

audit FINANCIAR

6/2013

- **Auditul financiar în contextul verificării proiectelor europene în România**



- **Domeniile auditate și nivelul riscurilor în auditul public intern**
- **Capitalul natural. Ce cred profesioniștii contabili?**
- **Responsabilitatea socială din perspectiva raportărilor de mediu**
- **Perceperea performanței organizaționale în firmele de contabilitate și audit**
- **Raportarea financiară conform IFRS 8 – informații necesare în alocarea resurselor**



Dezbateri organizată de Biroul ACCA Bruxelles

La 8 mai a.c., președintele Camerei Auditorilor Financiari din România, prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, a participat la Bruxelles, Belgia, la dezbaterile la nivel înalt organizate de ACCA, cu tema „Viitorul în materie de IFRS: care este obiectivul dorit pentru situațiile financiare?”.

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), elaborate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), își propun să standardizeze practicile contabile la nivel internațional. IFRS-urile au fost adoptate la nivelul Uniunii Europene în anul 2005, în urma unui Regulament din 2002, pentru situațiile financiare consolidate ale companiilor cotate din UE. Regulamentul din 2002 este în curs de evaluare de către Comisia Europeană, ca parte a agendei sale de reforme ale profesiei. IASB revizuieste, de asemenea, anumite standarde, ca urmare a crizei financiare.

Dezbaterile interactive organizate de ACCA are loc pe fondul ezitării Statelor Unite de a implementa standarde globale, ceea ce generează o lipsă de comparabilitate a situațiilor financiare la nivel mondial. Mai mult, există voci care invocă pierderea progresivă a abilității Uniunii Europene de a influența elaborarea IFRS-urilor, dată fiind componența diversă a membrilor IASB, care tind să cuprindă din ce în ce mai mulți reprezentanți internaționali.

Participarea la Forumul Strategic al Profesiei Contabile

O delegație a Camerei Auditorilor Financiari din România formată din **Ana Dincă** – vicepreședinte al Consiliului CAFR și **Adriana Spiridon** – șef birou relații internaționale, a participat, în perioada 16-17 aprilie 2013 la Sofia, Bulgaria, la Forumul Strategic al Profesiei Contabile, organizat de Institutul Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor (ICAEW) și Institutul Contabililor Publici Autorizați din Bulgaria (IDES).

Cele două zile de dezbateri active au fost structurate în sesiuni de lucru individuale, care au acoperit domenii și preocupări diverse ale profesiei: „Opiniile persoanelor din conducere: întărirea relevanței în economiile și instituțiile naționale”, „Noi servicii care răspund nevoilor pieței și necesităților economice mai ample”, „Strategie: guvernanta, finanțare, comunicare și implementare”, „Rolurile de reglementare și relațiile cu autoritățile de supraveghere”, „Educație și pregătire: investiție în viitor”,

„Cooperare în vederea atingerii obiectivelor comune: organele de reglementare”, „Banca Mondială și profesia”, „Agenda reformei UE și profesia” și „Observații-cheie în urma Forumului Strategic al Profesiei Contabile 2013”.

Printre invitații și vorbitorii de prestigiu ai acestei manifestări s-au numărat **Henri Fortin**, șeful Centrului de Reformă a Raportării Financiare a Băncii Mondiale, **André Killesse**, președintele Federației Europene a Contabililor (FEE), **Petr Kriz**, președintele adjunct al Federației Europene a Contabililor, **Sylvia Wei Yen Tsen**, directorul Direcției Calitate și Relații cu Organismele Membre, Federația Internațională a Contabililor (IFAC), **John Capper**, director executiv al Grupului European al Rețelelor și Asociațiilor Internaționale de Contabilitate (EGIAN). **Nathalie Berger**, șeful Direcției de Audit și Agenției de Rating de Credit, Direcția Generală Piața Internă a Comisiei Europene, a transmis un mesaj video înregistrat, în care s-a referit la propunerile de reformă a auditului susținute de Comisia Europeană.

Gazdele acestui eveniment au fost președintele IDES, **Boyko Kostov**, și directorul regional pentru Europa al ICAEW, **Martin Manuzi**.

Forumul a reunit delegații ale organismelor profesionale contabile și de audit din peste 20 de țări: România, Bulgaria, Marea Britanie, Portugalia, Grecia, Cipru, Polonia, Slovacia, Malta, Cehia, Turcia, Croația, Albania, Estonia, Muntenegru, Macedonia, Serbia, Republica Srpska, Bosnia și Herțegovina, Republica Moldova, Ucraina.

Întâlnire CAFR – ICAEW, la București

La 29 aprilie 2013, la sediul Camerei Auditorilor Financiari din România, a avut loc o întâlnire între reprezentanții CAFR și ICAEW (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales). Din partea CAFR au participat prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, președintele Camerei, și **Ana Maria Lupu**, expert relații internaționale, iar din partea ICAEW - **Martin Manuzi**, director regional ICAEW pentru Europa, și **Elizabeth Davey**, director pentru Dezvoltarea activității internaționale.

Prof. univ. dr. **Horia Neamțu** și **Martin Manuzi** au prezentat noutățile ce țin de profesia națională și europeană, precum și proiectele recente ale fiecărei organizații.

Tema centrală a întâlnirii a fost proiectul de Acord privind recunoașterea reciprocă a membrilor, care vine în completarea Acordului de cooperare semnat în anul 2009 între CAFR și ICAEW și care urmează să fie semnat în viitorul apropiat.

Contents



Conf. univ. dr. Camelia-Daniela HAȚEGAN

Studiu privind activitatea de audit financiar pentru verificarea proiectelor europene în România

Study Regarding the Financial Auditing for verification of the European Projects in Romania

3

11

Prof univ. dr. Partenie DUMBRAVĂ & drd. Marian SFETCU

Analiza legăturii dintre domeniile auditate și nivelul riscurilor în auditul public intern

Analysis of the Link between Auditing and Risk Level in the Internal Audit



Prof. univ. dr. Ana MORARIU & drd. Grazia-Oana PETROIANU

Modificări conceptuale și structurale ale riscului în societatea cunoașterii

Conceptual and Structural Modifications of the Risk in the Knowledge Society

18

24

Gordon HEWITT, ACCA

Capitalul natural – Ce cred contabilii?

Natural Capital – What do Accountants Think



Lect. univ. dr. Ionel-Alin IENCIU, conf. univ. dr. Irimie Emil POPA & drd. Nicoleta Maria IENCIU

Aspecte privind responsabilitatea socială a entităților din România din perspectiva raportărilor de mediu

Considerations on Social Responsibility within Romanian Entities from Environmental Reporting Perspective

29

36

Prof. univ. dr. Liliana FELEAGĂ, prof. univ. dr. Nicolae FELEAGĂ & dr. Mihaela DUMITRAȘCU

Perceperea performanței organizaționale în firmele de contabilitate și audit

Perception of the Corporate Performance in Accounting and Audit Firms



Prof. univ. dr. Nicoleta FARCANE, lect. dr. Rodica BLIDIȘEL & lect. dr. Ștefana Maria DIMA

Raportarea financiară conform IFRS 8 – o ameliorare a informației necesare decidenților în alocarea resurselor?

The Reporting According to IFRS 8 – Does It Lead to an Informational Improvement of the Resource Allocation Decision Making Process?

41



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



Colegiul editorial științific

Prof. univ. dr. Alain BURLAUD	- Institut National des Techniques Economiques et Comptables, Paris
Prof. univ. dr. Sorin BRICIU	- Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba Iulia
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 CĂRLAN*

Redactor șef: **Cristiana RUS**

Secretar de redacție: *Cristina RADU*

Prezentare grafică și tehnoredactare: *Nicolae LOGIN*

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

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

Revista este inclusă în platforma editorială română 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](http://revista.cafr.ro)

ISSN: 1583 - 5812, ISSN on-line: 1844 - 8801

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



Studiu privind activitatea de audit financiar pentru verificarea proiectelor europene în România

Camelia-Daniela HAȚEGAN*

Abstract

Study Regarding the Financial Auditing for Verification of the European Projects in Romania

This paper is structured in two parts. The first part covers aspects regarding the financial auditing of European projects, by presenting the specifics of this activity and how to achieve it, the existing challenges and opportunities for improvement. In the second part of the paper there is shown a study on audit market concentration grants projects.

The work aims to be added to the existing specialty literature by user awareness on the role and importance of the information audited of the financial audit activity with the grants projects.

Key words: *European funds, financial audit, difficulties, audit market, public interest*

JEL Classification: *M42*

Cuvinte cheie: *proiecte europene, audit financiar, dificultăți, piața serviciilor de audit, interes public*

Introducere

Proiectele europene beneficiază de finanțare nerambursabilă din fonduri publice, care trebuie utilizate conform principiilor bugetare. Pentru a verifica modul de cheltuire a acestor fonduri se apelează la profesioniștii din domeniul financiar-contabil în diversele etape ale derulării proiectelor, de la începerea implementării până la finalizarea proiectelor și ulterior acesteia. Misiunea acestor specialiști intervine în mai multe etape și în diverse funcții, respectiv auditorii financiari independenți, auditorii publici interni sau auditorii publici externi naționali sau europeni.

În lucrare ne vom îndrepta atenția cu prioritate asupra activității de audit realizată de auditorii financiari independenți, membri ai organismului profesional, respectiv Camera Auditorilor Financiari din România.

Pentru a delimita activitatea de audit a proiectelor europene de celelalte misiuni pe care le realizează auditorii financiari vom realiza o comparație privind deosebirile și asemănările între activitatea preponderentă a acestora, respectiv auditul statutar. După stabilirea locului acestei activități vom aborda dificultățile întâlnite în practica auditului și soluții posibile de rezolvare a acestora.

Vom continua lucrarea prin realizarea unui studiu privind auditorii financiari activi în domeniul serviciilor conexe de verificare a cheltuielilor derulate prin proiectele europene, concentrarea pieței acestor servicii în România, comparativ cu celelalte activități ale auditorilor.

* Conf. univ. dr., Universitatea de Vest din Timișoara, auditor financiar, e-mail: camelia.hategan@feaa.uvt.ro

Metodologia de cercetare

Abordarea noastră are ca obiectiv o clarificare asupra importanței și necesității auditului proiectelor europene și o conștientizare a părților implicate asupra acestei necesități.

Cercetarea s-a axat pe sistematizarea și sintetizarea noțiunilor cuprinse în literatura de specialitate – atât juridică, cât și financiar-contabilă – a reglementărilor elaborate de autoritățile statului, precum și de organisme profesionale.

Pentru realizarea cercetării am utilizat o metodologie deductivă și inductivă, în vederea identificării părerilor, criticilor și oportunităților. În prima parte am efectuat o analiză comparativă a misiunilor de audit. Pentru aprofundarea cercetării am identificat, pe baza situațiilor întâlnite în practică, problemele apărute în cadrul auditului proiectelor europene și am formulat soluții pentru îmbunătățirea acestei activități. În partea a doua am utilizat comparația pentru a reflecta structura pieței serviciilor de audit în România.

Literatura de specialitate în domeniul auditului proiectelor europene cuprinde lucrări abordate prin prisma caracterului științific și lucrări cu abordări practice. Din literatura studiată un subiect referitor la auditul proiectelor europene a fost prezentat prin prisma raționamentului profesional aplicat la misiunile de audit intern operațional în cadrul proiectelor finanțate din fonduri europene (Pitulice, 2009).

Un alt subiect prezentat a fost auditul proiectelor în contextul economiei bazate pe cunoaștere, accentuându-se rolul cunoașterii în desfășurarea misiunilor de audit a proiectelor (Dobre, 2009). O altă abordare se referă la

principiul competenței și diligenței profesionale în aplicarea standardelor de audit privind misiunile de audit a proiectelor (Dobre, 2009).

Mai recent au fost publicate articole cu caracter practic, provenite din experiența auditorilor independenți, care prezintă subiecte privind propunerea unui ghid care să stea la baza documentării unei misiuni de verificare a cheltuielilor proiectelor finanțate din fonduri structurale (Botez, 2012) și aspecte privind sinteza elementelor dificile identificate în practica auditului proiectelor europene (Șerban, 2012).

Auditul financiar în contextul verificării proiectelor europene

Misiunea de verificare a cheltuielilor derulate prin proiectele europene se realizează de auditorii financiari, membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România. Profesia de auditor se poate dezvolta prin consolidarea credibilității oferite de auditor prin rapoartele întocmite (Bunget, 2012).

Obiectul angajamentului auditorilor este menționat în contractul de finanțare, fiind reprezentat de verificarea tuturor informațiilor necesare din cererea de rambursare a cheltuielilor (intermediară/finală) prin care se confirmă că finanțarea nerambursabilă acordată a fost cheltuită în conformitate cu termenii și condițiile contractului de finanțare

Misiunea de efectuare a procedurilor convenite pentru verificarea cheltuielilor realizate la implementarea proiectelor europene se realizează pe baza standardului 4400 Misiuni pentru efectuarea procedurilor convenite privind informațiile financiare. **Obiectivul** unei misiuni pe baza procedurilor convenite

il constituie efectuarea de către auditor a procedurilor ce **țin de natura unui audit** la care auditorul, entitatea și oricare terțe părți îndreptățite au convenit, precum și raportarea de către auditor asupra constatărilor efective.

Standardul precizează că în astfel de misiuni, din cauza faptului că auditorul furnizează un raport asupra constatărilor efective ale procedurilor convenite, **nu este exprimată nici o asigurare**. În locul acesteia, utilizatorii raportului evaluează pentru ei înșiși procedurile și constatările raportate de către auditor și conturează propriile lor concluzii care decurg din audit.

Rezultă că misiunea pentru efectuarea procedurilor convenite nu este o misiune de audit propriu-zisă, iar terminologia de „audit” nu este adecvată, dar în practică se întâlnesc situații în care se creează confuzii, mai ales din partea utilizatorilor de informații, respectiv finanțatorii proiectelor europene, fiind necesare clarificări, așa cum a constatat și organismul profesional al auditorilor financiari (Botez, 2012).

Între misiunea de proceduri convenite și misiunea de audit statutar, care reprezintă activitatea principală a auditorilor financiari, există deosebiri și asemănări pe care le prezentăm în continuare.

Deosebirile sunt prezentate în Tabel 1.

Asemănările între cele două categorii de misiuni sunt:

- Ambele misiuni de audit se realizează de auditori financiari
- Procedurile efectuate sunt de natura unui audit
- Se aplică cadrul general IFAC (International Federation of Accountants), care descrie elementele și obiectivele angajamentelor de asigurare și ale angajamentelor de servicii conexe

Tabel 1 - Deosebirile între misiunea de audit statutar și misiunea de proceduri convenite

Caracteristici	Misiune audit statutar	Misiune proceduri convenite
Tip de raport	Raportul auditorului independent și opinia	Raportul constatărilor factuale
Asigurare	Asigurare ridicată	Fără asigurare, utilizatorii evaluează constatările raportate și stabilesc propriile concluzii
Proceduri aplicate	Aplicarea raționamentului profesional în stabilirea testelor care fundamentează opinia	Aplicarea competențelor profesionale, procedurile sunt detaliate și convenite în lista procedurilor
Utilizatori	Rapoartele nu sunt restricționate, doar cu anumite excepții	Rapoartele sunt restricționate părților care convin procedurile
Standarde aplicate	Standarde pentru misiuni istorice	ISRS 4400 Misiuni pentru efectuarea procedurilor convenite privind informațiile financiare

Sursă: Prelucrarea autorului

- Auditorii respectă principiile Codului etic elaborat de IFAC
- Auditorii trebuie să respecte standardele IFAC, chiar dacă nu sunt identice pentru cele două tipuri de misiuni

Preocuparea la nivel internațional¹ este de revizuire a standardelor de audit cu scopul consolidării rolului, relevanței și calității serviciilor de audit conexe în contextul evoluției mondiale. În acest proces de revizuire va intra și standardul 4400 *Misiuni pentru efectuarea procedurilor convenite privind informațiile financiare*.

Pentru realizarea misiunii de audit pe baza procedurilor convenite se parcurg aceleași etape ca și în cazul celorlalte misiuni de audit, respectiv planificare, proceduri de fond și raportare. Planificarea misiunii este o etapă de bază a activității, care necesită cel mai mare nivel de raționament profesional (Popa, 2012).

Rambursarea cheltuielilor se realizează pe baza setului complet, compus din cererea de rambursare a cheltuielilor,

evidența cheltuielilor, raportul tehnico-financiar și raportul de constatări efective. Raportul elaborat de auditor constituie o componentă importantă pentru solicitarea la rambursare a cheltuielilor.

Într-un misiune de audit pe baza procedurilor convenite, auditorul realizează procedurile specifice care au fost solicitate de către client, ca beneficiar al finanțării nerambursabile, conform metodologiei elaborate de finanțator. Procedurile sunt specificate și auditorul întocmește apoi un raport care să evidențieze constatările efective.

Prin urmare, în cazul proiectelor europene, expresia „proceduri convenite” nu este cea mai adecvată, deoarece sunt proceduri solicitate de finanțator, deci pot fi denumite „**proceduri impuse**” deoarece auditorul nu stabilește, de comun acord cu finanțatorul, care ar fi procedurile cele mai potrivite pentru atingerea scopului proiectelor finanțate.

Din activitatea de implementare a proiectelor cu finanțare nerambursabilă au rezultat o serie de **dificultăți** cu care s-

au confruntat auditorii, care vor fi prezentate în continuare, împărțite în două categorii: dificultăți organizatorice și dificultăți financiar-contabile.

1. Referitor la dificultățile organizatorice se pot enumera următoarele situații:

- a) **nerespectarea de către beneficiarul proiectului sau partenerii acestuia a prevederilor din acordul de parteneriat.** În situația în care auditorului i se aduce la cunoștință că una din părțile menționate nu-și respectă obligațiile, auditorul împreună cu finanțatorul devin o terță parte care nu poate interveni în toate situațiile. Astfel, dacă un partener este nemulțumit de modul de implementare a proiectului, de aspectele financiare care decurg din acordul de parteneriat, acesta nu se poate adresa finanțatorului deoarece nu este parte contractuală, decât în subsidiar. În acest caz nici auditorul nu are competență, deoarece a încheiat contractul de prestări servicii

¹ International Auditing and Assurance Standards Board, *IAASB Strategy and Work Program, 2012–2014*, Final Publication, June 2012, p 13, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Basis%20for%20Conclusions%20-%20IAASB%20Strategy%20and%20Work%20Program%202012-2014-final.pdf>

doar cu beneficiarul, liderul de proiect. Situația menționată este un factor care conduce la o implementare dificilă a proiectelor sau chiar la imposibilitatea finalizării acestora, devenind un factor de risc ce poate influența și activitatea auditorului, în sensul nefinalizării obligațiilor asumate prin contract. O soluție de rezolvare posibilă ar fi ca partenerii să devină parte contractuală, iar sumele convenite acestora să fie direct alocate de finanțator.

- b) Un alt caz de dificultate în organizare se referă la **previziunea fluxurilor de numerar** și implicit la previziunea cererilor de rambursare. Beneficiarul unui proiect împreună cu partenerii săi trebuie să fie conștienți că e necesară o bună previziune pentru a nu ajunge la blocaje financiare. Menținerea unui procent din disponibilitățile bănești existente sub formă de rezervă minimă poate fi o soluție pentru prevenirea blocajelor, precum și respectarea previziunilor inițiale pentru depunerea cererilor de rambursare.
- c) **Nerespectarea recomandărilor privind utilizarea conturilor bancare dedicate proiectului.** Deși finanțatorul impune deschiderea de conturi bancare² distincte pentru reflectarea operațiunilor privind prefinanțarea acordată și cheltuielile rambursate atât pentru lider, cât și pentru parteneri, s-a constatat în practică faptul că există beneficiari/parteneri care nu respectă prevederea conform căreia toate tranzacțiile/plățile trebuie să se efectueze din conturile dedicate proiectului. Dar cum nu există prevederi exprese ale finanțatorului asupra opera-

țiunilor permise din soldul existent în conturile proiectului și provenit din rambursările cheltuielilor validate, se poate înțelege că aceste resurse pot tranzita conturile curente proprii ale beneficiarului înainte de a efectua o plată pentru proiect.

Considerăm că este justificat transferul sumelor provenite din rambursări din contul proiectului în contul curent al beneficiarului/partenerului doar în situația în care acesta a avansat sume din fonduri proprii și dorește să le recupereze. Prin schimbarea destinației sumelor rambursate (alta decât recuperarea sumelor proprii avansate în proiect) se poate ajunge în situația de a nu mai avea o evidență clară, transparentă și disponibilă în orice moment asupra sumelor încasate de la finanțator. Această situație nu este enumerată expres în lista procedurilor pe care trebuie să le aplice auditorul, dar considerăm că trebuie verificat acest aspect ca procedură subsidiară, pentru a reflecta fidel plățile efectuate din conturile proiectului.

2. În privința **dificultăților financiar-contabile** putem stabili o categorie cu caracter strategic și una cu caracter practic.

- a) **Dificultățile** cu caracter **strategic** regăsite în practică se referă la **politicile contabile** pentru proiectele cu finanțare nerambursabilă. Având în vedere specificul activității este necesară elaborarea de către fiecare beneficiar de finanțare nerambursabilă a unui manual de politici contabile. Modul de raportare financiară a proiectelor europene diferă de modul de raportare a activităților curente ale unei entități.

Contabilitatea unui operator economic se realizează potrivit principiului contabilității de angajamente (conform pct. 36 alin. 1 din O.M.F.P. 3055/2009 sau paragraf 2.7.1.1. din O.M.F.P. 1917/2005), iar raportarea proiectelor europene se realizează potrivit principiului contabilității de trezorerie. Beneficiarul finanțării trebuie să conducă contabilitatea proiectelor după regulile contabilității de angajamente, iar raportarea financiară după regulile contabilității de trezorerie. Din cele două modalități rezultă diferențe privind evidența cheltuielilor eligibile și a celor neeligibile, care trebuie menționate în manualul de politici contabile al beneficiarului.

Un subiect care generează probleme este modul de înregistrare în **contabilitate a subvențiilor din fonduri nerambursabile**, respectiv data la care acestea devin venituri. Dacă în contabilitate înregistrăm cheltuielile la data la care ele se produc considerăm că la aceeași dată vom înregistra și veniturile din subvenții. Se poate pune problema că aceste venituri care reprezintă recuperarea cheltuielilor nu au fost aprobate de finanțator. Într-adevăr așa este, dar ele au fost pre-aprobate la data semnării contractului de finanțare. Dacă o parte din cheltuielile solicitate la rambursare nu vor fi aprobate, acestea se vor înregistra la cheltuieli neeligibile, iar veniturile din subvenții aferente acestora se vor storna la data aprobării cererii de rambursare a cheltuielilor. Aplicând soluția menționată vom folosi principiul conectării veniturilor la cheltuieli și principiul independenței exercițiului la întocmirea contului de profit și pierdere anual care, astfel, nu va fi

2 Art. 32 alin. 8 din O.M.F.P. nr. 2359/2011 pentru modificarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.548/2009.

dezechilibrat și va contribui la calcularea unor indicatori financiari reali.

b) **Dificultăți practice** din domeniul financiar-contabil s-au întâlnit la auditarea **proiectelor europene care sunt implementate în comun de către beneficiar și parteneri**. În cele mai multe situații beneficiarul și partenerii au sisteme contabile diferite prin prisma reglementărilor pe care le aplică, dar și în planul evidenței contabile prin sistemul informatic utilizat. Astfel, beneficiarul proiectului împreună cu partenerii vor întocmi un decont pentru operațiunile în participație în care vor consemna cheltuieli și veniturile decontate și vor fi cuprinse în contabilitatea analitică a proiectului de către beneficiar, prin care se va realiza o uniformizare a evidenței contabile la nivelul consolidat al proiectului.

O altă dificultate de ordin practic se referă la **perioada de raportare a unei cereri de rambursare a cheltuielilor** care, în cele mai multe situații, nu coincide cu o perioadă obișnuită (lună, trimestru, an) și atunci abilitatea și atenția auditorului trebuie să fie mult sporite pentru a putea reconcilia datele din evidența contabilă cu datele din evidența cheltuielilor aferente cererii de rambursare a cheltuielilor. Prin urmare, beneficiarul poate să-și realizeze o evidență paralelă sub forma unui registru jurnal de plăți în care să preia din balanțele de verificare lunare cheltuielile realizate și plățile efectuate. De asemenea, auditorul își va crea foi de lucru care să corespundă acestor cerințe, pentru o verificare corectă a cheltuielilor solicitate la rambursare.

O soluție pentru reducerea și chiar eliminarea dificultăților menționate, dar și a altor situații posibile ar fi existența unui compartiment sau a unei persoa-

ne cu atribuții de **control intern** la nivelul beneficiarilor de proiecte, care să prevină sau să soluționeze situațiile menționate. Beneficiarii proiectelor sunt, în mare parte, instituții publice care au compartiment de control intern, dar sunt și operatori economici, organizații non-profit care au accesat proiecte și care nu au organizată funcția de control intern, deoarece dispun de un număr de personal redus.

Piața serviciilor de audit a proiectelor europene în România

Partea a doua a lucrării tratează aspecte privind concentrarea pieței de audit a proiectelor europene. Am realizat un studiu privind situația contractelor de audit atribuite către auditorii financiari prin sistemul electronic de achiziții publice (SEAP) pe perioada 2011-2012.

Documentarea am realizat-o pe internet, de pe site-ul www.e-licitatie.ro, deoarece nu am identificat existența unei baze de date privind obiectul stu-

diului.

Din documentare am luat în considerare următoarele elemente: programele europene care au finanțat autoritățile contractante ce au încheiat contractele pentru serviciile de audit financiar, numărul contractelor de servicii de audit pentru proiecte cu finanțare nerambursabilă atribuite în perioada 2011-2012, valoarea atribuită a acestor contracte și structura auditorilor, respectiv societăți de audit mari, multinaționale și alte societăți de audit - persoane fizice și juridice române.

Pornind de la **Tabelul 2** am structurat în tabelele următoare informații privind numărul de contracte atribuite unui auditor, valoarea atribuită acestor contracte și structura auditorilor.

Din studiul realizat rezultă că în perioada 2011-2012 au fost atribuite prin sistemul electronic de achiziții publice un număr de 460 contracte către 93 de auditori financiari. Din totalul auditorilor unui număr de 38 de auditori li s-a atribuit un singur contract, iar numărul celor mai multe contracte atribuite unui singur auditor în perioada analizată a fost de 54.

Tabel 2 - Situația contractelor de prestării servicii de audit atribuite în perioada 2011-2012 prin SEAP

Program european	Număr total de contracte, din care:	Atribuite în anul 2011	Atribuite în anul 2012
PO DCA	24	19	5
PO Regional	187	123	64
PO TRANSPORT	1	0	1
POS CCE	23	16	7
POS DRU	152	143	9
PO Mediu	55	24	31
Transfrontalier RO-BG	17	11	6
Transfrontalier HU-RO	1	1	0
TOTAL	460	299	161

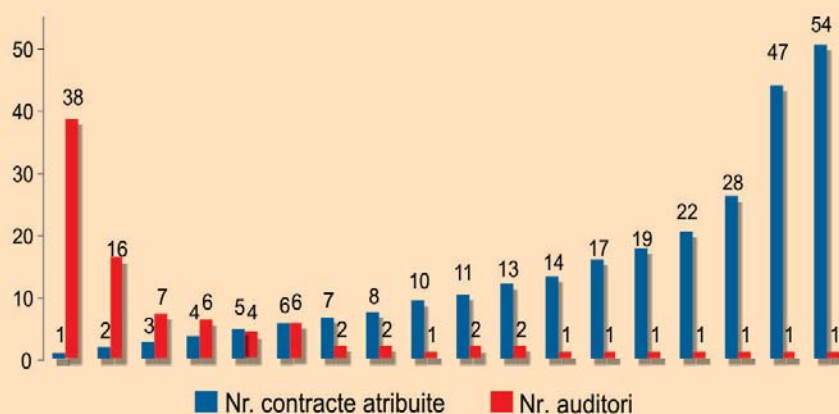
Sursă: Prelucrare proprie, conform datelor preluate de la adresa www.e-licitatie.ro

Tabel 3 - Situația și structura numărului contractelor atribuite auditorilor și a valorii contractelor

Nr. contracte atribuite	Nr auditori	Nr. total contracte	Pondere în nr. total contracte	Val. totală contracte	Pondere în valoare totală
1	2	3=1*2	4=3/total col 3	5	6=5/total col 5
1	38	38	8.26%	2,918,137	13.35%
2	16	32	6.96%	1,642,804	7.51%
3	7	21	4.57%	584,940	2.68%
4	6	24	5.22%	2,078,757	9.51%
5	4	20	4.35%	1,433,453	6.56%
6	6	36	7.83%	1,419,814	6.49%
7	2	14	3.04%	1,278,725	5.85%
8	2	16	3.48%	449,291	2.05%
10	1	10	2.17%	677,140	3.10%
11	2	22	4.78%	1,913,221	8.75%
13	2	26	5.65%	1,963,533	8.98%
14	1	14	3.04%	143,713	0.66%
17	1	17	3.70%	629,673	2.88%
19	1	19	4.13%	1,120,035	5.12%
22	1	22	4.78%	1,410,442	6.45%
28	1	28	6.09%	1,190,698	5.45%
47	1	47	10.22%	496,284	2.27%
54	1	54	11.74%	514,390	2.35%
TOTAL	93	460	100.00%	21,865,050	100.00%

Sursă: Prelucrare proprie, conform datelor preluate de la adresa www.e-licitatie.ro

Figura 1 - Situația auditorilor și a numărului de contracte atribuite



Sursă: Proiecție proprie

Din **Figura 1** se constată că un număr de 7 auditori dețin individual peste 13 contracte, împreună având un număr total de 201 contracte atribuite, respectiv 43.70% din numărul contractelor, ceea ce reprezintă o pondere de 25.18% din valoarea totală a contractelor. Prin urmare se poate afirma că există tendința de concentrare a pieței serviciilor de audit a proiectelor europene către un număr redus de auditori locali.

Dacă analizăm datele menționate din prisma categoriei auditorilor financiari din **Tabelul 4** rezultă că din cele 460 de contracte atribuite, un număr de 20 de contracte au fost atribuite societăților care aparțin categoriei societăți de audit mari (primele cinci societăți de audit), diferența de 440 de contracte fiind atribuite celorlalți auditori.

Se cunoaște că³, în momentul actual, preocuparea internațională privind piața serviciilor de audit se referă la nivelul de concentrare destul de mare a acestei piețe deținut de către societățile de audit din categoria „Big four”, în special pentru misiunile de audit statutar. Din studiul realizat se observă că, pentru perioada analizată, aceste societăți au o concentrare redusă. Studiul fiind realizat doar pe baza datelor publice, situația reală poate fi puțin diferită, dar din rapoartele privind transparența publicate conform art. 46 din O.U.G. nr. 90/2008 se deduce că, pe acest segment de piață, respectivele societăți de audit nu realizează venituri majoritare.

Având în vedere că pentru activitatea de audit statutar a entităților de interes public auditorii trebuie să întocmească un raport privind transparența, considerăm că întocmirea de către auditori

³ House of Lords, Select Committee on Economic Affairs, *Government Response to Report on Auditors: Market concentration and their role*, 3rd Report of Session 2010–12, p 4, <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld201012/ldselect/ldeconaf/157/157.pdf>

Audit financiar pentru verificarea proiectelor europene

Tabel 4 - Situația contractelor atribuite pe categorii de mărime a auditorilor

Categoria de mărime auditorului	Nr. contr. atribuite	Proc. deținere nr. contracte	Val totală contracte	Proc. val. contr. din total
Societăți de audit mari	20	4.35%	3,283,228	15.02%
Alți auditori	440	95.65%	18,581,022	84.98%
TOTAL	460	100.00%	21,864,250	100.00%

Sursă: Prelucrare proprie, conform datelor preluate de la adresa www.e-licitatie.ro

a unui raport de transparență privind activitatea de audit a proiectelor cu finanțare nerambursabilă ar contribui la îmbunătățirea și responsabilizarea acestei activități, care este tot în interes public, poate mai restrâns decât în cazul auditului statutar, dar de un interes major și cu vizibilitate ridicată la nivel național și internațional. Prin elaborarea și publicarea rapoartelor privind transparența pentru serviciile de audit a proiectelor cu finanțare nerambursabilă se poate contribui și la formarea bazelor de date pentru realizarea diferitelor studii necesare profesiei de auditor financiar.

Concluzie

Lucrarea a fost concepută cu scopul semnalării problemelor identificate în implementarea proiectelor europene la care am fost parte în dublă calitate: ca persoană fizică - membru în echipa de implementare și ca membru în echipa de audit a unei societăți de audit (bineînțeles, în cadrul unor proiecte distincte). Având în vedere că se aproprie lansarea proiectelor pentru perioada 2014-2020, se poate considera că perioada 2007-2013 a fost o perioadă de „începători” pentru toți participanții în proiectele cu finanțare nerambursa-

bilă, iar în perioada următoare trebuie să trecem la categoria „avansați”, analizând un proiect european din toate punctele de vedere: juridic, financiar, contabil, management etc.

Prin urmare, este cazul ca toți cei implicați să învățăm din propriile greșeli, din cele ale altora, să le reunim pe toate sub forma unor cazuri de bune practici în ghiduri, manuale, instrucțiuni, pentru ca în perioada următoare să contribuim la o accesare cu succes a fondurilor europene.

Acest deziderat se poate realiza prin colaborări la nivel instituțional ale auditorilor cu finanțatorii, așa cum și-a propus organismul profesional prin Pro-

gramul de activități al Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România pentru anul 2013⁴ de a încheia protocoale de colaborare cu autoritățile de management, pentru îmbunătățirea calității angajamentelor de audit pentru proiectele finanțate din fonduri europene.

Referitor la prima parte a acestei lucrări apreciem că aceasta poate fi completată și cu alte situații întâlnite în practică, prin realizarea unui chestionar trimis auditorilor financiari activi care să semnaleze și alte subiecte care pot conduce la o mai bună realizare a activității de audit a proiectelor.

Referitor la cea de-a doua parte a lucrării, studiul s-a realizat pe ultimii doi ani calendaristici încheiați, deoarece a fost o perioadă de vârf în contractarea serviciilor de audit pentru proiectele cu finanțare europeană. Dacă am extinde perioada, situația nu ar fi prea mult modificată din punct de vedere al valorii relative, adică se poate constata că ofertează prin sistemul electronic de achiziții publice cam aceiași auditori financiari, iar structura pieței de audit nu ar suferi modificări esențiale.



4 CAFR, Programul de activități al Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România pentru anul 2013, <https://www.caf.ro/uploads/Program75b5.pdf>

Acknowledgements

Această lucrare a fost realizată cu sprijin financiar oferit prin proiectul european „Adaptarea curriculei universitare, de masterat, la cerințele pieței muncii din România în domeniul proiectelor finanțate din fondurile structurale și de coeziune”, contract nr. POSDRU/86/1.2/S/64076, realizat de Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca, în parteneriat cu Universitatea de Vest din Timișoara.

This work was possible with the financial support of the European program „Adaptation of the university curricula of master to the labor market in Romania in the projects financed from the structural and cohesion funds”, contract no. POSDRU/86/1.2/S/64076 developed by Babeș-Bolyai University from Cluj-Napoca in partnership with The West University of Timișoara.

Bibliografie

- Bunget, O.C., Dumitrescu, A.C. (2012), *Studiu asupra relației dintre opinia de audit și respectarea principiilor contabile*, Revista „Audit Financiar” nr. 1, p 6-11
- Botez, D. (2012), *Experiențe și sugestii privind documentarea auditului fondurilor structurale (I)*, Revista „Practici de Audit” nr. 3, p 34-38
- Botez, D. (2012), *Experiențe și sugestii privind documentarea auditului fondurilor structurale (II)*, Revista „Practici de Audit” nr. 4, p 21-24
- Botez, D. (2012), *Intervenția auditorului privind fondurile structurale nerambursabile*, *Oeconomica* 2012, pag 24-38, <http://oeconomica.upm.ro/OVI/24-38DanielBotez.pdf>
- Dobre, E. (2009), *Auditul proiectelor în contextul economiei bazate pe cunoaștere*, Revista „Audit Financiar” nr. 8/2009, p 28-33
- Dobre, E. (2009), *Proceduri convenite, efectuate într-un angajament de audit de proiect*, Revista „Audit Financiar” nr. 9/2009, p 32-42
- Pitulice M, Pitulice C (2009), *Auditul proiectelor finanțate din fonduri europene – delimitări legislative și raționament profesional*, Revista „Audit Financiar” nr. 6, p 8-14
- Popa, I.E., Mihăilescu, I., Șpan, G.A., Stănescu N. (2012), *Considerații privind exercitarea raționamentului profesional în cadrul standardelor internaționale de audit*, Revista „Audit Financiar” nr. 8, p 13-22
- Șerban, M. (2012), *Auditarea proiectelor europene – de la teorie la practică*, Revista „Practici de Audit” nr. 4, p 13-20
- House of Lords, Select Committee on Economic Affairs, *Government Response to Report on Auditors: Market concentration and their role*, 3rd Report of Session 2010–12, p. 4, <http://www.publications.parliament.uk/pa/ld201012/ldselect/ldeconaf/157/157.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board, *IAASB Strategy and Work Program, 2012–2014*, Final Publication, June 2012, p. 13., <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Basis%20for%20Conclusions%20-%20IAASB%20Strategy%20and%20Work%20Program%202012-2014-final.pdf>
- IFAC (2009), *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate*, Coeditare CAFR – Editura Irecson, București;
- O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru adoptarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 bis din 10 noiembrie 2009
- O.M.F.P. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.186 din 29 decembrie 2005
- O.M.F.P. nr. 2359/2011 pentru modificarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 64/2009 privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2.548/2009, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 527 din 26 iulie 2011
- O.U.G. nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 481 din 30 iunie 2008
- www.cafr.ro
- www.e-licitatie.ro

Analiza legăturii dintre domeniile auditate și nivelul riscurilor în auditul public intern

Partenie DUMBRAVĂ* & Marian SFETCU**



Introducere

Contextul economic actual, în care incertitudinea și instabilitatea sunt riscuri care tind să se generalizeze, determină entitățile publice să se adapteze la aceste condiții prin ameliorarea permanentă a sistemului de gestionare a resurselor și prevenirea fraudelor, prin adoptarea unor metode și tehnici tot mai eficiente și eficace care să asigure o tratare a riscurilor la un nivel tot mai ridicat de competență și acuratețe. Performanța auditului public intern este asigurată prin eficiență, eficacitate, economicitate și calitate și are ca obiectiv modul de gestionare a riscurilor, evaluarea permanentă a sistemului de control al entității publice și asigurarea unui management la nivel ridicat. Evaluarea sistemului de management al riscurilor de către auditul public intern, impusă de noile condiții, se realizează prin utilizarea unor metode și tehnici de analiză a riscurilor din ce în ce mai complexe, prin evaluarea sistemului de indicatori de măsurare a performanței din cadrul entității publice și al structurii de audit, dar și prin asigurarea calității auditului¹, prin respectarea independenței, obiectivității și competenței auditorilor, respectarea Codului etic și a cadrului de regularizare și normalizare.

Dezvoltarea economico-socială și tehnică a determinat formularea de către teoreticieni a paradigmei „societatea informațională către societatea cu-

Abstract

Analysis of the Link between Auditing and Risk Level in the Internal Audit

The current context of economic, social and technical development of contemporary society determines the emergence of new risks, leading public audit to adapt to these challenges by improving the methods and techniques of risk analysis and by increasing the performance of the internal public audit.

Analysis of the link between auditing and risk level is meant to demonstrate the usefulness of applying statistical research methods and techniques in the practice of internal public audit by analyzing the existence of relationship between variables and intensity of the relationship established, the contribution of this methods to ensure audit performance.

This approach analyzes the possibility of using χ^2 function in the procedure of risk analysis in planning the audit to determine whether the link between auditing and risk level, respectively the distance between the distribution of risk auditing and absolute frequency. The analysis continues with determination of coefficient C (Pearson's coefficient) to establish the intensity of the link between auditing and risk level based on χ^2 probability variable.

Key words: *statistical research, performance, internal public audit, risk level, areas audited*

JEL Classification: M42

Cuvinte cheie: *cercetare statistică, performanță, audit public intern, nivelul riscurilor, domenii auditate*

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

** Drd., Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca, e-mail: marian_sfetcu@yahoo.com

¹ Internal Auditors Institute, (2007), *1300 Quality Assurance and Improvement Program*

noașterii”². În aceste împrejurări, entitatea publică este obligată să își proiecteze un sistem de gestionare a riscurilor în concordanță cu noua orientare. Până în prezent tratarea informațiilor pentru prevenirea riscurilor nu poate să asigure îndeplinirea obiectivelor entității, în condițiile în care diversitatea și complexitatea acestora se află într-o evoluție ascendentă. În situația dată, se impune elaborarea unui sistem de gestionare a riscurilor care să preîntâmpine aceste disfuncții printr-o abordare nouă, orientată pe metode statistice de tratare descriptive³, astfel încât să asigure un grad ridicat de acuratețe și fiabilitate.

Aplicarea metodelor de tratare statistică a informațiilor în activitatea de audit public intern presupune dezvoltarea competențelor printr-o pregătire multidisciplinară a auditorilor, pentru a asigura performanța auditului și îndeplinirea obiectivelor sale.

Elaborarea strategiilor, planificărilor și deciziilor auditului public intern trebuie să se bazeze pe o tratare adecvată a riscurilor cu ajutorul analizei **existenței legăturii și intensitatea acesteia**⁴, stabilită între domeniile auditate și nivelul riscurilor, metodă prezentată în cele ce urmează.

Metoda de analiză statistică pe baza procedurii existenței legăturii dintre variabile cu ajutorul funcției χ^2 și a intensității legăturii existente cu ajutorul coeficientului de asociere C al lui Pearson se utilizează de către structura de audit pentru a determina existența legăturii dintre domeniile auditate (variabila X) și nivelul riscurilor (variabila Y). În funcție de intensitatea legăturii existente, auditorul are certitudinea

testării generale a obiectelor auditabile, ori procedează la extinderea testărilor pentru fiecare obiect în parte, pentru a determina cauzele generatoare de riscuri, circumstanțele generării acestora și recomandările formulate de auditor, pentru a oferi managementului o asigurare rezonabilă a gestionării resurselor și depistarea fraudelor.

Utilizarea metodei statistice în activitatea de audit are următoarele avantaje:

- optimizarea planificării auditului public intern prin analiza științifică a riscurilor și selectarea domeniilor de auditat cu vulnerabilitate ridicată la riscuri;
- este o metodă ușor de aplicat (poate fi aplicată în cadrul procedurii de analiza riscurilor din Referatul de justificare, care stă la baza întocmirii planului strategic sau a planului anual, ori în cadrul misiunii de audit la realizarea procedurii de analiză a riscurilor) ;
- asigură o tratare a riscurilor la un nivel de acuratețe ridicat și poate să asigure performanța entității printr-o asigurare superioară a managementului de utilizare eficientă, efica-ce și economică a resurselor;
- cunoștințe minime de matematică și statistică ale auditorilor, deși cunoștințele de matematică și statistică reprezintă cerințe obligatorii pentru certificarea acestora;
- dezvoltarea competențelor auditorilor în utilizarea acestor metode, prin planul de pregătire profesională, ca obligație legală a pregătirii profesionale (în cadrul structurilor încadrate cu auditori de altă profesie decât economiști);

Metoda de cercetare

Acest demers științific își propune să demonstreze utilitatea aplicării metodelor și tehnicilor de cercetare statistică în practica auditului public intern prin analiza existenței legăturii dintre domeniile auditate și nivelul riscurilor și intensitatea legăturii stabilite și contribuția acestei metode la asigurarea performanței auditului.

Metoda de cercetare utilizată la realizarea acestui demers a avut la bază următoarele etape:

- stabilirea obiectivelor și a ipotezelor;
- cercetarea cantitativă empirică pe baza ipotezelor formulate;
- analiza rezultatelor pe baza metodelor și tehnicilor de analiză statistică;
- stabilirea concluziilor și comunicarea / diseminarea acestora, privind susținerea sau infirmarea ipotezelor.

Argumentul acestui demers științific îl reprezintă abordarea nouă a evaluării riscurilor, pe baza analizei existenței legăturii dintre domeniile auditate și nivelul riscurilor și intensitatea legăturii stabilite, prin aplicarea funcției χ^2 și a coeficientului de asociere C al lui Pearson. De asemenea, această abordare constituie o nouă perspectivă în evaluarea obiectivelor în cadrul planificării auditului public intern sau testarea obiectelor auditabile în cadrul misiunilor de audit, care să asigure performanța auditului și să aducă plusvaloare entității publice.

² Drăgănescu M., (2007), *Societatea informațională și a cunoașterii. Vectorii societății cunoașterii*, Academia Română, București;

³ Chareille P., Pinault Y., (1996), *Statistique descriptive*, Ed. Montchrestein, Paris;

⁴ Buiga A., Dragoș C., Lazăr D., Mare C., Parpucea I., (2010), *Statistică descriptivă*, Ed. Mediamira, Cluj Napoca, pp. 186 – 190, 192;

Cerința asigurării performanței auditului public intern și a plusvalorii entității publice pe baza perfecționării tehnicilor și instrumentelor de audit definește locul și rolul auditului public intern în cadrul sistemului de control al entității publice și al sistemului de gestionare a riscurilor, ca structură independentă în cadrul acesteia și conduce la ameliorarea relațiilor auditului intern cu auditul financiar al Curții de Conturi și cu guvernanta corporativă.

Metoda statistică reprezintă un mod de cercetare⁵ pe baza analizei cantitative a informațiilor, prin intermediul unui ansamblu de tehnici utilizate în scopul obținerii unui rezultat. Tehnica reprezintă un ansamblu de procedee aplicate pentru determinarea legăturii dintre domeniile auditabile și nivelul riscurilor, din care rezultă dacă aplicabilitatea acestei tehnici contribuie sau nu la obținerea performanței auditului public intern.

Analiza cantitativă pentru determinarea legăturii dintre variabile

Ipoteza formulată de autori: **Existența legăturii între nivelul riscurilor și domeniile auditate.**

Metoda determinării existenței legăturii dintre variabile⁶, respectiv legătura dintre nivelul riscurilor și domeniile auditabile, se poate utiliza de către auditorii publici interni la analiza riscurilor în cadrul planificării anuale a auditului și în cadrul programului misiunii de audit.

Cercetarea prezentată în acest articol are la bază planificarea auditului la nivelul entității publice și raportările anuale ale activității de audit din cadrul unei entității publice din învățământ, pentru perioada de referință 2006 – 2012, tipurile de audit efectuate (misiuni de audit planificat, misiuni de audit ad-hoc și controale tematice), domeniile auditate și nivelul riscurilor (riscuri mici, riscuri medii și riscuri mari).

Pentru stabilirea existenței legăturii dintre nivelul riscurilor și domeniile auditate s-a **determinat eșantionul**, constituit din totalitatea misiunilor de audit, de la înființarea structurii de audit în cadrul unei entității din învățământul preuniversitar de stat, în cursul anului 2006 și până în prezent, respectiv anul 2012, conform Tabelului 1.

Din tabelul 1 rezultă că au fost efectuate un număr de 29 de misiuni planificate, 21 de misiuni de audit ad-hoc, 12 controale tematice și un total de 62 activități. Pentru a determina nivelul riscurilor și domeniile auditate s-a stabilit numărul de riscuri depistate / activitate, în funcție de nivelul lor, în perioada de analiză la entitatea publică, conform Tabelului 2.

Nivelul riscurilor a fost stabilit conform Tabelului 3.

- Riscuri mici < 1,5;
- Riscuri medii > 1,5; < 2,0;
- Riscuri mari ≥ 2,0; ≤ 3.

În cadrul celor 62 de activități de audit public intern au fost determinate un număr de 974 de riscuri, care reprezintă și eșantionul pe baza căruia se va

Tabel 1 - Misiuni de audit și nivelul riscurilor

Perioada / Felul misiunilor	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Total
Audit planificat	-	6	7	4	4	4	4	29
Audit ad-hoc	2	3	3	5	2	3	3	21
Control tematic	1	3	-	2	2	2	2	12
Total	3	12	10	11	8	9	9	62

Sursă: Proiecția autorilor

Tabel 2 - Numărul riscurilor și nivel riscului

Perioada / Nivelul riscurilor	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Total
Riscuri mici	20	16	20	13	9	17	22	117
Riscuri medii	94	110	102	112	106	97	93	714
Riscuri mari	3	15	16	21	29	31	28	143
Total	117	141	138	146	144	145	143	974

Sursă: Proiecția autorilor

5 Chelcea S., (2007), *Metodologia cercetării sociologice, metode cantitative și calitative*, Editura Economică, București, p. 68;

6 Green E., (1992), *Econometric analysis*, Editura Prentice Hall, New York;

Tabel 3 - Aprecierea riscurilor pe baza factorilor de risc

Nivel de apreciere (Ni) Factor de risc (Fi)	N 5	N 4	N 3	N 2	N 1
F1. Aprecierea controlului intern	Nu există proceduri;	Există proceduri, dar nu sunt stabilite competențe și responsabilități;	Există proceduri, dar nu sunt separate sarcinile;	Există proceduri, sunt cunoscute, dar nu se aplică;	Există proceduri și se aplică;
F2. Aprecierea cantitativă	Impact financiar foarte ridicat > 3 %;	Impact financiar ridicat < 3 %;	Impact financiar mediu < 2 %	Impact financiar scăzut = 1,5 %;	Impact financiar mic < 1,5 %;
F3. Aprecierea calitativă	Vulnerabilitate foarte ridicată;	Vulnerabilitate ridicată;	Vulnerabilitate medie;	Vulnerabilitate scăzută;	Vulnerabilitate mică;
F4. Probabilitatea de fraudă	> 3;	2 - 3;	1,5 - 2;	= 1,5;	< 1,5;
F5. Modificări recente în activitate	< 1 an;	< 3 ani;	< 5 ani;	< 6 ani;	> 6 ani;

Sursă: Proiecția autorilor, adaptare⁷ după Morariu A. și colectivul, 2008, p.363

efectua analiza statistică (Tabelul 2), iar domeniile auditate stabilite pentru analiză sunt:

- Resurse umane;
- Achiziții și programe cu finanțare externă;
- Contabilitate și control intern;

Pentru a determina existența legăturii dintre cele două variabile la entitatea publică (nivelul riscurilor și domeniile auditate), auditorul va modela eșantionul pentru a determina nivelul riscurilor aferente domeniilor auditate prin centralizarea riscurilor depistate în urma misiunilor de audit efectuate de structura de audit a entităților publice, pe niveluri de riscuri, prezentată în Tabelul 4.

Din analiza Tabelului 4, întocmit pe baza constatărilor auditului din cadrul entității din învățământul public, a rezultat că în cadrul celor 62 de activități au fost

constatate 117 riscuri mici, 714 riscuri medii și 143 riscuri mari. În domeniul resurselor umane au fost constatate 51 de riscuri mari și în domeniul achizițiilor publice au fost constatate 69 de riscuri mari, fiind situate la un nivel ridicat în perioada analizată, care reprezintă:

- acțiunea cadrului legislativ, ca efect al aplicării eronate a cadrului de re-

glementare și normalizare privind salarizarea resurselor umane și acordarea unor majorări salariale necuvenite (279 de riscuri medii și 51 de riscuri mari);

- acțiunea cadrului legislativ, ca efect al aplicării eronate a cadrului de reglementare în domeniul achizițiilor publice, prin nerespectarea prin-

Tabel 4 - Distribuția riscurilor pe domenii auditate (variabila bidimensională)

Domeniul auditat (X) Nivelul riscurilor (Y)	Resurse umane	Achiziții și programe	Contabilitate și control intern	Total
Riscuri mici	38	53	26	117
Riscuri medii	279	326	109	714
Riscuri mari	51	69	23	143
Total	368	448	158	974

Sursă: Proiecția autorilor, adaptare după Buiga A. și colectivul, 2010, p 189

⁷ Morariu A., Suciuc Ghe., Stoian F., (2008), *Auditul intern și guvernarea corporativă*, Editura Universitară, București, p.363;

Nivelul riscurilor în auditul public intern

ciului tratamentului egal al ofer-tanților, nerespectarea principiului eficienței și eficacității fondurilor bugetare (326 de riscuri medii și 69 de riscuri mari);

- nerespectarea cadrului de regle-mentare și normalizare în domeniul contabilității și controlului intern, prin nerespectarea principiului înregi-strărilor cronologice a operațiunilor contabile, activități sporadice ale comisiei de implementare a siste-mului de control managerial și aco-perirea parțială a activităților proce-durabile cu proceduri operaționale (109 riscuri medii și 23 de riscuri mari).

Pentru stabilirea existenței legăturii din-tre nivelul riscurilor (I, I = 3) și domeniile auditabile (J, J = 3) se determină frecvența absolută pe baza relației⁸:

$$N_{ij}^* = P_{ij}^* \times N = \frac{N_{*i} \times N_{*j}}{N}$$

din Tabelul 4. Distribuția riscurilor pe domenii auditabile, indicatorul seriei de frecvență, va fi:

$$N_{11} = 38; N_{12} = 53; N_{13} = 26;$$

$$N_{21} = 279; N_{22} = 326; N_{23} = 109;$$

$$N_{31} = 61; N_{32} = 69; N_{33} = 23;$$

Analiza informațiilor pentru cazul în care nu există legătură între variabile

$$N_{ij}^* = \frac{N_{*i} \times N_{*j}}{N}$$

avem:

$$N_{11}^* = \frac{117 \times 368}{974} = 44,20;$$

$$N_{12}^* = \frac{117 \times 448}{974} = 53,81;$$

$$N_{13}^* = \frac{117 \times 158}{974} = 18,98 ;$$

$$N_{21}^* = \frac{714 \times 368}{974} = 269,76 ;$$

$$N_{22}^* = \frac{714 \times 448}{974} = 328,41 ;$$

$$N_{23}^* = \frac{714 \times 158}{974} = 115,82 ;$$

$$N_{31}^* = \frac{143 \times 368}{974} = 54,02 ;$$

$$N_{32}^* = \frac{143 \times 448}{974} = 65,77 ;$$

$$N_{33}^* = \frac{143 \times 158}{974} = 23,19 ;$$

Pe baza rezultatelor obținute în urma analizei s-a constituit Tabelul 5.

Determinarea existenței legăturii dintre domeniile auditate și nivelul riscurilor s-a realizat pe baza calcului distanței dintre distribuția riscurilor pe dome-nii auditate și frecvența absolută (Tabelul 4 și Tabelul 5) și pe baza varia-bilei de probabilitate:

$$\chi^2 = \sum_{i=1}^I \sum_{j=1}^J \frac{(N_{ij} - N_{ij}^*)^2}{N_{ij}^*}$$

de unde rezultă condițiile lui χ^2 :

dacă $\chi^2 = 0$, atunci nu există legătură;

dacă $\chi^2 >> 0$, atunci există legătură.

Din aplicarea legii de probabilitate χ^2 rezultă:

$$\begin{aligned} &= \frac{(38 - 44,20)^2}{44,20} + \frac{(53 - 53,81)^2}{53,81} + \\ &+ \frac{(26 - 18,98)^2}{18,98} + \frac{(279 - 269,76)^2}{269,76} + \\ &+ \frac{(326 - 328,41)^2}{328,41} + \frac{(109 - 115,82)^2}{115,82} + \\ &+ \frac{(61 - 54,02)^2}{54,02} + \frac{(69 - 65,77)^2}{65,77} + \\ &+ \frac{(23 - 23,19)^2}{23,19} = 4,53 \end{aligned}$$

Din condiția lui $\chi^2 >> 0$ rezultă că va-loarea calculată a lui $\chi^2 = 4,53$, fiind mai mare ca 0, există legătură între domeniile auditate și nivelul riscu-rilor.

Verificarea existenței legăturii dintre nivelul riscurilor și domeniile auditate continuă cu compararea lui χ^2 cu valo-rile tabelare ale lui χ^2 , χ^2_{tab} . Dacă $\chi^2 > \chi^2_{tab}$ pentru un risc de eroare, atunci se confirmă existența legăturii dintre variabilele X și Y.

La nivelul eșantionului prezentat, I = 3 și J = 3, unde $p = (3 - 1) (3 - 1) = 4$,

Tabel 5 - Repartiția teoretică

Domeniul auditabil \ Nivelul riscurilor	Resurse umane	Achiziții și programe	Contabilitate și control intern	Total
Riscuri mici	44,20	53,81	18,98	117,00
Riscuri medii	269,76	328,41	115,82	713,99
Riscuri mari	54,02	65,77	23,19	142,98
Total	368,00	447,99	157,99	974,00

Sursă: Proiecția autorilor

8 Buiga A., Dragoș C., Lazăr D., Mare C., Parpucea I., (2010), *Statistică descriptivă*, Editura Mediamira, Cluj-Napoca, p. 189;

pentru un nivel al riscului de eroare $r_e = 5\%$, $\chi^2_{tab} = 9,49$, rezultă că $\chi^2 = 4,53$, $\chi^2 < \chi^2_{tab}$, nu există legătură între nivelul riscurilor și domeniile auditate, la acest nivel de eroare al riscului, de 5% . Pentru un nivel al riscului de eroare $r_e = 1\%$, $\chi^2_{tab} = 13,28$, rezultă că $\chi^2 = 4,53$, $\chi^2 < \chi^2_{tab}$, nu există legătură între aceste variabile, la acest nivel de eroare al riscului de 1% .

Intensitatea legăturii existente dintre variabile

Din analiza efectuată a rezultat că valoarea calculată a lui $\chi^2 = 4,53$, iar în baza condiției $\chi^2 > 0$, a fost demonstrat că există legătură între domeniile auditate și nivelul riscurilor, dar pentru raționamentul auditorului această legătură nu este suficientă pentru a decide dacă extinde testele. Pentru a lua o decizie obiectivă este necesară **stabilirea intensității legăturii existente**, pornind de la $\chi^2 = 4,53$; $\chi^2 > 0$, pe baza căreia se va calcula **coeficientul de asociere**⁹.

Din condițiile existenței legăturilor, $\chi^2 = 0$ nu există legătură și $\chi^2 > 0$ confirmă existența legăturii, atunci și coeficientul de asociere C,

$$C = \sqrt{\frac{X^2}{N + X^2}}$$

se va supune următoarelor condiții:

- când $\chi^2 = 0$, atunci $C = 0$;
 - când $\chi^2 > 0$, atunci $C = 1$,
- de unde rezultă că $\chi^2 \in [0; 1)$, atunci condițiile de intensitate a legăturii dintre

domeniile auditate și nivelul riscurilor sunt:

- $C = 0$, nu există legătură;
- $C \in (0; 0,3)$, există legătură de intensitate slabă;
- $C \in [0,3; 0,7)$, există legătură de intensitate medie;
- $C \in [0,7; 1)$, există legătură de intensitate puternică.

Calculul coeficientului de asociere va fi:

$$C = \sqrt{\frac{X^2}{N + X^2}} = \sqrt{\frac{4,53^2}{974 + 4,53}} = 0,06.$$

Deoarece coeficientul de asociere $C = 0,06$, această valoare aparține condiției $C \in (0; 0,3)$, de unde rezultă o legătură de intensitate slabă.

Din analiza efectuată a rezultat că există o legătură între nivelul riscurilor și domeniile auditate, dată de legea de probabilitate χ^2 , $\chi^2 = 4,53$; $\chi^2 > 0$, dar legătura existentă este de intensitate slabă, prin apartenența lui $C = 0,06$, la intervalul $C \in (0; 0,3)$. Pe baza rezultatelor obținute ($\chi^2 = 4,53$ și $C = 0,06$, valori foarte apropiate de 0), se poate considera că nu există legătură între nivelul riscurilor și domeniile auditate.

Potrivit rezultatelor obținute în urma demersului efectuat, $\chi^2 = 4,53$; $\chi^2 > 0$; $C = 0,06$; $C \in (0; 0,3)$, **din punct de vedere statistic ipoteza formulată nu se confirmă**. Această afirmație este susținută de rezultatul obținut din analiza eșantionului, $\chi^2 < \chi^2_{tab}$, ($\chi^2 = 4,53$; $\chi^2_{tab} = 9,49$ la un nivel de eroare de 5% și $\chi^2_{tab} = 13,28$ la un nivel de eroare de 1%).

În activitatea de audit, intensitatea slabă a legăturii existente între nivelul riscurilor și domeniile auditate nu influen-

țează acești indicatori. Metoda existenței și intensitatea legăturii dintre nivelul riscurilor și domeniile auditate, pe baza legii de probabilitate χ^2 și a coeficientului lui Pearson¹⁰ permite auditorului să cunoască existența legăturii dintre acești indicatori și intensitatea legăturii existente, pe baza căreia va conduce la testarea:

- funcționalitatea controlului intern;
- impactul nivelului de finanțare al entității publice;
- gradul de respectare a cadrului de reglementare și normalizare și a codului de etică profesională de către personalul implicat;
- competența profesională a personalului implicat;

Pe baza existenței legăturii de intensitate slabă între indicatorii analizați, auditorul va testa suplimentar fiecare obiectiv în parte din planul anual de audit sau programul misiunii de audit, pentru a determina cauzele care au contribuit la generarea riscurilor și pentru a formula recomandările aferente.

Concluzii

Prin utilizarea metodei analizei existenței și intensitatea legăturii dintre nivelul riscurilor și domeniile auditate pe baza legii de probabilitate χ^2 și a coeficientului lui Pearson, auditul public intern contribuie la depistarea cauzelor generatoare de riscuri și înlăturarea lor prin recomandările auditorului și conduce nemijlocit la ridicarea gradului de asigurare a managementului, îmbunătățirea managementului riscurilor și atingerea obiectivelor entității publice prin utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor.

⁹ Buiga A., Dragoș C., Lazăr D., Mare C., Parpucea I., (2010), *Statistică descriptivă*, Editura Mediamira, Cluj-Napoca, pp. 192 – 193;

¹⁰ Buiga A., Dragoș C., Lazăr D., Mare C., Parpucea I., (2010), *Statistică descriptivă*, Editura Mediamira, Cluj-Napoca, pp. 186 – 190, 192 – 193;

Prin urmare, utilizarea acestui procedeu de analiză statistică contribuie la dezvoltarea performanței auditului public intern.

Dacă din cercetarea prezentată rezultă că nu există legătură între nivelul riscurilor și domeniile auditate, atunci raționamentul auditorului se va îndrepta către testarea în detaliu a obiectelor auditable, pentru a depista erorile și cauzele generatoare, a stabili concluziile și a formula recomandările pe baza unui fundament științific.

Utilizarea acestei metode necesită cunoștințe de matematică / statistică din partea auditorilor, care se pot ameliora prin pregătire profesională, de asemenea necesită timp suplimentar

față de procedurile de analiză a riscurilor (Nivelul riscurilor, Puncte tari și puncte slabe, Gradul de încredere al

auditorului). Avantajele aplicării acestei metode sunt însă mult mai mari în raport cu aceste impedimente.

Bibliografie

Brătian C., (2010), *Rolul diagnosticului organizațional în îmbunătățirea performanței firmei*, Universitatea Babeș – Bolyai, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor Napoca;

Buiga A., Dragoș C., Lazăr D., Mare C., Parpucea I., (2010), *Statistică descriptivă*, Editura Mediamira, Cluj-Napoca;

Chareille P. Pinault Y., (1996), *Statistique descriptive*, Editura Montchrestein, Paris;

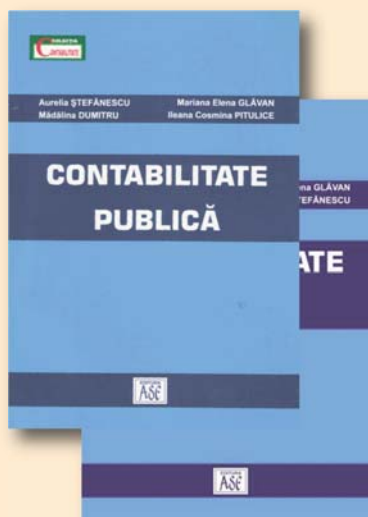
Drăgănescu M., (2007), *Societatea informațională și a cunoașterii. Vectorii societății cunoașterii*, Academia Română, București;

Green E., (1992), *Econometric analysis*, Editura Prentice Hall, New York;

Internal Auditors Institute, (2007), *1300 Quality Assurance and Improvement Program*;

Morariu A., Suciuc Ghe., Stoian F., (2008), *Auditul intern și guvernarea corporativă*, Editura Universitară, București.

Semnal editorial



La debutul primăverii, Editura ASE București a publicat lucrarea **Contabilitate publică**, autori **Aurelia Ștefănescu, Mădălina Dumitru, Mariana Elena Glăvan, Ileana Cosmina Pitulice**. Elaborarea acestei lucrări a avut în vedere necesitatea de a pregăti la standarde de înaltă calitate viitorii și actualii profesioniști din departamentele financiar-contabile ale instituțiilor publice.

Lucrarea este produsul științific al unor specialiști care aparțin mediului acade-

mic – Departamentul de Contabilitate, Audit și Analiză Economică din cadrul Academiei de Studii Economice din București, dar care interacționează și cu cel profesional, care dețin o experiență solidă în domeniul contabilității publice acumulată în cadrul proiectelor de cercetare științifică, prin participările la conferințe internaționale, congrese ale profesiei contabile și la stațiile de cercetare efectuate la universități de prestigiu din Europa.

Prin raportare la reglementările contabile naționale, cartea abordează și dezvoltă într-o manieră integrată, exhaustivă și comprehensivă următoarele aspecte: sistemul bugetar din România, introducerea în terminologia specifică contabilității sectorului public, rolul contabilității în instituțiile publice, finanțarea instituțiilor publice, activele fixe, activele curente, datoriile, capitalurile proprii, cheltuielile și veniturile, întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, instrumentele de planificare financiară și control, contabilitate de gestiune în instituțiile publice.

Cealaltă lucrare **Contabilitate publică. Aplicații practice**, apărută recent tot la

Editura ASE București, având aceeași autori este corelată cu cartea prezentată mai sus și are drept obiectiv sintetizarea problemelor mai delicate din contabilitatea instituțiilor publice, urmărind capitolele cărții și completând problemele dezbătute în paginile acesteia și se adresează studenților, doctoranzilor, cercetătorilor și profesioniștilor contabili.

Având ca premisă dezvoltarea raționalului profesional, lucrarea propune o abordare graduală, pornind de la finanțarea instituțiilor publice (de stat, de la bugetul local, din venituri proprii, din venituri proprii și subvenții etc.), contabilitatea activelor fixe, activelor curente, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor și veniturilor. Pentru aprofundarea competențelor dobândite prin studierea secvențială a capitolelor lucrării, este inclus un capitol dedicat studiilor de caz complexe pliate pe tipologia instituțiilor publice (instituții de învățământ, institute de cercetare, sănătate, cultură, asistență și protecție socială, apărare, administrație publică etc.). Aplicațiile și studiile de caz din cadrul lucrării sunt abordate bidimensional, respectiv rezolvate și propuse spre rezolvare.

Modificări conceptuale și structurale ale riscului în societatea cunoașterii



Introducere

În ultimii ani, economia a cunoscut – și cunoaște și în prezent – modificări semnificative, în condițiile creșterii accentuate a instabilității mediului și a concurenței în toate sectoarele de activitate.

Societatea bazată pe cunoaștere conduce la o transformare radicală a societății, care trebuie să devină în noile condiții o structură flexibilă, condusă de profesioniști de o înaltă moralitate, dar și cu creativitate.

În noul context economic, managementul cunoașterii reprezintă resursa cheie pentru a deveni competitiv. Cunoașterea devine o valoare pentru societate atunci când aceasta contribuie în mod pozitiv la atingerea obiectivelor urmărite de către societatea în sine.

Riscurile și măsurile adoptate împotriva acestora au reprezentat un domeniu de studiu din cele mai vechi timpuri, acest lucru însemnând reducerea amenințărilor cu care se confruntă orice activitate din economie. Minimizarea riscurilor contribuie la dezvoltarea societății, obținându-se astfel rezultate bune și venituri mai mari cuantificate în performanța domeniului de activitate.

Metodologia de cercetare

Cercetarea efectuată are ca obiectiv identificarea modificărilor conceptuale și structurale ale riscului în condițiile dezvoltării și extinderii societății cunoașterii. Suportul teoretico-științific al

Ana MORARIU* & Grazia-Oana PETROIANU**

Abstract

Conceptual and Structural Modifications of the Risk in the Knowledge Society

In the current historical moment the access to information has become easier and easier. Nevertheless, the information itself is not enough. There is a need for general, specific and transversal knowledge to make use of the respective information, which represents and will continue to represent the raw material of the knowledge society. This paper aims at highlighting theoretical approaches to the knowledge society while identifying and evaluating the risks which have become more and more present in the economic life. The measures adopted against risks diminish the threats facing any economic activity thus contributing to the development of society. The risks are present both in accounting and financial auditing. Their minimization is a governance and management desideratum which can be achieved only if professionalism and ethical principles coexist inside any enterprise at group level, no matter the place or time. Under the circumstances, knowledge as a positive feature plays an essential role.

Key words: *knowledge economy, knowledge society, knowledge management, risks, professionalism*

JEL Classification: *D83, E60, M59*

Cuvinte cheie: *economia cunoașterii, societatea cunoașterii, managementul cunoașterii, riscuri, profesionalism*

* Prof. univ. dr., Academia de Studii Economice, București, e-mail: ana.morariu@gmail.com

** Drd., Academia de Studii Economice, București, e-mail: oana_petroianu@yahoo.com

lucrării îl constituie cercetările din domeniul societății cunoașterii, al managementului riscului în societatea cunoașterii. Pentru realizarea cercetării s-a efectuat o informare și documentare pe baza literaturii de specialitate. Demersul acestei prime părți a cercetării – care face obiectul articolului – are în vedere o sinteză a ideilor publicate pe tema respectivă. Pentru atingerea obiectivului propus s-a utilizat o metodologie de cercetare fundamentală.

Abordări ale societății cunoașterii în contextul identificării și evaluării riscurilor

În societatea actuală, în care accesul la date și informații este tot mai ușor de realizat datorită ritmului de dezvoltare a tehnologiilor informației și a telecomunicațiilor, se pune problema de a cunoaște tot mai mult, de a ști cum să folosești paleta largă de informații de care poți dispune la un moment dat. Cunoașterea și comunicarea sunt considerate principalele motoare ale dezvoltării economice. Cunoașterea alături de informație reprezintă principalele forțe ale economiei moderne. În noua economie și în societatea cunoașterii bunurile intangibile – precum cunoștințele și managementul informației și cunoașterii – devin noul nucleu al competențelor. Cunoașterea devine o componentă esențială a întregului sistem contemporan privind dezvoltarea economică și socială.

În cartea sa „The Age of Discontinuity”, Peter Drucker a prevăzut sosirea „**munitorului erei cunoașterii**”¹. Astfel, apariția noii economii a fost observată încă din anul 1969.

Tot Peter Drucker consideră că ceea ce înțelegem acum prin cunoaștere este „**informație efectivă în acțiune, informație orientată spre rezultate. Aceste rezultate sunt văzute în afara persoanei, cu rol în societate și economie sau în promovarea cunoașterii înseși**”.²

Societatea cunoașterii își clădește realitatea socială pe baza cunoașterii de care dispune. Astfel, conceptului de cunoaștere i se pot atribui diferite interpretări. Conceptul de cunoaștere se află într-o evoluție continuă pe măsură ce noi aspecte ale realității sociale sunt descoperite, analizate, interpretate, definite.

Cunoașterea a devenit un factor extrem de important în viața economică actuală. Conceptul de cunoaștere a fost recunoscut încă din secolul XVI de către filozoful Francis Bacon (Bacon, 1597), care a precizat: „**cunoașterea este putere**”³.

În noua economie, cunoașterea are patru caracteristici⁴:

- este tacită
- este orientată spre acțiune;
- se bazează pe reguli;
- se modifică în mod constant, transformă semnificativ economia unei națiuni.

În opinia academicianului Mihai Drăgănescu „**societatea cunoașterii reprezintă**

tă mai mult decât societatea informațională și decât societatea informatică, înglobându-le de fapt pe acestea.” Autorul consideră că implicațiile societății cunoașterii sunt⁵:

- extinderea și aprofundarea cunoașterii științifice;
- utilizarea managementului cunoașterii sub forma cunoașterii tehnologice și organizaționale;
- producerea de cunoaștere tehnologică nouă prin inovare;
- diseminare fără precedent a cunoașterii către toți cetățenii prin mijloace noi, folosind cu prioritate internetul și cartea electronică și folosirea metodelor de învățare prin procedee electronice;
- societatea cunoașterii reprezintă o nouă economie, în care procesul de inovare (capacitatea de a asimila și converti cunoașterea nouă pentru a crea noi servicii și produse) devine determinant;
- societatea cunoașterii este fundamental necesară pentru a se asigura o societate sustenabilă din punct de vedere ecologic;
- societatea cunoașterii are caracter global și este un factor al globalizării;
- societatea cunoașterii va reprezenta și o etapă nouă în domeniul culturii.

În cadrul Convenției Mondiale WASME a IMM-urilor au fost identificate și dezbătute principalele caracteristici ale economiei bazate pe cunoaștere⁶:

1 Drucker P., *The Age of Discontinuity*, 1969, pag. 264

2 Drucker P., *Societatea post-capitalistă*, Ed. Image, București, 1999, pag. 58

3 Bacon F. (1597), *Religious Meditations Of Heresies*

4 Haralambie G.A., *Economia cunoașterii – o provocare pentru România*, Analele Universității „Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, nr. 1/2009, pag. 247

5 http://www.racai.ro/INFOSOC-Project/Draganescu_st_a01_new.pdf

6 www.amosnews.ro - Convenția Mondială WASME a IMM-urilor, București, 2008

- trendul ascendent al nivelului intelectual al societății;
- primordialitatea cunoștințelor în toate sferile activității economice, datorită impactului decisiv pe care îl au asupra funcționalității și performanțelor organizațiilor;
- proprietatea intelectuală deține o pondere apreciabilă în patrimoniile naționale, în continuă creștere;
- fundamentarea activităților economice, în primul rând nu pe resurse tangibile, ci pe resurse intangibile, reprezentate de cunoștințe și de mințile oamenilor competenți;
- concentrarea activităților economice, nu asupra producerii de bunuri, ci asupra tratării informațiilor, acumulării cunoștințelor și producerii de bunuri-cunoștințe care tind să devină cele mai căutate și mai prețuite mărfuri pentru agenții economici;
- dezvoltarea și amplificarea exporturilor, ca urmare a estompării diferențelor dintre piețele naționale și eliminării treptate a barierelor instituționale, de timp și spațiu dintre țări;
- proliferarea și diversificarea formelor de asociere economică între organizații;
- alianțe strategice, rețele de firme, parcuri industriale – pentru a valorifica pe plan superior cunoștințele și celelalte resurse de care dispun.

Din punct de vedere calitativ, societatea cunoașterii are câteva trăsături definitorii care o disting de modelele precedente de societate⁷:

- creșterea ponderii persoanelor cu studii superioare;
- creșterea nivelului general de cultură a populației;
- apariția unui volum foarte mare de publicații științifice din diverse domenii de interes;
- multiplicarea exponențială a surselor de diseminare a informațiilor;
- accesul neîngrădit, practic, al întregii populații la mass-media, care constituie vectorul cel mai important de vehiculare a informației;
- apariția, dezvoltarea și înmulțirea firmelor de consultanță care oferă servicii intelectuale, profesionale-cercetare-dezvoltare, consultanță tehnică, managerială, juridică etc.
- generalizarea conceptului și a practicii privind învățarea pe tot parcursul vieții.

Unii specialiști în domeniu consideră că economia bazată pe cunoaștere este un termen mult prea evaziv pentru a fi util. Alții consideră că în virtutea ideii de cunoaștere, informațiile și abilitățile sunt resurse primare pentru economii, ceea ce le conferă valoare. Astfel, trebuie recunoscut rolul primordial al cunoștințelor într-o economie care se bazează din ce în ce mai mult pe cunoaștere, dar, pe de altă parte, trebuie amintit că nu numai societatea de azi, ci toate formele de societate umană s-au bazat pe descoperiri științifice, invenții etc.⁸

Principalii piloni pe care se fundamentează economia bazată pe cunoaștere sunt:⁹

- inovațiile tehnologice și cheltuielile de cercetare dezvoltare – factor al creșterii economice;
- învățarea din practică și difuzarea cunoștințelor – ceea ce conduce la creșterea randamentelor;
- acumularea capitalului – care generează externalități tehnologice pozitive;
- ameliorarea educației și a formării profesionale – prin care s-ar realiza creșterea productivității muncii, ca motor al unei creșteri economice sustenabile.

Relația între economia bazată pe cunoștințe și societatea cunoașterii este redată în **Schema 1**.

Analizând cele prezentate anterior constatăm că economia bazată pe cunoștințe este considerată principalul pilon al societății cunoașterii.

Dezvoltarea științifică este susținută de o educație corectă. În economia bazată pe cunoștințe progresul științific a determinat productivitatea economică, care a condus la creșterea nivelului de trai în societate. În societatea actuală, siguranța vieții depinde foarte mult de nivelul de trai.

În economia cunoașterii, statul ar trebui să aibă un rol important, prioritățile funcției publice constând în:¹⁰

- promovarea unei politici publice care să stimuleze investițiile (în cercetare-dezvoltare, educație, tehnologie, comunicații, IT);
- subvenționarea activității generatoare de externalități pozitive;

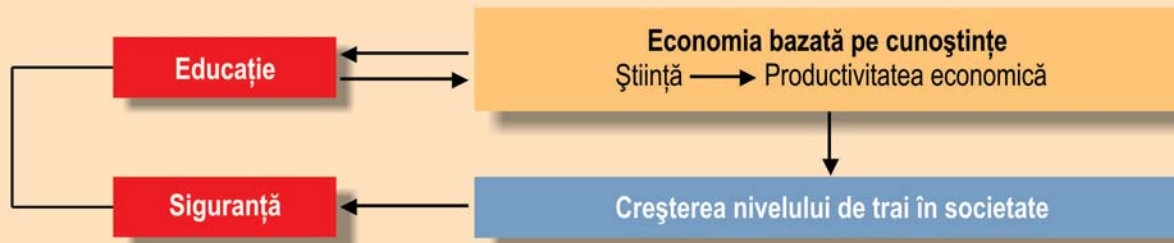
⁷ Nica E., *Managementul performanței. Perspectivă umană*, Ed. Economică, București, 2006, pag. 86

⁸ Rooney D., Hearn G., Nina A., *Handbook on the Knowledge Economy*, Edward Elgar Publishing Limited, UK, 2005, pag. 23

⁹ Haralambie G.A., *Economia cunoașterii – o provocare pentru România*, Analele Universității „Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, nr. 1/2009, pag. 249

¹⁰ Idem, pag. 249

Schema 1 - Societatea cunoașterii



Sursă: Prelucrare după Cristea Dragoș, Matei Daniela, *Societatea cunoașterii, cadrul general pentru economia bazată pe cunoștințe*, www.utgiu.ro/revista/ec, 2011

- crearea mecanismelor de stimulare și de implementare a inovațiilor – brevete;
- dezvoltarea de proiecte în ceea ce privește infrastructura de transport;
- susținerea investiției în educație.

Societatea cunoașterii nu reprezintă doar economia bazată pe cunoaștere. Aceasta este o parte esențială care se referă la utilizarea și managementul cunoașterii existente sub forma cunoașterii tehnologice și organizaționale, producerea de cunoaștere tehnologică nouă prin inovare, o nouă economie, în care procesul de inovare este determinant, iar bunurile intangibile devin mai importante decât cele tangibile¹¹. „Societatea cunoașterii asigură bazele unei viitoare societăți a conștiinței, a adevărului, moralității, creativității și spiritului”¹².

Cunoașterea și managementul cunoașterii sunt considerate resursa principală a societăților moderne actuale. Cunoașterea este considerată o „armă”

de apărare împotriva riscurilor, a noilor vulnerabilități ce vor apărea cu siguranță în societatea următorilor ani.

Cuvântul „risc” derivă de la cuvântul „risicare” din limba latină, care înseamnă „a îndrăzni”. Astfel, „riscul este o alegere, nu o soartă”¹³. În viața de zi cu zi suntem supuși riscurilor, însă se poate afirma că deținem controlul în coordonarea sau gestionarea lor.

În literatura de specialitate, conceptului de risc i se atribuie o serie de definiții, cum ar fi:

❖ Dicționarul de economie definește riscul ca fiind „un eveniment sau proces nesigur și probabil, care poate cauza o pagubă, o pierdere într-o activitate, operațiune sau activitate economică”¹⁴. Analizând cele prezentate se poate menționa că autorul consideră riscul ca fiind un proces nesigur și incert, cu un impact negativ asupra activităților desfășurate într-o entitate.

❖ Dicționarul MacMillan de Economie prezintă „riscul de corporație – riscul

total apărut într-o activitate economică”. De asemenea, se mai precizează că acest tip de risc cuprinde: *riscul financiar*, ce apare din finanțare prin împrumut și *riscul economic*, ce este specific tuturor activităților din cadrul unei entități¹⁵.

Riscul poate fi definit ca fiind „incertitudinea unui rezultat îmbrăcând forma unei probabilități de natură pozitivă sau a unei amenințări, a unor acțiuni sau evenimente și trebuie administrat din perspectiva unei combinații între posibilitatea de a se întâmpla ceva și impactul pe care l-ar produce materializarea acestei posibilități”¹⁶. Dacă riscul are un impact negativ asupra îndeplinirii obiectivelor, rămâne o amenințare. În sens opus, dacă are conotații pozitive, acestea pot deveni oportunități, care pot fi ignorate sau exploatate de organizație.

Riscul „este posibilitatea sau șansa ca ceva să se întâmple, care va avea efect asupra obiectivelor firmei”¹⁷. Cuvântul posibilitate este bine încadrat

11 Drăgănescu M., *De la Societatea Informațională la Societatea Cunoașterii*, Ed. Tehnică, București, 2003, pag. 38

12 Idem, pag. 52

13 Ghiță M., Menu M., Vilaia D., Popescu M., Croitoru I., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Ed. Tehnica Info, Chișinău, 2009, pag. 81

14 Dobrotă N., *Dicționar de economie*, Ed. Economică, București, 2000, pag. 37

15 *Dicționar MacMillan de economie modernă*, Ed. Codecs, București, 1999, pag.408

16 H.M. Treasury, *Cartea portocalie – Gestionarea riscurilor, principii și concepte*, octombrie 2004, pag. 9

17 Ghiță M., Menu M., Vilaia D., Popescu M., Croitoru I., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Ed. Tehnica Info, Chișinău, 2009, pag. 82

Societatea bazată pe cunoaștere conduce la o transformare radicală a societății, care trebuie să devină în noile condiții o structură flexibilă, condusă de profesioniști de o înaltă moralitate, dar și cu creativitate.

În noul context economic, managementul cunoașterii reprezintă resursa cheie pentru a deveni competitiv.

Cunoașterea devine o valoare pentru societate atunci când aceasta contribuie în mod pozitiv la atingerea obiectivelor urmărite de către societatea în sine.

în această definiție întrucât acesta poate avea conotație atât pozitivă, cât și negativă.

Vocabularul economic și financiar definește riscul ca fiind „*un element de incertitudine care poate afecta activitatea unui agent sau derularea unei operațiuni economice*”¹⁷. Analizând cele prezentate în această definiție se observă că este adus din nou în discuție elementul caracteristic riscului, respectiv incertitudinea. Însă în această definiție a riscului nu se mai specifică efectul negativ al acestuia, ci doar se menționează că afectează operațiunile, activitățile unui agent economic, existând posibilitatea producerii și a unor efecte pozitive.

Fiind considerată o formă modernă de organizare a activității economice, economia cunoaște la toate nivelele risc și incertitudine și orice entitate economică este subordonată acestor două coordonate ale mediului economic în care își desfășoară activitatea.

Unii specialiști în domeniu consideră că riscul și incertitudinea trebuie analizate și privite în comparație cu certitudinea. Siguranța în mai bine este asociată cu certitudinea, iar previziunea de înrăutățire a unei situații date cu riscul sau incertitudinea unei schimbări de atitudine, de timp.

Dezvoltarea societății contemporane a fost posibilă datorită asumării unor riscuri. Astfel, creșterea economică nu se putea realiza dacă certitudinea prima în fața riscului și a incertitudinii.

Riscurile există în orice activitate desfășurăm, manifestându-se într-un sens sau altul. Însă cel mai important este să înțelegem aceste riscuri și să încercăm să le administrăm. De cele mai multe ori apar atunci când suntem pe punctul

de a lua decizii, situație în care riscul devine major. Înainte de identificarea riscurilor, entitățile economice trebuie să aibă obiectivele bine stabilite, în funcție de riscurile reale și posibile.

În literatura economică contemporană se regăsesc două teorii referitoare la risc, respectiv: *teoria clasică* și *teoria neoclasică*.

Adam Smith, John Stuart Mill, David Ricardo, reprezentanții teoriei clasice, susțin că în structura profitului antreprenorului se evidențiază un procent din capitalul investit, salariul capitalistului și plata pentru risc. În acest sens s-a conturat ideea conform căreia riscul este identificat cu probabilitatea de a suporta pierderi și pagube materiale sau cu siguranța matematică a pierderilor, care poate apărea ca rezultat al realizării deciziei și strategiei alese.

Teoria clasică a fost elaborată în anii 20-30 ai secolului XX de către economiștii Alfred Marshall și Arthur Pigou. Aceștia susțineau că întreprinderea ce își desfășoară activitatea într-un mediu incert trebuie să țină cont de două elemente și anume: mărimea profitului așteptat și mărimea abaterilor posibile. Potrivit acestei teorii, comportamentul antreprenorului se identifică cu concepția profitului maximal.

Marele economist John Maynard Keynes realizează o analiză privind noțiunea de „înclinație spre risc”. Aceasta presupune că trebuie să se ia în considerare satisfacția de pe urma apelării la risc, fapt ce generează următoarea concluzie: pentru așteptarea unui profit mai mare antreprenorul trebuie să recurgă la risc. Teoria neoclasică susține ideea potrivit căreia riscul este considerat un factor de abatere de la scopul propus. Astfel, antreprenorul își desfășoară activitatea în condiții de incertitudine, obține profit, dar acesta

¹⁷ *Vocabularul economic financiar*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1989, pag. 86

este considerat o variabilă neconstantă, nesigură, incertă.

Analizând cele prezentate anterior, se pot contura câteva caracteristici specifice riscului, astfel:

- este o variabilă incertă, probabilă, nesigură;
- poate fi evaluat calitativ – este considerat a fi proporțional cu pierderile generate prin producerea unui eveniment;
- poate fi evaluat cantitativ – cu cât posibilitatea ca evenimentul să se producă este mai mare, cu atât crește și riscul;
- generează efecte pozitive, dar și negative;
- este considerat a fi o amenințare;
- este specific fiecărui tip de activitate desfășurată;
- este considerat un eveniment viitor.

Întregul proces de gestionare a riscurilor trebuie supus unor evaluări și examinări periodice, asigurându-se astfel funcționalitatea acestuia, existența unui sistem de reanalizare a riscurilor, stabilirea unor sisteme de avertizare privind evoluția riscurilor sau apariția altora neprevăzute.

Concluzii

Trăim astăzi într-o economie a cunoașterii, o societate a cunoașterii. Economia bazată pe cunoaștere este stimulată și condusă de creativitate și ingeniozitate.

Analiza economiei bazată pe cunoaștere reprezintă o adevărată provocare pentru economiștii de astăzi. Spe-

cialiștii consideră că succesul în afaceri este o problemă de adaptare la mediu. Conectarea dinamică a firmei la mediul economico-social reprezintă o premisă a funcționalității eficiente a acesteia. Realizarea acestei funcții presupune cunoaștere și spirit inovator.

În economia modernă, cunoașterea împreună cu informația sunt considerate a fi principalele forțe. Influența globală a informației și a schimbărilor tehnologice și de comunicare au favorizat globalizarea economiei și inovarea, ca factor principal al concurenței globale. Toate economiile care au avansat din punct de vedere tehnologic sunt economii bazate pe cunoaștere. Odată cu apariția relațiilor privind marfa și banii, a concurenței, în viața economică riscul a devenit un element tot mai prezent. Riscul în activitatea economică își are originea în dorința de a obține profit, de a obține rezultate superioare celor anterioare. Riscurile sunt într-o conti-

nua mutație atât ca formă de manifestare, cât și ca perioadă în care acestea își manifestă efectele. Factorii care contribuie la apariția riscurilor sunt întotdeauna alții și tot mai variați.

În această lucrare a fost sintetizată terminologia și opiniile apărute până în prezent despre concepte precum economia cunoașterii, societatea cunoașterii, managementul cunoașterii, risc. O primă recomandare în urma cercetării realizate este acordarea unei atenții sporite riscurilor în vederea gestionării lor cât mai corecte pentru înlăturarea amenințărilor la care societatea este supusă. Pe această traiectorie nu lipsesc nici contabilitatea și nici auditul financiar

Având în vedere că lucrarea se situează într-un domeniu de strictă actualitate, cercetările pe această temă vor fi continuate și vor fi prezentate într-un viitor articol.

Bibliografie selectivă

- Bacon F. (1597), *Religious Meditations: Of Heresies*, Retipărit în Francis Bacon: The major works, ed. B. Vickers, Oxford, Oxford University Press, 2008
- Drăgănescu M., *De la Societatea Informațională la Societatea Cunoașterii*, ed. Tehnică, București, 2003
- Drucker P., *The Age of Discontinuity. Guidelines to Our Changing Society*, ed. Harper & Row, 1978
- Drucker P., *Societatea post-capitalistă*, Ed. Image, București, 1999
- Dobrotă N., *Dicționar de economie*, Ed. Economică, București, 2000
- Ghiță M., Menu M., Vilaia D., Popescu M., Croitoru I., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Ed. Tehnica Info, Chișinău, 2009
- Haralambie G.A., *Economia cunoașterii – o provocare pentru România*, Analele Universității „Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, nr. 1/2009
- H.M. Treasury, *Cartea portocalie – Gestionarea riscurilor, principii și concepte*, octombrie 2004
- Nica E., *Managementul performanței. Perspectivă umană*, Ed. Economică, București, 2006
- Rooney D., Hearn G., Nina A., *Handbook on the Knowledge Economy*, Edward Elgar Publishing Limited, UK, 2005
- *** *Dicționar MacMillan de economie modernă*, Ed. Codecs, București, 1999
- *** *Vocabularul economic financiar*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1989
- *** www.amosnews.ro - Convenția Mondială WASME a IMM-urilor, București, 2008
- *** http://www.racai.ro/INFOSOC-Project/Draganescu_st_a01_new.pdf
- *** www.utgjiu.ro/revista/ec,2011

Capitalul natural – Ce cred contabilii?

Gordon HEWITT*

Abstract

Natural Capital – What do Accountants Think?

Protecting the environment as a natural capital and success factor is one of the main responsibilities of the business environment. This is the opinion of 81% of the accounting professionals who took part at the survey "Natural Capital – What do accountants think", conducted by ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) and KPMG in 50 countries.

The accounting professionals involved in the survey also identified the first five risks that the natural capital brings in the private sector activity, namely: • The reputational risk (68%), • The discontinued operations (61%), • The scarcity of resources and their increased cost (50%), • The risk affecting the supply chain (47%), • The financing risk (46%).

Key words: *natural capital, accountancy, corporate value, risks*

JEL Classification: O 13, O 44, Q 56

Cuvinte cheie: *capitalul natural, contabilitate, valoare corporativă, riscuri*

* Consilier pentru dezvoltarea durabilă, ACCA, e-mail: gordon.hewitt@accaglobal.com

Introducere

Capitalul natural, care este cantitatea de capital derivată din resursele naturale, cum ar fi diversitatea biologică, ecosistemele și serviciile oferite de acestea, se află în declin la nivel global. Pierderea capitalului natural expune companiile la o gamă de noi riscuri și oportunități care poate avea un impact asupra profitului, valorii activelor și fluxurilor de trezorerie.

În cursul anului 2012 ACCA, în parteneriat cu KPMG și Fauna and Flora International (FFI), a publicat raportul **Este capitalul natural o problemă importantă?**

Raportul investighează conceptul de prag de semnificație, modul în care acesta este utilizat pentru a identifica probleme pentru management și ra-

Capitalul natural – Ce cred contabilii?



portare și măsura în care reflectă în prezent importanța capitalului natural ca problemă pentru afaceri. Pentru a aduna părerile și opiniile contabililor cu

privire la capitalul natural, ACCA a realizat un studiu în rândul membrilor săi. Principalele concluzii ale studiului sunt prezentate în acest document.



Informațiile prezentate în acest document reprezintă:



218 chestionare completate



50 de țări, incluzând Marea Britanie (15%), Malaysia (10%), Irlanda (8%), Mauritius (6%) și Pakistan (4%).



17 sectoare de activitate, incluzând sectorul construcțiilor, petrol și gaze, sectorul public, consultanță, transport și industria prelucrătoare.



13% dintre respondenți sunt fie **CFO**, fie **directori financiari**, alți 5% sunt directori executivi sau alți directori implicați în conducerea executivă. 8% dintre respondenți sunt controlori financiari și 19% dețin o poziție de conducere.



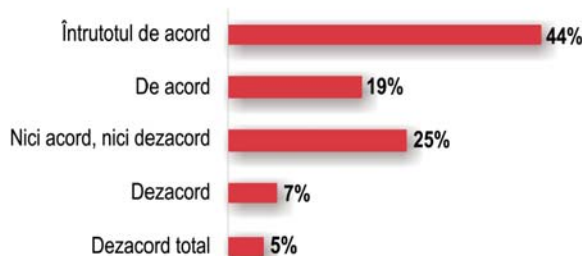
Capitalul natural și succesul corporativ

- 1 Succesul pe termen lung al multor organizații depinde de mediul natural



dintre contabili au fost de acord sau întrutotul de acord că succesul pe termen lung al organizațiilor lor depinde de mediul natural.

Succesul pe termen lung al organizației mele depinde de mediul natural



81%



dintre contabili au fost de acord sau întrutotul de acord că sectorul privat are responsabilitatea de a proteja mediul natural.

- 2 Tendințele înregistrate de capitalul natural generează o serie de riscuri diferite pentru sectorul privat



Contabilii incluși în studiu au identificat o serie de riscuri diferite la care sunt expuse activitățile lor, riscuri asociate capitalului natural.

Acestea includ **riscuri fizice**, care întrerup activitățile unei organizații și cresc costurile intrărilor; **riscuri de reglementare**, precum noi regimuri de tarife și compensații; și **riscuri de piață**, precum modificarea preferințelor consumatorilor.

Principalele **5 riscuri** evidențiate de către contabili au fost identificate după cum urmează:

1. Riscul reputațional (68%)
2. Întreruperea activității (61%)
3. Insuficiența resurselor și costul lor ridicat (50%)
4. Riscuri aferente lanțului de aprovizionare (47%)
5. Riscul finanțării (46%)

- 3 Se preconizează că, în viitor, riscurile generate de capitalul natural vor crește



Contabilii incluși în studiu au fost rugați să identifice dacă o gamă de probleme sunt importante sau foarte importante în prezent și modul în care acestea se vor schimba în următorii **5 ani**. În toate cazurile, cu excepția unuia singur, percepția a fost că problemele se vor agrava în timp.

Principalele **5 probleme** sunt prezentate mai jos:

Problema	Important sau foarte important acum	Important sau foarte important peste 5 ani	Modificare	Tendință
Pierderea cotei de piață și a loialității clienților din cauza impactului negativ asupra capitalului natural, ce are drept rezultat efecte asupra turismului etc.	49%	58%	9%	↑
Riscul reputațional, operațional sau de piață, asociate cu dispariția biodiversității	46%	54%	8%	↑
Reglementarea climatului	55%	59%	4%	↑
Accesul la aer curat	57%	58%	1%	↓
Asigurarea unui acces permanent la apă potabilă	54%	52%	-2%	↓

Abordări corporative privind managementul capitalului natural

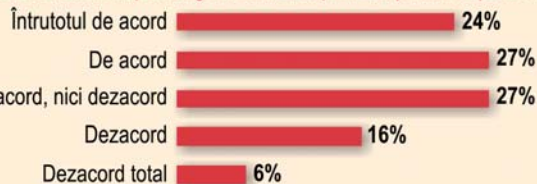
4 Organizațiile iau măsuri pentru a-și gestiona impactul asupra capitalului natural, dar ar putea să facă mai mult



51%

dintre contabilii sunt de acord sau sunt întrutotul de acord că organizațiile lor iau măsuri pentru a gestiona aspectele ce țin de capitalul natural.

Organizația mea ia măsuri pentru gestionarea aspectelor privind capitalul natural



43%



dintre contabilii sunt de acord sau sunt întrutotul de acord că țin cont de capitalul natural atunci când iau decizii la locul de muncă. Acest procent este mai mic decât al celor care consideră că există o legătură puternică între capitalul natural și succesul organizației lor.

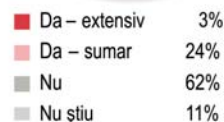
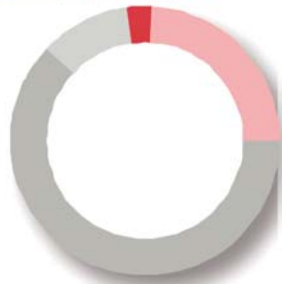
5 Puține companii raportează cu privire la capitalul natural



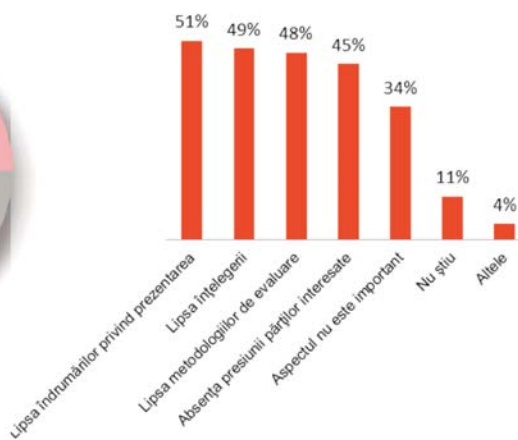
62% dintre contabilii incluși în studiu lucrează pentru organizații care nu raportează cu privire la capitalul natural, numai 3% dintre respondenți lucrând pentru organizații care raportează extensiv cu privire la capitalul natural.

Respondenții au evidențiat o serie de bariere pentru raportarea cu privire la capitalul natural, cele mai importante fiind lipsa îndrumărilor privind raportarea (51%), lipsa înțelegerii (49%) și lipsa metodologiilor de evaluare (48%).

Organizația dumneavoastră raportează cu privire la capitalul natural?



Care sunt principalele bariere în calea raportării cu privire la capitalul natural



Nevoia de mai multe îndrumări cu privire la capitalul natural

6 Îndrumările ca modalitate de a spori înțelegerea și de a gestiona mai bine riscurile și oportunitățile



75%

dintre contabilii incluși în studiu au considerat că îndrumările și formarea pe aspectele ce țin de capitalul natural le-ar fi utile pentru a putea gestiona mai bine riscurile capitalului și oportunitățile prezentate

Am nevoie de îndrumări și formare pe aspectele ce țin de capitalul natural pentru a putea gestiona mai bine riscurile și oportunitățile prezentate de acestea



Concluzii

Contabilii incluși în studiu au fost conștienți de legăturile existente între valoarea corporativă și capitalul natural, precum și de faptul că tendințele actuale aferente capitalului natural prezintă o varietate de riscuri diferite pentru companii, riscuri care pot crește odată cu trecerea timpului.

Totuși, această conștientizare nu a avut drept rezultat acțiuni corporative am-

ple. Această situație a fost cel mai bine demonstrată de faptul că majoritatea contabililor incluși în studiu lucrează pentru organizații ce nu raportează cu privire la capitalul natural.

Principalele bariere în calea adoptării mai ample a raportării includ lipsa îndrumărilor, a metodologiilor de evaluare și a înțelegerii. Acest ultim aspect a fost reflectat și în studiu, trei sferturi dintre respondenți simțind că au nevoie de formare și îndrumări pentru a ges-

tiona mai bine riscurile și oportunitățile asociate capitalului natural.

Pentru a răspunde acestei cereri, ACCA își continuă cercetările pe tema capitalului natural și va realiza o serie de rapoarte și documente în lunile ce urmează. ACCA va colabora, de asemenea, cu grupurile de experți, cum ar fi Natural Capital Declaration și va contribui la inițiative mai ample, care au ca scop realizarea de îndrumări cu privire la contabilizarea capitalului natural.

Implicații pentru profesioniștii români

❖ **Andraia Stanciu, Head of ACCA Europa de Sud-Est**, consideră că profesioniștii din domeniul financiar-contabil ar trebui să se bazeze pe competențele lor și pe experiența în contabilitate pentru a contribui la dezvoltarea unor metodologii contabile referitoare la capitalul natural, care să ajute la cuantificarea și gestionarea factorilor externi companiilor. De asemenea, aceștia ar putea apela la asociațiile contabile pentru a oferi îndrumări cu privire la modul de abordare a capitalului natural în cadrul rapoartelor anuale și în conturile companiei, precum și în rapoartele de dezvoltare durabilă. Ei trebuie să inițieze sau să încerce să aplice metodologii contabile pentru capitalul natural împreună cu clienții lor, acolo unde este cazul, și să folosească această experiență pentru a lucra cu autoritățile de reglementare cu privire la raportare și la practicile de asigurare. **Pentru profesia contabilă provocarea va fi de a determina când pierderea capitalului natural va necesita o mai bună înțelegere și abordare din punct de vedere al evaluării riscurilor pentru afaceri și din punct de vedere al raportării corporative. Procedând de această manieră, dar prea târziu, se poate ajunge la greșeli atunci când se anticipează viitoarele riscuri și costurile asociate lor, pentru mediul de afaceri.**

❖ **“Un număr tot mai mare de companii integrează raportul lor anual financiar-contabil și raportul privind dezvoltarea durabilă. Integrarea decurge din creșterea gradului de conștientizare în rândul multor companii asupra valorii și necesității raportării cu privire la impactul social și asupra mediului, alături de performanțele financiare.”** **Aura Giurcăneanu, Head of Audit and Assurance, KPMG România**, consideră că această cale ar trebui luată serios în con-

siderare atât din perspectiva managementului, cât și din punct de vedere al comunicării.

Având în vedere că, în ultimii ani, un procent nesemnificativ dintre companiile din topul Global Fortune 250 raportau într-o manieră integrată, practica actuală demonstrează că gândirea în acest domeniu a suferit transformări. Deși în România nu se observă încă această tendință, este evident că trendul este stabilit de către companiile de top și, mai devreme sau mai târziu, va fi urmat de multe altele. Dacă în 2006 doar 24% din primele 100 de companii din România, ierarhizate în funcție de cifra de afaceri, au raportat cu privire la dezvoltarea durabilă, în prezent, numărul lor a crescut semnificativ, demonstrând interesul sporit al companiilor românești în a publica informații referitoare la dezvoltarea durabilă.

În contextul economic actual, în care o mai mare transparență privind riscurile este necesară, riscurile non-financiare sunt considerate ca făcând parte din domeniul financiar, datorită implicațiilor lor financiare. Companiile românești au conștientizat că publicarea informațiilor referitoare la dezvoltarea durabilă este foarte apreciată de către clienți, investitori și alte părți interesate responsabile.

Integrarea raportării trebuie să îndeplinească o serie de condiții. Aceasta nu ar trebui privită pur și simplu ca un raport *toate într-unul*. Numai dacă integrarea este susținută printr-o corelare reală și profundă a proceselor de management, inclusiv a guvernantei și controalelor, raportarea poate fi considerată credibilă și solidă. Prin urmare, vorbim mai degrabă despre raportare integrată - mijloace diferite pentru persoane diferite.



Aspecte privind responsabilitatea socială a entităților din România din perspectiva raportărilor de mediu

Ionel-Alin IENCIU*, Irimie Emil POPA**
& Nicoleta Maria IENCIU***

Abstract

Considerations on Social Responsibility within Romanian Entities from Environmental Reporting Perspective

In this study, the authors analyzed social responsibility within Romanian organizations from the perspective of environmental reporting. As a research method the study uses content analysis of environmental information provided by 64 companies listed on the Bucharest Stock Exchange. The results show that, in terms of social responsibility, most entities from Romania aimed at creating profit, while recognizing and accepting social issues that arise in the actions undertaken by the entity, and for their self-interest, entities should be concerned about the environment and society and should take part to the responsibility that is beyond traditional economic areas. For Romanian entities, social responsibility represents a business strategy that determines entities to become more responsive to changes in the environment in which they operate.

Key words: *social responsibility, environmental reporting, Bucharest Stock Exchange, indicators, entities*

JEL Classification: M49

Cuvinte cheie: *responsabilitate socială, raportări de mediu, Bursa de Valori București, indicatori, entități*

Introducere

Deoarece raportările oferite de către sistemul financiar tradițional sunt insuficiente pentru a reflecta imaginea clară și completă a impactului entității asupra mediului, raportările de mediu reprezintă un instrument de furnizare a informațiilor de mediu către utilizatori și de reflectare a performanței de mediu și a preocupărilor pe care le au entitățile vizavi de mediu (Shearer, 2002). Aceste mecanisme sprijină și completează raportările financiare, având următoarele avantaje (ACCA, 2003):

- creează oportunități pentru comunitatea locală, permițând entităților cu performanță de mediu ridicată să se diferențieze, să crească în credibilitate și relevanță în fața investitorilor, comunităților locale, furnizorilor, clienților și a altor utilizatori;
- minimizează riscul de intervenție a organismelor de reglementare privind nerespectarea unor reglemen-

*. Lect.univ.dr., cercetător, Universitatea Babeș-Bolyai, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Cluj-Napoca, e-mail: alin.ienciu@econ.ubbcluj.ro

** Conf.univ.dr., cercetător, Universitatea Babeș-Bolyai, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Cluj-Napoca, e-mail: irimie.popa@econ.ubbcluj.ro

*** Drd., cercetător, Universitatea Babeș-Bolyai, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Cluj-Napoca, nicoleta.ienciu@econ.ubbcluj.ro

tări de mediu;

- permite entităților să informeze investitorii și creditorii cu privire la riscul de poluare a mediului și la angajamentul entității față de mediu;
- impune stabilirea și publicarea standardelor de performanță de mediu, motivând entitățile să-și îmbunătățească performanța de mediu, să recunoască dimensiunea de mediu ca fiind parte importantă a strategiei economice.

Gray et al. (1996) consideră că raportările financiare din cadrul unei entități, inclusiv raportările sociale și de mediu, precum și contabilitatea financiară, ar trebui încadrate într-un tipar de responsabilitate (modelul de responsabilizare) în conformitate cu reglementările valabile. Primii pași sugerați de către aceștia în dezvoltarea unui astfel de sistem de raportări sociale și de mediu ar fi identificarea grupului țintă și precizarea modului în care entitatea va fi capabilă să furnizeze informații în întregul ei. În opinia aceluiași autori, scopul raportului anual este acela de a elibera responsabilitatea asupra societății, iar datorită faptului că nevoia de informații nu poate fi pe deplin satisfăcută, o balanță de mediu (eco-balanță) și una socială ar fi suficiente pentru ca cei interesați să obțină o imagine a performanței sociale și de mediu. Astfel, considerăm că responsabilitatea socială a entităților este reflectată și prin intermediul raportărilor sociale și de mediu pe care le realizează.

Obiectivul urmărit în cadrul acestui studiu îl reprezintă analiza responsabilității sociale din perspectiva raportărilor de mediu în entitățile din România. În prima parte a studiului am prezentat succint cadrele de raportare existente la nivel internațional, respectiv, am propus un cadru de indicatori de mediu pe care entitățile din România ar trebui să

ii raporteze pentru reflectarea performanței de mediu, a responsabilității sociale. În partea a doua a studiului am analizat modul în care entitățile cotate la Bursa de Valori București raportează după cadrul de indicatori de mediu propuși.

Metodologia cercetării

În realizarea obiectivului enunțat am abordat în prima parte o cercetare teoretică, calitativă care se îmbină în ultima parte cu o cercetare cantitativă, cu caracter transversal, în care observația neparticipativă, respectiv analiza de conținut și interpretarea datelor predomină ca metode de cercetare. Sursa informațiilor este reprezentată în special de articole și cărți de specialitate din domeniul contabilității și a raportărilor de mediu.

Cadre de raportare a informațiilor de mediu

După ce performanța de mediu este evaluată și controlată în cadrul unei entități, aceasta trebuie raportată prin diferite mecanisme de raportare care să satisfacă cerințele de informare ale utilizatorilor. În acest sens, diferite organisme internaționale au propus mecanisme sau cadre de raportare a informațiilor de mediu care să furnizeze un echilibru dezirabil al informațiilor de acest tip, în concordanță cu performanța de mediu, cadre ce reflectă responsabilitatea socială a entității. Chiar dacă la nivel internațional nu există obligativitate privind raportarea performanței de mediu prin intermediul unor asemenea cadre, ele sunt menite să

asigure satisfacerea cerințelor de informare ale utilizatorilor.

La nivel internațional cel mai reprezentativ ghid privind raportarea informațiilor de mediu este GRI (*Global Reporting Initiative*) Guidelines. Cadrul de raportare GRI este destinat să servească drept un cadru general acceptat pentru raportarea performanțelor economice, de mediu și sociale. Acest cadru de raportare este format din *intrări*, care reprezintă principiile și îndrumări cu privire la conținutul și calitatea raportului și *ieșiri*, care reprezintă raportările efective cu privire la profilul și strategia entității, abordarea managementului, indicatorii de performanță.

Reporting Guidelines for UK Business este un ghid cu caracter voluntar emis de către Departamentul de Environmental Food and Rural Affairs (DEFRA – Departamentul de Mediu pentru Afaceri Rurale și Alimentare) în anul 2006, o continuare a General Guidelines on Environmental Reporting publicat în 2001 de către DEFRA și este destinat să servească entităților din Marea Britanie în raportarea informațiilor privind impactul asupra mediului. Ghidul propune un set de 22 de indicatori privind performanța de mediu în cadrul entităților britanice, precum și alte informații privind impactul entității asupra mediului. În 2009 Departamentul de Mediu pentru Afaceri Rurale și Alimentare (DEFRA), în parteneriat cu Departamentul de Energie și Schimbare a Climatului (DECC), a publicat un ghid privind modul în care entitățile trebuie să măsoare și să raporteze emisiile de carbon.

The United Nations Global Compact (UNGC) este o inițiativă a ONU de încurajare a entităților să integreze și să raporteze aspecte sociale și de mediu. Inițiativa are la bază 10 principii, dintre care principiile 7, 8 și 9 privesc

aspectele de mediu și modul în care entitățile ar trebui să raporteze aceste aspecte.

International Standard Organisation (ISO) a emis, în 1996, Sistemele de management de mediu ISO 14001, revizuite în 2004, precum și ISO 26000: 2010 *Ghid privind responsabilitatea socială*, standard care se completează foarte bine cu GRI Guidelines 2006.

În ceea ce privește cadrele de raportare propuse în diferite țări din afara Europei, cele mai reprezentative sunt cele din Canada, Japonia, Australia:

- CSA STUFF NOTICE 51-333 *Ghid privind raportările de mediu*, emis de către Canadian Security Administrators, care prezintă informații privind impactul de mediu pe care o entitate ar trebui să le raporteze, precum și structurile guvernamentale care ar trebui să asigure raportarea de mediu;
- Ministerul Mediului din Japonia a emis în 2004, respectiv în 2007, *Environmental reporting guidelines*, care prezintă un cadru privind raportările de mediu, pe categorii de informații, precum și indicatori privind fiecare categorie;
- În Australia a fost introdusă în 1998 obligativitatea de raportare a informațiilor și a indicatorilor de mediu, pe baza Legii Secțiunea 299 (1)(f) din Legea corporațiilor australiene. De asemenea, în 2000, Ministerul Australian al Mediului a publicat un Cadru privind Raportările publice de mediu (*Framework for Public Environmental Reporting*), considerat a fi foarte complex. Agenția de Protecție a Mediului din Australia a publicat în 1997 ghidul *Corporate Environmental Reporting. Why and How?* (Raportările de mediu. De ce și Cum?);

- În Statele Unite ale Americii, Institutul Internațional pentru dezvoltare durabilă (IISD) și Deloitte Touche Tohmatsu International and Sustainability Ltd. au publicat în 1993 primul ghid privind raportările de mediu.

În urma documentării privind cadrele și mecanismele de raportare a informațiilor sustenabile sau de mediu putem concluziona faptul că cel mai complex cadru de raportare sustenabilă existent la nivel european și internațional îl reprezintă GRI Guidelines 2011, care oferă pe lângă un cadru general de raportare și cadre specifice de raportare a informațiilor de mediu pe diferite industrii.

Cu toate că acest cadru este destul de complex și este recunoscut la nivel internațional, aplicarea sa rămâne voluntară, ceea ce determină entitățile să raporteze informațiile de mediu în concordanță cu cadrul GRI Guidelines doar în situația în care avantajele oferite de aplicarea acestuia ar depăși costurile și dezavantajele aferente.

De asemenea, în unele țări la nivel european am identificat o serie de cadre de raportare sau sugestii de raportare a informațiilor de mediu:

- în Suedia, companiile care operează cu certificate de emisie sunt obligate să raporteze autorităților performanța de mediu (SNFS, 1993). Din 1999, diferite grupuri de entități trebuie să raporteze informații privind emisiile și performanța de mediu în cadrul situațiilor financiare anuale;
- în Danemarca, începând cu anul fiscal 1996, mai mult de 3000 de companii trebuie să își introducă așa-numitele Conturi Verzi, potrivit Legislației privind Protecția Mediului. Similar, în Olanda, introducerea raportărilor de mediu obligatorii

pentru diferite grupuri de entități a fost adoptată din anul 1999;

- în Norvegia, potrivit Legii societăților comerciale și Legii contabilității, companiile trebuie să raporteze dacă poluează mediul, precum și modul în care acționează sau planifică să acționeze pentru prevenirea poluării;
- în Marea Britanie, Legea Societăților (1985) a introdus obligativitatea raportărilor de mediu (furnizarea unor indicatori ai performanței de mediu în cadrul raportului anual) în cadrul entităților cotate la bursă. Din anul 2006 legea a fost extinsă la marile societăți necotate la bursă;
- în Franța, Noua Reglementare economică (*Nouvelles Régulations Economiques*) din 2002 stabilește obligativitatea raportării în cazul entităților cotate la bursă a informațiilor privind impactul entității asupra mediului. Legea *Second Grenelle Act of 2009* aplicabilă din 2011 a extins obligativitatea raportărilor de mediu în cazul entităților care prezintă impact asupra mediului și au peste 500 de angajați. Raportările de mediu trebuie să includă indicatori financiari și nonfinanciari ce reflectă impactul asupra aerului, apei, privind emisii, energie, materiale, activități privind protecția mediului;
- în Germania nu există o reglementare specifică care să impună obligativitatea raportărilor de mediu. Cu toate acestea, Institutul Național pentru Stabilirea Standardelor a emis în 1997 un document intitulat *Leitfaden für Umweltberichte* (Ghid privind raportările de mediu), care stabilește minimul de informații care trebuie incluse în rapoartele anuale în cadrul entităților.

Cadrul de raportare a informațiilor de mediu în entitățile din România

În cadrul entităților din România nu există deocamdată nici un cadru sau nici o reglementare în acest domeniu care să le ceară, indiferent dacă sunt sau nu listate pe piața de capital, să ofere utilizatorilor rapoarte separate sau informații specific legate de impactul de mediu. Furnizarea acestor informații ar fi utilă mai ales pentru entitățile listate și pentru cele care activează în industrii considerate a avea un nivel ridicat de poluare. Cu alte cuvinte, angajamentul entității cu privire la impactul de mediu sau la chestiunile de mediu rămâne voluntar pentru entitățile românești.

În continuare propunem un cadru de raportare a informațiilor de mediu la entitățile din România cotate la Bursa de Valori București ce ar trebui aplicat în special în cazul entităților care activează în cadrul industriilor cu impact asupra mediului, precum industria chimică, extractivă, metalurgică. În opinia noastră o asemenea raportare ar trebui să conțină următorii indicatori financiari și nonfinanciari:

Categoria A. Indicatori financiari:

A1. Indicatori financiari privind costurile de mediu (aici avem în vedere informații privind cheltuieli de mediu și active de mediu). Aceste costuri trebuie neapărat prezentate pe categorii de costuri (este necesară o diferențiere în plus între costuri generate de îmbunătățirea poziției față de mediu și costuri determinate de încălcarea legislației de mediu). Mai mult, costurile pentru îmbună-

tățirea performanței de mediu ale unei entități ar trebui împărțite în costuri pentru reparații, reduceri și preveniri ale degradării mediului, pentru a oferi transparență în ceea ce privește politica de mediu întreprinsă de către entitate.

A2. Indicatori financiari privind economiile de mediu (reduceri ale costurilor privind emisiile, reduceri ale costurilor privind eliminarea deșeurilor, materialelor periculoase, câștiguri privind reciclarea, economii privind consumul de energie, reducerea costurilor de ambalare, reducerea costurilor privind conservarea apei);

A3. Indicatori financiari privind obligațiile de mediu (aici avem în vedere informații privind provizioane de mediu, respectiv delimitarea clară a bazelor de evaluare a aceluși provizion). Considerăm necesară raportarea, prin Notele explicative la Situațiile financiare, a oricărei datorii sau pierderi contingente, pentru a oferi o transparență cât mai mare în ceea ce privește riscul de mediu în cadrul unei entități.

Categoria B. Indicatori (tehnici) ai performanței de mediu:

B1. Indicatori privind performanța operațională incluzând:

B11. Indicatori privind intrările de materiale, energie, apă

B12. Indicatori privind ieșirile (emisiile, deșeuri)

B13. Indicatori privind biodiversitatea

B2. Indicatori privind managementul de mediu (performanța managementului de mediu)

B3. Indicatori privind condiția de mediu (care reprezintă indicatori generali ai condiției de mediu pentru zona în care entitatea activează).

Informațiile financiare și tehnice ar trebui prezentate într-un mod grupat, pe o perioadă de doi ani pentru a crește relevanța informației.

Categoria C. Indicatori/informații nonfinanciari ai performanței de mediu, prezența descriptiv într-o manieră structurată, și anume:

C1. Informații privind aspecte generale de management de mediu/politici corporative: politici de mediu sau interesul entității privind mediul înconjurător (informații privind activitățile desfășurate, produsele și procesele realizate, angajamentul conducerii față de problemele de mediu, responsabilitatea entității față de mediu, sustenabilitate, dezvoltarea durabilă), structura și organizarea managementului de mediu (monitorizarea aspectelor de mediu, sistemul de management de mediu, existența unor departamente pentru controlul poluării, certificarea ISO 14001/EMAS, instruirea și implicarea angajaților, investiții realizate, premii obținute), ținte și obiective privind managementul de mediu (investiții viitoare, ținte, obiective, scop), angajamentul entității în realizarea unor inițiative externe (participarea la elaborarea unor standarde de mediu, premii, cercetare și dezvoltare privind managementul de mediu, inițiative privind comunitatea locală, proiecte comune cu alte entități privind managementul de mediu, suport pentru organizațiile de mediu, investiții de mediu), audit de mediu (dacă este necesar sau util, cine îl realizează etc.);

C2. Informații privind reglementări și legislație de mediu: litigii prezente sau potențiale privind nerespectarea legislației sau a obligațiilor de mediu, amenzi primite privind ne-

respectarea legislației și a reglementărilor de mediu, incidente privind poluarea mediului (poluarea apei, aer, sol, zgomot, deversări deșeuri), acțiuni corective, de remediere sau de îmbunătățire întreprinse sau care urmează a fi întreprinse, legislație de mediu prezentă sau viitoare, precum și cerințe ale unor reglementări de mediu;

C3. Informații nefinanciare privind poluarea mediului și consumul de resurse, apă și energie: informații privind poluarea realizată (informații privind inițiative de prevenire și reducere a emisiilor și deversărilor), informații privind consumul de materiale (materiale utilizate, reciclarea materialelor, eforturi de reciclare a materialelor), informații privind consumul de energie (reducerea consumului de energie, investiții și inițiative de reducere a consumului de energie), informații privind consumul de apă (activități de reciclare a apei), informații privind poluarea realizată pe produse sau activități (analiza ciclului de viață al produselor, impactul produselor sau proceselor asupra mediului, asupra colectivității locale și biodiversității, acțiuni curente și viitoare privind creșterea performanței de mediu pentru produse sau procese).

De asemenea, toți indicatorii ar trebui să respecte anumite criterii precum:

- să ofere o evaluare precisă a performanței entității deoarece este foarte important pentru o entitate să efectueze o evaluare cât mai corectă privind impactul de mediu;
- să permită efectuarea unor comparații de la an la an, de la o perioadă la alta;
- să permită comparații cu alte entități din același sector, la nivel național sau regional;

nal sau regional;

- să permită comparații cu cerințele impuse de reglementările în vigoare;
- dacă indicatorul este reprezentativ pentru activitatea desfășurată de către entitate atunci el ar trebui raportat indiferent de criteriul cost-beneficiu (chiar dacă, de regulă, costurile sunt mai mari decât beneficiile el ar trebui raportat deoarece reprezintă o informație semnificativă pentru utilizatorii afectați de impactul entității asupra mediului). Dacă indicatorul este mai puțin reprezentativ pentru activitatea desfășurată de către entitate, atunci am propune aplicarea criteriului cost-beneficiu. Dacă beneficiile aduse ca urmare a așteptărilor utilizatorilor sunt mai mari decât costurile, atunci acel indicator ar trebui calculat și raportat; în caz contrar nu ar trebui utilizat.

Dacă o anumită entitate nu prezintă informații privind un anumit indicator, atunci acesta ar trebui să specifice prin intermediul unei note de subsol motivele sau argumentele pentru care nu se prezintă acest indicator. Modul de determinare a fiecărui indicator, respectiv persoana care răspunde pentru calculul indicatorului, ar trebui specificat în cadrul unei note de subsol.

Analiza raportărilor de mediu în cadrul entităților cotate la BVB

Din studiile anterioare care au abordat raportările de mediu în cadrul entităților din România am putea aminti:

- Budeanu și Thidell (2006) conside-

ră că întreprinderile românești, în ciuda faptului că se găsesc în stadii incipiente ale divulgării publice a informațiilor de mediu, sunt pregătite să ajungă din urmă practicile occidentale;

- Ienciu *et al.* (2011) reflectă calitatea informațiilor de mediu furnizate voluntar de entitățile românești cotate la bursă, comparativ cu cele din Ungaria, pentru perioada 2006-2008, concluzionând faptul că majoritatea informațiilor de mediu oferite de entitățile din România sunt incomplete și irelevante. Studiul susține că teoria legitimității este cea mai potrivită pentru explicarea și definirea raportărilor de mediu în cadrul entităților din România, deoarece acestea vizează doar aspectele capabile să asigure o imagine pozitivă și un loc bun în societate;
- Jindrichovska și Purcărea (2011) își concentrează studiul asupra responsabilității sociale corporative în două țări: Republica Cehă și România. Studiul consideră că, în ciuda faptului că standardul de raportare de mediu este bazat pe aceleași principii în cazul ambelor țări, abordările specifice sunt diferite. De asemenea, în cazul României, s-ar putea adopta o abordare de reglementare mai sistematică pentru raportările de mediu. În esență, raportările de mediu nu respectă în majoritatea cazurilor principiul guvernării corporative privind transparența informației furnizate, transparența performanței de mediu.

Pentru reflectarea responsabilității sociale privind raportarea performanței de mediu în cadrul entităților din România listate la BVB, am analizat modul în care aceste entități furnizează cele trei tipuri de indicatori propuși anterior.

Eșantionul cuprinde 64 de entități listate la Bursa de Valori București, în categoriile I, II și III, din sectoare de activitate cu impact potențial asupra mediului: agricultură, silvicultură și pescuit; industria extractivă; industria manufacturieră; producerea și furnizarea de electricitate, energie termică, gaz, apă; distribuția apei, salubritate, gestiunea deșeurilor, activitățile de recuperare a materialelor reciclabile; construcții; transport și depozitare; industria alimentară, hoteluri și restaurante; reparații, vânzări, întreținere și instalare de mașini și echipamente; tipărirea și reproducerea de medii înregistrate.

Am selectat, în cadrul studiului, doar entități cotate la bursă deoarece în cadrul acestora informarea cât mai complexă și exactă reprezintă o cerință a responsabilității sociale, aceste companii fiind obligate să își prezinte performanțele publicului larg, reprezentând entități de la care se așteaptă să furnizeze cele mai multe informații în vederea luării deciziilor pe piața de capital.

Pentru toate entitățile cuprinse în studiu am realizat o analiză de conținut privind informațiile de mediu furnizate în cadrul diferitelor tipuri de rapoarte și situații publicate (rapoartele anuale, situațiile financiare, informațiile furnizate pe site-ul entității, raportul administratorului, raportul de mediu sau raportul sustenabil).

Analizând informațiile de mediu raportate de către entitățile din România cotate la BVB din perspectiva cadrului de raportare propus (analizând cele trei categorii de indicatori propuși), am putea concluziona următoarele aspecte:

- numărul indicatorilor de mediu raportați în cazul entităților din România este scăzut. Categoria de indicatori de mediu cel mai des raportați sunt indicatori din **Categoria C**, fiind în special *informații privind*

aspectele generale de management de mediu / politici corporative, iar aspectele cel mai puțin abordate sunt *informațiile privind riscul de mediu / costurile de mediu / obligațiile de mediu*. Cu toate că informațiile privind riscul de mediu, costurile și obligațiile de mediu (**Categoria A** și **Categoria B**) sunt cele mai relevante pentru o analiză detaliată a impactului entității asupra mediului, aceste aspecte sunt neglijate sau ascunse de către entitățile din România. Acestea se rezumă în special la aspecte generale privind managementul de mediu, politici de mediu, ținte și obiective de mediu, fără însă a intra în detalii;

- principala sursă privind informațiile de mediu furnizate o reprezintă rapoartele anuale. În majoritatea cazurilor informațiile de mediu au fost prezentate în rapoartele anuale ale entităților (în general în cadrul secțiunii 1.1.6), ceea ce arată faptul că rapoartele anuale reprezintă principala sursă de informare a entităților din România. De asemenea, site-urile entităților (pentru cele care au site) și Notele explicative la Situațiile financiare reprezintă surse de informare relevante privind impactul de mediu. Am putut constata faptul că nici o entitate din România cotată la BVB nu emite raport separat de mediu sau raport sustenabil, rapoarte care au devenit un aspect obișnuit pentru numeroase entități din țările europene dezvoltate sau chiar și în unele țări în curs de dezvoltare;
- se poate remarca de asemenea faptul că, din totalul de propoziții sau fraze furnizate privind informațiile de mediu, foarte puține au tentă negativă, adică prezintă unele aspecte privind incidente apărute ca urmare a poluării mediului sau

amenzi primite de la Garda de Mediu. Deoarece raportarea aspectelor de mediu este voluntară, entitățile sunt tentate să prezinte doar acele aspecte pozitive care le-ar avantaja în relațiile cu utilizatorii, ceea ce nu reprezintă o dovadă a responsabilității sociale.

- dintre entitățile analizate, S.C. Petrom S.A. furnizează cele mai relevante informații de mediu. Informațiile de mediu furnizate prin intermediul raportului anual și al site-ului entității prezintă în mod specific, în termeni calitativi și cantitativi, aspecte relevante, pozitive și negative, privind impactul entității asupra mediului. Cu toate acestea, nu putem afirma faptul că entitatea prezintă o performanță de mediu foarte mare, deoarece ea a fost subiect al unor articole de presă privind poluarea mediului, fiind sancționată de către Garda de Mediu. La toate aceste aspecte negative apărute în presă, entitatea a încercat să răspundă, pentru apărarea legitimității, prin furnizarea a cât mai multor informații de mediu, precum și printr-o serie de inițiative externe întreprinse pentru comunitate și mediu.

Concluzii și propuneri

Majoritatea informațiilor de mediu furnizate de către entitățile din România sunt incomplete și irelevante. Este vorba de informații generale, corelate sau nu cu politicile entității.

Din analizele efectuate considerăm că majoritatea entităților din România se încadrează în spectrul *corporatismului social*, care are la bază abordarea fundamentalistă, în care scopul unei corporații este crearea de profit, recunos-



când și acceptând totodată aspectele sociale care apar în cadrul acțiunilor întreprinse de către entitate.

Această abordare reprezintă o îmbinare a concepției fundamentaliste cu instituționalismul social. Unul dintre primii susținători ai acestei abordări, Druker, arăta faptul că pentru urmărirea propriului interes entitățile trebuie să se preocupe de societate și să își asume o parte din responsabilitatea care apare dincolo de zonele economice tradiționale.

Corporatismul social consideră dezvoltarea durabilă și responsabilitatea socială ca fiind strategii de afaceri ce determină entitățile să devină mai receptive la modificările care apar în mediul în care activează (Dentchev, 2005; Brown și Fraser, 2006).

Pentru o parte dintre ele responsabilitatea socială este o potențială victimă a activității zilnice, un mister, în care înțelesurile se pierd în cadrul membrilor societății (Brown și Fraser, 2006), iar rapoartele sociale, etice și de mediu reprezintă mijloace de dezinformare sau modalități de spălare a responsabilităților (Brown și Fraser, 2006).

Acknowledgements

Prezenta lucrare este parte integrantă a proiectului de cercetare POSDRU/86/1.2/S/64076 „Adaptarea curriculei universitare, de masterat, la cerințele pieței muncii din România în domeniul proiectelor finanțate din fondurile structurale și de coeziune”.

This paper is a part of the research project POSDRU/86/1.2/S/64076 entitled “Adaptarea curriculei universitare, de masterat, la cerințele pieței muncii din România în domeniul proiectelor finanțate din fondurile structurale și de coeziune”.

Referințe bibliografice

- Brown, J., Fraser, M., *Approaches and perspectives in social and environmental accounting: an overview of the conceptual landscape*, Business Strategy and the Environment, volum 15, pp. 103-117, 2006
- Budeanu, A., Thidell, A., *Voluntary environmental reporting in Romania*, Environmental Engineering and Management Journal, Volum 5, pp. 487-508, 2006
- Dentchev, N.A., *Integrating corporate social responsibility in business models*, Working Paper: University of Gent, 2005
- Gray, R.H., Owen, D. and Adams, C., *Accounting and Accountability*, London, Prentice Hall, 1996
- Ienciu A., Muller V., Matis D., *Environmental reporting within the Romanian Companies*, International Journal of

- Energy and Environment, Volum 5, pp. 123-131, 2011
- Jindrichovska, I., Purcarea, I., *CSR and Environmental Reporting in the Czech Republic and Romania: country comparison of rules and practices*, Accounting and Management Information Systems, Volum 10, pp. 202-227, 2011.
- Shearer, T., *Ethics and accountability: From for – itself to the for-the-other*, Accounting, Organizations and Society, Volum 27, pp. 541-575, 2002
- Association of Chartered Certified Accountants, *Environmental Reporting Guidelines for Malaysian Companies*, London, ACCA, 2003
- Global Reporting Initiative, *Sustainability Reporting Framework (G3.1 Sustainability Reporting Guidelines)*, www.globalreporting.org, 2011



Perceperea performanței organizaționale în firmele de contabilitate și audit

Liliana FELEAGĂ*, Niculae FELEAGĂ**
& Mihaela DUMITRAȘCU***

Abstract

Perception of the Corporate Performance in Accounting and Audit Firms

Accounting and audit firms must face permanent development challenges such as the competition increasing, instability and globalization, as well as the change of the benefits requested by customers, in terms of nature, speed and accuracy. In such a situation, aspects like strategy and performance measurement becomes extremely important. The objective of this paper is to examine how it is perceived the organizational performance in accounting and auditing offices. To achieve this objective, the authors have realized semi-directive interviews with Romanian auditors who are working in two offices of different sizes. The results showed that in the big office all the four perspectives of the balanced scorecard model are checked. In the small office the number of perspectives is lower, because the learning is an informal way and it is not materialized.

Key words: *accounting and audit firms, corporate performance, balanced scorecard*

JEL Classification: M41, M42

Cuvinte cheie: *firme de contabilitate și audit, performanța organizațională, balanced scorecard*

* Prof.univ.dr., Academia de Studii Economice București, e-mail: Liliana.Feleaga@ase.ro

** Prof.univ.dr., Academia de Studii Economice București, e-mail: nfeleaga@yahoo.com

*** Dr., Academia de Studii Economice București, e-mail: red_mille_ro@yahoo.com

Introducere

Firmele de contabilitate și audit trebuie să facă față permanent provocărilor generate atât de evoluția contextului economic, caracterizat prin creșterea concurenței, instabilitate și globalizare, cât și de modificarea prestațiilor solicitate de clienți, din punct de vedere al naturii, rapidității și preciziei. Într-o atare situație, aspectele legate de strategia și măsurarea performanței devin extrem de importante. O strategie orientată spre performanță semnifică un management cu o raționalitate tehnico-operațională centrată pe client. Performanța unei firme de contabilitate și audit trebuie privită ca rezultat al unui proces de cauzalitate, relativ la un context ales în funcție de strategie (Lebas, 1995) sau, altfel spus, drept o realizare a obiectivelor organizaționale (Bourguignon, 1996). Ea se măsoară nu doar prin utilizarea optimă a instrumentelor de producție, ci și prin aptitudinea de a crea și furniza servicii clienților. În plus, informațiile operaționale trebuie completate de informații de natură strategică, care permit luarea în considerare a evoluțiilor mediului, precum și punctele slabe și punctele forte ale cabinetului (Carassus, 2006).

Ca urmare, pentru a-și asigura perenitatea și a beneficia de eventualele oportunități în termeni de clienți noi și servicii oferite, firmele de contabilitate și audit se văd obligate să se doteze cu o structură flexibilă, să își modifice comportamentele și să integreze noi competențe (Bailly-Masson, 2000). În acest context, merită reflectat asupra modului de urmărire a performanțelor în domeniul serviciilor de contabilitate și audit.

Obiectivul prezentei lucrări este acela de a analiza modul în care este percepută performanța organizațională în cabinetele de contabilitate și audit. Pentru atingerea obiectivului s-au realizat interviuri semi-directive cu auditori români care își desfășoară activitatea profesională în două cabinete de mărimi diferite. Ei au fost intervievați în legătură cu dimensiunile și instrumentele de măsurare a performanței. În acest sens, s-a utilizat modelul *balanced scorecard* al lui Kaplan & Norton (1992).

Sinteza literaturii de specialitate referitoare la performanța organizațională

Literatura de specialitate referitoare la performanța organizațională este extrem de bogată. Unele dintre studii se preocupă de definirea și delimitarea conținutului performanței organizaționale. Astfel, conform cu Allouche & Laroche (2005) performanța este o construcție socială care îmbracă atâtea semnificații cât numărul indivizilor sau grupurilor care o utilizează. Prin raportare la teoria stakeholderilor (Freeman, 1884), performanța poate fi interpretată în funcție de mizele diferiților actori care compun entitatea sau au interese în aceasta (Gilbert & Charpentier, 2004). Pentru unii este predominantă dimensiunea contabilă și financiară, în timp ce alții sunt interesați de dimensiunea consumator-produs, dimensiunea socio-politică sau dimensiunea angajați (Le Louarn & Wils, 2001). Noțiunea de performanță acoperă noțiuni al căror sens este de multe ori contextual și conduce la numeroase interpretări

(Allouche et al., 2003). Ea conține un ansamblu de parametri complementari și uneori contradictorii, care nu au aceeași importanță, chiar dacă dimensiunea economică rămâne dominantă (Chrétien et al., 2005). Ca urmare, performanța apare drept un compromis compus mai degrabă din rezultate optimizate decât din rezultate maximizate, perenitatea întreprinderii fiind linia de orizont spre care converg privirile stakeholderilor (Montebello, 1976).

Raad (2004) consideră performanța organizațională un concept multidimensional și complex, care nu se limitează doar la rezultatele financiare, pentru evaluarea sa fiind necesară referința la numeroase rezultate organizaționale, interne și externe. La rândul său, Bourguignon (2000) definește performanța drept realizarea obiectivelor organizaționale, indiferent de natura și varietatea obiectivelor respective. Ea desemnează, în același timp, un rezultat, o interpretare a aceluși rezultat (succes sau eșec), dar și acțiunea care l-a generat (Bourguignon, 2000). Mai mult, performanța este un concept evolutiv, deoarece factorii care pot contribui la succesul unei organizații într-o fază de inovare pot deveni incompatibili cu factorii ceruți de o fază de dezvoltare (Boudabbous, 2011). În plus, anumite combinații de factori umani, tehnici, organizaționali și financiari se dovedesc eficiente într-un context dat și mai puțin eficiente în altele (Carrière & Barrette, 2005).

Alte studii au analizat tendințele în comunicarea performanței organizaționale. În principiu, se acceptă că transparența în comunicarea performanței organizaționale este esențială pentru buna funcționare a piețelor de capital, de locuri de muncă, de bunuri și servicii (Aerts et al., 2007). Scandalurile financiare din ultimele decenii au demonstrat că, atunci când scade credibi-

litatea informațiilor furnizate de societăți, pierderea de valoare depășește sfera acționarilor și afectează și alte părți interesate (Cormier et al., 2009). Mai mult, o comunicare incompletă împiedică luarea de măsuri corective de către diferitele părți participante și poate accelera distrugerea valorii întreprinderii. Din acest motiv, în reglementările din unele țări au fost incluse clauze prin care să se confere garanția că divulgarea performanței firmelor este credibilă, transparentă și etică.

De asemenea, există studii care urmăresc evoluțiile în privința mijloacelor comunicaționale moderne și măsurarea comunicării performanței organizaționale pe internet. Omniprezența internetului a presat firmele să își reconsidere strategiile de raportare, pentru a beneficia de flexibilitatea pe care internetul le-o oferă în materie de prezentare și conținut al rapoartelor anuale (Ajinkya et al. 2005). În plus, pe internet se pot oferi mult mai multe informații decât prin mijloacele tradiționale, chiar și în afara rapoartelor propriu-zise (Cormier et al. 2009), ceea ce face ca relațiile dintre managementul firmei și parteneri să fie tot mai directe, mai dinamice și interactive (Hodge et al., 2004).

Alte studii s-au interesat de validitatea și interesul măsurării factorilor determinanți ai comunicării performanței organizaționale. Astfel, Cormier et al. (2009) au demonstrat că managerii țin cont de interesele anumitor părți participante – precum acționarii – atunci când stabilesc strategiile de comunicare a performanței organizaționale. Dincolo de nevoile informaționale ale acționarilor, decizia managerilor de a comunica anumite informații despre performanță este probabil să fie influențată de compromisul între costurile directe ale raportării și beneficiile unei asemenea comunicări (Scott, 1994). Analiza

raportului între costuri și avantaje în cazul comunicării performanței organizaționale nu ia în calcul însă, în mod explicit, diferențele existente între firme în ceea ce privește mecanismele de guvernare corporativă. Cu toate acestea, este probabil ca structura de guvernare a unei întreprinderi să afecteze totuși comunicarea performanței organizaționale.

Analiza factorilor determinanți ai comunicării performanței organizaționale se bazează pe literatura despre balanced scorecard (Kaplan & Norton, 1996; Marston & Polei, 2004; Ittner & Larcker, 1998). Alegerea variabilelor în diverse studii se bazează pe premisa că există o asociere între comunicarea performanței organizaționale, pe de o parte, și considerațiile proprii piețelor financiare, mecanismelor de guvernare corporativă și gradului de expunere a firmelor la mediul economic, pe de altă parte. Îndatorarea, fluxurile de trezorerie disponibile, riscul sistematic beta, gradul de concentrare a capitalului, independența consiliului de administrație, mărimea firmei sau numărul de salariați reprezintă doar câteva dintre variabilele utilizate pentru a identifica factorii determinanți ai comunicării performanței organizaționale.

Nu în ultimul rând, există studii care se ocupă de relevanța comunicării de informații privind performanța organizațională pentru evaluarea câștigurilor companiilor. Deoarece acționarii își asumă riscul financiar rezidual și nu se implică în operațiile curente, ei sunt cei mai interesați de politicile și practicile de comunicare ale firmei. Pe baza comunicărilor respective, acționarii apreciază valoarea firmei și decid păstrarea sau vânzarea acțiunilor. Studiile anterioare sugerează că investitorii apreciază valoarea unei firme atât pe baza performanței financiare, cât și a celei non-financiare (Banker et al. 2000).

Aspecte metodologice: alegerea eșantionului și rezultate

Metodologia de cercetare

Din punct de vedere metodologic, s-a utilizat o abordare calitativă. Analiza literaturii de specialitate ne-a permis să identificăm perspectivele susceptibile să definească performanța percepută în cadrul cabinetelor de contabilitate și audit. Pornind de la aceste perspective, au fost realizate interviuri semi-direcțive în cabinete de mărimi diferite. Tehnica utilizată pentru codificarea datelor este analiza conținutului, plecând de la răspunsurile primite în cadrul interviurilor și de la documentele furnizate de către persoanele intervievate.

Alegerea eșantionului

Eșantionul este format din 10 auditori români. Dintre aceștia, 8 își desfășoară activitatea profesională în unul din Big Four. În cadrul cabinetului respectiv există o ierarhizare a angajaților pe mai multe grade, în funcție de responsabilitățile operaționale și activitățile desfășurate. Pentru realizarea prezentului studiu au fost reținuți doar manageri. Ceilalți 2 auditori își desfășoară activitatea într-un cabinet mic, ei fiind în același timp și asociați. Eșantionul este omogen din punct de vedere al nivelului de formare, al sectorului de activitate și al experienței. Pentru a permite o analiză obiectivă a rezultatelor, numele cabinetelor nu vor fi făcute publice.

Prezentarea modelului

În prezentul studiu, s-a utilizat modelul balanced scorecard al lui Kaplan & Norton (1992). Acesta reprezintă „un

sistem de management care poate canaliza energiile, aptitudinile și cunoștințele specifice indivizilor, în ansamblul unei organizații, cu scopul de a atinge obiective strategice pe termen lung” (Kaplan & Norton, 1996).

Contrastând cu sistemele tradiționale de evaluare a performanței, modelul balanced scorecard se bazează pe patru perspective distincte (Kaplan & Norton, 1992):

- **învățare și creștere:** accentul se pune pe indivizii activi, în organizație, și pe infrastructură. O investiție adecvată în aceste domenii este decisivă pentru asigurarea succesului pe termen lung.
- **perspectiva internă:** accentul se pune pe performanța proceselor interne esențiale, care reprezintă motorul organizației. Ameliorarea acestor procese este considerată un indiciu privind viitoarea reușită financiară a întreprinderii.
- **clienți:** pentru a transforma ameliorarea proceselor în succes financiar, întreprinderile trebuie să vecheze la satisfacția clienților. Această abordare permite întreprinderii să rămână orientată către nevoile și satisfacția clienților.
- **perspectiva financiară:** această perspectivă asigură măsurarea rezultatelor pe care întreprinderea le furnizează acționarilor săi.

Cele patru perspective urmărite simultan oferă o viziune nuanțată asupra performanței prezente și viitoare a întreprinderii.

Se observă că modelul balanced scorecard al lui Kaplan & Norton (1992) reprezintă un dozaj echilibrat de indicatori externi și indicatori interni, cu privire la procese, inovație, educație și creștere. El asociază indicatori de rezultat, care reprezintă efectul unor

eforturi angajate anterior, cu indicatori care vor permite intensificarea performanței viitoare. De asemenea, el reunește indicatori obiectivi și indicatori subiectivi care contribuie la realizarea performanței.

Colectarea datelor

Perspectivile modelul balanced scorecard (Kaplan & Norton, 1992) au fost verificate în contextul anchetei de teren. În acest sens, s-au realizat interviuri semi-directive, de aproximativ 45 de minute, cu cei 10 auditori din eșanțion.

Analiza datelor și interpretarea rezultatelor obținute

Informațiile notate în timpul interviului și documentele furnizate de persoanele

intervievate au fost analizate din punct de vedere al conținutului. Pentru descrierea instrumentelor care funcționează în cadrul cabinetelor s-a realizat o grilă de analiză.

Rezultatele obținute se prezintă conform tabelului de mai jos.

Concluzii și direcții viitoare de cercetare

Pentru a face față provocărilor economice, tehnologice și financiare, firmele de contabilitate și audit, la fel ca și alte entități din sectorul serviciilor, își pot ameliora organizarea prin încorporarea unor sisteme adecvate de măsurare a

performanțelor. În literatura de specialitate există dezvoltate numeroase modele pentru măsurarea performanței. Alegerea modelului adecvat este dependentă însă de obiectivele entității.

Prezenta lucrare analizează modul în care este percepută performanța organizațională în firmele de contabilitate și audit. În acest sens, s-au verificat perspectivele modelul balanced scorecard (Kaplan & Norton, 1992) într-un cabinet Big Four și un cabinet mic.

Rezultatele au evidențiat că, în cabinetul Big Four, toate cele patru perspective ale modelul balanced scorecard (Kaplan & Norton, 1992) sunt verificate. În cabinetul mic însă numărul de perspective este mai mic deoarece învățarea se face de o manieră informală și nu este materializată.

Aspecte urmărite pe cele patru perspective	Rezultate obținute
Învățare și creștere: acțiunile care favorizează o ameliorare continuă	În cabinetul Big Four, învățarea este formalizată. Periodic se analizează rezultatele și se verifică dacă obiectivele cantitative și calitative au fost atinse. Se identifică cauzele care generează diferențe. În cazul în care se constată o incompetență tehnică a auditorului, cabinetul poate să stabilească un program de formare pentru acesta. În cabinetul mic, în schimb, învățarea se face de o manieră informală și nu este materializată.
Perspectiva internă: procesele prin care cabinetul își exprimă prioritățile pentru a favoriza clienții	În cabinetul Big Four este implementat un sistem de informare privind clienții, în soluționarea unui dosar fiind implicate mai multe persoane. Sunt disponibile instrumente informatice care permit buna funcționare a procesului. În cabinetul mic s-a constatat un spațiu de lucru care permite să se răspundă rapid clienților. În plus, se fac eforturi pentru a dispune în permanență de toată documentația adecvată nevoilor cabinetului.
Clienți: acțiunile strategice aplicate pentru a satisface clienții	În cabinetul Big Four politica este că, pentru a păstra și dezvolta portofoliul de clienți, auditorii trebuie să fie foarte atenți la calitatea serviciilor prestate. Această calitate se măsoară prin satisfacția clienților, vechimea clienților, capacitatea de a atrage noi clienți, pierderile de clienți etc. În cabinetul mic, perspectiva clienți se traduce prin: contactul direct cu clientul, capacitatea de a asculta și înțelege nevoile clientului, buna reputație, satisfacția clientului în ceea ce privește termenul de răspuns și calitatea serviciului prestat.
Perspectiva financiară: măsura în care organizarea cabinetului a permis atingerea obiectivelor financiare	În cabinetul Big Four, obiectivele financiare sunt fixate pe trimestre pentru a atinge o bună rentabilitate financiară. Acestea sunt controlate lunar. În cabinetul mic se face referire atât la rentabilitatea dosarelor, cât și la rentabilitatea entității.

Referitor la această perspectivă, în cabinetul Big Four se analizează periodic rezultatele și se încearcă să se identifice cauzele care au generat diferențe în raport cu obiectivele stabilite. Printre cauzele posibile au fost invocate: supraîncărcarea auditorului, lucrări suplimentare care nu figurează în scrisoarea de misiune și lipsa de competențe a auditorului.

În ceea ce privește perspectiva internă, fiecare cabinet are propriul mod de funcționare, dar, în mod evident, cabinetul Big Four dispune de resurse umane, logistice și financiare mult mai importante, ceea ce îi permite să își păstreze notorietatea pe piață. În schimb, obiectivele financiare sunt aceleași pentru ambele cabinete analizate, și anume creșterea rentabilității.

Există încă numeroase piste de cercetare în acest domeniu. Astfel, eșantionul ar putea fi extins la angajați din mai multe cabinete și s-ar putea încerca o validare cantitativă a modelului. În plus, s-ar putea încerca o extindere a modelului prin adăugarea unor axe suplimentare precum viziunea strategică sau legitimitatea față de grupurile externe.

Bibliografie

- Aerts W., Cormier D., Magnan M., 2007, *The Association between Web-Based Corporate Performance Disclosure and Financial Analyst Behaviour under Different Governance Regimes*, *Corporate Governance – An International Review*, 15 (6): 1301-1328
- Ajinkya B., Bhojraj S., Sengupta P., 2005, *The association between outside directors, institutional investors and the properties of management earnings forecasts*, *Journal of Accounting Research* 43 (3): 343–376
- Allouche J., Charpentier M., Guillot, C., 2003, *Performances de l'entreprise et GRH*, *Entreprise et Personnel*, n° 238
- Allouche J., Laroche P., 2005, *A meta-analytical investigation of the relationship between corporate social and financial performance*, *revue de Gestion des Ressources Humaines*, vol. 57: 18-40
- Bailly-Masson C., 2000, *L'évolution de l'expertise comptable : importants changements de l'environnement*, *L'expert comptable suisse*, no. 1/2 : 105-110
- Banker R., Potter G., Srinivasan D., 2000, *An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Nonfinancial Performance Measures*, *The Accounting Review* 75(1): 55-75
- Boudabbous S., 2011, *Pratiques de gestion des ressources humaines et performance organisationnelle : Le cas des banques en Tunisie*, *Supplément à la Revue Comptable et Financière*, no. 7: 9-18
- Bourguignon A., 1996, *Définir la performance : une simple question de vocabulaire ?* în Fericelli A.M., Sire B. (dir.), *Performances et ressources humaines*, Paris, Economica : 18-31
- Bourguignon A., 2000, *Performance et contrôle de gestion*. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica : 931-941
- Carrière J., Barrette J., 2005, *Gestion des ressources humaines et performance de la firme à capital intellectuel élevé : une application des perspectives de contingence et de configuration*, *Canadien Journal of Administrative Sciences* 22(4) : 302-316
- Cormier D., Ledoux M.J., Magnan M., 2009, *The use of Web sites as a disclosure platform for corporate performance*, *International Journal of Accounting Information Systems* 10: 1–24
- Gilbert P., Charpentier M., 2004, *Comment évaluer la performance RH ? Question universelle, réponses contingentes*, *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n°53 : 29-42
- Chrétien L., Guy A., Tellier G., Arcand M., 2005, *Impact des pratiques de GRH sur la performance organisationnelle des entreprises de gestion de projet*, *Revue Internationale sur le travail et la Société*, février, 3(1) : 107-128
- Hodge F.D., Kennedy J.J., Maines L.A., 2004, *Does search facilitating technology improve the transparency of financial reporting?*, *The Accounting Review*, 79(3): 687–703.
- Ittner C., Larcker D., 1998, *Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications*, *Journal of Management Accounting Research* 10: 205-238
- Kaplan R. S., Norton D. P., 1992, *The balanced scorecard - Measures that drive performance*, *Harvard Business Review*, January – February: 71-79
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1996, *The Balanced Scorecard - Translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Cambridge, MA
- Lebas Patrick, 1995, *Oui, il faut définir la performance*, *Revue Française de Comptabilité*, Juillet-Août
- Le Louarn J.-Y., Wills T., 2001, *L'évaluation de la gestion des ressources humaines*, Paris, Éditions Liaison
- Marston C.L., Polei A., 2004, *Corporate Reporting on the Internet by German Companies*, *International Journal of Accounting Information Systems*, 5(3): 285-311
- Montebello M., 1976, *Efficacité de l'entreprise : analyse et perspectives*, Thèse pour le Doctorat d'Etat ès Sciences de Gestion, Université d'Aix-Marseille 3, IAE
- Raad G., 2004, *Quels liens entre la gestion des ressources humaines et la performance organisationnelle ? Le cas de l'actionariat salarié*, în G. Simard, & G. Lévesque (Éds), *La GRH mesurée! Tome 1: Contribution de la GRH à la performance organisationnelle* (pp.548-568). Actes du XVe Congrès AGRH, Montréal, 1-4 septembre, Montréal

Raportarea financiară conform IFRS 8



- o ameliorare a informației necesare decidenților în alocarea resurselor?

Nicoleta FARCANE*, Rodica BLIDIȘEL**
& Ștefana Maria DIMA***

Abstract

Financial Reporting According to IFRS 8 – Does It Lead to an Informational Improvement of the Resource Allocation Decision Making Process?

This paper focuses on the practical adoption of IFRS 8 as well as on the presumptive capacity of segment reporting to improve investors' ability to make pertinent decisions regarding the allocation of resources. Thus, the literature review reveals an extension of the number of disclosed segments as a result of IFRS 8 adoption, as well as the analysis of the determinants of such extension. The necessity of adopting IFRS 8 by the Romanian companies derives mainly from the presence of multinational companies in the domestic environment, but also from the existing correlations among the financial system's components.

Key words: IFRS 8, reporting segments, management approach

JEL Classification: M41, M48

Cuvinte cheie: IFRS 8, raportare segmente operaționale, abordare managerială

* Prof. univ. dr., Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, e-mail: farcanenicoleta@gmail.com

** Lect. dr., Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, e-mail: rblidisel@yahoo.com

*** Lect. dr., Universitatea de Vest „Vasile Goldiș” din Arad, Facultatea de Științe Economice, e-mail: stefana_cristea@yahoo.it

Introducere

În 2006, IASB (*Consiliul de Elaborare a Standardelor Internaționale de Contabilitate*) a emis cerințele de raportare pe segmente în conformitate cu IFRS 8 (Standardul Internațional de Raportare Financiară 8: *Segmente operaționale*). Noul standard înlocuiește IAS 14 (Standardul internațional de contabilitate 14: *Raportare pe segmente*) pentru exercițiile financiare cu începere din 2009 și a condus la o schimbare fundamentală a cerințelor de raportare prin introducerea abordării manageriale de segmentare a informațiilor pe nivele. Noile cerințe de raportare pornesc de la premiza că raportarea pe segmente este benefică, comparativ cu simpla prezentare a situațiilor financiare consolidate. Cu toate acestea, componentele rapoartelor pe segmente operaționale, eterogenitatea segmentelor și numărul de elemente raportate pentru fiecare segment par a fi invers proporționale cu gradul de utilitate al raportării pe segmente, iar numărul de segmente pare să nu aibă nici un impact.

În ultimii ani se constată un interes constant pentru consecințele adoptării IFRS 8, comparația cu IAS 14, dar și cu versiunile naționale ale respectivei standard.

Pe de o parte, literatura de specialitate investighează efectele raportării pe segmente în cazul aplicării echivalențului american al IFRS 8, SFAS 131 (*Raportarea unor informații dezagregate în cazul unei entități economice*), cu precizarea că observații pertinente se referă și la comparația cu versiunea sa precedentă (SFAS 14).

Astfel, Street et al. (2000) analizează impactul și eficiența raportării pe segmente în cazul a 1000 de companii americane pentru anii 1997 și 1998, evidențiind o creștere a consistenței informației contabile. Botosan și Stanford (2005) au examinat firmele care prezentau un singur segment operațional în perioada dinaintea aplicării SFAS 131 și mai multe segmente după aplicarea SFAS 131. Autorii au presupus că, înainte de aplicarea SFAS 131, aceste firme au profitat la maxim de flexibilitatea inerentă existentă conform SFAS 14, printr-o oarecare confidențialitate indusă segmentelor care au fost mai târziu identificate după SFAS 131. Eșantionul de 5114 de firme cuprinde 615 firme cu un singur segment înainte de aplicarea SFAS 131 și care au devenit firmele cu mai multe segmente, odată cu schimbarea standardului. Autorii au aflat că aceste firme au folosit latitudinea din SFAS 14 pentru a ascunde segmentele profitabile care operează în industrii mai puțin competitive decât operațiunile lor principale. Cu toate acestea, nu a fost găsită nici o dovadă care să sugereze că aceste firme ar fi avut latitudinea după SFAS 14 de a masca o performanță slabă. În ceea ce privește impactul SFAS 131 pentru analiștii financiari, dovezile sugerează că respectivul standard a condus la creșterea încrederii analiștilor în informațiile divulgate.

Berger și Hann (2007) contestă rezultatele lui Botosan și Stanford (2005), argumentând că diferențele medii au fost de fapt nesemnificative. Mai mult decât atât, aceștia au susținut și argumentat că Botosan și Stanford (2005) ar fi trebuit să compare firmele care au trecut de la un segment la mai multe segmente cu firme care aveau deja mai multe segmente și care nu au fost supuse schimbării. Autorii precizează că dacă noul standard a dezvoltat seg-

mente „ascunse”, atunci respectivele firme au avut întotdeauna mai multe segmente doar că au ales să nu divulge acest fapt. Studiul relevă și motivațiile raportării pe segmente. Ei au ajuns la concluzia că costurile de agenție sunt cele mai în măsură să explice diferențele de raportare pe segmente între perioadele pre- și post- SFAS 131.

Pe de altă parte, Nuno Pardo și Morais (2011) investighează adoptarea recentă a IFRS 8 de către un eșantion de firme spaniole și oferă o imagine detaliată a segmentelor operaționale în conformitate cu noul standard. Rezultatele arată că segmentele operaționale se bazează în principal pe domeniile de afaceri, iar segmentele geografice sunt asociate cu o dezagregare mai ridicată. În conformitate cu IFRS 8, o mică parte din eșantion este reprezentată de firmele cu un singur segment. Se concluzionează că mărimea sau talia entităților și profitabilitatea sunt factorii pozitivi, dar și negativi raportat la modul de prezentare al informațiilor pe segmente.

În cazul companiilor britanice, Crawford et al. (2012) investighează dacă raportarea pe segmente s-a modificat ca urmare a adoptării IFRS 8. De asemenea, studiul relevă opiniile utilizatorilor situațiilor financiare în privința utilității informațiilor produse ca urmare a IFRS 8 comparativ cu predecesorul său IAS 14. În plus, se realizează și o analiză a situațiilor financiare a 150 de companii cotate britanice, în anul precedent și succesiv aplicării IFRS 8. Studiul se încheie cu o serie de recomandări atât pentru IASB, cât și pentru auditori și contabili.

Kang și Gray (2012) dezbate tranziția între versiunile naționale ale standardelor australiene privind raportarea pe segmente (AASB 8 – corespondentul IFRS 8 și AASB 114 – corespondentul

IAS 14), în cazul a 200 de companii de top listate pe bursa australiană ASX. Studiul arată că a avut loc o extindere a segmentelor de raportare, însă au fost constatate puține schimbări în identificarea segmentelor de raportare; au fost menținute formatele de raportare pe segment și divulgate anumite informații pe segmente geografice, chiar dacă nu se impunea acest fapt.

Unele studii se focusează pe alte aspecte corelate implementării IFRS 8. Astfel, Nichols et al. (2012) se concentrează pe beneficiile anticipate specificate de IASB în Baza pentru concluzii a IFRS 8, luând în considerare preocupările exprimate de autoritățile de reglementare, inclusiv de către Comisia Europeană. În conformitate cu IFRS 8, în medie, companiile raportează mai multe segmente operaționale. Cu toate acestea, majoritatea companiilor de vârf europene raportează același număr de segmente sau chiar mai puține. S-a constatat, de asemenea, o scădere semnificativă a numărului mediu de elemente prezentate pe segment raportabil (în special elemente de pasiv). Cel mai mare declin se sesizează în raportarea cheltuielilor de capital la nivelul companiei. Autorii constată faptul că adoptarea IFRS 8 determină o lipsă a comparabilității în privința metodelor de evaluare a profitabilității segmentului și observă raportarea extensivă a unor metode de evaluare nespecifice IFRS. Cu toate acestea, majoritatea companiilor măsoară profitabilitatea segmentului în conexiune cu contul de profit și pierdere consolidat. În plus, autorii identifică o îmbunătățire a modului de raportare al grupurilor geografice.

Kajüter și Nienhaus (2012) desfășoară o analiză de detaliu a relevanței valorii segmentelor de raportare în conformitate cu IFRS, o serie de aspecte rămânând neexplorate, unele rezultate

indicând direcții viitoare de cercetare. Astfel, dacă dimensiunea unei entități influențează utilitatea raportării pe segmente, ar fi posibil ca IASB să își reexamineze pe viitor opțiunea de a nu include în cerințele de raportare pe segmente cazul întreprinderilor mici și mijlocii, nedovedindu-și relevanța.

În esență, considerăm că IFRS 8 are scopul de a reprezenta structura de afaceri mai fidel, în măsura în care segmentele trebuie să fie raportate extern în consecvență cu practicile de management intern. Acest lucru poate fi considerat ca un refugiu de la reglementarea bazată pe reguli, vizând mai mult prezentarea bazată pe principii. Chiar și la nivelul contabilității americane, componente ale unei entități care nu au fost calificate ca segmente conform legislației naționale precedente pot fi calificate ca segmente conform IFRS 8 sau SFAS 131. Cu toate acestea, este important ca atât IASB, în calitatea sa de organism de reglementare care desfășoară analize post-implementare, precum și companiile care aplică IFRS 8 să ia în considerare opiniile analiștilor financiari, investitorilor și auditorilor în modul de raportare al segmentelor operaționale.

Metodologia de cercetare

Din punct de vedere metodologic, se apelează la o cercetare calitativă. În plus, printre metodele ce devin complementare în cadrul prezentei lucrări se regăsesc: analiza documentelor; metoda comparativă; tehnica arhivistică și studiul de caz.

Astfel, sursele informaționale la care se face referire în cadrul prezentului articol cuprind: standardele emise de IASB/FASB/AASB în domeniul raportă-

rii pe segmente; articole, prezentări la conferințe și studii realizate în respectivul domeniu. În ceea ce privește aplicarea metodelor de cercetare, menționăm spre exemplu că se apelează la un studiu aplicativ ce vizează furnizarea de informații aferente segmentelor operaționale ale unei companii multinaționale.

Litera și spiritul IFRS 8

Principiul de bază al acestui standard internațional de raportare financiară (IFRS 8) sugerează că o entitate trebuie să prezinte informații pentru a da posibilitatea utilizatorilor situațiilor sale financiare să evalueze natura și efectele financiare ale activităților în care se angajează, precum și mediile economice în care își desfășoară activitatea.

Aspectele semnificative privesc mai ales identificarea segmentelor în funcție de punctul de vedere al „managementului”. Această abordare permite cititorilor situațiilor financiare să perceapă mai bine modelul economic al entității, contribuind la o mai bună coerență a întregului ansamblu al situațiilor financiare.

IFRS 8 se aplică situațiilor financiare individuale sau consolidate ale unei entități:

- ale cărei datorii sau instrumente de capitaluri proprii sunt tranzacționate pe o piață publică (o bursă de valori națională sau străină sau o piață nereglementată, inclusiv piețele locale și regionale); sau
- care înaintează sau este în curs de a înainta situațiile sale financiare unei comisii de valori mobiliare sau unei alte organizații de reglementare, în scopul emiterii oricărei cate-

gorii de instrumente pe o piață publică.

Deși un raport financiar conține atât situațiile financiare consolidate ale unei societăți-mamă care intră sub incidența prezentului IFRS, precum și situațiile financiare individuale ale societății-mamă, informațiile pe segmente sunt cerute numai pentru situațiile financiare consolidate.

IFRS 8 solicită unei entități să prezinte informații financiare și descriptive despre segmentele sale raportabile. Segmente raportabile sunt segmentele de exploatare sau o agregare a segmentelor operaționale care îndeplinesc criteriile specifice. Segmentele operaționale sunt componente ale unei entități pentru care informațiile financiare separate sunt disponibile și evaluate cu regularitate de către factorul decizional al afacerii, care va lua decizii cu privire la resursele care vor fi alocate segmentului și va evalua performanța acestora. În general, informațiile trebuie să fie raportate în aceeași bază care este folosită la nivel intern pentru evaluarea performanțelor segmentelor operaționale și pentru a decide cum să fie alocate resursele pentru segmentele operaționale. IFRS 8 impune, de asemenea, ca o entitate să raporteze informații limitate cu privire la zonele geografice, cu excepția cazului în care informațiile necesare nu sunt disponibile și costul pentru a le realiza este excesiv. Prezentările de informații necesare includ informații privind veniturile realizate prin clienții externi, aferente țării din care entitatea face parte și raportat la toți partenerii străini în total, din care se vor prezenta distinct veniturile din cedarea activelor imobilizate.

Un segment operațional este o componentă a unei entități care se angajează în activități din care poate obține venituri și de pe urma cărora poate suporta

cheltuieli (inclusiv venituri și cheltuieli aferente tranzacțiilor cu alte componente ale aceleiași entități);

În general, un segment operațional are un administrator de segment care este direct responsabil și care menține un contact periodic cu principalul factor decizional operațional pentru a discuta activitățile, rezultatele financiare, previziunile sau planurile pentru segmentul respectiv. Termenul de „administrator de segment” identifică o funcție, nu neapărat un administrator cu titlu specific. Principalul factor decizional operațional poate fi administratorul de segment pentru unele segmente operaționale.

În unele entități, unii administratori sunt responsabili cu diferite linii de produse și servicii din întreaga lume, în timp ce alți administratori sunt responsabili cu diferite zone geografice. Principalul factor decizional operațional examinează în mod periodic rezultatele activității ambelor seturi de componente, iar informațiile financiare sunt disponibile pentru ambele părți. În acest caz, entitatea trebuie să determine ce set de componente constituie segmentele operaționale, în funcție de principiul de bază.

Referitor la segmentele raportabile, o entitate trebuie să raporteze separat informații despre fiecare segment operațional care:

- a fost identificat în conformitate cu referințele normei sau rezultă din agregarea a două sau mai multe segmente; și
- depășește pragurile cantitative prezentate pe baza criteriilor de agregare și a pragurilor de semnificație.

CRITERIILE DE AGREGARE

Segmentele operaționale prezintă deseori performanțe financiare similare

pe termen lung dacă au caracteristici economice similare. De exemplu, marje brute medii similare pe termen lung pentru două segmente operaționale ar putea fi preconizate atunci când caracteristicile lor economice sunt similare. Două sau mai multe segmente operaționale pot fi agregate într-un singur segment operațional dacă agregarea este conformă cu principiul de bază al prezentului IFRS, segmentele au caracteristici economice similare și segmentele sunt similare în fiecare dintre aspectele următoare:

- natura produselor și serviciilor;
- natura proceselor de producție;
- tipul sau categoria de clienți pentru produsele și serviciile lor;
- metodele utilizate pentru distribuirea produselor sau prestarea serviciilor lor; și
- dacă se aplică, natura mediului de reglementare, de exemplu, sector bancar, asigurări sau utilități publice.

PRAGURILE CANTITATIVE

O entitate trebuie să raporteze separat informațiile despre un segment operațional care respectă oricare dintre următoarele praguri cantitative:

- veniturile sale raportate, inclusiv vânzările către clienți externi și vânzările sau transferurile între segmente, reprezintă 10 la sută sau mai mult din veniturile combinate, interne și externe, ale tuturor segmentelor operaționale;
- valoarea absolută a profitului sau pierderii sale raportate este 10 la sută sau mai mult din cea mai mare valoare, în valoare absolută, dintre (i) profitul combinat raportat pentru toate segmentele operaționale care nu au raportat o pierdere și (ii) pier-

derea combinată raportată din toate segmentele operaționale care au raportat o pierdere;

- activele sale reprezintă 10 la sută sau mai mult din activele combinate ale tuturor segmentelor operaționale.

Segmentele operaționale care nu respectă niciunul din pragurile cantitative pot fi considerate raportabile și pot fi prezentate separat în cazul în care conducerea este de părere că informațiile despre segmente ar fi utile pentru utilizatorii situațiilor financiare.

Dacă veniturile totale externe raportate de segmentele operaționale constituie mai puțin de 75% din veniturile entității, trebuie identificate segmente suplimentare operaționale drept segmente raportabile (chiar dacă ele nu satisfac criteriile menționate), până când cel puțin 75% din veniturile entității sunt incluse în segmentele raportabile.

Informațiile despre alte activități și segmente operaționale care nu sunt raportabile trebuie combinate și prezentate în categoria „toate celelalte segmente”, separat de alte elemente de reconciliere. Sursele de venituri incluse în categoria „toate celelalte segmente” trebuie descrise.

Dacă conducerea consideră că un segment operațional identificat ca segment raportabil în perioada imediat precedentă își menține importanța, informațiile despre acest segment trebuie să continue să fie raportate separat în perioada curentă, chiar dacă nu mai satisfac criteriile de raportare.

Dacă un segment operațional este identificat ca segment raportabil în perioada curentă în conformitate cu pragurile cantitative, datele segmentului pentru o perioadă anterioară prezentate în scop comparativ trebuie retratate pentru a reflecta noul segment

raportabil ca un segment separat, chiar dacă acest segment nu a satisfăcut criteriile de raportare în perioada anterioară, cu excepția cazului în care informațiile necesare nu sunt disponibile, iar costul elaborării acestora ar fi exagerat.

Valoarea fiecărui element de segment raportat trebuie să fie evaluarea raportată principalului factor decizional operațional în scopul luării deciziilor privind alocarea resurselor pentru segmentul respectiv și evaluarea performanței acestuia. Ajustările și eliminările efectuate la întocmirea situațiilor financiare ale unei entități și alocările veniturilor, cheltuielilor și câștigurilor sau pierderilor trebuie incluse în determinarea profitului sau pierderii raportat(e) pe segment doar dacă sunt incluse în evaluarea profitului sau pierderii segmentului, utilizată de către principalul factor decizional operațional. În mod similar, numai acele active și datorii care sunt incluse în evaluările activelor segmentului și datoriilor segmentului care sunt utilizate de către principalul factor decizional operațional trebuie raportate pentru segmentul respectiv.

UTILITATEA RECONCILIERILOR PENTRU PREZENTAREA INFORMAȚIEI PE SEGMENTE

O entitate trebuie să furnizeze reconcilierile tuturor elementelor următoare:

- totalul veniturilor segmentelor raportabile cu veniturile entității.
- totalul evaluărilor profitului sau pierderii pe segmente raportabile cu profitul sau pierderea entității înainte de cheltuielile cu impozitele (venitul din impozit) și de activitățile întrerupte. Totuși, dacă o entitate alocă segmentelor raportabile elemente cum ar fi cheltuiala cu impozitul (venitul din impozit), entitatea poate reconcilia totalul evaluărilor

profitului sau pierderii pe segmente cu profitul sau pierderea entității după aceste elemente.

- totalul activelor segmentelor raportabile cu activele entității.
- totalul datoriilor segmentelor raportabile cu datoriile entității, dacă datoriile segmentelor sunt raportate conform normei.
- totalul valorilor segmentelor raportabile pentru fiecare alt element important de informații prezentat cu valoarea corespunzătoare a entității.

Informații despre zonele geografice

O entitate trebuie să raporteze următoarele informații geografice, cu excepția cazului în care informațiile necesare nu sunt disponibile, iar costul elaborării acestora ar fi excesiv:

- veniturile aferente clienților externi în total;
- activele imobilizate, altele decât instrumentele financiare, creanțele privind impozitul amânat, creanțele privind beneficiile post-angajare și drepturile care rezultă din contracte de asigurări în total, în care entitatea deține active.

Informații despre clienții principali

O entitate trebuie să ofere informații privind măsura în care depinde de clienții principali. Dacă veniturile din tranzacțiile cu un singur client extern se ridică la 10 la sută sau mai mult din veniturile entității, entitatea trebuie să prezinte acest fapt, valoarea totală a veniturilor raportat la fiecare client, precum și identitatea segmentului sau segmentelor care raportează veniturile. În sensul prezentului IFRS un grup de entități, despre care entitatea raportoare știe că sunt sub control comun, trebuie considerat un singur client, iar o administrație (națională, de stat, provincială, teritorială, locală sau străină),

precum și entitățile despre care entitatea raportoare știe că sunt sub controlul acelei administrații trebuie considerate un singur client.

Se poate discuta despre ameliorarea procesului decizional ca urmare a modificărilor aduse de IFRS 8 comparativ cu IAS 14?

Modificările față de IAS 14 se regăsesc mai ales în abordarea managerială. IFRS 8 pretinde detalierea pe segmente în conformitate cu componentele entității pe care managementul le utilizează în luarea deciziilor privitoare la aspecte operaționale. Astfel de componente (segmente) ar trebui să fie identificate pe baza rapoartelor interne pe care responsabilul în luarea deciziilor le revizuește cu regularitate în alocarea resurselor pe segmente și privitor la evaluarea performanțelor acestora. Această abordare managerială diferă de prevederile IAS 14, care pretindea ca în mod curent detalierea să fie făcută pe două categorii de segmente: al afacerii și geografic, bazate pe dezagregarea informației conținute în situațiile financiare.

IFRS 8 pretinde detalierea „măsurării sau evaluării” profitului segmentului operațional sau al pierderii, veniturilor și cheltuielilor specifice, activelor și datoriilor care includ sumele raportate către responsabilul de decizii manageriale. În afară de aceasta, trebuie detaliată și informația privind profitul sau pierderea pe segmente, dar și furnizată o explicație pentru cât din profit și pierdere și din activele și datoriile segmentului sunt evaluate pentru fiecare segment raportabil în parte. Reconcilierile totalurilor informației privind un segment trebuie să poată fi realizate cu situațiile financiare impuse. În conformitate cu IAS 14, această măsurare era bazată pe politicile contabile ale entității.

O componentă a unei entități poate satisface definiția unui segment operațional, chiar dacă este vândută în principal sau exclusiv cu alte segmente operaționale ale entității (vertical integrat). IAS 14 nu pretindea efectuarea de operațiuni integrate vertical pentru a fi identificate ca segmente de activitate. IFRS 8 prevede o prezentare calitativă vizavi de IAS 14, referitor la factorii folosiți pentru a identifica segmentele de activitate ale entității și tipurile de produse și servicii din care fiecare segment raportabil își derivă veniturile sale.

Chiar dacă o entitate are doar un singur segment raportabil, IFRS 8 presupune divulgarea de informații privind produsele și serviciile entității, zonele geografice și clienții semnificativi. IAS 14 nu includea această cerință.

O consecință cu potențial major al IFRS 8 este determinarea comportamentului unei entități în ceea ce privește contribuția și generarea unor unități de trezorerie care nu pot fi în exces sau la un nivel mai ridicat decât trezoreria de exploatare a entității raportată pe segmente. Acest lucru ar putea determina testarea pentru depreciere a fondului comercial ulterior aplicării IFRS 8.

Studiu aplicativ privitor la raportarea pe segmente

În țara noastră, transformările care au avut loc la nivelul informației contabile în ultimii ani au fost profunde, sistemul contabil românesc fiind supus unui complex proces de modificări în scopul adaptării acestuia la noile condiții economice, politice, juridice și chiar și sociale. Un obiectiv semnificativ al procesului de reformă l-a reprezentat implementarea standardelor internaționale de contabilitate.

Studii recente au demonstrat că aspectele politice și sociale au jucat un rol important în dezvoltarea și difuzarea standardelor IFRS (Chua și Taylor, 2008: 462-473). Se demonstrează faptul că acest aspect se verifică și în cazul României, unde aplicarea standardelor IFRS, chiar și parțială, s-a rea-

lizat datorită unei decizii politice și nu intenției entităților de a aplica voluntar standardele IFRS.

În acest context, obiectivul principal al lucrării noastre îl constituie prezentarea modalității de abordare practică a procesului de implementare a IFRS, prin

Situații financiare și note

Bilanț consolidat grupul Alfa la 31 decembrie anul n (milioane €)

Diferențe de achiziție *	4,140	Capital și prime	6,367
Imobilizări necorporale	2,832	Rezerve și rezultate consolidate	4,053
Imobilizări corporale	10,402	Diferențe de conversie	-2,235
Titluri puse în echivalență **	383	Capitaluri proprii (partea grupului)	8,185
Alte titluri de participare	481	Interese minoritare ***	2,309
Împrumuturi acordate	810	Fonduri proprii ale ansamblului consolidat	10,494
Active non curente	19,048		
		Impozite amânate	870
Stocuri, producție și lucrări în curs	1,423	Provizioane pe termen lung	1,857
Clienți și conturi asimilate	1,754	Datorii pe termen lung	7,370
Alte creanțe	976	Pasive non curente	10,097
Trezorerie	1,634		
Active curente	5,787	Furnizori și conturi asimilate	1,243
		Alți creditori	1,676
		Partea pe termen scurt-datoria financiară	985
		Datorii bancare curente	340
		Pasive curente	4,244
Total activ	24,835	Total pasiv	24,835

Legenda: * Diferențe de achiziție (Diferența dintre valoarea plătită pentru achiziția unor acțiuni care exprimă partea din capitalul unei societăți și proporția de capitaluri care se atribuie efectiv în urma preluării acestora); ** Titluri puse în echivalență (Reconsiderarea valorii acțiunilor deținute la o societate în care nu se deține controlul, dar influența este totuși semnificativă, valoarea lor fiind reconsiderată în funcție de proporția deținută actual în mărimea capitalurilor proprii efective ale respectivei societăți); *** Interese minoritare (Partea din capitalurile proprii ale unei societăți deținute și preluate în consolidare, aferentă deținerii acționarilor minoritari).

Contul de rezultat consolidat al grupului Alfa la 31 decembrie anul n (milioane €)

Cifra de afaceri	13,658
Costul bunurilor vândute	-9,088
Cheltuieli administrative și comerciale	-1,750
Rezultatul brut de exploatare	2,820
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	-886
Rezultat de exploatare curent	1,934
Diferențe din cesiuni de active	299
Alte cheltuieli	-177
Rezultat de exploatare	2,056
Cheltuieli financiare	-568
Rezultatul societăților integrate înainte de impozitare și pierderi de valoare la diferențe de achiziție și interese minoritare	1,488

Raportarea financiară conform IFRS 8

prima conformității cu IFRS 8 în cazul adoptării pentru prima dată a standardelor internaționale de raportare financiară.

Astfel, vom încerca printr-un exemplu practic să ilustrăm utilitatea raportării pe segmente. Astfel, considerăm Societatea ALFA ca fiind o multinațională cu activitate în sectorul construcțiilor. Sunt prezentate bilanțul și contul de rezultate consolidate ale acesteia, cât și o serie de informații din notele explicative.

Din rațiuni de simplificare, au fost prezentate totalurile pe sectoare geografice și pe sectoare de activitate.

Activitatea grupului cuprinde patru ramuri de activitate esențiale (ciment, granulate și beton, acoperișuri, ipsos) care sunt organizate în entități operaționale strategice gestionate separat, având fiecare propriile sale nevoi de capitaluri și propriile lor strategii de marketing.

Fiecare entitate operațională este gestionată separat privitor la activitatea de exploatare și distribuie produse specifice:

- Ramura «Ciment» produce și vinde o gamă largă de ciment și de lianți hidraulici și este adaptată nevoilor sectorului de construcții;
- Ramura «Granulate și Betoane» produce și vinde granulate pentru construcții și beton gata de întrebuintare, precum și alte produse derivate din beton;
- Principalele activități ale ramurii «Acoperișuri» sunt dalele, accesoriile pentru acoperișuri și tubulatură de șeminee;
- Ramura «Ipsos» fabrică și vinde căptușeală și copertine de perete pentru sectoarele de construcții cu utilizare comercială și de locuințe.

În spiritul respectării IFRS 8, autorii vor încerca să precizeze care sunt sectoarele de activitate pe care grupul Alfa

trebuie să le aleagă conform standardului și vom încerca să prezentăm astfel informația pe sectoare/segmente.

În vederea prezentării informației sectoriale ale grupului Alfa, ținând seama de informațiile detaliate din situațiile financiare și anexe, am procedat la identificarea sectoarelor de activitate semnificative din cadrul grupului, apoi a sectoarelor geografice din cadrul grupului cu pondere importantă.

În baza calculațiilor efectuate s-a avut în vedere un barem procentual de semnificație de 75%, de așa manieră încât cifrele valorice însumate din mai multe sectoare de activitate să se apropie sau să depășească acest procent. Segmentul operațional a fost ales după respectarea pragului cantitativ de 10%.

Astfel, au fost reținute spre prezentare doar acele sectoare de activitate ale căror valori exprimau o mărime apropiată sau mai mare decât procentul de referință și care însumau aproximativ sau peste 75%, expresiile valorice ale

Date de raportare anul n (milioane €)

Cifra de afaceri brută

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	6,945	Europa occidentală	6,114
Granulate / Beton	4,483	America de Nord	4,060
Acoperișuri	1,510	Bazinul mediteranean	542
Ipsos	1,204	Europa centrală și de Est	704
Altele	106	America latină	615
		Africa	924
		Asia - Pacific	1,289
Total	14,248	Total	14,248

Cifra de afaceri brută inter-ramuri

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	562	Europa occidentală	338
Granulate / Beton	18	America de Nord	220
Acoperișuri		Bazinul mediteranean	12
Ipsos	10	Europa centrală și de Est	8
Altele		America latină	2
		Africa	3
		Asia - Pacific	7
Total	590	Total	590

Rezultat de exploatare curent

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	1,466	Europa occidentală	918
Granulate / Beton	283	America de Nord	604
Acoperișuri	142	Bazinul mediteranean	78
Ipsos	84	Europa centrală și de Est	49
Altele	-41	America latină	44
		Africa	50
		Asia - Pacific	191
Total	1,934	Total	1,934

Active sectoriale

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	14,365	Europa occidentală	10,041
Granulate / Beton	4,617	America de Nord	6,258
Acoperișuri	2,592	Bazinul mediteranean	1,196
Ipsos	1,381	Europa centrală și de Est	1,537
Altele	1,880	America latină	916
		Africa	1,093
		Asia - Pacific	3,794
Total	24,835	Total	24,835

Cercetare

Pasive sectoriale

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	2,041	Europa occidentală	1,509
Granulate / Beton	1,537	America de Nord	2,028
Acoperișuri	412	Bazinul mediteranean	335
Ipsos	258	Europa centrală și de Est	439
Altele	1,596	America latină	55
		Africa	180
		Asia - Pacific	1,298
Total	5,844	Total	5,844

Investiții în imobilizări corporale

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	502	Europa occidentală	358
Granulate / Beton	172	America de Nord	218
Acoperișuri	88	Bazinul mediteranean	43
Ipsos	58	Europa centrală și de Est	52
Altele	44	America latină	32
		Africa	39
		Asia - Pacific	122
Total	864	Total	864

Investiții în imobilizări necorporale

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	110	Europa occidentală	84
Granulate / Beton	54	America de Nord	56
Acoperișuri	18	Bazinul mediteranean	8
Ipsos	12	Europa centrală și de Est	12
Altele	10	America latină	6
		Africa	10
		Asia - Pacific	28
Total	204	Total	204

Amortizări la imobilizările corporale

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	442	Europa occidentală	340
Granulate / Beton	164	America de Nord	187
Acoperișuri	104	Bazinul mediteranean	42
Ipsos	68	Europa centrală și de Est	48
Altele	18	America latină	28
		Africa	27
		Asia - Pacific	124
Total	796	Total	796

Amortizări la imobilizările necorporale

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	49	Europa occidentală	40
Granulate / Beton	18	America de Nord	20
Acoperișuri	12	Bazinul mediteranean	3
Ipsos	8	Europa centrală și de Est	5
Altele	3	America latină	2
		Africa	8
		Asia - Pacific	12
Total	90	Total	90

Cota parte în rezultatul societăților puse în echivalență

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	42	Europa occidentală	22
Granulate / Beton	5	America de Nord	15
Acoperișuri	8	Bazinul mediteranean	
Ipsos	12	Europa centrală și de Est	
Altele	-30	America latină	
		Africa	
		Asia - Pacific	
Total	37	Total	37

Cota parte în rezultatul societăților asociate

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	218	Europa occidentală	228
Granulate / Beton	15	America de Nord	155
Acoperișuri	75	Bazinul mediteranean	
Ipsos	42	Europa centrală și de Est	
Altele	33	America latină	
		Africa	
		Asia - Pacific	
Total	383	Total	383

Deprecieri de valoare asupra activelor

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	80	Europa occidentală	87
Granulate / Beton	37	America de Nord	43
Acoperișuri	22	Bazinul mediteranean	8
Ipsos	10	Europa centrală și de Est	12
Altele	46	America latină	15
		Africa	6
		Asia - Pacific	24
Total	195	Total	195

Costuri de restructurare

Sectoare de activitate		Sectoare geografice	
Ciment	14	Europa occidentală	8
Granulate / Beton	12	America de Nord	4
Acoperișuri	6	Bazinul mediteranean	14
Ipsos	8	Europa centrală și de Est	8
Altele	16	America latină	5
		Africa	6
		Asia - Pacific	11
Total	56	Total	56

Raportarea financiară conform IFRS 8

celorlalte sectoare fiind prezentate ca o sumă globală, pe un rând separat. În ceea ce privește prezentarea sectoarelor geografice cu semnificație, s-a avut

în vedere aplicarea aceleiași maniere de respectare a pragului de semnificație, fiind reținute în prezentare trei sectoare geografice dintr-un total de 9.

În final, au fost sintetizate informațiile valorice de prim rang (pe sectoare de activitate) și de al doilea rang (pe sectoare geografice).

Sectoare de activitate

Vânzări către clienți externi			
Ciment	(6 945 - 562) / 14 248	44,8%	X
Granulate și betoane	(4 483 - 18) / 14 248	31,3%	X
Acoperișuri	1 510 / 14 248	10,6%	X
Ipsos	(1 204 - 10) / 14 248	8,4%	
Alte produse	106 / 14 248	0,7%	
Total reținut			86,7%
peste 75%			
Rezultat sectorial			
Ciment	1 466 / (1 934 + 41)	74,2%	X
Granulate și betoane	283 / (1 934 + 41)	14,3%	X
Acoperișuri	142 / (1 934 + 41)	7,2%	X
Ipsos	84 / (1 934 + 41)	4,3%	
Alte produse		-	
Total reținut			95,7%
peste 75%			
Active sectoriale			
Ciment	14 365 / 24 835	57,8%	X
Granulate și betoane	4 617 / 24 835	18,6%	X
Acoperișuri	2 592 / 24 835	10,4%	X
Ipsos	1 381 / 24 835	5,6%	
Alte produse	1 880 / 24 835	7,6%	
Total reținut			86,9%
peste 75%			

Sectoare de activitate reținute :

Ciment
Granulate și betoane
Acoperișuri
Alte activități

Sectoare geografice

Vânzări către clienți externi			
Europa occidentală	(6 114 - 338) / 14 248	40,5%	X
America de Nord	(4 060 - 220) / 14 248	27,0%	X
Bazinul mediteranean	(542 - 12) / 14 248	3,7%	
Europa Centrală/Est	(704 - 8) / 14 248	4,9%	
America latină	(615 - 2) / 14 248	4,3%	
Africa	(924 - 3) / 14 248	6,5%	
Asia / Pacific	(1 289 - 7) / 14 248	9,0%	
Total reținut			76,49%
peste 75%			

Cercetare

Rezultate sectoriale			
Europa occidentală	918 / 1 934	47,5%	X
America de Nord	604 / 1 934	31,2%	X
Bazinul mediteranean	78 / 1 934	4,0%	
Europa Centrală/Est	49 / 1 934	2,5%	
America latină	44 / 1 934	2,3%	
Africa	50 / 1 934	2,6%	
Asia / Pacific	191 / 1 934	9,9%	
Total reținut			88,6%

peste 75%

Active sectoriale			
Europa occidentală	10 041/24 835	40,4%	X
America de Nord	6 258 / 24 835	25,2%	X
Bazinul mediteranean	1 196 / 24 835	4,8%	
Europa Centrală/Est	1 537 / 24 835	6,2%	
America latină	916 / 24 835	3,7%	
Africa	1 093 / 24 835	4,4%	
Asia / Pacific	3 794 / 24 835	15,3%	X
Total reținut			80,9%

peste 75%

Informația sectorială de prim rang

Date valorice	Ciment	Granulate și betoane	Acoperișuri	Alte activități
Cifra de afaceri brută	6.945	4.483	1.510	1.310
Cifra de afaceri interramuri	-562	-18		-10
Cifra de afaceri netă	6.383	4.465	1.510	1.300
Rezultat de exploatare curent	1.466	283	142	43
Active sectoriale	14.365	4.617	2.592	3.261
Pasive sectoriale	2.041	1.537	412	1.854
Investiții în imobilizări	612	226	106	124
Amortizarea imobilizărilor	491	182	116	97
Cota-parte în societ. puse în echivalență	42	5	8	-18
Participații în întreprinderi asociate	218	15	75	75
Ajustări ale activelor	80	37	22	56
Costuri de restructurare	14	12	6	24

Informația sectorială de al doilea rang

Date valorice	Europa Occidentală	America de Nord	Asia și Pacific	Restul lumii
Cifra de afaceri netă	5.776	3.840	1.282	2.760
Rezultat de exploatare curent	918	604	191	221
Investiții în imobilizări	442	274	150	202

Sectoare geografice reținute :

Europa occidentală
 America de Nord
 Asia - Pacific
 Restul lumii

Considerații finale

Studiul literaturii de specialitate relevă faptul că adoptarea IFRS 8 a condus la o extindere în numărul de segmente dezvăluite, fiind identificați o serie de factori care explică respectiva creștere. Astfel, competitivitatea industriei, apreciată raportat la rentabilitate, pare să fie în corelație cu raportarea unui număr mai mare de segmente, unele studii arătând faptul că diversitatea în

industrie este legată de o creștere a numărului de segmente.

Consolidarea informației contabile poate fi explicată prin faptul că sectoarele sau segmentele operaționale trebuie să corespundă opțiunilor strategice de conducere și putem remarca o ameliorare a controlului intern contabil al grupului printr-o mai bună cunoaștere a domeniilor filialelor și o îmbunătățire a segmentării diviziunilor industriale prin intermediul aplicării IFRS 8.

La nivelul companiilor românești nece-

sitatea aplicării IFRS 8 și utilitatea care derivă din acesta o putem regăsi în special în raportările companiilor multi-naționale ale căror vârfuri de grup se situează în teritorii mult îndepărtate geografic. Or, destinatarii acestor situații conforme cu IFRS 8 nu pot fi decât acționarii principali și marii finanțatori ai acestor grupuri, lucrarea de față sesizând incapacitatea de a putea demonstra, în cazul unui grup românesc, valoarea informațională contabilă ameliorată după IFRS 8.

Bibliografie

Berger, Ph.G. și Hann, R. (2003), *The Impact of SFAS no. 131 on Information and Monitoring*, Journal of Accounting Research, 41(2): 163–223.

Berger, P. și R. Hann, R. (2007), *Segment profitability and the proprietary and agency costs of disclosure*, The Accounting Review, 82: 869-906.

Botosan, Ch.A. și Stanford M. (2005), *Managers' Motives to Withhold Segment Disclosures and the Effect of SFAS no. 131, Analysts' Information Environment*, The Accounting Review, 80(3): 751-771, American Accounting Association.

Chua, W.F. și Taylor, S.L. (2008), *The Rise and Rise of IFRS: An Examination of IFRS Diffusion*, Journal of Accounting and Public Policy, 27(6): 462-473.

Crawford L., Ferguson J., Hellier C.V. și Power D.M. (2013), *Control over accounting standards within the European Union: The political controversy surrounding the adoption of IFRS 8*, Critical Perspectives on Accounting, Edinburgh, March.

Crawford, L., Extance, H., Hellier, C. și Power, D. (2012), *Operating segments: the usefulness of IFRS*, ICAS Insight, the Institute of Chartered Accountants in Scotland, Edinburgh.

Dumbravă, P., Breban, L., Bochiș, L. și Sucală, L. (2009), *IFRS 8 – Operating segments*, Analele Universității din Oradea, III: 931-935.

Jianu, I., Lăptes, R. și Radu, G. (2009), *Auditul financiar-contabil moderator și integrator al procesului de armonizare a raportărilor financiare cu directivele europene și standardele internaționale de raportare financiară*, Revista „Audit Financiar” nr. 10: 11-22.

Kajüter, P. și Nienhaus, M. (2012), *Value Relevance of Segment Reporting – Evidence from German Firms*, Working paper, University of Munster, Germania.

Nichols, N.B., Street, D. și Cereola, S.J. (2012), *An Analysis of the Impact of Adopting IFRS 8 on the Segment Disclosures of European Blue Chip Companies*, Journal of Internal Accounting, Auditing and Taxation, 21(2): 79–105.

Nuno Pardal P. și Morais A.I. (2011), *Determinants of Segment Reporting Disclosures under IFRS 8: the Spanish Case* (Polytechnic Institute of Setúbal and ISCTE Business School), Conference Financial Reporting in the 21st Century Standards Technologies and Tools, Macerata, Italy, September

Ristea, M., Jianu, I. și Jianu I. (2010), *Experiența României în aplicarea standardelor internaționale de raportare financiară și a standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public*, Revista Transilvană de Științe Administrative, Cluj-Napoca, 1/25 iulie.

Street, D. și Nichols, N.B. (2007), *The Relationship Between Competition and Business Segment Reporting Decisions Under the Management Approach of IAS 14 Revised*, Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation, 16(1): 51-68.

Street, D., Nichols, N. și Gray, S. (2000), *Segment Disclosures under SFAS No. 131: Has Business Segment Reporting Improved?*, Accounting Horizons, 14(3): 259-285.

***Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, publicat în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene nr. L243 din 11 septembrie 2002.

***Standardele Internaționale de Raportare Financiară: norme oficiale emise la 1 ianuarie 2011, București, Editura CEC-CAR, 2011

Revista „Audit Financiar” – 100 de ediții consacrate profesiei

Publicație de referință a Camerei Auditorilor Financiari din România, revista „Audit Financiar” a sărbătorit recent apariția numărului 100, marcată printr-un moment festiv la Conferința anuală a CAFR din 20 aprilie a.c.

Evenimentul publicistic s-a bucurat de interesul a numeroși cititori și colaboratori, care au ținut să transmită președintelui Camerei Auditorilor Financiari din România, prof. univ. dr. Horia Neamțu, și Consiliului Camerei, precum și redacției mesaje de felicitare, însoțite de urări pentru noi performanțe în perioada următoare.

Din cuvintele care ne-au fost adresate cu acest prilej, am selectat câteva pasaje, pe care le reproducem în cele ce urmează.



Vivat, crescat, floreat!

Prof. univ. dr. **Liliana Feleagă**,
decan al Facultății de Contabilitate și Informatică de
Gestiune,
Academia de Studii Economice din București:

Anul 2013 este marcat de împlinirea a 10 ani de la prima apariție a revistei „Audit Financiar” – singura revistă românească de audit. Pentru noi, această aniversare reprezintă un prilej fericit de a ne exprima sentimentele de admirație și respect pentru profesionalismul demonstrat și pentru realizările de excepție pe linie publicistică și, totodată, de a vă ura „La mulți ani!”.

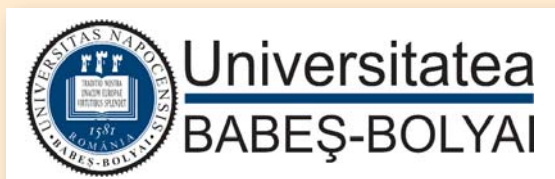
Diversitatea temelor abordate și a metodologiilor utilizate în cele 100 de numere ale revistei „Audit Financiar” arată eforturile deosebite care s-au făcut pentru a răspunde așteptărilor și orientărilor trasate de creatorii revistei în anul 2003, iar eforturile au fost încununuate de succes fiindcă revista „Audit Financiar” a reușit să pună în evidență, în mod spectaculos, aportul profesioniștilor și cercetătorilor în domeniul auditului și să scrie o adevărată pagină de istorie. Omagiem realizările dumneavoastră și suntem încântați să ne regăsim împreună în zona preocupărilor pentru creșterea calității publicațiilor științifice și profesionale.



Ne face plăcere să amintim astăzi că Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune din cadrul Academiei de Studii Economice din București se află într-o strânsă și fructuoasă colaborare cu revista „Audit Financiar”. Multe dintre articolele publicate în numerele

revistei au fost scrise de cadre didactice din facultatea noastră atât în beneficiul profesiei de auditor, cât și al învățământului și cercetării contabile.

Suntem convingși că revista „Audit Financiar” va rămâne, prin eforturile deosebite ale Colegiului editorial științific și ale Colectivului redacțional, o revistă puternică, cu mare vizibilitate și un model pentru alte reviste economice din România. Vă asigurăm că din partea noastră veți primi, în continuare, un sprijin necondiționat. Și, după modelul universitar, vă urăm: **Vivat, crescat, floreat!**



Respect, admirație și recunoștință

Conf. univ. dr. **Răzvan V. Mustăță**,
prodecan al Facultății de Științe Economice
și Gestiunea Afacerilor,
Universitatea Babeș-Bolyai din Cluj-Napoca

Ne exprimăm respectul și admirația față de o revistă de seamă a domeniului raportării financiare și auditului a cărei valoare adăugată o resimțim în activitatea practică, de cercetare științifică și didactică. Considerăm că revista a reușit de-a lungul timpului să răspundă pe deplin obiectivului său principal de creștere a calității profesionale a membrilor Camerei Auditorilor Financiarilor simultan cu stimularea cercetării științifice și academice din domeniul auditului financiar.

Exprimându-ne în limbaj profesional apreciem că revista, prin calitatea sa, oferă o asigurare mai mult decât rezonabilă, chiar absolută, că îmbinarea aspectelor profesionale practice cu cele didactice și de cercetare este posibilă și funcționează în complementaritate ca un tot unitar.

Goethe spunea că cea mai mare fericire a omului care cugetă este de a cerceta ceea ce se poate cerceta și de a venera cu seninătate ceea ce nu se poate cerceta. Revista „Audit Financiar” contribuie cu siguranță în mod semnificativ la crearea unui teren fertil analizei, schimbului de experiențe și idei. Pentru toate acestea vă transmitem cele mai calde urări, îmbrăcate de bucuria împărtășită între prieteni, din partea colectivului de cadre didactice ale Facultății de

Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, asigurându-vă totodată de întreaga noastră disponibilitate de continuare a bunei colaborări pe care o avem astăzi.

Respect, admirație, recunoștință și La mulți ani!



UNIVERSITATEA
„ALEXANDRU IOAN CUZA”
din IAȘI

Felicitări!

Prof. univ. dr. **Dinu Airinei**,
decan, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași

Felicitări pentru 100 de apariții cu impact extraordinar în peisajul publicațiilor de specialitate pentru profesia contabilă și de audit! Felicitări pentru o echipă de profesioniști care a inițiat și dezvoltat un asemenea proiect, o revistă destinată specialiștilor care în numai 10 ani a avut 100 de apariții de succes!

Felicitări Consiliului Camerei Auditorilor Financiarilor!

Felicitări Colegiului Editorial Științific!

Felicitări Consiliului Științific de Evaluare!

Felicitări colectivului redacțional!



Un nivel profesional ridicat

Prof. univ. dr. **Marilen Pirtea**,
rector, Universitatea de Vest din Timișoara

„Comunicarea este esența științei”, spunea cercetătorul britanic Francis Crick. Consider că, în prezent, afirmația este cu atât mai valabilă în cazul științelor economice, însă

la fel de valabilă este și importanța calității informației pe care o transmitem.

Revista „Audit Financiar” a reușit, pe parcursul celor 100 de apariții, să instituie un nivel profesional ridicat, cât și un standard de cercetare științifică adecvat rolului asumat, de a sprijini demersurile Camerei Auditorilor Financieri din România menite a asigura un nivel superior al profesiei de auditor financiar.

Colegiul Editorial Științific format din personalități ale domeniului din țară și din străinătate denotă capacitatea deosebită a publicației de a răspunde cerințelor pieței și ale comunității auditorilor financieri, iar legăturile sale cu reviste din străinătate răspunde nevoii actuale de integrare economică, academică și legislativă internațională.

Încă de la înființarea sa, din anul 2003, revista „Audit Financiar” a reușit să acopere un deficit consistent în literatura de specialitate, iar pe parcursul anilor s-a adaptat în permanență cerințelor și condițiilor de pe piața de audit financiar atât din România, cât și de peste graniță. Am convingerea că una din cheile succesului este calitatea resurselor umane, iar cele aproape 1000 de articole cu caracter profesional sau de cercetare științifică publicate în paginile revistei nu fac decât să sublinieze munca intensă depusă în realizarea acestor deziderate.

La ediție aniversară, aveți întreaga mea considerație și cele mai bune gânduri de bine, asigurându-vă de sprijinul meu și al comunității academice a Universității de Vest din Timișoara în activitatea dumneavoastră.

Valoare științifică pragmatică

Prof. univ. dr. Ioan Talpoș,

Facultatea de Economie și de Administrare a Afacerilor, Universitatea de Vest din Timișoara, președintele Senatului, membru al Consiliului Editorial Științific al revistei „Audit Financiar”,

Revista „Audit Financiar” s-a impus prin conținutul și calitatea articolelor publicate de un mare număr de autori atât din mediul universitar de profil, cât și din rândul practicienilor – din țară și din străinătate.

Publicația este strâns racordată la cerințele actuale ale profesiei, fiind perfect integrată în circuitele național și internațional ale științei economice.

În acest context, cadrele didactice din învățământul superior economic românesc au la dispoziție o revistă de spe-

cialitate autentică și, în numele multora dintre acestea, adresez mulțumiri Camerei Auditorilor Financieri din România pentru editarea acestei reviste, precum și membrilor Colegiului editorial științific și colectivului de redacție, promițând că în anii care urmează, de mari provocări pentru profesia noastră, vom fi mereu prezenți în paginile revistei cu articole care să contribuie la menținerea calității revistei și să ne onoreze pe fiecare dintre noi.



**Calitate
și diversitate**

Prof. univ. dr. Marian Siminică,
decan,

Prof. univ. dr. Magdalena Mihai,
Director de departament,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea din Craiova

Se impun a fi reliefate, în mod deosebit, calitatea și diversitatea lucrărilor publicate, dar și exigența manifestată, în acest sens, de către membrii Consiliului Științific de Evaluare, colectivului redacțional și coordonatorilor acestuia: prof. univ. dr. Pavel NĂSTASE, director științific, și dr. Corneliu CĂRLAN, director editorial.

De altfel, preocupările perseverente și profesioniste manifestate de cei implicați în activitățile revistei, prin problema complexă admisă spre publicare, care a fost oportună și interesantă pentru numeroși teoreticieni și practicieni, au asigurat creșterea continuă a prestigiului său atât la nivel național, cât și internațional.

În altă ordine de idei, se cuvine să reliefăm faptul că mai mulți dintre colegii noștri au apreciat calitatea revistei și, în condiții elegante de colaborare, au publicat diverse lucrări științifice sau profesionale, iar pentru perioada viitoare avem speranța că preocupările de această natură vor crește în mod semnificativ.



Climat propice pentru performanță

Prof. univ. dr. **Ovidiu Puiu**,

rector, Universitatea „Constantin Brâncoveanu”, Pitești

Cu ocazia împlinirii a 100 de numere ale revistei „Audit Financiar”, Universitatea „Constantin Brâncoveanu” are cel mai bun prilej de a-și exprima respectul pentru realizările în câmpul profesiei contabile în general și al auditului financiar în particular.

Felicitările noastre sunt însoțite de urarea de a persevera în orientarea spre rezultate, în asumarea valorilor publicistice și științifice și în asigurarea unui climat propice pentru performanță.



Etalon de seriozitate și profesionalism

Prof. univ. dr. **Călin Enăchescu**,

rector, Universitatea „Petru Maior”, Târgu-Mureș

Cu deosebită plăcere ne exprimăm aprecierea pentru Colegiul Editorial Științific și colectivul redacțional, care au reușit să se constituie într-un veritabil etalon de seriozitate și profesionalism în peisajul tot mai aglomerat al publicațiilor cu profil economic.

Subiectele abordate, soluțiile oferite prin cele circa 850 de articole din revistă publicate de-a lungul timpului au constituit pentru cadrele didactice și studenții din domeniul economic al universității noastre un adevărat fundament al cunoașterii economice, un adevărat evantai de idei pentru cercetarea în domeniul contabil și de audit.

Revista „Audit Financiar” este un ghid extrem de valoros și util cadrelor didactice, studenților, masteranzilor, doctoranzilor din domeniul economic, dar și practicienilor antrenați într-un mediu de afaceri în continuă schimbare. Datorită abordării subiectelor de interes economic și legislativ, revista s-a impus, fără drept de apel, ca o publicație specializată în informație economică de specialitate, care oferă șansa de a găsi modificările importante din domeniul economic, contabil și audit, fiscal, juridic.

Calitatea studiilor empirice, finețea analizelor structurale, meticulozitatea cu care sunt tratate subiectele de actualitate în audit și contabilitate fac din revista „Audit Financiar” un sprijin prețios și un consilier de nădejde pentru toți cei care doresc să se documenteze în privința rolului auditorilor financiari în mediul de afaceri.



O publicație de referință

Andreia Stanciu,

Director ACCA pentru Europa de Sud-Est

ACCA felicită Camera Auditorilor Financiari din România pentru editarea cu succes a 100 de numere ale revistei „Audit Financiar”, publicație de referință pentru profesioniștii în audit, atât la nivel local, cât și regional, cu care ne bucurăm de o frumoasă și îndelungată colaborare.



Contați pe sprijinul nostru!

Vasile Iuga,

Country Managing Partner,
PricewaterhouseCoopers România

Îmi face o deosebită plăcere să vă felicit pentru cele 100 de ediții ale revistei „Audit Financiar”. Camera Auditorilor

Financiari din România și revista pe care domnul Corneliu Cârlan o coordonează au jucat și joacă un rol fundamental în dezvoltarea profesiei de auditor financiar. Prin recenta înființare a revistei „Practici de Audit” ați dus și mai departe această misiune înaltă pe care v-ați asumat-o.

Am fost alături de revista „Audit Financiar” încă de la înființarea acesteia, în 2003, și mă simt onorat să mă număr printre colaboratorii dumneavoastră constanți. Vă rog să contați în continuare pe sprijinul meu și al PwC România pentru susținerea proiectelor CAFR.

Vă doresc mult succes în tot ce vă propuneți și sper să avem ocazia să sărbătorim împreună și următoarele 100 de numere ale revistei.



Maturitate și valoare

Dr. ec. Constantin Boștină,

director general, Grupul de presă „Economistul”

Apariția numărului 100 al revistei „Audit Financiar” prilejuiește săptămânalului „Economistul” reafirmarea aprecierii colegiale și, mai ales, profesionale convenite unei publicații de nivel științific recunoscut atât în domeniul specific de activitate, cât și în mediul de afaceri, în cel bancar și în spațiul academic. În zece ani de prezență pe piața publicistică de profil, revista Audit Financiar a acumulat argumente convingătoare în favoarea definirii unei personalități distincte, pentru a cărei construire, întregul colectiv redacțional merită felicitări din plin. Camera Auditorilor Financieri, ca și profesia de audit în ansamblu, au în această publicație o voce puternică, autorizată. Îmbinând oglindirea specificului profesional cu susținerea la o ținută înaltă a caracterului de cercetare științifică, revista „Audit Financiar” este un reper în abordarea teoretică și practică a auditului, precum și a unor domenii de graniță, cum sunt analiza financiară, guvernanța corporativă, evaluarea. Pentru o publicație care se respectă și care impune respect, 100 de numere certifică maturitate și întăresc valoare, iar revista „Audit Financiar” întrunește aceste atribute. „Economistul” îi urează un drum ascendent, în misiunea asumată și, după cum o dovedește suta de numere atinsă acum, îndeplinită cu succes.

Repere pentru drumul de urmat

Sunt aprecieri pentru care le suntem recunoscători celor care le-au formulat și care ne obligă să perseverăm pe acest drum anevoios al stimulării cercetării științifice de valoare în domeniul atât de important al auditului financiar și al profesiei contabile în general.

În numele Consiliului Camerei Auditorilor Financieri din România, președintele organizației profesionale, prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, a mulțumit tuturor celor care au adresat felicitări cu prilejul aniversării revistei, printr-un mesaj din cuprinsul căruia semnalăm câteva idei, ce reprezintă și pentru redacție importante repere pentru drumul pe care îl avem de urmat.

- Revista „Audit Financiar” se înscrie în preocupările constante și perseverente ale Consiliului Camerei de ridicare a calității și prestigiului profesiei și de stimulare, în acest context, a cercetărilor întreprinse în domeniul auditului financiar.
- Dacă am reușit în demersurile noastre, inclusiv prin publicația pe care o aniversăm acum, aceasta se datorează în bună măsură sprijinului primit din partea centrelor de cercetare științifică academică, care ne-au pus la dispoziție cele mai valoroase rezultate ale studiilor efectuate în domeniile abordate de revistă.
- Cuvintele de apreciere la adresa modului în care este concepută și alcătuită revista, precum și la însemnătatea sa pentru profesia noastră reprezintă un imbold pentru editor – Camera Auditorilor Financieri din România – și pentru colectivul redacțional de a merge cu perseverență pe drumul pe care îl parcurge în prezent, spre a onora prestigiul de care aceasta se bucură în rândul profesioniștilor și al publicațiilor de profil.
- Ne exprimăm speranța că în continuare ne vom putea bizui pe colaborarea dumneavoastră și a colegilor dumneavoastră în acest demers publicistic, consacrat punerii în valoare a cercetărilor științifice întreprinse în domeniul profesiei.

Participarea la Conferința națională a Camerei Consultanților Fiscali din România

La 27 aprilie a.c., la București, a avut loc Conferința națională a Camerei Consultanților Fiscali din România. Invitat la acest eveniment, prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, în dublă calitate – de președinte al Camerei Auditorilor Financiari din România și de președinte al Uniunii Profesiiilor Liberale din România – a transmis participanților un mesaj, în care, printre altele, se spune:

„Cu prilejul Conferinței dumneavoastră, care marchează un important moment din viața Camerei Consultanților Fiscali din România, în numele Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România și al conducerii Uniunii Profesiiilor Liberale din România vă transmit cele mai calde felicitări pentru progresele semnificative și rezultatele deosebite obținute de organizația dv. profesională în ultimul an și în întreaga perioadă care a trecut de la înființarea sa.

Este deosebit de relevant faptul că între activitatea auditorilor financiari și cea a profesioniștilor din cadrul Camerei Consul-

tanților Fiscali din România există multe asemănări și puncte de confluență, din cei 4200 auditori financiari membri ai CAFR, 875 fiind și membri ai organizației dv. profesionale, iar între Camera Auditorilor Financiari din România și Camera Consultanților Fiscali se manifestă un benefic spirit de colaborare. Această colaborare se manifestă și în cadrul Uniunii Profesiiilor Liberale din România în care activează atât Camera Auditorilor Financiari din România, cât și Camera Consultanților Fiscali din România.

Avem, prin urmare, cadrul necesar de înțelegere pentru o bună cooperare pentru profesiile, pentru activitățile aflate în sfera de operabilitate atât a UPLR, cât și a CAFR și a CCFR. Și, având această bază, ne putem sprijini reciproc în promovarea unor inițiative benefice ambelor organisme profesionale.

Urăm deplin succes organizației dumneavoastră și implicit membrilor săi în eforturile întreprinse pentru servicii profesionale cât mai bine cotate, de înaltă calitate și vă asigurăm – în numele Consiliului CAFR și a conducerii UPLR – de întreaga disponibilitate de a acționa împreună, pe temeiul unui real respect reciproc, pentru îndeplinirea țelurilor pe care ni le propunem, în interesul economiei și societății românești.”

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”.

