

audit FINANCIAR

1/2011

- Camera Auditorilor Financieri din România - membru cu drepturi depline al Federației Europene a Contabililor

- Evoluții recente ale cadrului contabil conceptual al IASB
- În actualitate - măsurarea nivelului de guvernanță corporativă în România
- Calitatea raportării financiare și costul capitalului în mediul românesc
- Aplicații IT - foi de calcul pentru auditori
- ISA 200, Punctul de pornire în înțelegerea standardelor clarificate



La închiderea ediției

Camera Auditorilor Financiari din România a devenit membru cu drepturi depline al Federației Experților Contabili Europeni (FEE)

Prin telefon, de la Marius Burdușel, director executiv al CAFR

La data de 16 decembrie 2010, o delegație a Camerei Auditorilor Financiari din România formată din **Ion Mihăilescu**, președinte, **Horia Neamțu**, vicepreședinte, **Maria Manolescu**, vicepreședinte, **Marius Burdușel**, director executiv, și **Adriana Coșa**, șef birou relații internaționale, au participat la Adunarea Generală a FEE, de la Bruxelles, Belgia.

Adunarea Generală a fost precedată, în prima parte a zilei de o conferință dedicată așteptărilor pe care părțile interesate le au de la auditorii statutar. Printre vorbitorii de marcă la această conferință s-au numărat **Göran Tidström**, președintele IFAC, și **Jonathan Faull**, din Direcția Generală Piața Internă și Servicii a Comisiei Europene.

În după-amiaza zilei de 16 decembrie a avut loc Adunarea Generală FEE, în cadrul căreia Camera Auditorilor Financiari din România și Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România au fost acceptate ca membri cu drepturi depline ai acestei federații. Având în vedere faptul că, potrivit Statutului FEE, reprezentarea în Consiliul FEE se face pe bază de țară, iar din România vor fi două organisme profesionale membre, CAFR și CECCAR, pe baza unui acord semnat anterior, au stabilit că reprezentarea se va face prin rotație: pentru primul mandat de doi ani, reprezentantul în Consiliu va fi desemnat de CECCAR, consilierul tehnic fiind numit de CAFR, în persoana dlui. **Horia Neamțu**, vicepreședinte al CAFR.

Cu prilejul admiterii Camerei în FEE, prof.univ.dr. **Ion Mihăilescu**, președintele CAFR, a susținut un scurt discurs în care a precizat:

„Bună ziua, domnilor, doamnelor, onorați membri ai Adunării Generale. Dorim să vă transmitem cele mai calde urări din partea auditorilor români și a Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România. Ne bucură, în mod deosebit, faptul că organizația noastră profesională a devenit membru cu drepturi depline al FEE, această etapă din evoluția CAFR reprezentând o recunoaștere a eforturilor permanente pe care le

depunem în domeniul creșterii calității profesiei de audit. Doresc să mulțumesc conducerii FEE pentru tot sprijinul de care am beneficiat în acest proces, asigurându-vă că organizația noastră va continua să depună cele mai susținute eforturi în vederea unei implicări reale și practice în activitățile FEE și în promovarea misiunii acestei federații, pe plan european și internațional”.

Odată cu acceptarea celor două organisme profesionale din România ca membre FEE, Federația Experților Contabili Europeni (FEE) reunește 45 de membri, organizații profesionale, cumulând peste 600.000 de contabili. Sunt reprezentate, în acest organism, 32 de țări europene, inclusiv toate cele 27 de state membre ale Uniunii Europene.

Ca unică voce a profesiei la nivelul Uniunii Europene, FEE își propune să fie un catalizator în Europa în ceea ce privește diferitele aspecte și direcții de acțiune ale profesiei. FEE poartă un dialog permanent atât cu membrii săi, organismele profesionale la nivel național, cât și cu instituțiile europene, Comisia Europeană și Parlamentul European, propunându-și să influențeze instituțiile de normalizare în domeniul contabilității și auditului la nivel internațional.

În ceea ce privește structura organizatorică a FEE, Adunarea Generală reprezintă principalul organ de conducere, rolul său fiind similar rolului Conferinței anuale a CAFR. Adunarea Generală ia principalele decizii legate de guvernanta, aprobând aderarea diferitelor organisme profesionale ca membre FEE. Din această perspectivă, Adunarea Generală alege președintele și vicepreședintele, aprobă situațiile financiare și bugetul Federației.

Potrivit Constituției FEE, Adunarea Generală se reunește o dată la doi ani. Majoritatea deciziilor se iau la nivelul Consiliului și Executivului FEE. Consiliul este principalul organ decizional.

Această organizare este rezonabilă, mai ales că în Consiliu sunt reprezentate toate organismele membre, deci orice decizie importantă în materie de contabilitate și audit este luată numai cu aprobarea tuturor reprezentanților organismelor FEE.



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



Director științific: Prof.univ.dr. **Pavel NĂSTASE**, ASE București

Director editorial: Dr. **Corneliu CÂRLAN**

Redactor șef: **Cristiana RUS**

Consiliul științific

- Academician **Constantin IONETE**, Academia Română
Academician **Iulian VĂCĂREL**, Academia Română
Prof. univ. dr. **Dinu AIRINEI**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași
Prof. univ. dr. **Veronel AVRAM**, auditor financiar, Universitatea din Craiova
Prof. univ. dr. **Sorin BRICIU**, Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba Iulia
Prof. univ. dr. **Alain BURLAUD**, Institut National des Techniques Economiques et Comptables, Paris
Prof. univ. dr. **Tatiana DĂNESCU**, auditor financiar, Universitatea „Petru Maior”, Târgu Mureș
Prof. univ. dr. **David HILLIER**, Leeds University Business School, Marea Britanie
Prof. univ. dr. **Allan HODGSON**, Amsterdam Business School, Olanda
Prof. univ. dr. **Ion IONAȘCU**, auditor financiar, Academia de Studii Economice, București
Prof. univ. dr. **Dumitru MATIȘ**, auditor financiar, Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca
Prof. univ. dr. **Marilen PIRTEA**, Universitatea de Vest, Timișoara
Prof. univ. dr. **Vasile RĂILEANU**, auditor financiar, Academia de Studii Economice, București
Prof. univ. dr. **Victoria STANCIU**, auditor financiar, Academia de Studii Economice, București
Prof. univ. dr. **Ioan TALPOȘ**, auditor financiar, Universitatea de Vest din Timișoara
Mircea BOZGA, auditor financiar, ACCA, PricewaterhouseCoopers, București
Dr. **Alexandra LAZĂR**, auditor financiar, director adjunct în Ministerul Finanțelor Publice
Andreia STANCIU, director ACCA Europa de Sud-Est
Monica ȘTEFAN, auditor financiar, ACCA, București

Revistă recunoscută de CNCIS,
categoria B+

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

Revistă inclusă în platforma editorială
română SCPIO: www.scpio.ro

Marcă înregistrată la OSIM,
sub nr. M2010 07387

Colectiv redacțional:

*Marina ANTOFIE, Adriana COȘA,
Alexandra JORA, Alice PETCU,
Daniela ȘTEFĂNUȚ, Angela TUDOR*

Secretar de redacție:

Cristina RADU

Prezentare grafică și tehnoredactare:

Nicolae LOGIN

Tipar:

Universal Color S.A.,
str.Victoriei, bl. A2-A3, Pitești,
tel.: +40 (248) 215788

ISSN 1844 - 8801

*Consiliul științific și colectivul redacțional
nu își asumă responsabilitatea
pentru conținutul articolelor
publicate în revistă.*

Telefon:

(021) 410.74.43 interior 120;

Fax:

(021) 410.03.48;

E-mail:

revista@cafr.ro;

http:

revista.cafr.ro



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



Director științific: Prof.univ.dr. **Pavel NĂSTASE**, ASE București
Director editorial: Dr. **Corneliu CÂRLAN**
Redactor șef: **Cristiana RUS**

Consiliul științific

Academician **Constantin IONETE**, Academia Română
Academician **Iulian VĂCĂREL**, Academia Română
Prof. univ. dr. **Dinu AIRINEI**, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași
Prof. univ. dr. **Veronel AVRAM**, auditor financiar, Universitatea din Craiova
Prof. univ. dr. **Sorin BRICIU**, Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba Iulia
Prof. univ. dr. **Alain BURLAUD**, Institut National des Techniques Economiques et Comptables, Paris
Prof. univ. dr. **Tatiana DĂNESCU**, auditor financiar, Universitatea „Petru Maior”, Târgu Mureș
Prof. univ. dr. **David HILLIER**, Leeds University Business School, Marea Britanie
Prof. univ. dr. **Allan HODGSON**, Amsterdam Business School, Olanda
Prof. univ. dr. **Ion IONAȘCU**, auditor financiar, Academia de Studii Economice, București
Prof. univ. dr. **Dumitru MATIȘ**, auditor financiar, Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca
Prof. univ. dr. **Marilen PIRTEA**, Universitatea de Vest, Timișoara
Prof. univ. dr. **Vasile RĂILEANU**, auditor financiar, Academia de Studii Economice, București
Prof. univ. dr. **Victoria STANCIU**, auditor financiar, Academia de Studii Economice, București
Prof. univ. dr. **Ioan TALPOȘ**, auditor financiar, Universitatea de Vest din Timișoara
Mircea BOZGA, auditor financiar, ACCA, PricewaterhouseCoopers, București
Dr. **Alexandra LAZĂR**, auditor financiar, director adjunct în Ministerul Finanțelor Publice
Andreia STANCIU, director ACCA Europa de Sud-Est
Monica ȘTEFAN, auditor financiar, ACCA, București

Revistă recunoscută de CNCIS,
categoria B+

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

Revistă inclusă în platforma editorială
română SCPIO: www.scpio.ro

Marcă înregistrată la OSIM,
sub nr. M2010 07387

Colectiv redacțional:

*Marina ANTOFIE, Adriana COȘA,
Alexandra JORA, Alice PETCU,
Daniela ȘTEFĂNUȚ, Angela TUDOR*

Secretar de redacție:

Cristina RADU

Prezentare grafică și tehnoredactare:

Nicolae LOGIN

Tipar:

Universal Color S.A.,
str.Victoriei, bl. A2-A3, Pitești,
tel.: +40 (248) 215788

ISSN 1583 - 5812

*Consiliul științific și colectivul redacțional
nu își asumă responsabilitatea
pentru conținutul articolelor
publicate în revistă.*

Telefon:

(021) 410.74.43 interior 120;

Fax:

(021) 410.03.48;

E-mail:

revista@cafr.ro;

http:

revista.cafr.ro

Studiu privind evoluțiile recente ale cadrului contabil conceptual al IASB

Ștefana DIMA (CRISTEA)* & Otilia ȘĂRĂMĂT**

Abstract

A Study on the Recent Developments of IASB's Accounting Framework

The unprecedented joint activity of the International Accounting Standards Board (IASB) and US Financial Accounting Standards Board (FASB) has caused, in the last decade, a series of debates on whether or not International Financial Reporting Standards (IFRSs) represent what is best of the international accounting practices. In this context the objective of the present paper is to provide a qualitative analysis on the recent developments in the international financial reporting framework. Moreover, this paper is concentrated on several aspects connected to the changes in the objective of financial reporting and the qualitative characteristics of useful financial information. From the proposed analysis, it emerges the complex nature of these changes and their role in reshaping the future of accounting.

Key words: IASB, FASB, accounting framework, financial information, qualitative characteristic

JEL Classification: M41

Cuvinte cheie: IASB, FASB, cadru conceptual, informație financiar-contabilă, caracteristică calitativă

Introducere

Declanșarea procesului de convergență contabilă internațională a avut loc în octombrie 2002, când FASB și IASB au anunțat semnarea unui memorandum de înțelegere (*Memorandum of Understanding*), intitulat *Norwalk Agreement*. Acest act va rămâne în istoria contabilității internaționale ca fiind un compromis realizat în scopul adoptării unor soluții compatibile de înaltă calitate pentru problemele ce apar în tratamentele contabile. Însă, din cauza volumului și naturii complexe a diferențelor existente între cele două seturi de standarde, ambele organisme s-au confruntat în nenumărate ocazii cu amânarea datei propuse de emitere a unui document sau al altuia. În plus, unele diferențe încă persistă, în ciuda eforturilor susținute ale celor două organisme, iar eliminarea acestora necesită timp. Însă tocmai timpul este limitat dacă considerăm faptul că în prezent Comisia americană a valorilor mobiliare (*US Securities and Exchange Commission - SEC*) analizează posibilitatea adoptării standardelor internaționale de raportare financiară de către companiile americane cotate pe piața de capital. În această situație, **convergența cadrelor conceptuale contabile ale IASB și FASB** este esențială pentru dezvoltarea unui set cu adevărat global de standarde de contabilitate. Intenția organismelor emitente este aceea de a crea un cadru conceptual care tratează o serie vastă de aspecte contabile și care este

* Lector univ.dr., Universitatea de Vest "Vasile Goldiș" din Arad, Facultatea de Științe Economice, e-mail: stefana_cristea@yahoo.it

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

bazat pe cadrele conceptuale inițiale ale IASB și, respectiv, FASB.

Interpretarea Cadrului conceptual al IASB a preocupat îndelung specialiștii români și nu numai datorită rolului său de substituent de doctrină contabilă, de fundament teoretic. Nu de puține ori acesta a fost comparat cu cadrul conceptual al FASB, văzut ca având scopul principal de a „conduce la standarde solide și de a indica natura, rolul și limitele contabilității financiare și situațiilor financiare” (Feleagă, N., 1999; p. 222), una dintre funcțiile sale suplimentare fiind cea explicativă și evaluativă care îi permite să interpreteze și să evalueze *a posteriori* practicile contabile (Lande E., 2005; p 37). În viziunea noastră, această funcție suplimentară este esențială unui cadru conceptual coerent și util.

Cu toate acestea, modificarea cadrului conceptual al IASB sub impactul procesului de convergență a generat dezbateri aprinse. Pentru unii autori multe din noile standarde de raportare financiară și amendamentele aduse celor vechi, în ultimii ani, deviază de la Cadrul conceptual al IASB publicat

în 1989, în special în aspecte precum definirea activelor, datoriilor și a rolului jucat de valoarea justă. Pe lângă acesta, practicienii europeni au ridicat în repetate rânduri problema „modernizării” cadrului conceptual înaintea emiterii de noi standarde care ar putea intra în conflict sau a nu fi pe deplin compatibile cu acesta. Și chiar și atunci când această modernizare a fost demarată, spiritele nu s-au liniștit, ba, din contră, transformând dezbaterile pe seama conceptelor utilizate în adevărate „bătălii” doctrinare.

În ceea ce privește propunerea de modernizare a cadrului conceptual, aceasta a fost structurată în opt etape (Tabelul 1), iar proiectul comun al IASB și FASB în această direcție a demarat în 2005. Planul inițial includea un program de realizare a fazelor care ar fi permis definitivarea întregului cadru până în 2010, însă considerând ritmul de lucru al celor două organisme, programul încărcat și multitudinea de opinii și solicitări primite cu ocazia fiecărei faze, termenul limită de realizare al acestui proiect s-a tot amânat. Primul proiect preliminar¹ emis în iulie 2006 privea obiectivul raportării financia-

Tabel 1 - Programul de realizare a fazelor proiectului de modernizare a cadrului conceptual al IASB

FAZELE PROIECTULUI DE MODERNIZARE A CADRULUI CONCEPTUAL AL IASB	STATUTUL FAZELOR
Faza A: Obiectivele și caracteristicile calitative	- DP a fost emis în data de 6 iulie 2006; - ED a fost emis în data de 29 mai 2008; - Termenul de primire a comentariilor: 29 septembrie 2008; - Capitolele finale, publicate în data de 28 septembrie 2010.
Faza B: Elemente și recunoaștere	- Din 2005 încoace au avut loc discuții privind această temă; cu toate acestea nu a fost emis DP și nu a fost stabilită o dată limită pentru acesta.
Faza C: Evaluare	- Mese rotunde asupra acestui subiect au fost ținute în prima jumătate al anului 2007; - DP este planificat pentru primul trimestru al anului 2011; - ED este planificat pentru al doilea semestru al anului 2011; - Nu a fost stabilită o dată limită pentru capitolele finale.
Faza D: Entitatea de raportare	- DP a fost emis în data de 29 mai 2008; - Termenul de primire a comentariilor: 29 septembrie 2008; - ED a fost emis în data de 11 martie 2010; - Termenul de primire a comentariilor: 16 iulie 2010; - Publicarea capitolelor finale este planificată pentru sfârșitul lui 2010.
Faza E: Prezentare și publicare	- DP nu este încă planificat
Faza F: Scopul și statutul cadrului conceptual	- DP nu este încă planificat
Faza G: Aplicabilitate pentru entitățile non-profit	- DP nu este încă planificat
Faza H: Alte aspecte	- Dacă se consideră necesar

¹ Discussion paper (DP) = proiect preliminar; Exposure Draft (ED) = proiect revizuit

re și caracteristicile calitative ale informațiilor financiar-contabile, urmărindu-se elaborarea unei versiuni finale până în 2007. Scopul declarat al propunerii de modernizare era acela de „a crea o bază solidă pentru viitoare standarde de contabilitate bazate pe principii, consistente la nivel intern și convergente la nivel internațional”².

Dintre cele opt faze ale proiectului de modernizare a cadrului conceptual, ne vom concentra atenția asupra primei faze, ale cărei rezultate au fost publicate la 28 septembrie 2010. Prin aceasta se consideră că au fost terminate capitolele 1 „Obiectivul raportării financiare” (*The objective of financial reporting*), respectiv 3 „Caracteristicile calitative ale informației financiar-contabile utile” (*Qualitative characteristics of useful financial information*) din noul cadru conceptual (NCC), care vor înlocui paragrafele aferente din versiunea din 1989 a cadrului conceptual (VCC). În timp ce IASB a revizuit părți ale VCC conform conținutului celor două capitole, FASB a emis un document denumit *Concepts Statement 8*, menit să înlocuiască primele două capitole *Concepts Statements 1 și 2* care încă din anii 70 se aflau la baza structurii piramidale a cadrului conceptual american. În urma comentariilor primite la publicarea DP – 179 și la cea a ED – 142, versiunea finală include o notă explicativă denumită *Basis for Conclusions*.

Așadar, la ora actuală, putem nota faptul că din versiunea anterioară a cadrului conceptual al IASB rămân în vigoare

paragrafele (Tabel 2) privind: principiul fundamental al continuității activității; definirea principalelor elemente componente ale situațiilor financiare; precum și conceptele de recunoaștere și evaluare ale acestora în situațiile financiare; inclusiv tratarea conceptelor de capital și de menținere a capitalului. Elementele direct legate de poziția financiară sunt activele, datoriile și capitalurile proprii. Elementele conexe performanței sunt veniturile și cheltuielile.

Considerații metodologice

Din punct de vedere metodologic, se apelează la o cercetare calitativă, datorită faptului că acest tip de analiză este cel mai în măsură să producă o analiză adecvată înțelegerii aprofundate a conceptelor tratate. În plus, acest tip de cercetare utilizează informații subiective și observația participativă pentru a descrie contextul, condițiile de mediu variabile care se analizează, dar și interacțiunile dintre aceste variabile în contextul modificărilor survenite în cadrul conceptual al IASB.

Dintre metodele științelor socio-umane, cele care devin complementare în cadrul prezentei lucrări se regăsesc, în principal: analiza documentelor; metoda comparativă; observația neparticipativă și cea participativă; tehnica arhivistică. În plus, sursele informaționale cuprind: proiectele preliminare și revizuite, luările de poziție, opiniile, rapoartele ședințelor

Tabel 2 - Concordanța dintre cele două versiuni ale cadrului contabil conceptuale

Cadrul conceptual vers.1989	Cadrul conceptual vers.2010	Cadrul conceptual vers.1989	Cadrul conceptual vers.2010
Prefață și Introducere par.1-5	Introducere	78-80	4.33-4.35
6-21	Abrogat de Cap. 1	81	4.36
22	Nerealizat	82-84	4.37-4.39
23	4.1	85	4.40
24-46	Abrogat de Cap. 3	86-88	4.41-4.43
47-110	Cap. 4	89, 90	4.44, 4.45
47, 48	4.2, 4.3	91	4.46
49-52	4.4-4.7	92, 93	4.47, 4.48
53-59	4.8-4.14	94-98	4.49-4.53
60-64	4.15-4.19	99-101	4.54-4.56
65-68	4.20-4.23	102, 103	4.57, 4.58
69-73	4.24-4.28	104-110	4.59-4.65
74-77	4.29-4.32		

Sursa: IASB (2010: 66)

2 IASB Press Release, 28 septembrie 2010, <http://iasplus.com/pressrel/1009prframeworka.pdf>, accesat în data de 29 septembrie 2010

IASB-FASB, comunicatele de presă ale acestor organisme, studiile realizate pe această temă. În ceea ce privește aplicarea metodelor de cercetare, menționăm, spre exemplu, că se apelează la o abordare comparativă *case-by-case* a celor două versiuni ale cadrului contabil conceptual al IASB, evidențiindu-se modificările care au survenit până la ora actuală și posibilele lor consecințe.

Considerații privind obiectivul raportării financiare

Însemnătatea proiectului comun al celor două organisme IASB și FASB rezidă, în cazul specific al modernizării cadrului conceptual de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, în faptul că este *de importanță capitală pentru stabilirea direcției pe care o va lua procesul de convergență contabilă internațională*, putându-ne chiar hazarda în a afirma că de modul în care va fi perceput acest cadru conceptual și de claritatea, consistența și calitatea sa depinde soarta acestui proces.

Prima considerație asupra fazei inițiale a proiectului de modernizare este că respectiva reprezintă o schimbare semnificativă față de actualul cadru conceptual. Nu numai că proiectul este influențat în mod evident de US GAAP, dar *se sesizează chiar și o schimbare de perspectivă*. Astfel, chiar dacă se referă doar la obiectivele raportării financiare, utilizatorii potențiali și nevoile lor informaționale, abordarea pune un accent prea ridicat pe aspectele de natură financiară în viziunea profesioniștilor contabili europeni; fapt ce reiese clar din multitudinea de comentarii primite de IASB, dar și de EFRAG la proiectele preliminare (DP) și revizuite (ED) emise. Cu atât mai mult cu cât, în viziunea respectivelor proiecte, obiectivul unei entități nu mai este acela de a își continua activitatea în mod eficient, ci de a juca un rol activ pe piețele financiare. Prin urmare, opiniile alternative ale membrilor IASB ce se regăsesc în cadrul DP și ED au stimulat dezbaterile pe această temă.

În timp ce VCC și-a câștigat numeroși suporter, datorită aplicabilității sale de către o categorie vastă de entități (indiferent de sectorul de activitate, tip, mărime și structura acționariatului), NCC precizează în repetate rânduri că *principalele categorii de utilizatori ai informației financiar-contabile* sunt investitorii și creditorii, conform raționamentului că interesele și nevoile informaționale ale acestor categorii sunt similare și acoperă interesele tuturor categoriilor interesate. Cele două organisme IASB și FASB motivează alegerea

acestui grup de utilizatori primari ca decurgând din responsabilitățile proprii în raport de necesitățile de informare ale participanților pe piețele financiare. În plus, NCC precizează în paragraful OB5 faptul că mulți investitori existenți și potențiali, dar și creditorii nu pot solicita entităților economice să le furnizeze informații în mod direct și, pe cale de consecință, aceștia trebuie să se bazeze pe rapoartele financiare cu scop general pentru o mare parte din informațiile financiare de care au nevoie. Ca atare, ei sunt utilizatorii primari cărora li se adresează rapoartele financiare cu scop general. Dar utilizatorii primari, priviți în mod individual, au necesități de informare diferite și, eventual, contradictorii. Prin urmare, IASB, în dezvoltarea standardelor de raportare financiară, își dorește să ofere un set de informații care vor satisface necesitățile unui număr maxim de utilizatori primari. Cu toate acestea, IASB consideră că, deși concentrarea trebuie să fie pe necesitățile comune de informare, acest fapt nu împiedică entitățile raportoare să includă informații suplimentare, care sunt mai utile unui anumit subset de utilizatori (NCC OB8). Se mai argumentează și că fără definirea unui grup de utilizatori primari cadrul comun al IASB și FASB ar risca să devină în mod nejustificat abstract sau vag.

În opinia noastră, interesele tuturor investitorilor (fie ei acționari actuali, potențiali, investitorii pe termen scurt sau pe termen lung), ale tuturor creditorilor (instituții financiare, furnizori, salariați etc.) și ale consultanților lor financiari nu coincid în întregime. În consecință, necesitățile lor informaționale sunt asimetrice. Pe lângă cele menționate, putem adăuga faptul că importanța prea mare acordată acestor categorii de utilizatori limitează numărul de entități cărora le este adresat cadrul.

Printre multitudinea de organisme care și-au exprimat punctul de vedere în acești patru ani de dezbateri asupra primei faze a cadrului conceptual, se remarcă rolul jucat de EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*), în calitatea sa de organism de coordonare a opiniilor exprimate în cadrul Uniunii Europene pe probleme conexe standardelor internaționale de raportare financiară. Astfel, EFRAG consideră că nevoile de informare ale investitorilor nu sunt omogene, fiind necesară o ierarhizare a acestora, respectiv: acționari, alți investitori și alți parteneri de afaceri care investesc din când în când în entitatea economică, termenul de „investitori” fiind folosit într-un mod mult prea general (EFRAG, 2008: p. 7).

De asemenea, EFRAG consideră că legătura dintre informațiile relevante pentru utilizatorii externi și cele relevante pentru management este importantă și, prin urmare, această legătură nu ar trebui omisă, însă acest comentariu al EFRAG

nu sugerează că raportarea internă ar trebui să conducă raportarea externă.

Dar pentru a crea un cadru conceptual consistent, necesar realizării obiectivelor raportării financiare se impune **determinarea raportului ce există între situațiile financiare și raportarea financiară**. În unele paragrafe NCC se referă la ambele concepte, dar nu specifică clar relația dintre acestea în cadrul Capitolului 1. Nota explicativă (*basis for conclusions*) indică faptul că în conformitate cu responsabilitățile celor două organisme, cadrul conceptual se referă nu doar la obiectivul situațiilor financiare, ci la cel al raportării financiare per ansamblu. Situațiile financiare sunt văzute ca o parte centrală a raportării financiare.

În această situație se poate observa influența americană deoarece în timp ce VCC trata doar situațiile financiare, *FASB Concepts Statement 1 Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises* se concentra pe raportarea financiară, în ciuda faptului că alte documente din cadrul conceptual american făceau referire tot la situații financiare. În plus, NCC sugerează că **situațiile financiare** trebuie să fie **focalizate** pe abilitatea entității de a genera fluxuri de numerar, dar nu definește clar această noțiune.

Trebuie totuși să admitem că față de versiunile anterioare (DP și ED) ale NCC, conceptele care au cauzat discuții au fost eliminate. Spre exemplu, considerând relevanța informațiilor financiar-contabile și a informațiilor non-financiare în luarea deciziilor, conceptele de situații financiare anuale (*annual financial statements*), rapoarte financiare (*financial reports*) și rapoarte anuale corporatiste (*corporate annual reports*) folosite în DP trebuiau clar delimitate și definite. Ca atare, în NCC scopul se dorește mai larg, termenii folosiți, de raportare financiară și rapoarte financiare, referindu-se, în viziunea autorilor, la raportare financiară cu scop general, cu excepția situațiilor când este precizat altfel.

Considerații privind caracteristicile calitative ale informațiilor financiar-contabile

În ceea ce privește capitolul 3 din versiunea din 2010 a cadrului contabil conceptual al IASB, **caracteristicile calitative ale informațiilor furnizate de raportarea financiară** sunt similare celor din VCC și se aplică doar informațiilor furnizate de situațiile financiare. Cu toate acestea, aici apar două schimbări care ne preocupă:

- În primul rând, faptul că termenul de credibilitate (*reliability*) este înlocuit cu cel de reprezentare fidelă (*faithful representation*) este o schimbare de substanță. De asemenea, acesta reprezintă o schimbare și pentru cadrul conceptual american, deoarece CS 2 folosea același concept;
- În al doilea rând, prevalența economicului asupra juridicului (*substance over form*), prudența (*conservatism*) și verificabilitatea (*verifiability*) care prezentau caracteristici pe care o informație trebuie să le întrunească pentru a fi credibilă, conform VCC și CS 2, nu sunt considerate aspecte ale reprezentării fidele. Motivul pentru care principiul prevalenței economicului asupra juridicului nu mai este considerat ca fiind componentă separată a reprezentării fidele rezidă în posibila redundanță a definiției date acestui din urmă concept. O reprezentare fidelă a unui fenomen irelevant nu este utilă în cadrul procesului decizional, ca, de altfel, nici o reprezentare eronată a unui fenomen relevant (NCC QC17). Astfel, acesta presupune că „informația financiară însemna substanța unui fenomen economic și nu o simplă reprezentare a formei sale legale” (NCC BC3.26).

Prin urmare, conform acestei versiuni a Cadrului conceptual al IASB, caracteristicile calitative fundamentale ale informației financiar-contabile rămân doar două: „relevanța” (*relevance*) și „reprezentarea fidelă” (*faithful representation*) (NCC QC5), spre deosebire de vechiul cadru, care, în par.24, stipula: „cele patru caracteristici calitative principale sunt inteligibilitatea, relevanța, credibilitatea și comparabilitatea”.

Similar VCC par.26, informațiile sunt considerate relevante atunci când influențează deciziile utilizatorilor (NCC QC6). Atât varianta actuală a Cadrului IASB, cât și versiunea din 1989 identifică rolul de previziune (*predictive value*) și cel de confirmare (*confirmatory value*) ale informațiilor ca fiind componente ale relevanței, considerând că respectivele se află în interdependență.

Pragul de semnificație (*materiality*) este un aspect specific relevanței, bazat pe natura sau amploarea elementelor la care se referă informația financiar-contabilă în cadrul unui raport financiar al unei entități. În consecință, IASB nu poate specifica un prag de semnificație uniform sau să predetermine ceea ce ar putea fi semnificativ într-o anumită situație (NCC QC11). Ca atare, pragul de semnificație este un alt aspect al relevanței, prezent și în noua variantă a Cadrului IASB, cu toate că în proiectul de expunere a cadrului comun al IASB și FASB, publicat în anul 2008, pragul de semnificație

fuse prezentat ca fiind o constrângere ce limitează informațiile furnizate de situațiile financiare (ED QC27).

În ceea ce privește aspectele pe care informația financiar-contabilă trebuie să le îndeplinească pe cât posibil **pentru a răspunde cerinței de reprezentare fidelă**, acestea sunt: să fie completă, neutră și să nu prezinte erori materiale (NCC QC12).

Reamintim în acest context că aspecte precum reprezentarea fidelă („pentru a fi credibilă, informația trebuie să reprezinte cu fidelitate tranzacțiile și alte evenimente pe care fie și-a propus să le reprezinte, fie este de așteptat, în mod rezonabil, să le reprezinte” - VCC par.33), prevalența economicului asupra juridicului, neutralitatea, prudența și exhaustivitatea erau considerate aspecte ale credibilității.

Ca atare, neutralitatea devine unul dintre aspectele comune ale celor două concepte. VCC în par. 36 precizează că „situațiile financiare nu sunt neutre dacă, prin selectarea și prezentarea informației, influențează luarea unei decizii sau formularea unui raționament”, însă noul cadru stipulează că „informațiile neutre nu înseamnă neapărat informații fără niciun scop sau fără nicio influență asupra comportamentului. Dimpotrivă, informația financiară relevantă este, prin definiție, capabilă să influențeze deciziile utilizatorilor” (NCC QC14).

În ceea ce privește principiul prudenței sau conservatorismului, acesta a fost eliminat pe motiv că ar fi incompatibil cu neutralitatea (NCC BC3.27). Deoarece prudența înseamnă includerea unui grad de precauție în exercitarea raționamentelor necesare pentru a face estimările cerute în condiții de incertitudine (VCC 37), considerăm că prudența și neutralitatea ar fi, într-adevăr, contradictorii, deoarece includerea prudenței în raționamentele celor care întocmesc situațiile financiare ar însemna că respectivele raționamente sunt influențate de diverși factori și, pe cale de consecință, informația nu ar mai avea calitatea de a fi neutră.

În ceea ce privește opinia profesioniștilor contabili europeni reflectată de comentariile EFRAG, acest organism este de părere că înlocuirea termenului de „credibilitate” cu cel de „reprezentare fidelă” nu este potrivită, respectivii termeni având sensuri diferite (EFRAG, 2008: pag. 11).

Membrii EFRAG au fost de acord cu afirmația că adesea termenul de „credibilitate” nu este bine înțeles, dar consideră că nici cel de „reprezentare fidelă” nu este mai bine înțeles. EFRAG consideră că reprezentarea fidelă este și ar trebui să fie utilizată într-un context și pentru un scop specific, în timp ce credibilitatea este o noțiune mai largă și nu atât de speci-

fică, ce acoperă fiecare aspect al fenomenului studiat. Prin urmare, în opinia EFRAG nu se obține nimic înlocuind un termen neînțeles cu un termen care, de asemenea, nu poate fi corect înțeles.

Într-o categorie aparte intră **caracteristicile calitative care sporesc utilitatea informațiilor financiar-contabile** sau, cu alte cuvinte, caracteristicile complementare precum (NCC QC19):

- comparabilitatea (*comparability*);
- verificabilitatea (*verifiability*);
- oportunitatea (*timeliness*);
- inteligibilitatea (*understandability*).

Dintre acestea, în Cadrul conceptual IASB (1989) comparabilitatea și inteligibilitatea erau considerate caracteristici principale ale informației financiare, oportunitatea era prezentată ca fiind una dintre condițiile necesare pentru ca informația să fie relevantă și credibilă, iar verificabilitatea nu era o caracteristică la care să se facă referire, în mod explicit, ca fiind un aspect al credibilității.

În ceea ce privește **raportul cost-beneficiu** este considerat o constrângere generală atât în VCC, cât și în noua versiune publicată în septembrie. Astfel, se consideră că beneficiile de pe urma informațiilor financiare trebuie să depășească costul furnizării acestora.

În privința altor posibile caracteristici calitative, reamintim că în conformitate cu VCC par. 46: „aplicarea caracteristicilor calitative principale și a standardelor de contabilitate are, în mod normal, ca rezultat, întocmirea unor situații financiare care reflectă ceea ce este numită, în general, o imagine fidelă sau o prezentare justă a unor astfel de informații”.

Cu toate acestea, în noua variantă a Cadrului IASB, transparența, înalta calitate, coerența internă, imaginea fidelă sunt prezentate ca fiind doar alți termeni pentru a descrie cum o informație financiară relevantă și reprezentată fidel este de asemenea comparabilă, verificabilă, oportună și inteligibilă (NCC BC3.44).

Concluzii finale

Deși lucrarea de față nu a reușit să cuprindă în paginile sale întreaga dezbatere asupra fazei inițiale de modernizare a cadrului conceptual al IASB, sperăm că am reușit să stărnim interesul asupra acestui proiect de anvergură, desfășurat în comun de către cele mai importante două organisme de pro-

fil din lume. Urmărirea de-a lungul a patru ani a acestui proiect a conferit autorilor numeroase ocazii de introspecție și de discuție privind rolul cadrului contabil conceptual comun în evoluția viitoare a procesului de convergență, dar și față de statutul său de fundament doctrinar al celor mai utilizate standarde de raportare financiară din lume. În viziunea noastră, un cadru conceptual viabil trebuie să se limiteze la scopul situațiilor financiare.

Pentru a răspunde nevoilor suplimentare de informare ale utilizatorilor (informații financiare și non-financiare), pe lângă cadru, IASB poate emite standarde adiționale privind nivelele de prezentare și de realizare a transparenței.

De asemenea, rolul cadrului nu este acela de a detalia structura situațiilor financiare. În ceea ce privește obiectivele cadrului conceptual de a servi întocmirii situațiilor financiare și elaborării de standarde de contabilitate, considerăm că, indiferent de scopurile urmărite, un cadru conceptual trebuie să fie unic, clar și coerent. De asemenea, reamintindu-ne țelurile inițiale ale IASC, vedem acest cadru ca un ghid general care nu este obligatoriu, dar care oferă asistență și ghidare ulterioară în aplicarea IFRS. El nu ar trebui să fie „schița” (*blueprint*) procesului de convergență, ci baza, punctul de referință ce reflectă principiile contabile fundamentale și, cel mai important, reprezintă doctrina care stă la baza acestui proces.

În opinia noastră, schema logică în determinarea caracteristicilor calitative ale informațiilor financiar-contabile ar trebui să conțină minimum următorii cinci pași:

- Definirea grupurilor de utilizatori;
- Stabilirea nevoilor individuale de informare ale tuturor utilizatorilor;
- Selectarea acelor nevoi de informare comune;
- Determinarea obiectivelor raportării financiare;
- Definirea caracteristicilor calitative ale informațiilor financiar-contabile.

Opinăm că ambele organisme au parcurs în linii mari această schemă logică, dar, considerând investitorii actuali și potențiali ca fiind cei mai importanți utilizatori ai informațiilor furnizate de situațiile financiare ale unei entități economice (aceștia fiind interesați de capacitatea entității de a genera numerar, precum și de capacitatea managementului de a proteja și majora investițiile acestora - ED OB9), au limitat în mod voit recunoașterea nevoilor individuale de informare ale unor alte categorii de utilizatori.

În plus, dacă există obiective diferite, ce decurg din raportarea financiară, acestea vor cauza diferențe în caracteristicile calitative ale informațiilor financiar-contabile. Iar dacă avem în vedere că rapoartele financiare includ situațiile financiare ale companiei și alte informații non-financiare, opinia noastră este că aceste informații trebuie să fie extrem de relevante pentru activitatea respectivei entități, complete și conexe informațiilor financiar-contabile furnizate de situațiile financiare. Informațiile non-financiare trebuie să fie coerente și să urmeze o logică economică care să le permită să nu creeze confuzie în rândul utilizatorilor.

Astfel, aceste informații vin să completeze reprezentarea utilizatorului asupra condițiilor în care operează entitatea și nu să repete, cu aceleași cuvinte, ceva deja precizat în situațiile financiare respective.

Un alt aspect demn de considerat este aplicabilitatea acestui cadru conceptual pentru entitățile non-profit. Referitor la acest subiect, considerăm că un atare cadru conceptual ar trebui să fie aplicat de către entitățile generatoare de profit (entități comerciale).

O extindere la toate categoriile de entități generatoare sau nu de profit ar putea cauza neînțelegeri și ar implica o varietate largă de utilizatori cu nevoi diferite sau chiar opuse. Cu toate acestea, suntem de părere că ar fi recomandabilă o clasificare a entităților comerciale în funcție de două criterii: mărimea și gradul de responsabilitate publică (*degree of public accountability*), pe trei nivele: entități cotate, entități mari necotate și IMM-uri.

Bineînțeles că observații suplimentare se impun pentru fiecare din aceste nivele și standarde specifice ar trebui să se refere la fiecare categorie. Reamintim că în cazul standardelor internaționale de raportare financiară pentru IMM-uri, cadrul contabil conceptual va fi același.

Concluzie

Toate reflecțiile de mai sus se concentrează pe eforturile de îmbunătățire a cadrului conceptual al IASB ca bază doctrinară pentru proiectele actuale și viitoare ale IASB și ca suport în aplicarea ulterioară a IFRS în cadrul Uniunii Europene. Alegerea analizării acestui proiect dintre principalele proiecte existente pe agenda celor două organisme IASB și FASB rezidă și în relevanța extraordinară pe care o asemenea propunere și evoluția sa ulterioară ar avea-o asupra viitorului contabilității internaționale și implicit asupra mediului de afaceri european.

Bibliografie

- Feleagă, N. (1999), *Sisteme contabile comparate*, vol.I, II, Editura Economică, București
- Lande E. (2005), *La Reforme des Cadres comptables Conceptuels de l'IASB et du FASB: Quelles evolutions? Quels enjeux?*, *Revue Francaise de Comptabilite*, 380 (Septembre): 36-39
- EFRAG & CNC (2006), *Discussion Paper: Elements of the Framework Debate the Conceptual Framework. Starting from the right place?*, Pro-active Accounting Activities in Europe (PAAinE), accesabil la: www.efrag.org/files/ProjectDocuments/PAAinE%2520-%2520Framework
- EFRAG & CNC (2009), *Elements of the Framework Debate: The Needs of Users of Financial Information. A User Survey*, Pro-active Accounting Activities in Europe (PAAinE), accesabil la: http://www.focusifrs.com/paaine_paper_the_needs_of_users_of_financial_information_may_2009
- EFRAG (2008), *EFRAG's Comment Letter on the Exposure Draft of An Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1 and 2*, disponibil la adresa: <http://www.efrag.org/files/EFRAG%20public%20letters/Conceptual%20Framework/Phase%20A/EFRAgs%20comment%20letter%20on%20Framework%20DP%20on%20Chapters%201%20and%202.pdf>, accesat în data de 20 ianuarie 2009
- IASB (2006), *Discussion Paper Preliminary Views on an improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information*, accesabil la: www.bis.org/bcbs/commentletters/iasb19.pdf
- IASB (2008), *Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information*, accesabil la: www.iasplus.com/iasplus/0807edframework.pdf
- IASB (2010), *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*, disponibil la adresa <http://www.ifrs.org/NR/rdon-lyres/0BD5A2FE-1659-44D1-9074-FE07E4459E6D/0/CFFeedbackStatement.pdf>, accesat în data de 28 septembrie 2010

Informații

Hotărâri ale Consiliului CAFR, publicate în Monitorul Oficial

- Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 164/24 iunie 2010 pentru adoptarea Normelor privind aprobarea auditorilor financiari și a firmelor de audit din alte state membre ale Uniunii Europene, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 762 din 16 noiembrie 2010
- Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 165/24 iunie 2010 pentru aprobarea Normelor privind autorizarea firmelor de audit, publicată în

Monitorul Oficial al României nr. 762 din 16 noiembrie 2010.

Participarea CAFR la masa rotundă organizată de ACCA la Bruxelles

O delegație a Camerei Auditorilor Financiari din România alcătuită din Ion Mihăilescu, președinte, și Adriana Coșa, șef birou relații internaționale, a participat, în data de 18 noiembrie 2010, la sediul ACCA de la Bruxelles, la o masă rotundă cu privire la **Re-gândirea valorii auditului: către o mai bună guvernanta și o mai bună adaptare la nevoile piețelor și ale mediului de afaceri.**

Evenimentul a reunit circa 40 de participanți, incluzând factori de decizie din partea Comisiei Europene și Parlamentului European, reprezentanți ai mediului academic, practicieni din cadrul IMM-urilor, reprezentanți ai serviciilor financiare, ai mediului de afaceri și ai profesiei de audit. Cu acest prilej a fost prezentată cartea verde a CE, **Politica de audit: lecțiile crizei.** O sesiune a mesei rotunde a fost dedicată studiilor de caz cu privire la guvernanta, în cadrul căreia au fost prezentate „**Codul Bunelor Practici**” și „**Manualul Începătorilor**” aferente comitetelor de audit, precum și un studiu de caz cu privire la guvernanta unei firme de audit din România. În cea de-a treia parte a avut loc o dezbateră cu privire la modul în care auditul poate fi adaptat nevoilor unei societăți în curs de schimbare.

Probleme de actualitate cu privire la măsurarea nivelului de guvernanță corporativă în România

Adriana - Sofia RĂILEANU*, Camelia Liliana DOBROȚEANU** & Laurențiu DOBROȚEANU***

Abstract

Current Issues Regarding the Measurement of Corporate Governance in Romania

Nowadays the term corporate governance is often associated with compliance and risk management objectives, describing an area reserved exclusively for boards and general directors. In author's opinion corporate governance has a major and extensive importance, because it covers all levels of decision of the company, it facilitates the harmonization of strategic decisions with the tactical and operational ones and, nevertheless, it aims to create value (in the context of risk management and compliance with established rules). Even the recent economic and financial crisis has highlighted the benefits of implementing an adapted system of corporate governance, despite the additional required costs.

This study aims to clarify some issues linked to corporate governance in Romania, by offering answers to questions like: Who bears the burden of implementing an appropriate system of corporate governance? How can be assessed the current level of corporate governance in Romania? What are the main obstacles that enterprises in Romania have to face concerning corporate governance? Is there a model of governance that has proven to be better than others? What are the criteria for measuring the level of corporate governance?

Key words: *corporate governance, governance models, obstacles, level of corporate governance*

JEL Classification: G32, G34, M14, M48

Cuvinte cheie: guvernanță corporativă, modele de guvernanță, obstacole, nivelul guvernanței corporative

* Prep. univ. drd., ASE București, e-mail: sofia.raileanu@gmail.com

** Conf. univ. dr., ASE București, e-mail: camidll@yahoo.com

*** Prof. univ. dr., ASE București, e-mail: laurdll@yahoo.com

Introducere

Recenta criză economică și financiară a adus în atenția publică numeroasele probleme de actualitate cu care se confruntă întreprinderile din România, din cauza lipsei de transparență manifestată la nivel global și a costului relativ ridicat al implementării unui sistem adaptat de guvernanță corporativă.

Datorită multiplelor avantaje socioeconomice pe care guvernanța corporativă le oferă, în prezent se fac multe eforturi pentru generalizarea acesteia și, totuși, aceste eforturi rămân, din păcate, în multe cazuri, fără ecou și nu se regăsesc în practicile curente ale întreprinderilor din România.

În România măsurarea nivelului guvernanței corporative a făcut obiectul unui număr foarte limitat de studii (Dobroțeanu et al, 2009, Asociația Oamenilor de Afaceri Canadieni din România, 2009, Dobroțeanu et al, 2010b). Aceste studii evaluează respectarea regulilor de guvernanță corporativă de către

Nu există un model unic de guvernare corporativă. Fiecare structură este unică și, pe cale de consecință, modelul de guvernare corporativă pe care îl va implementa va fi influențat de particularitățile companiei

companiile românești listate, precum și modul în care companiile divulgă către public informații care țin de adoptarea și aplicarea principiilor de guvernare corporativă.

Nici literatura de specialitate din străinătate nu abundă în studii privind măsurarea nivelului de guvernare corporativă, contrar așteptărilor noastre inițiale. Majoritatea studiilor din literatura străină cercetează dacă dezvoltarea practicilor de guvernare corporativă este voluntară, motivată de înțelegerea avantajelor pe care guvernarea corporativă le oferă sau dacă reprezintă mai degrabă o conformare la o serie de cerințe impuse de lege¹.

În acest context, lucrarea noastră a avut în vedere analiza modului în care se aplică guvernarea corporativă în România.

Documentarea și studiul întreprins au avut în principal următoarele obiective:

identificarea deficiențelor care conduc la un nivel nesatisfăcător al transparenței și guvernării întreprinderilor românești, precum și stabilirea criteriilor de măsurare a nivelului conducerii corporative.

În ceea ce privește **metodologia de cercetare**, s-a recurs la o analiză critică privind soluțiile de implementare a politicilor și principiilor de guvernare în România. În acest scop au fost extrase informații de pe site-urile companiilor listate la Bursa de Valori București, informații cuprinse în Raportul Anual, referitoare la practicile de guvernare corporativă utilizate.

Deși eșantionul limitat la companiile listate la BVB a avut o dimensiune redusă, rezultatele cercetării ne-au condus la concluzia că întreprinderile din România nu conștientizează încă importanța divulgării informațiilor referitoare la principiile de guvernare corporativă.

Cui îi revine sarcina implementării unui sistem adecvat de guvernare corporativă?

Prin guvernarea corporativă se urmărește dezvoltarea performanței companiei și armonizarea intereselor diferitelor grupuri de interese.

În cadrul unei întreprinderi, sarcina unei bune guvernări corporative le revine acționarilor, prin consiliul de administrație pe care îl desemnează.

Din acest punct de vedere, consiliul de administrație și diversele sale comitete

trebuie să semene germenii unei bune guvernări, să identifice problemele care pot apărea, să caute adevăratele cauze și să nu se mulțumească doar cu tratamentul simptomelor.

Cu alte cuvinte, ei trebuie să asculte întreprinderea, astfel încât nici tensiunile interne și nici atacurile externe să nu afecteze imunitatea la comportamentele contrare eticii.

Directorii trebuie să reușească să găsească singuri soluții și să creadă în întreprinderea lor. Din acest punct de vedere, acțiunile educative și cele de sensibilizare se dovedesc a fi de multe ori mai importante decât cele legislative sau reglementare.

Cum am putea aprecia nivelul actual de guvernare corporativă din România?

Raportul OECD (Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică) emis în februarie 2000 plasa România pe locul șapte din zece, în contextul unui studiu realizat asupra practicilor de guvernare națională.

Principalele deficiențe desprinse în baza studiului indicau o slabă aplicare a reglementărilor, deficiențe în ceea ce privea rolul consiliului de administrație și calitatea slabă a informațiilor disponibile acționarilor.

În 2001 OECD, cu sprijinul USAID, a elaborat un program menit să îmbunătățească guvernarea corporativă din

¹ Wallace & Naser, 1995, p. 311, Wallace et al, 1994, p. 41; Kun Wang, 2008, p.14; Ho & Wong, 2001, p. 139; Bujaki & McConomy, 2002, p.105

România. Obiectivele acestui program vizau următoarele:

- (i) evaluarea stadiului guvernantei corporative din România;
- (ii) formularea unui set de recomandări care să permită îmbunătățirea cadrului guvernantei corporative, apropiindu-l de practicile internaționale și principiile OECD;
- (iii) identificarea domeniilor în care se impunea asistența tehnică;
- (iv) îmbunătățirea gradului de înțelegere a practicilor de guvernanta din România;
- (v) facilitarea accesului României la dialogul internațional pe teme de guvernanta corporativă.

Deși revizuirile recente au îmbunătățit semnificativ cadrul guvernantei corporative din România, prevederile sunt încă incomplete și dificil de implementat. Legea societăților comerciale prezintă într-o manieră oarecum superficială componența, rolul și responsabilitățile comitetului de audit și lasă neacoperite, încă, aspecte esențiale ale guvernantei, cum ar fi: protecția independenței auditorilor, numirea, reconfirmarea și demiterea auditorilor interni și externi.

Cu toate acestea, pe baza recomandărilor Băncii Mondiale, Bursa de Valori București a emis o versiune revizuită a Codului de guvernanta corporativă, publicat în forma sa inițială în 2007 și s-a înființat Institutul de guvernanta corporativă.

Totuși, în ciuda acestor eforturi și a unor progrese vizibile, în urma unei verificări a informațiilor cuprinse în Raportul Anual prezentat pe site-urile companiilor listate la Bursa de Valori București, am ajuns la concluzia că foarte puține companii (procent nesemnificativ din punct de vedere statistic) au respectat

în anul 2009 cerințele codului de guvernanta corporativă cu privire la divulgarea informațiilor referitoare la principiile de guvernanta corporativă². Din aceste considerente suntem de părere că respectarea prevederilor codului de către companiile vizate ar trebui monitorizată, dacă dorim ca rezultatele să fie conforme cu cele scontate.

Care sunt principalele obstacole cu care se confruntă întreprinderile din România în materie de guvernanta corporativă?

În primul rând companiile care nu se pot mândri cu un nivel satisfăcător de guvernanta corporativă acuză costul relativ ridicat al acesteia. În această situație, apreciem că nu vor fi întreprinse măsuri de guvernanta dacă întreprinderile nu vor înțelege că beneficiile așteptate vor depăși cu mult costurile.

În al doilea rând, nivelul slab de guvernanta corporativă poate proveni din dimensiunea de transparență a informației, din cauza faptului că întreprinderile sunt în interacțiune strategică și se tem că divulgarea anumitor informații poate avea consecințe negative prin scăderea avantajului competitiv.

Este important însă ca aceste dificultăți să fie depășite de către întreprinderi. În caz contrar, putem fi din nou martori la scandaluri financiare ale căror cauze rezidă în ignorarea principiilor guvernantei corporative, cum au fost cele de la: Enron, WorldCom, Xerox, Parmalat

Nu există un model unic de guvernanta corporativă. Fiecare structură este unică și, pe cale de consecință, modelul de guvernanta corporativă pe care îl va implementa va fi influențat de particularitățile companiei

etc., ale căror ecouri mai răsună și acum. Aceste eșecuri ale marilor corporații internaționale din ultimii 20 de ani au creat o perspectivă înfricoșătoare asupra numeroaselor probleme cu care se confruntă organizațiile și care pot lua oricând o turnură periculoasă. Toate aceste aspecte au produs valuri imense de nemulțumire din partea acționarilor implicați în conducerea organizațiilor, a personalului operațional și chiar a mass-media, care așteaptă soluții viabile.

Există un model de guvernanta care, prin calitățile sale, s-a dovedit mai bun decât celelalte?

La nivel internațional, majoritatea soluțiilor de implementare a politicii și prin-

2 Dobroțeanu et al., 2010b

cipiilor de guvernanță corporativă au luat forma codurilor de guvernanță corporativă. Acestea conțin reglementări și îndrumări și urmăresc să stimuleze practicile de bună guvernanță și să exercite o influență pozitivă asupra eficacității consiliului de administrație.

După părerea noastră, nu poate să existe un model de guvernanță corporativă care să funcționeze în cadrul tuturor țărilor și în cadrul tuturor companiilor deoarece fiecare țară și companie are particularitățile proprii.

Acest fapt nu înseamnă că nu există principii de bază, cum ar fi principiile de guvernanță corporativă emise de OECD, care pot fi folosite drept piloni pentru orice model de guvernanță. Aceste principii formează chiar baza criteriilor de măsurare a guvernanței corporative.

Care sunt criteriile de măsurare a nivelului conducerii corporative?

Guvernanța corporativă ar rămâne o simplă fantezie teoretică dacă nu ar fi susținută de criterii reale de apreciere. Cel mai cunoscut sistem pentru aprecierea guvernanței corporative este cel conceput de agenția de rating Standard & Poor's.

Acest sistem urmărește două componente: o componentă macro - scorul acordat unei țări și o componentă micro - scorul acordat unei companii.

Scorul țării indică sprijinul acordat din partea statului în ceea ce privește conducerea corporativă și ia în considerare: cadrul legislativ, reglementările

naționale ale pieței de capital, modul de raportare financiară și respectarea standardelor de contabilitate.

Este important să se țină cont de scorul țării deoarece forțele externe de la nivel macro pot influența calitatea guvernanței corporative a unei companii.

Două companii cu același scor, dar care se află în țări cu nivel contrastant de guvernanță, prezintă profile de risc diferite. Cu cât scorul țării este mai bun cu atât investitorii se vor simți mai în siguranță. Astfel, un scor mare acordat țării devine un avantaj semnificativ pentru companiile naționale.

Scorul companiei ia în calcul eficacitatea interacțiunii dintre manageri, acționari și alte persoane interesate.

Se iau în considerare criterii cum ar fi: structura proprietății (transparența structurii proprietății, concentrarea și influența structurii proprietății asupra companiei), relațiile stakeholderilor (regularitatea/accesul la informații privind adunarea generală a acționarilor, procesul de vot și modul de întâlnire a acționarilor, drepturile de proprietate), transparența financiară (calitatea și conținutul informațiilor considerate publice, programarea și accesul la diseminarea informațiilor, independența și poziția auditorilor companiei), structura și procesul de conducere (structura și eficiența conducerii, rolul și componența conducerii, rolul și gradul de independență al directorilor executivi, retribuirea administratorilor și a conducerii, metodele de evaluare și succesiune).

Fiecare dintre componentele prezentate mai sus este evaluată pe o scală de la 1 la 10 și contribuie la stabilirea scorului final, care este, de asemenea, reprezentat de la 1 la 10.

O companie poate avea un scor final mic, chiar dacă provine dintr-o țară cu un scor mare, dacă nu respectă ce-

rințele celor patru criterii definite mai sus.

Pe baza acestor criterii, un studiu datat din 2000, întocmit de S.G. Emerging Funds Equity Research, referitor la nivelul conducerii corporative în cadrul piețelor emergente, arată că România ocupa locul 7 din 10.

Studiul nostru concluzionează că nici în anul 2011 unii manageri români nu sunt pregătiți să facă saltul calitativ impus de principiile guvernanței corporative și au încă rețineri în privința respectării prevederilor legate de transparență. Din aceste considerente, putem să ne imaginăm că, din păcate, scorul nu a evoluat prea mult.

Concluzii

În ciuda avantajelor pe care le oferă, principiile de guvernanță corporativă rămân de cele mai multe ori la stadiul de discurs. Totuși, companiile care au deschidere și adoptă prevederile Codului de guvernanță corporativă se pot lăuda cu creșteri ale profitului, în ciuda eforturilor financiare suplimentare pentru implementarea standardelor și a cheltuielilor cu consultanța de specialitate.

Studiul nostru a avut în vedere un eșantion format din companiile listate la BVB și a încercat să surprindă modul în care companiile se conformează codului de guvernanță corporativă.

Din păcate, concluzia studiului a fost aceea că majoritatea companiilor nu se conformează cerințelor codului în ceea ce privește transparența principiilor adoptate, fapt datorat în principal costului relativ ridicat al implementării unui sistem adaptat de guvernanță corporativă.

O altă motivație rezidă în faptul că piața

nu le oferă emitenților o motivație suficient de puternică pentru a stimula creșterea nivelului de divulgare voluntară a informațiilor privitoare la guvernanța corporativă.

Totuși, este de apreciat faptul că în ultimii ani s-au făcut progrese destul de mari în administrarea companiilor la nivelul Europei de Sud - Est. Reformele aplicate au condus la o îmbunătățire a cadrului juridic și au condus la o protecție mai eficientă împotriva abuzurilor.

Acknowledgements: Studiul reflectă rezultatele parțiale ale cercetării realizate în contextul proiectelor **CNCSIS ID-1785/2008-2011** „Rolul guvernanței corporative în securizarea încrederii investitorilor: performanța autohtonă versus performanțele europene și internaționale”, director de proiect, conf. univ. dr. Camelia Liliana Dobroțeanu, respectiv **CNCSIS ID-1798/2008-2011**, „Studiu bipolar privind controversele de percepție asupra auditului (audit expectation gap): profesie versus utilizatori”, director de proiect prof. univ. dr. Laurențiu Dobroțeanu.

*This study comprise the partial results of a wider research conducted under the projects **CNCSIS ID-1785/2008-2011**, „The role of corporate governance in securing the investor confidence: the national versus European and international performances”, project manager, conf. univ. dr. Camelia Liliana Dobroțeanu and **CNCSIS ID-1798/2008-2011**, „Bipolar study of audit expectations gap: profession versus financial information users”, project manager prof. univ. dr. Laurențiu Dobroțeanu.*

Bibliografie

- Bujaki, M.; McConomy, B. (2002), *Corporate Governance: Factors Influencing Voluntary Disclosure by Publicly Traded Canadian Firms*, *Canadian Accounting Perspectives*, Vol. 1, No. 2, pp. 105 – 139
- CBA (2009), *Raportul Anual cu privire la Afaceri: Practicile de Guvernanță Corporativă și Transparență ale Bursei de Valori București în anul 2009*, disponibil la: <http://www.cba-romania.ro/index.php?page=report>, (consultat pe 15/09/2010)
- Dobroțeanu, Camelia L.; Dobroțeanu, Laurențiu; Răileanu, Adriana S., *A comparative study of corporate governance frameworks in US, United Kingdom and Romania*, *Analele Universității din Oradea, seria Științe Economice - tom XVIII*, 2009, <http://steconomice.uoradea.ro/anale>
- Dobroțeanu, Camelia L.; Dobroțeanu, Laurențiu; Răileanu, Adriana S., *Independența auditorilor în contextul guvernanței corporative*, *Revista „Audit Financiar”* Vol. 8, nr. 3, 2010, CAFR, pp. 18-22
- Dobroțeanu, Camelia L.; Dobroțeanu, Laurențiu; Răileanu, Adriana S., *Reporting on Corporate Governance – a Case Study on Romanian Companies*, *Revista „Transformations in Business & Economics”*, Vol. 9, No 1 (19), pag 273, 2010b
- Dochia, Aurelian, *Raport privind conducerea corporativă în România*, prezentat în cadrul conferinței OECD (the Straight and Narrow – Standards of Corporate Governance), București, 2001
- Ghiță, Marcel; Pereș, Ion, *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Mirton, Timișoara, 2009
- Ho, S. M.S.; Wong, K. S., *A study of the relationship between corporate governance structures and the extent of voluntary disclosure*, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 10, No. 2, 2001, pp. 139-156.
- Naciri, Ahmed, *Internal and External Aspects of Corporate Governance*, Editura Routledge, 2009
- Wallace, R.S.O.; Naser, K., *Firm-specific determinants of the comprehensiveness of mandatory disclosure in the corporate annual reports of firms listed on the Stock Exchange of Hong Kong*, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 14, No. 4, pp. 311-368., 1995
- Wallace, R.S.O.; Naser, K.; Mora, A., *The relationship between the comprehensiveness of corporate annual reports and firm characteristics in Spain*, *Accounting and Business Research*, Vol. 25, No. 97, pp. 41-53., 1994
- Wang, K.; Sewon, O.; Claiborne, M.C., *Determinants and consequences of voluntary disclosure in an emerging market: Evidence from China*, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 17, No.1, pp. 14-30., 2008
- *** *Codul de guvernanță corporativă al Bursei de Valori București*, disponibil pe site-ul BVB la adresa http://www.bvb.ro/info/Rapoarte/Diverse/Cod%20Guvernant%20Corporativa_prelucrat.pdf
- *** *OECD Annual Report 2000*, disponibil la adresa web http://docstore.ingenta.com/cgi-bin/ds_deliver/1/u/d/ISIS/57255174.1/oecd/16815378/2000/00002000/00000004/0100331e/C6DCA9D4BEE54E4E127654167991ED564E1EC44F43.pdf?link=http://www.ingentaconnect.com/error/delivery&format=pdf
- *** *OECD Principles of Corporate Governance*, disponibile la adresa web <http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf>
- *** OECD (2001), *Corporate governance in Romania*, www.oecd.org
- *** *Legea 31/1990 - Legea societăților comerciale cu modificările și completările ulterioare* (realizate de Legea nr. 302/2005, Legea nr. 85/2006, Legea nr. 164/2006, Legea nr. 441/2006, Legea nr. 516/2006, OUG nr. 82/2007, OUG nr. 52/2008, Legea nr. 284/2008, precum și de Legea 88/2009)
- **** *Standard and Poor's Corporate Governance Scores – Criteria, Methodology and Definitions*, Standard and Poor's Governance Service, iulie 2002

Calitatea raportării financiare și costul capitalului: rezultate pentru mediul românesc

Lucian MUNTEANU*, Mihaela IONAȘCU & Ion IONAȘCU**

Abstract

Disclosure Quality and the Cost of Capital: Evidence for Romania

The adoption of IFRS is expected to increase transparency, and consequently reduce the cost of capital. However, recent studies have shown that the magnitude of the cost of capital is affected by various factors (e.g. capital markets efficiency, the role played by capital markets in supplying financial resources to listed companies, corporate governance practices and means of protecting investors etc.) which can diminish the disclosure quality impact on the cost of capital. Accordingly, this paper attempted to isolate the effect of the IFRS adoption in investigating the relationship between disclosure quality and the cost of capital for Romanian companies. The results showed that listed Romanian companies disclosing more information did not benefit from a reduced cost of capital.

Key words: *cost of capital, disclosure quality, IFRS adoption*

JEL Classification: G32, M41

Cuvinte cheie: *costul capitalului, calitatea raportării financiare, adoptarea IFRS.*

Introducere

Prin adoptarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) se așteaptă obținerea creșterii calității raportării financiare a companiilor care să aibă ca efect *reducerea asimetriei informaționale și a riscului* și, în consecință, *diminuarea costului capitalului*. Cunoscuta afirmație a fostului președinte al SEC¹, Arthur Levitt: „adevărul este că standardele de contabilitate de înaltă calitate reduc costul capitalului, iar acesta este țelul pe care-l împărtășim cu toții” (Levitt, 1998) nu face decât să susțină ideea existenței acestei corelații. De aceeași părere este și președintele Consiliului Standardelor Contabile Internaționale (IASB), Sir David Tweedie, unul dintre susținătorii adoptării obligatorii a IFRS, care afirma că standardele IFRS „vor reduce costul capitalului și vor deschide noi oportunități pentru diversificarea și îmbunătățirea rezultatelor din investiții” (Tweedie, 2006).

Cu toate acestea, cercetări recente au arătat că această supoziție nu se verifică în toate circumstanțele, costul capitalului fiind influențat de mai mulți factori (cum ar fi: eficiența pieței de capital, importanța pieței de capital în finanțarea companiilor, calitatea guvernantei corporative și protecția investitorilor etc.), care pot atenua sau chiar anula influența

* Drd., Academia de Studii Economice București, e-mail: lucian1212@gmail.com

** Lect. univ. dr., Academia de Studii Economice București, e-mail: mihaela.ionascu@cig.ase.ro.

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

¹ Securities and Exchange Commission (www.sec.gov) – organismul de supraveghere a bursei americane, corespondentul din România fiind CNVMR.

unei raportări financiare de calitate asupra mărimii costului capitalului. În consecință, studiul de față își propune să aducă noi clarificări legate de relația dintre calitatea raportării financiare și costul capitalului în mediul românesc.

În aceste condiții, cercetarea urmărește să izoleze analiza variației costului capitalului de efectul adoptării IFRS și să investigheze în ce măsură, pe piața românească de capital, calitatea raportării financiare influențează costul capitalului.

Stadiul cunoașterii la nivel internațional

Adoptarea obligatorie a IFRS în Uniunea Europeană a început în 2005. Rezultatele studiilor științifice scot la iveală unele opinii divergente cu privire la armonizarea contabilă internațională. Dezbateră pe marginea acestui subiect privește nu numai mediul academic, ci și practicienii.

În prezent, dezbateră obligativității adoptării IFRS a generat două curente. Susținătorii unui curent consideră că standardele de contabilitate determină de asemenea și calitatea contabilității. În consecință, obligativitatea adoptării IFRS aduce două beneficii importante. Adoptând o limbă comună de afaceri, în loc de o contabilitate de tip Babel, ar trebui să se îmbunătățească considerabil comparabilitatea internațională a situațiilor financiare. Acest lucru va încuraja, desigur, migrarea fluxurilor de capital peste frontierele țărilor, în căutarea unor rezultate mai bune pentru investitori. Atragerea de noi investitori aduce după sine reducerea costului capitalului. Un alt avantaj este faptul că obligațiile divulgării informațiilor financiare impuse de IFRS îmbunătățesc calitatea situațiilor financiare prezentate de companiile localizate în țări în care standardele locale au un nivel redus al cerințelor de divulgare (Mangena *et al.*, 2010; Chen *et al.*, 2010). Acest lucru poate fi tradus prin reducerea asimetriei informațiilor, permițând investitorilor să monitorizeze mai bine performanțele investițiilor lor. Dacă această ipoteză este corectă, ne așteptăm la un impact mai mare al IFRS în țări precum România, caracterizate printr-o calitate mai slabă a raportării financiare (Ionașcu, 2007).

Al doilea punct de vedere ia în considerare importanța pieței financiare în finanțarea externă a companiilor. Deși adoptarea IFRS este obligatorie în Europa, există diferențe semnificative între țări în ceea ce privește importanța acordată pieței bursiere ca sursă de finanțare a companiilor. Mai mult chiar, în interiorul fiecărei țări, companiile diferă în măsura în care acestea sunt dependente de finanțarea externă și în ce

privește costurile de conformare la cerințele de raportare financiară. Chiar dacă adoptarea a fost obligatorie, companiile cu avantaje mici de pe urma IFRS sunt tentate să utilizeze orice permisivitate legală în aplicarea standardelor pentru a avea un grad minim de conformitate. În schimb, există companii care depind de piața bursieră pentru finanțarea activităților lor, care au un cost redus de conformitate cu cerințele de raportare ale IFRS și care aleg cu entuziasm să se conformeze. Aceste companii se găsesc preponderent în țările în care piața financiară este mult mai importantă și unde standardele contabile locale cer un grad ridicat de calitate în raportarea informațiilor financiare. În schimb, companiile mai puțin înclinate să adopte IFRS sunt, în general, localizate în țările în care finanțarea de pe piața de capital este mai puțin reprezentativă și unde standardele contabile locale impun un nivel mai scăzut al raportării financiare. În consecință, cel mai mare impact al adoptării IFRS este așteptat în țările care au o combinație între o piață financiară bine dezvoltată și un nivel ridicat al cerințelor de raportare financiară.

În acest context, un raționament diferit poate fi făcut pornind de la argumentul potrivit căruia beneficiile care stimulează companiile în adoptarea IFRS sunt mai relevante pentru calitatea comunicării financiare decât standardele de contabilitate în sine. De altfel, normele IFRS reprezintă un set de standarde contabile dezvoltate pentru țările care se bazează pe o piață bursieră puternică, iar atunci când IFRS sunt aplicate în țările care se bazează pe finanțare bancară, unde sistemul bancar depășește în importanță piața de valori mobiliare, rezultatele s-ar putea să nu fi cele așteptate. Chiar dacă aplicarea IFRS poate atrage capital internațional, s-ar putea ca firmele din aceste țări să nu manifeste interes pentru acesta. Dimpotrivă, unele dintre companii vor considera noile cerințe de raportare financiară ca o povară și ca un cost suplimentar, în loc de un beneficiu.

La o analiză a studiilor efectuate până în acest moment, se evidențiază cele care dovedesc o reducere a costului capitalului în cazul adoptării voluntare a standardelor IFRS (Leuz și Verrecchia, 2000), în timp ce pentru cazul adoptării obligatorii, dovezile, până de curând, au fost mai puține și de multe ori neclare (Daske *et al.*, 2007, 2008).

Sunt, totuși, cel puțin două motive pentru care prin adoptarea obligatorie a IFRS se așteaptă o scădere a costului capitalului. În primul rând, concluziile cercetărilor anterioare arată că standardele IFRS au cerințe mai mari față de standardele locale în ceea ce privește divulgarea informațiilor financiare (Ashbaugh și Pinicus, 2001), iar o divulgare mai consistentă are efectul de a reduce costul capitalului (Botosan, 1997;

Lambert *et al.*, 2007). În al doilea rând, literatura susține ipoteza conform căreia un set unic de standarde contabile poate îmbunătăți comparabilitatea între firme, iar aceasta, în schimb, va reduce costul capitalului (Armstrong *et al.*, 2010).

Cu toate acestea, unii sceptici ai adoptării obligatorii a IFRS consideră că, deși dovezile de reducere a costului capitalului pentru adoptările voluntare sunt clare, aceste concluzii nu pot fi generalizate și asupra celor care adoptă în mod obligatoriu normele IFRS. Spre deosebire de cei care adoptă voluntar normele IFRS, considerând că beneficiile adoptării depășesc costurile, cei care sunt obligați să implementeze IFRS se supun unei decizii politice. Eficacitatea acestei decizii depinde în mare măsură de factorii instituționali, care trebuie să convingă și să asigure cooperarea managerilor și auditorilor financiari pentru a realiza o implementare adecvată a IFRS.

O cercetare empirică recentă, realizată la nivelul UE de către Li (2010), susține primul curent, arătând că, în general, cei care au adoptat obligatoriu IFRS după anul 2005 au înregistrat o reducere semnificativă a costului capitalului. În contrast cu această categorie, cei care au adoptat voluntar IFRS nu au înregistrat nicio modificare semnificativă a costului capitalului după anul 2005. În plus, studiul mai arată că obligativitatea adoptării IFRS are un impact semnificativ asupra costului capitalului doar în țările cu mecanisme de constrângere consonante cu aparatul legislativ, care, împreună, sunt un factor determinant în eficiența schimbării contabile. De asemenea, sunt confirmate cele două modalități prin care adoptarea obligatorie a IFRS determină reducerea costului capitalului și anume: divulgarea sporită a informației financiare și creșterea comparabilității.

Unele studii (Chen, Chen și Wei, 2004) au arătat că pentru piețele financiare emergente, cu o protecție slabă a investitorilor, cum este și cazul României, costul capitalului este în primul rând influențat de calitatea guvernancei corporative și nu de calitatea raportării financiare. Altfel spus, în țările cu economii emergente și cu protecție slabă a investitorilor, firmele care doresc să-și reducă costul capitalului ar trebui să-și întărească cu precădere mecanismele de guvernare, mai degrabă decât să-și extindă publicarea de informații financiare.

Ionașcu *et al.* (2010) a arătat că, după adoptarea IFRS, costul capitalului companiilor românești cotate a scăzut, dar acest rezultat trebuie interpretat cu prudență deoarece scăderea costului capitalului pentru două perioade consecutive poate fi explicat și prin alți factori decât calitatea raportării financiare. Având în vedere că piața de capital românească este una emergentă și cu o protecție slabă a investitorilor

(locul 44 în clasamentul World Bank 2010), este posibil ca nivelul calității raportării financiare să nu aibă un efect semnificativ asupra reducerii costului capitalului. În aceste condiții, ne propunem să izolăm analiza variației costului capitalului de efectul adoptării IFRS și să investigăm în ce măsură, pe piața românească de capital, calitatea raportării influențează costul capitalului.

Prin urmare, cercetarea noastră își propune să studieze relația dintre calitatea raportării financiare și costul capitalului la un anumit moment, pentru a vedea în ce măsură firmele românești cotate cu un nivel mai ridicat al calității raportării financiare beneficiază de un cost al capitalului mai redus.

Metodologia cercetării

Pentru a investiga relația dintre costul capitalului și calitatea raportării, în primul rând, am folosit un model de calcul al costului implicit al capitalului, testat în prealabil pe piața de capital românească de Ionașcu *et al.* (2010). Modelul definește costul capitalului ca *rata internă de rentabilitate*, care face ca valoarea actualizată a dividendelor viitoare să fie egală cu prețul curent al acțiunilor. Pentru a transforma seria infinită de fluxuri viitoare de trezorerie într-una finită, se determină o *valoare terminală* (*terminal value*, engl.), pe care am operaționalizat-o prin prețul estimat al acțiunilor la sfârșitul perioadei relevante, întrucât se presupune că prețul estimat la momentul respectiv reflectă evaluarea pieței în privința viitoarelor fluxuri de dividende.

$$P_0 = \sum_{t=1}^n ((1 + r_{DIV})^{-t} dps_t) + (1 + r_{DIV})^{-n} (P_n) \quad (1)$$

unde: P_0 = prețul la momentul $t=0$ (momentul estimării);

P_n = prețul la momentul $t=n$;

r_{DIV} = costul estimat al capitalului;

dps_t = dividendul pe acțiune la momentul t .

Întrucât nu am avut la dispoziție informații previzionate pentru piața de capital românească, pentru o estimare preliminară a magnitudinii costului capitalului am folosit date efective. Pentru a avea un număr relevant de fluxuri de dividende am estimat costul capitalului pentru anul 2005, finalizând fluxul de dividende viitoare cu prețul acțiunilor companiilor listate la Bursa de Valori București (BVB) înregistrat la sfârșitul anului 2009. Variabila care prezintă interes este r_{DIV} , o estimare directă a costului capitalului.

În al doilea rând, pentru a estima calitatea raportării firmelor românești cotate, am folosit metodologia aplicată de Ionașcu (2007), care a investigat volumul de informații financiare furnizate de companiile românești cotate pe internet pentru anul 2005. În prezent, se consideră că internetul este sursa cea mai accesibilă pentru realizarea unei comunicări financiare eficiente, BVB solicitând companiilor listate, pentru un plus de transparență, să dispună de mijloace eficiente de furnizare de informații, respectiv site-uri web accesibile pe internet care să conțină, pe lângă alte informații, situații financiare anuale și interimare (semestriale și trimestriale) în limbile română și engleză (BVB, 2001, art. 22).

Pentru a determina calitatea raportării financiare, Ionașcu (2007) a definit o funcție scor, care măsoară patru niveluri de transparență:

Nivelul 1: Calitate slabă a raportării financiare: Acesta este nivelul minim de informații contabile disponibile pe site-ul BVB. Companiile listate nu au un site propriu accesibil pe internet sau au un site pe care nu sunt disponibile informații de natură financiară.

Nivelul 2: Calitate acceptabilă a raportării financiare. Acest scor este acordat companiilor care au propriul site internet, care permite vizualizarea situațiilor financiare sau a unor extrase din situațiile financiare.

Nivelul 3: Calitate bună a raportării financiare. Companiile furnizează un set complet de situații financiare pe internet împreună cu rapoartele managementului și ale auditorului și alte informații financiare menite să servească la luarea deciziilor de către actualii sau potențialii investitori.

Nivelul 4: Calitate excelentă a raportării financiare. Acest scor este acordat companiilor listate care oferă pe site-urile proprii accesul la versiunea integrală a raportului anual aferent exercițiului 2005.

Având în vedere informațiile disponibile pentru perioada analizată, a rezultat un eșantion de 33 de companii, datele fiind analizate cu programul SPSS.

Rezultatele cercetării

Valorile obținute în urma operaționalizării variabilelor sunt sintetizate în tabelul 1.

Se observă că entitățile românești cotate la BVB au un nivel mediu al calității raportării financiare, iar costul capitalului pentru anul 2005 este relativ redus (14,2%).

Tabel 1 - Statistici descriptive

Indicatori/ Variabile	Calitatea raportării	Costul capitalului
Medie	2,303	0,142
Abaterea medie pătratică	1,185	0,337
Minimum	1	-0,23
Maximum	4	0,9
Nr. observații	33	33

Relația dintre costul capitalului și calitatea raportării a fost investigată cu ajutorul regresiei de mai jos:

$$CC_i = \alpha_0 + \alpha_1 CR_i + \varepsilon_i$$

Unde: CC_i = costul capitalului companiei i ;
 CR_i = calitatea raportării companiei i .

Tabel 2 - Rezultatele regresiei

Indicatori	Valori
R	0,044
R ²	0,002
α_0	0,171
(t)	(1,294, sig. 0,205)
α_1	-0,012
(t)	(-0,243, sig. 0,810)
F	0,059 (sig. 0,810)
Durbin-Watson	2,256
Observații	33

Analiza datelor a pus în evidență faptul că, în mediul românesc, nu există o relație între costul capitalului și calitatea raportării financiare. Mai exact, firmele românești cotate care au furnizat mai multe informații financiare pe site-urile proprii nu au beneficiat de un cost mai redus al capitalului.

Concluzii, limitele cercetării și dezvoltări viitoare

Obiectivul acestui studiu a fost să aducă noi clarificări legate de relația dintre calitatea raportării financiare și costul capitalului în mediul românesc. Cercetări recente au arătat că raportarea financiară de calitate nu determină un cost al capitalului mai redus în toate circumstanțele, costul capitalului

fiind influențat și de alți factori (eficiența pieței de capital, importanța pieței de capital în finanțarea companiilor, calitatea guvernantei corporative și protecția investitorilor etc.), care pot atenua sau chiar anula influența calității raportării financiare asupra costului capitalului.

În aceste condiții, cercetarea a urmărit să izoleze analiza variației costului capitalului de efectul adoptării IFRS și să investigheze în ce măsură, pe piața românească de capital, calitatea raportării financiare influențează costul capitalului.

Rezultatele obținute au arătat că, în mediul românesc, nu există o relație între costul capitalului și calitatea raportării financiare, firmele românești cotate care au furnizat mai multe informații financiare pe site-urile proprii nu au beneficiat de un cost mai redus al capitalului.

Cu toate acestea, rezultatele obținute trebuie interpretate cu prudență, întrucât modelul folosit pentru estimarea costului capitalului s-a bazat pe date efective și nu pe previziunile

analizatorilor; de asemenea, modelul nu a avut variabile care să controleze efectul posibilei ineficiențe a pieței românești de capital. Totuși, chiar dacă nu au un grad foarte înalt de acuratețe, aceste prime rezultate oferă indicii că mărirea costului capitalului firmelor românești cotate este influențată în primul rând de alți factori, care trebuie identificați în cercetări viitoare.

Acknowledgements: Această lucrare este realizată în cadrul grantului "Beneficiile adoptării normelor IFRS: o cercetare exploratorie privind impactul internaționalizării contabilității românești asupra reducerii costului capitalului", PNCDI II: 1840/2008/IDEI II, finanțat de CNCIS - UEFISCU.

The present paper is issued with the financial support offered by CNCIS - UEFISCU through the project PNCDI II: ID_1840/2008/IDEI II: "The benefits of IFRS adoption: an exploratory research regarding the impact of the internationalization of Romanian accounting on the cost of capital".

Bibliografie

- Armstrong C., Barth, M., Jagolinzer, A. and Riedl, E. (2010), *Market reaction to the adoption of IFRS in Europe*, *The Accounting Review* 85 (1): 31–61.
- Ashbaugh H., Pincus, M., (2001), *Domestic accounting standards. International Accounting Standards, and the predictability of earnings*, *Journal of Accounting Research* 39 (3): 417–434, disponibil și la: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=268951
- Botosan, C.A. (1997), *Disclosure Level and the Cost of Capital*. *The Accounting Review*, Vol.72, No.3, 323–349.
- BVB (2001), *Regulamentul BVB nr. 3 privind înscrierea valorilor mobiliare la Cota Bursei*, aprobat prin decizia CNVM nr. D1363/06.08.2001, disponibil on-line la www.bvb.ro.
- Chen, K.C.W., Chen, Z., Wei, K.C. J. (2004), *Disclosure, Corporate Governance, and the Cost of Equity Capital in Emerging Markets*, http://www.accountancy.smu.edu.sg/research/seminar/pdf/kevin_chen.pdf
- Chen, H., Tang, Q., Jiang, Y., Lin, Z. (2010), *The Role of IFRS in Accounting Quality: Evidence from European Union*, *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol.21 (3), disponibil și la: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1330352
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., and Verdi, R. (2007), *Adopting a label: Heterogeneity in the economic consequences of IFRS adoptions*. Working paper, University of Mannheim, the Wharton School, University of Chicago, and MIT, disponibil la: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1502413
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., and Verdi, R. (2008), *Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences*, *Journal of Accounting Research* 46 (5): 1085–1142, disponibil și la: <http://ssrn.com/abstract=1024240>
- Ionașcu, I., Mihai, S., Ionașcu, M. (2010), *Implementarea IFRS și reducerea costului capitalului pentru companiile românești cotate*, *Revista „Audit Financiar”*, vol. VIII, nr. 1, ianuarie 2010, pp. 32–35.
- Ionașcu, M. (2007), *On the communicative function of financial accounting reporting: evidence from Romania*, *Journal of Accounting and Management Information*, Supliment, 98–103.
- Lambert, R., Leuz C., and Verrecchia R. (2007), *Accounting information, disclosure, and the cost of capital*, *Journal of Accounting Research*, 45 (2): 385–420.
- Leuz C., Verrecchia R. (2000), *The economic consequences of increased disclosure*, *Journal of Accounting Research*, 38 (Supplement): 91–124.
- Levitt, A., (1998), *The Importance of High Quality Accounting Standards*, *Accounting Horizons*, 12(1):79–82.
- Li, S. (2010), *Does Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards in the European Union Reduce the Cost of Equity Capital?*, *The Accounting Review*, Vol.85, No.2, pp.607–636.
- Mangena, M., Pike, R., Li, J. (2010), *Intellectual Capital Disclosure Practices and Effects on the Cost of Equity Capital: UK Evidence*, Published by The Institute of Chartered Accountants of Scotland, disponibil la: http://www.icas.org.uk/site/cms/download/res/mangena_pike_Report_April_2010.pdf
- Tweedie, D. (2006), *Prepared statement of Sir David Tweedie, Chairman of the IASB, before the Economic and Monetary Affairs Committee of the European Parliament*, disponibil online: <http://www.iasplus.com/resource/0601tweedieuspeech.pdf>.
- World Bank, (2010), *Ease of Doing Business in Romania*, <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/romania>

Riscurile sociale și de mediu: de la raportarea responsabilității corporative la strategii moderne de afaceri

Violeta M. CIMPOERU*, Chirața CARAIANI & Camelia I. LUNGU**

Abstract

Social and Environmental Risks: from Corporate Responsibility Reporting to Modern Business Strategies

The crisis that affected over the past two years the entire world's financial systems is the incentive to move the global economy towards the so-called sustainable development. In the last thirty years global GDP has doubled, but economic growth was based on irrational use of resources which decreased dramatically. The current growth can not be maintained, and social and environmental reporting is a tool to overcome the unpleasant events affecting the world population.

Corporate responsibility's promoters present social and environmental reporting as a solution to contemporary social and economic issues and the social reformers are promoting reporting as an effective tool that can really change the world. Since the economic crisis, everyone is talking only in negative terms. That is why it is necessary to highlight a number of positive aspects, and one of them may be greater public attention to the community they live in, compared to high consumption of resources, but also as a starting point for programs on corporate social responsibility and environmental and social reporting.

However, the main justification is an economic one because social and environmental reporting generates benefits to a wide range of stakeholders and helps to maximize shareholder value. This involves aligning the interests of social and environmental a large group of partners with the economic interests of a small group composed of owners.

This article is a contribution to in-depth study on innovation management methods and practices used to mitigate social and environmental risks. In particular, it seeks to introduce corporate responsibility as a source of inspiration for managers who want to apply modern practices of design decisions and to experiment new strategic visions.

Key words: corporate responsibility, risks reporting, green strategies, analysis, decision

JEL Classification: M40, Q56

Cuvinte cheie: responsabilitate corporativă, raportarea riscurilor, strategii verzi, analiză, decizie

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

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

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

Introducere

Responsabilitatea socială și de mediu reprezintă cea mai sigură cale pentru entitățile economice, ca metodă neagresivă de dezvoltare, cât mai puțin dăunătoare societății și mediului de a funcționa în preajma comunității, conducând la o modalitate de a crea relații de afaceri stabile și profitabile pentru toate părțile implicate, la o relație prietenoasă de comunicare cu societatea. Aceasta este o formă modernă, deschisă și flexibilă de management.

Unele studii sociale și de mediu¹ au analizat factorii externi entităților, care le impulsionează să adopte responsabilitatea socială și de mediu, precum regimul de reglementare sau sprijinul guvernamental, presiunea din partea comunității locale cu un nivel ridicat al veniturilor, a societății civile, a clienților din afara țării² și presiunea organizațiilor industriale³. Alte studii s-au focalizat asupra rolului factorilor de organizare internă, precum structura organizațională și culturală.

Există însă și factori care descurajează practicile de responsabilitate socială și de mediu, precum: lipsa de cultură managerială a proprietarilor și administratorilor, concepția agresivă față de piață și concurență a managerilor, stilul de management paternalist și autoritarist, conservatorismul, refuzul inovației în practicile de afaceri.

În ultimii ani a existat o schimbare considerabilă în strategia entităților privind îmbunătățirea raportării și performanțe-

le sociale și de mediu. Anumite persoane interesate argumentează că Guvernul ar trebui să reglementeze performanțele sociale și de mediu ale entităților, iar altele cred că sectorul privat preferă flexibilitatea standardelor voluntare⁴.

Mulți cercetători au încercat să înțeleagă motivarea mediului de afaceri de a adopta voluntar programele responsabilității sociale corporative. Swindley⁵ afirmă că multe entități privesc responsabilitatea socială corporativă ca pe un cost al derulării afacerilor, iar alte entități o tratează ca pe un beneficiu al afacerii.

Entitățile angajează în responsabilitatea socială corporativă unele activități pentru a-și îmbunătăți reputația, pentru a evita sancțiunile legale și pentru a genera loialitate clienților.

Astfel, entitățile cu responsabilitate socială corporativă activă care se angajează în practicile manageriale privind evaluarea mediului tind să anticipeze și să reducă potențialele surse de risc ale afacerii⁶.

Lucrarea începe cu o scurtă descriere despre responsabilitatea socială corporativă, apoi abordează strategiile verzi ale companiilor privind criza globală, fiind analizate riscurile sociale și de mediu și tendința de raportare socială corporativă și de mediu a companiilor.

Prin concluziile prezentate deschidem oportunități pentru noi abordări referitoare la promovarea unei strategii verzi în conducerea entității, adresată pro-

blemelor de mediu și sociale în noua economie, asigurând premise pentru cercetări viitoare.

Metodologia cercetării

Echipa întreprinde o cercetare bazată pe documentarea în literatura de specialitate națională, europeană și internațională și își propune participarea la construcția și modelarea raționamentului profesional, în concordanță cu libera manifestare a politicilor contabile și de raportare ale entității.

Ne focalizăm pe cercetarea fundamentală, care stabilește legături cu teoria contabilă inductivă și am utilizat metode științifice pentru identificarea dificultăților teoretice și practice ale raportării corporative a riscurilor în corelație cu strategiile moderne de afaceri.

Calitatea interacțiunilor din domeniul social (provocări, impedimente, practici), care stau la baza normativelor contabile, se reflectă în mod esențial în calitatea acestora.

Promovând cercetarea transdisciplinară ca al treilea val epistemologic al cunoașterii, separat de tendința implicării terților în cercetare (știința primează), precum și de tendința clasică de suport al deciziei (experiența primează) sunt discutate patru probleme importante pentru obținerea agregată a cunoștințelor: agenda comună, filozofiile separate, refuzul de a se expune și valorile comune.

1 Chan, E.S.W; Wong, S.C.K, 2006, *Motivations for ISO 14001 in the hotel industry*, Tourism Management 27(3), pp. 481-492

2 Neumayer E.; Perkins R., 2004, *What explains the uneven take-up of ISO 14001 at the global level? A panel-data analysis*, Environment and Planning 36(5), pp. 823-839

3 Viadiu, M.F.; Casadesús F.M.; Saizarbitoria M.H., 2006, *ISO 9000 and ISO 14000 standards: An international diffusion model*, International Journal of Operations and Production Management 26(1-2): pp. 141 - 165

4 Porter, M.; Van der Linde, C., 1995, *Green and competitive*, Harvard Business Review, September - October

5 Swindley, D., 1990, *UK retailers and global responsibility*, The Service Industries Journal 10 (3), pp. 589 - 598

6 Bowman, E.H., 1980, *A risk/return paradox for strategic management*, Sloan Management Review 21 (3), pp.17 - 31

Responsabilitatea socială corporativă

Termenul de responsabilitate socială corporativă este adesea utilizat pentru a face referire la obligațiile unei companii față de societate în general. Corporate Social Responsibility (CSR) poate fi privită ca un prim stadiu al inițiativelor de raportare sustenabilă, care s-a concentrat asupra beneficiilor sociale și de mediu ale unei abordări manageriale responsabile⁷.

Având în vedere criza economică existentă la nivel mondial, considerăm că este necesar ca majoritatea companiilor să vină în întâmpinarea unor probleme sociale prin implementarea proiectelor CSR. Aceasta poate fi definită ca un ansamblu de reguli interne corporatiste integrate într-un model de afaceri. Ar fi de dorit ca majoritatea companiilor să cunoască conceptul de CSR și să-l implementeze pentru a ajuta la dezvoltarea societății. Astfel, o companie responsabilă social trebuie să integreze în acțiunile și în strategiile ei probleme sociale și de mediu legate de interacțiunile în care se implică.

Un proiect de responsabilitate corporativă are două trăsături distinctive. Întâi, CSR are un caracter voluntar, implicând responsabilități morale asumate de companii, deasupra celor impuse prin lege. Apoi, CSR presupune crearea de relații pe termen lung și egal profitabile cu piața și cu mediul social, deci mai mult decât simplul act de filantropie sau donație. Deși necesită costuri, CSR este o strategie de management profitabilă, în măsura în care generează, pe termen lung, credibilitatea și încrederea necesare unei companii în relațiile cu cei de care depinde (acționari, parteneri

de afaceri, clienți). Corporate Social Responsibility a devenit o temă importantă în domeniul relațiilor cu publicul și și-a găsit locul în trainingul și pregătirea academică a managerilor de afaceri strategice.

Relațiile cu publicul reprezintă componenta managementului care stabilește și menține relația cu publicul și de care depinde succesul sau eșecul. Aceasta este percepută ca un segment al relațiilor cu publicul prin care companiile își dirijează relațiile cu acționarii care au un cuvânt de spus asupra viitorului companiei.

Legătura strânsă dintre CSR și profitabilitate a făcut ca mulți acționari să fie interesați de implicarea în CSR. Studiile recente arată că aproximativ 75% din companii au invocat motive de ordin economic ca factor principal de a se angaja în CSR, spre deosebire de 50%, care declară ca argument integritatea și valorile companiei.

Studiile realizate în ultima perioadă au scos în evidență rezultate slabe ale entităților românești privind responsabilitatea economică, resursele umane și relațiile entităților cu persoanele interesate. Entitățile românești, deși au website-uri foarte bine dezvoltate din punct de vedere comercial, nu au informații despre programe dedicate persoanelor interesate sau conțin doar informații parțiale despre resursele umane.

În ultimii ani calitatea și mărimea rapoartelor sociale și de mediu publicate de entități din diferite țări s-au îmbunătățit constant, însă pentru România acest domeniu se află în primele etape, ca și pentru celelalte țări în curs de dezvoltare. Conform CorporateRegister.com (2010), doar șase companii din România incluse în baza de date a en-

tităților care prezintă rapoarte sociale și de mediu (dintr-un total de 7146 de entități din întreaga lume) prezintă astfel de rapoarte.

Deși s-au născut în culturi de afaceri diferite și operează în contexte diferite, există suficiente analogii între marile companii și întreprinderile mici și mijlocii (IMM). Aceste asemănări pot reprezenta un argument pentru a susține că responsabilitatea socială și de mediu nu mai este doar un atribut al companiilor multinaționale, ci, pur și simplu o condiție elementară a jocului economic într-o piață deschisă în care CSR este o soluție și pentru IMM-urile românești.

Strategiile verzi ale companiilor – răspuns pentru depășirea crizei globale

Într-un climat dominat de neîncredere față de ceilalți, companiilor le este greu să își probeze performanțele sociale și de mediu. Dacă pentru o companie a fi responsabilă este un scop în sine, atunci pentru ea nu va fi important să demonstreze faptul că este responsabilă. În majoritatea cazurilor însă, companiile văd în a raporta responsabilitatea socială și de mediu doar ca pe un mijloc pentru atingerea altor scopuri, pentru a fi recunoscute că „fac ceea ce trebuie”. Responsabilitatea socială și de mediu este considerată drept o strategie de prevenire a riscurilor și de creare de avantaje competitive, devenind astfel un aspect foarte important pentru entitățile economice.

⁷ Caraiani, C.; Lungu C.I.; Dascălu, C.; Colceag, F.; Guse, R.G., 2010, *Contabilitatea verde - strategii transdisciplinare către contabilitatea socială și de mediu*, Editura ASE București

În cazul în care nu au informații despre performanțele companiilor în domeniul sustenabilității, grupurile cointerestate ar putea acționa în detrimentul acestora fie prin refuzul de a cumpăra produse și servicii, fie prin renunțarea la diverse acțiuni, fie prin propagarea unei imagini negative, iar zvonurile și opiniile publice difuzate prin internet sunt o forță greu de stăpânit de către marile companii. De aceea, entitățile economice din diverse domenii de activitate sunt din ce în ce mai conștiente de obligațiile sociale și de mediu generate de tranzacțiile și produsele cu efecte sociale asociate.

Incertitudinile în evaluarea acestor efecte financiare pot fi caracterizate prin utilizarea tehnicilor de evaluare și contabilitate de mediu⁸. Lipsa unei viziuni pentru înțelegerea problemelor complexe, apărute ca urmare a relațiilor dintre societatea umană, tehnologia fără feedback la mediu, ecosistemul planetar, precum și instrumentări bazate pe științele complexității, face ca portofoliul de soluții în cazuri de criză evidente să fie nesatisfăcător, iar fenomenele să devină necontrolabile și de negestionat⁹.

Managementul crizelor implică identificarea, dezvoltarea și implementarea strategiilor concrete de acțiune socială și de mediu care să ofere o gamă largă de oportunități astfel încât evoluția crizei să conducă spre o soluționare acceptabilă. De exemplu, strategiile de acțiune socială și de mediu pot include: cuantificarea economiilor și a costurilor

de mediu, programe de mediu de instruire, politici verzi de cumpărare, de energie și de acțiuni de economisire și reciclare a apei. Măsurile prezentate de responsabilitatea socială și de mediu conduc la creșterea profitului prin reducerea costurilor pentru consumul de energie, asigurarea unor sisteme de producție și de transport mai eficiente, precum și prin folosirea materiilor prime la maximum și reducerea pierderilor de orice fel.

Creșterea complexității activității conduce la sporirea exponențială a volumului de informații economice, sociale și de mediu generate, vehiculate, prelucrate și valorificate. În aceste condiții sistemul decizional poate juca un rol central în gestionarea riscurilor. În figura nr. 1 este prezentată o ierarhizare a deciziilor în baza căreia managerii pot asigura o guvernare corectă a organizației cu ajutorul strategiilor verzi.

Strategiile verzi pot fi implementate și la nivel local, obținându-se beneficii în termeni de emisii reduse de energie de la centralele locale generatoare de putere¹⁰. Reciclarea și strategiile de re-utilizare au fost recomandate ca inițiative de mediu în industria hotelieră și în alte domenii de activitate. Acestea au inclus programele de reciclare pentru hârtie, carton, cutii, sticle, paleți de transport, sticlă, plastic, cartușele de imprimantă, deșeuri și utilizarea de hârtie reciclată. Strategiile de reciclare implică activități cum ar fi reciclarea „apei gri” și a materiilor organice pentru grădinarit, pentru hrana animalelor, ferma de compostare și donarea de mese gata pregătite către organizațiile de caritate¹¹.

Implementarea strategiilor verzi nu doar rezolvă dificultățile actuale ale economiei, ci le și imunizează. Acest proiect necesită o adaptare continuă a societății și economiei, în scopul de a permite



8 Beer, P. și Friend, F., 2006, *Environmental accounting: A management tool for enhancing corporate environmental and economic performance*, Ecological Economics, vol. 58, nr. 3: pp. 548-560

9 Caraianni, C.; Lungu, C.; Dascălu, C.; Gușe, R.; Cimpoeu, M.V., 2010, *Verde pentru practici de aur - Eco-eficiența în contabilitatea socială și de mediu*, Congresul al 18-lea al Profesiei Contabile din România, 3- 4 septembrie 2010, Ed. CECCAR, București, pp. 95-107

10 Datz, J., 1996, *Hilton Hotels continues its 'Green Trend' in the hospitality industry*, Hospitality Net: News, Trends and Facts. <http://www.hospitalitynet>

11 Chung, L. H. și Parker, L. D., 2008, *Integrating hotel environmental strategies with management control: A structuration approach*, Business Strategy & the Environment, 17, pp.272-286

o gestionare eficientă a crizelor viitoare, strategiile verzi fiind privite ca oportunități, soluții pentru a evita pe viitor asemenea probleme.

Astfel, strategiile manageriale trebuie să aibă ca obiectiv atât reducerea costurilor și riscurilor activității, cât și creșterea veniturilor și valorilor intangibile. Managementul orientat către verde nu trebuie să sacrifice responsabilitatea în detrimentul obținerii de profit, dar nici profitul în detrimentul asigurării responsabilității.

Riscurile sociale și de mediu – necesitatea raportării pentru asumarea responsabilității

Pe plan internațional, există tot mai multe entități care publică raportări cu privire la impactul social și de mediu al activităților organizaționale. Cu toate acestea, contabilitatea financiară tradițională și de raportare nu asigură în mod corespunzător date pentru măsurarea impactului social și de mediu și, în consecință, este nevoie de o raportare mai amănunțită în cadrul organizațiilor (Yongvanich & Guthrie, 2006). Ultimii ani au cunoscut o creștere substanțială în raportarea pe probleme de mediu și sociale de către marile corporații¹².

Companiile trebuie să comunice propriile riscuri și oportunități create de schimbările sociale și de mediu, iar raportarea riscurilor și oportunităților – să includă impactul legislației și al re-

glementărilor, acordurilor internaționale, consecințele indirecte ale reglementărilor sau tendințele în afaceri (cum ar fi, riscurile generate de evoluțiile juridice, tehnologice, politice și științifice). Politicile eficace utilizate în raportarea riscurilor sunt un instrument important pentru a crea valoare pentru afaceri, iar companiile sunt interesate să construiască încrederea stakeholderilor prin articularea unui discurs cu mai multă semnificație.

Entitățile se orientează către activități care să răspundă cerințelor de siguranță socială și de mediu și cerințelor de credibilitate. Astfel, în programele pe termen scurt se includ aspecte ale îmbunătățirii riscurilor, ale aplicării unor noi standarde de control al activității și de integritate a managementului. Pe termen lung se urmărește îmbunătățirea activității de management al riscurilor și al calității performanței.

Pentru deciziile care iau în considerare riscul căutăm să înțelegem semnificația riscului și să decidem dacă este necesar un management al acestuia. În cazul în care riscul implică costuri, se impune a fi implementată o decizie efektivă pentru reducerea riscului la un nivel acceptabil. Înțelegem că atingerea riscului zero nu este posibilă. Deși poate demodați în abordare, practicienii încă găsesc folositor să considere riscul ca o combinație de consecințe ale unui eveniment amplificat de tipul acelor consecințe.

Un risc este controlat atunci când probabilitatea evenimentului sau consecințele sale sau amândouă au fost reduse față de cum erau inițial. Pentru a controla riscul sunt indicate analize asupra semnificației nivelului inițial al riscului, a nivelului acceptabil al riscului

**Responsabilitatea
socială și de mediu
este considerată
drept o strategie
de prevenire a
riscurilor și de creare
de avantaje
competitive, devenind
astfel un aspect
foarte important
pentru entitățile
economice**

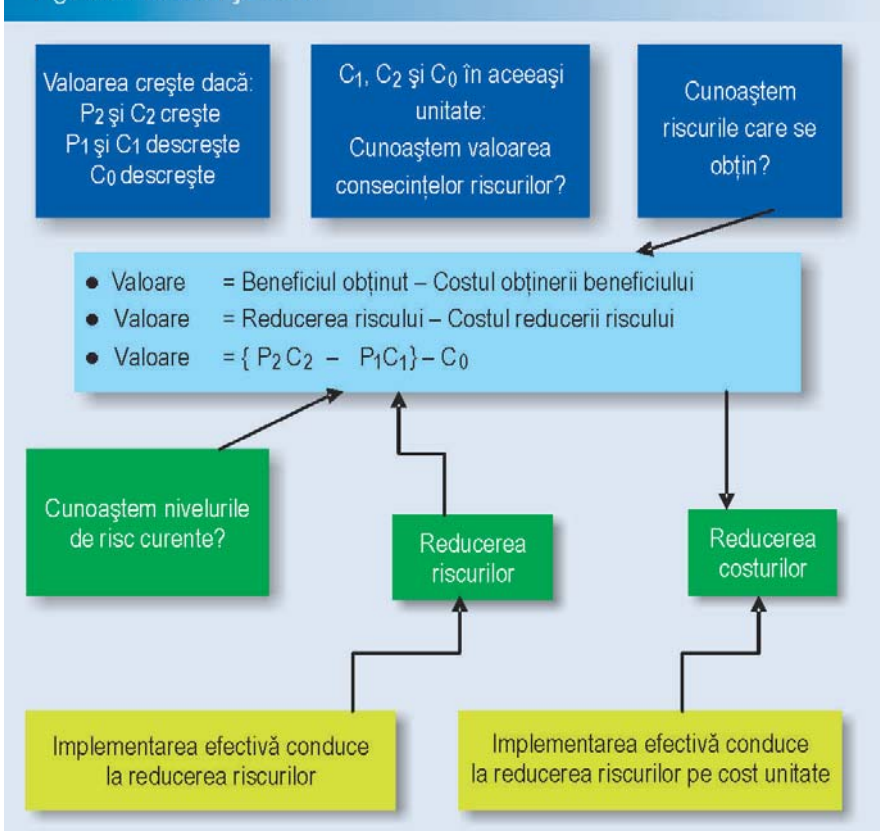
final și al diferitelor strategii de reducere a riscului.

În figura nr. 2 (notăm cu P - probabilitatea, iar C – consecințele) este prezentată raționalizarea analitică a riscului, dar există multe dezbateri despre risc care aduc în discuție valorile individuale și cele ale societății.

Deciziile care conduc la diminuarea riscurilor generează încredere printre comunitățile interesate, dar, în timp ce riscul zero rămâne un ideal, cele mai multe persoane interesate vor să caute dovezi de reducere a riscului asupra mediului în activitățile umane, astfel încât percepția lor despre siguranță și încredere nu este niciodată departe de centrul dezbaterii.

În condițiile economice actuale este foarte important să stabilim punctele în

12 Gray, R.H., 2006, *Social, Environmental and Sustainability Reporting and Organizational Value Creation? Whose value? Whose creation?*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 19(6), pp. 793-819.

Figura 2 - Riscuri și valori¹³

care riscul este intolerabil, iar reducerea lui apare ca fiind obligatorie, fără să conteze costurile. În ultimii 30 de ani s-au înregistrat progrese privind analiza riscului. Plecând de la o analiză dintr-un singur punct, s-a ajuns la expresii probabilistice sofisticate pentru impacturi ecologice multiple, ce se bazează pe standarde de mediu (pentru apa potabilă, calitatea aerului și calitatea pământului) și pe o evaluare a riscului asupra sănătății omului.

Astfel, contribuțiile din științele sociale au reliefat psihologia preluării riscului, ducând la democratizarea deciziilor

privind managementul riscului asupra mediului. Pentru a justifica alegerea unui mod de acțiune privind reducerea riscurilor este necesară explicarea procesului decizional care ar ajuta managerii să aleagă proiectele strategice benefice acționarilor și comunității interesate.

În prezent, raportarea entităților se bazează pe cerințele persoanelor interesate (stakeholderilor) pentru informații corporative etice, de mediu și sociale care au indus o abordare cu totul nouă, o expresie a unei societăți civile active formată din consumatori, salariați, in-

vestitori etc. În țări precum Franța, Danemarca, Suedia, Olanda, Australia și, recent, Marea Britanie se propune sau deja s-a impus obligativitatea raportării anumitor aspecte din domeniul sustenabilității. Acestea sunt însă excepții; în general, raportarea socială și de mediu este voluntară.

Abordarea practică pe cazul unor companii internaționale

În cadrul sectorului de afaceri și al politicilor guvernamentale sunt necesare schimbări majore pentru ca motorul economic al unei țări sau al întregii lumii să pornească. Criza economico-financiară a fost generată de modelul actual de piață, un model care s-a dovedit necesar a fi regândit din temelii. Soluția ar putea veni de la un nou sistem, sustenabil și orientat spre progresul pe termen lung al societății umane. Oportune și necesare, măsurile de dezvoltare sustenabile sunt deja puse în aplicare de tot mai multe companii din întreaga lume.

În acest sens, prezentăm câteva abordări practice de dezvoltare sustenabilă.

Compania „Danone România”, care a adoptat cele mai multe politici de dezvoltare sustenabilă în anul 2009, s-a clasat pe locul I în categoria *dezvoltare sustenabilă*, în cadrul topului companiilor verzi „Green Business Index”. Prin eficientizarea producției, aceasta a redus cu 10% energia consumată, iar

13 Pollard, S.J.T.; Davies, G.J.; Coley, F.; Lemon, M., 2008, *Better environmental decision making – Recent progress and future trends*, Science of the Total Environment, vol. 400 pp. 20 – 31

14 www.csr-romania.ro

15 Meade, B. și del Monaco, A., 1999, *Environmental management: The key to successful operation*, In First Pan-American Conference, Latin American Tourism in Next Millenium: Education, investment and sustainability, Panama City, Panama, accesabil la <http://www.hotelonline.com/Trends/PanAmerProceedingsMay99/EnviroManagmt.html>

beneficiile financiare au fost pe măsură. Managerul companiei, declara: „Consumul energetic pe tona de produs finit s-a redus de la 440 la 400 kWh/tonă. La fel și la apă, s-a redus consumul de la 3,6 la 3,4 m³/tonă. Pierderile au fost reduse cu 10%, de la 2,1%, anul trecut, până la 1,85%, în acest an. În valori monetare, cu cele două măsuri (de reducere a consumului de energie și de reducere a pierderilor) s-a făcut o economie de 1.000.000 de lei într-un an de zile”¹⁴.

Rezultatele auditurilor de mediu realizate la mai multe hoteluri din Singapore au evidențiat domenii majore potențiale atât pentru impactul asupra mediului, cât și pentru îmbunătățirea economiei de costuri. Acestea au inclus eficiența în utilizarea apei, utilizarea energiei, reducerea utilizării de substanțe chimice și solide, generarea de deșeuri și reciclarea, precum și monitorizarea utilităților¹⁵. În ceea ce privește economisirea de energie, aproximativ 65% din costurile anuale de utilități ale hotelurilor reprezintă energie electrică, cele cu încălzirea, ventilația și aerul condiționat având un consum între 25% și 45% din costurile de energie ale unui hotel¹⁶. Acest lucru a determinat ca multe organizații hoteliere să continue economisirea de energie și strategiile de reducere a resurselor, inclusiv procese de recuperare a căldurii, sisteme de gestiune a energiei, geamuri termopan, controale automate de iluminat, senzori de aer condiționat, echipament de mare eficiență de aer condiționat, și eficientizarea apei consumate, care au condus la reducerea de energie consumată și a costurilor mai mari de 40%.

Un alt program important de responsabilitate socială care a atras atenția tuturor prin rezultatele pozitive este în fapt cel mai ambițios plan de dezvoltare

a energiei solare din lume, realizat de o echipă de cercetători din India, proiectul „Misiune Solară”. Obiectivul general al acestui proiect vizează energia solară și constă în construirea unei capacități inițiale de 1GW până în anul 2013, suficient pentru a alimenta aproape 1 milion de locuințe. Proiectul prevede creșterea acestei capacități până la 10 GW în 2018, vizând o capacitate de 20 GW până în anul 2022. Conform previziunilor realizate de Agenția Internațională a Energiei, realizarea acestui proiect va transforma India în producătorul a aproape trei sferturi din cantitatea totală de energie solară produsă în întreaga lume, o cifră impresionantă, care ar putea pune pe gânduri „factorii de decizie occidentali”.

Concluzii

Gestionarea preventivă a riscurilor face parte din responsabilitatea fiecărui manager și conduce la diminuarea acestora deoarece prevenirea este mai eficientă decât găsirea unor soluții pentru remediere. Amenințările de întrerupere a activității trebuie să fie gestionate deoarece consecințele intangibile, cum ar fi daunele privind reputația, pot fi mai importante decât alte pierderi. În adoptarea acestei abordări, organizațiile caută valoarea strategică adăugată a acestor decizii, care să evite pierderile, printr-un management preventiv al riscurilor. Capacitatea managerilor de gestionare a riscurilor devine o însușire strategică; părțile interesate au mai mare încredere în deciziile organizației, asigurând investițiile și sprijinind viitoarele strategii de afaceri. Acest lucru nu ar trebui să fie subestimat de organizațiile guvernamentale, care sunt din ce în ce în mai critic evaluate prin prisma cheltuielilor, economiilor și eficienței.

Pentru a justifica alegerea unui mod de acțiune privind reducerea riscurilor este necesară explicarea procesului decizional care ar ajuta managerii să aleagă proiectele strategice benefice acționarilor și comunității interesate

Analiza riscului de mediu și a celui social au contribuit la stabilirea strategiilor de afaceri, permițându-ne să ne concentrăm pe aspectele critice și să prioritizăm acțiunile. Obiectivul raportării sociale și de mediu este acela de a contribui la dialogul continuu cu grupurile cointerestate, acele grupuri afectate de deciziile unei companii. Aceste raportări nu au valoare dacă nu reușesc să informeze publicul în mod real sau să sprijine un dialog între grupurile cointerestate și companii.

Prin această prismă, companiile sunt interesate să verifice permanent dacă există un acord între acțiunile lor și imaginea dorită, prin definirea unei strategii coerente de responsabilitate socială și de mediu adecvate specificului companiei, transmiterea de către liderii companiei a angajamentelor sociale și de mediu asumate de organiza-

¹⁶ Hope, A., 1996, *Converting energy into savings*, Hospitality Net: News, Trends and Facts, disponibili la: <http://www.hospitalitynet.nl/news/article/13411053.ht>

ție, elaborarea unor criterii și repere în raport cu care să poată fi apreciate practicile de responsabilitate corporativă, raportarea performanțelor sociale și de mediu și publicarea rapoartelor, consultarea grupurilor cointerestate și implicarea în programe sociale și de mediu în acord cu interesele companiei.

Astfel, raportarea socială și de mediu asigură raționamente complete pentru încorporarea aspectelor de mediu și sociale în procesul de elaborare a deciziilor. Strategiile verzi nu sunt formule matematice universal aplicabile, ci depind de raționamentul managerilor, devenind puncte forte în soluționarea crizelor globale. Corporațiile, ca organi-

zații deținătoare de putere economică, socială și de mediu, trebuie să își asume nu numai rolul de agenți economici, ci și pe acela de protectori ai interesului public, acționând în sprijinul comunităților în vecinătatea cărora operează.

Cercetarea noastră deschide oportunități pentru noi abordări referitoare la ra-

portarea informațiilor sociale și de mediu, asigurând premise pentru viitoare cercetări. Considerăm că această lucrare deschide noi viziuni asupra responsabilității sociale, ideile prezentate putând fi utilizate de entitățile economice în acțiunea lor de a integra informații calitative în rapoartele anuale.

Acknowledgements: Această lucrare este finanțată de către CNCIS - UEFISCU, prin proiectul PN II - IDEI, ID 1819/2008, *Cercetări privind reevaluarea raportării financiare prin prisma riscurilor și incertitudinilor generate de factorii contingenți sociali și de mediu.*

This work was supported by CNCIS - UEFISCU, project number PN II - IDEI 1819/2008, *Research regarding reassessment of financial reporting in the light of risks and uncertainties generated by contingent social and environmental factors.*

Bibliografie

- Beer, P. și Friend, F., 2006, *Environmental accounting: A management tool for enhancing corporate environmental and economic performance*, Ecological Economics, 58 (3), pp. 548-560.
- Bowman, E.H., 1980, *A risk/return paradox for strategic management*, Sloan Management Review 21 (3), pp.17 – 31.
- Caraiani, C.; Lungu, C.; Dascălu, C.; Gușe, R.; Cimpoeu, M.V., 2010, *Verde pentru practici de aur - Eco-eficiența în contabilitatea socială și de mediu*, Congresul al 18-lea al Profesiei Contabile din România, 3-4 septembrie 2010, Ed. CECCAR, București, pp. 95-107.
- Caraiani, C.; Lungu, C.I.; Dascălu, C.; Colceag, F.; Guse, R.G., 2010, *Contabilitatea verde - strategii transdisciplinare către contabilitatea socială și de mediu*, Editura ASE București.
- Chan, E.S.W; Wong, S.C.K, 2006, *Motivations for ISO 14001 in the hotel industry*, Tourism Management 27(3): 481-492.
- Chung, L.H și Parker, L.D., 2008, *Integrating hotel environmental strategies with management control: A structuration approach*, Business Strategy & the Environment, vol. 17, pp.272-286.
- Datz, J., 1996, *Hilton Hotels continues its 'Green Trend' in the hospitality industry.*, Hospitality Net: News, Trends and Facts. <http://www.hospitalitynet.net>.
- Gray, R.H., 2006, *Social, Environmental and Sustainability Reporting and Organizational Value Creation? Whose value? Whose creation?*, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 19(6), pp. 793-819.
- Hope, A., 1996, *Converting energy into savings*, Hospitality Net: News, Trends and Facts, <http://www.hospitalitynet.nl/news/article/13411053.ht>.
- Meade, B. și del Monaco, A., 1999, *Environmental management: The key to successful operation*, In First Pan-American Conference, Latin American Tourism in Next Millenium: Education, investment and sustainability Panama City, Panam
- Neumayer, E. și Perkins, R., 2004, *What explains the uneven take-up of ISO 14001 at the global level? A panel-data analysis*, Environment and Planning 36(5), pp. 823-839.
- Pollard, S.J.T., Davies, G.J., Coley, F., Lemon, M., 2008, *Better environmental decision making – Recent progress and future trends*, Science of the Total Environment 400 pp. 20-31.
- Porter, M. și Van der Linde, C., 1995, *Green and competitive*, Harvard Business Review, September – October.
- Spence, C. și Gray, R.H., 2007, *Social and Environmental Reporting and the Business Case*, ACCA Research Report No. 98, London.
- Swindley, D., 1990, *UK retailers and global responsibility*, The Service Industries Journal 10 (3), pp. 589 – 598.
- Viadiu, M.F.; Casadesús, F.M.; Saizarbitoria, M.H., 2006, *ISO 9000 and ISO 14000 standards: An international diffusion model*, International Journal of Operations and Production Management 26(1-2), pp. 141 - 165
- www.csr-romania.ro
- www.hotelonline.com/Trends/PanAmerProceedingsMay99/EnviroManagmt.html.

Aplicații IT - foi de calcul pentru auditori (II)

Dragoș MANGIUC*

Bibliografie

IT Applications - Spreadsheets for Auditors (II)

Spreadsheet processing software has become the preferred "working environment" for the financial auditor a long time ago. Nowadays, due to the continuous performance improvements and the ever-growing range of facilities, spreadsheet software is becoming more of a "living environment" for the audit professionals, whose most data processing is performed by means of such applications.

This series of articles is an attempt to identify and pinpoint the facilities of spreadsheet software applications having major importance for the financial auditor's work, as they offer quick and powerful solutions to specific problems the modern auditor encounters. The first article was published in "Audit Financiar" Journal, issue no. 9, year 2010. The second article in the series describes the actual ways financial audit practitioners may benefit from the use of some advanced spreadsheet features, which are less known, but extremely useful when employed in the right context.

Key words: *spreadsheet software, advanced features, financial audit, computer assistance, audit firm*

JEL Classification: M42S

Cuvinte cheie: *calcul tabelar, facilități avansate, audit financiar, asistare informatică, cabinet audit*

Introducere

Deși tehnologia foilor de calcul electronice a cunoscut o răspândire extrem de largă și o popularizare foarte rapidă, fiind considerată una dintre primele

aplicații informatice destinate „publicului larg”, practica de audit financiar a avut un loc privilegiat între domeniile care apelează la foile de calcul, în special datorită îmbinării aproape perfecte între cerințele muncii de audit și facilitățile

oferite de aceste aplicații informatice. Majoritatea pachetelor de programe considerate în prezent ca „dedicate” auditului financiar își au originile, mai mult sau mai puțin evidente, în aplicații de calcul tabelar, fiind, în multe cazuri, aplicații de calcul tabelar „specializate” pe modelele de analiză specifice practicii de audit.

Metodologia de cercetare

Prezentul articol face parte dintr-un demers de cercetare mai larg, realizat de autor în zona auditului financiar contemporan, continuând cercetarea doctorală a autorului în domeniul modalităților de asistare informatică a activității de audit financiar, ale cărei rezultate au fost susținute public, fiind validate de către comunitatea științifică și academică. Scopul principal al acestei cercetări l-a constituit identificarea unor noi arii de aplicabilitate a tehnologiilor informaționale moderne în domeniul auditului financiar.

Prezenta cercetare își propune o analiză critică a noilor tehnologii din sfera *Enterprise 2.0* și a termenului de „întreprindere inteligentă”, precum și utilizarea acestora în scopul elaborării unui cadru conceptual și metodologic original, destinat construirii și consolidării memoriei organizaționale din domeniul financiar-contabil. De asemenea, proiectul încearcă elaborarea referențialului specific, necesar pentru integrarea completă a tehnologiilor *Web* semnifice în domeniul contabilității financiare.

În realizarea prezentului articol s-a urmărit permanent identificarea așteptărilor profesioniștilor în domeniul audi-

* Lector dr., Academia de Studii Economice București, Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune, Catedra de Informatică de Gestiune, e-mail: mangiuc@gmail.com

tului financiar, în special prin interviuri directe. Acolo unde s-a considerat necesară preluarea opiniei unui alt autor, în citat exact sau în formă sintetică, acest lucru s-a realizat cu menționarea completă și identificarea exactă a sursei utilizate.

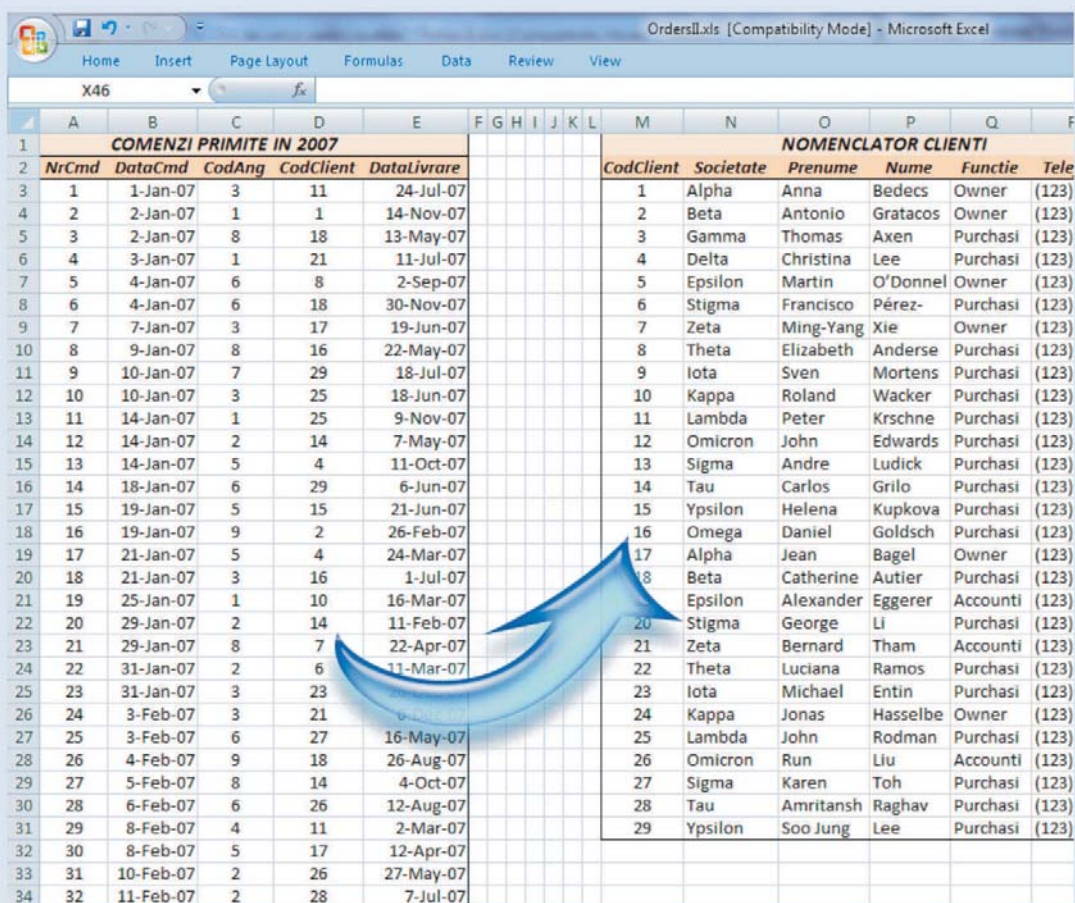
Autorul are o experiență de peste opt ani în domeniul cercetat, precum și o serie de rezultate precedente (articole publicate, comunicări susținute și cercetare doctorală). Prin publicarea în cadrul unei reviste de prestigiu din domeniul profesiei de audit, autorul urmărește o validare suplimentară a propriilor opinii, fiind interesat atât de potențiala confirmare, cât și de potențiala infirmare a acestora.

Căutarea și regăsirea datelor de audit

Primul articol cu titlul „Aplicații IT – Foi de calcul pentru auditori” a fost publicat în revista „Audit Financiar” nr. 9/ 2010. După cum s-a specificat în articolul respectiv, operația de import a datelor entității auditate în cadrul aplicației de calcul tabelar trebuie urmată, aproape fără excepție, de o serie de prelucrări destinate aducerii setului de date în forma și structura optimă pentru aplicarea testelor de audit. Una din cele mai comune prelucrări de acest gen presupune completarea unui set de date bazat pe valori numerice (coduri de produs, coduri ale angajaților sau clienților etc.)

cu valorile de tip text corespunzătoare (nume, adrese, numere de telefon), în scopul creșterii lizibilității și semnificației datelor, precum și în scopul pregătirii acestora pentru teste ulterioare (chestionare, sondaje etc.). Să presupunem, pentru exemplificare, că auditorului i-a fost trimisă, în urma solicitării sale, o listă completă a comenzilor primite de către entitatea auditată de la clienții acesteia. Deși lista conține toate comenzile aferente perioadei auditate, informațiile cu privire la clienți se rezumă la codul de identificare al fiecăruia, în timp ce detaliile (nume, adresă, telefon etc.) au fost furnizate separat, sub forma unui nomenclator al clienților. Figura 1 prezintă cele două liste, importate de către auditor în cadrul aceleiași foi de calcul.

Figura 1 - Seturi de date separate (proiecție proprie)



COMENZII PRIMITE IN 2007					NOMENCLATOR CLIENTI					
NrCmd	DataCmd	CodAng	CodClient	DataLivrare	CodClient	Societate	Prenume	Nume	Funcție	Tele
1	1-Jan-07	3	11	24-Jul-07	1	Alpha	Anna	Bedecs	Owner	(123)
2	2-Jan-07	1	1	14-Nov-07	2	Beta	Antonio	Gratacos	Owner	(123)
3	2-Jan-07	8	18	13-May-07	3	Gamma	Thomas	Axen	Purchasi	(123)
4	3-Jan-07	1	21	11-Jul-07	4	Delta	Christina	Lee	Purchasi	(123)
5	4-Jan-07	6	8	2-Sep-07	5	Epsilon	Martin	O'Donnel	Owner	(123)
6	4-Jan-07	6	18	30-Nov-07	6	Stigma	Francisco	Pérez-	Purchasi	(123)
7	7-Jan-07	3	17	19-Jun-07	7	Zeta	Ming-Yang	Xie	Owner	(123)
8	9-Jan-07	8	16	22-May-07	8	Theta	Elizabeth	Anderse	Purchasi	(123)
9	10-Jan-07	7	29	18-Jul-07	9	Iota	Sven	Mortens	Purchasi	(123)
10	10-Jan-07	3	25	18-Jun-07	10	Kappa	Roland	Wacker	Purchasi	(123)
11	14-Jan-07	1	25	9-Nov-07	11	Lambda	Peter	Krschne	Purchasi	(123)
12	14-Jan-07	2	14	7-May-07	12	Omicron	John	Edwards	Purchasi	(123)
13	14-Jan-07	5	4	11-Oct-07	13	Sigma	Andre	Ludick	Purchasi	(123)
14	18-Jan-07	6	29	6-Jun-07	14	Tau	Carlos	Grilo	Purchasi	(123)
15	19-Jan-07	5	15	21-Jun-07	15	Ypsilon	Helena	Kupkova	Purchasi	(123)
16	19-Jan-07	9	2	26-Feb-07	16	Omega	Daniel	Goldsch	Purchasi	(123)
17	21-Jan-07	5	4	24-Mar-07	17	Alpha	Jean	Bagel	Owner	(123)
18	21-Jan-07	3	16	1-Jul-07	18	Beta	Catherine	Autier	Purchasi	(123)
19	25-Jan-07	1	10	16-Mar-07	19	Epsilon	Alexander	Eggerer	Accounti	(123)
20	29-Jan-07	2	14	11-Feb-07	20	Stigma	George	Li	Purchasi	(123)
21	29-Jan-07	8	7	22-Apr-07	21	Zeta	Bernard	Tham	Accounti	(123)
22	31-Jan-07	2	6	11-Mar-07	22	Theta	Luciana	Ramos	Purchasi	(123)
23	31-Jan-07	3	23		23	Iota	Michael	Entin	Purchasi	(123)
24	3-Feb-07	3	21		24	Kappa	Jonas	Hasselbe	Owner	(123)
25	3-Feb-07	6	27	16-May-07	25	Lambda	John	Rodman	Purchasi	(123)
26	4-Feb-07	9	18	26-Aug-07	26	Omicron	Run	Liu	Accounti	(123)
27	5-Feb-07	8	14	4-Oct-07	27	Sigma	Karen	Toh	Purchasi	(123)
28	6-Feb-07	6	26	12-Aug-07	28	Tau	Amritansh	Raghav	Purchasi	(123)
29	8-Feb-07	4	11	2-Mar-07	29	Ypsilon	Soo Jung	Lee	Purchasi	(123)
30	8-Feb-07	5	17	12-Apr-07						
31	10-Feb-07	2	26	27-May-07						
32	11-Feb-07	2	28	7-Jul-07						

Pentru a-și continua analiza, auditorul trebuie să realizeze integrarea datelor din cele două seturi, astfel încât pe linia corespunzătoare fiecărei comenzi din perioada auditată să figureze și datele clientului care a transmis acea comandă. În acest scop, se poate face apel la o facilitare extrem de puternică oferită de aplicația de calcul tabelar, funcția **VLOOKUP**. Numele său reprezintă o prescurtare a expresiei „vertical lookup” (căutare pe verticală), funcția fiind considerată unul din cele mai puternice elemente de prelucrare a datelor puse la dispoziția utilizatorului de către aplicație. Funcția menționată poate fi utilizată în scopul de a adăuga pe linia aferentă fiecărei comenzi primite, denumirea societății-client în coloana *F*, prenumele și numele reprezentantului societății în coloanele *G* și *H*, funcția reprezentantului în coloana etc. În mod evident, pentru fiecare din comenzile primite de la un anumit client, informațiile cu privire la acesta trebuie să se repete (deo-

rece în prezent, în nomenclator, informațiile fiecărui client figurează o singură dată). Funcția **VLOOKUP** are patru argumente, cu următoarele semnificații:

- **Argument 1** – adresa celulei din lista de comenzi care conține criteriul de căutare, în cazul de față codul clientului (celulele de pe coloana *D* din figura 1);
- **Argument 2** – limitele domeniului de celule în care se află nomenclatorul de clienți sau, altfel spus, zona în care se realizează căutarea datelor. În exemplul curent, nomenclatorul de clienți are colțul superior stâng în celula *M3*, iar colțul inferior drept în celula *T31* (care nu apare în figura 1 din lipsă de spațiu). Ca urmare, limitele domeniului de celule vor fi scrise sub forma **\$M\$3:\$T\$31**, semnul „\$” fiind obligatoriu în fața identificatorilor de linie și de coloană, pentru a forța adresarea în valori absolute (limitele domeniului de

celule aferent nomenclatorului de clienți rămân mereu aceleași, chiar dacă formula finală este copiată în mai multe coloane).

- **Argument 3** – numărul coloanei din care se prelevează datele sau, altfel spus, a câta coloană din domeniul de celule prezintă interes. Deoarece se intenționează completarea coloanei *F* cu numele clienților, iar aceste nume se află pe coloana *N*, a doua din domeniul de celule aferent nomenclatorului de clienți, acest argument va avea valoarea 2.
- **Argument 4** – acest argument are rolul de a transmite dacă se dorește numai returnarea rezultatelor care corespund 100% cu criteriul de căutare (valoarea **FALSE**) sau se dorește o variantă mai relaxată, returnându-se toate acele valori care „seamănă” (valoarea **TRUE**). Pentru cazul de față nu se justifică decât prima variantă, deci valoarea argumentului va fi **FALSE**.

Figura 2 - Exemple de utilizare a funcției **VLOOKUP** (proiecție proprie)

Orders1.xls [Compatibility Mode] - Microsoft Excel				
Formulas				
fx =VLOOKUP(\$D3,\$M\$3:\$T\$31,2,FALSE)				
D	E	F	G	H
IN 2007				
CodClient	DataLivrare	Societate	Prenume	Nume
11	24-Jul-07	Lambda	Peter	Kreschne
1	14-Nov-07	Alpha	Anna	Antonio
18	13-May-07	Beta	Thomas	Christina
21	11-Jul-07	Gamma	Martin	Francisco
8	2-Sep-07	Theta	Elizabeth	Andersen
18	30-Nov-07	Beta	Catherine	Autier Miconi
17	19-Jun-07	Alpha	John Phillips	Bozell
16	22-May-07	Omicron	John	Rodman
29	18-Jul-07	Ypsilon	John	Rodman
25	18-Jun-07	Lambda	John	Rodman
25	9-Nov-07	Lambda	John	Rodman
14	7-May-07	Tau	Carlos	Grilo
4	11-Oct-07	Delta	Christina	Lee
29	6-Jun-07	Ypsilon	Soo J	Helena
15	21-Jun-07	Ypsilon	Helena	Gratacos Solsona
2	26-Feb-07	Beta	Antonio	Gratacos Solsona
4	24-Mar-07	Delta	Christina	Lee

NOMENCL		
CodClient	Societate	Prenume
1	Alpha	Anna
2	Beta	Antonio
3	Gamma	Thomas
4	Delta	Christina
5	Epsilon	Martin
6	Stigma	Francisco
7	Zeta	Ming-Yang
8	Theta	Elizabeth
9	Iota	Sven
10	Kappa	Roland
11	Lambda	Peter
12	Omicron	John
13	Sigma	Andre
14	Tau	Carlos
15	Ypsilon	Helena
16	Omega	Daniel
17	Alpha	Jean

Luând în calcul semnificația fiecăruia din cele patru argumente explicate anterior, putem concluziona că, pentru a completa celula F3 cu numele societății-client al cărei cod se află în celula D3, formula va avea următorul conținut:

=VLOOKUP(\$D3, \$M\$3:\$T\$31, 2,
FALSE)

După ce se constată că operațiunea s-a realizat cu succes în cazul celulei F3, formula se poate multiplica pe verticală pe toată lungimea coloanei F, până la ultima comandă. Rezultatul se poate observa și în detaliul din figura 2.

După cum se observă și din figura precedentă, conținutul oricărei coloane din nomenclatorul de clienți (adresă, telefon, e-mail etc.) se poate atașa corect comenzii corespunzătoare, prin multiplicarea formulei pe verticală și modificarea valorii celui de-al treilea argument al funcției, cel care indică numărul coloanei din care se preiau datele. În figura 2, formula roșie se referă la coloana "Societate" din nomenclatorul de clienți, formula galbenă se referă la coloana "Prenume", iar formula verde la coloana "Nume". De asemenea, trebuie remarcat că, în timp ce numărul coloanei de referință rămâne nemodificat (\$D), numărul liniei de referință diferă de la o formulă la alta (3, 8, 14).

Crearea unui eșantion aleatoriu al unui set de date

Eșantionarea, ca tehnică de audit, reprezintă procesul de aplicare a unui set de proceduri de audit asupra unui segment al populației analizate, în scopul

desprinderii de concluzii aplicabile întregii populații. În toate științele care o utilizează, teoria eșantionării se bazează în mod esențial pe aserțiunea că o caracteristică demonstrată a unei părți din populația analizată poate fi extrapolată la nivelul ansamblului acesteia¹.

Deoarece procedeul eșantionării presupune obținerea de informații cu privire la un ansamblu de mari dimensiuni, analizând o mică parte a acestuia, există o serie de riscuri inerente acestui demers, din care cel mai important este riscul ca partea analizată să nu fie reprezentativă pentru ansamblul din care a fost prelevată și, drept consecință, caracteristicile părții analizate să fie în mod eronat proiectate asupra ansamblului. Pentru auditor eșantionarea nu reprezintă niciodată un scop, ci doar un mijloc, eșantioanele constituie doar seturi de date contabile, iar pentru obținerea rezultatelor finale și a unei opinii avizate sunt necesare analiza cauzală, evaluarea, realizarea de raționamente profesionale etc. asupra eșantioanelor extrase.

Tehnicile și instrumentele de asistare informatică a activității de audit au adus procesul de eșantionare în centrul a numeroase dezbateri cu privire la eficiența acestuia². În condițiile existenței unor baze de date în format electronic, sau a unor magazine și depozite de date, dublate de instrumente eficiente și performante de interogare sau regăsire, poate fi mai eficientă analiza și testarea întregii populații decât a unui eșantion reprezentativ al acesteia. În general, existența aplicațiilor software de întreprindere, numite și aplicații de tip *Enterprise Resource Planning* sau *ERP*, reprezintă un element important în decizia de a migra de la examinarea

unui eșantion reprezentativ către examinarea întregii populații existente.

În opinia autorului, deși mijloacele moderne de asistare a auditului financiar determină procesul de eșantionare să devină superfluu în anumite situații, acesta este departe de a reprezenta o abordare perimată și utilizarea sa se impune încă în numeroase situații în care forma, conținutul, sau conversia datelor către un format electronic sunt procese extrem de laborioase și necesită din partea echipei de audit resurse exagerate. De asemenea, există situații în care datele se găsesc integral în format electronic, însă procedurile de audit necesare nu se pot realiza decât manual, deoarece necesită raționament profesional sau corelarea cu informații externe care nu sunt disponibile suficient de repede sau de complet pentru a se preta unei prelucrări automate. Eliminarea completă a eșantionării presupune existența tuturor documentelor entității economice auditate în format electronic, ceea ce este încă un deziderat pur teoretic. În aceste condiții, aplicațiile moderne de asistare a activității de audit, deci, implicit și aplicațiile de calcul tabelar, trebuie să ofere, pe lângă facilitățile și instrumentele destinate analizei integrale a populațiilor de date, și module specializate în asistarea procesului de eșantionare.

Pentru exemplificarea acestei tehnici, să presupunem că auditorul dispune de o listă conținând 5000 de tranzacții (comenzi) ale entității auditate, dintre care dorește să verifice în detaliu (prin punctare cu clientul) un număr de 50 de tranzacții. Setul de date inițial este prezentat parțial în figura 3.

Obținerea unui eșantion complet aleatoriu presupune eliminarea oricărei

1 Kachelmeier, Steven J., Messier, William F. Jr., 1990, *An Investigation of the Influence of a Nonstatistical Decision Aid on Auditor Sample Size Decisions*, The Accounting Review, Vol. 65, No. 1 (Jan., 1990), pp. 209-226, ISSN: 00014826

2 Messier, William F., Jr., Kachelmeier, Steven J., Jensen, Kevan L., 2001, *An Experimental Assessment of recent Professional Developments in Nonstatistical Audit Sampling Guidance*, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol20, Nr. 1, Martie 2001

Figura 3 - Setul de date inițial, înainte de eșantionare (proiecție proprie)

	A	B	C	D	E	F	G	H
1	COMENZI PRIMITE IN 2007							
2	NrCmd	DataCmd	CodAng	CodClient	DataLivrare	Societate	Prenume	Nume
3	1	1-Jan-07	3	11	24-Jul-07	Lambda	Peter	Kreschne
4	2	2-Jan-07	1	1	14-Nov-07	Alpha	Anna	Bedecs
5	3	2-Jan-07	8	18	13-May-07	Beta	Catherine	Autier Miconi
6	4	3-Jan-07	1	21	11-Jul-07	Zeta	Bernard	Tham
7	5	4-Jan-07	6	8	2-Sep-07	Theta	Elizabeth	Andersen
8	6	4-Jan-07	6	18	30-Nov-07	Beta	Catherine	Autier Miconi
9	7	7-Jan-07	3	17	19-Jun-07	Alpha	Jean Philippe	Bagel
10	8	9-Jan-07	8	16	22-May-07	Omega	Daniel	Goldschmidt
11	9	10-Jan-07	7	29	18-Jul-07	Ypsilon	Soo Jung	Lee
12	10	10-Jan-07	3	25	18-Jun-07	Lambda	John	Rodman
13	11	14-Jan-07	1	25	9-Nov-07	Lambda	John	Rodman
14	12	14-Jan-07	2	14	7-May-07	Tau	Carlos	Grilo
15	13	14-Jan-07	5	4	11-Oct-07	Delta	Christina	Lee
16	14	18-Jan-07	6	29	6-Jun-07	Ypsilon	Soo Jung	Lee
17	15	19-Jan-07	5	15	21-Jun-07	Ypsilon	Helena	Kupkova
18	16	19-Jan-07	9	2	26-Feb-07	Beta	Antonio	Gratacos Solsona
19	17	21-Jan-07	5	4	24-Mar-07	Delta	Christina	Lee
20	18	21-Jan-07	3	16	1-Jul-07	Omega	Daniel	Goldschmidt
21	19	25-Jan-07	1	10	16-Mar-07	Kappa	Roland	Wacker
22	20	29-Jan-07	2	14	11-Feb-07	Tau	Carlos	Grilo
23	21	29-Jan-07	8	7	22-Apr-07	Zeta	Ming-Yang	Xie
24	22	31-Jan-07	2	6	11-Mar-07	Stigma	Francisco	Pérez-Olaeta
25	23	31-Jan-07	3	23	26-Dec-07	Iota	Michael	Entin

forme de subiectivism a auditorului și transferul „sarcinii” de construcție a eșantionului către un mecanism obiectiv și neutru în raport cu conținutul și semnificația economică a tranzacțiilor. Majoritatea aplicațiilor de calcul tabelar pun la dispoziția utilizatorului funcții sau pachete de funcții pentru generarea de valori aleatoare. În cazul aplicației Microsoft Excel 2007 funcția de acest tip se numește *RAND* (prescurtare de la „random”, care înseamnă aleator) și generează valori pseudo-aleatoare zecimale, cuprinse între zero și unu.

Datorită simplității rezultatului produs, funcția *RAND* nu necesită argumente (ceea ce nu elimină necesitatea parantezelor după numele funcției).

Setul de date inițial prezintă tranzacțiile (comenzile) ordonate după numărul de

comandă sau, în cazul în care numerele de comandă s-au atribuit secvențial, ordonate cronologic. Ordonarea după un câmp ale cărui valori sunt aleatoare va conduce la obținerea unui eșantion aleatoriu în primele 50 de linii ale setului de date rearanjat.

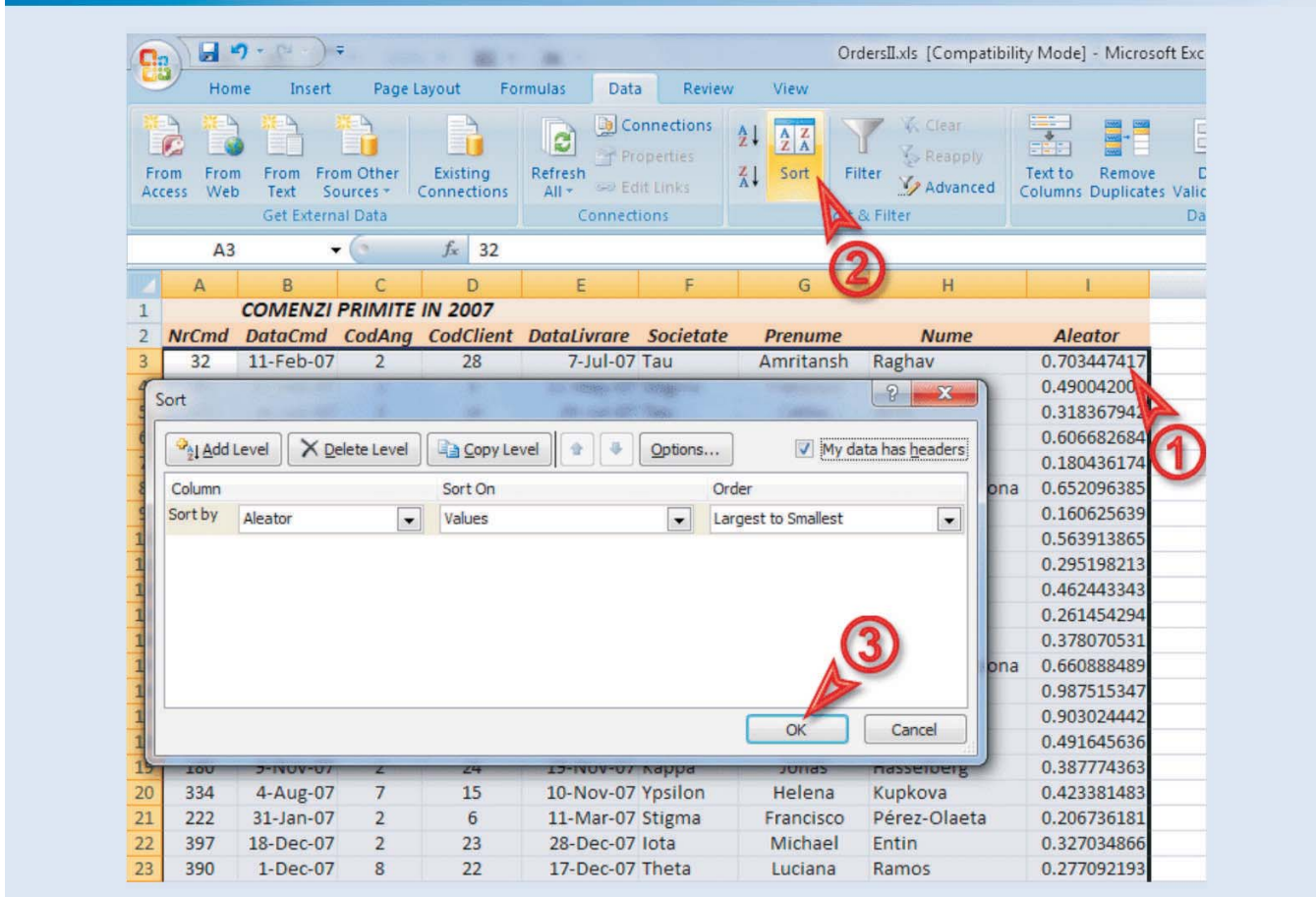
Pentru a realiza rearanjarea aleatorie a comenzilor, utilizatorul trebuie să mai adauge la dreapta setului de date o coloană (în exemplul din figura 3 aceasta va fi coloana I) pe care se vor genera valorile aleatoare, câte una pentru fiecare tranzacție (comandă). În acest scop, în celula I2 se va introduce textul „Aleator” ca antet de coloană, iar în celula de dedesubt (I3) se va introduce formula de generare a valorilor aleatoare astfel:

= *RAND* ()

Acest demers va avea ca rezultat apariția în celula I3 a unei valori aleatoare, pozitivă, dar subunitară. Prin copiere, formula din celula I3 trebuie multiplicată pe întreaga coloană I, astfel încât fiecareia din cele 5000 de tranzacții să îi corespundă câte o astfel de valoare. Etapa finală este cea de rearanjare a tranzacțiilor, în acest scop realizându-se o sortare (crescătoare sau descrescătoare) după valorile coloanei „Aleator”. Deoarece valorile aferente tranzacțiilor au fost stabilite “la întâmplare”, o sortare după aceste valori are ca rezultat aducerea pe primele 50 de poziții din listă a celor 50 de tranzacții care formează eșantionul aleatoriu. Procesul este ilustrat sintetic în figura 4.

Trebuie remarcat faptul că, datorită specificului funcției *RAND*, valorile de

Figura 4 - Sortarea după valorile coloanei „Aleator” și obținerea eșantionului (proiecție proprie)



pe coloana „Aleator” nu vor suferi o ordonare crescătoare sau descrescătoare propriu-zisă, ci vor rămâne aleatoare, dar, totuși, tranzacțiile vor fi rearanjate, astfel încât primele 50 de linii pot constitui un eșantion aleator. După finalizarea procesului de eșantionare, coloana „Aleator” se poate șterge sau se poate repeta operațiunea de sortare pentru obținerea unui eșantion diferit.

Identificarea duplicatelor și a înregistrărilor unice

Aceste două operații sunt extrem de comune în practica de audit, deoarece

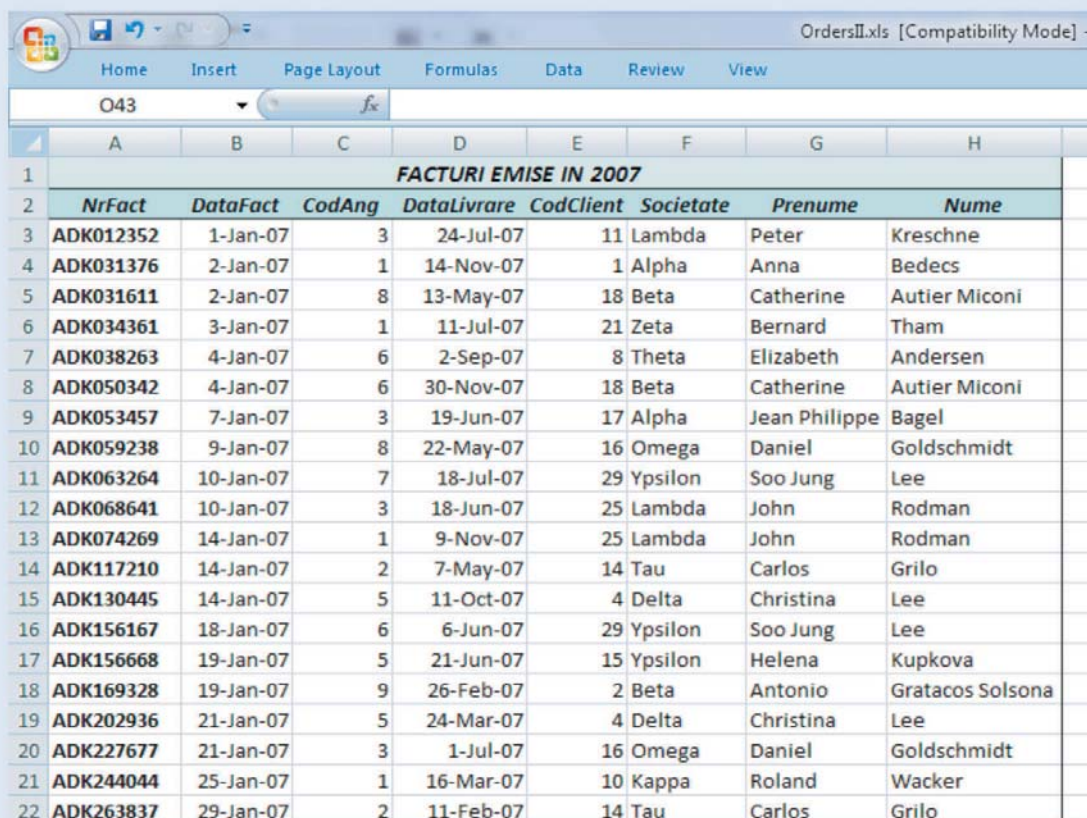
răspund unor situații în care auditorul se găsește destul de frecvent:

- la primirea unei liste de mari dimensiuni cu tranzacțiile aferente unei perioade (de exemplu, facturile emise), auditorul trebuie să se asigure că nu există înregistrări duplicate (de exemplu, mai multe înregistrări în contabilitate ale aceleiași facturi). Chiar și în situațiile în care duplicatele sunt permise (în cazul în care mai multe plăți sunt înregistrate pentru aceeași factură) poate fi necesar să se analizeze în detaliu cauza duplicării și corectitudinea înregistrărilor;
- la primirea unei liste de mari dimensiuni cu tranzacțiile aferente unei

perioade (de exemplu, facturile emise), auditorul are nevoie să extragă o listă a clienților care au primit acele facturi, în cadrul căreia informațiile de identificare ale fiecărui client apar o singură dată. Cu alte cuvinte, pornind de la o listă cu valori duplicate (sau multiplicare), este necesară obținerea unei liste cu valori unice.

În Figura 5 este prezentat setul inițial de date conținând lista facturilor emise în 2007 de către entitatea auditată, set de date pentru care se impune identificarea eventualelor duplicate (facturi înregistrate de mai multe ori). După cum se poate observa, fiecare factură este însoțită și de datele de identificare ale clientului căruia i-a fost emisă.

Figura 5 - Detaliu al setului de date inițial (proiecție proprie)



FACTURI EMISE IN 2007							
NrFact	DataFact	CodAng	DataLivrare	CodClient	Societate	Prenume	Nume
ADK012352	1-Jan-07	3	24-Jul-07	11	Lambda	Peter	Kreschne
ADK031376	2-Jan-07	1	14-Nov-07	1	Alpha	Anna	Bedecs
ADK031611	2-Jan-07	8	13-May-07	18	Beta	Catherine	Autier Miconi
ADK034361	3-Jan-07	1	11-Jul-07	21	Zeta	Bernard	Tham
ADK038263	4-Jan-07	6	2-Sep-07	8	Theta	Elizabeth	Andersen
ADK050342	4-Jan-07	6	30-Nov-07	18	Beta	Catherine	Autier Miconi
ADK053457	7-Jan-07	3	19-Jun-07	17	Alpha	Jean Philippe	Bagel
ADK059238	9-Jan-07	8	22-May-07	16	Omega	Daniel	Goldschmidt
ADK063264	10-Jan-07	7	18-Jul-07	29	Ypsilon	Soo Jung	Lee
ADK068641	10-Jan-07	3	18-Jun-07	25	Lambda	John	Rodman
ADK074269	14-Jan-07	1	9-Nov-07	25	Lambda	John	Rodman
ADK117210	14-Jan-07	2	7-May-07	14	Tau	Carlos	Grilo
ADK130445	14-Jan-07	5	11-Oct-07	4	Delta	Christina	Lee
ADK156167	18-Jan-07	6	6-Jun-07	29	Ypsilon	Soo Jung	Lee
ADK156668	19-Jan-07	5	21-Jun-07	15	Ypsilon	Helena	Kupkova
ADK169328	19-Jan-07	9	26-Feb-07	2	Beta	Antonio	Gratacos Solsona
ADK202936	21-Jan-07	5	24-Mar-07	4	Delta	Christina	Lee
ADK227677	21-Jan-07	3	1-Jul-07	16	Omega	Daniel	Goldschmidt
ADK244044	25-Jan-07	1	16-Mar-07	10	Kappa	Roland	Wacker
ADK263837	29-Jan-07	2	11-Feb-07	14	Tau	Carlos	Grilo

Metoda „tradițională” de identificare a eventualelor valori duplicate presupune utilizarea funcției *COUNTIF*, o altă facilitate puternică și avansată, care permite aflarea numărului de apariții ale unei valori în cadrul unei coloane de date. Folosirea acestei funcții implică atribuirea de valori celor două argumente ale sale:

- *argument 1* – limitele domeniului de celule în care se află lista de valori sau, altfel spus, zona în care se realizează căutarea datelor și se numără aparițiile valorii căutate. În exemplul curent se caută numere de factură duplicate, deci acest argument va primi ca valoare limitele coloanei în care se găsesc numerele de factură, adică $\$A\$3:\$A\802 (presupunând că în

setul de date se găsesc 800 de înregistrări). Semnul „\$” trebuie pus obligatoriu în fața identificatorilor de linie și de coloană, pentru a forța adresarea în valori absolute (limitele domeniului de celule aferent listei de numere de factură rămân mereu aceleași, chiar dacă formula finală este copiată în mai multe celule);

- *argument 2* – criteriul de căutare – poate fi o valoare (în cazul de față, un număr de factură) sau o condiție transmisă între ghilimele (de exemplu, „>32”).

Pentru a vizualiza de câte ori apare fiecare număr de factură în cadrul listei, este necesar să se mai adauge la dreapta setului de date o coloană (în exemplul din figura 5 aceasta va fi coloana I), care va conține numărul de

apariții aferent fiecărui număr de factură. Pentru majoritatea facturilor, acest număr de apariții va avea valoarea 1, o valoare mai mare decât 1 indicând existența unui duplicat. Ca urmare, în celula I2 se va introduce textul „Apariții” ca antet de coloană, iar în celula de dedesubt (I3) se va introduce formula de calcul a numărului de apariții, astfel:

$$= \text{COUNTIF}(\$A\$3:\$A\$802, A3)$$

Acest demers va avea ca rezultat apariția în celula I3 a numărului de apariții, care poate avea valoarea 1, pentru o factură fără duplicate, sau o valoare superioară (în principiu, 2) pentru o factură unde aceste duplicate există. Prin copiere, formula din celula I3 se multiplică pe întreaga coloană I, astfel încât fiecareia din cele 800 de facturi să îi corespundă câte o astfel de

valoare. Etapa finală este cea de rearanjare a facturilor, în acest scop realizându-se o sortare descrescătoare după două criterii:

- **criteriul 1** – valorile coloanei „Apariții”. O sortare după aceste valori are ca rezultat aducerea pe primele poziții din listă a acelor facturi pentru care există duplicate;
- **criteriul 2** – numărul facturii. În acest fel, înregistrările duplicate vor fi prezentate pe linii consecutive, având aceeași valoare a criteriului de grupare (aceleși număr de factură). Procesul este ilustrat sintetic în figura 6.

Noile facilități aduse de versiunea 2007 a aplicației Microsoft Excel permit identificarea înregistrărilor duplicate printr-o metodă mai rapidă și semnificativ mai simplă în raport cu utilizarea funcției

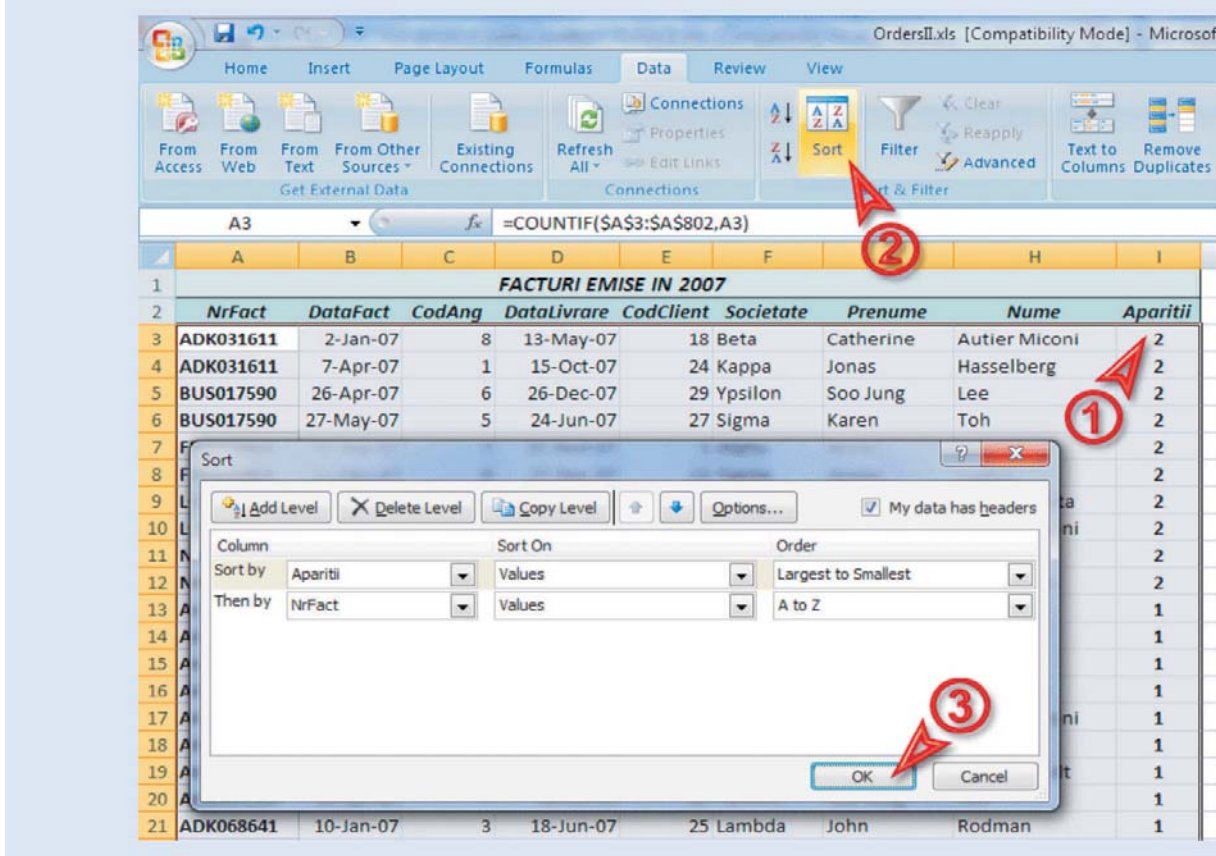
COUNTIF. Aceasta presupune parcurgerea următoarelor etape:

- **etapa 1** – selectarea domeniului de celule care conține numerele de factură (în cazul de față, celulele de la A3 la A802), urmată de alegerea comenzii *Conditional Formatting* (formatare condiționată) din secțiunea *Home* a meniului principal. În cadrul acestei comenzi (care este organizată, de asemenea, sub forma unui meniu) se va alege opțiunea *Highlight Cell Rules* (reguli de evidențiere a celulelor), apoi varianta *Duplicate Values* (valorile duplicate). Comanda are ca rezultat afișarea unei casete de dialog prin intermediul căreia utilizatorul are posibilitatea de a opta pentru una din variantele de evidențiere (prin alegerea culorii de fundal și a culorii

textului). Întregul proces este prezentat sintetic în figura 7;

- **etapa 2** – deoarece în etapa precedentă au fost evidențiate (prin colorare diferită) numerele de factură duplicate, acum nu mai este necesară decât aducerea acestora pe primele poziții din listă, astfel încât auditorul să nu fie nevoit să parcurgă vizual întreaga listă în scopul de a observa toate înregistrările suspecte. Realizarea acestei reordonări presupune selecția uneia dintre celulele colorate diferit din lista cu numere de factură (altfel spus, selecția unui număr de factură duplicat), urmată de alegerea comenzii *Sort* (sortare) din meniul derulant (click-dreapta), iar în cadrul acesteia, de alegerea opțiunii *Put Selected Font Color On Top* (așează

Figura 6 - Sortarea după valorile coloanei “Apariții” și obținerea duplicatelor (proiecție proprie)



primele celulele cu această culoare). Procesul este prezentat sintetic în figura 8.

Pentru a exemplifica modul de obținere a unui set de înregistrări unice (fără duplicate), să presupunem că pornind de la setul de date din figura 5, auditorul dorește să realizeze o listă a facturilor în care fiecare număr de factură apare *în mod sigur* o singură dată. Aceasta înseamnă că eventualele numere de factură duplicate nu trebuie eliminate complet, ci trebuie păstrată doar prima apariție a fiecărei valori. Procedul este destul de asemănător cu cel de identificare a duplicatelor, raționamentul fiind următorul: dacă numărul de factură curent nu a apărut *deloc* (zero apariții) de la începutul listei și până la poziția sa actuală, atunci numărul nu este duplicat. Dacă, însă, numărul de apariții anterioare al facturii curente este mai mare decât zero, atunci înseamnă că numărul său figurează deja și deci, linia curentă nu mai trebuie inclusă în rezultatul final. La nivel tehnic, diferența în raport cu procedul de identificare a

duplicatelor constă în modificarea primului argument al funcției *COUNTIF*, care în acest caz nu va mai desemna întreg setul de date, ci numai intervalul dintre începutul setului și poziția curentă. Ca urmare, în celula I2 se va introduce textul „Apariții” ca antet de coloană, iar în celula de dedesubt (I3) se va introduce formula de calcul a numărului de apariții anterioare, astfel:

$$= \text{COUNTIF}(\$A\$3:A3,A3)$$

Spre deosebire de cazul când se urmărește identificarea duplicatelor, în această situație domeniul în care se realizează căutarea nu mai este fix (\$A\$3:\$A\$802), ci are un capăt variabil (A3) a cărui valoare crește pentru fiecare linie cu o unitate. Astfel, pentru a stabili dacă numărul de factură de pe linia 5 a mai apărut anterior, se verifică în intervalul (\$A\$3:A5), iar pentru numărul de factură de pe linia 6 se verifică în intervalul (\$A\$3:A6) etc.

În urma acestui tratament, în dreptul numerelor de factură care nu au mai apărut anterior (unice), coloana

„Apariții” va conține valoarea zero, iar în dreptul numerelor de factură care au apariții anterioare, coloana va conține o valoare *strict* pozitivă.

Finalizarea prelucrării presupune o sortare *crescătoare* după valorile coloanei „Apariții”, urmată de eliminarea liniilor la care valoarea pe această coloană nu este zero (duplicatele).

Concluzii

Cunoașterea în profunzime a facilităților oferite de către aplicațiile de calcul tabelar poate aduce importante economii de timp și resurse unor largi categorii de utilizatori. Auditorul modern, care, aproape fără excepție, își desfășoară o parte semnificativă a activității efectuând analize asupra datelor, poate beneficia masiv de pe urma utilizării acestor facilități. Deoarece opțiunea auditorilor actuali pentru aplicațiile de calcul tabelar, ca suport informatic de bază al muncii lor, nu poate fi conș-

Figura 7 - Prima etapă a procesului de identificare (proiecție proprie)

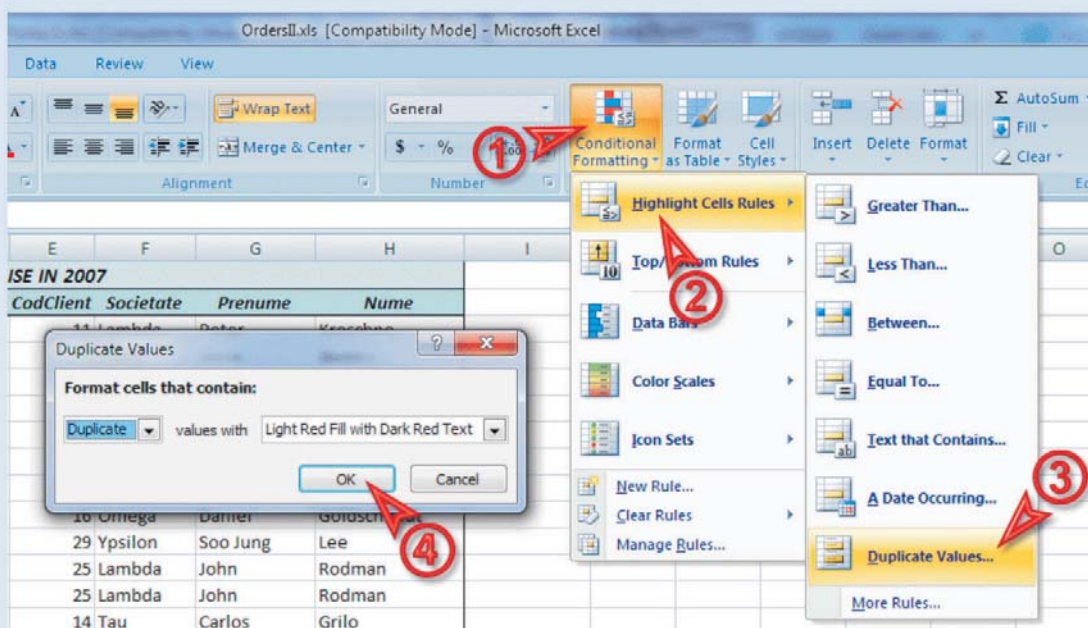


Figura 8 - A doua etapă a procesului de identificare (proiecție proprie)



ată, autorul consideră că însușirea și utilizarea corectă a tehnicilor avansate de analiză nu poate fi decât benefică pentru reprezentanții acestei categorii profesionale.

Pentru ilustrarea tehnicilor de lucru s-a recurs în continuare la o sursă de date publică și anume baza de date *Northwind Traders*, oferită cu titlu gratuit de către Microsoft, ca exemplu, în cadrul fiecărui pachet *Microsoft Office*. Deoarece această sursă de date are conținutul în limba engleză, acolo unde a fost posibil au fost traduse denumirile originale ale câmpurilor, pentru a facilita înțelegerea exemplelor și tehnicilor ilustrate în articol. Unele seturi de valori inexistente în sursa de date menționată (ca, de exemplu, numerele de factură) au fost generate în mod artificial de către autor, pe baza unor algoritmi.

Acknowledgements: Prezenta cercetare s-a realizat în contextul proiectului de cercetare având identificatorul Id_1866/2008, bazat pe contractul 766/2009, intitulat "Cercetări privind modelarea și construirea memoriei organizaționale. OMCCAAF - un nou cadru metodologic pentru capitalizarea acquis-ului cognitiv din domeniul financiar-contabil", finanțat de CNCIS, proiect în cadrul căruia autorul este membru.

Part of the research involved by this article was possible due to the Id_1866/2008 research project, "Research in the Field of Modeling and Building Organizational Memory. OMCCAAF - A New Methodological Framework for Financial and Accounting Cognitive Acquis Capitalization", contract no. 766/2009, conducted by the National University Research Council (CNCIS) within the Romanian Ministry of Education.

Bibliografie

- Kachelmeier, Steven J., Messier, William F., Jr., 1990, *An Investigation of the Influence of a Nonstatistical Decision Aid on Auditor Sample Size Decisions*, The Accounting Review, Vol. 65, No. 1 (Jan., 1990), pp. 209-226, ISSN: 00014826
- Mangiuc, Dragoș Marian, *Aplicații IT - foi de calcul pentru auditori (I)*, 2010, revista „Audit Financiar”, Vol. VIII, nr. 9, septembrie 2010
- Messier, William F., Jr., Kachelmeier, Steven J., Jensen, Kevan L., 2001, *An Experimental Assessment of recent Professional Developments in Nonstatistical Audit Sampling Guidance*, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol 20, nr. 1, martie 2001

ISA 200, punctul de pornire în înțelegerea standardelor clarificate

Lisa WEAVER*

Abstract

ISA 200, Starting Point for Understanding Clarified Standards

In this article it is analyzed ISA 200 starting from the fact that this was the standard that was revised and redrafted as part of the Clarity Project. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) makes it clear that an understanding of this ISA is crucial to auditors, as this ISA sets out how the objectives, requirements, application and explanatory material contained in all ISAs are to be understood and applied.

ISA 200 should be seen as the starting point in developing an understanding of the Clarified ISAs. It contains basic objectives and requirements that should be followed in all audits of historical information. It is such a fundamental standard that all the other ISAs contain a prompt saying they should be read in conjunction with ISA 200. So while some of the points made below will be familiar and should be obvious to the competent auditor, the points are worthy of revision.

The objectives and requirements of ISA 200 underpin all audits of historical financial statements, regardless of the size or complexity of the entity being audited. The IAASB states that ISA 200 should be read and studied by all auditors, even though many of the concepts are familiar from the previous incarnation of the standard.

Key words: *audit evidence, Clarity Project, professional skepticism*

JEL Classification: *M 42*

Cuvinte cheie: *Proiect Claritate, probă de audit, scepticism profesional*

Introducere

În acest articol vom analiza ISA 200¹ din perspectiva faptului că acesta a fost unul din standardele care au fost revizuite și clarificate ca parte a Proiectului Claritate. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) arată limpede faptul că înțelegerea acestui standard este deosebit de importantă pentru auditorii profesioniști deoarece stabilește modul în care se cuvin a fi înțelese și aplicate materialele explicative, cele privind obiectivele, dispozițiile și implementarea, materiale care sunt incluse în toate ISA-urile. ISA 200 trebuie considerat punctul de pornire pentru înțelegerea ISA clarificate. Standardul conține obiectivele și dispozițiile fundamentale care trebuie respectate în toate auditurile informațiilor istorice. Acest standard este atât de important încât toate celelalte ISA-uri conțin o notă care arată că standardele trebuie citite împreună cu ISA 200. Așadar, deși unele din aspectele de mai jos sunt cunoscute și ar trebui să fie evi-

cate. Standardul conține obiectivele și dispozițiile fundamentale care trebuie respectate în toate auditurile informațiilor istorice. Acest standard este atât de important încât toate celelalte ISA-uri conțin o notă care arată că standardele trebuie citite împreună cu ISA 200. Așadar, deși unele din aspectele de mai jos sunt cunoscute și ar trebui să fie evi-

cate. Standardul conține obiectivele și dispozițiile fundamentale care trebuie respectate în toate auditurile informațiilor istorice. Acest standard este atât de important încât toate celelalte ISA-uri conțin o notă care arată că standardele trebuie citite împreună cu ISA 200. Așadar, deși unele din aspectele de mai jos sunt cunoscute și ar trebui să fie evi-

* Examinator ACCA, e-mail: info@ro.accaglobal.com

¹ IFAC, *Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Audit financiar 2009*, coeditare CAFR și editura IRECSON, București, 2009, pp 78-112

ISA 200 conține o introducere foarte utilă, care prezintă domeniul de aplicare al standardului și explică o parte din conceptele fundamentale utilizate de către auditori

dente pentru un auditor competent, acestea merită să fie trecute în revistă.

Există câteva elemente-cheie în ISA 200:

- Cele care prezintă în mod clar obiectivele generale ale auditorului profesionist;
- Definiții care clarifică termenii-cheie relevanți pentru audit, în general; și
- Dispoziții care stabilesc modul de realizare a unui audit.

De asemenea, ISA 200 conține o introducere foarte utilă, care prezintă domeniul de aplicare al standardului și explică o parte din conceptele fundamentale utilizate de către auditori. Ca în toate ISA-urile clarificate, sunt oferite materiale explicative și privind aplicarea pentru a îmbunătăți nivelul de înțelegere și pentru a oferi sugestii privind modul de abordare a unei dispoziții.

Obiective

ISA 200 arată că există două obiective generale ale auditorului. În primul rând:

„Să obțină asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative, fie ele ca urmare a fraudei sau erorii, permițând astfel auditorului să exprime o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt pregătite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil”. În al doilea rând: „Să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice așa cum cer ISA-urile, în conformitate cu identificările auditorului.”

În plus, ISA 200 conține un obiectiv care se referă la situațiile în care nu se poate obține o asigurare rezonabilă, caz în care auditorul, în funcție de circumstanțe, poate să emită o opinie de audit cu rezerve sau să exprime imposibilitatea emiterii unei opinii sau să se retragă din misiune.

IAASB consideră că aceste obiective sunt formulate clar și reflectă care sunt realizările pentru care auditorul este, în ultima instanță, răspunzător. Atingerea acestor obiective este susținută și de celelalte ISA-uri clarificate.

Dispoziții

ISA 200 conține cinci dispoziții distincte.

DISPOZIȚII ETICE

„Auditorul trebuie să se conformeze dispozițiilor etice relevante, inclusiv celor referitoare la independență, în legătură cu misiunile de auditare a situațiilor financiare”. ISA 200 ne reamintește că auditorul trebuie să respecte unul sau mai multe coduri etice, în funcție de jurisdicția în care auditorul își desfășoară activitatea. Codul etic, inclusiv respectarea măsurilor de control al calității, stă, așadar, la baza modului de desfășurare a unui audit. O formulare simi-

lară a fost utilizată în versiunea anterioară a ISA 200.

SCEPTICISMUL PROFESIONAL

„Auditorul trebuie să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional, recunoscând faptul că ar putea să existe circumstanțe datorită cărora situațiile financiare să fie denaturate semnificativ”. ISA explică faptul că este necesar să se mențină o atitudine de scepticism pe parcursul auditului și că aceasta este deosebit de importantă în analiza critică a probelor de audit. Din nou, aceasta reprezintă o dispoziție a versiunii anterioare a ISA 200.

RAȚIONAMENTUL PROFESIONAL

„Auditorul trebuie să exercite raționamentul profesional în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare”. Versiunea anterioară a ISA 200, deși recunoștea necesitatea de a exercita raționamentul profesional pe parcursul auditului, nu includea o dispoziție specifică cu privire la acesta. ISA 200 clarificat arată faptul că raționamentul profesional este esențial pentru desfășurarea adecvată a auditului, de exemplu, atunci când se iau decizii privind pragul de semnificație, când se evaluează raționamentele conducerii și atunci când se trag concluziile. De fapt, raționamentul profesional trebuie utilizat în luarea tuturor deciziilor-cheie privind desfășurarea auditului.

În ISA 200 este oferită o definiție a raționamentului profesional: „Aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și a experienței în contextul dat de audit, contabilitate și standarde etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză în legătură cu procedura adecvată în contextul circumstanțelor misiunii de audit”.

IAASB consideră că această definiție explică ce se înțelege prin raționament

profesional și speră că noua dispoziție subliniază importanța unui raționament profesional sănătos, ca parte a procesului de audit. ISA 200 admite, de asemenea, că o consultare pe teme controversate poate ajuta auditorul să efectueze raționamente informate și rezonabile. De asemenea, este necesar ca raționamentul profesional să fie documentat corespunzător.

SUFICIENTE PROBE DE AUDIT ADECVATE ȘI RISCUL DE AUDIT

„Pentru a obține o asigurare rezonabilă auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, permițând astfel auditorului să tragă concluzii rezonabile pe care să-și bazeze opinia de auditor”. Această prevedere reia aspecte consacrate, iar materialul relevant privind aplicarea sa rezumă sensul sintagmei „probe de audit suficiente și adecvate” și subliniază conceptele incluse în abordarea bazată pe risc a auditului. IAASB consideră această prevedere o suplimentare a îndrumărilor existente și nu modifică principiile fundamentale care se referă la utilizarea modelului riscului de audit.

Desfășurarea unui audit în conformitate cu ISA-urile

Aceasta este, probabil, cea mai importantă secțiune a ISA 200, deoarece conține câteva dispoziții specifice pentru a avea certitudinea că auditorul respectă obiectivele și dispozițiile ISA-urilor clarificate. Fiecare dispoziție privind desfășurarea auditului în conformitate cu ISA-urile va fi luată în considerare.

1. „Auditorul trebuie să se conformeze tuturor ISA-urilor relevante pentru audit”. Unul din aspectele care trebuie luate în considerare în planificarea unui audit este dacă există ISA-uri care nu sunt relevante. De exemplu, în cazul unui audit al unei IMM care nu are o funcție de audit intern, dispozițiile ISA 610, *Utilizarea activității auditorilor interni*, sunt irelevante.
2. „Auditorul trebuie să dispună de o înțelegere a întregului text al unui ISA, inclusiv a modului de aplicare a acestuia și a altor materiale explicative necesare pentru a înțelege obiectivele și a îi aplica dispozițiile în mod adecvat.” Este necesar să cunoască noua structură a ISA-urilor clarificate pentru a aprecia importanța acestor prevederi. ISA conține o introducere, obiective, definiții (acolo unde acestea sunt relevante), dispoziții și, la final, materiale explicative și privind aplicarea. Structura poate să sugereze că materialul explicativ și privind aplicarea este mai puțin important decât restul. Totuși, acesta trebuie să fie considerat drept o parte integrantă a standardelor și este necesar să fie citit pentru a se înțelege și a se atinge obiectivele generale ale standardelor și pentru a se aplica adecvat dispozițiile standardelor.

Un alt punct important este acela că materialul explicativ și privind aplicarea conține adesea îndrumări destinate auditorilor IMM-urilor. Opinia IAASB este că un audit al unei IMM trebuie să respecte același standard și să se bazeze pe aceleași dispoziții ale ISA ca și un audit al unor entități mai mari. Totuși, se recunoaște și faptul că ISA-urile trebuie aplicate proporțional cu dimensiunea și/sau complexitatea entității care este auditată.

ISA 200 ne reamintește că auditorul trebuie să respecte unul sau mai multe coduri etice, în funcție de jurisdicția în care auditorul își desfășoară activitatea

Pentru a ajuta auditorii IMM-urilor, ISA conține, acolo unde este relevant, secțiuni distincte intitulate *Considerații specifice pentru entități mai mici*, care explică modul în care trebuie abordate prevederile ISA atunci când se auditează o entitate mai mică. ISA 200 conține, de asemenea, un rezumat util al caracteristicilor entității mici (A64) și explică faptul că, deși considerațiile specifice pentru entități mai mici au fost elaborate având în vedere entități necotate, aceste considerații pot fi utile pentru auditul entităților mai mici cotate (A65).

3. „În raportul auditorului, auditorul nu trebuie să declare conformitatea cu ISA decât în cazul în care a respectat dispozițiile prezentului ISA și ale tuturor celorlalte ISA relevante pentru audit”. Nu este oferit material explicativ privind această dispoziție, care pare să accentueze din nou faptul că auditorul trebuie să fie atent și să identifice ISA-urile care sunt relevante pentru o anumită misiune înainte de a declara conformitatea cu ISA-urile.
4. „Pentru a atinge obiectivele generale ale auditorului, auditorul tre-

... principiul
fundamental
este acela că
auditorul trebuie
să respecte numai
dispozițiile care sunt
relevante pentru
circumstanțele
misiunii de audit

buie să utilizeze obiectivele declarate în ISA-urile relevante pentru planificarea și efectuarea auditului, având în vedere interdependența dintre ISA-uri, pentru a:

- determina măsura în care este necesară efectuarea oricăror alte proceduri în plus față de cele impuse de ISA-uri, pentru a atinge obiectivele declarate în ISA-uri; și
- evalua măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate."

Fiecare ISA conține obiective care trebuie considerate drept o legătură între dispozițiile respectivului ISA și obiectivele generale ale auditorului, adică acelea de a ajunge la o opinie și de a alcătui un raport pentru acea opinie. Auditorul trebuie să înțeleagă obiectivul specific al unui ISA pentru a decide ce trebuie să întreprindă și să utilizeze raționamentul profesional pentru a decide amploarea activităților care trebuie realizate pentru a atinge obiectivele. Atunci când revizuieste rezultatele procedurilor de audit, este necesar ca auditorul să

aibă în vedere dacă obiectivul ISA relevant a fost atins și, dacă nu, ce proceduri suplimentare ar putea fi necesare.

5. „Auditorul trebuie să respecte fiecare dispoziție a unui ISA, cu excepția circumstanțelor de audit în care:
- Întregul ISA nu este relevant pentru audit; sau
 - Dispoziția nu este relevantă deoarece presupune întrunirea unei condiții, iar această condiție nu există.

Dispozițiile există pentru a permite auditorului să atingă obiectivele. Aici, principiul fundamental este acela că auditorul trebuie să respecte numai dispozițiile care sunt relevante pentru circumstanțele misiunii de audit. În unele auditări, toate ISA-urile pot fi considerate irelevante. Această situație poate apărea în special la auditarea entităților mai mici, așa cum s-a arătat și mai sus. Auditorul trebuie să utilizeze raționamentul profesional pentru a decide dacă o dispoziție dintr-un ISA este relevantă sau nu pentru o misiune de audit.

ISA 200 discută, de asemenea, circumstanțele excepționale în care auditorul poate considera necesar să se abată de la o dispoziție relevantă. În aceste cazuri, auditorul trebuie să realizeze proceduri de audit alternative pentru a atinge scopul respectivei dispoziții. Cu alte cuvinte, obiectivul ISA trebuie abordat prin utilizarea unor mijloace alternative. ISA 200 prevede că această necesitate trebuie să apară numai atunci când dispoziția se referă la o anumită

procedură ce trebuie realizată și care, în circumstanțele specifice ale auditului, ar fi ineficientă. În acest caz, ISA 230, *Documentația de audit*, cere auditorului să documenteze motivul pentru abateri, precum și modul în care procedurile alternative conduc la realizarea scopului dispoziției.

6. Dispoziția finală a ISA 200 se referă la eșecul de a realiza un obiectiv. Pentru a parafraza această dispoziție extinsă: atunci când auditorul nu reușește să atingă un obiectiv, auditorul trebuie să evalueze dacă această situație împiedică atingerea obiectivului general al auditului. Cu alte cuvinte, dacă obiectivul nu este atins înseamnă că auditorul nu poate exprima o opinie nemodificată? Acesta este un aspect care ține de raționamentul profesional bazat pe evaluarea probelor obținute și pe atingerea sau neatingerea obiectivului auditorului. Imposibilitatea de a atinge un obiectiv reprezintă un aspect semnificativ și trebuie documentată în totalitate.

Concluzie

Obiectivele și dispozițiile ISA 200 stau la baza tuturor auditurilor situațiilor financiare, indiferent de dimensiunea sau complexitatea entității auditate. IAASB arată că ISA 200 trebuie citit și studiat de către toți auditorii, chiar dacă o mare parte a conceptelor sunt familiare din varianta anterioară a standardului.

Bibliografie

IFAC, *Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Audit financiar 2009*, coeditare CAFR și editura IRECSO, București, 2009

<http://www.ifac.org/IAASB/>

<http://web.ifac.org/clarity-center/isa-200>

<http://www.ifac.org/IAASB/ProjectHistory.php?ProjID=0024>

Auditarea sistemului de control intern.

Intervievarea - proceduri și practici

Ion SMEDOIU*

Abstract

Auditing of Internal Control Systems.

The Interview Method - Procedures and Practice

Starting from audit planning requirements, the auditor must identify and assess risks of material misstatements of financial statements and assertions for groups of transactions, account balances and financial statements disclosures. The interview method is recommended in this respect by the International Standard on Auditing 315 "Identifying and assessing risks of material misstatement by understanding the entity and its environment."

Using the provisions of ISA 315, the relevant accounting standards and the practical experience as a financial auditor in Romania, the author has put together a concept on the interview method as an essential area of audit.

During an audit, this interview method creates the necessary conditions to correctly determine significant audit areas and the nature and magnitude of procedures for obtaining audit evidence.

From a practical perspective, the interview method can be applied in each audit area (property, plant and equipment, investments, inventories, treasury, account receivables, income taxes, equity, profit and loss account, general ledgers etc.).

Key words: *interview (inquiry) method, concept, misstatement risk, area of audit, financial auditor*

JEL Classification: *M 41, M 42*

Cuvinte cheie: *intervievare, denaturare semnificativă, concept, control intern, domeniu de audit, auditor financiar*

Introducere

Obiectivul comunicării noastre îl reprezintă punerea la dispoziția auditorilor financiari de practică publică a unui concept cu privire la interviuarea conducerii, a celor însărcinați cu guvernarea și a altor persoane potrivite, ca procedură pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare

semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul afirmațiilor pentru clase de tranzacții (aparitie, exhaustivitate, acuratețe, separarea exercițiilor financiare și clasificare), solduri de conturi (existență, drepturi și obligații, exhaustivitate, evaluare și alocare) și prezentări de informații (aparitie, drepturi și obligații, exhaustivitate, clasificare, inteligibilitate, acuratețe și evaluare).

* Auditor financiar, S.C. Fiscal Smart Consulting, e-mail: ion.smedoiu@xnet.ro

Metodologia cercetării

Pornind de la cerințele de planificare a unei misiuni de audit financiar, auditorul financiar trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul afirmațiilor pentru clase de tranzacții, solduri de conturi și prezentări de informații, iar interviuarea este o procedură recomandată în acest scop de Standardul Internațional de Audit 315 *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*.

Folosind prescripțiile ISA 315, Standardele contabile relevante și experiența de auditor de practică publică, acumulată începând cu primii pași în domeniul auditului financiar în România, am realizat un concept privind interviuarea pentru un domeniu esențial de audit.

Aspecte esențiale

În cadrul unei misiuni de audit, această procedură de interviuare creează premisele necesare evaluării corecte a sistemului de control intern, ale determinării domeniilor esențiale de audit, a naturii și dimensiunii procedurilor pentru obținerea probelor de audit.

Pentru exemplificare, am ales domeniul de audit „Stocuri și servicii”, având în vedere și importanța stocurilor și serviciilor la nivelul unui client de audit care activează în sfera producției sau comerțului.

Natura și dimensiunea procedurilor pentru obținerea probelor de audit

1. Există un compartiment specializat privind aprovizionarea de bunuri și servicii?

DA

Echipa de audit va obține de la acest compartiment detalii cu privire la sistemul de aprovizionare, manageriere a contractelor, plată și evaluarea datoriilor din aprovizionări. Se va testa sistemul de control intern la nivelul compartimentului prin reconcilierea acestor date și informații cu datele din evi-

dența contabilă, obținându-se în felul acesta o probă de audit relevantă și credibilă în ceea ce privește exhaustivitatea aprovizionărilor cu bunuri și servicii.

NU

Echipa de audit va încerca să obțină detalii cu privire la sistemul de aprovizionări, manageriere a contractelor, plată și evaluare a datoriilor din aprovizionări de la alte compartimente sau persoane potrivite. Spre exemplu, se pot obține informații de la departamentul producție/lansare în producție cu privire la natura producției realizate (de masă, de serie, unicat) și consumurile realizate pe unitatea de produs, pe baza acestor informații putându-se determina necesarul care ar fi trebuit aprovizionat pentru producția realizată și care se poate compara cu aprovizionările rezultate din evidența contabilă. Echipa de audit poate lua în considerare și un eșantion de contracte privind stocurile/serviciile semnificative pentru entitate în aprecierea exhaustivității aprovizionărilor.

2. Există o politică privind modul de achiziție a stocurilor și serviciilor (planuri de aprovizionare; licitații, cereri de ofertă; furnizori tradiționali; ofertă momentană de pe piață etc)?

DA

Existența unei politici cu privire la modul de achiziție a stocurilor și serviciilor presupune că entitatea are proiectat și implementat un sistem de control intern. Utilizarea pentru achiziții de stocuri și servicii a sistemului de licitații sau a cererii de ofertă asigură premisele unor achiziții la prețuri de piață (reducerea riscurilor de fraudă), eliminarea posibilităților de aprovizionări cu stocuri și servicii peste necesarul optim al clientului sau realizarea de aprovizionări fictive, precum și imobilizarea de resurse financiare importante. Echipa de audit va efectua testarea sistemului de control în ceea ce privește modul de achiziție a stocurilor și serviciilor, potrivit politicilor adoptate de client și indicațiilor oferite de ISA 315.

NU

Inexistența unei politici cu privire la modul de achiziție a stocurilor și serviciilor, presupune existența unor riscuri semnificative de denaturări / pierderi / fraudă, materializate în aprovizionări la prețuri mai mari decât cele de pe piață, aprovizionări peste necesarul optim, aprovizionări cu stocuri

și servicii de proastă calitate sau aprovizionări fictive, iar acest fapt implică selectarea de eșantioane statistice reprezentative privind stocurile în vederea identificării vechimii lor și a corelării cantităților și a valorilor acestora cu volumul producției sau livrărilor realizate.

3. Pentru achizițiile de stocuri și servicii entitatea încheie contracte?

DA

Încheierea de contracte pentru fiecare achiziție importantă de stocuri și servicii creează premisele realizării unor aprovizionări ritmice cu stocuri și servicii, potrivit standardelor de calitate necesare producției sau vânzărilor. Echipa de audit va solicita clientului contractele cu furnizorii importanți pentru procesul de producție sau vânzare.

De asemenea, echipa de audit va solicita clientului contractele pentru serviciile achiziționate și va urmări justificarea prestării și necesității acestora. Existența, în general, a contractelor pentru achiziții de stocuri și servicii oferă echipei de audit posibilitatea identificării originii și provenienței stocurilor, a datoriilor comerciale pe termen scurt și lung, a necesității lor în concordanță cu obiectul de activitate al clientului, a celor cu clauza de rezervare a dreptului de proprietate, precum și posibilitatea evaluării riscurilor cu privire la litigiile potențiale ale clientului.

Existența contractelor pentru aprovizionări cu stocuri și servicii furnizează echipei de audit informații relevante cu privire la evaluarea corectă a datoriilor, în sensul în care în datoriile evidențiate în bilanțul contabil trebuie incluse penalitățile și daunele interese datorate de entitate potrivit clauzelor contractuale. De altfel, paragraful 180(3) din Reglementări contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMF 3055/2009 impune entităților evidențierea în mod distinct în conturile de furnizori a datoriilor din penalități stabilite conform clauzelor contractuale, despăgubiri datorate pentru contracte întrerupte înainte de termen și alte elemente de natură similară.

NU

Realizarea de aprovizionări de stocuri și servicii fără încheierea de contracte, conduce la apariția unor riscuri semnificative cu privire la realizarea producției sau a vânzărilor bugetate. Inexistența contractelor pentru achizițiile de servicii, precum și nejustificarea prestării și necesității lor creează premi-

sele apariției fraudei, apariției riscurilor fiscale legate de nedeductibilitatea din punct de vedere fiscal a cheltuielilor ocazionate de achiziționarea unor astfel de servicii. Pe de altă parte, inexistența contractelor pentru achiziții de stocuri și servicii duce la apariția riscurilor legate de aprovizionări la prețuri mai mari decât cele de pe piață (fraudă), aprovizionări peste necesarul optim, aprovizionări cu stocuri și servicii de proastă calitate sau aprovizionări fictive.

Echipa de audit va selecta eșantioane statistice reprezentative pentru aprovizionările realizate, identificând proveniența acestora și destinația lor în acord cu producția sau vânzările realizate. De asemenea, echipa de audit, pentru stocurile de la sfârșitul perioadei, cu ocazia participării la inventarierea acestora, prin selectarea unor eșantioane statistice reprezentative, va identifica proveniența și vechimea aprovizionării, ritmul utilizării în producție sau vânzări, concluzionând asupra necesității și oportunității aprovizionării lor.

4. Stocurile la nivelul entității sunt organizate pe gestiuni?

DA

Existența unei politici cu privire la organizarea stocurilor pe gestiuni în funcție de natura și destinația acestora (materii prime, materiale consumabile, produse finite, mărfuri etc.), creează premisele exercitării unui control intern riguros și eficient asupra stocurilor în ceea ce privește aprovizionările, consumurile și existența lor la un moment dat prin procedurile proprii privind inventarierea elementelor de activ și pasiv.

De altfel, proiectarea și implementarea de proceduri proprii de inventariere este obligatorie pentru entitate, potrivit OMF 2861/2009 art. 5. Modul de organizare a stocurilor pe gestiuni constituie baza adoptării de către entitate a metodei de evidență analitică a acestora (operativ contabilă, cantitativ valorică și global valorică).

Spre exemplu, echipa de audit poate testa modul de proiectare și implementare a procedurilor proprii privind inventarierea, aprobate de administratorul entității, prin participare la inventarierea stocurilor și analiza documentelor privind inventarierea (decizia privind inventarierea, listele de inventar, procesele verbale privind inventarierea etc.), dar și modul de organizare a gestiunii stocurilor după una din metodele de evidență analitică arătate mai sus, în concordanță cu destinația acestora.

NU

Inexistența unei politici cu privire la organizarea stocurilor pe gestiuni presupune existența unor riscuri semnificative legate de gestionarea lor, cu consecințe legate de integritatea stocurilor și calitatea lor. În aceste condiții, echipa de audit trebuie să proiecteze proceduri adecvate în vederea identificării eventualelor pierderi și erori legate de realitatea intrărilor și consumurilor, precum și extrapolarea lor la nivelul întregii populații (volumul stocurilor).

Procedurile pe care echipa de audit le poate lua în considerare pot fi cele legate de obținerea unor eșantioane statistice reprezentative și din a căror verificare se pot obține probe de audit relevante și credibile cu privire la exhaustivitatea aprovizionărilor și consumurilor, precum și cu privire la existența și evaluarea acestora la data bilanțului, la valoarea cea mai mică dintre valoarea realizabilă netă și valoarea contabilă a acestora. De altfel, potrivit paragrafului nr.30 din Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiare contabile aprobate prin OMF 3512/2008, entitatea, utilizând una din metodele de conducere a contabilității analitice a stocurilor (operativ-contabilă, cantitativ-valorică, global-valorică), trebuie să asigure gestionarea stocurilor prin gestiuni organizate în funcție de natura stocurilor și destinația acestora.

5. Gestiunile sunt conduse de gestionari care îndeplinesc condițiile impuse de Legea nr.22/1969 privind angajarea gestionarilor?

DA

Existența unei politici cu privire la angajarea de personal calificat pentru gestionarea stocurilor la nivelul entității creează premisele gestionării corecte și eficiente a acestora. Politicile și practicile de resurse umane sunt elemente importante ale mediului de control, componentă importantă a sistemului de control intern.

Această politică creează condițiile realizării unui management eficient al riscurilor legate de stocuri. Obiectivul acestei politici trebuie să se concretizeze într-o atitudine a entității față de riscurile identificate și evaluate (acceptarea riscurilor, monitorizarea permanentă a riscurilor, evitarea riscurilor, transferarea riscurilor către un departament specializat, tratarea-atenuarea riscurilor). Echipa de audit va identifica politicile adoptate, le va evalua ținând cont de condițiile

impuse de Legea nr.22/1969 și de cele mai bune practici în materie și va testa modul de angajare a celor care au responsabilități în domeniul gestionării stocurilor.

NU

Inexistența unei politici de utilizare a personalului calificat cu privire la gestionarea stocurilor indică riscuri semnificative legate de denaturări semnificative, erori, pierderi / fraude. Pentru echipa de audit, aceasta indică faptul că proiectarea și implementarea sistemului de control intern la nivelul entității este necorespunzător. Echipa de audit va lua în considerare efectuarea de teste de detaliu cu privire la tranzacții și solduri pentru un eșantion semnificativ de locații ale stocurilor.

6. Pentru fiecare gestiune entitatea a instituit o comisie de recepție printr-o decizie?

DA

Existența unor comisii de recepție la nivelul fiecărei gestiuni organizate presupune că entitatea a proiectat și implementat un sistem de control intern pentru activitatea de aprovizionări cu stocuri. O comisie de recepție cuprinde, pe lângă gestionar, specialiști care pot să asigure nu numai o recepție din punct de vedere cantitativ, dar și din punct de vedere calitativ. Comisia de recepție poate da asigurări conducerii că bunurile recepționate sunt conform cu cele primite și sunt conform cu specificațiile cantitative și calitative.

Echipa de audit va verifica pentru un eșantion de stocuri modul de întocmire a documentelor legate de recepția lor, modul lor de înregistrare în evidența analitică a stocurilor și evidența contabilă.

NU

Inexistența unor comisii de recepție la nivelul fiecărei gestiuni presupune existența unor riscuri semnificative de denaturări / pierderi / fraudă. Din punct de vedere al echipei de audit, riscurile se materializează prin prezentarea în situații financiare a unor tranzacții și solduri care afectează imaginea fidelă a acestora. Echipa de audit va proiecta proceduri pentru selectarea de eșantioane statistice reprezentative privind intrările de stocuri, identificarea erorilor și extrapolarea lor.

Echipa de audit va lua în considerare și asistarea, în diferite locații, la modul cum se face primirea și recepția bunurilor, pe

lângă asistarea la inventarierea stocurilor la sfârșitul exercițiului și aplicarea procedurilor de audit specifice acestei activități, proceduri prescrise de ISA 501.

7. Există o evidență tehnico-operativă la nivelul fiecărei gestiuni?

DA

Metodele de evidență tehnico-operativă a stocurilor adoptate de către entitate, potrivit destinației stocurilor (metoda operativ-contabilă / cantitativ-valorică pentru materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, semifabricate, produse finite, produse reziduale, mărfuri, animale și ambalaje sau metoda global-valorică pentru mărfurile și ambalajele din unitățile de desfacere cu amănuntul, rechizitele de birou, imprimările, materialele folosite la ambalare, materiale de natura obiectelor de inventar, echipamente de protecție în folosință, precum și pentru alte categorii de bunuri (vezi paragraf 30 din N.M. privind întocmirea și utilizarea documentelor financiar-contabile aprobate prin OMF 3512/2008) permite exercitarea unui control riguros și eficient asupra operațiunilor legate de aprovizionări, consumuri/livrări și existență (solduri).

Echipa de audit va lua în considerare testarea, în diferite locații, a modului de organizare a evidenței tehnico-operative și va putea concilia evidența tehnico-operativă cu evidența contabilă analitică, obținând probe de audit relevante și credibile cu privire la faptul că aprovizionările, consumurile/livrările au avut loc în cadrul desfășurării normale a activității entității și s-au înregistrat în totalitate (exhaustivitate), că stocurile de la data bilanțului există și au fost evaluate potrivit standardelor contabile relevante.

NU

Neorganizarea sau organizarea necorespunzătoare a evidenței tehnico-operative a stocurilor, la nivelul fiecărei gestiuni, indică echipei de audit că există riscuri semnificative de denaturare / pierderi / fraudă. Proiectarea de proceduri de audit adecvate care să testeze realitatea tranzacțiilor, exhaustivitatea înregistrărilor și existența stocurilor constituie o prioritate pentru echipa de audit.

Proceduri posibile care pot fi adoptate de echipa de audit în această situație sunt descrise de ISA 501 și ar putea fi: participarea la inventarierea fizică a stocurilor, evaluarea procedurilor proprii ale entității privind inventarierea, verificarea

modului de valorificare a rezultatelor inventarierii, obținerea de confirmări cu privire la stocurile aflate la terțe persoane.

8. Există o segregare a atribuțiilor de contabilizare de cele de gestiune a stocurilor?

DA

Existența unei politici cu privire la separarea atribuțiilor de contabilizare de cele de gestiune a stocurilor presupune existența unui control intern. Segregarea sarcinilor face parte din activitățile de control, o altă componentă importantă a sistemului de control intern. Segregarea atribuțiilor vizează reducerea oportunităților care permit oricărei persoane să fie în poziția atât de a comite, cât și de a tăinui o eroare sau o fraudă survenită în timpul exercitării normale a atribuțiilor. Echipa de audit va testa existența segregării atribuțiilor de contabilizare de cele de gestiune a stocurilor (echipa de audit va lua în considerare observarea la locul de deținere a stocurilor a persoanelor care efectuează operațiuni de gestionare a stocurilor, cât și observarea persoanelor care contabilizează aceste operațiuni, pe de o parte, iar, pe de altă parte, va cerceta fișa posturilor persoanelor implicate în operațiuni de gestionare și contabilizare a stocurilor).

NU

Inexistența unei politici cu privire la separarea atribuțiilor de contabilizare de cele de gestiune a stocurilor presupune existența unor riscuri semnificative de denaturări / pierderi / fraudă și acest fapt implică selectarea de eșantioane statistice reprezentative, identificarea erorilor, extrapolarea lor cu privire la stocuri (determinarea realității livrărilor / dării în consum și a descărcărilor de gestiune cu ocazia participării echipei de audit la inventarierea stocurilor). Echipa de audit nu se poate baza pe controalele interne ale entității.

9. Există o procedură de conciliere a bazei de date operaționale (evidența tehnico-operativă) cu evidența analitică și balanța de verificare a conturilor sintetice?

DA

Existența unei politici de conciliere a evidenței tehnico-operative cu evidența analitică și balanța de verificare a conturilor sintetice indică existența unui sistem de control intern.

Echipa de audit va testa modul de reconciliere lunară a evidenței tehnico-operative cu evidența contabilă analitică, solicitând clientului documentele care atestă această conciliere și va analiza regularitatea acestor concilieri, rezultatele acestora, măsurile dispuse și eficiența lor.

NU

Inexistența unei politici de conciliere a evidenței tehnico-operative cu evidența analitică a stocurilor pune în evidență existența unor riscuri semnificative de denaturare, pierderi / fraude. Echipa de audit va proiecta proceduri de audit în vederea concilierii evidenței tehnico-operative cu evidența analitică, potrivit modului de organizare a gestiunii stocurilor și a metodelor de evidență tehnico-operativă adoptate de client. În aceste condiții, în evaluarea riscului de audit pentru stocuri și servicii riscul de control, ca un element important al acestuia, va avea un nivel ridicat, echipa de audit neputându-se baza pe controalele interne ale entității.

10. Corecțiile documentelor privind intrările și ieșirile de stocuri se efectuează potrivit normelor contabile?

DA

Implementarea unei proceduri de corecție a documentelor de intrare și ieșire a stocurilor indică existența și funcționarea unui sistem de control intern. Echipa de audit va analiza aceste proceduri în ceea ce privește cunoașterea și aplicarea lor de către persoanele responsabile, conformitatea lor cu standardele legale și profesionale (Paragraful 10 și 11 din N.M. de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin OMF 3512/2008, art. 155 din Codul fiscal) și va aprecia gradul de încredere în rezultatele aplicării acestor proceduri.

NU

Inexistența unei proceduri de corecție a documentelor privind intrările și ieșirile de stocuri presupune existența unor riscuri cu privire la existența și realitatea stocurilor clientului. Echipa de audit va proiecta proceduri pentru identificarea documentelor corectate și va evalua efectele corectării documentelor privind intrările și ieșirile stocurilor asupra situațiilor financiare. O procedură posibilă pentru identificarea corecțiilor efectuate în legătură cu intrările și ieșirile de stocuri, o reprezintă selectarea unui eșantion reprezentativ de înregistrări în roșu din jurnalele de vânzări și din jurnalele de cumpărări ale entității pentru perioada auditată, precum și prin selectarea unui eșantion reprezentativ de note de intrare

recepție/bonuri de consum/bonuri de transfer/avize de însoțire a mărfii.

11. Sistemul informatic permite creditarea automată de către calculator înaintea efectuării livrării, consumului pentru nevoile proprii, numai dacă există stoc, nepermițând creditarea contului de stocuri pentru un stoc <0 ?

DA

Existența acestei caracteristici a sistemului informatic permite reducerea la minim a riscurilor de erori/fraudă în ceea ce privește stocurile clientului și demonstrează că entitatea a proiectat și implementat proceduri de control intern utilizând sistemul informatic. Aceste proceduri informatice nu înlătură procedurile manuale de control al stocurilor care pot fi proiectate și implementate de entitate. Erorile care ar putea fi eliminate ca urmare a existenței acestei caracteristici se pot referi la livrări sau eliberări în consum pentru nevoile proprii de stocuri, în conformitate cu cantitățile înscrise în documentele justificative și existența unei concordanțe între evidența tehnico-operativă și stocurile efective. Echipa de audit va testa funcționarea acestui sistem și va aprecia eficiența lui.

NU

Inexistența unei astfel de caracteristici și lipsa unor proceduri manuale indică posibilitatea unor riscuri semnificative de erori /pierderi/ fraudă în ceea ce privește stocurile clientului. Echipa de audit va lua în considerare verificarea unui eșantion de stocuri cu solduri negative, identificând frecvența și mărimea lor. De asemenea, se vor identifica și cuantifica eventualele erori în ceea ce privește ieșirile de stocuri prin compararea înregistrărilor în evidența tehnico-operativă și contabilă analitică cu cantitățile înscrise în documentele justificative.

12. Programul informatic permite obținerea bilanțelor stocurilor cuprinzând informații privind stocurile inițiale, intrările, ieșirile, stocurile finale, prețurile de înregistrare în orice perioadă?

DA

Obținerea cu ajutorul programului informatic, în orice perioadă, a bilanțelor analitice a stocurilor, cuprinzând infor-

mații cu privire la denumirea stocurilor, prețul, stocuri inițiale, intrări, ieșiri și stocuri finale, permite clientului să efectueze controale regulate asupra modului de gestionare și utilizare a stocurilor. (ex. aplicarea cu consecvență a metodei de evaluare a stocurilor adoptată de client), dar și informații utile pentru bugetarea activității de producție sau vânzare. Echipa de audit va testa existența acestei caracteristici a programului informatic.

NU

Inexistența acestei caracteristici a programului informatic, dar nu numai, pune în evidență carențe semnificative ale proiectării și implementării sistemului de control intern al clientului. Programul informatic reprezintă un punct de referință de la care trebuie să se pornească în proiectarea și implementarea unui sistem de control intern, adecvat obiectivelor clientului. Echipa de audit nu se poate baza pe controalele interne ale clientului, motiv pentru care se vor proiecta proceduri de audit adecvate cu privire la modul de gestiune, dar și de evidență a acestora potrivit standardelor contabile relevante.

13. Persoana responsabilă pentru acest domeniu este bine pregătită profesional?

DA

Răspunsul afirmativ trebuie să se bazeze pe o evaluare corectă din partea echipei de audit. Evaluarea trebuie să aibă la bază următoarele elemente: natura studiilor, experiența în domeniu, numărul și natura erorilor constatate în misiunile anterioare.

NU

Atunci când clasa conturilor de stocuri este administrată de o persoană care nu este bine pregătită profesional există riscuri de denaturare semnificativă care afectează imaginea fidelă a situațiilor financiare. Echipa de audit va lua în considerare planificarea de proceduri adecvate pentru obținerea de probe de audit suficiente și credibile în ceea ce privește valoarea stocurilor clientului.

14. Se cunoaște numele personalului cheie care se ocupă de partea operațională? Se cunoaște numele personalului cheie care se ocupă de partea contabilă?

Cunoașterea de către echipa de audit a persoanelor responsabile cu partea operațională și contabilă, legată de stocurile clientului, este importantă în ceea ce privește obținerea unor date și informații în vederea obținerii de probe de audit relevante.

Concluzie

Aprecierea răspunsurilor la întrebările chestionarului este apanajul exclusiv al echipei de audit și are la bază afirmațiile făcute de cel interviuat în strânsă corelare cu aspectele sesizate de auditori.

În mod practic, conceptul privind interviuarea se poate realiza pentru fiecare domeniu de audit (Imobilizări, Investiții, Stocuri, Trezorerie, Creditori, Impozite și taxe, Capitaluri, Cont profit/pierderi, Cartea mare și Balanța de verificare).

Suplimentar, acest concept cu privire la interviuarea conducerii, a celor însărcinați cu guvernanta și a altor persoane potrivite poate crea și alte beneficii pentru un auditor de practică publică, dacă este pus într-un algoritm pentru determinarea mărimii ratei eșecurilor, utilizând funcțiile „Excel”.

Pe baza mărimii ratei eșecurilor, se poate evalua riscul de control ca o componentă a riscului de audit. Cuantificarea prin informatizarea și a celorlalte componente ale riscului de audit (riscul inerent și riscul de detectare) creează premisele obținerii unei evaluări corecte și rapide a riscului de audit pentru fiecare domeniu de audit.

Bibliografie

IFAC, *Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Audit Financiar 2009*, coeditare CAFR – editura Irecson, București, 2009

Standarde Internaționale de Raportare Financiară 2009, editura CECCAR, București, 2009

Reglementări contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMF nr.3055/2009, publicate în M.O. nr.766/2009/ bis

Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, publicat în M.O. nr.927/2003.

OMF nr.3512/2008 pentru aprobarea Normelor specifice privind întocmirea și utilizarea documentelor financiar-contabile, publicat în M.O. nr. 870/2008



A fost înființată prima reprezentanță regională a Camerei Auditorilor Financiari din România

La 26 noiembrie 2010, la Iași, a fost inaugurată prima reprezentanță regională a Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR). Au participat la eveniment membrii Consiliului Camerei, auditori financiari din Regiunea de Dezvoltare Nord-Est, cuprinzând județele Bacău, Botoșani, Iași, Neamț, Suceava și Vaslui, și oficialități locale, precum: **Cosmin Coman**, din partea Primăriei Iași, **Laura Niță**, reprezentantă a Consiliului Județean Iași, **Constantin Iațco** și **Vasile Popa**, directori ai Camerelor de Conturi din județele Iași și, respectiv, Vaslui, **Anton Doboș**, director general al Direcției Generale a Finanțelor Publice Iași, **Dan Trandafirescu**, Secția Iași a Gărzii financiare, **Mihaela Crusitu**, **Lucian Nedelcu** și **Oana Nechifor**, reprezentanți ai filialei CECCAR – Iași, **Lala Popovici**, de la Institutul European de Training, **Neculai Vițelaru**, vicepreședinte al Consiliului Național al Întreprinderilor Private Mici și Mijlocii,

președintele filialei Iași a CNIPMMR. Mediul academic a fost reprezentat prin prof.univ.dr. **Emil Horomnea**, prof.univ.dr. **Neculai Tabără**, prof.univ.dr. **Alexandru Țugui**, de la Universitatea Al.I. Cuza din Iași și conf.univ.dr. **Daniel Botez**, de la Universitatea „Vasile Alecsandri” din Bacău.

Ceremonia înființării reprezentanței a fost deschisă printr-o slujbă religioasă de sfințire a instituției și a fost urmată de tăierea panglicii inaugurale de către prof.univ.dr. **Ion Mihăilescu**, președintele Camerei Auditorilor Financiari din România, și **Scarlăt Orzescu**, organizator local al evenimentului.

În discursul rostit cu acest prilej, prof.univ.dr. Ion Mihăilescu, președintele CAFR, a spus: „În conformitate cu prevederile reglementărilor legale în temeiul cărora funcționează Camera Auditorilor Financiari din România, Conferința Națională a Camerei din anul 2007 a aprobat organizarea

de reprezentanțe la nivelul regiunilor de dezvoltare. Prin aceste reprezentanțe se va asigura creșterea operativității transmiterii hotărârilor CAFR, a diseminării și monitorizării eficiente a punerii lor în practică, precum și cunoașterea în mai bune condiții a activităților de audit financiar desfășurate de membrii Camerei. De asemenea, în acest mod se facilitează o legătură operativă cu Camera, inclusiv privind obținerea vizelor anuale și a depunerii Rapoartelor de activitate, precum și cu privire la actualizarea datelor cuprinse în Registrul public al auditorilor.”

În strânsă legătură cu semnificația acestui eveniment, președintele Ion Mihăilescu a salutat, în numele Consiliului Camerei, prezența a numeroase personalități, pe care o consideră ca o dovadă a recunoașterii prestigiului și importanței auditorilor financiari în viața economică și socială a zonei. Totodată, a adus calde mulțumiri celor care s-au ocupat de organizarea reprezentanței zonale.

Au rostit alocuțiuni și au transmis urări de succes noii reprezentanțe a CAFR – prof.univ.dr. Emil Horomnea, de la Universitatea Al.I.Cuza din Iași, Cosmin Coman, din partea primarului municipiului Iași, Constantin Iațco, directorul Camerei de Conturi Iași și Neculai Vițelaru, din Consiliul Național al Întreprinderilor Private Mici și Mijlocii.

În încheiere, organizatorul a mulțumit pentru cuvintele de apreciere și a exprimat convingerea că, prin activitatea sa, reprezentanța zonală va îndreptăți așteptările și își va onora activitățile stabilite în sprijinul auditorilor financiari din zonă.

În esență, activitățile principale care ar urma să fie desfășurate de reprezentanța regională, se structurează pe trei categorii:

- activitatea de asigurare a serviciilor pentru membri: evidențiere, informare, colectare a rapoartelor și declarațiilor specifice, asigurarea îndeplinirii obligațiilor membrilor etc.
- activitatea de admitere, pregătire continuă și stagii pentru zona de referință;
- participarea, în cadrul echipelor de inspecție ale Departamentului de monitorizare și competență profesională, la unele misiuni privind controlul de calitate a activității de audit financiar la persoane juridice și fizice din zona de competență.

Activitatea reprezentanței regionale a CAFR se va afla sub directă coordonare a conducerii executive a Camerei. În Registrul Public al Auditorilor în această zonă figurează 318 membri ai CAFR, din care 258 – activi.



Reprezentanța Regională Iași a CAFR are sediul în str. Sfântul Lazăr nr. 64-66, etaj 4 (clădirea Gabriel Business Center), telefon/fax: 0232/264.455.

Evenimentul a fost pe larg prezentat atât în presa locală din județele ce compun Regiunea de dezvoltare Nord-Est, cât și în presa centrală, precum și de agențiile de presă.

Președintele CAFR, prof.univ.dr. Ion Mihăilescu, a acordat un interviu postului radio Iași în care, referindu-se la rolul și importanța auditorilor financiari în România și a organismului profesional al acestora, a remarcat semnificația înființării primei reprezentanțe a CAFR pe plaiurile moldave.

Persoane de legătură:

- **Scariat Orzescu**, tel. 0722.573.530, e-mail: mircea.orzescu@mior.ro
- **Eusebiu Vreme**, tel. 0731.031.030, e-mail: vremeeusebiu@yahoo.com



Ziua Națională a Auditorului Financiar - Mesaje

În îndeplinirea misiunii sale, Camera Auditorilor Financieri din România desfășoară intense acțiuni de colaborare cu instituții și organizații profesionale din țară și din străinătate, cu scopul de a asigura cele mai bune condiții pentru afirmarea auditorilor financiari români în viața profesiei și în general în activitatea economică și socială.

O nouă recunoaștere a eficienței demersurilor și poziției de credibilitate și respect de care se bucură auditorii financiari din țara noastră și, implicit, organismul profesional care-i reprezintă a fost prilejuit de mesajele de salut transmise de factorii de conducere ai unor instituții și organizații colaboratoare, cu ocazia sărbătoririi Zilei Naționale a Auditorului Financiar, din 26 octombrie 2010, în cadrul Seminarului profesional organizat cu acest prilej.

Astfel, în mesajul președintelui FEE, **Hans van Damme**, publicat în numărul precedent al revistei „Audit Financiar”, s-a anunțat decizia de recomandare a admeriei CAFR ca membru cu drepturi depline în Federația Experților Contabili Europeni.

În paginile de față prezentăm largi extrase din celelalte mesaje.

Gheorghe Ialomițianu, *ministrul finanțelor publice*

„Din punct de vedere al instituției pe care o reprezint, doresc să vă mulțumesc pentru activitatea dumneavoastră. Și asta, deoarece, în repetate rânduri, informațiile cuprinse în situațiile financiare auditate de dvs. au stat la baza unor decizii importante ale autorităților.

Un exemplu concludent în acest sens este chiar strategia fiscal - bugetară, la a cărei elaborare au fost utilizate date din aceste situații financiare!

Vreau să precizez că rolul Camerei în aplicarea legislației în domeniul auditului este, de altfel, esențial. Normele adoptate de către Camera Auditorilor Financieri, privind procedurile de control al calității auditului, contribuie semnificativ la creșterea încrederii investitorilor în informațiile furnizate prin situațiile financiare ale diferitelor entități.

Îmbunătățirea mediului de afaceri în paralel cu adoptarea măsurilor care să sporească încrederea investitorilor în situațiile financiare sunt și pe lista priorităților noastre, a autorităților.

Vă asigur că Ministerul Finanțelor Publice vă este partener, în concordanță însă cu directivele europene din domeniul contabilității și auditului, dar și cu modificările impuse de realitatea economică.

Vă asigur de aprecierea și interesul meu în ceea ce privește evoluția profesiei de auditor și, de asemenea, urez mult succes Camerei în organizarea și coordonarea acestei profesii, astfel încât aceasta să se situeze la cele mai înalte standarde de calitate, dar și să răspundă așteptărilor mediului de afaceri.”

Mihail M. Vlasov, președintele Camerei de Comerț și Industrie a României

„Premiza generoasă și bine aleasă pe care fundamentați seminarul profesional de astăzi și sărbătorirea zilei nobilei dumneavoastră profesioni, și anume **Investiție în dezvoltarea afacerilor de succes** nu își putea găsi o mai bună gazdă și partener strategic decât Camera de Comerț și Industrie a României, locul unde avem drept crez definitoriu motto-ul **Împreună pentru afacerea ta**.

După cum deja cunoașteți, Sistemul Cameral românesc, în actuala concepție, reprezintă suma Camerelor de Comerț din România și constituie un exemplu autentic de descentralizare și autonomie sporită, fiecare Cameră de Comerț teritorială fiind portavocea intereselor comunității de afaceri din zona sa de acțiune.

Astfel, spectrul extins al misiunii noastre este acela de a fi organizați pentru a răspunde eficient cerințelor de dialog atât cu mediul privat, cât și cu cel public.

În acest mediu socio-economic complicat și anevoios, noi, oamenii de afaceri și Camerele de Comerț din România, suntem pregătiți să fim parteneri corecți și constructivi ai statului. În ceea ce ne privește, suntem gata să găsim echilibrul optim între profitul comercial și păstrarea ori crearea locurilor de muncă, să investim în creșterea productivității spre a permite creșterea salariilor, să susținem statul prin autoimpunerea disciplinei și onestității fiscale, să acompaniem politicile de dezvoltare economică ale statului.

În această activitate deosebit de intensă, auditorii financiari sunt parteneri

naturali ai oamenilor de afaceri, întrucât misiunile de audit sunt menite să releve ce este bun și ce este necorespunzător în viața unei entități economice. Faptul că eforturilor noastre susținute de a veni în sprijinul comunității de afaceri li se alătură cele ale auditorilor financiari, a căror activitate este reglementată de un for salutar și extrem de eficient – Camera Auditorilor Financiari din România, este benefic pentru comunitatea operatorilor economici.

Ce solicită, în fapt, oamenii de afaceri de la auditorii financiari? Nimic altceva decât un raport de audit corect întocmit, care să țină seama întotdeauna de rigorile standardelor profesiei, atât tehnice, cât și etice.

În consecință, este necesar ca privirea auditorilor – atât cei externi, dar mai ales cei interni – să fie ațintită nu numai asupra datelor contabile, ci și spre informațiile conexe. Interesul este să se afle cum stau în realitate lucrurile în entitatea economică respectivă, astfel încât nu numai să se îndrepte eventualele erori, ci mai ales să se ofere argumentele, elementele pentru dezvoltarea afacerii pe termen lung.

În esență, așadar, chiar dacă auditorii financiari sunt priviți uneori ca un rău necesar, realitatea demonstrează că această activitate poate adăuga valoare afacerii, iar investiția în costul misiunilor de audit se constituie în beneficiu și nu în pierdere. O bună înțelegere a rolului *terapeutic* al auditorului poate fi un element major care să reprezinte *busola* pentru orientarea managementului.

Consider că buna comunicare a auditorilor cu guvernanta entității economice și cu ceilalți utilizatori ai rapoartelor de audit poate ajuta la efortul de depășire a actualei situații economice.”

Mugur Isărescu, guvernatorul Băncii Naționale a României

„Salut împlinirea a mai mult de un deceniu de la înființarea prin lege a profesiei libere de auditor financiar și, implicit, a Camerei Auditorilor Financiari din România.

Îmi amintesc că atunci, la înființare, se încheia practic cu această decizie un larg și important proces de reforme structurale în România. În toată perioada în care a funcționat Camera, în cadrul căreia au acționat în România auditorii financiari, s-a văzut în mod direct rolul important pe care ei îl joacă într-o economie de piață. S-a conferit încredere investitorilor, acționarilor, creditorilor interni și internaționali în agenții economice din România prin certificarea situațiilor financiare conform standardelor europene și internaționale, atât din punct de vedere profesional, cât și din punct de vedere deontologic. Banca Națională a României a susținut, susține și va susține această activitate liberă. Banca Națională este un beneficiar direct al activității dumneavoastră.”

Cătălin Predoiu, ministrul justiției

„Profesia de auditor financiar face parte din ansamblul profesiilor care concură esențial la buna funcționare a mediului de afaceri, alături de profesia de contabil, avocat, bancher sau practician în reorganizare și lichidare.

O activitate economică sănătoasă, în acord cu legitățile economice obiective, cu obiectivele generale de dezvoltare economică durabilă, atârnă în bună măsură de o bună performanță a profesiei de auditor financiar.

Spre exemplu, creditul este vital pentru o activitate economică rentabilă cu adevărat, care să creeze locuri de muncă, profit pentru acționari și impozite pentru comunitate. Dar creditul presupune un element psihologic, presupune *încredere*, iar această încredere se clădește pe evaluări, care țin și de acuratețea și calitatea auditului financiar.

Poate că de la articolul *pecunia non olet* s-a răspândit preceptul eronat că afacerile nu sunt susceptibile de exigențele moralității.

În epoca în care viața socială și gospodăriile atârnă în cel mai înalt grad de rezultatele activității economice, în epoca în care, prin intermediul piețelor financiare, de capital și bancare, întreprinderile atrag prin intermediul băncilor sau direct resursele financiare ale societății pentru a le folosi eficient, este natural ca acest proces să se desfășoare cu acuratețe și în acord cu legea. Iar rolul auditorului financiar este cheie sub acest aspect.

O lume întreagă a văzut în ultimii ani unde poate duce ignorarea principiilor contabilității și ale auditului sau, mai rău, măsluirea evidențelor contabile și perversitatea rezultatelor auditului financiar. Companii de renume internațional, a căror soliditate nu era pusă la îndoială de nimeni, s-au dovedit, în lipsa rigorii contabile și corectitudinii auditului, uriași cu picioare de lut, prăbușindu-se sub povara propriilor minciuni, și strivind în eșecul propriei aventuri, propriile afaceri, economiile firmei și ale investitorilor, afacerile partenerilor, destine profesionale, precum și credibilitatea unor mecanisme de control și echilibru în lumea afacerilor.

Câștigarea încrederii propriilor acționari, a clienților și partenerilor de afaceri, a investitorilor și bancherilor pe baza unei contabilități fictive și a unui audit eronat este și imorală, înainte de

a fi ilegală. În economie, ca și în societate, răul se poate strecura prin multe și nebanuite căi și toate aceste practici însumate pot conduce la dezechilibre și crize. Iată de ce este important ca fiecare dintre dumneavoastră să fie un bun și integru profesionist.

Iată de ce cred că dumneavoastră jucați un rol cheie, insuficient conștientizat de opinia publică, pentru bunul mers al afacerilor, credibilitatea companiilor și a piețelor, pentru corectitudinea jocului economic.

Aceasta este premisa de la care Ministerul Justiției pleacă în cooperarea instituțională constructivă cu Camera dumneavoastră, cu Consiliul pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar.

Această cooperare s-a desfășurat în bune condiții până în prezent.

Vă vom sprijini în continuare, prin reprezentantul nostru în Consiliul pentru Supraveghere, pentru consolidarea acestuia și realizarea acquisul comunitar în materie și a Strategiei privind supravegherea publică a auditului statutar.

De asemenea, reprezentantul Ministerului Justiției în Comisia de apel a Camerei Auditorilor Financieri din România va continua să participe cu profesionalism la soluționarea contestațiilor în materie disciplinară împotriva deciziilor Consiliului Camerei, în respectul normelor procedurale și substanțiale.

Totodată, aș dori să remarc excelenta colaborare între specialiștii Camerei și cei ai Ministerului Justiției în derularea proiectelor de reformare a legislației societăților comerciale. Expertiza specialiștilor Camerei și deschiderea de cooperare a acestora în perioada în care instituția noastră încerca o operă de pionierat, integrarea în dreptul românesc a principiilor guvernării corporatiste, au fost un sprijin efectiv.

Instituția noastră dorește să continue aceste relații de colaborare, oferindu-le un dinamism nou.

În acest context, sunt bucuros să vă invităm a vă alătura unei inițiative recente a Ministerului Justiției, denumită *Platforma de dialog și cooperare cu mediul de afaceri*. Prin intermediul Platformei ne-am propus să percepem direct așteptările mediului de afaceri în privința legislației comerciale și dificultățile create de aceasta, pentru a le înlătura.”

Angela Toncescu, președintele Comisiei de Supraveghere a Asigurărilor

„În această zi specială, țin să relievez faptul că auditorii statutari membri ai Camerei Auditorilor Financieri din România au contribuit în fiecare an la îmbunătățirea evaluării situațiilor financiare ale asigurătorilor, cât și la monitorizarea și evaluarea eficacității și eficienței sistemului lor de control intern, aceasta datorându-se în mare parte și modificărilor aduse de către Comisia de Supraveghere a Asigurărilor cadrului de reglementare specific domeniului asigurărilor.

Creșterea calității raportărilor financiare, care implică în mod direct standardele de contabilitate și de audit, constituie una din componentele-cheie ale dezvoltării economice sustenabile și ale menținerii stabilității sistemului financiar. De aceea, îmbunătățirea cerințelor de raportări financiare corporative este o prioritate inclusiv pentru autoritățile de reglementare și supraveghere din toate segmentele pieței financiare, incluzând și domeniul asigurărilor.

Având în vedere diversitatea de utilizatori ai situațiilor financiare elaborate de

societăți (acționari, investitori, instituții de credit, creditorii, autoritățile de reglementare și supraveghere etc.) este imperativ necesar ca aceste situații financiare să exprime o imagine fidelă și reală a rezultatelor societății. Ori, datorită experienței, pregătirii, integrității și independenței pe care le are, auditorul statutar poate reprezenta o garanție că imaginea unei societăți, reflectată în situațiile financiare pe care le întocmește, este una fidelă și reală.

Aș sublinia faptul că, potrivit noilor norme specifice domeniului asigurărilor, rapoartele de audit statutar întocmite de către firmele de audit aprobate de Comisia de Supraveghere a Asiguraților au fost orientate spre a furniza o imagine completă asupra activității de asigurare și reasigurare desfășurată de societățile de asigurare în interesul asiguraților și al publicului larg.

De asemenea, modificările reglementărilor aduse în domeniul organizării sistemului de control intern, management al riscurilor și auditului intern la societățile de asigurare și reasigurare, corelate deja și cu unele cerințe ale Directivei europene privind accesul la activitate și desfășurarea activității de asigurare și de reasigurare (Solvabilitate II) vin să contribuie la consolidarea rolului și importanței funcției de audit intern, ca parte componentă a sistemului de guvernanță a companiilor de asigurări.

Constatările și recomandările auditorilor interni vor sprijini într-o manieră efectivă persoanele din conducerea societăților să întreprindă măsurile necesare pentru a asigura o administrare corectă și prudentă și a adăuga valoare activității de asigurare.

În contextul actual al crizei globale ce a afectat și economia românească, **asigurarea** că auditorii profesioniști din România **vor aplica și respecta în**

continuare în cadrul misiunii lor atât standardele ce le guvernează profesia, cât și cerințele legale de raportare specifice domeniului asigurărilor va contribui la consolidarea încrederii asiguraților și investitorilor în informațiile care stau la baza determinării indicatorilor specifici domeniului, prezentați în situațiile financiare ale asiguraților.

Astfel, industria asigurărilor din România va putea beneficia de standarde de securitate mai înalte și atât deținătorii de polițe, cât și acționarii vor avea un nivel de protecție îmbunătățit.

Conform noilor cerințe ale Directivelor europene transpuse în legislația națională, de asigurare a calității auditului statutar și de supraveghere a activității de audit, Camereii Auditorilor Financieri din România îi revine un rol esențial în elaborarea programului de pregătire profesională pentru auditorii statuari, astfel încât întreaga activitate a acestora să reflecte un înalt profesionalism.

În acest context, apreciez progresele pe care organizația dvs. le realizează în ceea ce privește pregătirea și perfecționarea profesională a membrilor săi, dar și a celor care aspiră la obținerea statutului de auditor financiar.

Ca reprezentant al Comisiei de Supraveghere a Asiguraților, autoritate care, în această perioadă, deține președinția Consiliului pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (CSPAAS), țin să adaug că o colaborare permanentă CSA – CAFR reprezintă o necesitate obiectivă în vederea asigurării transparenței, stabilității și integrității sistemului financiar. Aceasta este cu atât mai de actualitate după transpunerea legislației europene (Directiva 2006/43) în domeniul supravegherii activității de audit și se manifestă cu mai multă transparență în contextul colaborării cu CAFR, directe sau în cadrul CSPAAS.

Creșterea încrederii publicului în activitatea de audit statutar care, după cum se cunoaște, reprezintă obiectivul strategic principal al CSPAAS, va putea fi obținută doar prin asigurarea unui audit statutar de o înaltă calitate, prin profesionalismul auditorilor statuari și al firmelor de audit statutar, precum și prin atingerea unei eficacități operaționale a CSPAAS, astfel încât acest organism să supravegheze eficient activitatea de audit statutar și să acționeze în interes public în mod responsabil și autonom.

Trebuie să remarc și să felicit inițiativele și eforturile pe care le întreprinde Camera Auditorilor Financieri din România privind asimilarea în plan național a standardelor internaționale în domeniul auditului financiar, precum și pentru îmbunătățirea comunicării cu membrii săi și cu publicul larg.

De asemenea, vă felicităm pentru demersurile de aderare la forurile europene și internaționale de profil, deoarece cunoaștem din proprie experiență că practica îndelungată a partenerilor cu tradiție în economia de piață este foarte valoroasă pentru alinierea la cele mai reputeate standarde profesionale recunoscute în plan internațional."

Gabriela Anghelache,
*președintele Comisiei
Naționale a Valorilor
Mobiliare*

„Acest moment de sărbătoare, dar și de bilanț, reprezentat de Ziua Națională a Auditorului Financiar îmi oferă deosebitul prilej de a evoca importanța informației contabile, a raportărilor financiare și a auditului pentru realizarea unui cadru unitar la nivelul sistemului financiar din România, în concordanță cu standardele internaționale și cu cele mai bune practici în domeniu.

Comisia Națională a Valorilor Mobiliare, ca autoritate care reglementează și supraveghează piața de capital, este beneficiara rezultatelor activității de audit financiar și statutar.

Între Comisia Națională a Valorilor Mobiliare și Camera Auditorilor Financiari din România există o cooperare permanentă și transparentă în scopul creșterii eficienței supravegherii și pentru realizarea unui audit financiar de calitate, în beneficiul acționarilor și al investitorilor.

Auditarea situațiilor financiare este obligatorie pentru entitățile ale căror instrumente financiare se tranzacționează pe piețele reglementate. Opinia auditorului privind corectitudinea și exactitatea raportărilor financiare, calitatea și eficiența managementului entității auditate constituie un element important în decizia de investire pe piața de capital.

În această perioadă marcată de recesiune economică, când prin măsuri concertate la nivel european și național se urmărește atenuarea efectelor crizei financiare internaționale, opinia auditorului financiar capătă valențe noi în ceea ce privește corecta informare a acționarilor și investitorilor.

Protocolul încheiat cu ani în urmă între Comisia Națională a Valorilor Mobiliare și Camera Auditorilor Financiari din România este deosebit de important și de mare actualitate. Lista publică a auditorilor acreditați pentru piața de capital, programele comune de formare continuă în vederea asigurării unor cunoștințe de specialitate adaptate la perfecționările aduse legislației și reglementărilor pieței de capital în context european, conlucrarea permanentă în activitatea de supraveghere bazată pe analiza rapoartelor de opinie ale auditorilor se realizează în baza protocolului menționat.

Consultarea asupra cadrului legislativ și organizatoric privind pregătirea profesională și supravegherea auditului reprezintă o preocupare cu caracter de permanență.

Responsabilitatea, corectitudinea, transparența, schimbul permanent de informații reprezintă deopotrivă cerințe pentru autoritatea pieței de capital și pentru organismul profesional al auditorilor financiari. Supraveghetorul și auditorul financiar au preocupări complementare, în sensul că raportul de opinie al auditorului poate constitui un semnal de alarmă pentru autoritatea de supraveghere, iar rezultatele controalelor de fond sau tematice realizate de supraveghetor pot fi utilizate de auditor în formarea opiniei sale.

Îmi exprim convingerea că acțiunile comune pe care le vom întreprinde vor contribui la creșterea siguranței, integrității, transparenței și credibilității entităților care funcționează pe piața de capital, asigurând un plus de informare în beneficiul acționarilor și investitorilor, prin aplicarea consecventă a standardelor internaționale de audit și a celor de raportare financiară.”

Veaceslav Ciobanu,
*președintele Asociației
Contabililor și Auditorilor
Profesioniști din Republica
Moldova*

„Camera Auditorilor Financiari din România are un rol tot mai semnificativ în reformarea și dezvoltarea auditului financiar din România și în afara hotarelor țării. Apreciam înalt munca de zi cu zi și devotamentul auditorilor români, îndreptate spre ridicarea nivelului de încredere publică în profesia, pe care cu mândrie o reprezentăm.

Auditorii financiari au o responsabilitate foarte mare față de societate și această responsabilitate continuă să crească. De calitatea muncii noastre, în mare măsură, au de beneficiat entitățile și economiile țărilor noastre.

ACAP Republica Moldova este recunoscătoare pentru sprijinul permanent din partea organizației dumneavoastră și apreciază foarte mult colaborarea cu Camera Auditorilor Financiari din România.

Vom depune eforturi zi de zi, alături de dumneavoastră, pentru a avea o contribuție esențială la relansarea economiei, a încrederii în mediul de afaceri.”

Prof.univ.dr. Ion Gheorghe Roșca,
*rectorul Academiei
de Studii Economice
București*

„Îi omagiem astăzi pe auditorii financiari din România, cei care, cu profesionalism și dăruire, oferă servicii de audit financiar în interesul publicului și al comunității de afaceri, în special.

Vă asigurăm de întreaga noastră susținere și admirație pentru eforturile depuse de Camera Auditorilor Financiari din România în vederea reglementării, pregătirii continue a auditorilor și formării profesionale a stagiarilor, a supravegherii activității de audit financiar în țara noastră.

Performanțele profesionale vă definesc drept o entitate importantă pe plan național și internațional care are ca obiectiv principal dezvoltarea susținută a profesiei în scopul oferirii de servicii de audit financiar de înaltă calitate.

Interesele noastre sunt comune în pregătirea profesională a tinerei generații, în atingerea competenței profesionale a absolvenților, pentru profesia de auditor financiar.”

Din activitatea CAFR

Reuniunea Companiei Naționale a Comisarilor de Conturi - Franța

Este o tradiție ca, anual, comisarii de conturi din Franța să se întâlnească pentru a dezbate principalele provocări ale profesiei contabile în domeniul auditului financiar; este o întâlnire similară „Zilei auditorului financiar” organizată de CAFR. Anul acesta reuniunea a avut loc în perioada 9-10 decembrie, la Bordeaux, unde au participat peste 1000 de comisari de conturi și experți economici din Franța, precum și foarte mulți invitați din partea unor organisme similare din alte țări europene. Camera Auditorilor Financiarilor din România a fost reprezentată de prof. univ. dr. **Pavel Năstase**, membru în Consiliul Camerei. Reuniunea s-a desfășurat sub deviza „De la adaptabilitate la utilitatea misiunii, comisarul de conturi, actor esențial al vieții economice și sociale”.

Reuniunea a avut două părți principale: prima, consacrată prezentărilor în plen și a doua, dedicată problemelor de ordin tehnic și diseminării bunelor practici în domeniu. În paralel cu reuniunea a fost organizată o expoziție, cu peste 20 de participanți, companii din domeniul auditului financiar, al sistemelor informatice de audit și edituri de prestigiu din domeniul profesiei contabile. În mesajul de deschidere, președintele CNCC, **Claude Cazes**, a scos în evidență rolul important pe care îl joacă comisarii de conturi în noul context al crizei economice actuale. S-a pus un accent deosebit pe prevederile așa numitei „cărți

verzi”, emisă de Comisia Europeană, care a provocat largi dezbateri nu numai în Franța, dar și în alte țări. Cuvântul de ordine a fost implicarea comisarilor de conturi în implementarea tuturor deciziilor privind stoparea crizei și relansarea economică. Foarte importantă și clarificatoare pentru multe dintre problemele discutate la reuniune, a fost intervenția video a comisarului european, **Michel Barnier**, care a explicat foarte bine obiectivele urmărite prin emiterea „cărții verzi” și transformările care se vor produce. Trebuie să se acorde o atenție sporită consultării tuturor actorilor implicați, inclusiv cetățenilor în ceea ce privește politicile fiscale și economice.

În partea a doua a reuniunii au fost organizate două dezbateri importante, animate de **Jean-Luc Decornoy**, președintele departamentului de piețe financiare de la CNCC, și de **Jean-François Mallen**, președintele Companiei Regionale Lyon. Cele două dezbateri au avut ca teme:

- utilitatea comisarilor de conturi pentru actorii care finanțează economia;
- utilitatea comisarilor de conturi pentru actorii care participă la viața întreprinderilor.

Închiderea reuniunii a fost marcată de prezența unor personalități la nivel regional și a ministrului justiției, **Michel Mercier**.

În concluzie, reuniunea a constituit un bun prilej pentru a înțelege mai bine rolul și misiunea comisarilor de conturi din Franța atât în context național, cât și european.

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”.

