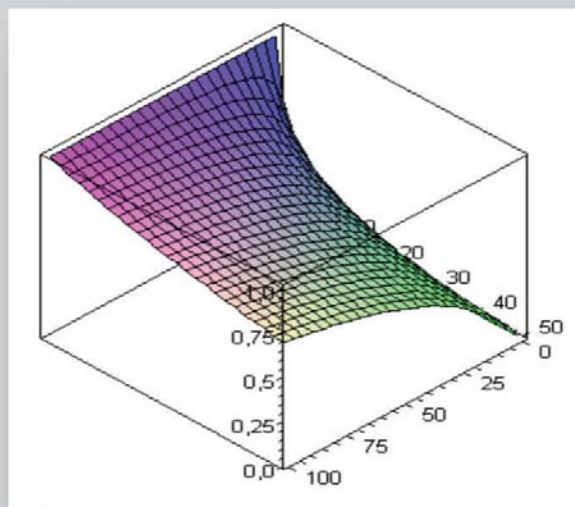
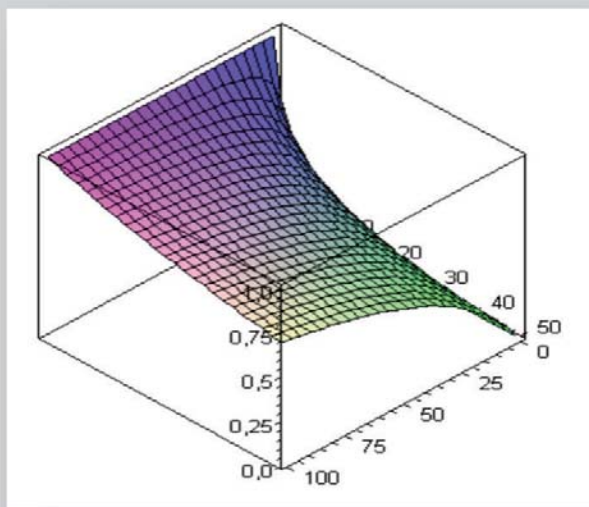
Pentru completarea studiului, reprezentăm grafic echilibrul dat de formula (2) pentru w între 0 și 100 și a între 0 și 50, sau între 0 și 200.

Pentru exemplul ales auditorul analizează cele trei constatări bazate pe analize cantitative considerate înaintea intervenției la fața locului:

- nivelul erorii considerat la proiectarea eșantionului - 5%;
- încrederea în controlul intern - 55 %;
- adecvarea politicii de sancțiuni față de tendința de fraudă - 84 %.

Aceste trei date agregate oferă o imagine preliminară care va trebui să fie confirmată de testări și care va putea

Figura 1 - Analiza de sensibilitate la salariat



Sursă: Proiecție proprie

sta la baza unor recomandări pertinente, în funcție de analiza sistemului de control intern și politica de sancțiuni.

Concluzii

Studiul oferă un instrument de analiză cantitativă de evaluare a controlului intern și a politicii de sancțiuni înaintea efectuării intervenției la fața locului.

Acest model oferă auditorului o evaluare preliminară asupra controlului intern înainte de a efectua testările prin cuantificarea unui procent global al încrederii auditorului.

Modelul poate fi operaționalizat într-un sistem de calcul tabelar precum Microsoft Excel.

Complexitatea analizei preliminare a proceselor, care poate duce la dificulta-

tea de aplicare a modelului poate fi depășită în urma dezvoltării unor chestionare predefinite pentru diverse tipologii de misiuni de audit.

Direcțiile de dezvoltare viitoare sunt date de legătura dintre chestionarele de evaluare și documentele specifice testărilor.

Bibliografie

Akerlof, G., *The Market for Lemons: Quality Uncertainty and the Market Mechanism*, The Quarterly Journal of Economics, 1970

Crețu, D., *Raportul între auditul intern și auditul extern în contextul costului nevoii de asigurare*, Revista „Audit Financiar” nr. 3, 2011

Kaplan R.S., and Norton, D P., *The Balanced Scorecard – Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press, 1997

Vintilescu A , Andrei M , Crețu D, *Modelarea performanței auditului intern utilizând analiza cost-benefi-*

ciu. Sensitivitatea plusvalorii auditului în condițiile crizei financiare, Revista „Economie teoretică și aplicată”, AGER, 2009

Vintilescu A, Brojba L, *Internal audit added value between balanced scorecard and cost efficiency analysis*, Analele conferinței YIRCoBS'10 Yeditepe International Research Conference on Business Strategies June 9 - 11, 2010, Istanbul

Vintilescu A, Brojba L, Crețu D, Gegea C, *Cuantificarea performanței auditului intern în cadrul instituțiilor publice*, Revista „Audit Financiar” nr. 3, 2010

Informații

A 25-a Conferință anuală CNCC

O delegație a Camerei Auditorilor Financiar din România, compusă din prof. univ. dr. **Ana Morariu**, vicepreședinte al consiliului CAFR și **Adriana Spiridon**, șef birou relații internaționale, a participat în perioada 6-7 decembrie 2012 la Conferința anuală a Companiei Naționale a Auditorilor din Franța (CNCC), organizată la Montpellier, Franța, cu tema „Provocări, dezvoltare, diversitate, dialog”.

În discursul de deschidere **Claude Cazes**, președintele CNCC, a insistat asupra intenției care a stat la baza organizării conferinței din acest an: mesajele pozitive referitoare la meseria de auditor și viitorul acesteia. Pentru a revendica un loc în cadrul asigurării securității financiare, auditorii trebuie să fie foarte bine pregătiți. În acest spirit a fost organizată cea de-a 25-a Conferință CNCC, structu-

rată în ateliere tehnice și mese rotunde, momente reale de informare și instruire, dar și de sensibilizare față de alte domenii indispensabile auditului, precum cunoașterea sistemelor informatice sau de actuat. Acest eveniment a marcat și un moment de dezbateri politice, într-un context în care Uniunea Europeană dorește să reformeze profesia de audit și să o inoveze prin intermediul unor noi propuneri legislative.

Având în vedere contextul european și intențiile Comisiei Europene de reformă a pieței de audit, în prima zi a lucrărilor a fost organizată o masă rotundă, la care au luat parte **Ugo Bassi**, director al Unității Capital și Întreprinderi din cadrul Direcției Generale Piața Internă și Servicii a Comisiei Europene, **Gilles de Courcel**, președintele comisiei de evaluare a CNCC, **Thierry Karcher**, auditor, **Hugues-Arnaud Mayer**, membru al comitetului statutar și președinte al Comisiei de Inovare a Mișcării pentru Între-

prinderi (Medef) din Franța. Discuțiile s-au axat pe așteptările pe care societatea le are de la auditori, referindu-se la impactul misiunii acestora, la calitatea auditului, deconcentrarea de pe piață și rotația obligatorie pe care Comisia Europeană dorește să o propună.

În deschiderea celei de-a doua zile a Conferinței au luat cuvântul președintele CNCC, **Claude Cazes**, președintele Consiliului Superior al Ordinului Experților Contabili din Franța (CSOEC), **Agnès Bricard**, președintele Înalțului Consiliu de Audit (organismul de supraveghere în interes public din Franța), **Christine Thin** și **René Ricol**, fost președinte al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), reprezentant al profesiei franceze.

Conferința CNCC din acest an a situat profesia de auditor din Franța în context european, promovând o practică obișnuită în această țară, aceea a auditului comun.

Paralelă între sistemele de control al calității auditului financiar din România și Spania

Ioana Iuliana POP (GRIGORESCU)*

Abstract

A Comparison between the Control Systems of the Quality for the Financial Audit in Romania and Spain

During this study it has been explained the way in which have been transposed the regulations of the European Directive 2006/43/EC regarding the quality control system of the financial audit in the Romanian and Spanish legislation and also it has been realised a comparative analysis of the particularities of the internal and external control system of the financial audit quality in Romania and Spain.

The research methodology is a qualitative one. The comparison is present all along the research.

The obtained conclusions sustain the idea that in Romania and Spain have been made important steps in harmonising the quality control systems, the discovered differences being more as form than fond ones, therefore being less significant.

At the end of the paper, based on the identified differences, the author made improvement proposals of the quality control systems in the two countries.

Key words: ISQC1, Technical Audit Norms, quality control, public surveillance, external control of the quality

JEL Classification: M42

Cuvinte cheie: ISQC1, Norme Tehnice de Audit, controlul calității, supervizare publică, control extern al calității

1. Introducere

Sistemele de control al calității nu au o tradiție foarte lungă. În Europa în anul 1996 se lansează *Cartea Verde* cu titlul „Funcția, poziția și responsabilitatea civilă a auditului legal în U.E”.

Pe baza concluziilor trase în urma analizării acesteia, în anul 1998 Comitetul de Audit al Comisiei Europene emite documentul „Auditul legal în U.E. – drumul de urmat”, în care una dintre temele principale se referea la analiza controlului calității auditurilor realizate în statele membre U.E.

În continuare, în anul 2000 s-a publicat recomandarea UE „Controlul calității auditului legal în UE - condiții minime”, iar în anul 2003 se emite comunicarea „Rolul auditului legal în UE”, în care se exprimă preocuparea pentru calitatea auditurilor legale.

În acest context se emite Directiva 2006/43/CE în care se arată că „inspecțiile regulate reprezintă un bun mediu pentru a obține o calitate înaltă și omogenă”, iar în capitolul VI, numit „Asigurarea calității”, se prevede că fiecare stat membru se asigură că „toți auditorii fac obiectul unui sistem uniform de asigurare a calității, cu scopul de a spori încrederea publicului în funcția de audit”.

În capitolul VIII, aceeași Directivă precizează cerințe în ceea ce privește supravegherea publică a auditorilor legali și a firmelor de audit. Statele trebuie „să organizeze un sistem eficient de supraveghere publică” al cărui obiect îl reprezintă „toți auditorii legali și firmele de audit”.

Punctul de plecare al analizei noastre l-a constituit observarea existenței unor diferențe între sistemele de con-

* Drd., Universitatea „1 Decembrie 1918” Alba Iulia, România, în cotutelă cu Universitatea Lleida, Spania

trol intern și extern al calității din România și Spania. Ca obiective ale cercetării ne propunem să determinăm modul în care s-au adoptat reglementările Directivelor europene în ceea ce privește sistemul de control al calității auditului financiar în legislația românească și spaniolă, să realizăm o analiză comparativă a particularităților sistemelor de control al calității auditului financiar din cele două țări și să identificăm posibilități de îmbunătățire a sistemelor de control al calității auditului financiar din România și Spania.

În literatura de specialitate a Spaniei există un număr ridicat de studii comparative pe teme de audit financiar cu diferite țări ale Europei - Anglia, Portugalia, grupul primilor 12 membri ai comunității europene și țări ale Americii Latine. În tot cazul, ele au fost realizate în urmă cu câțiva ani și nu surprind elementele de noutate pe care le-a introdus Directiva 2006/43/CE.

În ceea ce privește analiza comparativă a sistemelor de control al calității, am observat preocuparea a diferiți autori, în revistele de specialitate din Spania, pentru analizarea Standardului Internațional de Control al Calității, datorită faptului că în curând el va fi obligatoriu și în această țară. Aici aș putea aminti studiile autorilor Maria Antonia García Benau(2011), García Delgado Sonia și Izaskun Ipiñazar Petralanda (2011), Uyarra Encalado Esteban(2011) etc.

Cercetarea noastră aduce un grad de noutate datorită faptului că, în prezent, în literatura de specialitate românească nu există nici un studiu comparativ între România și o altă țară europeană,

prin care să se analizeze gradul de adaptare a legislațiilor în materie de audit financiar la Directivele europene și cu atât mai puțin studii comparative cu alte sisteme naționale de control al calității din Europa.

2. Metodologia cercetării științifice

Metodologia de cercetare este una calitativă. Pentru obținerea obiectivelor propuse am realizat o cercetare documentară, care se referă la documente precum: Directiva 2006/43/CE, legislația în materie de control al calității auditului financiar din România și Spania, Standardele Internaționale de Audit care se aplică în România și Normele Tehnice de Audit din Spania care se referă la controlul calității.

Procedeele de bază folosite au fost întabularea datelor, astfel încât, în urma comparării și analizei acestora, să putem formula concluzii utile.

Astfel am realizat o cercetare descriptivă, cu ajutorul căreia am prezentat în mod critic situația actuală a sistemelor de control al calității auditului financiar din cele două țări.

De asemenea, nu ne-am limitat la simpla descriere a situației existente, ci am încercat să analizăm și să explicăm diferențele și asemănările descoperite, cauzele și implicațiile lor.

Comparația este prezentă de-a lungul întregii cercetări și ea se referă la situația sistemelor de control al calității din România și din Spania.

3. Descrierea sistemelor de control al calității din România și Spania

Sistemul de control al calității are două părți distincte: sistemul de control intern al calității firmelor de audit și sistemul de control extern al calității efectuat asupra acestora.

3.1. SISTEMUL DE CONTROL INTERN AL CALITĂȚII ÎN ROMÂNIA

În România, acesta este reglementat de două standarde distincte:

- ISQC1¹ – care se referă la sistemul de control al calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare și ale altor misiuni de asigurări și servicii conexe;
- ISA 220² – care se referă la controlul calității la nivel de misiune, pentru un audit al situațiilor financiare.

Pentru a putea obține misiuni de audit de calitate trebuie mai întâi să se implementeze la nivelul firmei de audit ISQC1, iar apoi ISA 220.

Standardul Internațional privind Controlul Calității - ISQC1 stabilește responsabilitățile unei firme de audit de a-și institui propriul sistem de asigurare și control al calității și modul de instituire și menținere a acestui sistem. El se aplică în România începând cu data de 15 decembrie 2009 pentru toate serviciile ce se subscriu Standardelor pentru

1 ISQC1, Standardul „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, IFAC, *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Audit Financiar 2009*, coeditare CAFR - Editura Irecson, București, 2009, pag. 39

2 ISA 220 – Standardul Internațional de Audit 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, IFAC, *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate – Audit Financiar 2009*, coeditare CAFR-Editura Irecson, București, 2009, pag. 138

misiuni IAASB și anume: Standardele Internaționale de Audit (ISA), Standardele Internaționale pentru misiuni de revizuire (ISRE), Standardele Internaționale pentru misiuni de asigurare (ISAE) și Standardele Internaționale pentru servicii conexe (ISRS).

ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare” se referă la activitatea realizată la nivelul unei misiuni de audit și are următoarele elemente de bază: responsabilitățile conducerii pentru calitatea misiunilor, cerințe relevante de etică, acceptarea sau continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit, desemnarea echipelor misiunii, desfășurarea misiunii, monitorizarea activității și întocmirea documentației în conformitate cu problemele identificate.

3.2. SISTEMUL DE CONTROL EXTERN AL CALITĂȚII ÎN ROMÂNIA

În România activitatea de revizuire a calității activității de audit financiar se desfășoară în conformitate cu : O.U.G. 75/1999³, O.U. 90/2008⁴, Legea 26/2010⁵, Regulamentul de organizare și funcționare al Camerei Auditorilor Financieri din România⁶ și Norma din 25 august 2010 privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii finan-

ciari, aprobată prin Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financieri din România nr. 168/2010⁷.

Norma din 2010 arată că Departamentul de Monitorizare și Competență Profesională (DMCP) din cadrul CAFR „efectuează verificările pentru asigurarea calității”. CAFR este „autoritatea competentă pentru efectuarea de revizuirii în vederea asigurării calității serviciilor prestate de auditorii financiari” și își desfășoară activitatea sub supravegherea Organismului de Supraveghere Publică a Activității de Audit Financiar. Norma arată că „toți auditorii financiari membri ai Camerei, persoane fizice și firme de audit, fac obiectul unui sistem de asigurare a calității”.

Resursele necesare realizării verificărilor de către DMCP sunt asigurate de către CAFR, prin bugetul anual de venituri și cheltuieli. Activitatea de verificare efectivă este realizată de către inspectori și asistenți inspectori, salariați în cadrul aparatului executiv al Camerei.

Procedurile de revizuire pentru asigurarea calității sunt elaborate de către DMCP sub forma Listelor obiectivelor de inspecție, pe naturi de misiuni, care se prezintă spre aprobare Consiliului Camerei și spre avizare Organismului de Supraveghere Publică. Planificarea va fi astfel făcută încât fiecare membru

al Camerei să fie inspectat minim o dată la 6 ani sau o dată la 3 ani în cazul auditorilor entităților de interes public, aceștia fiind anunțați în scris că vor fi inspectați și perioada propusă spre verificare.

Auditorii care au obținut calificativul D, C și B sunt monitorizați pe parcursul a trei inspecții consecutive de către Cameră, în vederea stabilirii de măsuri pentru remedierea neconformităților sau aplicarea de sancțiuni disciplinare.

Inspectorii DMCP „au calitatea de salariați în cadrul aparatului executiv al Camerei”. Ei trebuie să îndeplinească o serie de condiții: să aibă pregătire profesională și experiență relevantă în audit statutar, să aibă pregătire specifică în domeniul inspecțiilor de calitate, să fie independenți și să nu fie în conflict de interes cu auditorul financiar inspectat.

Inspectorii trebuie să semneze anual o declarație de conformitate cu cerințele profesionale ale Camerei, privind controlul calității auditului. Coordonatorii echipei și o parte din membri sunt auditori.

3.3. CONTROLUL DE CALITATE INTERN ÎN SPANIA

Obligația auditorilor și a firmelor de audit de a dispune de un sistem de con-

3 O.U.G. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată în temeiul art. III din Ordonanța Guvernului nr. 67/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 649 din 31 august 2002, dându-se textelor o nouă numerotare. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 256 din 4 iunie 1999 a fost aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.133/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 230 din 5 aprilie 2002 și a mai fost modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 67/2002, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 12/2003 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 38 din 23 ianuarie 2003.

4 Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 90 din 24 iunie 2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 481 din 30 iunie 2008

5 Legea nr. 26 din 2010 pentru modificarea și completarea O.U.G. nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar din România, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 145 din 5 martie 2010

6 Regulamentul de organizare și funcționare al CAFR, aprobat prin H.G. nr. 433/2011, publicat în Monitorul Oficial nr. 345 din 18 mai 2011, <http://www.curierulfiscal.ro/2011/06/17/regulamentul-de-organizare-si-functionare-a-cafr/>

7 Norma din 25 august 2010 privind revizuirea calității activității de audit financiar și a altor activități desfășurate de auditorii financiari, aprobată prin Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financieri din România nr. 168/2010, publicată în Monitorul Oficial nr. 627/6 septembrie 2010, care abrogă vechile norme aprobate prin Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financieri din România nr. 139/2009.

trol intern al calității este și mai pregnantă în Spania odată cu intrarea în vigoare a TRLAC⁸ și a Regulamentului de aplicare al acestuia⁹.

A treia Normă Tehnică de caracter general publicată prin Rezoluția din 19 ianuarie 1991 de către ICAC cerea menținerea unui anumit nivel de calitate în desfășurarea lucrărilor de audit, care se obținea prin realizarea unui control intern al calității. Ulterior, ICAC emite Rezoluția din 16 martie 1993 prin care se publică Norma Tehnică asupra Controlului Calității (BOICAC 12/1993), care dezvoltă obligația auditorilor de a implementa un sistem adecvat de control intern al calității.

Ulterior anului 1993 s-au produs însă schimbări importante la nivel european și internațional, atât în ce privește controlul extern, cât și cel intern al calității. Cel mai important eveniment a fost apariția Standardului Internațional de Control al Calității, ISQC 1 emis de IFAC.

În acest moment, în Spania, ISQC 1 nu are statut de aplicare obligatorie, dar pretinde convergența la acest standard în viitorul apropiat. El se găsește în stadiul de „proces în curs de implementare”. Pentru aceasta ICAC a emis Rezoluția din 22 decembrie 2010 prin care face public textul tradus al ISQC 1, sub numele de Norma de Control Intern al Calității auditorilor financiari și firmelor de audit (NCCI¹⁰). Această Rezoluție supune informației publice Norma de Control Intern al Calității, prin publicarea acesteia în Buletinul Oficial nr. 84 din decembrie 2010 al ICAC. Datorită noutății și complexității pe care

le presupune, auditorii și firmele de audit au avut o perioadă de șase luni în care au putut formula și adresa în scris observații la norma publicată.

Ulterior, la data de 26 octombrie 2011, ICAC emite o altă Rezoluție, prin care dispune publicarea noii forme a NCCI, care încorporează modificările intervenite și care sunt puțin substanțiale. De asemenea, ceea ce este cel mai important este faptul că modifică data limită fixată pentru ca firmele să aibă obligația de a implementa sistemul de control intern al calității în firmele de audit până în data de 1 ianuarie 2013.

NCCI reprezintă o traducere a ISQC1, adaptată la caracteristicile Spaniei, unde s-au eliminat referințele la instituțiile de audit din sectorul public și la celelalte servicii distincte auditului financiar, în măsura în care ele nu intrau sub incidența Legii 12/2010.

Rezoluția ICAC din 2010 dispune ca NCCI „să substituie”, să înlocuiască Norma Tehnică a Calității din 1993, în vigoare la acea dată. Este important de specificat faptul că NCCI, care reprezintă o traducere a ISQC1, stabilește responsabilitățile liderilor unei firme de audit de a-și institui propriul sistem de asigurare și control al calității la nivel de firmă.

Norma Tehnică a Calității din 1993 se referă la fel ca și ISA 220¹¹ (Standard pe care Spania încă nu l-a adoptat) la implementarea procedurilor de control al calității de către auditorul sau conducătorul unei misiuni de audit, la nivelul fiecărei misiuni.

Astfel, ICAC și Corporațiile Profesionale, cu ocazia efectuării controlului

extern al calității, vor evalua modul în care conducerea firmei a implementat și menține sistemul de control intern al calității la nivel de firmă (în conformitate cu ISQC1 la nivel internațional sau în conformitate cu NCCI la nivelul Spaniei) și va evalua de asemenea și calitatea misiunilor de audit efectuate (în conformitate cu ISA 220 la nivel internațional sau Norma Tehnică a Calității din 1993 la nivelul Spaniei, care a fost substituită de ICAC prin NCCI, prin Rezoluția din 2010).

Programul de control al calității inițiat în Spania în anul 2010 a marcat începutul unui nou ciclu în activitatea de control al calității. Diferența dintre cele două norme se referă la faptul că NCCI se concentrează în evaluarea elementelor sistemului de control intern al calității, descrierea, evaluarea și revizuirea procedurilor acestui sistem și aplicarea lor în misiunile de audit de către toți membrii echipei de lucru. Așadar, NCCI merge mai departe de simpla aplicare a Normelor Tehnice de Audit și verifică cum s-au luat deciziile, cum funcționează sistemul de control al calității firmei.

Majoritatea specialiștilor din Spania apreciază că este foarte importantă perioada de adaptare la această nouă „cultură a calității” și că auditorii au nevoie de timp în care să reflecteze asupra schimbărilor, să schimbe păreri și impresii cu colegii de breaslă, să se adreseze corporațiilor profesionale pentru clarificarea îndoielilor. De aceea, intrarea în vigoare a normei s-a amânat până la 1 ianuarie 2013. În cursul anului 2011 corporațiile profesionale au publicat Ghiduri orientative (REA a publicat „Manualul de organiza-

8 TRLAC - *Textul revizuit al Legii Auditului Financiar*, aprobat prin Real Decreto nr. 1/2011, publicat în B.O.E. nr. 157 din 2 iulie 2011

9 Regulamentul de aplicare al TRLAC

10 NCCI – Norma Internațională a Controlului Calității din Spania, traducere și adaptare a ISQC1, publicată prin Rezoluția din 22 decembrie 2010 a ICAC și care intră în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2013

11 Standardul Internațional de Audit nr. 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, IFAC, *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Audit Financiar 2009*, coeditare CAFR-Editura Irecson, București, 2009, pag. 138

re al controlului calității”), au organizat cursuri de formare și practică profesională (ICJCE a creat Departamentul Calității) în scopul de a ajuta membrii săi în aplicarea și implementarea NCCI până la sfârșitul anului 2012.

3.4. CONTROLUL DE CALITATE EXTERN ÎN SPANIA

Controlul de calitate extern, în Spania, putem spune că are două componente:

- Sistemul de supervizare publică și control al activității de audit financiar, executat de I.C.A.C. (Institutului de Contabilitate și Audit) în conformitate cu TRLAC 2011 și Directiva 43/2006/CE;
- Controlul efectuat de Corporațiile Profesionale membrilor săi, în conformitate cu Normele Interne sau Statutul acestor Corporații.

3.4.1. Sistemul de Supervizare Publică a activității de control al calității este efectuat de către Subdirecția Generală de Control Tehnic din cadrul Institutului de Contabilitate și Audit din Spania. Această activitate este reglementată în cap. IV al TRLAC, care transpune reglementările Directivei 2006/43/CE.

Dacă ne referim la sistemul de supervizare publică și control al activității de audit, TRLAC în art. 27.3 și 27.4 indică responsabilitățile acestui sistem: autorizarea și înscrierea membrilor în R.O.A.C.¹², formarea continuă a membrilor săi, adoptarea Normelor de Etică, adoptarea Normei de Control Intern al Calității, adoptarea Normelor Tehnice de Audit, controlul calității, sistemul de cercetare și de aplicare a sancțiunilor.

I.C.A.C. poate delega atribuțiile de control corporațiilor profesionale ale audi-

torilor sau unor persoane fizice, selecționate pe baza unui proces obiectiv.

Scopul I.C.A.C. nu este aplicarea de sancțiuni, ci promovarea îmbunătățirii calitative a acestei activități. Finalitatea controalelor poate fi formativă – atunci când se acceptă și se încorporează recomandările făcute – sau disciplinară – atunci când se aplică o sancțiune, din cauza faptului că nu se corectează deficiențele observate.

Pentru anii 2010 și 2011 ICAC a încheiat un „conveniu” de colaborare cu ICJCE, în vederea realizării controlului calității. Primul Conveniu s-a semnat la data de 22 iulie 2010, iar al doilea în 12 aprilie 2011. De exemplu, pentru anul 2011 perioada de revizie a durat de la data semnării conveniului și până în luna noiembrie 2011, deoarece în primele zile din luna decembrie reviziile de calitate trebuiau să fie complet finalizate, iar documentația să fie trimisă la ICAC.

Astfel, au fost desemnați un număr de 10 revizori, care îndeplinesc următoarele condiții: nu sunt auditori activi - adică nu efectuează activități de audit financiar, sunt independenți - adică nu fac parte din firma care urmează a fi controlată și sunt liberi de orice posibilă influență sau conflicte de interese, au pregătire profesională și experiență în domeniul auditului financiar și au pregătire specifică în domeniul controlului calității.

În anul 2011 aceștia au fost selectați de către o Comisie de evaluare formată din reprezentanți ai ICAC și ai ICJCE. Prima fază a procesului evalua meritele candidatului, iar a doua fază a constat într-un interviu. Printre condițiile de bază se specifica: să fie înscrși în ROAC la categoria ”NO exercientes”, experiență minimă de 7 ani ca auditor

și disponibilitatea de a călători.

În anul 2010 calificativele utilizate în cadrul Raportului de control al calității erau, în ordine descrescătoare, următoarele: A1, A2, B și C. Cei care au obținut calificativul C au fost aduși la cunoștința Comisiei Naționale de Deontologie.

În anul 2011 dispar toate aceste calificative, iar rezultatele controalelor de calitate sunt clasificate în:

- fără deficiențe – în cazul firmelor sau auditorilor unde nu s-au detectat deficiențe relevante;
- cu deficiențe – caz în care se întocmește o propunere de Plan de îmbunătățire, în care se includ recomandări pentru a remedia deficiențele observate.

3.4.2. Corporațiile profesionale au și obligația de a realiza controale de calitate ale activității realizate de către membri săi, cu scopul de a se asigura că aceștia respectă normele legale în vigoare. Pentru aceasta ele verifică documentele de lucru ale auditorilor, dar au obligația să păstreze secretul profesional și să informeze ICAC asupra rezultatelor controalelor la sfârșitul fiecărui an, propunând acolo unde este cazul sancțiunile corespunzătoare.

4. Analiză comparativă a particularităților sistemului de control al calității auditului financiar din România și Spania

Analizând evenimentele în evoluția lor cronologică se poate observa că în

12 Registrul Oficial al Auditorilor Financieri din Spania

Spania, Normele Tehnice de Audit cu Caracter General și Normele Tehnice asupra Controlului Calității au fost elaborate în jurul anilor 1991 – 1993, dată ulterioară legiferării auditului financiar în Spania și a înființării Institutului de Contabilitate și Audit (ICAC), care a avut loc în anul 1988.

În România, datorită evenimentelor istorice, a Revoluției din 1989, lucrurile s-au desfășurat într-un mod diferit. Specialiștii contabili din România erau nerăbdători să se alinieze la normele internaționale și europene și au început activitatea de acceptare a acestora înainte ca profesia de audit financiar să fie legiferată (1999). În anul 2000, la mai puțin de un an de la înființarea Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), se trece direct la preluarea Standardelor Internaționale de Audit (ISA), care în anul 2009 au fost înlocuite cu Standardele Internaționale de Audit clarificate.

În Spania, ISA nu au fost preluate, iar după apariția ISA clarificate și a Directivei 2006/43/CE a început procesul de preluare treptată a ISA clarificate și a ISQC1. Până în prezent au fost preluate numai patru Standarde clarificate, iar ISQC1 a fost tradus și adaptat și este prevăzut să intre în vigoare definitiv începând cu data de 1 ianuarie 2013.

După cum se poate observa, auditul financiar s-a instaurat în România 11 ani mai târziu decât în Spania. Ne-fiind reglementat, s-a trecut direct la preluarea Standardelor Internaționale de Audit.

În Spania, deși procesul a început mai repede, se constată un anumit conservatorism în ceea ce privește introducerea schimbărilor. Procesul de imple-

mentare a Standardelor de Audit se derulează lent, cu lungi perioade anterioare de consultări publice.

În ce privește sistemul de control intern al calității din cadrul firmelor de audit, în România el este reglementat de Standardele Internaționale ISQC1 și ISA 220, traduse în limba română. Intră în vigoare începând cu data de 15 decembrie 2009.

În Spania, ISQC1, care se referă la controlul calității la nivelul firmelor de audit, a fost tradus și adaptat la condițiile naționale și se numește Norma Internațională de Control al Calității (NCCI). Aplicarea ei a început din anul 2010, când a fost publicată în Buletinul Oficial al Statului (BOE), dar are caracter obligatoriu numai începând cu data de 1 ianuarie 2013.

În ce privește controlul calității la nivelul misiunilor de audit am observat o inadvertență. Rezoluția ICAC din data de 26 octombrie 2011 spune că Norma Tehnică din anul 1993 (care este echivalentă cu ISA 220 și care se referă la controlul intern al calității la nivelul misiunilor de audit) va fi înlocuită cu NCCI, care se referă de fapt la controlul intern al calității la nivel de firmă de audit (variante tradusă a ISQC1), ceea ce nu înseamnă același lucru. Opinia noastră este că Norma Tehnică din 1993 care se referă la Controlul intern al calității la nivel de misiune de audit trebuie să rămână în vigoare până la adoptarea în Spania a ISA 220.

O altă diferență este faptul că ISQC1 în România se aplică pentru toate serviciile care se subscriu Standardelor IAASB (ISA, ISRE, ISAE, ISRS), iar Norma Internațională de Control al Calității din Spania (NCCI) se referă

numai la misiunile de audit financiar.

Sistemul de control extern al calității este reglementat la nivel european de Directiva 2006/43/CE, dar, la nivel național, situația din România și Spania se prezintă diferit.

În România acest sistem are o singură componentă, care se referă la Sistemul de Supraveghere Publică a activității de audit financiar. Activitatea de control al calității este coordonată de Departamentul de Monitorizare și Competență Profesională (DMCP) din cadrul Camerei Auditorilor Financiari din România, iar activitatea de supraveghere a Camerei este realizată de Organismul de Supraveghere Publică a activității de audit financiar.

În Spania sistemul are două componente:

- una se referă la sistemul de Supraveghere Publică realizată de Institutul de Contabilitate și Audit (ICAC), conform Cap. IV din Textul Revizuit al Legii Auditului Financiar (TRLAC) și a Regulamentului de aplicare a acestuia.
- a doua se referă la controlul organizat de corporațiile profesionale (ICJCE¹³, REA¹⁴ și REGA¹⁵) membrilor săi, în conformitate cu normele interne sau statutul acestor corporații. De precizat că, începând cu anul 2010, aceste controale nu mai au caracter obligatoriu.

În România, desfășurarea lucrărilor de control se efectuează de către inspectorii DMCP din cadrul CAFR, iar în Spania ICAC poate delega atribuțiile de control corporațiilor profesionale sau unor persoane fizice selectate pe baza unui proces obiectiv, putând efectua

13 Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas din Spania

14 Registro de Economistas Auditores

15 Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles

numai lucrări de supervizare a acestora.

Condițiile pe care trebuie să le îndeplinească inspectorii de control al calității din cele două țări sunt aproximativ identice, cu deosebirea că în România li se cere pregătire profesională și experiență „relevantă” în audit statutar, iar în Spania se specifică o perioadă de minim 7 ani. În plus, în România o parte din membrii echipei de control sunt auditori financiari, iar în Spania ei nu pot fi auditori activi.

Calificativele care se obțin în urma unei inspecții de control al calității de către firmele de audit în România sunt A, B, C și D, iar în Spania – până în anul 2010 – ele erau A1, A2, B și C, iar începând cu anul 2011 ele sunt „cu deficiențe” sau „fără deficiențe”.

5. Posibilități de îmbunătățire a sistemului de control al calității auditului financiar din cele două țări

a. În ce privește România, ea a adoptat Standardul Internațional de Control al Calității (ISQC1) încă de la sfârșitul anului 2009. Procesul de adoptare și implementare a sistemelor interne de control al calității este destul de dificil. În Spania, cele trei corporații profesionale joacă un rol fundamental în procesul de adaptare a firmelor de audit la cerințele noii Norme Internaționale de Control al Calității (NCCI). Aceste corporații au înființat departamente speciale de calitate, cu scopul de a-i ajuta pe membrii săi la implementarea noilor sisteme ale calității. Au publicat ghiduri orientative, manuale de organizare și implementare a sistemelor de control al calității și au organizat cursuri de formare și practică profesională.

Considerăm că aceste activități susținute de orientare a auditorilor financiari în activitatea lor ar fi binevenite și în România. Ele ar ajuta la implementarea uniformă a noilor reglementări și la clarificarea problemelor cu care aceștia se confruntă. Valul schimbărilor, multitudinea de acte normative care apar peste noapte și care trebuie aplicate în timp record ocupă o mare parte a atenției și timpului specialiștilor auditori.

b. Dacă analizăm cu atenție Rezoluția ICAC din 26 octombrie 2011 din Spania, observăm că procesul de implementare a ISQC1 în această țară a durat mai mult de 2 ani. Spania avea o Normă Tehnică de Control al Calității încă din anul 1993 și există specialiști care susțin că nu există o diferență foarte mare între aceasta și noua NCCI (traducerea și adaptarea ISQC1). Alți specialiști susțin că este vorba de o nouă cultură a calității, care necesită timp pentru a fi asimilată și implementată în mod corespunzător de către firmele de audit și i-au acordat timpul necesar și o atenție deosebită. De aceea, subliniem încă o dată importanța introducerii și în România a unei perioade de consultare publică a specialiștilor auditori în cazul introducerii a noi norme de audit.

c. Amânarea intrării în vigoare a NCCI în Spania, începând cu data de 1 ianuarie 2013, a determinat o stare de confuzie în rândul auditorilor din această țară, în ceea ce privește CÂND începe obligația de a implementa schimbările cerute de noua NCCI. Norma însăși nu specifică nici o dată, articolul fiind „eliminat” de ICAC. Prin Rezoluția ICAC din 2010 se fixează ca limită data de 12 octombrie 2012, care ulterior este modificată prin Rezoluția din 2011 pentru data de 1 ianuarie 2013.

În opinia noastră, NCCI trebuia implementată imediat după publicarea sa în

decembrie 2010, indiferent de micile modificări care puteau să intervină pe parcursul celor șase luni de consultare publică. Perioada de implementare expiră la 1 ianuarie 2013. În tot acest timp, în cazul efectuării unei inspecții de calitate din partea ICAC sau a Corporațiilor Profesionale, în cazul identificării unor deficiențe de implementare a normei, acestea nu pot constitui motiv de sancțiune, dar se pot formula recomandări, pentru corectarea lor implementare. Problema este că acest sistem nu se poate implementa într-o singură zi, el necesitând eforturi susținute pentru o perioadă mai îndelungată de timp, iar la data de 1 ianuarie 2013 toate firmele de audit din Spania trebuie să aibă implementat deja sistemul de control intern al calității, lipsa acestuia constituind motiv de sancțiune.

d. Rezoluția ICAC din anul 2010 prevede că o dată cu intrarea în vigoare a NCCI aceasta va înlocui Norma Tehnică a Calității din anul 2003.

În opinia autorilor Sonia M. Garcia Delgado și Izaskun Ipiñazar Petralanda exprimată în articolul „Auditul în Spania înainte și după ISQC1 – o cultură orientată spre calitate”, „nu există o diferență foarte mare” între noua NCCI și vechea Normă Tehnică a Calității din 1993.

În opinia noastră, conținutul celor două norme nu trebuie comparat deoarece nu se referă la aceeași problematică. Odată cu emiterea Rezoluției ICAC din 2010, Norma Tehnică a Calității din 1993, care se referă la controlul calității la nivel de misiune, a fost substituită de NCCI care se referă la sistemul de control al calității la nivel de firmă de audit. Apare așadar un gol legislativ, acela care se referă la controlul calității pe care trebuie să îl aplice auditorii la nivelul fiecărei misiuni de audit. Această substituție a Normei Tehnice

din 1993 trebuia amânată până la intrarea în vigoare a ISA 220 în Spania. ISA 220 presupune implementarea anterioară a ISQC1 într-o firmă de audit, dar nu o înlocuiește. Se impune așadar rămânerea în vigoare a Normei Tehnice a Calității din 1993 sau adoptarea imediată a ISA 220.

e. În opinia noastră, hotărârea ICAC de a exclude de sub incidența NICC celelalte servicii diferite de auditul financiar, pe care le prestează auditorii, nu este pe deplin justificată. Considerăm că acest concept „al calității” trebuie să reprezinte în cadrul cabinetelor de audit o adevărată „cultură”, care să se imprime tuturor serviciilor pe care aceștia le prestează. În plus, în cazul firmelor de audit de dimensiuni mici și mijlocii, Manualul Calității nu ar putea avea un caracter general. Astfel, acestora li se impune de fapt elaborarea a două manuale ale calității - unul numai pentru serviciile de audit financiar și altul pentru celelalte servicii. De aceea, considerăm că misiunile de revizuire, asigurare și servicii conexe (otros compromisos de aseguramiento y de otros servicios relacionados) trebuiau să facă parte integrantă din prezenta normă a calității.

f. Dacă comparăm sistemul extern de control al calității din cele două țări observăm următoarea particularitate:

Camera Auditorilor Financiar din România (CAFR) este organismul profesional care „organizează, coordonează și autorizează desfășurarea activității de audit financiar din România”¹⁶. La fel în Spania, aceste activități sunt rea-

lizate de către Institutul de Contabilitate și Audit (ICAC).

În România, activitatea de control extern al calității firmelor de audit financiar și a auditorilor financiar este realizată de Departamentul de Monitorizare și Competență Profesională din cadrul CAFR, iar activitatea de supervizare a CAFR, așa cum prevede Directiva 2006/43/CE este efectuată de Organismul de Supraveghere Publică a Activității de Audit Financiar.

În Spania nu s-a creat un alt organism care să supervizeze activitatea ICAC, ci s-a optat pentru varianta în care ICAC delegă atribuțiile sale de control extern al calității asupra firmelor de audit corporațiilor profesionale sau unor persoane fizice special autorizate în acest sens, iar activitatea de supervizare este efectuată de însuși Institutul de Contabilitate și Audit (ICAC).

Concluzii

Standardul Internațional de Control al Calității (ISQC1) este considerat în acest moment cel mai important reper în ceea ce privește asigurarea calității într-o firmă de audit. Adoptarea acestei norme în România încă din anul 2009 reprezintă o adevărată performanță. La nivelul Spaniei ea este prevăzută să intre în vigoare doar începând cu data de 1 ianuarie 2013, dar aplicarea ei în anumite firme a început încă din anul 2010.

Deși există diferențe de ritm între cele două țări în ce privește adoptarea normelor internaționale, importantă este

orientarea spre acceptarea acestora, ceea ce va duce la uniformizarea treptată a auditului financiar la nivel european și internațional. Diferențele descoperite între sistemele de control al calității din România și Spania nu sunt fundamentale, deoarece ele au la bază aceleași principii. Recomandările europene reprezintă în acest moment un cadru general de acțiune și lasă un spațiu destul de amplu de intervenție țărilor membre, ceea ce generează diferite grade de control, revizuire și reglementare. Diferențele descoperite sunt mai mult de formă decât de fond, așadar sunt nesemnificative.

Ca direcții viitoare de cercetare am remarca posibilitatea realizării unui studiu comparativ între România și Spania în ce privește evoluția numărului controalelor de calitate efectuate în ultimii ani sau a sistemul de sancțiuni aplicat auditorilor financiar și firmelor de audit din cele două țări, ca urmare a activității de control al calității.

„Ultimele două decenii au reprezentat o perioadă de mari schimbări în mediul de afaceri”¹⁷ și ca urmare nici auditul financiar nu a putut rămâne pe loc. Dimpotrivă, el trebuie să fie permanent cu un pas înainte, pentru a da încredere în tranzacțiile care se desfășoară pe piață. „Secolul XXI este considerat, pe bună dreptate, secolul revoluției performanței, în care vor predomina managementul și auditul performanței...”¹⁸. Fenomenul globalizării și criza economică mondială care a început în anul 2008 au influențat și vor influența în continuare structura și conținutul legislației în materie de audit financiar.

16 O.U.G. 75/1999, Cap. II, art. 5(2), republicată în temeiul art. III din Ordonanța Guvernului nr. 67/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 649 din 31 august 2002, dându-se textelor o nouă numerotare. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 256 din 4 iunie 1999 a fost aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.133/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 230 din 5 aprilie 2002 și a mai fost modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 67/2002, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 12/2003 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 38 din 23 ianuarie 2003.

17 Neculai Tabără, Sorin Briciu, Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune”, Editura Tipo Moldova, Iași, 2012

18 Neculai Tabără, Sorin Briciu, Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune”, Editura Tipo Moldova, Iași, 2012

Bibliografie

- Cantwell Chris, *Considerații privind controlul calității firmelor*, Revista „Audit Financiar” nr. 11, 2010, pag. 37-40
- Ceberio Ortuzar Jaime, *La nueva Norma de Control de Calidad Interno: un paso adelante en la profesion de auditoria*, Revista „Auditores” nr. 15, 2011, pag. 31-33
- Fernández Juan Antonio, *Comentarii normative asupra Normei Internaționale de Control al Calității*, Revista „Auditores” nr. 14, 2011, pag. 58-65
- Garcia Delgado Sonia și Izaskun Ipiñazar Petralanda, *La auditoria en España: un antes y un despues de la ISQC1 - una cultura orientada a la calidad*, Revista „Partida Doble”, 2011, pag. 13
- Neamțu Horia, Roman Aureliana Geta, Țurlea Eugeniu, *Audit financiar - Misiuni de asigurare și servicii conexe*, Editura Economică, București, 2012
- Puig de Travy Carlos, *El Control de la Calidad en el marco de la nueva LAC*, Zaragoza 2010, www.rea.economistas.es
- Tabără Neculai, Briciu Sorin, *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2012
- Toma Marin, *Inițiere în auditul situațiilor financiare ale unei entități*, ediția a III-a revizuită și adăugită, Editura CECCAR, București, 2009
- Uyarra Encalado Esteban, *La puesta en marcha de la norma interna de control de calidad en los despachos de auditoria*, Revista „Partida Doble” nr. 234, 2011, pag. 85-89
- Camera Auditorilor Financieri din România, *Ghid pentru un audit de calitate*, București, 2012
- Comitetului Economic și Social European, *Avizul privind Cartea Verde „Politica de audit: lecțiile crizei”*, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. 248/92 din 28 august 2011, <http://www.eecs.europa.eu>
- Federația Internațională a Contabililor, *Manual de Standarde Internaționale de Audit și control de calitate. Audit Financiar 2009*, coeditare CAFR-Editura Irecson, București, 2009
- Federația Internațională a Contabililor, *Reglementări Internaționale de audit, asigurare și etică. Audit Financiar 2008*, coeditare CAFR-Editura Irecson, București, 2008
- Instituto de Cesores Jurados de Espana, *Comentarios normativos sobre las Normas Tecnicas de Auditoria*, Revista „Auditores” nr. 14 din 2011, pag 58-65

Informații

Participarea CAFR la Conferința axată pe problema comitetelor de audit

La 10 ianuarie 2013 a avut loc la Varșovia, Polonia, Conferința cu tema **Comitetul de audit: o legătură cheie între raportarea financiară și procesul de audit**. Conferința a fost organizată de Comisia de supraveghere a auditului din Polonia în colaborare cu Centrul Băncii Mondiale pentru Reforma Raportării Financiare și a fost găzduită de Bursa de Valori din Varșovia. La acest eveniment, Camera Auditorilor Financieri din România a fost reprezentată de președintele său, prof. univ. dr. **Horia Neamțu**.

Comitetul de audit joacă un rol impor-

tant, asigurând furnizarea de către companiile cotate a unor informații financiare credibile pentru investitori, aspect care este deosebit de important pentru funcționarea piețelor de capital în Polonia la fel ca și în celelalte state europene. Această Conferință a avut drept obiectiv promovarea unei mai bune conștientizări și înțelegeri a rolului și responsabilităților comitetului de audit în procesul de raportare financiară.

Evenimentul a oferit membrilor comitetelor de audit și altor părți interesate informații practice din perspectiva specialiștilor internaționali și polonezi cu privire la modul în care își pot îndeplini mai eficient îndatoririle, constituind, de asemenea, o bună ocazie pentru discutarea dificultăților cu care se confruntă comitețele de audit și a modului în care pot să contribuie la îmbunătățirea calității audi-

tului și la protejarea intereselor acționarilor. Au participat președinți și membri ai unor comitete de audit, ai comisiilor de supraveghere, directori financieri și executivi, reprezentanți ai investitorilor instituționali și ai organismelor profesionale ale auditorilor și profesioniștilor contabili atât din Polonia, cât și din alte state europene. Dintre experții internaționali care au avut prezentări și intervenții la această Conferință menționăm: **Richard Fleck**, membru al Consiliului pentru Raportare Financiară din Marea Britanie, **Arnold Schilder**, președinte al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), **Henri Fortin**, director al Centrului pentru Reforma Raportării Financiare și **Hilde Blomme**, director executiv adjunct, Federația Europeană a Contabililor (FEE).

Respectarea drepturilor acționarilor,

în contextul principiilor privind guvernanta corporativă, la entitățile listate pe o piață reglementată din România, având ca obiect de activitate intermedierea financiară

Adrian Doru BÎGIOI*

Abstract

Shareholder Rights in the Context of Corporate Governance Principles, at the Entities Listed on a Regulated Market in Romania, with the Object of Financial Intermediation

One of the objectives of corporate governance principles is to increase the performance of economic entities, namely to maximize net asset value accounting, and, by default, any money which are due to shareholders. This objective can be achieved only under conditions in which rights of shareholders, the right to property, right to be informed, the right to participate in the deliberations and decision-making, the right to elect governing bodies, the right to use company funds, the right to receive benefits, the right to repay the amount of contributions from dissolution and liquidation of the company. This study aims to address the conceptual and empirical issues concerning the rights of shareholders in public companies listed on a regulated market in Romania.

Key words: *corporate governance, shareholders' general meeting, convened, majority shareholders, equity*

JEL Classification: G34

Cuvinte cheie: *guvernanta corporativă, adunare generală, convocator, acționari majoritari, echitate*

Introducere

Etimologic, cuvântul „guvernanta” provine din franceza veche, din verbul tranzitiv „gouverner (a conduce un stat, un popor)”, fiind preluat din latina veche „gubernare”, care, la rândul său a fost preluat din grecescul „kubernân” care înseamnă „a conduce o navă”. (Oxford Dictionaries, Dictionnaire Larousse, Dicționarul explicativ al limbii române).

În contextul actual al studiului, expresia „guvernanta corporativă” semnifică activitatea de conducere a activității unei companii, ca organizație. Sistemul anglosaxon a jucat un rol foarte important în apariția și dezvoltarea conceptului, în majoritatea lucrărilor de specialitate fiind definit ca „sistemul prin care întreprinderile sunt conduse și controlate” (Cadbury, A., 2002). Conform IFAC, „guvernanta corporativă reprezintă un set de responsabilități și practici exercitate de către conducere și de către managementul executiv, în scopul îndeplinirii obiectivelor strate-

* Cadru didactic asociat, dr., Academia de Studii Economice București, e-mail: adrianb@realteam.ro

gice, asigurării riscului managementului și verificării utilizării resurselor cu responsabilitate” (IFAC, 2009).

Respectarea drepturilor acționarilor este unul din principiile de bază enunțate în anul 1999 de către O.E.C.D. (Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică), enunțându-se, în acest sens, anumite principii generale, aplicabile cu caracter de recomandare atât de către țările membre ale organizației, cât și de către cele nemembre. Primul set de principii a fost elaborat în 1999, iar în anul 2004 a fost publicată o variantă îmbunătățită a acestora. De asemenea, O.E.C.D. a publicat o serie de ghiduri privind implementarea acestor principii de către state la nivel național. Aceste concepte au fost preluate de către mai mulți autori români și străini într-o serie de lucrări științifice, fiind abordate aspecte diferite ale guvernantei corporative. Concluziile majorității acestor studii au fost că implementarea principiilor guvernantei corporative la nivelul companiilor are efecte benefice pentru acționari, ducând la maximizarea profiturilor acestora. În contextul economic mondial actual, caracterizat prin scăderi economice și prin blocaje financiare, în ultimii ani s-a pus în discuție extinderea rolului guvernantei corporative de la nivel microeconomic, respectiv maximizarea bogăției acționarilor, la nivel macroeconomic, respectiv asigurarea stabilității economico-financiare mondiale. Pornind de la aceste tendințe elaborate la nivel internațional, considerăm că simpla recomandare a unor principii nu asigură eficiența guvernantei corporative și, din acest motiv, opinăm că principiile privind guvernanta corporativă trebuie implementate prin intermediul unor acte normative emise de organele statului, idee susținută și prin emiterea OUG nr. 109, din 30 noiembrie 2011, privind guvernanta cor-

porativă a întreprinderilor publice. Având în vedere aceste motive, considerăm că principiile generale privind guvernanta corporativă ar trebui definite „...printr-un set de norme emise de către organele legislative și executive ale statului, pe care conducerile companiilor trebuie să le implementeze în activitatea lor și să le respecte în scopul asigurării unei bune funcționări a acestora...” (Bîgioi, A., 2012) și nu prin emiterea unor simple principii cu caracter de recomandare.

Metodologia cercetării

Obiectivul acestui studiu îl reprezintă evaluarea gradului de implementare a principiilor privind respectarea drepturilor acționarilor, în cazul companiilor listate pe o piață reglementată națională (B.V.B. și RASDAQ), având ca obiect de activitate intermedierea financiară. Pentru atingerea obiectivului, s-au folosit metode combinate. Astfel, pentru fiecare entitate care face obiectul prezentei cercetări a fost estimat gradul de implementare a principiilor privind respectarea drepturilor acționarilor, cu ajutorul metodei scoring, combinată cu anumite teste specifice activității de audit financiar. Pentru interpretarea rezultatelor s-a utilizat preponderent deducția, deoarece există un cadru teoretic conceptual ale cărui principii sunt testate empiric pentru datele din eșanțion. Rezultatele diferitelor studii realizate sunt analizate individual, dar și comparativ.

Eșanționul entităților supuse cercetării a fost format din 11 companii care reprezintă 100% din totalul entităților listate la B.V.B. și R.A.S.D.A.Q., publicate la data de 30.04.2012 și care au ca obiect de activitate intermedierea financiară, cu excepția societăților de

asigurări. Pentru prelucrare s-au folosit date publice, disponibile pe website-ul Bursei de Valori București (www.bvb.ro) și pe website-urile entităților supuse cercetării. S-au avut în vedere situațiile financiare întocmite pentru închiderea exercițiului 2011 și publicate până la data de 30.04.2012. Pentru fiecare dintre cele 11 entități am folosit același model de testare empirică. Astfel, în vederea realizării studiului, am definit următoarea funcție generală:

Funcția generală privind respectarea drepturilor acționarilor ($f_2(ts_2)$)

$f_2(ts_2)$ reprezintă funcția generală privind respectarea drepturilor acționarilor și este dată de relația:

$$f_2(ts_2) = f\{(\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5) \mid 0 \leq \leq f_2(ts_2) \leq 10\},$$

unde $\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5 \in [0;2]$,
 $i \in [0;30]$, și

$$f_2(ts_2) = \frac{f(\beta_{1i}) + f(\beta_{2i}) + f(\beta_{3i}) + f(\beta_{4i}) + f(\beta_{5i})}{5}$$

unde:

β_1 reprezintă valoarea estimată a parametrului privind verificarea îndeplinirii condiției dacă entitatea a publicat pe internet o secțiune specială dedicată relației cu investitorii

β_2 reprezintă valoarea estimată a parametrului privind verificarea îndeplinirii condiției dacă informațiile privind convocatorul adunării generale a acționarilor sunt publicate în termen

β_3 reprezintă valoarea estimată a parametrului privind verificarea îndeplinirii condiției dacă din informațiile privind convocatorul adunării generale a acționarilor rezultă că acesta conține detalii legate de data, locul și ordinea de zi

β_4 reprezintă valoarea estimată a parametrului privind verificarea îndeplinirii condiției dacă materialele supuse dezbaterii sunt publicate

β_5 reprezintă valoarea estimată a parametrului privind verificarea îndeplinirii condiției dacă rezultatele votului privind aprobarea de către acționari a problemelor supuse dezbaterii sunt consemnate într-un proces verbal și sunt publicate

Parametrii acestei funcții au fost determinați pe bază de chestionare emise pentru fiecare entitate supusă cercetării, conform modelului reprezentat în **Tabelul 1**. Condițiile standard au fost determinate pe baza principiilor și practicilor internaționale și naționale în materie de guvernanta corporativă, precum și pe baza recomandărilor Bursei de Valori București. Pentru fiecare întrebare la care răspunsul a fost DA s-au acordat maxim 2 puncte, iar pentru fiecare întrebare la care răspunsul a fost NU s-au acordat 0 puncte. În final, s-a determinat punctajul pentru fiecare entitate atât pe total, cât și pentru fiecare set de condiții în parte.

Literatura de specialitate

Conceptele privind guvernanta corporativă sunt prezentate într-o serie de studii teoretice și empirice, în cadrul principiilor elaborate cu caracter de recomandare la nivel internațional, dar și în cadrul normelor profesionale elaborate de către organismele competente. Astfel, Jonathan R. Macey și alții (2003) au explicat rolul pe care guvernanta corporativă îl joacă în performanțele băncilor comerciale. De asemenea, ei au abordat problemele legate de conducerea executivă, de autoritatea de supraveghere, de acționari și de deponenți. Ei abordează modelul anglo-american al guvernantei corporative și modelul franco-german. Primul pune accentul pe maximizarea valorii acționarilor, iar cel de-al doilea pune pe picior de egalitate acționarii și stakeholderii.

Kenneth Spong și alții (2007) au elaborat un studiu în care au abordat rolul pe care îl are guvernanta corporativă în

creșterea performanței băncilor, analizând relația care există între calitatea managementului și rezultatele financiare ale entității.

Bengt Holmstrom și alții (2003) au elaborat o lucrare în care au abordat aspecte legate de guvernanta corporativă în S.U.A., vizavi de scandalurile financiare de la Enron, WorldCom și Tyco.

Renee B. Adams și alții (2005) au examinat relația care există între structura conducerii (mărime și compoziție) și performanța entităților, luând în considerare un eșantion de date pentru perioada 1959-1999. Pentru a explica fenomenul, ei au folosit modelul TOBIN'SQ.

Agnes W.Y. LO și alții (2010) au elaborat un studiu în care au investigat dacă structurile unei bune guvernante corporative influențează comportamentul conducerii oportuniste a firmelor (într-o formă de manipulare a prețurilor de transfer), într-una din economiile cele mai dinamice. Concluziile studiului relevă faptul că la societățile care au un număr mai mare de directori independenți sau un număr mai mic de directori numiți de către societatea mamă este mai puțin probabil ca acestea să se implice în manipularea prețurilor de transfer al acțiunilor.

Ronald J. Gilson a elaborat un studiu intitulat „Controlling Family Shareholders in Developing Countries: Anchoring Relational Exchange”, în care a abordat aspecte legate de controlul activității companiilor de către acționarii majoritari în dauna acționarilor minoritari în țările în curs de dezvoltare.

Profesorul Ross Levine (2003), de la Universitatea din Minnesota, a studiat guvernanta corporativă a băncilor. Rezultatele studiilor sale relevă faptul

Tabel 1 - Model de chestionar

CONDIȚII VERIFICATE	Punctaj	Observații
1. Entitatea are publicată o secțiune specială dedicată relației cu investitorii?		
2. Convocatorul adunării generale a acționarilor este publicat în termen?		
3. Convocatorul adunării generale a acționarilor conține informații legate de data, locul și ordinea de zi?		
4. Materialele supuse dezbaterii sunt publicate?		
5. Rezultatele votului privind aprobarea de către acționari a problemelor supuse dezbaterii sunt consemnate într-un proces verbal și sunt publicate?		
Total		

Sursă: Prelucrare proprie

că o guvernare slabă a băncilor afectează întreaga economie, având consecințe negative asupra dezvoltării economice. Crizele financiare au fost determinate de proasta guvernare a băncilor. Crizele bancare afectează economia, destabilizează guvernele și intensifică sărăcia. Acționarii mari au un control direct în alegerea consiliilor de administrație, precum și a comitetelor de supraveghere. De asemenea, aceștia joacă un rol important în selecția conducerii executive, exercitând în acest fel o influență mai mare asupra acestora.

Rezultatele studiului

În urma elaborării studiului privind implementarea principiilor guvernantei corporative la entitățile care au făcut obiectul cercetării, rezultatele estimate au fost sintetizate în Tabelul 2 și Graficul 1.

Concluziile studiului

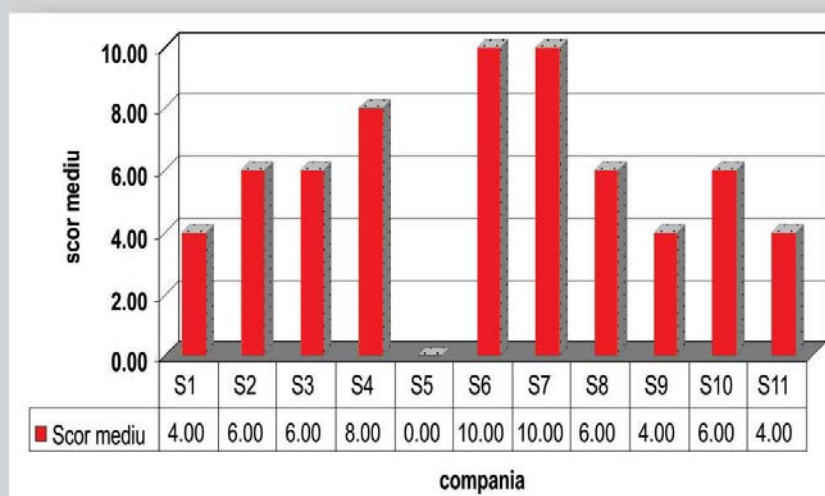
Entitățile supuse studiului au implementat parțial recomandările și practicile internaționale privind drepturile deținatorilor de instrumente financiare, obținând un scor mediu de 5,82 puncte dintr-un maxim de 10. Astfel, circa 91% din entități au publicat o secțiune dedicată relației cu investitorii. Majoritatea entităților au publicat convocatorul adunării generale, însă doar 33% dintre acestea au respectat termenul legal de publicare a acestuia. În ceea ce privește detaliile despre ordinea de zi, s-a constatat că doar 54% dintre entități prezintă astfel de informații. În ceea ce privește diseminarea informațiilor privind materialele supuse dezbaterii, s-a

Tabel 2 - Rezultatele studiului

Nr. crt.	Numele companiei	Test 1					Scor mediu
		i1	i2	i3	i4	i5	
1	S1	2	0	0	2	0	4.00
2	S2	2	0	2	2	0	6.00
3	S3	2	2	2	0	0	6.00
4	S4	2	2	2	2	0	8.00
5	S5	0	0	0	0	0	0.00
6	S6	2	2	2	2	2	10.00
7	S7	2	2	2	2	2	10.00
8	S8	2	0	2	2	0	6.00
9	S9	2	0	0	0	2	4.00
10	S10	2	0	0	2	2	6.00
11	S11	2	0	0	2	0	4.00
Media generală		1.8	0.7	1.1	1.5	0.7	5.82

Sursă: Prelucrare proprie

Grafic 1 - Rezultatele studiului privind respectarea drepturilor acționarilor la companiile listate la B.V.B.



Sursă: Prelucrare proprie

constatat că circa 73% dintre companii publică situațiile financiare și raportul anual al administratorului, dar, în general, sub formă sintetică. De asemenea, doar 36% dintre companiile supuse cercetării prezintă detalii legate de votul acționarilor în cadrul adunărilor generale. S-a constatat că există o legătură directă între gradul de concen-

trare a capitalului și prezentarea informațiilor acționarilor. Astfel, cu cât gradul de concentrare a capitalului este mai mare cu atât informațiile sunt prezentate mai sintetic. Dimpotrivă, la entitățile cu un număr mai mare de acționari informațiile prezentate acestora sunt mai detaliate. Printre cauzele care au determinat obținerea rezultatelor

prezentate menționăm: armonizarea relativ târzie a normelor naționale la principiile și recomandările internaționale privind guvernanta corporativă, precum și costurile suplimentare privind implementarea acestor principii la nivelul companiilor.

Având în vedere rezultatele studiului, considerăm că se impune eficientizarea sistemului de guvernanta corporativă al companiilor, luându-se în considerare implementarea principiilor prin intermediul unor norme juridice cu caracter obligatoriu și nu prin interme-

diul unor principii cu caracter de recomandare. De asemenea, apreciem că ar fi un lucru pozitiv sporirea atribuțiunilor organismelor de supraveghere a activității entităților cotate pe piața de capital pe linia implementării principiilor privind guvernanta corporativă.

Bibliografie

- Adams, Renee B.; Mehran, Hamid, *Corporate Performance, Board Structure and its Determinants in the Banking Industry*, Federal Reserve Bank of New York Staff Reports, no. 330, 2005
- Cadbury, Adrian, *Corporate Governance and Chairmanship: A Personal View*, Oxford, Oxford University Press, 2002
- Gilson, Ronald J.; Hansmann, Henry; Pargendler, Mariana, *Regulatory Dualism as a Development Strategy: Corporate Reform in Brazil, the U.S., and the EU*, Working Paper N°.149/2010
- Holmstrom, Bengt; Kaplan, Steven N., *The State of U.S. Corporate Governance: What's Right and What's Wrong?*, ECGI - Finance Working Paper No. 23/2003
- Levine, Ross, *The Corporate Governance of Banks*, Global Corporate Governance Forum, 1818 H Street, NW, Washington DC, Discussion Paper No. 3/2003
- LO, Agnes W.Y.; Wong, Raymond M.K. and Firth, Michael, *Can corporate governance deter management from manipulating earnings? Evidence from related-party sales transactions in China*, Journal of Corporate Finance, Volume 16, Issue 2, 2010, Pages 225-235
- Macey, Jonathan R. and O'Hara, Maureen, *The Corporate Governance*, Economic Policy Review, Vol. 9, No. 1, April 2003
- Spong, Kenneth; Sullivan, Richard J., *Corporate Governance and Bank Performance*, Banking Studies and Structure, Federal Reserve Bank of Kansas City, September, 2007
- Academia Română, Institutul de Lingvistică „Iorgu Iordan - Alexandru Rosetti”, *Dicționarul explicativ al limbii române, ediția a III-a*, Editura Univers Enciclopedic, 2009
- IFAC, *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate. Audit Financiar 2009*, coeditare CAFR - editura Irecson, 2009
- OUG nr. 109 din 30 noiembrie 2011 privind guvernanta corporativă a întreprinderilor publice*, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 883 din 14 decembrie 2011
- <http://www.bvb.ro/Companies/ListedCompanies.aspx>, 25.11.2012,
- <http://revista.cafr.ro/>, sumar reviste, 02.11.2012
- <http://www.larousse.com/en/dictionaries/french-english>, 01.11.2012
- www.mfinante.ro, date financiare companii, 20.11.2012
- <http://www.ecgi.org/wp/wp.php?series=Finance>, 04.11.2012
- <http://www.ifac.org/publications-resources>, 05.11.2012
- http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1485931, 05.11.2012
- http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=441100, 05.11.2012
- http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=795548, 05.11.2012
- http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1011068, 05.11.2012
- http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=795584, 05.11.2012
- http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1541226, 05.11.2012
- http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=625281, 05.11.2012
- <http://revista.cafr.ro/manuscrise.php>, 01.11.2012
- <http://oxforddictionaries.com/corporate-governance>, 02.11.2012
- <http://www.oecd.org/daf/corporateaffairs/oecdprinciplesof-corporategovernance.htm>, 01.11.2012

Aspecte relevante privind auditul estimărilor contabile

Aura GIURCĂNEANU* & Clemente KISS**

Abstract

Relevant Aspects Regarding the Audit of Accounting Estimates

As part of the audit of the financial statements, it is important to document considerations relating to the reasonableness of the accounting estimates, both individually and in the context of the financial statements as a whole. Because of the nature of accounting estimates, experienced auditors may reach different conclusions about their reasonableness and appropriateness.

Therefore, it is important to sufficiently and appropriately document the basis for significant judgements and professional scepticism exercised when auditing accounting estimates.

Ultimately, the determination of whether audit documentation is sufficient and appropriate is a matter of professional judgement for the auditor, and is dependent upon the risk assessment and particular facts and circumstances of the entity.

Key words: *professional judgement, accounting estimates, audit evidence, inquiries, financial auditor*

JEL Classification: *M40, M42*

Cuvinte cheie: *raționament profesional, estimări contabile, probe de audit, interviu, auditor financiar*

* Partner - Head of Audit and Assurance, KPMG România, e-mail: agiurcaneanu@kpmg.com

** Dr., Senior Manager - Audit, KPMG România, e-mail: clementekiss@kpmg.com

Introducere

Acest articol vine în sprijinul procesului de documentare a muncii de audit atunci când se auditează estimări contabile, având în vedere că acestea se caracterizează printr-un grad ridicat de incertitudine și riscuri semnificative. Articolul este structurat astfel încât să prezinte principalele cerințe ale Standardului Internațional de Audit („ISA”) nr. 540 „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente” în cadrul fiecărei etape relevante din cadrul procesului de audit, urmate de o secțiune de practici și recomandări cu scopul de a asista auditorii în procesul de documentare a auditului privind estimările contabile.

Procesul de audit al estimărilor contabile se caracterizează printr-o complexitate ridicată, existând posibilitatea ca auditori experimentați să ajungă la concluzii diferite privind aceste estimări. Ca atare este foarte important ca, atunci când se auditează estimări contabile, să se documenteze într-o manieră adecvată și suficientă atât raționamentele întreprinse, cât și scepticismul profesional aplicat.

Auditorul trebuie să documenteze în detaliu munca sa privind auditul estimărilor, astfel încât un auditor experimentat care nu a avut nici o legătură cu acest audit să poată înțelege rezultatele procedurilor de audit efectuate, probele de audit obținute, natura procedurilor efectuate în conformitate cu cerințele Standardelor Internaționale de Audit și cu cerințele cadrului specific legal și de reglementare aplicabil, problemele semnificative descoperite pe parcursul auditului, acțiunile întreprinse în acest sens, baza concluziei și judecățile profesiona-

le relevante aplicate în formarea acestor concluzii.

Documentarea estimării trebuie efectuată în timp util, înainte ca raportul de audit să fie finalizat astfel încât să faciliteze revizuirea și evaluarea efectivă a probelor de audit obținute și a concluziei formate.

În cazul în care sunt identificate informații contradictorii sau care nu sunt consecvente cu concluzia finală privind anumite probleme semnificative este necesară documentarea modului în care aceste contradicții sau inconsecvențe au fost abordate.

Metodologia cercetării

Obiectivul științific al prezentului articol este de a dezvolta procesul de documentare al muncii de audit atunci când se auditează estimări contabile, pornind de la analizarea reglementărilor din acest domeniu. Având în vedere premisele de la care s-a plecat în prezenta cercetare, coroborat cu cerințele și explicațiile date prin actualele reglementări vizând auditul estimărilor contabile, pentru realizarea obiectivelor propuse s-a procedat la aplicarea unei metodologii de cercetare fundamentală pentru delimitarea conceptului de audit al estimărilor contabile utilizându-se mecanisme deductive de cercetare, precum și analiza critică și comparativă a unor aspecte cuprinse în reglementările actuale privind auditul estimărilor contabile.

În prezenta lucrare se analizează într-o viziune proprie etapele procesului de audit al estimărilor contabile și beneficiile aduse misiunii de audit. Pe de altă parte, s-a considerat că este oportun ca cercetarea să contribuie la diminuarea riscului de aplicare formală a reglementărilor privind auditul estimărilor contabile și implicit de afectare nefavorabilă a imaginii acestora în cazul în care s-ar

considera că documentarea de implementare și de înțelegere a esenței lor este insuficientă.

Considerații generale privind auditul estimărilor contabile

Când se auditează raționamentele și estimările făcute de conducerea entității auditate, auditorul trebuie să planifice cu atenție interviurile și să ia în calcul gradul de detaliere în ceea ce privește documentarea acestor interviuri.

Cerințele minimale în acest sens ar fi că trebuie documentate aspectele semnificative discutate cu conducerea și natura acestora, când și cu cine a avut loc această interviuare.

Interviurea este o procedură importantă în cadrul auditului, mai ales în obținerea unei înțelegeri a proceselor manageriale și a abordărilor conducerii în ceea ce privește raționamentele și estimările. Ca atare, în cursul procesului de planificare a interviurii în vederea obținerii de probe de audit adecvate și suficiente trebuie să se pună accent pe următoarele aspecte:

- Pregătirea interviurii – mai exact este vorba despre selectarea personalului relevant din cadrul entității auditate, pregătirea unei agende și trimiterea acesteia în timp util personalului selectat pentru interviuare, planificarea întrebărilor suplimentare care se doresc a fi adresate;
- Adresarea de întrebări similare membrilor conducerii, precum și adresarea acelorași întrebări în manieră diferită și evaluarea consecvenței răspunsurilor primite;
- Adresarea unor întrebări probatoare pentru a înțelege o problemă sau un risc, precum și modul în care acestea au fost gestionate. Câteva exem-

ple de asemenea întrebări sunt prezentate în cele ce urmează:

- Care este gradul dumneavoastră de confort privind estimările și procesele de elaborare a estimărilor? De ce sunteți confortabil? Cum sunt acestea revizuite și monitorizate? Ce fel de rapoarte primiți în acest sens? Pe ce puneți accent?
- Care este amplitudinea și frecvența erorilor? Au existat erori în cadrul estimărilor făcute? Care a fost cauza acestor erori? Care au fost incertitudinile aferente estimării? Cum sunt soluționate erorile?
- Există noi tipuri de tranzacții derulate de către entitate care pot genera estimări? S-au schimbat termenii unor tranzacții care generează estimări? Au existat schimbări ale politicilor contabile privind estimările contabile ca urmare a unor schimbări intervenite în cadrul aplicabil de raportare financiară? Au existat schimbări de reglementare sau alte schimbări care nu sunt sub controlul conducerii și care ar putea determina revizuirea sau necesitatea unor noi estimări contabile? Au apărut situații noi care ar putea genera nevoia de estimări contabile noi sau revizuite?

Când sunt utilizați alți specialiști din cadrul cabinetului de audit în efectuarea procedurilor de audit (dacă este cazul) trebuie luată în considerare documentarea următoarelor aspecte:

- Natura și gradul de implicare privind utilizarea specialistului respectiv;
- Cum înțelegem noi, ca auditori, procedurile efectuate de către specialist;
- Instrucțiunile inițiale și procedurile agreeate pentru a fi efectuate de către specialist;

- Modalitatea în care informațiile furnizate specialistului au fost testate în ceea ce privește relevanța, exhaustivitatea și acuratețea;
- Cum au fost rezolvate problemele, deficiențele de control și celelalte aspecte identificate și menționate în documentul de lucru al specialistului adresat auditorului;
- O concluzie clară, fără rezerve și pozitivă trebuie să reiasă din documentul de lucru al specialistului adresat auditorului.

Procesul de auditare al estimărilor contabile se bazează foarte mult pe raționamentul profesional al auditorului și trebuie să fie un proces care să ofere o bază structurată pentru demonstrarea și documentarea factorilor cheie luați în considerare pentru a formula concluzii semnificative, cele mai importante etape fiind:

- clarificarea problemelor și a obiectivelor - care este problema care trebuie rezolvată; este aspectul respectiv clar definit și care este locul acestui aspect în procesul de audit?
- luarea în considerare a alternativelor - care sunt abordările posibile; este decizia influențată de factori externi?
- evaluarea informației - ce ipoteze subiective sunt incluse în informația obținută; s-au luat în considerare atât implicațiile negative, cât și cele pozitive și s-au obținut suficiente informații?
- formularea concluziilor – sunt aceste concluzii consecvente cu auditul în ansamblu și probele de audit obținute? S-au luat în considerare toți factorii relevanți, pozitivi și negativi? După ce am terminat de documentat și după revizuirea finală a acestei documentări, putem spune că avem o concluzie logică?

Greșelile cele mai întâlnite în cadrul procesului de raționament profesional sunt că tindem să avem preferințe, să obținem probe de confirmare și că am putea să fim mult prea încrezători în abilitățile noastre privind raționamentul profesional și am putea să nu observăm nivelul real de incertitudine. Ca atare, iată câteva recomandări pentru a preîntâmpina aceste greșeli:

- să luăm în considerare explicațiile alternative;
- să căutăm informații mult mai complete;
- să conștientizăm foarte clar și să luăm în considerare preferințele și motivele noastre pentru o concluzie sau alta și să avem grijă să nu ne afecteze raționamentul și obiectivitatea;
- să aplicăm mereu scepticismul profesional și să acordăm o atenție sporită estimărilor extrem de mari sau extrem de mici;
- analiza detaliată a estimărilor conducerii și investigarea cauzelor potențiale privind rezultatele neașteptate.

Evaluarea riscului

REGLEMENTĂRI

Aspectele care trebuie luate în calcul pe parcursul etapei de evaluare a riscurilor în conformitate cu cerințele ISA 540 includ înțelegerea de către auditor a următoarelor:

- a) Cerințele cadrului aplicabil de raportare financiară în ceea ce privește estimările contabile, inclusiv descrierile și detaliile de prezentat în notele la situațiile financiare, în special dacă acestea sunt complexe și sunt subiectul a diverse interpretări;
- b) Modul în care conducerea identifică

acele tranzacții, evenimente sau condiții care ar putea genera estimări contabile ce urmează a fi recunoscute în situațiile financiare;

- c) Modul în care conducerea elaborează estimările contabile și identifică informațiile care stau la baza acestora:
 - Metoda de estimare;
 - Controalele relevante;
 - Persoanele care fac estimările au experiența necesară și competențele sau dacă conducerea utilizează experți în acest sens;
 - Ipotezele care stau la baza estimării contabile;
 - Dacă au avut loc schimbări în metodele de elaborare a estimărilor contabile față de perioada precedentă;
 - Dacă conducerea a evaluat efectul incertitudinilor aferente estimărilor¹.

PRACTICI ȘI RECOMANDĂRI

Când obținem o înțelegere a procesului de elaborare a estimărilor trebuie să ne asigurăm că documentația include următoarele:

- Elemente cheie, incluzând experiența și competența acelor care elaborează estimările contabile și controalele relevante, cum ar fi modul în care conducerea determină exhaustivitatea, relevanța și acuratețea datelor utilizate pentru efectuarea estimărilor contabile, apoi procesul de revizuire și aprobare a estimărilor, inclusiv ipotezele și informațiile utilizate în efectuarea estimărilor;
- În cazul în care conducerea utilizează experți trebuie să evaluăm competențele, capacitățile și obiectivitatea acestor experți;

¹ ISA 540 „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente” – paragraful 8

- Trebuie să analizăm consecvența concluziilor rezultate din interviurile pe care le-am efectuat cu informațiile și cunoștințele pe care le avem despre entitatea auditată și rezultatele altor proceduri de audit efectuate;
- Concluzii neobișnuite, contradictorii sau neconsecvente cu alte informații obținute sau cu înțelegerea auditorului financiar privind entitatea auditată și modul în care aceste inconsecvențe au fost abordate și rezolvate;
- Cum a luat în considerare conducerea efectul incertitudinilor aferente estimărilor; de exemplu, luarea în considerare a ipotezelor sau rezultatelor alternative sau prin efectuarea analizelor de sensibilitate pentru a determina efectele schimbărilor în ipotezele privind estimările contabile.

Să luăm apoi în considerare și sursele de documentare relevante în vederea documentării procesului de elaborarea a estimărilor contabile, cum ar fi secțiuni din manualele entității auditate care descriu politicile și procedurile, informații manageriale interne, procese verbale ale întâlnirilor conducerii etc.

De multe ori facem evaluări pornind de la o valoare inițială (de exemplu, estimările entității auditate sau solduri neauditate), ajustând valoarea inițială pentru a ajunge la o concluzie finală. Trebuie să aplicăm un raționament independent, fără să plecăm de la anumite idei preconcepute sau valori inițiale.

În situațiile în care au existat schimbări în metoda de estimare, este necesar ca auditorul financiar să ia în considerare documentarea următoarelor aspecte:

- Când a avut loc schimbarea și la ce se referă această schimbare (formula de calcul, ipoteze de bază, tehnici de evaluare etc.), în comparație cu perioada precedentă;

- Argumentele conducerii privind schimbarea (dacă schimbarea se datorează unei modificări în standardele de raportare financiară, faptelor și circumstanțelor aferente entității, schimbărilor în mediul economic, condițiilor de piață sau dezvoltărilor în metodologiile utilizate de experți în evaluare);
- Înțelegerea auditorului financiar privind procesul aplicat de conducere în efectuarea schimbării și evaluarea acestui proces;
- Orice concluzie contradictorie sau neobișnuită care nu este consecventă cu informațiile obținute și cunoștințele auditorului financiar despre entitate și cum au fost rezolvate acestea;
- Abuzuri ale conducerii;
- Evaluarea auditorului financiar privind impactul asupra perioadei precedente.

De asemenea, o analiza retrospectivă a rezultatelor estimărilor incluse în situațiile financiare ale perioadelor precedente poate furniza auditorului informații privind abilitatea conducerii de a face estimări având în vedere rezultatele actuale comparate cu sumele estimate în anii precedenți. Se va lua în considerare natura estimărilor contabile și se va analiza dacă informația obținută în vederea efectuării acestei analize este relevantă în identificarea și evaluarea riscurilor de erori semnificative a estimărilor contabile efectuate în situațiile financiare ale perioadei curente.

Atunci când se realizează o analiză retrospectivă trebuie să se acorde atenție în documentarea următoarelor aspecte:

- Estimările analizate, procedurile efectuate și diferențele identificate;
- Natura aspectelor semnificative discutate cu personalul cheie și cu conducerea, relevante analizei noastre

retrospective, inclusiv explicațiile furnizate pentru diferențele dintre sumele estimate inițial și suma actuală și când și cu cine a avut loc această discuție;

- Rezultatele inspecțiilor noastre privind sursele relevante de informații (manuale, politici și proceduri, situații financiare din anii precedent, informații manageriale interne, procese verbale ale conducerii și ale celor însărcinați cu governanța sau ale altor comitete relevante);
- Dacă informațiile obținute din analiza retrospectivă sunt relevante în determinarea estimărilor aferente perioadei curente;
- Natura estimărilor și impactul asupra analizei retrospective;
- Evaluarea și concluziile auditorului financiar cu privire la diferențele dintre rezultatul unei estimări contabile și suma recunoscută în perioada precedentă;
- Se evaluează dacă diferențele observate, fie la nivel individual sau în ansamblu, pentru toate estimările semnificative, indică un posibil abuz din partea conducerii entității care ar putea reprezenta un risc de eroare semnificativă datorată fraudei.

Conducerea poate furniza explicații plauzibile pentru diferențe, dar auditorul financiar trebuie să exercite scepticism profesional și să evalueze dacă explicațiile sunt rezonabile, având la bază informațiile pe care le are despre entitatea auditată și sectorul de activitate în care activează.

Un alt aspect semnificativ în documentarea muncii de audit privind estimările contabile este evaluarea de către auditor a gradului de adecvare al procesului conducerii de elaborare a estimărilor, precum și proiectarea și implementarea controalelor interne. În acest sens, auditorul financiar trebuie să ia în calcul

documentarea naturii procedurilor sale, inclusiv rezultatele obținute pentru:

- Analiza estimărilor incluse în situațiile financiare ale perioadelor precedente;
- Evaluarea competențelor și capacităților conducerii sau ale experților angajați de către conducere în acest sens;
- Intervievări ale personalului cheie și ale conducerii (de exemplu: natura aspectelor semnificative discutate, când și cu cine a avut loc discuția);
- Inspectarea surselor relevante de informații (manuale, politici și proceduri, informații manageriale interne, procese verbale ale ședințelor conducerii și ale celor însărcinați cu guvernarea sau ale altor comitete relevante, rapoarte emise de către experții conducerii);
- Parcurgerea anumitor procese și proceduri pentru a evalua proiectarea și implementarea controalelor;
- Evaluarea consecvenței concluziilor auditorului financiar rezultate din interviurile efectuate cu informațiile și cunoștințele acestuia despre entitatea auditată și rezultatele altor proceduri de audit;
- Urmărirea concluziilor contradictorii și a rezultatelor neobișnuite care nu sunt consecvente cu informațiile și cunoștințele auditorului financiar privind entitatea auditată și cum au fost acestea abordate și soluționate.

Ca atare, auditorul trebuie să evalueze în fiecare an, într-o manieră critică, procesul conducerii de elaborare a estimărilor; trebuie să fie reticent și să nu se bazeze pe evaluările făcute în anii precedenți. De asemenea, auditorul trebuie să țină cont în documentarea procesului de audit al estimărilor contabile de următorii factori care ar putea să influențeze gradul de incertitudine al estimării:

- Natura estimării contabile, incluzând măsura în care estimarea contabilă depinde de un anumit raționament;
- Măsura în care există o metodă general acceptată sau un model utilizat pentru a elabora estimări contabile;
- Senzitivitatea estimării contabile la modificări intervenite în cadrul ipotezelor;
- Existența unor tehnici recunoscute de evaluare care ar putea contracara incertitudinea legată de estimare;
- Perioada de previziune și relevanța datelor istorice în previzionarea evenimentelor viitoare;
- Disponibilitatea de informații relevante și credibile din surse externe.

Teste de fond

REGLEMENTĂRI

Pentru a răspunde riscurilor evaluate de erori semnificative la nivel de aserțiune, auditorul trebuie să întreprindă unul sau mai multe din următoarele, luând în considerare natura estimării contabile:

- Să determine dacă evenimentele care au avut loc până la data raportului de audit furnizează probe de audit privind estimările contabile;
- Să testeze cum a elaborat conducerea estimarea contabilă și informațiile care au stat la baza acestei estimări;
- Să testeze operarea efectivă a controalelor cu privire la modul în care conducerea elaborează estimările împreună cu proceduri de fond adecvate;
- Dezvoltarea unui punct de estimare sau a unei arii de estimare pentru a evalua estimările conducerii².

PRACTICI ȘI RECOMANDĂRI

În cadrul etapei de audit în care auditorul financiar aplică proceduri de fond, vor trebui să se ia în considerare următoarele:

- Înțelegerea auditorului financiar privind aplicarea de către conducere a cerințelor contabile relevante, aferente unei estimări, incluzând selectarea metodei și raționamentul conducerii pentru o anumită alegere;
- Inconsistențe rezultate din interviuri și alte informații;
- Înțelegerea auditorului financiar cu privire la practicile specifice sectorului în care activează entitatea auditată în aplicarea cerințelor contabile aferente unor categorii similare de estimări;
- Înțelegerea și evaluarea auditorului financiar privind consecvența aplicării unei metode și dacă schimbările (dacă este cazul) sunt adecvate în circumstanțele în care se află entitatea, inclusiv care este raționamentul conducerii pentru o schimbare (de exemplu: dacă conducerea a făcut o evaluare subiectivă sau dacă schimbarea se datorează unor schimbări în fapte și circumstanțe ale entității, schimbare în mediul economic, condiții de piață sau dezvoltării în metodologiile utilizate de experți în evaluare);
- Evaluarea conducerii privind ipotezele sau rezultatele alternative (de exemplu, o metodă ar fi să se efectueze o analiză de sensibilitate);
- Procedurile pe care auditorul financiar trebuie să le ia în considerare când evaluează exhaustivitatea, acuratețea și gradul de adecvare al informațiilor utilizate pentru elaborarea unei estimări pot include:
 - Verificarea acurateței și exhaustivității informațiilor;

² ISA 540 „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente” – paragraful 13

- Verificarea acurateții matematice a informațiilor (recalculare);
 - Evaluarea relevanței informațiilor folosite;
 - Evaluarea consecvenței informațiilor cu alte probe de audit obținute;
- Dacă ipotezele utilizate de către conducere sunt rezonabile din perspectiva obiectivelor de evaluare ale cadrului aplicabil de raportare financiară - când se evaluează ipotezele utilizate de către conducere, aspectele de luat în considerare pot include:
- Dacă ipotezele individuale par a fi rezonabile;
 - Dacă ipotezele sunt interdependente și au o consecvență internă;
 - Dacă ipotezele apar rezonabile când sunt considerate colectiv sau împreună cu alte ipoteze;
 - Dacă ipotezele reflectă adecvat condițiile observabile ale pieței;
 - Dacă ipotezele sunt consecvente cu condițiile observabile ale pieței și cu caracteristicile activelor și datoriilor care sunt evaluate;
 - Dacă sursele ipotezelor sunt relevante și de încredere și cum a selectat conducerea ipotezele pe care le-a folosit când există un număr ridicat de ipoteze diferite;
 - Când este adecvat, dacă este cazul, cum a considerat conducerea ipotezele folosite sau informațiile privind tranzacțiile comparabile, activele și datoriile care sunt evaluate;
 - Dacă ipotezele sunt realiste și consecvente cu:
 - Mediul economic general și, când este aplicabil, mediul economic și de reglementare specific industriei în care activează societatea auditată;
- Informațiile de piață existente (inclusiv tranzacțiile similare, active și datorii aflate sub revizuire apărute atât în piețele active, cât și în cele inactive);
 - Ipotezele făcute în anii precedenți, în cazul în care sunt relevante;
 - Alte ipoteze utilizate de către conducere, aferente situațiilor financiare;
- Experiența anterioară a entității și măsura în care aceasta poate fi considerată reprezentativă:
- Riscul asociat fluxurilor de numerar, dacă este cazul, incluzând variabilitatea potențială a sumelor și momentului privind fluxul de numerar și efectul aferent asupra ratei de actualizare;
 - Dacă ipotezele sunt aplicate într-o manieră consecventă cu metodele utilizate pentru elaborarea acestora;
 - Dacă conducerea se bazează pe informații istorice în elaborarea ipotezelor, măsura în care aceasta este justificată (de exemplu, dacă anumite fapte și circumstanțe în piață s-au schimbat în așa fel încât utilizarea numai a informațiilor istorice în elaborarea ipotezelor cheie nu mai este adecvată).

REGLEMENTĂRI

Conform prevederilor ISA 540, auditorul trebuie să obțină probe de audit adecvate și suficiente cu privire la descrierile efectuate în notele la situațiile financiare cu privire la estimările contabile, dacă sunt în conformitate cu cerințele cadrului aplicabil de raportare financiară³.

Aceste descrieri în note sunt relevante utilizatorilor în înțelegerea estimărilor contabile înregistrate sau prezentate în note și trebuie obținute probe de audit

suficiente și adecvate cu privire la faptul că descrierile din note sunt în conformitate cu cerințele cadrului aplicabil de raportare financiară.

În ceea ce privește estimările contabile care au un risc semnificativ, auditorul financiar trebuie să evalueze, de asemenea, gradul de adecvare al descrierii incertitudinii aferente estimării în situațiile financiare, în contextul cadrului aplicabil de raportare financiară⁴.

PRACTICI ȘI RECOMANDĂRI

Când se efectuează și documentează evaluarea auditorului financiar privind gradul de adecvare al descrierilor în notele la situațiile financiare, trebuie luate în calcul următoarele:

- Prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu cerințele cadrului aplicabil de raportare financiară include descrieri adecvate privind aspectele semnificative. Cadrul aplicabil de raportare financiară poate permite sau prescrie ce trebuie să se prezinte în note cu privire la estimările contabile, iar anumite entități pot descrie voluntar informații suplimentare în notele la situațiile financiare. Aceste note pot include, de exemplu:
- Ipotezele utilizate;
 - Metoda de estimare utilizată, incluzând modelele aplicabile;
 - Baza selectării metodei de estimare;
 - Efectul oricăror schimbări în metoda de estimare din perioada precedentă;
 - Sursele și implicațiile privind incertitudinea estimărilor;
 - Aree de posibile rezultate (sensitivitate);
- Aceste note sunt relevante pentru utilizatori în înțelegerea estimărilor contabile înregistrate sau prezentate în situațiile financiare. Auditorul trebuie

³ ISA 540 „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente” – paragraful 19

⁴ ISA 540 „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente” – paragraful 20

să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că notele sunt întocmite și prezentate în conformitate cu cerințele cadrului aplicabil de raportare financiară.

REGLEMENTARE

Auditorul trebuie să analizeze raționamentele și deciziile conducerii în elaborarea estimărilor contabile pentru a identifica dacă există indicii de abuz din partea conducerii în acest sens⁵.

PRACTICI ȘI RECOMANDĂRI

Când identificăm indicii privind posibile abuzuri din partea conducerii cu privire la estimări trebuie să luăm în considerare următoarele exemple de indicii:

- Modificări în estimările contabile sau în metoda de elaborare a acestora, în cazul în care conducerea a efectuat o evaluare subiectivă care a reprezentat o schimbare în circumstanțe;
- Utilizarea ipotezelor proprii ale entității auditate pentru estimarea contabilă a valorilor juste când acestea nu sunt consecvente cu ipotezele observabile din piață;
- Selectarea sau construirea de ipoteze semnificative care generează o estimare de referință favorabilă obiectivelor conducerii;
- Selectarea unei estimări de referință care poate indica un model de optimism sau pesimism;
- Gradul de incertitudine asociat unei estimări contabile poate influența susceptibilitatea estimării privind abuzul;
- În anumite cazuri, evenimente ulterioare care sunt în contradicție cu estimarea contabilă pot indica faptul că există abuz din partea conducerii în elaborarea estimărilor contabile;

- Remunerarea variabilă a conducerii pe bază de obiective.

Să avem, de asemenea, în vedere cauze ale abuzurilor conducerii, cum ar fi:

- Indicatorii cheie de performanță;
- Cum este remunerată conducerea;
- Care sunt estimările majore care influențează rezultatele entității? Au fost acestea prea mari?

Bineînțeles, să documentăm identificarea indicilor de abuz și cum planificăm să adresăm aceste aspecte.

Pe parcursul misiunilor de audit, recomandăm ca analiza auditorului financiar referitoare la estimările contabile aferente perioadelor precedente cu privire la abuzuri și fraude să se efectueze în corelație cu analiza retrospectivă.

Faza de finalizare a auditului

Aspectele principale de luat în considerare în faza de finalizare a auditului sunt următoarele:

- Rezultatele procedurilor efectuate și baza concluziilor finale (inclusiv cum a evaluat auditorul dacă erorile și deficiențele de control au fost identificate);
- Comunicarea cu conducerea și cei însărcinați cu guvernarea cu privire la concluziile și aspectele semnificative;
- Legătura dintre rezultatele controalelor și procedurilor de fond pentru o evaluare documentată, pentru a concluziona dacă conducerea a aplicat într-o manieră adecvată reglementările contabile;
- Baza auditorului financiar cu privire la concluziile privind rezonabilitatea estimărilor contabile (în contextul cadrului aplicabil de raportare financiară);

- Părerea auditorului financiar cu privire la probele contradictorii în evaluarea raționamentelor conducerii cu privire la estimări contabile cu un risc semnificativ;

- Analiza globală privind posibilele abuzuri din partea conducerii cu privire la procesul de elaborare a estimărilor.

În formarea unei opinii asupra situațiilor financiare, auditorul financiar trebuie să evalueze dacă situațiile financiare sunt întocmite, în toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele cadrului aplicabil de raportare financiară. Această evaluare include considerații referitoare la aspectele calitative privind practicile contabile ale entității auditate, inclusiv indicii privind posibile abuzuri sau greșeli în raționamentele făcute de către conducere. Ca parte a procesului de formare a unei opinii cu privire la situațiile financiare este important ca auditorul să ia în considerare rezonabilitatea estimărilor contabile făcute de către conducere atât individual, cât și în contextul situațiilor financiare luate în ansamblul lor. Când auditorul financiar efectuează o revizuire în faza de finalizare a auditului, este important să facă „un pas în spate” și să analizeze dacă documentația de audit demonstrează clar, într-o manieră suficientă și adecvată, raționamentul și scepticismul profesional aplicat; în particular, trebuie să se pună întrebarea dacă documentația de audit demonstrează clar următoarele:

- Rezultatele procedurilor efectuate și evaluarea auditorului financiar privind:
 - Pentru estimări repetitive, încrederea istorică privind estimările entității;
 - Exhaustivitatea și acuratețea informațiilor cheie utilizate în elaborarea estimărilor;
 - Rezonabilitatea ipotezelor sem-

5 ISA 540 „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente” – paragraful 21

- nificative ale conducerii, incluzând indicii privind abuzuri;
- Părerii sau estimări alternative, incluzând o evaluare atât a unor probe confirmatoare sau contradictorii, cât și deschiderea conducerii pentru ipoteze sau rezultate alternative, motivul pentru care conducerea le-a refuzat sau cum altfel a adresat conducerea incertitudinea estimării în elaborarea estimărilor contabile;
- Dacă în opinia auditorului financiar, conducerea nu a adresat într-o manieră adecvată efectele incertitudinii privind estimările contabile; dacă este nevoie de a dezvolta un punct de referință sau o arie prin care să se evalueze rezonabilitatea estimărilor contabile și, dacă da, rezultatele aferente;
- Rezonabilitatea estimărilor conducerii, inclusiv dacă baza de evaluare selectată pentru estimarea contabilă și decizia conducerii de a recunoaște sau nu estimarea sunt în conformitate cu cerințele cadrului aplicabil de raportare financiară;
- Legătura dintre raționamentul aferent estimării selectate și substanța și obiectivul economic al tranzacției sau al problemei evaluate;
- Identificarea și considerarea posibilelor indicii privind posibile abuzuri ale conducerii;
- Evenimente ulterioare sau alte informații ulterioare, dacă este cazul, care ar putea afecta estimarea;
- Consecvența aplicării raționamentelor sau estimărilor unor tranzacții similare;
- Orice deficiență de control identificată cu privire la modul în care elaborează conducerea estimările și impactul acelor deficiențe asupra strategiei noastre de audit;
- Orice reprezentare sau declarație cerută din partea conducerii;
- Erorile corectate și necorectate aferente conturilor respective;
- În cazul în care am utilizat specialiști, natura, momentul și măsura în care s-a implicat specialistul și munca prestată de către acesta;
- Orice ajustări semnificative pentru depreciere și orice provizioane sau ajustări semnificative sau neobișnuite înregistrate pe parcursul anului; pentru acele entități care au emis informații financiare interimare, gradul de adecvare a momentului în care au fost înregistrate aceste provizioane și ajustări;
- Evaluarea critică a probelor de audit în ansamblu, date fiind cunoștințele și informațiile auditorului financiar despre entitatea auditată;
- Analizarea fiabilității, gradului de încredere a explicațiilor conducerii și consecvența cu alte probe de audit;
- Considerarea și rezolvarea probelor de audit contradictorii sau neconsecvente;
- Evaluarea aspectelor calitative privind practicile contabile ale entității auditate;
- Concluziile globale cu privire la rezonabilitatea estimărilor contabile;
- Gradul de adecvare al descrierilor făcute în notele la situațiile financiare cu privire la estimările contabile, incluzând estimarea incertitudinilor.

Concluzii

Documentația de audit are un rol important în furnizarea de dovezi privind aplicarea scepticismului profesional în raționamentele făcute de auditori și în îmbunătățirea calității acestor judecăți. Documentând aspectele care stau la baza raționamentelor aplicate, auditorul financiar are posibilitatea de a revizui el în-

suși concluzia formată și să analizeze dacă este nevoie ca anumite aspecte ale documentării să fie aprofundate mai mult, pentru a se ajunge la o anumită concluzie.

Raționamentul profesional evidențiază importanța pe care trebuie să o acorde auditorul dovezilor contradictorii și alternativelor. De mult prea multe ori documentarea include doar părerea auditorului cu privire la soluția propusă de entitatea auditată în ceea ce privește o problemă contabilă complexă sau o estimare. De prea puține ori auditorul ia în considerare dovezile contradictorii sau alternativele la o anumită soluție pentru a concluziona în final cu privire la soluția adoptată, întrucât o anumită judecată poate fi la fel de bună ca și cea mai bună alternativă care ar fi luată în considerare. În cazul dovezilor contradictorii este important ca auditorul financiar să justifice aspectele luate în considerare pentru a confirma o anumită dovadă de audit, evidențiind astfel aplicarea scepticismului profesional în obținerea unei concluzii. A concluziona că documentarea de audit este adecvată și suficientă depinde în cele din urmă de raționamentul profesional al auditorului, fiind în strânsă legătură cu evaluarea riscului, precum și cu circumstanțele particulare privind entitatea auditată.

Bibliografie

IFAC (2009), *Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Audit financiar 2009*, Coeditare CAFR-Editura Irecson, București

IFAC (2011), *ISA 540 - Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures*

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1988), *Auditing Accounting Estimates. Statement on Auditing Standards No. 57*.

AICPA (2003), *Auditing Fair Value Measurements and Disclosures. Statement on Auditing Standards No. 101*.

Întâlnire cu profesioniști din Republica Moldova

La data de 4 decembrie 2012, la sediul Camerei Auditorilor Financiari din România a avut loc o întâlnire cu profesioniști din Republica Moldova, având drept obiectiv principal realizarea unui schimb de experiență în domeniul certificării profesionale a auditorilor.

Camera a fost reprezentată de prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, președintele CAFR, dr. **Marius Burdușel**, director executiv, **Alice Petcu**, director executiv adjunct, **Urania Moldovanu**, șeful Departamentului de monitorizare și competență profesională și prof. univ. dr. **Gheorghe Popescu**, șeful Departamentului de servicii pentru membri.

Din delegația oaspeților au făcut parte **Lilia Grigori**, președintele Consiliului Director al Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști (ACAP), **Ludmila Grabarovski**, director al Comitetului pentru educație al ACAP, **Mihail Manoli**, membru al Consiliului de Supraveghere a Activității de Audit, doi consultanți din Republica Moldova în cadrul Băncii Mondiale, cadre universitare implicate în programe de pregătire a profesioniștilor în audit și contabilitate.

Prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, transmitând „Bun venit!”, a evocat excelentele relații de colaborare între CAFR și ACAP, materializate în numeroase acțiuni organizate în comun pe teme de actualitate, îndeosebi în sfera pregătirii profesionale.

În continuare, președintele Camerei s-a referit la problemele reformei în profesia contabilă și de audit aflate în dezbateri la nivel european și a prezentat punctul de vedere al Camerei Auditorilor Financiari din România față de proiectele aflate în dezbateri la Comisia Europeană și a Parlamentului European cu privire la modificarea Directivei Europene nr.43/2006 și emiterea unui Regulament de aplicare a acesteia.

Totodată, a informat despre demersurile întreprinse de Consiliul CAFR în vederea perfecționării documentelor respective în vederea asigurării unui progres real în perfecționarea activității auditorilor.

Din partea Camerei, **Alice Petcu** a prezentat sistemul de pregătire profesională continuă a auditorilor și de pregătire a stagiariilor, care, începând din anul 2012, se organizează și se realizează direct de către Camera atât în sistem clasic, precum și în sistem e-learning. Prof. univ. dr. **Gheorghe Popescu** s-a referit la mecanismul de acces la profesie și atestare a auditorilor financiari, iar **Urania Moldovanu** a supus atenției sistemul de monitorizare și inspecție practicat în CAFR.

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”.

Important for the Authors!

The review of the articles is performed in parallel by at least two members of the Scientific Council of the „Financial Audit” Journal, a double-blind-review, which means that those who perform the reviews do not know the names of the authors, and also the authors do not know the names of the reviewers.

Assessment criteria for articles: innovative input, actuality, importance and the relevance for the subject matter of the review; the quality of the research methodology; presentation and argumentation clarity and pertinence; the relevance of the bibliographic sources used; contribution made to the research in the area.

The recommendations of the Scientific Council are: accepted,

accepted with reviewing, rejected. The results of the assessments are communicated to the authors and only the articles approved by the Scientific Council are published. The articles are submitted to the editor by e-mail at: revista@cafr.ro, compulsory in Microsoft Word format containing the following elements: the language the article is drafted is **English**; the maximum size of the article 7-10 pages/2000 signs/page spaces included; the article mention the research methodology used, authors' contributions, footnote references from the bibliography; an abstract in English presenting the subject of the research and authors' contributions; the abstract is accompanied by 4-5 key words, in English, and also by JEL Classification.

Details on our website www.revista.cafr.ro, section: „Reviews” and „Manuscripts”.



Camera Auditorilor Financiari din România

A apărut nr. 1/2013 al revistei „Practici de Audit”

Din sumar:

Editorial

- ☞ Calitate, monitorizare, supraveghere
– prof. univ. dr. Horia Neamțu

Interviu

- ☞ În dialog cu Dean Westcott, președintele ACCA:
Auditorii financiari sunt ochii și urechile societății, în beneficiul afacerilor

Ideii, soluții, experiențe

- ☞ Provocări din perspectiva noilor cerințe de raportare financiară
- ☞ Inspecția calității situațiilor financiare întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară
- ☞ Evaluarea pentru raportare financiară
- ☞ Sesiune de întrebări și răspunsuri despre auditul grupurilor de societăți
- ☞ Sugestii privind documentarea secțiunii G din „Ghid pentru un audit de calitate”
– „Stocul și producția în curs”

Provocări și tendințe internaționale

- ☞ Evoluții în domeniul adoptării standardelor internaționale de audit în Uniunea Europeană
- ☞ Noutăți în sfera Standardelor Internaționale de Raportare Financiară



Rubrica stagiului

- ☞ Relevanța și reprezentarea fidelă, caracteristici fundamentale ale informațiilor financiare-modificări de fond în profesia contabilă

Juridic

- ☞ Principalele reglementări în domeniul auditului intern
- ☞ Hotărâri de larg interes adoptate de Consiliul CAFR în anul 2012

Revista „Practici de Audit” apare atât în format tipărit (preț 25 lei/exemplar), cât și în format electronic (preț 15 lei/exemplar) și poate fi procurată de la sediul CAFR din strada Sirenelor nr. 67-69, sector 5 sau prin comandă pe e-mail la adresa revista@cafr.ro ori la numărul de fax: 021/410.03.48.
Informații privind revista, inclusiv în legătură cu abonamentele, pot fi obținute la telefon 021.410.74.43 interior 120 sau prin e-mail: revista@cafr.ro.