

audit FINANCIAR

Anul XIX, nr. 163 - 3/2021

3/2021

- Telemunca în sfera auditului financiar în contextul pandemiei
- Teleworking in the Field of Financial Audit in the Pandemic Context



- Incertitudinile asupra continuității activității evidențiate în raportul auditorilor
- Evaluarea riscului de audit și influența asupra opiniei auditorului
- Auditul intern în contextul sistemelor ERP
- Auditul performanței privind veniturile în unitățile administrativ teritoriale
- Instrumentele integrate ERP – oportunități și provocări pentru audit

- Going Concern Uncertainties Disclosed in the Auditor's Report
- Audit Risk Assessment and Influence on the Auditor's Opinion
- Internal Audit in ERP Systems Context
- Performance Audit of Revenues at the Administrative Territorial Units
- ERP Integrated Instruments – Opportunities and Challenges for Audit

Avantajele leasingului în entitățile mici și mijlocii

Advantages of Leasing in Small and Medium-Sized Enterprises



encorsa
SIMPLIFY YOUR BUSINESS



ENCORSA este un partener de transformare digitală și simplificare a proceselor operaționale ale unei companii prin implementarea de tehnologii de automatizare precum low-code development, roboți RPA și asistenți virtuali de tip chatboți dotați cu inteligență artificială.



Abordare umană

Oferim servicii de consultanță pentru analiza afacerii și recomandări pentru actualizarea tehnologică a unui business. Dar ne dorim să înțelegem și oamenii din spatele afacerilor pe care le ajutăm să crească.



Gândire sustenabilă

Bazându-ne pe date reale, formulăm soluții personalizate luând în calcul modalități de a susține antreprenorii locali și de a reduce emisiile de carbon, utilizarea hârtiei și deșeurile alimentare.



Adaptare agilă

Gândim re-ingineria proceselor de afaceri care să ofere traiectorii clare de internaționalizare, folosind platforma noastră de dezvoltare rapidă împreună cu tehnologii inovatoare precum RPA, chatbot și AI.



Siguranță pe viitor

Cu o viziune diferită, identificăm oportunități pentru clienții și partenerii noștri prin propunerea de modele tehnologice noi de business care să aducă rezultate chiar și în momente de incertitudine.

București (HQ) – Plaza Romania Offices, Str. Timișoara, Nr. 26, Et. 1, Sector 6



+40 766.372.356



sales@encorsa.com

Sumar / Content



3/2021

Nicoleta FARCANE, Ovidiu-Constantin BUNGET,
Rodica BLIDIȘEL, Alin-Constantin DUMITRESCU,
Delia DELIU, Oana BOGDAN, Valentin BURCĂ

- Telemunca în sfera auditului financiar în contextul generat de pandemia COVID-19 399

Camelia-Daniela HAȚEGAN, Carmen-Mihaela IMBRESCU

- Evoluția și diversificarea incertitudinilor asupra continuității activității evidențiate în raportul auditorilor 414

Maria GROSU, Camelia Cătălina MIHALCIUC

- Evaluarea riscului de audit și influența asupra opiniei auditorului 427

Roxana Dana IGNA, Bogdan Ștefan IONESCU

- Auditul intern în contextul sistemelor ERP 443

Diana-Sabina BRĂNEȚ (ULICI), Camelia-Daniela HAȚEGAN

- Auditul performanței privind realizarea veniturilor la nivelul unităților administrativ teritoriale 454

Casiana Maria DARIE

- Instrumentele integrate ERP – oportunități și provocări pentru audit 473

George-Aurelian TUDOR, Ioan-Codruț ȚURLEA, Elena MITOI

- Considerații privind avantajele utilizării leasingului în entitățile mici și mijlocii 486

Revistă editată de
**Camera Auditorilor Financiari
din România**
Str. Sirenelor nr. 67-69, sector 5,
București, OP 5, CP 83

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

Director editorial:
dr. **Corneliu CĂRLAN**

Redactor șef:
Cristiana RUS

Secretar de redacție:
Cristina RADU

Prezentare grafică și tehnoredactare:
Nicolae LOGIN

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

Indexare în B.D.I.:

Cabell's;
Deutsche Zentralbibliothek für
Wirtschaftswissenschaften;
DOAJ;
Ebsco;
ERIH PLUS;
Global Impact Factor;
Google Scholar;
Index Copernicus;
ProQuest;
Research Papers in Economics
(RePEc);
Ulrich's

Marcă înregistrată la OSIM,
sub nr. M2010 07387

Telefon: +4031.433.59.22;

Fax: +4031.433.59.40;

E-mail: auditfinanciar@cafr.ro;
revista@cafr.ro; <http://revista.cafr.ro>;
facebook.com/revistaauditfinanciar

ISSN: 1583-5812,

ISSN on-line: 1844-8801

Tipar: SC Print Group Serv SRL
Str. Baicului nr. 82, sector 2, București
e-mail: office@printgroup.ro

Colegiul Editorial Științific

Dinu Airinei – Universitatea „Al. I. Cuza”, Iași
Veronel Avram – Universitatea din Craiova
Yuriy Bilan – Universitatea Szczecin, Polonia
Daniel Botez – Universitatea „Vasile Alecsandri” din Bacău
Ovidiu Bunget – Universitatea de Vest din Timișoara
Alain Burlaud – Conservatorul Național de Arte și Meserii, Paris
Tatiana Dănescu – Universitatea de medicină, farmacie, științe și tehnologie din Târgu Mureș
Nicoleta Farcane – Universitatea de Vest din Timișoara
Liliana Ionescu-Feleagă – Academia de Studii Economice, București
Lilia Grigori – Academia de Studii Economice a Moldovei, Chișinău
Allan Hodgson – University of Queensland, Australia
Bogdan Ștefan Ionescu – Academia de Studii Economice, București
Costel Istrate – Universitatea „Al. I. Cuza”, Iași
Maria Manolescu – Academia de Studii Economice, București
Ion Mihăilescu – Universitatea „Constantin Brâncoveanu”, Pitești
Vasile Răileanu – Academia de Studii Economice, București
Ioan Bogdan Robu – Universitatea „Al. I. Cuza”, Iași
Donna Street – Universitatea Dayton, SUA
Aurelia Ștefănescu – Academia de Studii Economice, București
Adriana Tiron Tudor – Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj Napoca

Toate drepturile asupra acestei ediții aparțin Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR). Reproducerea, fie și parțială și pe orice suport și vânzarea sunt interzise fără acordul prealabil al CAFR, fiind supuse prevederilor legii drepturilor de autor.

Important pentru autori!

Articolele se trimit redacției la adresa de e-mail: audit.financiar@cafr.ro sau revista@cafr.ro, în format electronic, scrise în program MS Office Word, în alb-negru.

Autorii sunt rugați să respecte următoarele cerințe:

- limba de redactare a articolului: română și engleză pentru autorii români și engleză pentru autorii străini;
- textul în limba română se redactează cu caractere diacritice, conform prescripțiilor lingvistice ale Academiei Române;
- dimensiunea optimă a articolului: 7-10 pagini / 2000 caractere grafice cu spații pe pagină;
- în articol se precizează titlul, metodologia de cercetare folosită, contribuțiile autorilor, impactul asupra profesiei contabile, referințele bibliografice;
- rezumatul se redactează la persoana a III-a și prezintă obiectivul cercetării, principalele probleme abordate și contribuția autorilor;
- 4-5 cuvinte-cheie;
- clasificări JEL.

Tabelele și graficele se elaborează în alb-negru cu maximum șase nuanțe de gri și se trimit și separat, în cazul în care au fost elaborate în programul MS Office Excel.

Evaluarea articolelor se realizează de către membri din Consiliul Științific de Evaluare 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 de Evaluare al revistei sunt: acceptare; acceptare cu revizuire; respingere. Rezultatele evaluărilor sunt comunicate autorilor, urmând a fi publicate numai articolele acceptate de Consiliul Științific de Evaluare.

Detalii, pe site-ul auditfinanciar.cafr.ro, la secțiunea „Pentru autori”.

Telemunca în sfera auditului financiar în contextul generat de pandemia COVID-19

Prof. univ. dr. Nicoleta FARCANE,
Prof. univ. dr. habil. Ovidiu-Constantin BUNGET,
Conf. univ. dr. Rodica BLIDIȘEL,
Conf. univ. dr. Alin-Constantin DUMITRESCU,
autor corespondent, e-mail: alin.dumitrescu@e-uvf.ro,
Dr. Delia DELIU,
Dr. Oana BOGDAN,
Dr. Valentin BURCĂ,
Universitatea de Vest din Timișoara

Rezumat

În contextul socio-economic sensibil generat de pandemia COVID-19, telemunca a reprezentat, pentru multe domenii, o modalitate de a continua desfășurarea activității respectând măsurile impuse de legislație pentru combaterea răspândirii noului Coronavirus. Pe de o parte, telemunca oferă o flexibilitate în stabilirea programului de lucru, elimină timpii de deplasare înspre și de la locul de muncă și permite atragerea angajaților competenți de pe orice colț al globului, prin intermediul digitalizării. Pe de altă parte însă, desfășurarea activității profesionale de acasă reprezintă o provocare. Timpii necesari pentru transferul activității în spațiul virtual, respectiv pregătirea suplimentară necesară pentru utilizarea tehnologiilor informaționale inovatoare pot diminua eficiența și pot afecta echilibrul dintre muncă și viața extraprofesională. Focusul lucrării de față este asupra profesiei de audit, profesie care a trebuit să regândească auditarea de la distanță astfel încât să respecte măsurile de restricție, dar în același timp să evite afectarea calității misiunilor de audit. Prin intermediul chestionarului diseminat în rândul profesioniștilor practicieni, membri ai CAFR, am identificat percepția auditorilor financiari din România cu privire la variabilele care influențează eficiența muncii de audit desfășurată în „noul normal” și măsura în care telemunca poate deveni o practică în viitor în misiunile de audit financiar.

Cuvinte cheie: telemuncă; auditor financiar; remote audit; pandemie; COVID-19; digitalizare;

Clasificare JEL: M42, M40, R11, O33, J81

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Farcane, N., Bunget, O.-C., Bliidișel, R., Dumitrescu, A.-C., Deliu, D., Bogdan, O., Burcă, V., (2021), Teleworking in the Field of Financial Audit in the Context Generated by the COVID-19 Pandemic, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 3(163)/2021, pp. 501-515, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/163/015

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/163/015>

Data primirii articolului: 5.05.2021

Data revizuirii: 18.05.2021

Data acceptării: 1.07.2021

1. Introducere

Datorită globalizării, oamenii și economiile sunt mai conectate ca niciodată. Însă, în contextul pandemic actual, tocmai această interacțiune poate determina ca impactul noului coronavirus să fie mult mai puternic. (IIA, 2020).

Pandemia a fost declarată oficial de către Organizația Mondială a Sănătății în 11 martie 2020, iar de atunci guvernele lumii instituie măsuri restrictive menite să limiteze și să combată răspândirea noului coronavirus (World Health Organization, 2020).

Noul coronavirus ne-a demonstrat că viitorul este imprevizibil. În fața unei asemenea provocări, omenirea trebuie să se adapteze și să găsească noi soluții, pe alte baze definitorii decât cele cunoscute și practicate înainte de pandemie. Altfel spus, contextul pandemic actual ne „obligă” să ne distanțăm fizic, dar, în același timp, ne oferă oportunitatea să rămânem conectați în „noul normal” prin digitalizare și inovare.

În acest context, ne-am îndreptat cercetarea asupra profesiei de audit, profesie care a trebuit să se adapteze și să dea dovadă de flexibilitate pentru a-și putea desfășura activitatea în noile condiții. Pentru auditorul financiar măsurile restrictive au impus modificări în ceea ce privește întâlnirile față în față, muncă în echipă și desfășurarea misiunilor de audit asumate. Astfel, *telemunca* (sau conceptul de *work-from-home*, *home-office*, *remote work* sau *e-work*) capătă noi valențe în auditul financiar, fiind elementul de legătură între limitarea răspândirii COVID-19 și diminuarea impactului economic și social.

În România, telemunca reprezintă un concept relativ nou, reglementat în anul 2018 prin Legea nr. 81/2018. Pe de o parte, conform unui studiu realizat de *European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions*, în perioada 2010-2019 doar 0,6% dintre angajați au lucrat de acasă (Eurofound, 2021), procent ce plasa România pe ultimul loc în clasamentul UE. Pandemia, însă, a modificat această statistică. De asemenea, pe de altă parte, raportul „Living, Working and COVID-19” evidențiază faptul că măsurile restrictive au amplificat utilizarea telemuncii în timpul pandemiei în rândul statelor membre UE (Eurofound, 2020). Astfel, prin Decrete și Ordonanțe emise în România în plină criză sanitară, „s-a recomandat, unde este posibil, pe durata stării de urgență, implementarea muncii la domiciliu sau în regim de telemuncă” (art. 48 din Anexa 1 la Decretul nr. 240/2020). Aceste măsuri au determinat o creștere semnificativă a numărului de persoane care

muncesc de la distanță în sistem remote, fapt ce a propulsat România pe locul 14 în clasamentul UE27, cu o proporție de 24%, față de media europeană – de 34%.

Cu siguranță, această creștere nu s-ar fi produs atât de rapid în absența contextului pandemic. Apariția noului coronavirus ne-a forțat să identificăm și să adoptăm noi soluții pentru desfășurarea activității economice, respectând în același timp măsurile de restricție impuse de legislație. În acest context, *ne vom reîntoarce la vechile practici sau „noul normal” va deveni o realitate, chiar și după pandemie?*

Pentru auditorul financiar subiectul lucrării de față – îndeplinirea angajamentelor asumate – a impus implementarea unor proceduri de lucru adaptate noului context. Astfel, având în vedere percepția auditorilor financiari membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), scopul cercetării întreprinse vizează două obiective:

- OB1: *identificarea variabilelor de impact asupra eficienței muncii auditorului financiar, respectiv*
- OB2: *stabilirea măsurii în care telemunca poate deveni o practică utilizată în viitor în misiunile de audit.*

Studiul propus este structurat în cinci secțiuni. Astfel, dacă prima secțiune, cea de față, reliefează aspectele preliminare ale demersului științific întreprins, cea de-a doua secțiune își găsește corespondentul în analiza literaturii de specialitate. Următoarele două secțiuni prezintă metodologia de cercetare, respectiv o discuție asupra rezultatelor obținute. În final, cea de-a cincea secțiune trasează concluziile finale ale studiului de caz.

2. Literatura de specialitate

Potrivit Organizației Națiunilor Unite, pandemia COVID-19 a dezechilibrat economiile statelor, având un impact negativ fără precedent de la Marea Recesiune încoace (UN, 2020; Bunget *et al.*, 2020), fiind un eveniment catalogat drept „lebdă neagră” a vremurilor noastre, care, printr-un efect de domino, a schimbat totul. Astfel, economia s-a schimbat; tehnologia s-a schimbat; chiar și conceptul de „locație” s-a schimbat (Harvey Nash / KPMG CIO Survey, 2020).

Restricțiile impuse pentru a preveni răspândirea noului coronavirus au produs modificări în modul de desfășurare a activităților economice, companiile fiind puse în postura de a identifica și adopta noi soluții în noul context generat de pandemie, astfel încât să se asigure și în aceste

condiții respectarea principiului continuității activității (Deliu, 2020; Burcă *et al.*, 2021). *Acestea, însă, reprezintă o măsură temporară sau, odată implementate și utilizate, vor deveni o practică și după pandemie?*

Din cauza măsurilor de distanțare fizică și a limitării întâlnirilor față în față, multe companii și-au transpus activitățile în mediul online. Deși telemunca nu reprezintă un concept nou, fiind utilizat încă din anul 1973 (Wojcak *et al.*, 2016), pandemia a accentuat dezvoltarea sa la scară largă.

În România, telemunca a fost reglementată prin Legea nr. 81 în anul 2018 și reprezintă, conform art. 2, „forma de organizare a muncii prin care salariatul, denumit telesalariat, în mod regulat și voluntar, își îndeplinește atribuțiile specifice funcției, ocupației sau meseriei pe care o deține, în alt loc decât locul de muncă organizat de angajator, cel puțin o zi pe lună, folosind tehnologia informației și comunicațiilor”.

În contextul pandemic actual, prin Decretul președintelui României nr. 195/2020 privind instituirea stării de urgență, pe teritoriul țării s-a introdus o derogare importantă de la dispozițiile Legii nr. 81/2018. Astfel, dacă Legea nr. 81 prevede în cadrul art. 3, alin.1 faptul că telemunca se bazează pe acordul de voință al părților, art. 33 al Decretului menționat stipulează că, pe toată perioada stării de urgență, regimul de telemuncă poate fi impus unilateral de către angajator, ca o măsură menită să limiteze răspândirea noului coronavirus. Astfel, prin telemuncă, salariatul își poate îndeplini sarcinile de serviciu din orice locație, ceea ce poate reprezenta, de asemenea, o soluție pentru reducerea nivelului de stres pe care îl resimt angajații tineri (The Deloitte Global Millennial Survey, 2020).

Pentru multe companii, telemunca reprezintă o provocare din cauza faptului că aceasta presupune utilizarea tehnologiei informaționale, coordonarea de la distanță a angajaților și transpunerea culturii organizaționale în mediul online astfel încât valorile, misiunea și viziunea organizației să fie adoptate și în noul spațiu de lucru virtual (Newman, 2020).

În sfera auditului financiar, tehnologia informațională și elementele de digitalizare au fost implementate pentru a ține pasul cu tendința de globalizare a afacerilor, în vederea eficientizării activității, detectării cu mai mare ușurință a fraudelor și creșterii calității misiunii de audit (Oncioiu *et al.*, 2019; Farcane & Deliu, 2020; Tiron-Tudor *et al.*, 2021). Mai mult, pandemia a accelerat digitalizarea

(Gartner, 2020; KPMG, 2020) și, implicit, nevoia de securizare a activității transpuse în mediul virtual.

Astfel, în actualul context socio-economic sensibil, generat de pandemia COVID-19, încrederea stakeholderilor este primordială, auditorii financiari fiind nevoiți a se replea, a-și reconsidera practicile de muncă, respectiv a vedea în această criză o oportunitate de a explora soluții inovatoare (Deliu, 2020; Farcane & Deliu, 2020).

În studiul nostru ne-am axat asupra profesiei de auditor financiar, o profesie pentru care întâlnirile față în față și deplasarea la sediul clientului reprezintă activități importante în realizarea angajamentelor de audit asumate, acțiuni care în contextul pandemiei au trebuit regândite.

3. Metodologia și organizarea cercetării

Exercitarea profesiei de auditor financiar a fost afectată de măsurile impuse pentru a limita răspândirea noului coronavirus, membrii Camerei Auditorilor Financiar din România (CAFR) fiind puși în situația de a se adapta noului context generat de pandemia COVID-19 în vederea îndeplinirii misiunilor de audit asumate.

Astfel, scopul demersului științific întreprins este de a identifica percepția auditorilor financiari din România cu privire la:

1. desfășurarea misiunii de audit în regim de telemuncă,
2. importanța digitalizării în „noul normal”,
3. provocările și oportunitățile specifice activității de audit desfășurată în contextul pandemic actual, respectiv
4. continuarea desfășurării activității în sistem remote după perioada pandemică.

Conform metodologiei de cercetare abordate în această lucrare, prin natura sa, aceasta se înscrie în curentul de *cercetare comportamentală*, care implică studierea comportamentului și percepțiilor profesioniștilor auditori financiari, respectiv a modului în care telemunca influențează comportamentul acestora în desfășurarea misiunilor de audit. Prin metoda de cercetare comportamentală am adus în corelație cercetarea fundamentală (a literaturii de specialitate) cu cercetarea aplicativă (unde s-a folosit metoda chestionarului), aspecte ce vor fi prezentate în rândurile următoare.

Studiul efectuat este, deci, *descriptiv*, având la bază o cercetare pe bază de chestionar, ce urmărește să

valorifice elementele de natură teoretico-metodologică ce au fost prezentate în secțiunile anterioare. Așadar, în elaborarea prezentei cercetări ne-am propus să utilizăm metodologia științifică a cercetării pe bază de *chestionar*, utilizând ca formă de cercetare *sondajul*.

Informațiile necesare realizării studiului au fost cuprinse în cadrul unui chestionar format din 45 de întrebări, predominant închise, evaluate pe baza unei scale Likert de la 1 la 5, dar și din întrebări deschise, care oferă posibilitatea respondentului de a ilustra exemple de bune practici, respectiv măsurile de răspuns la riscurile generate de pandemia COVID-19, din perspectiva telemuncii.

Diseminarea chestionarului s-a realizat online, cu sprijinul CAFR, în luna martie 2021, către membrii cu drept de vot ai Camerei, printr-un e-mail în care s-a inclus descrierea studiului și link-ul către chestionar.

Din cei 2.215 profesioniști practicieni cu drept de vot ai CAFR au răspuns 182 de auditori financiari, respectiv 8,22%, un procent valid conform literaturii de specialitate ce prezintă eșantioane similare (Cohen *et al.*, 2018; Almășan *et al.*, 2019; Ciocan *et al.*, 2020; Faragalla *et al.*, 2020).

Datele colectate au fost prelucrate și analizate cu ajutorul SPSS 25.

4. Rezultate și discuții

4.1. Profilul respondenților

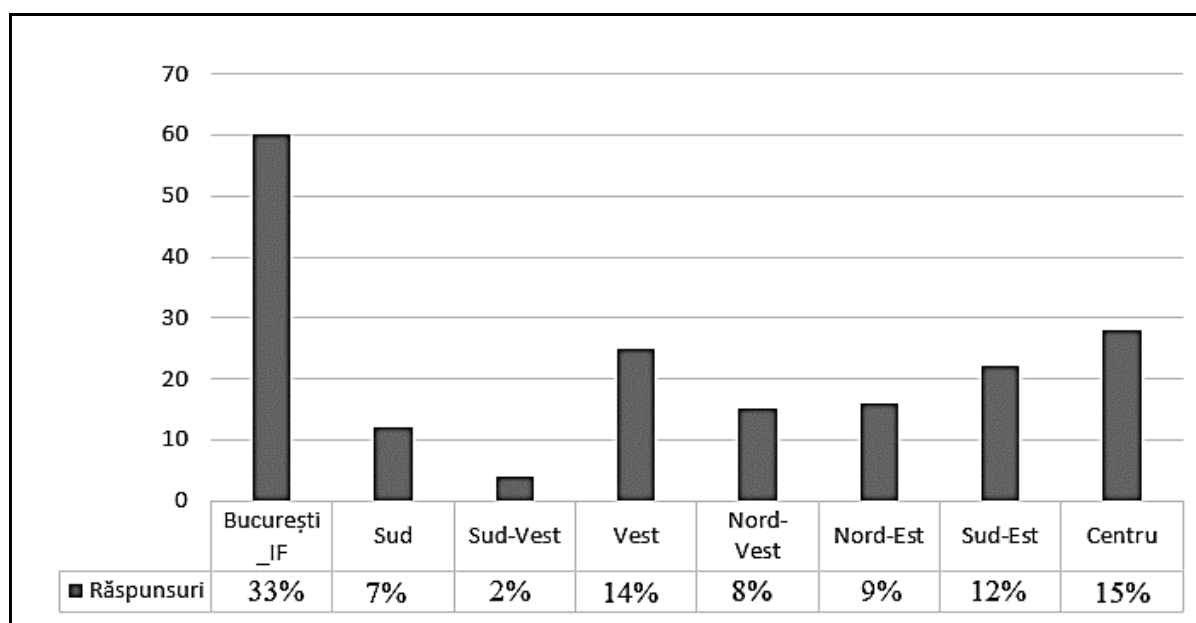
Descriptiv, din cei 182 de respondenți incluși în eșantionul nostru marea majoritate (66%), respectiv 120 de persoane, sunt femei, iar 62 (34%) sunt bărbați.

O situație similară este și la nivelul analizei distribuției eșantionului în baza statutului social al respondenților, caz în care observăm că 66% dintre aceștia declară că au persoane în îngrijire, în timp ce doar 34% dintre respondenți afirmă că nu au nici o persoană în îngrijire.

Din punct de vedere juridic, respondenții își desfășoară activitatea în cadrul firmelor autohtone românești în proporție de 51%, 44% în mod individual, în sistem de profesie liberală, iar 5% activează în cadrul firmelor multinaționale.

Răspunsurile au fost colectate din întreaga țară, respondenții provenind din cele 8 regiuni administrative teritoriale ale României, după cum se poate observa în *Figura nr. 1*.

Figura nr. 1. Dispersia geografică a respondenților

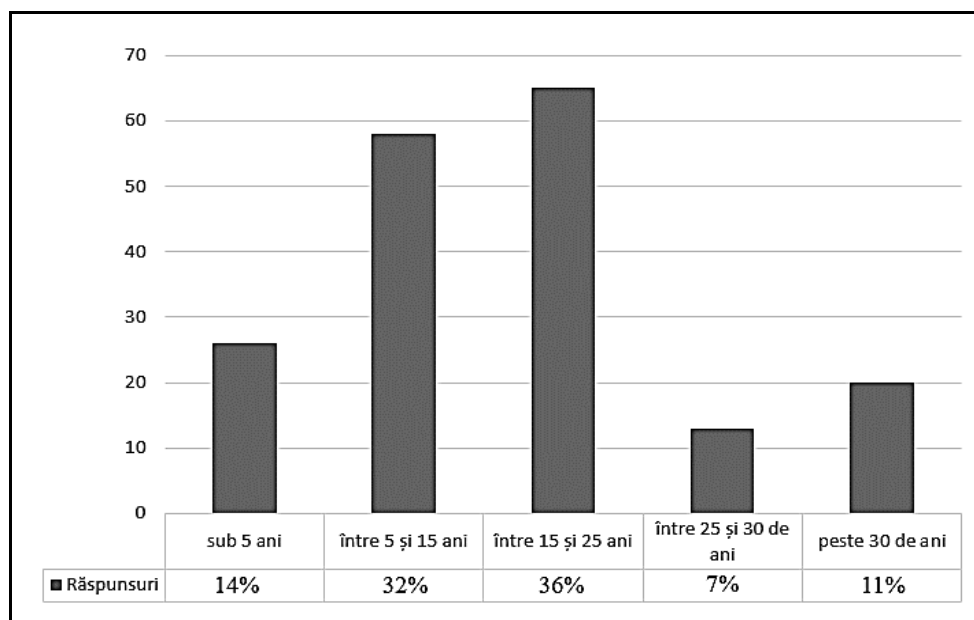


Sursa: Proiecție proprie, pe baza datelor analizate

Majoritatea respondenților care au completat chestionarul sunt persoane cu o vastă experiență în auditul financiar,

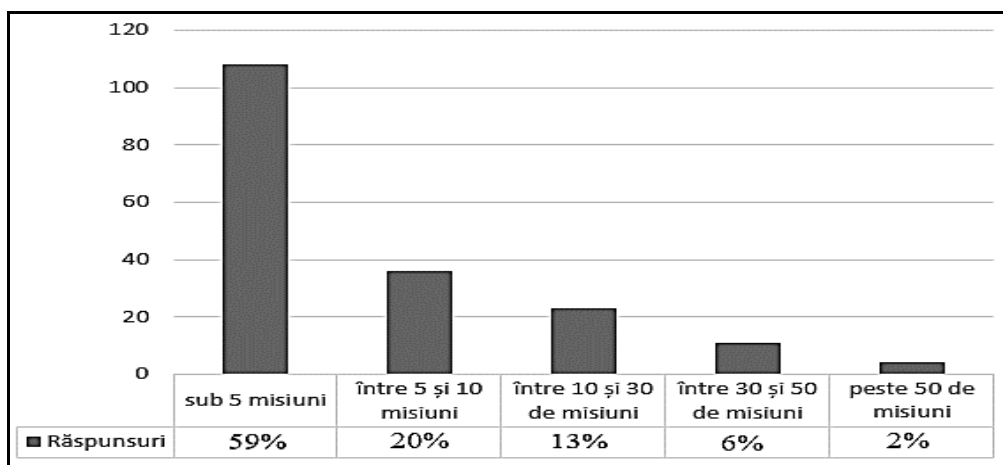
cu o medie de cel puțin 5 misiuni realizate în fiecare an, aspecte reliefate în **Figura nr. 2** și **Figura nr. 3**.

Figura nr. 2. Anii de experiență în domeniul auditului financiar



Sursa: Proiecție proprie, pe baza datelor analizate

Figura nr. 3. Numărul mediu anual al misiunilor de audit financiar



Sursa: Proiecție proprie, pe baza datelor analizate

Raportat la contextul pandemic în care activitatea este realizată preponderent în regim de telemuncă, persoanele chestionate au afirmat, în

marea majoritate (78%), că dețin un spațiu dedicat realizării activităților profesionale în sistem *remote*.

4.2. Analiza statistică privind misiunea de audit financiar desfășurată în sistem de telemuncă

Pentru a explora percepția respondenților cu privire la aspectele ce privesc desfășurarea misiunii de audit financiar în contextul pandemic actual, am

prezentat în cadrul chestionarului o serie de factori care influențează activitatea desfășurată în sistem remote și am solicitat respondenților să acorde o notă de la 1 la 5 (unde 1 – dezacord total, respectiv 5 – acord total) fiecărui element. Opiniile au fost ierarhizate pe baza scorului atribuit de cei 182 de respondenți (Tabelul nr. 1).

Tabelul nr. 1. Aspecte legate de desfășurarea misiunii de audit financiar în regim de remote audit / telemuncă

Item	Nota acordată					$\bar{x}$
	1	2	3	4	5	
riscurile legate de autenticitatea probelor de audit în cadrul activităților desfășurate în regim de telemuncă	6	32	74	54	16	3.23
calitatea comunicărilor cu reprezentanții entității auditate în cadrul misiunii realizate prin telemuncă, comparativ cu o misiune desfășurată la sediul clientului	3	41	70	54	14	3.19
rolul procedurilor analitice în cadrul misiunii de audit derulate prin telemuncă	3	20	83	63	13	3.35
gradul de afectare negativă al comunicării și coeziunii echipei de audit în contextul telemuncii	8	31	83	50	10	3.13
măsura în care respectarea standardelor ISA a fost afectată în contextul telemuncii	13	45	83	34	7	2.87
măsura în care procedurile de audit au fost adaptate la riscurile de eroare sau fraudă generate de pandemia COVID-19, respectiv telemuncă, la nivelul clienților de audit	2	22	90	56	12	3.30
modul în care noul context poate avea repercusiuni asupra extinderii răspunderii auditorului	7	26	62	69	18	3.36
nivelul în care poate fi afectată capacitatea de detectare a denaturărilor semnificative în cadrul misiunilor de audit	8	27	70	60	17	3.28
măsura în care eficiența telemuncii este un obiectiv realizabil pe termen lung	9	31	70	56	16	3.21
nivelul gradului de integrare din perspectiva formării profesionale a noilor angajați în condiții de telemuncă	15	40	70	40	17	3.02

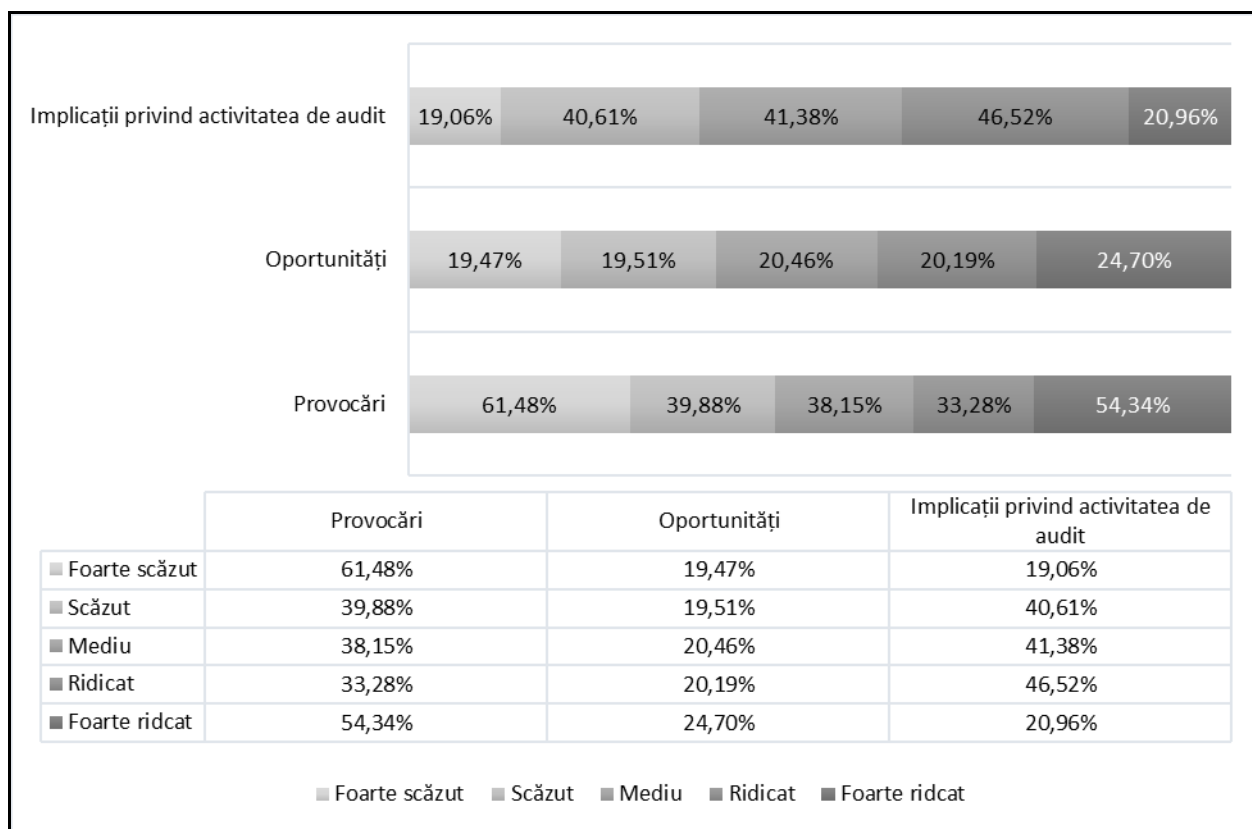
* $\bar{x}$ = Media aritmetică ponderată

Sursa: Proiecție proprie

Pandemia – în general, respectiv desfășurarea activității în sistem remote – în particular, au produs modificări în ceea ce privește derularea misiunilor de audit financiar. După cum se poate observa din răspunsurile obținute, auditorii chestionați apreciază că noul context poate avea, în primul rând, repercusiuni asupra extinderii răspunderii auditorului, din cauza faptului că procedurile utilizate pentru colectarea probelor necesare formulării opiniei de audit sunt condiționate de respectarea măsurilor impuse pentru limitarea răspândirii noului coronavirus. Auditarea în sistem de telemuncă implică, astfel, adaptarea procedurilor în așa fel încât auditorul financiar să diminueze riscul de audit generat de pandemia COVID-19 printr-o asigurare suplimentară, ce presupune dezvoltarea și aplicarea de noi teste și proceduri analitice, respectiv mărirea

dimensiunii eșantionului și identificarea unor eventuale probe de audit suplimentare.

În ansamblu, pentru fiecare element inclus în sondajul efectuat, observăm faptul că auditorii au o percepție neutră asupra efectelor determinate de pandemia COVID-19 și a modului în care se efectuează auditul la distanță și se asigură controlul asupra elementelor cheie în raportarea financiară, cu ușoare diferențe generate de profilul auditorilor. Analizând **Figura nr. 4**, observăm că auditorii evaluează eficiența auditului la distanță cu scoruri mai mari, ceea ce înseamnă că acest scenariu alternativ poate continua chiar și după eliminarea restricțiilor impuse de contextul pandemic actual. Rezultatele sunt în conformitate cu rezultatele evidențiate în studiul realizat la nivel global de PricewaterhouseCoopers (PwC, 2020).

Figura nr. 4. Distribuția evaluărilor pe clustere

Sursa: Proiecție proprie, pe baza datelor analizate

În **Tabelul nr. 2** prezentăm rezultatele obținute în urma testelor efectuate în vederea identificării diferențelor statistice semnificative la nivelul factorilor considerați în analiză relevanți în conturarea percepției auditorului privind efectele COVID-19 asupra activității curente și asupra perspectivelor de revenire la modelul clasic de audit. Diferențe semnificative statistic au putut fi identificate doar la nivelul factorilor experiență a auditorului (*Sig. < 0.10*) și mărimea firmei de audit (*Sig. < 0.10*).

Aceste rezultate conturează diferențe notabile, în funcție de experiența auditorilor, în ce privește nevoia unei planificări mai bune a activităților de audit și utilizarea tehnologiilor inovative în adoptarea modelului de audit la distanță.

Totodată, diferențe semnificative între firmele de audit de diferite dimensiuni sunt identificate în ceea ce privește importanța asigurării unui echilibru între viața personală și perioada alocată activităților profesionale.

Mărimea firmelor de audit se dovedește a fi un factor determinant și în cazul analizei percepției auditorilor în ce privește implicațiile desfășurării activităților de audit la distanță asupra calității raportului de audit, având în vedere că rezultatele obținute confirmă diferențe semnificative la nivelul percepției auditorilor cu privire la efectul negativ al telemuncii în sfera auditului asupra riscului de audit și a nevoii de adaptare a procedurilor de audit la contextul restricțiilor impuse de pandemia COVID-19.

Tabelul nr. 2. Evaluarea diferențelor determinate de profilul auditorilor

Caracteristicile profilului auditorului	Item	Kruskal-Wallis H	df	Asymp. Sig.
Experiența	Utilizarea tehnologiilor informaționale inovatoare, cum ar fi Machine Learning (ML) sau Internetul obiectelor (IoT)	9,41	4	0,052
	Necesitatea unui program de lucru fix	12,05	4	0,017
	Nevoia de pauze fixe în timpul programului de lucru	8,01	4	0,091
Forma juridică de organizare	Percepția privind eficiența activității de audit la distanță	12,08	2	0,002
	Utilizarea tehnologiilor informaționale inovatoare, cum ar fi automatizarea proceselor robotizate (RPA)	9,49	2	0,009
	Prioritizarea activității de audit, în relație cu viața personală / familială	7,80	2	0,020
	Efectele negative cauzate de lipsa echilibrului dintre muncă și viața personală	10,20	2	0,006
	Experimentați emoții negative, inclusiv depresie cauzate de cerințele de distanțare socială	6,00	2	0,050
	Rolul procedurilor analitice asupra auditului la distanță efectuat în conformitate cu restricțiile pandemice COVID 19	6,11	2	0,047
	Riscul unor probe de audit mai puțin fiabil documentate în timpul efectuării auditului la distanță din cauza restricțiilor pandemice	5,42	2	0,066
	Flexibilitatea procedurilor de audit legate de riscul perceput mai mare de erori semnificative sau fraude în ceea ce privește situațiile financiare	8,81	2	0,012
	Implementarea procedurilor menite să atenueze riscul de audit în contextul pandemiei de coronavirus	6,23	2	0,044

Sursa: Prelucrări proprii în SPSS

Pe baza acestor rezultate, constatăm faptul că nu există diferențe de percepție semnificative determinate de sexul auditorului sau de statutul social, chiar dacă ne așteptăm ca pentru auditorii de sex feminin provocarea de a asigura un echilibru între viața personală și muncă să fie mai dificilă, comparativ cu a bărbaților, mai ales în contextul pandemic actual în care școala se desfășoară predominant în mediul online (Tabelul nr. 2).

Tabelul nr. 3 evidențiază rezultatele obținute în urma testelor efectuate în vederea identificării diferențelor statistice între răspunsurile colectate legate doar de caracteristicile profilului auditorilor care au generat diferențe de percepție semnificative, așa cum au fost ele prezentate în cadrul Tabelului nr. 2. Adicional, testăm și influența statutului social și a existenței unui spațiu dedicat telemuncii asupra eficienței auditării în sistem *remote*.

Pe baza rezultatelor obținute observăm faptul că experiența auditorilor este esențială numai atunci când este corelată cu necesitatea de a stabili și de a urma un program fix de lucru atunci când activitatea se derulează în sistem *remote* (Stat = 575.0, $p = 0.021$).

Dimensiunea firmei de audit este, de asemenea, un factor care generează diferențe de percepție semnificative în ceea ce privește modul în care auditorii evaluează eficiența auditului efectuat de la distanță, în conformitate cu restricțiile pandemice. Percepția asupra restricțiilor impuse de limitarea răspândirii noului coronavirus îi afectează în ceea ce privește asigurarea unui echilibru între viața profesională și viața personală sau în modul în care depășesc efectele negative ale pandemiei COVID-19 în sfera profesională, prin adoptarea tehnologiilor informaționale inovatoare personalizate în scopul auditului. Diferențele de percepție între auditorii care lucrează în mod individual, ca profesie liberală, și cei angajați în cadrul firmelor autohtone românești evidențiază faptul că auditorii care lucrează la firmele de audit locale sunt mai puțin capabili să asigure un echilibru între viața personală și cea profesională. O explicație ar putea fi volumul de muncă, mai mare în cazul firmelor de audit, comparativ cu cel al auditorilor care lucrează în condiții profesionale liberale.

Tabelul nr. 3. Evaluarea diferențelor determinate de profilul auditorilor

Caracteristicile profilului	Item	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Mean rank reference item for comparison	Mean rank compared item	Asymp. Sig. (2-tailed)
Experiența							
<i>ridicată vs. foarte ridicată</i>	Necesitatea unui program fix de ore de lucru	575	2591	-2,299	21,85	13,85	0,021
Forma de organizare							
<i>individual vs. firmă autohtonă</i>	Eficiența activității de audit la distanță	2640,5	5800,5	-3,372	73,42	97,61	0,001
	Nevoia de a exista un echilibru între muncă și viața personală	3015,5	7386,5	-2,088	94,83	79,42	0,037
	Experimentarea unor emoții negative, inclusiv depresie	2936,5	7307,5	-2,33	95,83	78,58	0,020
<i>firmă autohtonă vs. multinațională</i>	Utilizarea tehnologiilor informaționale inovatoare, cum ar fi automatizarea proceselor robotizate	322,5	4693,5	-2,2	50,47	66,25	0,028
	Prioritizarea activității de audit, în raport cu viața personală	243,5	4614,5	-2,601	49,62	74,15	0,009
	Efectele negative ale echilibrului necorespunzător între muncă și viața personală	216	4587	-2,885	49,32	76,90	0,004
	Efecte pozitive ale echilibrului între muncă și viața personală	276	331	-2,209	54,03	33,10	0,027
	Intensificarea schimbului de informații și cunoștințe	237	4608	-2,755	49,55	74,80	0,006
<i>individual vs. multinațională</i>	Utilizarea tehnologiilor informaționale inovatoare, cum ar fi automatizarea proceselor robotizate	242,5	3402,5	-3,141	43,07	60,25	0,002
	Intensificarea schimbului de informații și cunoștințe	192	3352	-2,874	42,43	65,30	0,004
Statutul social	Efecte pozitive ale echilibrului între muncă și viața personală	3033	10293	-2,115	102,58	85,78	0,034
Spațiul de lucru	Lucru de la distanță, utilizând conexiune VPN sau servere externe	2340	3120	-2,305	80,00	94,64	0,021
	Utilizarea tehnologiilor informaționale inovatoare, cum ar fi automatizarea proceselor robotizate	2255,5	3035,5	-2,772	77,83	95,23	0,006
	Utilizarea tehnologiilor informaționale inovatoare, cum ar fi Machine Learning sau Internet of Things	2294,5	3074,5	-2,284	78,83	94,95	0,022
	Creșterea răspunderii auditorilor în cazul auditurilor efectuate la distanță din cauza restricțiilor pandemice	2222,5	3002,5	-2,045	76,99	95,46	0,041
	Implementarea procedurilor menite să atenueze riscul de audit generat de pandemia COVID-19	2254,5	3034,5	-1,992	77,81	95,23	0,046

Sursa: Prelucrări proprii în SPSS

În schimb, între auditorii care lucrează în mod individual și cei care activează în cadrul firmelor multinaționale de audit apar diferențe la nivelul percepției privind utilitatea

tehnologiei informaționale care permite o sporire a gradului de automatizare a procedurilor de audit și facilitează schimbul de informații în timp real. Diferențe de percepție

similare apar și între auditorii angajați în cadrul firmelor locale și cei care își desfășoară activitatea în multinaționale. Se pare că auditorii din cadrul firmelor autohtone nu au avut aceleași posibilități de finanțare a proiectelor de digitalizare și implementare a diverselor soluții tehnologice inovatoare, personalizate în sfera auditului, precum cei din cadrul marilor firme de audit. În consecință, aceștia par să aibă dificultăți în îndeplinirea la timp a angajamentelor asumate, aspect care afectează echilibrul dintre viața profesională și cea personală, respectiv timpul petrecut cu familiile lor.

Deși nu am identificat nicio influență semnificativă determinată de sexul auditorilor în cadrul răspunsurilor colectate prin intermediul sondajului de opinie, constatăm faptul că statutul social al auditorilor este important. A avea persoane în îngrijire determină o reducere generală a efectelor percepute ale pandemiei asupra activității de audit efectuat la distanță. Mean rank = 85,78, raportat pentru auditorii cu persoane sub îngrijire, este mai mic decât Mean rank = 102,58, raportat la auditorii care au declarat faptul că nu au responsabilități.

Diferențele de percepție legate de întrebarea dacă auditorii dețin un spațiu de lucru strict pentru desfășurarea

activității profesionale în sistem *remote* par să se raporteze mai mult la capacitățile tehnologiei informaționale și la riscul ca răspunderea auditorului să se extindă, auditând de la distanță, în conformitate cu restricțiile impuse de pandemia COVID-19.

4.3. Digitalizarea în sfera auditului financiar în noul context pandemic

După cum este precizat și în textul legii ce reglementează telemunca (Legea nr. 81/2018, art. 2), pentru desfășurarea activității într-un alt loc decât cel organizat de către angajator, tehnologia informațională este indispensabilă.

Astfel, în cadrul chestionarului diseminat am surprins, în dinamică, și aspectele ce privesc digitalizarea în sfera auditului financiar înainte de pandemie și în prezent. Răspunsurile colectate confirmă faptul că pandemia a determinat creșterea gradului de utilizare a tehnologiilor și instrumentelor digitale care permit lucrul în echipă și/sau de la distanță (**Tabelul nr. 4**), fiind similare cu rezultatele obținute în cadrul studiului realizat de Gartner (2020).

Tabelul nr. 4. Digitalizarea în sfera auditului financiar înainte de pandemie și în prezent

Referitor la aspectele de digitalizare ce privesc utilizarea tehnologiilor/instrumentelor care permit lucrul în echipă și/sau de la distanță:	înainte	% din total	în prezent	% din total
Posibilitatea de a lucra de la distanță pe server (conexiune VPN)	150	82,42	154	84,62
Stocarea datelor în cloud la locul dvs. de muncă	105	57,69	112	61,54
Stocarea datelor pe servere aflate în alte locații decât sediul/punctele de lucru unde vă desfășurați activitatea	87	47,80	94	51,65
Blockchain	22	12,09	25	13,74
Cloud Accounting	53	29,12	60	32,97
RPA (Robotic process automation)	22	12,09	32	17,58
Machine Learning, Internet of Things	45	24,73	46	25,27
ERP	70	38,46	72	39,56
Videoconferințe (platforme de comunicare: Google Meet, Zoom, Teams, Webex etc.)	140	76,92	162	89,01
Big Data	37	20,33	42	23,08
Utilizarea semnăturii digitale	144	79,12	151	82,97

Sursa: Proiecție proprie

Astfel, analiza în dinamică ne relevă faptul că fiecare element a înregistrat o creștere în prezent, comparativ cu situația de dinainte de pandemie. Cea mai mare creștere (12,09%) este înregistrată la nivelul utilizării tot mai largi a videoconferințelor, care permit organizarea întâlnirilor între membrii echipei de audit și clienții acestora, în mediul virtual. De asemenea, constatăm faptul că există o tendință de implementare a sistemelor ce permit

automatizarea sarcinilor repetitive, stocarea datelor în Cloud prin Cloud Accounting, respectiv utilizarea semnăturii digitale. Mai mult, o ușoară creștere de 0,55% s-a înregistrat și în ce privește utilizarea tehnologiilor bazate pe Machine Learning și Internet of Things, ceea ce evidențiază faptul că sistemele ce încorporează Inteligența Artificială sunt din ce în ce mai prezente în activitatea curentă de audit, iar contextul pandemic actual

a accelerat gradul de implementare și utilizare a tehnologiilor informaționale inovatoare.

4.4. Provocări și oportunități în desfășurarea auditului de la distanță

În sfera auditului financiar telemunca înseamnă, de fapt, adaptare la noul context, fiind un proces amplu, deloc

facil, însă necesar, amplificat de tendința de globalizare și digitalizare.

Prin intermediul chestionarului diseminat ne-am propus să identificăm, la fel ca în cazul aspectelor ce privesc desfășurarea misiunii de audit financiar în regim de remote audit/telemuncă, care sunt principalele provocări și oportunități percepute de auditorul financiar în desfășurarea misiunilor de audit de la distanță (Tabelul nr. 5, Tabelul nr. 6).

Tabelul nr. 5. Provocările generate de remote audit						
Item	Nota acordată					$\bar{x}$
	1	2	3	4	5	
Concentrarea asupra activităților	19	39	68	36	20	2.99
Prioritizarea sarcinilor de muncă, sociale, familiale	18	23	72	46	23	3.18
Afectarea echilibrului între muncă și viața extraprofesională	20	24	60	44	34	3.26
Limitarea dezvoltării profesionale	32	30	58	33	29	2.98
Factori perturbatori extraprofesionali (lipsă energie, lipsă internet, interacțiuni cu familia)	30	42	59	33	18	2.82
Existența dotărilor tehnice (imprimantă, scanner etc)	32	22	56	35	37	3.13
Delimitarea unui program fix de muncă	27	24	59	41	31	3.14
Inexistența / lipsa unui program fix pentru pauzele în muncă	30	22	64	40	26	3.05
Teama și preocupările referitoare la starea de sănătate	20	27	73	33	29	3.13
Obligația de a urmări tutoriale, webinarii și timpul suplimentar alocat acestora	19	24	64	44	31	3.24
Lipsa interacțiunii colegiale la locul de muncă	18	26	46	35	57	3.48
Apariția unor stări emoționale de angoasă, anxietate, depresie etc.	35	28	61	30	28	2.93

* $\bar{x}$ = Media aritmetică ponderată

Sursa: Proiecție proprie

Rezultatele obținute reflectă faptul că, pentru respondenți, una dintre cele mai mari *provocări* o constituie lipsa interacțiunii colegiale la locul de muncă, distanțarea socială limitând întâlnirile fizice ale echipei, iar comunicarea fiind astfel efectuată doar prin statusuri periodice realizate prin intermediul platformelor de comunicare online.

Astfel, rezultatele studiului nostru sunt în concordanță cu cele reliefate de compania Ernst & Young, care evidențiază faptul că interacțiunea și colaborarea la locul de muncă reflectă însăși natura umană a individului, care are nevoie de conexiuni directe, respectiv de interacțiune față în față (EY, 2020). O altă provocare a desfășurării activității în sistem de telemuncă este reprezentată de afectarea echilibrului dintre muncă și viața personală. O mare parte a respondenților studiului nostru au apreciat că, în perioada pandemică, programul de lucru nu a fost respectat, fiind necesare ore suplimentare pentru

realizarea sarcinilor de serviciu, în detrimentul timpului petrecut alături de familie.

Din cauza măsurilor de limitare a răspândirii virusului, o parte dintre auditori au evitat să se angajeze în misiuni de audit financiar efectuate la clienți noi, având convingerea că prin telemuncă auditorul are parte numai de informațiile pe care managementul entității acceptă să le divulge, riscul de audit fiind sporit, comparativ cu riscul de audit corespunzător misiunilor de audit desfășurate în regim la distanță.

În ceea ce privește *oportunitățile* generate de auditarea în sistem remote, răspunsurile oferite de respondenți reflectă faptul că asigurarea unui echilibru între muncă și viața personală, în contextul telemuncii, reprezintă atât un avantaj, cât și o mare provocare. Pe de o parte, auditarea de la distanță reduce timpul de deplasare către locul de muncă în favoarea alocării resursei de timp pentru alte activități din afara sferei profesionale. Astfel, în noul context, telemunca determină eficientizarea unor procese

care necesitau timpi redundanți la locul de muncă fizic și oferă o mai mare flexibilitate în organizarea activității. Pe de altă parte, însă, pentru buna desfășurare a activității în

sistem *remote* trebuie realizată o organizare riguroasă, care, de asemenea, necesită timp și care poate afecta echilibrul între muncă și viața profesională.

Tabelul nr. 6. Oportunitățile auditării de la distanță

Item	Nota acordată					$\bar{x}$
	1	2	3	4	5	
Creșterea productivității muncii	11	26	72	49	24	2.48
Reducerea consumului de timp, a oboselii și a costurilor asociate deplasării efective la locul de muncă	16	26	43	58	39	2.49
Asigurarea unui echilibru între muncă și viața extraprofesională	19	34	68	36	25	2.51
Incluziunea în muncă pentru persoane cu dizabilități	35	15	85	27	20	2.48
Flexibilitate privind îndeplinirea simultană a sarcinilor de muncă, respectiv a activităților familiale/sociale	10	25	56	59	32	2.48
Măsura în care telemunca a reprezentat un vector pentru împărtășirea informațiilor și a cunoștințelor profesionale și nu numai	16	27	66	51	22	2.38

* $\bar{x}$ = Media aritmetică ponderată

Sursa: Proiecție proprie

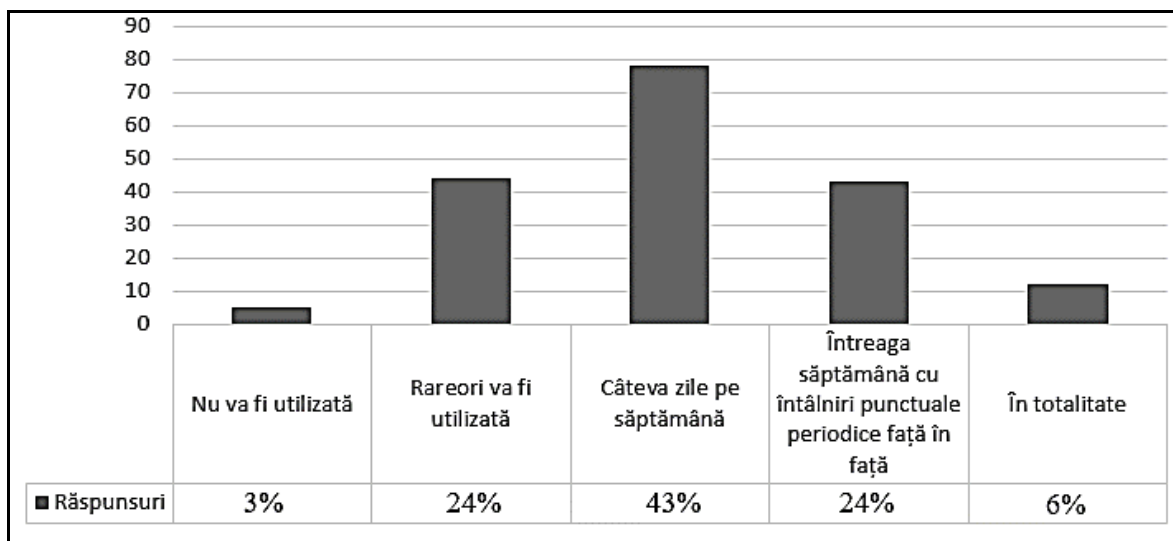
4.5. Utilizarea telemuncii în sfera auditului financiar după eliminarea restricțiilor impuse de pandemie

Realizarea misiunilor de audit financiar de la distanță, prin telemuncă, a reprezentat o modalitate de adaptare a muncii auditorilor la actualul context pandemic generat de COVID-19. Însă, după eliminarea restricțiilor, se va mai

utiliza telemunca în acest domeniu? Auditorii s-au familiarizat atât de mult cu „noul normal” impus de pandemie încât îl vor utiliza frecvent?

După cum se poate observa în figura următoare, percepția generală este că telemunca se va utiliza în sfera auditului financiar câteva zile pe săptămână chiar și după pandemia COVID-19 (*Figura nr. 5*).

Figura nr. 5. Utilizarea telemuncii după perioada pandemică



Sursa: Proiecție proprie, pe baza datelor analizate

Rezultatele studiului nostru sunt în concordanță cu cele prezentate de PricewaterhouseCoopers (PwC, 2020). În acest sens, cercetarea „The Future of Remote Work”, în care au fost incluse peste 300 de companii la nivel global, relevă faptul că 80% dintre companii consideră munca la distanță ca fiind „noua normalitate”, în timp ce 53% dintre acestea afirmă că au creat și implementat deja o politică în acest sens. De asemenea, 21% dintre companii preconizează că, în viitorul apropiat, vor implementa un model mixt, prin care angajații vor putea desfășura activitatea, câteva zile pe săptămână, în sistem de telemuncă.

Anterior declanșării pandemiei COVID-19, rezultatele studiilor evidențiau faptul că telemunca nu era preferată în mediul profesional din România. Cu toate acestea, restricțiile impuse de autorități au obligat mediul de afaceri să se orienteze tot mai mult spre scenariul desfășurării activităților operaționale la distanță, acolo unde este posibil. Această tendință s-a regăsit și în rândul auditorilor, care au realizat că telemunca reprezintă o soluție în desfășurarea activității în condiții sigure, menite să stopeze răspândirea coronavirusului. Totodată, percepția favorabilă a profesioniștilor în ceea ce privește scenariul de telemuncă în sfera auditului se dovedește a fi o practică viabilă și pentru perioada viitoare. Totuși, această decizie trebuie luată în strânsă corelație cu capacitățile firmei de audit de a-și adapta sistemele informaționale și cadrul procedural la noile cerințe de colectare, procesare, analiză și evaluare a probelor de audit, astfel încât opinia auditorului să reflecte un nivel rezonabil de asigurare a calității situațiilor financiare de sinteză.

Concluzii

Criza produsă de pandemia generată de noul coronavirus ne-a forțat să ne adaptăm „noului normal” în care trebuie să trăim și să ne desfășurăm activitatea. Acest context ne-a determinat să căutăm soluții, să dăm dovadă de flexibilitate și să încercăm să fim eficienți și creativi într-o perioadă marcată de incertitudine și nesiguranță.

Telemunca nu reprezintă un concept nou, fiind utilizat încă din anul 1973 (Wojkac *et al.*, 2016), însă, în zilele noastre, în încercarea de a stopa răspândirea COVID-19 și de a putea asigura continuarea activității economice, acest mod de lucru a luat o mai mare amploare, respectiv a fost dezvoltat și implementat, la nivel mondial, în foarte multe companii.

Studiul de față și-a propus să identifice în ce măsură eficiența muncii a fost influențată de criza COVID-19, în cazul unei categorii profesionale care a fost nevoită să adopte remote work pentru a-și putea îndeplini angajamentele asumate. Inspecțiile, interviurile și alte proceduri de audit au trebuit regândite astfel încât acestea să se poată desfășura de la distanță, prin utilizarea tehnologiei informaționale, dar și prin asigurarea unui echilibru între viața profesională și cea personală.

Analiza întreprinsă prin intermediul sondajului relevă faptul că tranziția la regimul telemuncă poate reprezenta o soluție benefică în viitor pentru auditorii financiari, deoarece cea mai mare parte a acestora îl percep ca pe un factor ce oferă o flexibilitate sporită în realizarea și planificarea activităților. Rezultatele studiului nostru reflectă faptul că auditorii care activează în cadrul firmelor românești și în multinaționale își planifică mai bine activitățile, comparativ cu auditorii care își desfășoară activitatea independent, aceștia din urmă fiind mai afectați de aspecte ale vieții personale în desfășurarea activităților de audit în regim de telemuncă. Asigurarea unui echilibru optim între viața personală și muncă reprezintă o adevărată provocare, deși majoritatea respondenților au afirmat că dețin în spațiul de locuit o încăpere separată, dedicată telemuncii.

Remarcăm faptul că auditorii incluși în eșantionul nostru subliniază cât de importantă este evaluarea impactului activității de audit în regim de telemuncă asupra răspunderii aferente misiunilor de audit și, respectiv, asupra oportunității operaționalizării unor proceduri de lucru adaptate noilor condiții prin care să asigure reducerea riscului de nedetectare a erorilor semnificative.

Eficiența activității de audit desfășurată în sistem remote este percepută de către respondenții studiului nostru prin încadrarea în costurile și termenele stabilite și prin onorarea angajamentelor asumate, având în vedere contextul generat de pandemia COVID-19. De asemenea, rezultatele studiului reliefează faptul că reducerea timpului și a oboselii acumulate pe fondul deplasării în interes de serviciu determină creșterea productivității și eficienței muncii, fiind în concordanță cu rezultatele obținute de Eulerich *et al.* (2021).

Distanțarea socială și limitarea întâlnirilor față în față au reprezentat o provocare pentru îndeplinirea angajamentelor de audit asumate, însă telemunca și noile tehnologii informaționale invatoare reprezintă o soluție viabilă în continuare, ținând cont de faptul că participanții

la studiul nostru consideră că, în domeniul auditului financiar, telemunca va fi utilizată cel puțin câteva zile pe săptămână după pandemia COVID-19.

Apariția noului coronavirus și a crizei sanitare cauzate de acesta ne-a demonstrat faptul că trebuie să fim capabili să ne adaptăm și să implementăm

soluții și tehnologii inovatoare astfel încât să fim eficienți în desfășurarea activității și în „noul normal” generat de pandemia COVID-19. „Noul normal” este, în fapt, în mare parte, „normalul prezentului” și va fi „normalul viitorului”, evident diferit de ceea ce a reprezentat „normalul trecutului”.

BIBLIOGRAFIE

1. Almășan, A., Circa, C., Dobroszek, J., Zarzycka, E. (2019). The assessed usefulness of management accounting in Romania and Poland: a comparative contingency-based study, *Engineering Economics*, 30(3), pp. 253-264.
2. Bunget, O., Dumitrescu, A.C., Lungu, C., Olariu A.M. (2020). Opinions Regarding the Impact of the COVID-19 Pandemic over the Financial Reporting, *CECCAR Business Review*, no. 7, pp. 11-18.
3. Burcă V., Mateș, D., Bogdan, O. (2021). Exemplifying the Effect of Big Bath Accounting in the Pandemic, *CECCAR Business Review*, vol. 2, no.2, pp. 3-16.
4. Ciocan, C. C., Georgescu, I., Carp, M. (2020). The Perception of the Representatives of the Accounting Profession from Romania on the Relationship between Conservatism and True and Fair View, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 3(159), pp. 585-598.
5. Cohen, J.R., Dalton, D.W., Holder-Webb, L.L., McMillan, J. (2020). An Analysis of Glass Ceiling Perceptions in the Accounting Profession, *J Bus Ethics*, 164, pp.17-38.
6. Decretul Președintelui României nr. 195/2020 privind instituirea stării de urgență pe teritoriul României, publicat în Monitorul Oficial nr. 212/16.03.2020.
7. Decretul Președintelui României nr. 240/2020 privind prelungirea stării de urgență pe teritoriul României, publicat în Monitorul Oficial nr. 311/14.04.2020.
8. Deliu, D. (2020). Financial Audit vs. Corporate Governance Practices – A Viewpoint on Current Challenges and Perspectives in the Time of COVID-19, *“Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series*, 20(1), 909-918.
9. Deloitte. (2020). Global Millennial Survey, disponibil la: <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/millennialsurvey.html>
10. Eulerich, M., Wagener, M., Wood, D. (2021). Evidence on Internal Audit Effectiveness from Transitioning to Remote Audits because of COVID-19, *SSRN Electronic Journal*.
11. European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions (Eurofound) (2021). Working conditions and sustainable work: An analysis using the job quality framework, Challenges and prospects in the EU series, Publications Office of the European Union, Luxembourg, disponibil la: https://www.eurofound.europa.eu/sites/default/files/ef_publication/field_ef_document/ef20021en.pdf
12. European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions (Eurofound) (2020). Living, working and COVID-19 First findings – April 2020 disponibil la: <https://www.eurofound.europa.eu/ro/publications/report/2020/living-working-and-covid-19-first-findings-april-2020>
13. Ernst & Young. (2020). Physical return and work reimagined study, disponibil la: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/pt_br/webcast/ey-future-of-work-20-10.pdf
14. Farcane, N., Deliu, D. (2020). Stakes and Challenges Regarding the Financial Auditor's Activity in the Blockchain Era, *Audit Financiar*, XVIII, 1(157), 154-181.
15. Faragalla, A., Tiron-Tudor, A., Stanca, L. (2020). The Women in the Audit Profession – Key Highlights Regarding Gender Entrepreneurship in Romania, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp. 145-153.
16. Gartner. (2020). How technology can curb the spread of COVID-19, disponibil la: <https://www.gartner.com/smarterwithgartner/how-technology-can-curb-the-spread-of-covid-19/>
17. Harvey Nash / KPMG CIO Survey (2020). Everything changed. Or did it?, disponibil la:

- <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/09/harvey-nash-kpmg-cio-survey-2020-everything-changed-or-did-it.html>
18. Institute of Internal Auditors Australia, (IIA). (2020). Factsheet: Internal Audit and Pandemics, disponibil la: www.iaa.org.au
 19. KPMG (2020). Reinventing work: A sequel to the Rise of the Humans series, disponibil la: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/07/reinventing-work-a-sequel-to-rise-of-humans-series.pdf>
 20. Legea nr. 81/2018 privind reglementarea activității de telemuncă, publicată în Monitorul Oficial nr. 296/02.04.2018.
 21. Newman, S.A., Ford, R.C. (2020). Five Steps to Leading Your Team in the Virtual COVID-19 Workplace, *Organ Dyn.*
 22. Oncioiu, I., Bunget, O.C., Türkeş, M.C., Căpuşneanu, S., Topor, D.I., Tamaş, A.S., Rakoş, I.-S., Hint, M.Ş. (2019). The Impact of Big Data Analytics on Company Performance in Supply Chain Management. *Sustainability*, 11, 4864.
 23. Ozimek, A. (2020). The Future of Remote Work. Upwork, <https://www.upwork.com/press/economics/the-future-of-remote-work/>
 24. PricewaterhouseCoopers. (2020). The future of remote work: Global PwC survey outputs, disponibil la: <https://www.pwc.com/gx/en/services/people-organisation/publications/assets/pwc-the-future-of-remote-work-global-pwc-survey-outputs.pdf>.
 25. Tiron-Tudor, A., Deliu, D., Farcane, N., Dontu, A. (2021). Managing change with and through Blockchain in accountancy organizations: a systematic literature review. *Journal of Organizational Change Management*, vol. ahead-of-print no. ahead-of-print.
 26. United Nations.(2020). A UN framework for the immediate socio-economic response to COVID-19, disponibil la: <https://unsdg.un.org/resources/un-framework-immediate-socio-economic-response-covid-19>.
 27. Wojcak, E., Bajzikova, L., Sajgalikova, H., Polakova, M. (2016). How to Achieve Sustainable Efficiency with Teleworkers: Leadership Model in Telework. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 229, 33-41.
 28. World Health Organization. (2020). Considerations for public health and social measures in the workplace in the context of COVID-19. WHO, May, 1-7. disponibil la: <https://www.who.int/publications/i/item/considerations-for-public-health-and-social-measures-in-the-workplace-in-the-context-of-covid-19>

Evoluția și diversificarea incertitudinilor asupra continuității activității evidențiate în raportul auditorilor

Prof. univ. dr. Camelia-Daniela HĂȚEGAN,
East European Center for Research in Economics and
Business, Universitatea de Vest Timișoara,
e-mail: camelia.hategan@e-uvr.ro

Conf. univ. dr. Carmen-Mihaela IMBRESCU,
Universitatea de Vest Timișoara,
e-mail: carmen.imbrescu@e-uvr.ro

Rezumat

Continuitatea activității unei entități este un principiu contabil fundamental. Aplicarea în practică a acestui principiu are implicații contabile, juridice și în auditul situațiilor financiare. Din punct de vedere contabil conducerea entităților poartă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare în concordanță cu acest principiu. Din perspectivă juridică entitățile care urmează a intra în lichidare nu mai sunt obligate să respecte principiul continuității. La auditarea situațiilor financiare auditorii au responsabilitatea de a evalua gradul de adecvare al respectării principiului continuității activității și de a include în raportul lor referirile care se impun. Obiectivul lucrării îl reprezintă analiza motivelor care au condus la includerea în raportul auditorilor a paragrafului privind incertitudinile asupra continuității activității, din perspectiva evoluției în timp, a frecvenței și a diversificării acestora. Eșantionul a cuprins 120 de companii listate la bursele europene, incluse în principalii indici bursieri pe perioada 2010-2020. Datele au fost culese din rapoartele publicate de auditori care au fost incluse în baza de date Audit Analytics. Rezultatele obținute au arătat că a existat o tendință medie de 20 de situații raportate pe an, dar cu o creștere semnificativă în ultimii doi ani analizați datorată în principal situațiilor generate de impactul pandemiei Covid-19. De asemenea, cele mai întâlnite motive au fost riscul de lichiditate, datoriile substanțiale și refinanțarea activităților. În ultimii ani a avut loc o diversificare a motivelor, dar cu o frecvență redusă, cum ar fi deficitul de capital de lucru, scăderea capitalului social și concurența. Raportarea aspectelor ce țin de continuitatea activității au o importanță deosebită, astfel că prin creșterea transparenței privind publicarea acestor informații se poate contribui la un grad de încredere mai ridicat al investitorilor în situațiile financiare ale entităților.

Cuvinte cheie: audit financiar; raportul auditorului; continuitatea activității; incertitudini; situații financiare;

Clasificare JEL: M42, M48, M41

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Hățegan, C.-D., Imbrescu, C.-M., (2021), Evolution and Diversification of the Going Concern Uncertainties Disclosed in the Auditor's Report, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 3(163)/2021, pp. 516-527, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/163/016

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/163/016>

Data primirii articolului: 14.06.2021

Data revizuirii: 17.06.2021

Data acceptării: 28.06.2021

Introducere

Capacitatea unei companii de a desfășura o activitate continuă se prezumă că s-ar întinde pe o perioadă cât mai îndelungată. Având în vedere că funcționarea acesteia depinde atât de factori interni, cât și de factori externi, continuitatea poate fi afectată într-o măsură considerabilă. Astfel, prezentarea informațiilor companiilor în situațiile financiare se realizează de către conducere conform principiului continuității activității. De asemenea, auditorilor le revine responsabilitatea de a aprecia evaluările conducerii asupra informațiilor prezentate și să intervină prin referiri suplimentare dacă se consideră că informațiile nu sunt complete și corecte.

Raportul auditorului este rezultatul activității și reprezintă cea mai importantă legătură între auditori și părțile interesate, fiind singura comunicare directă cu acționarii despre procesul de audit și rezultatul acestuia (DeFond și Zhang, 2014). În literatura de specialitate s-au publicat numeroase studii care au investigat legătura între auditori și părțile interesate. Cele mai multe studii s-au referit la consecințele incertitudinii continuității activității (Carson și colab., 2013), iar în alte cercetări s-a studiat reacția investitorilor la publicarea rapoartelor emise de auditori care au conținut paragraful privind continuitatea (Myers și colab., 2018).

Astfel, revizuirea standardelor internaționale de audit (ISA) de către *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) și introducerea standardului ISA 701 „Comunicarea aspectelor cheie ale auditului în raportul auditorului independent” au contribuit la îmbunătățirea raportării. Cu toate acestea încă mai este necesară creșterea transparenței informațiilor financiare publicate de companii pentru a contribui la creșterea încrederii părților interesate.

Obiectivul lucrării este de a identifica motivele care au condus la includerea în raportul auditorilor a paragrafului privind incertitudinile asupra continuității activității, din perspectiva evoluției în timp, a frecvenței și a diversificării acestora. Eșantionul a cuprins 120 de companii listate la bursele europene, incluse în principalii indici bursieri pe perioada 2010-2020. Datele au fost culese din rapoartele publicate de auditori care au fost incluse în baza de date *Audit Analytics*.

Lucrarea conține o analiză a datelor disponibile privind raportarea incertitudinilor asupra continuității activității de către companii, dintr-o perspectivă orientată spre

necesitatea evaluării corecte a gradului de adecvare al declarațiilor conducerii. Lucrarea poate fi o sursă bibliografică pentru cercetătorii în domeniul contabilității și auditului financiar, pentru reprezentanții conducerii companiilor pentru a înțelege necesitatea și importanța raportării aspectelor referitoare la continuitate, mai ales în condiții de criză.

Lucrarea este organizată după cum urmează: în urma revizuirii literaturii și trecerii în revistă a reglementărilor referitoare la continuitatea activității, este prezentată metodologia utilizată pentru realizarea cercetării. Rezultatele sunt prezentate și discutate în secțiunea a patra. Secțiunea finală rezumă principalele concluzii ale studiului cu o scurtă discuție privind implicațiile sale pentru cercetările viitoare, precum și limitările acestui studiu.

1. Literatura de specialitate și cadrul de reglementare

1.1. Literatura de specialitate

Continuitatea activității companiilor a fost intens cercetată atât de mediul academic și organisme profesionale, cât și de companiile de consultanță în domeniul financiar.

Din cercetările anterioare realizate de-a lungul timpului a rezultat că a fost pusă la îndoială credibilitatea și valoarea rapoartelor auditorilor, deoarece rapoartele de audit ale unui număr ridicat de companii aflate în proceduri de insolvență nu conțineau nici o evaluare a aspectelor referitoare la cerințele principiului continuității activității (Asare, S., & Wright; 2012; Carson și colab., 2013).

Caserio și colab. (2014) au realizat modele statistice pentru a identifica indicatorii financiari relevanți pentru auditori în aprecierea continuității activității și au constatat că opiniile auditorilor au fost utile pentru avertizarea riscului de faliment.

Pentru investitori, raportul auditorilor este o sursă de informații despre investiția lor, astfel încât orice opinie modificată a auditorului poate fi un semnal negativ. În studiul lor pe cazul companiilor din SUA, Geiger și Kumas (2018) au descoperit că investitorii instituționali erau mai bine informați în legătură cu continuitatea activității, decât alți investitori de pe piață.

Menționarea incertitudinii continuității activității ca un paragraf special în cazul noului raport de audit a devenit un aspect important, confirmat de sondajul realizat de

Cordoș și Füllöp (2015) adresat auditorilor din România, în care jumătate dintre respondenți au considerat a fi o soluție bună.

Raportarea privind incertitudinea continuității activității poate fi formulată ca un paragraf suplimentar în raport sau ca un aspect cheie de audit. Astfel, dacă este prezentată ca un aspect cheie de audit impactul riscurilor de viabilitate ale companiilor poate fi ascuns (Perez și colab., 2021). Zenzerovic & Valic-Vale (2016) au testat dacă paragraful privind continuitatea activității inclus în raportul de audit este un indicator al dificultăților financiare pentru o companie și au constatat că este criteriul adecvat pentru diferențierea companiilor care se confruntă cu aceste dificultăți.

Berglund și colab. (2018) au considerat că includerea în raport a paragrafului referitor la incertitudinile privind continuitatea activității este o formă de exprimare a independenței auditorilor. De asemenea, includerea acestui paragraf contribuie la efectuarea predicțiilor privind viabilitatea companiilor. Din studiul realizat de Hațegan și Imbrescu (2018) pe cazul companiilor listate la Bursa de Valori București (BVB) a rezultat că incertitudinile cu privire la continuitatea activității semnalate de auditori au condus ulterior la insolvența companiilor, iar principalii factori de bază au fost pierderile raportate, capitalurile negative și istoricul afacerii. Gallizo Larraz & Saladrighes Solé, (2016) au analizat relația dintre opinia de audit referitoare la continuitatea activității și anumite caracteristici ale companiei și ale auditorului, inclusiv declinul financiar. Zdolšek, Jagrič & Kolar, (2021) au realizat un model de predicție a evaluării continuității activității de către auditor, folosind diverse combinații de predictorii economici ai unei companii. Muñoz-Izquierdo și colab (2019) au analizat informațiile referitoare la continuitate prezentate în rapoartele auditorilor în scopuri predictive pentru prevenirea falimentului, prin utilizarea inteligenței artificiale.

Compania *Audit Analytics* (2021) a realizat un studiu privind evoluția numărului rapoartelor privind situațiile financiare auditate ale companiilor care sunt supravegheate în Statele Unite ale Americii de către autoritatea de

supraveghere - *Securities and Exchange Commission* (SEC), care au conținut paragraful de evidențiere a incertitudinii continuității, pe perioada 2000-2019. Rezultate au arătat că numărul cel mai ridicat al rapoartelor a fost în anul 2008 cu o proporție de 21%, după care a scăzut în fiecare an, în 2019 procentul fiind de 15% din opiniile auditorilor. Cele mai întâlnite motive raportate au fost pierderi nete/operationale, capital de lucru negativ, trezorerie netă negativă, rezultat reportat negativ și disponibilități insuficiente.

Un alt studiu realizat de organizația *Accountancy Europe* (2021), bazat pe datele furnizate de *Audit Analytics* pentru companiile listate la bursele a 30 de țări din Europa, a arătat că 9% din rapoartele auditorilor aferente situațiilor financiare ale exercițiului 2019 au conținut paragraful de evidențiere a incertitudinii continuității activității. Din compararea celor două studii se observă că firmele europene au avut un risc de incertitudine mai redus, ca posibil efect al reglementărilor privind auditul statutar (Directiva UE/56/2014).

1.2. Cadrul de reglementare al continuității activității

Continuitatea activității este reglementată atât din punct de vedere contabil, cât și al auditului situațiilor financiare.

Reglementarea contabilă națională emisă de ministrul finanțelor publice prin Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (OMFP 1802) la secțiunea 2.4. „Principii generale de raportare financiară”, pct. 49 precizează că principiul continuității activității „presupune că entitatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității”. La nivel internațional IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, elaborat de *International Accounting Standards Board* – IASB, conține prevederea prin care se prezumă că situațiile financiare se întocmesc în baza principiului continuității activității pe o perioadă de cel puțin 12 luni de la data de raportare. De asemenea, menționează responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare în concordanță cu principiul continuității activității.

Referitor la auditul situațiilor financiare, IAASB (2015) a revizuit Standardele Internaționale de Audit (ISA) printre care ISA 570 „Continuitatea activității”, care se aplică pentru perioada de raportare după 15 decembrie 2016 și pe care auditorii îl iau în considerare la evaluarea capacității companiilor de a-și continua activitatea. Astfel, dacă evaluarea este adecvată atunci auditorii trebuie să includă o secțiune separată cu titlul „Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității”, iar dacă este inadecvată atunci trebuie să exprime o opinie contrară.

Prin urmare, responsabilitatea auditorului este de a include în raport aprecieri cu privire la continuitatea activității, așa cum cere ISA 700 „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, prin includerea unui paragraf specific sau să raporteze un aspect cheie de audit conform ISA 701.

Pentru a evidenția reglementărilor referitoare la continuitatea activității, în **Tabelul nr. 1** sunt prezentate în paralel principalele cerințe, din punct de vedere contabil și al auditului situațiilor financiare.

Tabelul nr. 1. Cerințe contabile și de audit privind continuitatea activității		
Elemente analizate	Cerințe contabile – IAS 1	Cerințe de audit – ISA 570
Perioada de timp pentru evaluarea continuității	Situațiile financiare se întocmesc în baza principiului continuității activității pe o perioadă de cel puțin 12 luni de la data de raportare .	Auditorul acoperă aceeași perioadă ca aceea utilizată de conducere pentru a face evaluarea după cum este necesar de către cadrul de raportare financiară aplicabil.
Responsabilități privind raportarea incertitudinilor continuității activității	Atunci când conducerea este conștientă de incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiții care ar putea pune la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea, entitatea trebuie să dezvăluie aceste incertitudini.	Este necesară raportarea de către auditor a naturii și implicațiilor incertitudinilor asupra situațiilor financiare care nu trebuie să inducă în eroare utilizatorul.

Sursa: Prelucrare proprie

IAASB este preocupat să actualizeze ISA referitoare la continuitatea activității pentru a contribui la un sistem de raportare financiar mai bun și mai util părților interesate. Astfel, în urma impactului pandemiei Covid-19, IAASB (2021) a lansat o discuție cu privire la așteptările tuturor părților interesate pe acest subiect, iar rezultatele preliminare au arătat că există diferențe între percepțiile publice despre rolul auditorului și responsabilitățile auditorului într-un audit al situației financiare. Prin urmare, este necesară modificarea standardelor privind interpretarea conceptului de continuitate a activității pentru a asigura emiterea de către auditori a unui raport mai detaliat, care să conțină procedurile specifice efectuate pentru a aborda riscurile cu privire la adecvarea prezentării de către conducere a continuității activității în baza cadrului de raportare financiară aplicabil.

Ținând cont de aspectele menționate anterior, s-a constatat că principiul continuității activității este un principiu care afectează poate în cea mai mare măsură situațiile financiare, astfel fiind util ca raportările financiare să conțină cât mai multe din informațiile necesare părților interesate.

Organizația *Accountancy Europe* (2021) a propus 10 recomandări pentru îmbunătățirea raportărilor financiare referitoare la continuitatea activității ale entităților de interes public (EIP) din Uniunea Europeană. Sinteza recomandărilor menționate este prezentată în **Tabelul nr. 2**.

Având în vedere recomandările prezentate în **Tabelul nr. 2** și dezbaterile permanente privind continuitatea activității, se impune existența unor reglementări clare privind raportările financiare, care să conducă la creșterea încrederii investitorilor în companii și în profesia contabilă.

Tabelul nr. 2. Sinteza recomandărilor pentru îmbunătățirea raportărilor financiare referitoare la continuitatea activității în EIP

Nr.	Recomandare	Detaliere
1	Extinderea procedurilor de evaluare	Necesitatea implementării de către companii a sistemelor integrate și existența unor proceduri adecvate pentru elaborarea previziunilor fluxurilor de numerar pe baza unor ipoteze realiste ținând cont de tendințele și perspectivele economice
2	Obligativitatea divulgării sistemelor de management al riscului	Modificarea reglementărilor și introducerea obligativității prezentării sistemelor de management al riscului și auditarea acestora
3	Obligativitatea divulgării continuității activității chiar dacă nu există incertitudini	Creșterea transparenței prin divulgarea aspectelor prin care s-au atenuat riscurile semnificative, respectiv introducerea obligativității divulgării ipotezei de continuitate
4	Schimbare de mentalitate, transparență și comunicare	Divulgarea de informații suplimentare ar demonstra utilizatorilor faptul că au cunoștințele și competențele pentru a evalua continuitatea activității
5	Existența unui comitet de audit în fiecare entitate de interes public	Modificarea reglementărilor și introducerea obligativității existenței unui comitet de audit la EIP
6	Clarificarea și armonizarea perioadei de evaluare a activității continue	Obligativitatea prezentării, în notele la situațiile financiare, specificând perioada pe care o acoperă evaluarea continuă a managementului. Legiuitorii ar trebui să asigure armonizarea datei de începere și a duratei perioadei de evaluare a continuității.
7	Extinderea ariei de aplicabilitate privind activitatea auditorilor	Legislația de audit și / sau standardele de audit ar trebui să susțină în mod proactiv rolul extins al auditorilor în evaluarea continuității activității.
8	Realizarea mecanismelor auditorilor de avertizare a autorităților de supraveghere	Procedura de alertă utilizată de auditori ar ajuta la prevenirea eșecurilor corporative și pentru a permite restructurarea în timp util atunci când insolvența se apropie.
9	Evaluarea viabilității și rezilienței pe termen lung a companiilor	Necesitatea evaluării pe un termen mai lung de 12 luni, întocmirea unor declarații de viabilitate pe termen lung.
10	Interconectarea informațiilor financiare și nefinanciare	Înțelegerea viabilității unei companii necesită examinarea atât a informațiilor financiare, cât și a celor nefinanciare.

Sursa: Prelucrare proprie, pe baza datelor publicate de Accountancy Europe, 2021

2. Metodologia de cercetare

Metodologia cercetării este calitativă și constă în studiul descriptiv al motivelor care au generat îngrijorări cu privire la continuitatea activității, cu accent pe evoluția și tipurile acestora, precum și pe legătura acestora cu caracteristicile companiilor. Eșantionul analizat a fost ales dintre companiile listate la bursele europene incluse în indicii principali, existente în baza de date *Audit Analytics*. În această bază de date sunt incluse informații referitoare la auditul companiilor listate la bursele de valori

din Spațiul Economic European și Elveția, incluse în compoziția a 53 de indici bursieri.

Astfel, la data consultării bazei de date, respectiv 31 martie 2021, erau centralizate informații pentru un număr de 1981 de companii. Din numărul total al acestora la 120 de companii a fost prezentat în raportul auditorului paragraful referitor la continuitatea activității pe perioada 2010-2020.

Structura geografică a companiilor incluse în eșantion și numărul observațiilor sunt prezentate în **Tabelul nr. 3**.

Tabelul nr. 3. Structura eșantionului

Țări/ Rezidențe	Număr total companii	Număr companii	Număr rapoarte ale auditorilor
Austria	57	2	4
Bulgaria	14	1	1
Croația	10	1	6
Cipru	21	1	1
Elveția	63	1	1
Franța	277	26	51
Germania	153	3	4
Guernsey	41	7	12
Ungaria	21	1	2
Irlanda	30	2	2
Italia	94	3	3
Lituania	12	1	1
Marea Britanie	602	51	62
Olanda	72	2	5
Polonia	57	4	8
România	17	1	1
Spania	86	13	38
Alte țări	354	0	0
Total	1.981	120	202

Sursa: Prelucrare proprie

3. Rezultate

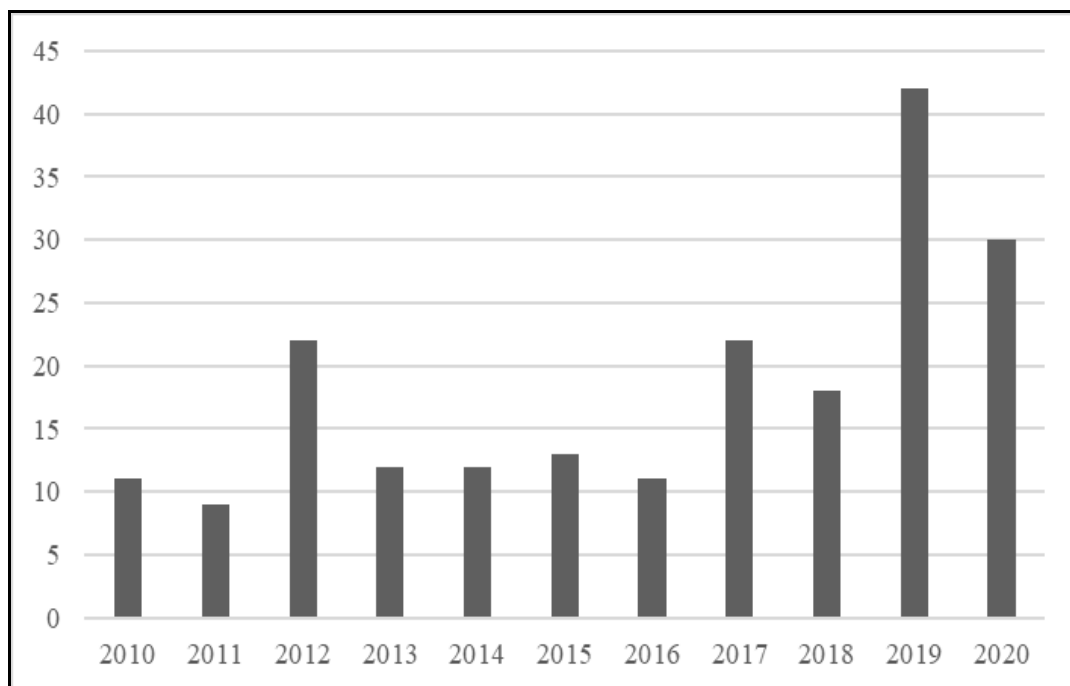
Din **Tabelul nr. 2** rezultă că la 6% dintre companii auditorii au inclus în raport un paragraf privind atragerea atenției asupra continuității activității. Astfel, cele mai multe companii au fost cele din Guernsey (17%), Spania (15%), Croația (10%), Franța (9%) și Marea Britanie (8%). La companiile din Elveția, Germania și Olanda auditorii au exprimat cele mai puține motive de îngrijorare. Din totalul rapoartelor emise de auditori numai 4 rapoarte au conținut o opinie cu rezerve, în cazul unei companii din Franța, pentru un singur an, și al unei companii din Spania, pentru 3 ani consecutivi, emisă de același auditor.

Evenimentele care influențează continuitatea activității au evoluat diferit în cadrul perioadei analizate, evoluția acestora fiind prezentată în **Figura nr. 1**.

Din **Figura nr. 1** rezultă că numărul incertitudinilor a evoluat diferit de la un an la altul, dar cu o tendință medie de 20 de situații raportate pe an. Creșterea numărului rapoartelor emise de auditori cu referire la incertitudinea continuității activității din ultimii doi ani analizați se datorează în principal situațiilor generate de impactul pandemiei Covid-19.

Din studiul realizat asupra celor 202 cazuri de incertitudini identificate de auditori în raport, paragraful privind incertitudinea continuității s-a constatat că a fost generat de 33 de motive. Modul de încadrare pe categorii a fost realizat prin interpretarea informațiilor publicate în rapoartele companiilor. Motivele au fost grupate pe trei categorii, respectiv aspecte financiare, aspecte operaționale și alte aspecte, iar codificarea acestora s-a realizat în ordinea descrescătoare a frecvenței. Informațiile centralizate sunt prezentate în **Tabelul nr. 4**.

Figura nr. 1. Evoluția pe ani a incertitudinilor privind continuitatea activității



Sursa: Prelucrare proprie

Tabelul nr. 4. Motivele care au condus la incertitudini asupra continuității activității

Cod	Denumire	Frecvența	2010-2015	2016-2020
Aspecte financiare		120	56	64
2	Numerar, capital sau lichiditate insuficiente / limitate	16	6	10
3	Datorii substanțiale	14	7	7
4	Datoriile depășesc activele	13	6	7
5	Refinanțarea situațiilor neprevăzute	12	6	6
7	Necesitatea finanțărilor suplimentare pentru susținerea operațiunilor	11	5	6
8	Necesitatea finanțărilor suplimentare pentru creștere sau pentru îndeplinirea obiectivelor de afaceri	9	5	4
10	Întârzierea la plata datoriilor	8	4	4
11	Scăderea veniturilor	8	3	5
12	Linie de credit redusă, indisponibilă sau scadentă	8	3	5
13	Pierdere netă/operatională	7	3	4
14	Fluxul de numerar negativ din operațiuni	6	3	3
19	Deteriorarea situației financiare	3	2	1
21	Deficit de capital de lucru	2	0	2
22	Active – inadecvate, limitate sau depreciate	2	2	0
28	Lichidarea activelor	1	1	0
Aspecte operaționale		48	24	24
6	Dispute sau întreruperi în relații cu furnizorii	12	9	3
9	Restructurare	9	2	7

Cod	Denumire	Frecvența	2010-2015	2016-2020
15	Etapa de dezvoltare	4	1	3
16	Riscuri taxe și impozite suplimentare	4	3	1
17	Declinul sau limitarea cererii și a prețului produselor	3	1	2
18	Costuri mari administrative și de producție	3	3	0
20	Scăderea investițiilor	3	3	0
23	Capitalul social - deficit sau scădere	2	0	2
24	Faliment	2	1	1
25	Reglementări privind capitalul - declin sau deficiență	2	0	2
26	Risc de exercitare a opțiunii acțiunilor	2	1	1
27	Necesitatea combinării de întreprinderi	1	0	1
29	Concurența - amenințări	1	0	1
	Alte aspecte	34	2	32
1	Impactul COVID-19	30	0	30
30	Cerințe ale reglementărilor	1	0	1
31	Litigii posibile	1	0	1
32	Faliment -filiala din grup	1	1	0
33	Depreciere monetară	1	1	0
	Total	202	80	122
	Număr de companii	120	45	85
	Număr mediu incertitudini/ companie	1,68	1,78	1,44

Sursa: Prelucrare proprie

Din **Tabelul nr. 4** rezultă că frecvența medie a motivelor a fost de 1,68 pe companie, cele mai multe motive au fost datorate impactului pandemiei Covid-19 asupra activității (15%), urmat de riscul de lichiditate (8%), datorii substanțiale (7%) și refinanțarea activităților (6%). Motivele cu cea mai redusă frecvență s-au referit la lichidarea activelor, concurență, posibile litigii și falimentul unei filiale din grup.

Pentru a identifica evoluția în timp a motivelor care au generat incertitudini, frecvența acestora a fost grupată pe două perioade delimitate de aplicarea noului raport al auditorului, conform ISA 701 modificat începând cu anul 2016, respectiv perioada care acoperă anii 2010-2015 și perioada 2016-2020. Frecvența medie a incertitudinilor raportate de auditori a fost de 1,78 în perioada 2010-2015, mai ridicată față de perioada 2016-2020 când a fost de 1,44. Astfel, s-a constatat o scădere în medie de 20%, cu toate că numărul total al companiilor aproape s-a dublat în ultima perioadă. De menționat că un număr de 10 companii au prezentat incertitudini în ambele perioade studiate. De asemenea, se constată că motivele de incertitudine încadrate ca aspecte

financiare au avut cea mai mare pondere, de aproximativ 60%, proporția fiind aproape egală în cele două perioade analizate.

Rezultatele obținute arată că în perioada 2016-2020 a avut loc o diversificare a motivelor, dar acestea au avut o frecvență redusă, cum ar fi deficitul de capital de lucru, scăderea capitalului social, concurența, precum și cerințele ale reglementărilor privind funcționarea companiilor.

Comparând rezultatele obținute cu cele ale studiului *Audit Analytics* pe cazul companiilor din SUA, se constată că frecvența celor mai întâlnite motive de incertitudine nu este identică. Astfel, la companiile europene au predominat mai mult aspectele care țin de riscul de lichiditate și mai puțin cele care s-au referit la pierderea netă/operațională.

Impactul Covid-19 a fost identificat la 30 de companii, dintre care 19 au fost companii din Marea Britanie, 3 companii din Franța, 2 companii din Polonia și câte o companie din Elveția, Germania, Guernsey, Lituania, România și Spania. Principalele consecințe ale pandemiei, grupate pe tipuri de motive, așa cum au fost codificate anterior, sunt prezentate în **Tabelul nr. 5**.

Tabelul nr. 5. Impactul Covid-19 asupra continuității activității

Cod	Denumire	Frecvență	Domeniu de activitate
2	Numerar, capital sau lichiditate insuficiente / limitate	14	Turism, Producție, Servicii IT, Comerț cu amănuntul
11	Scăderea veniturilor	11	HORECA, Transport, Producție, Industria spectacolelor
9	Restructurare	2	Servicii financiare, Producția de bere
7	Necesitatea finanțărilor suplimentare pentru susținerea operațiunilor	1	Servicii sociale
31	Litigii posibile	1	Servicii financiare
17	Declinul sau limitarea cererii și a prețului produselor	1	Servicii financiare
	Total	30	

Sursa: Prelucrare proprie

Din **Tabelul nr. 5** rezultă că impactul Covid-19 a fost asupra lichidității companiilor, generat în principal de scăderea veniturilor. Domeniile cele mai afectate au fost cele care au prestat servicii către populație, fiind generate de restricțiile impuse privind distanțarea fizică între persoane. Constatările efectuate sunt în acord cu cele prezentate în studiul făcut de Crucean și Hațegan (2021), de unde a rezultat că impactul Covid-19 asupra continuității activității a 60 de companii listate la BVB a fost mai accentuat asupra celor din industria extractivă, turism, transport și cea producătoare. Auditorii au inclus în raportul lor paragraful de incertitudine referitoare la continuitatea activității pentru 15% din companiile analizate, dintre care la cele mai multe auditorii au evaluat incertitudinile cu un grad de îngrijorare redus.

Pentru a descrie legătura dintre incertitudinea continuității activității exprimată de auditori și caracteristicile companiilor, au fost studiați mai mulți indicatori care reflectă activitatea auditorilor și informații despre companii.

Pe baza cercetărilor anterioare, au fost identificați indicatori

care reflectă activitatea auditorilor, precum dimensiunea auditorului (Levanti, 2019), respectiv apartenența la categoria Big Four (formată din cele 4 mari companii de audit: PricewaterhouseCoopers, KPMG, Ernst & Young și Deloitte Touche Tohmatsu) și rotația auditorilor.

Rotația auditorului este un indicator care poate influența opinia emisă (Knechel & Vanstraelen, 2007), respectiv atunci când se schimbă auditorul, noul auditor tinde să fie mai riguros față de cel anterior, deoarece încă nu este familiarizat cu activitatea companiei.

De asemenea, structura noului raport al auditorului intrat în vigoare cu anul 2016 poate influența divulgarea mai multor informații referitoare la continuitatea activității.

La unele companii incluse în eșantion auditorii au inclus paragraful privind incertitudinea continuității mai mulți ani la rând, chiar dacă auditorul a fost schimbat de-a lungul timpului; prin urmare persistența în timp a incertitudinilor este un factor important în evaluarea efectuată de auditor.

Descrierea indicatorilor este prezentată în **Tabelul nr. 6**.

Tabelul nr. 6. Descrierea indicatorilor

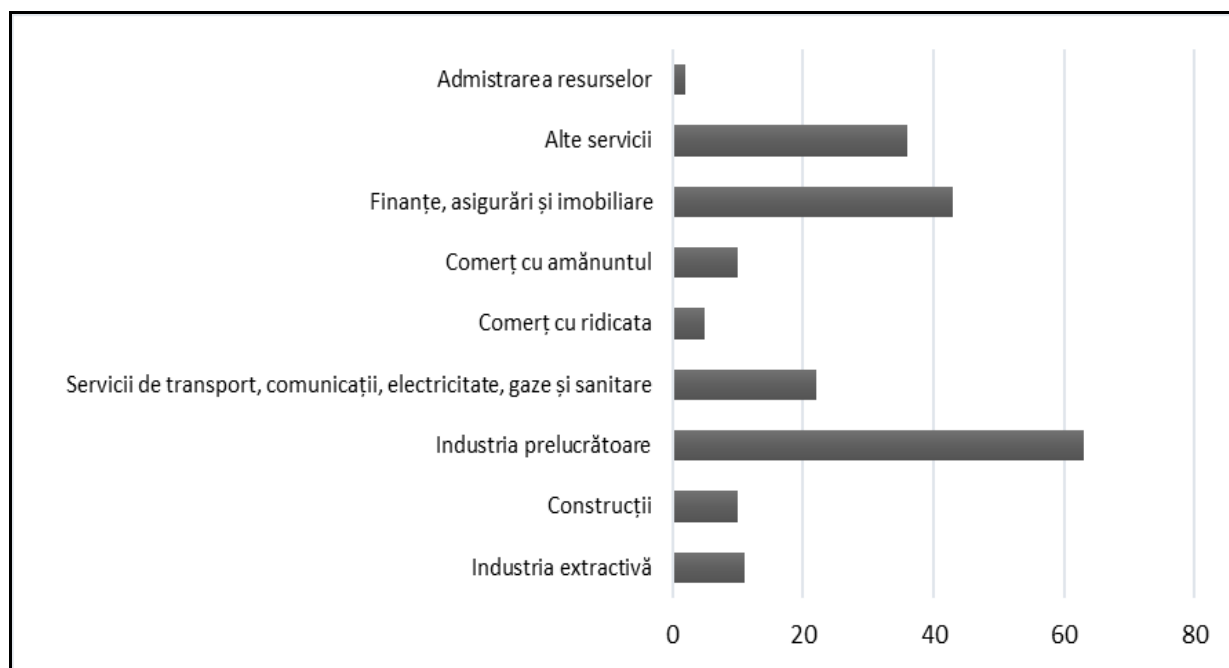
Indicator	Cod	Descriere
Tipul motivului	M	Codificat de la 1 la 33, conform Tabel nr. 4
Mărimea auditorului	A	1 – Auditor categoria Big4 0 – Auditor care nu este în categoria Big4
Rotația auditorului	R	1 – Auditor nou 0 – Același auditor
Format raport	N	1 – Format nou perioada 2016-2020 0 – Format vechi perioada 2010-2015
Persistența în timp a incertitudinilor	P	De la 1 la 10, exprimată în număr de ani
Industrie	I	Conform Standard Industrial Classification (SIC), coduri de 4 cifre

Sursa: Prelucrare proprie

Indicatorul M menționat în **Tabelul nr. 6** nu poate fi descris statistic în ceea ce privește media, eroarea și deviația standard, deoarece acesta reprezintă doar codificări ale motivelor. De asemenea și informațiile referitoare la indicatorul I sunt utile doar pentru controlul datelor. Industria în care activează o companie este

importantă din perspectiva continuității activității, deoarece în perioade de criză unele domenii de activitate sunt mai afectate decât altele, așa cum s-a confirmat în criza generată de pandemia Covid-19. Gruparea rapoartelor companiilor pe industrii este prezentată în **Figura nr. 2**.

Figura nr. 2. Gruparea rapoartelor companiilor pe industrii



Sursa: Prelucrare proprie

Din **Figura nr. 2** rezultă că la companiile din toate industriile au fost raportate incertitudini, dar cele mai multe situații s-au întâlnit la companiile din industria prelucrătoare (31%), ceea ce este explicabil, companiile din această industrie având o pondere însemnată în totalul companiilor. Analizând descrescător, companiile din domeniul serviciilor financiare (21%) și a altor tipuri de

servicii (18%) au avut o pondere însemnată în totalul incertitudinilor raportate.

Având în vedere cele menționate, în **Tabelul nr. 7** sunt prezentați numai indicatorii care pot fi descriși din punct de vedere statistic.

Tabelul nr. 7. Statistica descriptivă

Indicatori	Nr. obs.	Media	Eroarea standard	Deviația standard
A	202	0.8168	0.0273	0.3878
R	202	0.1535	0.0254	0.3613
N	202	0.6040	0.0345	0.4903
P	202	1.9703	0.1223	1.7390

Sursa: Prelucrare proprie

În ceea ce privește mărimea auditorului, din **Tabelul nr. 7** se poate observa că 81,68% dintre auditori au aparținut categoriei Big4. Din studiul rapoartelor emise, mărimea nu a avut influențe semnificative asupra incertitudinilor exprimate privind continuitatea activității.

Legat de rotația auditorilor, s-a constatat că în cazul a 15,35% din numărul de rapoarte, acestea au fost emise de auditori noi angajați, deci putem aprecia că a existat o stabilitate a lor de la o perioadă la alta. Schimbarea auditorului nu a influențat includerea în raport a incertitudinilor privind continuitatea activității.

Referitor la formatul raportului, 60,4% din totalul rapoartelor analizate au fost întocmite pe noul format, fiind aferente perioadei 2016-2020. Creșterea numărului de incertitudini privind continuitatea activității se datorează în mare parte impactului Covid-19. Dacă eliminăm impactul celor 30 de rapoarte aferente acestei crize, atunci proporția ar fi de 53,49%, adică se poate afirma că modificarea structurii raportului nu a fost un factor decisiv în includerea de către auditori a paragrafului privind incertitudinea continuității activității.

Persistența motivelor de incertitudine poate fi un factor semnificativ în aprecierea de către auditori a activității companiilor. Astfel, s-a constatat că media cazurilor de incertitudini a fost de 1,97, deci în medie o companie a prezentat doi ani consecutivi incertitudini cu privire la continuitate. Din analiza eșantionului a rezultat că la două treimi din companii auditorii au inclus în raport paragraful referitor la incertitudini numai într-un singur an. La 15% din totalul companiilor situația a fost evidențiată pe 2 ani, iar la alte companii, reprezentând 15% din total, situația a fost întâlnită pe o perioadă de la 3 la 6 ani. Au fost incluse în eșantion 2 companii la care situația persistă de 10 ani, companiile sunt în funcțiune, o companie din Franța din domeniul investițiilor imobiliare auditată de auditori locali și o companie din Spania din industria textilă auditată de auditor Big4.

Concluzii

În procesul de evaluare a gradului de adecvare a continuității activității prezentate în situațiile financiare, auditorul se bazează pe raționamentul său profesional și pe cerințele standardelor de audit și ale altor reglementări aplicabile. Publicarea de către companii a unor situații financiare care să conțină cât mai multe informații cu privire la riscurile activității desfășurate are implicații

pozitive pentru părțile interesate, care vor avea o mai mare încredere în valoarea și relevanța auditului financiar.

Obiectivul lucrării a fost de a evidenția care sunt principalele motive identificate de auditori ca incertitudini ale continuității activității, cum au evoluat în timp și cum s-au diversificat de-a lungul timpului. De asemenea a fost realizată o analiză a relației acestora cu caracteristicile auditorilor și companiilor auditate.

Rezultatele studiului au arătat că a existat o tendință medie de 20 de situații raportate pe an, dar cu o creștere semnificativă în ultimii doi ani analizați datorată în principal situațiilor generate de impactul pandemiei Covid-19. Alte motive semnificative au fost generate de riscul de lichiditate, datoriile substanțiale și refinanțarea activităților. În ultimii ani a avut loc o diversificare a motivelor, dar cu o frecvență redusă, cum ar fi deficitul de capital de lucru, scăderea capitalului social și concurența.

Din analiza efectuată, nu s-a putut identifica o strânsă corelație între tipurile de motive care generează incertitudine asupra continuității activității și caracteristicile auditorilor și companiilor. Astfel, dimensiunea auditorului și rotația auditorilor nu au influențat direct evidențierea incertitudinilor (Simamora & Hendarjatno, 2019). De asemenea, structura noului raport al auditorului nu poate fi considerată un factor semnificativ care să influențeze raportarea pe această temă. Situațiile de incertitudine a continuității activității nu au avut o persistență ridicată, deoarece la numai 32% din totalul companiilor analizate a persistat incertitudinea mai mult de un an.

Principala concluzie care rezultă din studiu este că incertitudinile raportate de auditori depind mai mult de domeniul de activitate al companiei și de modul de administrare a acesteia, precum și de factori externi, cum este situația de criză generată de pandemia Covid-19. Așa cum rezultă din recomandările făcute de *Accountancy Europe*, precum și din alte cercetări, este de așteptat să fie reglementate noi aspecte ale auditului în ceea ce privește continuitatea activității (Hay, Shires, & Van Dyk, 2021) ca urmare a impactului pandemiei.

Rezultatele obținute pot fi utile profesioniștilor contabili pentru a îmbunătăți raportările financiare, studiul realizat poate fi un ghid pentru auditori în care sunt centralizate motivele care conduc la incertitudinea continuității activității. Managerii pot să identifice care ar fi punctele critice ale companiilor și să ia măsuri din timp în acord cu recomandările făcute de *Accountancy Europe*. Reglementatorii pot să identifice aspectele care ar trebui

legiferae astfel ca raportările companiilor să conducă la creșterea încrederii investitorilor.

Lucrarea aduce o contribuție la cunoașterea realității din domeniul raportărilor financiare, fiind o sursă pentru cercetători în domeniul contabilității și auditului, prin informațiile referitoare la importanța unor raportări financiare complete și relevante.

Limitele cercetării constau în gradul de subiectivitate privind gruparea incertitudinilor pe tipuri de motive pe

baza raționamentului profesional al autorilor. O parte din date au fost culese manual, ceea ce poate denatura într-o mică măsură rezultatele, dar pentru a reduce riscul de părtinire informațiile au fost verificate pe mai multe secvențe ale bazei de date.

Lucrarea este o premisă pentru cercetări cantitative care vor include în studiu variabile care să conducă la crearea unui model econometric privind factorii ce influențează raportarea incertitudinilor privind continuitatea activității.

BIBLIOGRAFIE

1. Accountancy Europe (2021). Going concern: recommendations to strengthen the financial reporting ecosystem, disponibil la adresa <https://www.accountancyeurope.eu/publications/going-concern-recommendations-to-strengthen-the-financial-reporting-ecosystem/> (accesat la data de 12.05.2021)
2. Asare, S., & Wright, A. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements. *Accounting Horizons*, 26(2), 25-44. DOI.org/10.2308/acch-50138
3. Audit Analytics (2021). Going Concerns a Twenty Year Review. disponibil la adresa <https://blog.auditanalytics.com/going-concerns-a-twenty-year-review/> (accesat la data de 05.05.2021)
4. Berglund, N. R., Eshleman, J. D., & Guo, P. (2018.) Auditor size and going concern reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 37: 1–25.
5. Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2013). Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis. *Auditing-A Journal of Practice and Theory*, 32(1), 353-384. DOI: 10.2308/ajpt-50324
6. Caserio, C., Panaro, D. and Trucco, S. (2014). A statistical analysis of reliability of audit opinions as bankruptcy predictors. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(9), pp. 917-931.
7. Cordoș, G.S. and Fülöp M. T. (2015). New Audit Reporting Challenges: Auditing the Going Concern Basis of Accounting. *Procedia Economics and Finance* 32, pp 216-224.
8. Crucean, A.C., Hațegan, C. D. (2021). Effects of the Covid-19 Pandemic Estimated in the Financial Statements and the Auditor's Report, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 1(161), pp. 105-118, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/161/001
9. DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326.
10. Gallizo Larraz, J. L., & Saladrighes Solé, R. (2016). An analysis of determinants of going concern audit opinion: Evidence from Spain stock exchange. *Intangible Capital*, vol. 12(1), p. 1-16.
11. Geiger, M. A. and Kumas, A. (2018). Anticipation and reaction to going-concern modified audit opinions by sophisticated investors. *International Journal of Auditing*, 22(3), 522-535
12. Hațegan C.D. & Imbrescu C. M. (2018). Auditor's Uncertainty About Going Concern—Predictor of Insolvency Risk. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, 18(2), 605-610.
13. Hay, D., Shires, K. & Van Dyk, D. (2021) Auditing in the time of COVID – the impact of COVID-19 on auditing in New Zealand and subsequent reforms, *Pacific Accounting Review*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/PAR-09-2020-0155>
14. IAASB (2015). International Standard on Auditing (ISA) 570 (Revised), Going Concern disponibil la adresa <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-570-revised-going-concern-3> (accesat la data de 12.05.2021)
15. IAASB (2020). Fraud and Going Concern in an Audit of Financial Statements, disponibil la adresa <https://www.iaasb.org/publications/fraud-and-going-concern-audit-financial-statements> (accesat la data de 12.05.2021)

16. IFRS Foundation, IAS 1 „Presentation of Financial Statements”, disponibil la adresa <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/> (accesat la data de 19.05.2021)
17. Knechel W.R. & Vanstraelen A. (2007). The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions. *Auditing, A Journal of Practice & Theory* 26(1): 113–131. <https://doi.org/10.2308/aud.2007.26.1.113>
18. Levanti, D. A. (2019). Aspects Regarding the Changes to the Independent Auditor's Report. The Case of Public Interest Entities. *Audit Financiar*, 57(155), pp. 486-495.
19. Ministrul finanțelor publice (2014). Ordinul nr 1802 privind pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate disponibil la adresa https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_1802_2014.pdf (accesat la data de 05.05.2021)
20. Muñoz-Izquierdo, N.; Camacho-Miñano, M.-d.-M.; Segovia-Vargas, M.-J.; Pascual-Ezama, D. (2019). Is the External Audit Report Useful for Bankruptcy Prediction? Evidence Using Artificial Intelligence. *Int. J. Financial Stud.* 7, 20. <https://doi.org/10.3390/ijfs7020020>
21. Myers, L., Shipman, J., Swanquist, Q., & Whited, R. (2018). Measuring the market response to going concern modifications: the importance of disclosure timing. *Review of Accounting Studies*, 23, 1512–1542.
22. Pérez, Y. P., Miñano, M. D. M. C., & Segovia-Vargas, M. J. (2021). Risk on financial reporting in the context of the new audit report in Spain. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 24(1), 48-61.
23. Simamora, R.A. & Hendarjatno, H. (2019). The effects of audit client tenure, audit lag, opinion shopping, liquidity ratio, and leverage to the going concern audit opinion, *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 4 No. 1, pp. 145-156. <https://doi.org/10.1108/AJAR-05-2019-0038>
24. Zenzerovic, R., & Valic-Vale, M. (2016). Diagnosing companies in financial difficulty based on the auditor's report. *Croatian Operational Research Review*, 7(1), 147-158. doi:10.17535/corr.2016.0010
25. Zdolšek, D., Jagrič, T., & Kolar, I. (2021). Auditor's going-concern opinion prediction: the case of Slovenia. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 1-17.

Evaluarea riscului de audit și influența asupra opiniei auditorului

Conf. univ. dr. Maria GROSU,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iași,
e-mail: maria.grosu@uaic.ro

Conf. univ. dr. Camelia Cătălina MIHALCIUC,
Facultatea de Economie și Administrație Publică,
Universitatea "Ștefan cel Mare" din Suceava,
e-mail: cameliam@seap.usv.ro

Rezumat

Riscul de audit reprezintă unul dintre cele mai controversate elemente cu care se confruntă auditorii în misiunile de audit. Acesta se referă la probabilitatea ca denaturări semnificative să existe în situațiile financiare ale companiilor, iar auditorul să emită o opinie fără rezerve, deci o opinie eronată. Pentru auditor, riscul de audit poate fi considerat un risc economic, ceea ce impune ca profesionistul contabil să încerce să diminueze cât mai mult acest risc. Identificarea și evaluarea cu acuratețe a factorilor de risc care caracterizează cele trei componente ale riscului de audit – riscul inerent, riscul de control și riscul de nedetectare – contribuie la o planificare riguroasă a demersului de audit. Cu alte cuvinte, riscurile identificate vor sta la baza orientării eforturilor auditorului spre acele domenii unde denaturările pot duce la alterarea imaginii fidele raportată utilizatorilor prin situațiile financiare.

În acest studiu, sunt identificați și ierarhizați, pe baza rapoartelor financiare, în general, și a celor de audit, în special, factori de risc care caracterizează riscul de audit pe cele trei componente: risc inerent, risc de control și risc de nedetectare.

Eșantionul luat în studiu este reprezentat de companii listate la Bursa de Valori București pe piața reglementată, iar analiza de tip cauză-efect, dar și transversală, efectuată are în vedere perioada 2019-2020, ante criza generată de Covid-19, și anul instalării acestei crize. Prin testarea și validarea ipotezelor de cercetare cu ajutorul metodelor de regresie și de analiză multivariată a datelor este scos în evidență faptul că se poate face o ierarhizare a componentelor riscului de audit, riscul inerent având o influență mai importantă asupra planificării auditului decât riscurile de control și de nedetectare. De asemenea, la nivelul eșantionului analizat este identificat un profil al companiei, în funcție de obiectul de activitate, auditor, mărimea riscului de audit și opinia formulată în raportul de audit pentru exercițiul financiar încheiat la finele anului 2020.

Cuvinte cheie: risc de audit; risc inerent; risc de control; risc de nedetectare; opinie de audit; raportare financiară;

Clasificare JEL: C12, M41, M42, M48

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Grosu, M., Mihalciuc, C. C., (2021), Audit Risk Assessment and Influence on the Auditor's Opinion, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 3(163)/2021, pp. 528-543, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/163/017

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/163/017>

Data primirii articolului: 19.06.2021

Data revizuirii: 21.06.2021

Data acceptării: 7.07.2021

1. Introducere

Se știe că natura, durata și întinderea procedurilor utilizate de către auditor în vederea colectării elementelor probante, într-o misiune de audit, sunt influențate și de riscurile auditului. Potrivit Standardelor Internaționale de Audit, *Riscul de audit (RA)* este riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit neadecvată în cazul în care situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ (IAASB, 2018). Altfel spus, riscul de audit acceptabil este o măsură a gradului în care auditorul este dispus să accepte faptul că situațiile financiare ar putea conține denaturări semnificative, deși s-a emis un raport de audit fără rezerve. Auditorul este obligat să accepte un anumit nivel de risc, din cauza limitelor inerente ale oricărui angajament de audit. Totuși, auditorul trebuie să limiteze acest risc la un nivel minim, astfel încât gradul de asigurare oferit prin opinia sa privind fiabilitatea situațiilor financiare să fie cât mai mare. Acest lucru este posibil atunci când auditorul identifică foarte bine factorii de risc și își orientează procedurile asupra zonelor unde erorile și/sau fraudele sunt cele mai probabile.

Studiile au demonstrat că un audit de calitate are un efect pozitiv semnificativ asupra performanței companiilor, rezultatele obținute fiind considerate relevante mai ales pentru părțile interesate, din țări cu piețe emergente de capital (Sailendra, Murwaningsari & Mayangsari, 2019). Se consideră că riscul de audit acceptat de către auditor trebuie să fie cu atât mai mic cu cât utilizatorii externi se bazează mai mult pe situațiile financiare auditate, cu cât riscul entității de necontinuitate a activității este mai mare și cu cât competența și integritatea conducerii sunt mai îndoielnice. Altfel spus, cu cât riscul total (economic, financiar și de faliment) al firmei este mai mare cu atât gradul de asigurare al auditorului trebuie să fie mai mare, iar riscul de audit acceptat mai mic (Muñoz-Izquierdo, 2019). Așadar, riscul de audit este complementul gradului de asigurare (GA).

Practica recomandă ca riscul de audit acceptabil să nu depășească 5%. În aceste condiții, GA va depăși 95% (ICAS & CAFR, 2019). Printre factorii care contribuie la reducerea riscului de audit se regăsesc: colectarea unui volum mai mare de probe, repartizarea misiunii către auditori competenți și cu experiență, monitorizarea riguroasă a activității echipei de auditori, dar și alți factori. Față de pragul de semnificație, care se poate determina și pe categorii de tranzacții, riscul de audit se estimează doar pe ansamblul situațiilor financiare. Studiile au adus în discuție modele econometrice de reajustare a materialității

prin teste rapide de audit aplicate pe companii sustenabile (Grosu, Mateș, Zlati, Mihaila, Socoliuc, Ciubotariu & Tanasă, 2020).

Deși estimarea riscului de audit este subiectivă, acesta se poate, totuși, determina după următorul model: **Riscul de audit = Riscul inerent x Riscul de control x Riscul de nedetectare** (Arens & Loebbecke, 2003). Se poate stabili o ierarhie a influenței pe componente a riscurilor asupra riscului de audit? Răspunsul la această întrebare este dat după efectuarea studiului din această cercetare.

2. Revizuirea literaturii de specialitate

Publicarea unui raport de audit standardizat pentru entitățile de interes public, fără a descrie riscurile semnificative identificate pe parcursul procesului de audit, nu mai este de actualitate. În prezent, prin rapoartele de audit se oferă mai multe informații părților interesate. În mod cert, o parte de interes major o constituie cea referitoare la riscurile identificate în procesul de audit, care în termeni de raportare se regăsesc cu denumirea de aspecte cheie de audit – KAM (Grosu, Robu & Istrate, 2020). După modificarea reglementărilor, studiile au arătat că în România majoritatea auditorilor au respectat cerințele ISA referitoare la prezentarea aspectelor cheie de audit, cu menționarea faptului că există abordări diferite ale acestora cu privire la numărul mediu de aspecte cheie de audit descrise la nivel de raport, natura acestora sau dezvăluirea pragului de semnificație stabilit în cadrul misiunii de audit (Levanti, 2019).

Riscul inerent (RI) se referă la susceptibilitatea ca soldul unui cont sau o categorie de tranzacții să conțină denaturări care ar putea fi semnificative (individual sau cumulate), presupunând că nu există controale interne (IAASB, 2018: ISA 200). Din punctul de vedere al auditorului, riscul inerent este o măsură a estimării pe care acesta o face cu privire la probabilitatea existenței unor denaturări semnificative în conturi, înainte de evaluarea eficacității controlului intern cu privire la prevenirea sau detectarea și corectarea erorilor și/sau fraudelor. Este ignorat controlul intern, deoarece riscul aferent acestuia constituie un factor separat în modelul riscului de audit. Estimarea riscului inerent are loc după cunoașterea entității-client, când pot fi identificate zonele posibile de apariție a prezentărilor eronate. Cu cât probabilitatea de apariție a erorilor și/sau fraudelor este mai mare, cu atât riscul inerent estimat va fi mai mare. Un risc inerent mare

îl obligă pe auditor să colecteze un volum mai mare de probe, astfel încât să contribuie la diminuarea riscului de audit. Ghidul pentru un audit de calitate - GAC (ICAS & CAFR, 2019) descompune riscul inerent în două componente: *Risc inerent general (RIG)* și *Risc inerent specific (RIS)* și recomandă o metodă bazată pe afirmații cărora li se asociază un factor de risc de la *Foarte scăzut* la *Foarte ridicat*, pentru estimarea RIG. Afirmațiile vizează patru direcții: *Managementul, Contabilitatea, Activitatea societății și Auditul acesteia*. După evaluarea RIG, auditorul își va îndrepta atenția asupra *Riscurilor inerente specifice (RIS)* ale structurilor situațiilor financiare, iar pentru aprecierea acestora se va răspunde la un set de șase întrebări, care sunt preluate din Normele minime de audit (NMA), deoarece din GAC lipsesc (CAFR, 2001).

Cele șase întrebări se concentrează pe a afla de ce sunt așteptate erori? Pe baza răspunsurilor la întrebările adresate, auditorul stabilește RIS pentru fiecare secțiune sau domeniu semnificativ de la *Foarte scăzut* la *Foarte ridicat*, ca și în cazul RIG. O serie de afirmații/întrebări aferente riscului inerent au în vedere politicile *contabile* complexe și putem aminti aici tehnici din ce în ce mai dificile cu implementare rapidă care sporesc complexitatea misiunilor de audit, cum sunt cele aferente contabilității de acoperire împotriva riscurilor (Singh, 2019). Tot într-un context emergent, în care conceptul de valoare justă, la fel ca implementarea și auditarea acestuia, sunt relativ noi, studiile s-au focusat pe verificarea conștientizării riscului de estimare indus de procesul de evaluare, în funcție de calitatea controlului intern (Deaconu, Ciurdaș & Bonaci, 2021).

Dintre aspectele care caracterizează riscul inerent și care se referă la a treia direcție a acestuia – *auditul societății* – un element întâlnit frecvent are în vedere continuitatea activității entității, studiile demonstrând că în 30% dintre rapoartele analizate auditorii au introdus paragrafe de evidențiere a unor aspecte, iar principalul element care se regăsește aici este cel de (ne)continuitate a activității (Istrate, Bungeț & Popa, 2020). Actualmente, un factor de risc inerent frecvent menționat în rapoartele de audit, fie ca aspect cheie, fie semnalat în cadrul paragrafului de evidențiere, este cel legat de efectele pandemiei de Covid-19 asupra continuității activității, deși studii au fost efectuate și pentru raportarea de la finele anului 2019, când aceste aspecte au fost semnalate ca evenimente ulterioare (Crucean & Hațegan 2021; Apostol, 2020). Tot în acest registru, cercetătorii au constatat că firmele pentru care s-au emis rapoarte de audit fără să fie

menționate aspecte legate de necontinuitatea activității raportează pierderi în perioadele următoare mai mult decât firmele pentru care s-au emis rapoarte de audit în care sunt menționate aspecte de necontinuitate a activității (Kim, 2021).

Riscul de control (RC) se referă la probabilitatea ca denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu poată fi prevenite sau detectate și corectate de către controlul intern din entitate (IAASB, 2018: ISA 200). Este vorba despre riscul ca informațiile să fie denaturate semnificativ anterior misiunii (IAASB, 2018: ISAE 3000, revizuit). Acest risc este evaluat de către auditor după ce obține o înțelegere a mediului de control din entitate cu ajutorul *Testelor de evaluare a riscurilor* (TER) și după ce obține probe referitoare la eficiența operațională a controalelor interne cu ajutorul *testelor de control* (TC). Practica scoate în evidență faptul că auditorii stabilesc niveluri maxime pentru riscul de control, deoarece, de multe ori, gradul de încredere în *Sistemul de control intern* (SCI) al entităților este scăzut. Există totuși și excepții, cum sunt: identificarea de către auditor a unor controale interne bine concepute și care funcționează eficient sau atunci când auditorul planifică efectuarea unor teste de control extinse pentru susținerea evaluării riscului de control la un nivel mai scăzut. Este important de știut că riscul de control se introduce în ecuația riscului de audit numai atunci când auditorul îi atribuie controlului intern un anumit grad de încredere și, ca o consecință, se reduce întinderea procedurilor analitice de fond. Dintre factorii de risc asociați componentelor riscului de audit, cei asociați riscului de control sunt în bună măsură factori calitativi. Este vorba, mai exact, de indicatori specifici guvernantei corporative, printre care se regăsesc: dualitatea - director executiv/director general, existența comitetului de audit, sistemul de management unitar sau dual (Dobre, 2016; Dumitrescu, Bungeț, Burcă & Bogdan, 2021).

Cercetările empirice au scos în evidență faptul că dualitatea-director executiv/director general, numărul directorilor neexecutivi, prezența femeilor în Consiliul de administrație, existența comitetului de audit și opinia de audit influențează performanța entității măsurată prin indicatori de rentabilitate (Bungeț et. al., 2020). Atitudinea conducerii pentru eficientizarea sistemului de control intern, ca formă de asigurare a calității informației contabile, nu trebuie percepută ca fiind o obligativitate, ci mai degrabă - o asigurare a unei raportări responsabile (Ciuhureanu, 2016). În ceea ce privește misiunea, viziunea și valorile organizaționale, studiile au arătat că

doar 54% dintre companiile listate la BVB își prezintă valorile (Dumitrașcu & Feleagă, 2019).

Odată estimat și RC, auditorul va evalua încrederea acordată în procedurile analitice de fond. În termeni de risc, este vorba despre **Riscul de nedetectare (RN)**. Riscul de nedetectare (RN) constituie o măsură a riscului ca procedurile utilizate de către auditor în colectarea elementelor probante să nu detecteze informațiile denaturate semnificative (IAASB, 2018: ISA 200). Se poate constata astfel că RI și RC aparțin entității auditate și nu pot fi controlate de către auditor, iar riscul de nedetectare este, oarecum, sub controlul auditorului. În mod cert, dezvoltarea și generalizarea prelucrării automate a datelor îmbunătățesc performanța prin automatizarea unor procese (Lacurezeanu, Tiron-Tudor & Bresflean, 2020), dar aduc și vulnerabilități și slăbiciuni noi care pot sta la baza riscurilor induse de atacurile cibernetice asupra activității de audit financiar (Popescu & Popescu, 2018; Hu, K., H., Chen, F., H. & We, W., J., 2016).

Știm că auditorul nu răspunde de perenitatea și profitabilitatea entității auditate, dar devine răspunzător în situația în care prin raportul său dezinformează utilizatorii situațiilor financiare. Riscul de audit este considerat un risc economic pentru firma de audit, în sensul că auditorul poate fi obligat prin justiție să acopere anumite pagube cerute de utilizatorii situațiilor financiare, în situația în care entitatea-client dă faliment după efectuarea unui audit, așa zis, „corespunzător”.

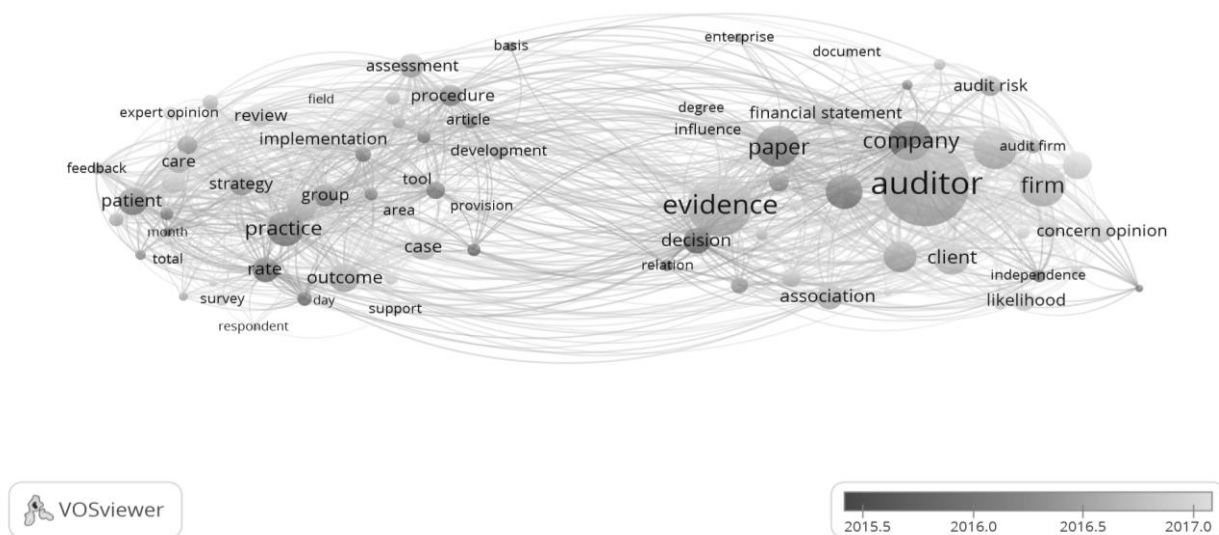
Sunt studii, în ultimii ani, care au evidențiat modalitățile prin care auditorii pot să-și limiteze răspunderea și se pot proteja din punct de vedere profesional (Măgdaș, 2018). Pornind de la asemenea situații, *Standardele Internaționale de Audit* (ISA) privind raportarea au fost modificate în ultimii ani, prin introducerea aspectelor cheie de audit (KAM) în rapoartele auditorilor, ca parte distinctă, tocmai pentru a susține opinia de audit exprimată, o serie de studii analizând evoluția raportării în audit din ultimii ani și a rolului pe care aceasta îl are (Fülöp, 2018; In, Kim & Park, 2020; Iwanowicz & Iwanowicz, 2019). Integritatea și credibilitatea situațiilor financiare sunt aspecte sensibile care influențează semnificativ încrederea investitorilor în eficiența piețelor de capital, deși nivelul comunicării companiilor românești cu investitorii este considerat ca fiind încă redus

(Hațegan, 2020). Pe de altă parte, cercetările efectuate au scos în evidență faptul că opinia de audit influențează prețurile activelor financiare (Dănescu & Spătăcean, 2018; Dicu, et. al., 2020). De asemenea, dintre componentele principale ale situațiilor financiare (componenta fluxuri de trezorerie, componenta rentabilitate și componenta structură active curente), numai componenta rentabilitate are o influență semnificativă asupra transparenței în raportarea financiară, evaluată pe baza opiniei de audit (Robu, Istrate & Herghiligi, 2019). Contribuția opiniei de audit la creșterea calității informației financiare, măsurată prin gradul de manipulare a vânzărilor, a fost studiată de către autori, care au ajuns la concluzia că în cazul manipulării prin supraproducție, opinia de audit nu exercită influențe semnificative, acest aspect fiind încadrat la posibile limitări ale demersului de audit în ceea ce privește capacitatea de a identifica activitățile corupte asociate producției (Carp & Georgescu, 2019).

Metoda de evaluare a riscului de audit recomandată de GAC este considerată de unii autori (Șpan, 2013) interpretativă și cu un grad mare de subiectivitate și vin cu propuneri de modele de îmbunătățire care să crească gradul de precizie, exactitate și obiectivitate și care evidențiază mai clar diferențele dintre entitățile auditate. De asemenea, cercetările efectuate la nivel național (Robu, 2014) au clasificat firmele cotate la Bursa de Valori București în anumite grupe, în funcție de riscul de fraudă financiară, ca parte a riscului inerent sau a potențialului risc de control, precum și în funcție de riscul de spălare a banilor (Grosu & Mihalciuc, 2020). Alte studii efectuate pentru analiza riscurilor în auditul financiar au avut în vedere metoda funcțiilor de încredere, care acordă un rol important raționamentului profesional în momentul planificării și pe parcursul derulării misiunii (Tanasă & Nuță, 2020).

O prezentare sinoptică a articolelor având ca teme riscul și opinia de audit regăsite în baza de date *Web of Science* în ultimii zece ani, este redată în **Figura nr. 1**. Au fost selectate 328 de articole, în funcție de cuvintele de căutare: *riscul* și *opinia de audit*. După eliminarea termenilor irelevanți, au fost păstrați pentru cartografiere un număr de 88 de termeni.

Figura nr. 1. Harta privind legăturile dintre temele tratate în domeniul auditului financiar (risc de audit și opinie de audit) și evoluția în ultimii zece ani (Web of Science)



Sursa: Prelucrare proprie cu ajutorul VOSviewer

Dacă se analizează harta prezentată, se poate constata că subiectele pe tema riscului de audit și a raportării în această direcție s-au concentrat, în ultimii ani, pe o etapizare de maniera următoare: în prima perioadă a intervalului analizat, focusarea a fost pe companie, fiscalitate, decizie, urmată de practici și proceduri de audit, evaluare, risc de audit, documentare, pentru ca în ultima perioadă analizată, accentul să cadă pe revizuirea calității și pe aspecte care vizează continuitatea activității. Clusterelor formate evidențiază faptul că riscul de audit este legat de continuitatea activității, documentare, situații financiare, independență, iar opinia de audit este pusă în legătură cu termeni ca: încredere, evaluare, implementare, strategie.

Pe baza rezultatelor identificate la nivelul literaturii de specialitate consultate, în studiul de față se propun spre testare și validare următoarele ipoteze de cercetare:

1. La nivelul firmelor românești cotate la BVB pe piața reglementată, factorii de risc aferenți componentelor riscului de audit pot fi ierarhizați în funcție de influența acestora asupra riscului inerent, de control și de nedetectare.

2. O ierarhizare mai bună a componentelor riscului de audit – risc inerent, de control și de nedetectare - ajută la o planificare corespunzătoare a misiunii auditorului.
3. Se poate identifica un profil al companiei românești cotate la BVB pe piața reglementată, în funcție de obiectul de activitate, auditor, mărimea riscului de audit și opinia formulată în raportul de audit.

3. Metodologia cercetării: populație, eșantion, variabile, sursa datelor, metode de analiză a datelor

Testarea ipotezelor de cercetare propuse în studiu presupune utilizarea unui demers statistic (Jaba, 2002), care implică: identificarea populației, selecția eșantionului, alegerea variabilelor, stabilirea metodelor de analiză a datelor și propunerea modelelor econometrice de analizat, colectarea și prelucrarea datelor, precum și obținerea rezultatelor cercetării și interpretarea acestora în partea finală a studiului.

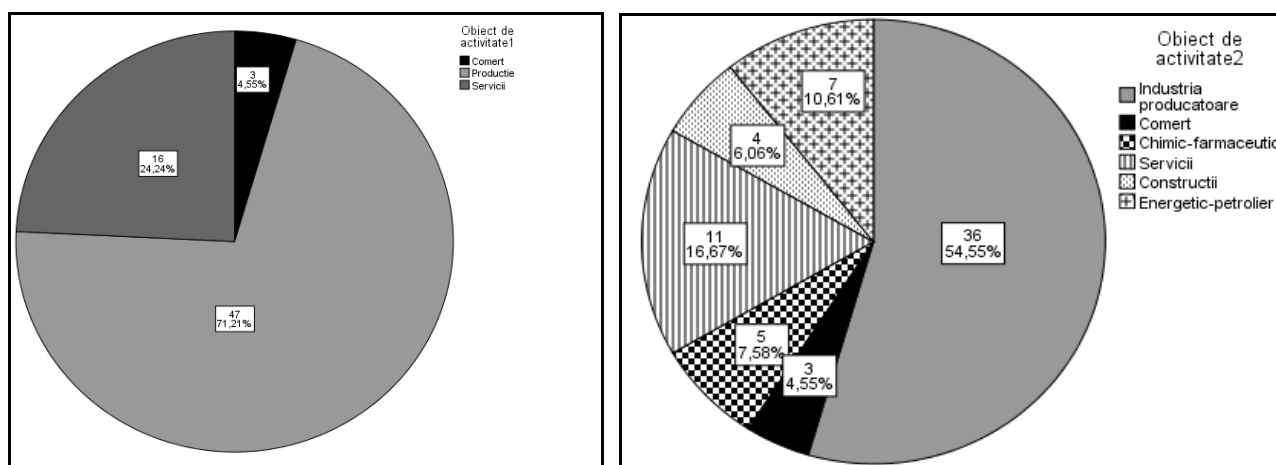
3.1. Populația studiată și eșantionul analizat

Populația analizată în acest studiu este reprezentată de totalitatea firmelor cotate la Bursa de Valori București – BVB supuse auditului financiar statutar, în conformitate cu *Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative*, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 548/12 iulie 2017, iar eșantionul selectat cuprinde doar firmele de pe piața reglementată. Din cele 80 de firme cotate la finele exercițiului financiar 2020 a fost exclus un număr de 14 firme, 13 firme fiind reprezentate de entități din domeniul financiar-bancar, al asigurărilor sau al intermediarilor financiare, întrucât acestea trebuie să îndeplinească și alte criterii în raportarea financiară, iar rapoartele de audit au la bază cerințele acestor cadre de raportare și nu sunt comparabile cu rapoartele de audit ale celorlalte firme pentru care datele au fost indisponibile, iar o firmă pentru care datele au fost indisponibile. Astfel, eșantionul analizat

cuprinde 66 firme cotate, pentru care s-au cules date aferente exercițiilor financiare încheiate la finele anilor 2019 și 2020. Studiul efectuat vizează doar exercițiile financiare 2019 și 2020, tocmai pentru a efectua comparația rezultatelor obținute înainte de criza generată de pandemia de Covid-19 și a celor obținute chiar în anul de instalare a crizei.

În funcție de obiectul de activitate, eșantionul analizat cuprinde 47 companii din domeniul producției, 16 companii din domeniul serviciilor și 3 companii din domeniul comerțului. După o clasificare mai analitică a obiectelor de activitate, eșantionul analizat cuprinde 36 companii care activează în industria producătoare, 11 firme din domeniul serviciilor, 7 companii din domeniul energetic-petrolier, 5 firme din domeniul chimic-farmaceutic, 4 din domeniul construcțiilor și 3 firme din domeniul comerțului. Graficele din *Figura nr. 2* redau distribuția companiilor incluse în eșantion pe obiecte de activitate.

Figura nr. 2. Eșantionul analizat pe obiecte de activitate



Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 23.0

3.2. Variabilele analizate, sursa datelor și modelele propuse spre testare

Pentru testarea și validarea ipotezelor de cercetare propuse, în studiu se urmărește, în primul rând, identificarea factorilor care caracterizează componentele riscului de audit, respectiv riscul inerent, riscul de control și riscul de nedetectare, plecând de la literatura de specialitate, pentru a scoate în evidență care dintre acești factori

manifestă o influență semnificativă asupra riscurilor menționate, luate separat. Ulterior, este testată ipoteza privind manifestarea influenței celor trei riscuri asupra riscului de audit. Se consideră că o ierarhizare mai bună a componentelor riscului de audit – risc inerent, de control și de nedetectare – ajută la o planificare corespunzătoare a misiunii auditorului. În final, se urmărește identificarea profilului companiei românești cotate la BVB pe piața reglementată, în funcție de obiectul de activitate,

auditor, mărimea riscului de audit și opinia formulată în raportul de audit.

Datele au fost colectate manual din situațiile financiare individuale întocmite în conformitate cu IFRS, din rapoartele de audit, din rapoartele administratorilor, precum și din declarațiile de

guvernanta corporativă ale firmelor incluse în eșantionul analizat pentru exercițiile financiare încheiate la finele perioadelor 2019 și 2020, iar analiza datelor s-a realizat cu softul SPSS 23.0.

Pentru efectuarea prelucrărilor, variabilele identificate și descrierea acestora sunt prezentate în Tabelul nr. 1.

Tabelul nr. 1. Lista variabilelor identificate și descrierea acestora

Variabilă	Simbol variabilă	Valoare		
1. Variabile generale				
Obiect_act1	Obiect de activitate1	Producție		
		Comerț		
		Servicii		
Obiect_act2	Obiect de activitate 2	Industria producătoare		
		Comerț		
		Chimic-farmaceutic		
		Servicii		
		Construcții		
		Energetic-petrolier		
Auditor	Auditor	Big Four și Afiliați internațional		
		Neafiliați internațional		
Opinie20_1	Opinie de audit 2020 1	Nemodificată		
		Modificată		
Opinie20_2	Opinie de audit 2020 2	Fără rezerve		
		Cu rezerve		
		Contrară		
		Imposibilitatea exprimării opiniei		
2.1. Factori de Risc Inerent - Elemente manageriale				
Act_cond	Acționari în conducere	Peste 10%		
		Sub 10%		
Poz_fin	Poziția financiară	Dependentă financiar (CP ¹ /TCPD ² <0,33)		
		Independentă financiar (CP/TCPD>0,33)		
Lichid_imed	Lichiditate imediată	Probleme de lichiditate (D ³ /DTS ⁴ <0,3)		
		Lichiditate satisfăcătoare (D/DTS>0,3)		
2.2. Factori de Risc Inerent – Mediul contabil				
Tranz_afil	Tranzacții cu părțile afiliate	Există		
		Nu există		
Op_complexe	Operațiuni complexe și estimări contabile semnificative	Există		
		Nu există		
Schimb_DFC	Schimbări în Departamentul Financiar Contabil	Există		
		Nu există		
2.3. Factori de Risc Inerent – Mediul operațional				
Litigii	Litigii cu impact semnificativ	Există		
		Nu există		
Credite_TS	Credite pe termen scurt	Există		
		Nu există		
RMN_20_19	Rata Marjei Nete 2020/2019 (PN ⁵ /CA ⁶)	Descreștere		
		Mentinere/Crestere		

Variabilă	Simbol variabilă	Valoare
2.4. Factori de Risc Inerent – Aspecte de audit		
Opinie_19	Opinie de audit 2019	Modificată
		Nemodificată
Cont_act	(Ne)Continuitatea activității	Probleme de continuitatea a activității
		Continuitatea activității
Numire_audit	Numire auditor cu întârziere	Da
		Nu
Limit_acces_inf	Limitare acces la informații/Neconfirmări	Da
		Nu
RI	Risc Inerent	Mare
		Mediu
		Mic
3. Factori de Risc de Control		
Cod_eti	Cod eti	Nu există
		Există
Struct_AI	Structură distinctă de Audit Intern	Nu există
		Există
Cod_GC_BVB	Cod Guvernanță BVB respectat	Parțial
		Integral
Sist_Mg_CMSS	Sistem de Mg al Calității, Mediului, Sănătății și Securității ocupaționale	Sistem parțial – Calitate și Mediu
		Sistem integrat
Pol_AM_AC	Politici anti-mită și anti-corupție	Nu există
		Există
SNA_2016_2020	Strategie Națională Anticorupție 2016-2020	Neaderare
		Aderare
Comitet_audit	Comitet de audit independent	Nu există
		Există
Sist_admin	Sistem de administrare	Monist
		Dualist
Schim_conduc	Schimbarea conducerii	Da
		Nu
Ctrl_intern	Sistem de control intern	Ineficient
		Eficient
Act_proprii	Răscumpărare acțiuni proprii	Da
		Nu
Credite_asoc	Credite primite de la asociați	Da
		Nu
Pol_remun	Politica de remunerare	Netransparentă
		Transparentă
RC	Risc de Control	Mare
		Mediu
		Mic
4. Factori de Risc de Nedetectare		
Var_PN_20_19	Variația Profitului Net 2020-2019	Semnificativă
		Nesemnificativă
Var_CA_20_19	Variația Cifrei de Afaceri 2020-2019	Semnificativă
		Nesemnificativă
Var_CP_20_19	Variația Capitalului Propriu 2020-2019	Semnificativă
		Nesemnificativă

Variabilă	Simbol variabilă	Valoare
Var_TA_20_19	Variația Totalului Activului 2020-2019	Semnificativă Nesemnificativă
Var_NS_20_19	Variația Numărului de Salariați 2020-2019	Semnificativă Nesemnificativă
RN	Risc de Nedetectare	Mare Mediu Mic
RA	Risc de Audit	Mare Mediu Mic
Note: ¹ CP – Capital propriu ² TCPD – Total capital propriu și datorii ³ D – Disponibilități ⁴ DTS – Datorii pe termen scurt ⁵ PN – Profit net ⁶ CA – Cifra de afaceri		

Sursă: Prelucrări proprii

Variabilele prezentate în **Tabelul nr. 1** sunt structurate astfel: *variabile generale, variabile aferente Riscului inerent, variabile aferente Riscului de control și variabile aferente Riscului de nedetectare*. Variabilele generale identificate includ: Obiectul de activitate cu valori pentru o variantă sintetică și una mai analitică; Auditorul, care face parte din Big Four sau este afiliat internațional, respectiv nu face parte din aceste categorii; Opinia nemodificată sau modificată, cu variantele aferente. Variabilele aferente *Riscului inerent* sunt structurate pe patru direcții: Management, Contabilitate, Activitatea entității și Auditul acesteia. Pentru fiecare direcție au fost identificate variabile în funcție de relevanța acestora, dar și în funcție de disponibilitatea datelor pentru a fi culese. În categoria *variabilelor aferente Riscului de control* sunt incluși factori care caracterizează sistemul de control intern al entității și care dau o măsură a riscului de control. Cele mai multe variabile sunt calitative, iar variabilele numerice au fost transformate în variabile categoriale prin discretizarea unor indicatori economico-financieri.

Pentru caracterizarea *riscului de nedetectare*, variabilele identificate sunt variabile numerice transformate în variabile categoriale. Cu cât variațiile indicatorilor menționați sunt mai importante cu atât riscul de nedetectare crește (ICAS & CAFR (2019)). La nivel sintetic, riscul inerent, riscul de control și riscul de nedetectare au fost stabilite ca având calificativul: mare, mediu și mic, pornind de la variabilele identificate, care reprezintă factori de risc.

Pentru riscurile inerent și de control, sunt identificați un număr de 13 factori de risc, iar pentru riscul de nedetectare, 5 factori de risc. Evaluarea riscurilor a urmat un demers asemănător cu cel din GAC (cu un pas mai grav decât realitatea), doar că mai întâi am atribuit factori cantitativi, în funcție de existența riscurilor identificate și, ulterior, calitative (≥6, risc mare; 3-5, risc mediu; ≤2, risc mic). La fel s-a procedat și cu riscul de nedetectare, numărul maxim de variabile identificate fiind egal cu 5 (≥3, risc mare; 2, risc mediu; 1, risc mic). Riscul de audit a fost evaluat în cele din urmă pornind de la componentele acestuia și aplicând același raționament – un pas mai grav decât realitatea.

Așadar, pornind de la literatura de specialitate, pentru estimarea componentelor riscului de audit, s-a urmărit un demers cantitativ, urmat de un demers calitativ (Demartini & Trucco, 2016), în sensul că mai întâi s-a asociat un factor de risc fiecărei componente, în funcție de numărul factorilor de risc identificați prin culegerea datelor, iar apoi, în funcție de factorul de risc, au fost asociate calificativele, mergând doar pe trei variante: mare, mediu, mic.

Pentru testarea influenței factorilor de risc asupra componentelor riscului de audit, dar și a riscului inerent, de control și de nedetectare asupra riscului de audit sunt utilizate modele de regresie liniară multiplă (Jaba, 2008), iar pentru identificarea asocierilor dintre obiectul de activitate, auditor, mărimea riscului de audit și opinia

formulată în raportul de audit se utilizează Analiza Factorială a Corespondențelor Multiple (AFCM), ca metodă de analiză multivariată a datelor (Pintilescu, 2007).

4. Rezultate și discuții

Pentru testarea primei ipoteze de cercetare: 1. La nivelul firmelor românești cotate la BVB pe piața

reglementată, factorii de risc aferenți componentelor riscului de audit pot fi ierarhizați în funcție de influența acestora asupra riscului inerent, de control și de nedetectare, se apelează la modele de regresie liniară multiplă (1, 2 și 3).

Primul model de regresie redă Influența factorilor de risc asupra Riscului Inerent, după cum se indică în ecuația 1:

$$RI_i = \beta_0 + \beta_1 Act_cond_i + \beta_2 Poz_fin_i + \beta_3 Lichid_imed_i + \beta_4 Tranz_afil_i + \beta_5 Op_complexe_i + \beta_6 Schimb_DFC_i + \beta_7 Litigii_i + \beta_8 Credite_TS_i + \beta_9 RMN_20_19_i + \beta_{10} Opinie_19_i + \beta_{11} Cont_act_i + \beta_{12} Numire_audit_i + \beta_{13} Limit_acces_inf_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

unde:

- RI_i reprezintă Riscul Inerent evaluat pentru firma i , cu $i=1, \dots, 66$, care poate primi unul din cele trei calificative descrise în Tabelul 1;
- Act_cond_i , Poz_fin_i , $Lichid_imed_i$, $Tranz_afil_i$, $Op_complexe_i$, $Schimb_DFC_i$, $Litigii_i$, $Credite_TS_i$, $RMN_20_19_i$, $Opinie_19_i$, $Cont_act_i$, $Numire_audit_i$, $Limit_acces_inf_i$ sunt

factorii de risc aferenți riscului inerent descriși în Tabelul 1 pentru firma i , cu $i=1, \dots, 66$;

- $\beta_{0, \dots, 13}$ reprezintă parametrii modelelor de regresie;
- ε_i reprezintă componenta eroare, $\varepsilon \sim N(0, 1)$.

Pentru interpretarea prelucrărilor, un extras din rezultatele obținute este prezentat în Tabelul nr. 2.

Tabelul nr. 2. Estimațiile parametrilor primului model de regresie (RI)

Variabile incluse în model	β	St& β	t	Sig
Act_cond	.274	.214	3.267	.002
Poz_fin	.233	.141	1.633	.108
Lichid_imed	.364	.283	3.541	.001
Tranz_afil	.300	.205	2.749	.008
Op_complexe	.419	.202	2.944	.005
Schimb_DFC	.309	.197	2.958	.005
Litigii	.179	.136	2.112	.039
Credite_TS	.112	.086	1.119	.268
RMN_20_19	.407	.316	4.755	.000
Opinie_19	.232	.155	1.984	.053
Cont_act	.328	.229	2.630	.011
Numire_audit	.657	.245	2.792	.007
Limit_acces_inf	-.066	-.397	-.397	.693
Constanta	-4.207		-7.194	.000

R^2 este 0,798; $N=66$

Modelul 1 de regresie (RI):

$$RI_i = \beta_0 + \beta_1 Act_cond_i + \beta_2 Poz_fin_i + \beta_3 Lichid_imed_i + \beta_4 Tranz_afil_i + \beta_5 Op_complexe_i + \beta_6 Schimb_DFC_i + \beta_7 Litigii_i + \beta_8 Credite_TS_i + \beta_9 RMN_20_19_i + \beta_{10} Opinie_19_i + \beta_{11} Cont_act_i + \beta_{12} Numire_audit_i + \beta_{13} Limit_acces_inf_i + \varepsilon_i$$

Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 23.0

După prelucrările statistice efectuate, se poate constata că Raportul de determinație R^2 , de aproximativ 80%, arată că în această proporție, variația Riscului inerent este

explicată de variabilele independente. Diferența este explicată de influențele altor variabile neincluse în model. Pe baza rezultatelor obținute, se poate face o ierarhie a

factorilor de risc inerent pe cele trei direcții asupra eșantionului luat în studiu: *Management* (pe primul loc se situează factorul de risc: Lichiditate imediată), *Contabilitate* (pe primul loc se situează factorul de risc: Operațiuni complexe), *Activitatea societății* (pe primul loc se situează factorul de risc: Profitabilitatea entității), *Auditul societății* (pe primul loc se situează factorul de risc: Numirea cu întârziere a auditorului). Influențe mai mici au factorii de risc: existența creditelor pe termen scurt, dependența financiară și limitarea accesului auditorului la

informații. Explicația rezidă în faptul că pentru exercițiul financiar încheiat la finele anului 2020, entitățile cuprinse în eșantion nu erau îndatorate excesiv față de bănci, prezentau un grad de independență financiară favorabil, iar limitarea accesului la informații a auditorului a intervenit în foarte puține cazuri, motiv pentru care influența acestui factor de risc este cea mai scăzută.

Al doilea model de regresie redă Influența factorilor de risc asupra Riscului de Control, după cum se indică în ecuația 2:

$$RC_i = \beta_0 + \beta_1 Cod_etic_i + \beta_2 Struct_AI_i + \beta_3 Cod_GC_BVB_i + \beta_4 Sist_Mg_CMSS_i + \beta_5 Pol_AM_AC_i + \beta_6 SNA_2016_2020_i + \beta_7 Comitet_audit_i + \beta_8 Sist_admin_i + \beta_9 Schim_conduc_i + \beta_{10} Ctrl_intern_i + \beta_{11} Act_proprie_i + \beta_{12} Credite_asoc_i + \beta_{13} Pol_remun_i + \varepsilon_i \quad (2)$$

unde:

- RC_i reprezintă Riscul de Control evaluat pentru firma i , cu $i=1, \dots, 66$, care poate primi unul din cele trei calificative descrise în Tabelul 1;
- Cod_etic_i , $Struct_AI_i$, $Cod_GC_BVB_i$, $Sist_Mg_CMSS_i$, $Pol_AM_AC_i$, $SNA_2016_2020_i$, $Comitet_audit_i$, $Sist_admin_i$, $Schim_conduc_i$, $Ctrl_intern_i$, $Act_proprie_i$, $Credite_asoc_i$, Pol_remun_i sunt factorii de risc aferenți

riscului de control descriși în Tabelul 1 pentru firma i , cu $i=1, \dots, 66$;

- $\beta_{0, \dots, 13}$ reprezintă parametrii modelelor de regresie;
- ε_i reprezintă componenta eroare, $\varepsilon \sim N(0, 1)$.

Pentru interpretarea prelucrărilor, un extras din rezultatele obținute este prezentat în **Tabelul nr. 3.**

Tabelul nr. 3. Estimațiile parametrilor pentru al doilea model de regresie (RC)

Variabile incluse în model	β	St& β	t	Sig
<i>Cod_etic</i>	.271	.206	1.151	.255
<i>Struct_AI</i>	.229	.160	2.035	.047
<i>Cod_GC_BVB</i>	.418	.239	2.937	.005
<i>Sist_Mg_CMSS</i>	.029	.023	.303	.763
<i>Pol_AM_AC</i>	.289	.218	2.219	.031
<i>SNA_2016_2020</i>	.542	.240	3.307	.002
<i>Comite_audit</i>	.040	.030	.348	.729
<i>Sist_admin</i>	.348	.154	2.543	.014
<i>Schim_conduc</i>	.146	.100	1.492	.142
<i>Ctrl_intern</i>	.046	.035	.187	.852
<i>Act_proprie</i>	.332	.214	2.953	.005
<i>Credite_asoc</i>	.507	.162	2.439	.018
<i>Pol_remun</i>	.185	.141	1.821	.074
<i>Constanta</i>	-3.512		-6.254	.000

R^2 este 0,818; N=66

Modelul 2 de regresie (RC):

$$RC_i = \beta_0 + \beta_1 Cod_etic_i + \beta_2 Struct_AI_i + \beta_3 Cod_GC_BVB_i + \beta_4 Sist_Mg_CMSS_i + \beta_5 Pol_AM_AC_i + \beta_6 SNA_2016_2020_i + \beta_7 Comitet_audit_i + \beta_8 Sist_admin_i + \beta_9 Schim_conduc_i + \beta_{10} Ctrl_intern_i + \beta_{11} Act_proprie_i + \beta_{12} Credite_asoc_i + \beta_{13} Pol_remun_i + \varepsilon_i$$

Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 23.0

Conform Raportului de determinație R^2 , peste 80% din variația Riscului de control este explicată de variabilele independente. Diferența este explicată de influențele altor variabile neincluse în model. Și aici se poate face o ierarhie a factorilor de risc de control, pe primele locuri se situează factorii de risc: neaderarea la Strategia Națională Anticorupție, existența creditelor primite de la asociați și respectarea parțială a Codului de Guvernare Corporativă. Pe ultimele locuri se situează factorii de risc

care se referă la ineficiența controlului intern și adoptarea Sistemului de Management Calitate, Mediu, Sănătate și Securitate ocupațională. Rezultatul obținut este explicat de faptul că pentru factorul de risc *ineficiența controlului intern* nu au fost luate decât datele din rapoartele de audit, care au semnalat acest aspect în puține cazuri.

Al treilea model de regresie redă Influența factorilor de risc asupra Riscului de Nedetectare, după cum ne indică ecuația 3:

$$RN_i = \beta_0 + \beta_1 Var_PN_20_19_i + \beta_2 Var_CA_20_19_i + \beta_3 Var_CP_20_19_i + \beta_4 Var_TA_20_19_i + \beta_5 Var_NS_20_19_i + \varepsilon_i \quad (3)$$

unde:

- RN_i reprezintă Riscul de Nedetectare evaluat pentru firma i , cu $i=1, \dots, 66$, care poate primi unul din cele trei calificative descrise în Tabelul 1;
- $Var_PN_20_19_i$, $Var_CA_20_19_i$, $Var_CP_20_19_i$, $Var_TA_20_19_i$, $Var_NS_20_19_i$ sunt factorii de risc

aferenți riscului de nedetectare descriși în Tabelul 1 pentru firma i , cu $i=1, \dots, 66$;

- $\beta_{i=0, \dots, 5}$ reprezintă parametrii modelelor de regresie;
- ε_i reprezintă componenta eroare, $\varepsilon \sim N(0, 1)$.

Pentru interpretarea prelucrărilor, un extras din rezultatele obținute este prezentat în Tabelul nr. 4.

Tabelul nr. 4. Estimațiile parametrilor pentru al treilea model de regresie (RN)

Variabile incluse în model	β	St& β	t	Sig
<i>Var_PN_20_19</i>	.323	.206	5.067	.000
<i>Var_CA_20_19</i>	.688	.379	8.896	.000
<i>Var_CP_20_19</i>	.859	.387	9.143	.000
<i>Var_TA_20_19</i>	.519	.234	5.415	.000
<i>Var_NS_20_19</i>	.771	.424	10.118	.000
<i>Constanta</i>	-3.162		13.172	.000

R^2 este 0,908; N=66

Modelul 3 de regresie (RN): $RN_i = \beta_0 + \beta_1 Var_PN_i + \beta_2 Var_CA_i + \beta_3 Var_CP_i + \beta_4 Var_TA_i + \beta_5 Var_NS_i + \varepsilon_i$

Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 23.0

Pentru aprecierea riscului de nedetectare, conform GAC, auditorul apelează la proceduri analitice cu ajutorul cărora verifică dacă există variații semnificative de la o perioadă la alta. Dacă se analizează rezultatele prelucrărilor efectuate, se constată că în proporție de 90% riscul inerent este explicat de variațiile calculate, reprezentând variabilele independente. Cea mai mare influență o exercită variația Capitalului propriu, urmată de variația Numărului de salariați și de variația Cifrei de afaceri pentru eșantionul analizat. Explicația pentru aceste influențe rezidă în faptul că în exercițiul financiar 2020, grav afectat de pandemia de Covid-19, entitățile au avut de suferit din motivul că vânzările au scăzut în multe sectoare de activitate, iar o parte din salariați au fost disponibilizați. Media

disponibilizărilor pe eșantionul analizat se pare că reprezintă un factor de risc important pentru riscul de audit. Rezultatele obținute sunt comparabile cu cele ale altor studii efectuate la nivelul altor țări, cum sunt Marea Britanie și Italia (Demartini & Trucco, 2016).

A doua ipoteză de cercetare: 2. O ierarhizare mai bună a componentelor *riscului de audit – risc inerent, de control și de nedetectare – ajută la o planificare corespunzătoare a misiunii auditorului* este testată cu ajutorul modelului de regresie redat în ecuația 4.

Al patrulea model de regresie redă Influența Riscurilor Inerent, de Control și de Nedetectare asupra Riscului de Audit, după cum ne indică ecuația 4:

$$RA_i = \beta_0 + \beta_1 RI_i + \beta_2 RC_i + \beta_3 RN_i + \varepsilon_i$$

(4)

unde:

- RA_i reprezintă Riscul de Audit evaluat pentru firma i , cu $i=1, \dots, 66$, care poate primi unul din cele trei calificative descrise în Tabelul 1;
- RI_i , RC_i , RN_i reprezintă *Riscul Inherent*, *Riscul de Control*

și *Riscul de Nedetectare* pentru firma i , cu $i=1, \dots, 66$;

- $\beta_{0, \dots, 3}$ reprezintă parametrii modelelor de regresie;
- ε_i reprezintă componenta eroare, $\varepsilon \sim N(0, 1)$.

Pentru interpretarea prelucrărilor, un extras din rezultatele obținute este prezentat în **Tabelul nr. 5**.**Tabelul nr. 5. Estimațiile parametrilor pentru modelul patru de regresie (RA)**

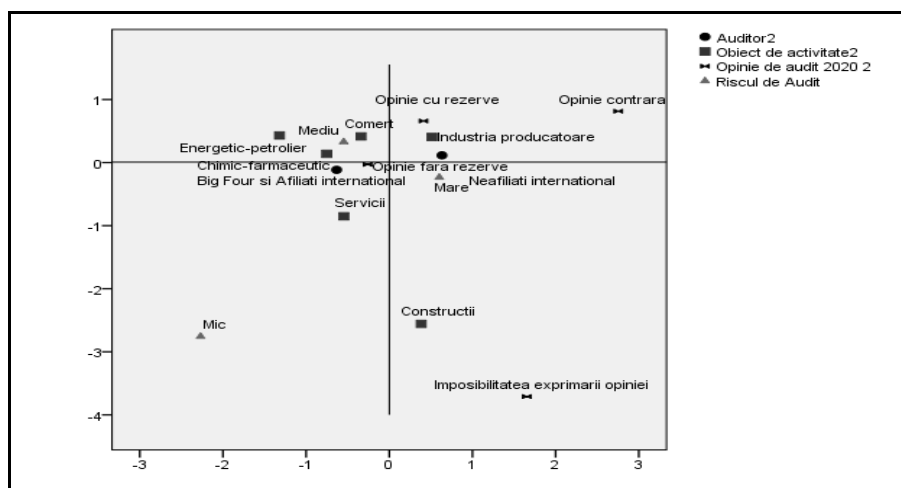
Variabile incluse în model	β	St& β	t	Sig
RI	.393	.475	6.764	.000
RC	.240	.296	4.138	.000
RN	.299	.430	5.871	.000
Constanta	-.202		-1.409	.164

 R^2 este 0,715; N=66**Modelul 4 de regresie (RN):** $RA_i = \beta_0 + \beta_1 RI_i + \beta_2 RC_i + \beta_3 RN_i + \varepsilon_i$

Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 23.0

Din modelul descris, se desprinde concluzia că peste 70% din factorii de risc identificați explică *riscul de audit*, riscul inherent având cea mai mare contribuție. Diferența de 30% este explicată de variabilele neincluse în model, între care, în mod cert, variabila *raționament profesional* are o influență importantă. Rezultatele obținute confirmă rezultatele obținute și în alte studii realizate la nivel internațional (In, Kim & Park, 2020).

Prin testarea Ipotezei de cercetare nr. 3: *Se poate identifica un profil al companiei românești cotate la BVB pe piața reglementată, în funcție de obiectul de activitate, auditor, mărimea riscului de audit și opinia formulată în raportul de audit se redă într-o manieră sinoptică asocierea dintre obiectul de activitate, auditor, mărimea riscului de audit și opinia formulată în raportul de audit prin aplicarea metodei de analiză multivariată a datelor: Analiza Factorială a Corespondențelor Multiple (AFCM), după cum se prezintă în **Figura nr. 3**.*

Figura nr. 3. Asocierea dintre obiectul de activitate, auditor, mărimea riscului de audit și opinia formulată

Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 23.0, utilizând AFCM

Din **Figura nr. 3**, se poate constata că entitățile din eșantionul analizat care activează în domeniul *industriei producătoare* sunt auditate de către auditori care nu fac parte din Big Four și nici nu sunt afiliați internațional, se caracterizează printr-un risc de audit mare, iar opiniile formulate în rapoartele de audit pentru aceste entități sunt, în medie, opinii modificate (cu rezerve sau contrare). Firmele care își desfășoară activitatea în domeniile *chimic-farmaceutic și energetic-petrolier* sunt auditate, în medie, de către auditori care fac parte din Big Four sau sunt afiliați internațional, riscul evaluat pentru aceste entități este mediu, iar opinia emisă este fără rezerve. Pentru domeniile *comerț și servicii*, la nivelul eșantionului analizat, rezultatele arată că riscul de audit evaluat este mediu și, respectiv, mic, sunt auditate de către auditori din Big Four sau care sunt afiliați internațional, iar opiniile emise sunt, în medie, fără rezerve. Domeniul *construcțiilor* se diferențiază mai mult, prin prisma faptului că riscul evaluat pentru companiile care activează în acest domeniu este mare, pentru eșantionul analizat, auditorii se află, de multe ori, în imposibilitatea de a emite o opinie, iar auditorii sunt neafiliați internațional.

Concluzii

În misiunile de audit, planificarea reprezintă o etapă foarte importantă, aceasta direcționând întregul demers al auditorului. O bună planificare va contribui la eficientizarea procesului de audit atât din punct de vedere al costurilor, cât și din punct de vedere al cantității și calității probelor de audit colectate. În etapa planificării, un loc important este deținut de evaluarea riscului de audit. De acesta depinde stabilirea pragului de semnificație și, ulterior, a eșantionului necesar auditării. Se știe că obiectivul auditorului este să obțină un nivel de asigurare cât mai ridicat referitor la acuratețea situațiilor financiare, iar pentru a atinge această țintă, va urmări să reducă riscul de audit la un nivel cât mai scăzut. Un grad de asigurare de 100% și o eliminare completă a riscului de a omite anumite denaturări nu sunt posibile.

În acest studiu, la nivelul eșantionului analizat, au fost identificați și ierarhizați o serie de factori de risc aferenți celor trei componente ale riscului de audit – risc inerent, risc de control și risc de nedetectare – pentru a efectua o ierarhizare a acestora. Concluzia generală este că dintre cele trei componente ale riscului de audit, riscul inerent are cea mai mare influență asupra riscului de audit, ceea ce ne conduce la ideea că evaluarea cu acuratețe a

acestui tip de risc va contribui la o bună planificare a întregului demers de audit.

Pornind de la ipotezele de cercetare formulate și testate, rezultatele obținute în urma prelucrărilor au scos în evidență o serie de aspecte importante. În primul rând, testarea influenței factorilor de risc asupra riscului inerent a evidențiat faptul că indicatorul financiar *lichiditatea imediată* are o influență semnificativă asupra riscului inerent, cele mai multe entități din eșantionul luat în studiu având probleme de lichiditate în exercițiul financiar încheiat la finele anului 2020. Toți factorii de risc inerent nu se află sub controlul auditorului, dar o bună cunoaștere a acestora prin aplicarea Testelor de evaluare a riscurilor contribuie la aprecierea cu mai mare acuratețe a riscului de audit. În ceea ce privește riscul de control, cele mai multe variabile au în vedere aspecte care țin de guvernanta corporativă, transparența informațiilor în această direcție fiind o problemă. Totuși, din informațiile publicate, s-a constatat că, la nivelul eșantionului analizat, nu există o respectare integrală a prevederilor Codului de Guvernanta Corporativă a BVB. Adoptarea politicilor anti-mită și anti-corupție reprezintă tot un factor de risc important, pe lângă neaderarea entităților la Strategia Națională Anticorupție. De asemenea, creditarea firmei de către asociați constituie un factor de risc semnificativ. Variabilele aferente riscului de nedetectare au avut în vedere variații ale unor indicatori pentru cele două perioade analizate: 2020 față de 2019. Fiind exercițiul financiar afectat de criza Covid-19, se observă că factorii de risc primordiali țin de profitabilitate și număr de angajați. Modelul de regresie integrator care redă influența riscurilor inerent, de control și de nedetectare asupra riscului de audit a evidențiat faptul că riscul inerent are influența cea mai mare în modelul riscului de audit. Testarea ultimei ipoteze de cercetare a arătat că se pot identifica anumite caracteristici, din punct de vedere a auditorului, mărimii riscului și opiniei formulate pe domenii de activitate pentru companiile din eșantionul analizat. În mod cert, studiul realizat are și limite, generate de lipsa de transparență a raportării financiare, ceea ce a determinat ca pentru evaluarea riscurilor să fie selectate anumite variabile din lista mai lungă a acestora. Cu toate acestea, relevanța cercetării este dată de actualitatea temei, evidențiată și prin harta obținută cu ajutorul softului VOSviewer, care aduce în prim plan factorul de risc: probleme de continuitate a activității, iar originalitatea derivă din modalitatea de abordare a acesteia.

BIBLIOGRAFIE

1. Apostol, C. (2020), Coronavirus – a new International Economic Crisis?, *European Finance, Business & Regulation, EUFIRE 2020*, Editura Universității Alexandru Ioan Cuza, Iași, pp. 641-655
2. Arens, A., A., Loebbecke, J., K. (2003), Audit – o abordare integrată, *Editura Arc*, Chișinău
3. Bunget, O-C., Mateș, D., Dumitrescu, A-C, Bogdan, O., Burcă, V. (2020), The Link between Board Structure, Audit & Performance for Corporate Sustainability, *Sustainability* 2020, 12(20), 8408; <https://doi.org/10.3390/su12208408>
4. CAFR (2001), Norme minime de audit, *Editura Economică*, București
5. Carp, M., Georgescu, I. E. (2019), The Influence of Audit Opinion on the Degree of Real Earnings Management. The Case of Romanian Listed Companies, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 4(156)/2019, pp. 666-679, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/156/026
6. Ciuhureanu, A.T. (2016), Internal control & auditing – a necessity for responsible reporting & managerial usefulness of accounting information, *Audit Financiar*, vol. XIV, nr. 12(144)/2016, pp. 1349-1358, DOI: <http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/144/1349>
7. Crucean, A.C., Hațegan, C. D. (2021), Effects of the Covid-19 Pandemic Estimated in the Financial Statements & the Auditor's Report, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 1(161)/2021, pp. 105-118, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/161/001
8. Dănescu, T., Spătăcean, O. (2018), Audit opinion impact in the investors' perception – empirical evidence on Bucharest Stock Exchange, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 1(149)/2018, pp. 111-121, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/149/003
9. Deaconu, A., Ciurdaș, I., Bonaci, C. G. (2021), Fair Value Complexity & the Audit Risk, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 1(161)/2021, pp. 191-200, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/161/007
10. Demartini, C., Trucco, S. (2016), Does Intellectual Capital Disclosure Matter for Audit Risk? Evidence from the UK & Italy, *Sustainability* 2016, 8(9), 867; <https://doi.org/10.3390/su8090867>
11. Dicu, R., M., Robu, I-B., Aevoae, G-M., Mardiros, D-N. (2020), Rethinking the Role of M&As in Promoting Sustainable Development: Empirical Evidence Regarding the Relation Between the Audit Opinion & the Sustainable Performance of the Romanian Target Companies, *Sustainability*, 2020, 12(20), 8622; <https://doi.org/10.3390/su12208622>
12. Dobre, F. (2016), Interdependencies between corporate governance & financial audit: evidence from the Romanian Stock Exchange, *Audit Financiar*, XIV, Nr. 2(134), pp. 206-217
13. Dumitrașcu, M., Feleagă, L. (2019), Mission, Vision & Values of Organizations, the Catalysts of Corporate Social Responsibility, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 1(153)/2019, pp. 142-148, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/153/007
14. Dumitrescu, A-C., Bunget, O-C., Burcă, V., Bogdan, O. (2021), The Implications of the Audit Committee in the Financial Reporting of the Entities Listed on the Bucharest Stock Exchange, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 1(161)/2021, pp. 156-171, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/161/005
15. Fülöp, M.T. (2018), New tendencies in audit reporting, examples of good practices BVB, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 2(150)/2018, pp. 249-260, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/150/010
16. Grosu, M., Robu, I.-B., Istrate, C. (2020), The Quality of Financial Audit Missions by Reporting the Key Audit Matters, *Audit Financiar*, XVIII, Nr. 1(157)/2020, pp. 182-195, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/157/005
17. Grosu, M., Mihalciuc, C.C. (2020), Assessment of risk of Money Laundering & Terrorist Financing & Influence on Financial Audit Opinion, *The USV Annals of Economics & Public Administration*, Vol. 20, No. 2(32)
18. Grosu, V., Mateș, D., Zlati, M., L., Mihaila, S., Socoliuc, M., Ciubotariu, M., S., Tanasă, S., M. (2020), Econometric Model for Readjusting Significance Threshold Levels through Quick Audit Tests Used on Sustainable Companies, *Sustainability* 2020, 12(19), 8136; <https://doi.org/10.3390/su12198136>

19. Hațegan, C-D. (2020), The Evaluation of the Communication of the Romanian Listed Companies with the Investors, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 4(160)/2020, pp. 801-811, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/160/027
20. Hu, K., H., Chen, F., H., We, W., J. (2016), Exploring the Key Risk Factors for Application of Cloud Computing in Auditing, *Entropy*, 2016, 18(8), 401; <https://doi.org/10.3390/e18080401>
21. IAASB (2018), *Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*, vol. I, tradus și republicat de CAFR, București
22. ICAS & CAFR (2019), Ghid pentru un audit de calitate. Asistență în elaborarea și documentarea procedurilor de audit, *Print Group SRL*, București
23. In, C., Kim, T., Park, S. (2020), Key Audit Matters for Production-To-Order Industry & Conservatism, *Int. J. Financial Stud.* 2020, 8(1), 5; <https://doi.org/10.3390/ijfs8010005>
24. Istrate, C., Bunget, O.C., Popa, I.E. (2020), Justifications for the Modified Opinions & for Other Observations in the Audit Reports, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 4(160)/2020, pp. 785-800, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/160/026
25. Iwanowicz, T., Iwanowicz, B., ISA 701 & Materiality Disclosure as Methods to Minimize the Audit Expectation Gap, *J. Risk Financial Manag.* 2019, 12(4), 161; <https://doi.org/10.3390/jrfm12040161>
26. Jaba, E. (2002), *Statistica*, ed. a 3-a, Editura Economică, București
27. Jaba, E., coord., (2008), *Econometrie aplicată*, Editura Universității "Alexandru Ioan Cuza", Iași
28. Kim, T. Does a Manager Respond to a Going-Concern Audit Opinion with an Asymmetry in Gain & Loss? *Sustainability* 2021, 13, 4425. <https://doi.org/10.3390/su13084425>
29. Lacurezeanu, R., Tiron-Tudor, A., Bresfelean, V. P. (2020), Robotic Process Automation in Audit & Accounting, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 4(160)/2020, pp. 752-770, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/160/024
30. Levanti, D. A., (2019), Aspects Regarding the Changes to the Independent Auditor's Report. The Case of Public Interest Entities, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 3(155)/2019, pp. 486-495, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/155/018
31. Măgdaș, N. (2018), Auditor's Liability & Methods for its Limitation, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 2(150)/2018, pp. 261-269, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/150/011
32. Muñoz-Izquierdo, N., Camacho-Miñano, M., Segovia-Vargas, M., Pascual-Ezama, D. (2019), Is the External Audit Report Useful for Bankruptcy Prediction? Evidence Using Artificial Intelligence, *Int. J. Financial Stud.* 2019, 7(2), 20; <https://doi.org/10.3390/ijfs7020020>
33. Pintilescu, C., (2007), *Analiză statistică multivariată*, Editura Universității "Alexandru Ioan Cuza", Iași
34. Popescu, C.R., Popescu, G. (2018), Risks of cyber attacks on financial audit activity, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 1(149)/2018, pp. 140-147, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/149/006
35. Robu, I., B. (2014), *Riscul de fraudă în auditul financiar*, Editura Economică, București
36. Robu, I-B., Istrate, C., Herghiligiu, I. V. (2019), The Use of Audit Opinion in Estimating the Financial Reporting Transparency Level, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 1(153)/2019, pp. 79-92, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/153/001
37. Sailendra, S., Murwaningsari, E., Mayangsari, S. (2019), The Influence of Free Float Shares & Audit Quality on Company Performance: Evidence from Indonesia, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 2(154)/2019, pp. 274-282, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/154/010
38. Singh, J. P. (2019), Hedge Accounting: An Auditor's Perspective, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 1(153)/2019, pp. 106-113, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/153/003
39. Șpan, G., A. (2013), Fundamentarea raționamentului profesional în auditul statutar, *Editura Eikon*, Cluj-Napoca
40. Tanasă, F.-E., Nuță, F. M. (2020), Risk Analysis in Financial Audit using the Trust Function Method, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 3(159)/2020, pp. 542-554, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/159/018

Auditul intern în contextul sistemelor ERP

Drd. Roxana Dana IGNA,
Academia de Studii Economice București,
e-mail: roxana.igna95@yahoo.ro

Prof. univ. dr. Bogdan Ștefan IONESCU,
Academia de Studii Economice București,
e-mail: ionescub@gmail.com

Rezumat

Prin această lucrare autorii au dorit să evidențieze cât de importante și folositoare sunt sistemele de tip ERP pentru orice companie care necesită auditare internă. Sistemele ERP – Enterprise Resource Planning nu numai că sunt software inteligente care pot fi adaptate nevoilor fiecărei societăți permițând combinarea tuturor proceselor de afaceri într-o singură bază de date, dar sunt în plus și o modalitate de control intern asupra datelor introduse, cât și asupra angajaților. Din perspectiva auditului intern, aceste sisteme pot fi considerate o soluție adecvată deoarece oferă oportunitate de gestionare mai eficientă a riscurilor de audit, interne și externe.

Obiectivul principal al acestei lucrări este de a demonstra satisfacerea nevoilor de audit intern cu ajutorul sistemelor integrate. Aceste sisteme facilitează operarea datelor și totodată securitatea acestora. Un alt obiectiv a fost de a analiza cât de mult pot aceste sisteme să reducă anumite riscuri. Riscurile privind denaturările semnificative pot fi atenuate cu ajutorul acestor sisteme, iar orice operațiune introdusă poate fi analizată, verificată și aprobată/dezaprobată. Prin urmare, a fost realizată o cercetare cantitativă, utilizând ca instrument de analiză, chestionarul. Pe baza răspunsurilor primite s-a putut contura profilul respondenților și totodată s-a realizat și o analiză statistică. Rezultatele obținute demonstrează faptul că respondenții apreciază sistemele de tip ERP, însă, în același timp, percep o reducere a riscului financiar și operațional cu ajutorul acestuia dar și o creștere asupra riscului tehnic. Desigur, aceste aspecte de risc tehnic pot fi atenuate prin capacitatea departamentului de audit intern de a evalua și gestiona eventuale probleme care pot apărea. Cu toate acestea, respondenții pun accentul și pe necesitatea de instruire a personalului în ceea ce privește utilizarea sistemului și înțelegerea datelor generate de acesta. Fără personal bine instruit, performanța la nivel de entitate, cât și la nivel de auditare internă nu s-ar putea realiza. Este esențial să existe instruire atât asupra personalului care gestionează datele într-un sistem ERP, cât și pentru auditorii interni care pot recomanda acest sistem pentru diminuarea riscurilor.

Cuvinte cheie: sistemele ERP – Enterprise Resource Planning; audit intern; control intern; riscuri de audit

Clasificarea JEL: A19, M40, M42, P00, P42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Ignă, R. D., Ionescu, B. Ș., (2021), Internal Audit in ERP Systems Context, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 3(163)/2021, pp. 544-554, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/163/018

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/163/018>
Data primirii articolului: 30.05.2021
Data revizuirii: 4.06.2021
Data acceptării: 9.07.2021

Introducere

Cercetarea noastră pornit de la ideea de a demonstra cât de eficiente sunt sistemele ERP pentru orice companie care activează pe piață. Acestea oferă beneficii multiple pentru orice organizație și sunt considerate pachete software care asigură integrarea datelor și sunt compuse din mai multe module, precum financiar, resurse umane, achiziții, logistică, vânzări și producție (Eslam Nazemi et al., 2012).

Pe lângă faptul că sistemele pot fi adaptate nevoilor unei companii în funcție de specificul fiecăreia, realizează și gestionarea integrată a componentelor unei afaceri prin accesul la o singură și unică bază de date. Aceste sisteme sunt bazate pe arhitectura client/server și pot integra toate procesele economice prin optimizarea resurselor disponibile. Arhitectura acestor sisteme conduce către o integrare transparentă a modulelor. Astfel, se asigură fluxul transversal al datelor între toate funcțiile unei companii. Sistemele pot fi definite ca fiind formate din funcționalitate și integrare. ERP-urile sunt sisteme integrate care asigură conectivitatea și comunicarea dintre fluxurile de procese funcționale economice (Fotache et al., 2013).

În plus, sistemul oferă și securitatea datelor, deoarece automatizează și standardizează toate procesele operaționale. Cu ajutorul sistemului ERP managerii pot avea control total atât asupra angajaților, cât și asupra operațiunilor pe care le realizează aceștia în sistem. În anumite cazuri există posibilitatea de aprobare a unor operațiuni/tranzacții de către manageri. Totodată, acest sistem elimină necesitatea gestionării manuale a fluxurilor de informații și oferă actualizare asupra tuturor operațiunilor introduse în baza de date. În plus, sistemul oferă accesibilitate, furnizând orice informație în timp real. De asemenea, sistemul ERP încorporează legislația locală, standardele de contabilitate specifice țării, cât și legislația muncii.

Desigur, toate aceste beneficii menționate pot fi atinse dacă și numai dacă sistemul ERP este implementat în mod corect. În foarte multe cazuri, implementarea unui sistem ERP presupune provocări tehnice și organizaționale semnificative. Din punct de vedere organizațional este foarte important ca și utilizatorii acestui sistem să primească instruire completă, pentru a înțelege cu exactitate funcțiile acestuia și ceea ce poate să facă.

Din perspectiva auditului intern, sistemele ERP au creat noi oportunități, precum și noi provocări (Debreceny et al., 2005). Pe de o parte, utilizarea unui sistem integrat crește transparența în procesele de afaceri și, în același timp,

elimină necesitatea controalelor asigurând consistența și acuratețea datelor pe măsură ce informațiile sunt introduse în sistem.

În România cele mai populare sisteme de tip ERP sunt cele care dețin un număr impresionant de utilizatori, precum SAP, Oracle, CIEL și Charisma. Dar sunt și multe alte nume recunoscute, ca WinMentor, Navision, DAX, CDMS etc.

Recenzia literaturii de specialitate

Conceptul ERP poate fi vizualizat dintr-o varietate de perspective. În primul rând, și cel mai evident, ERP este un software inteligent care poate fi operat pe mai multe dispozitive, în timp real, din locații diferite. În al doilea rând, și fundamental, ERP poate fi văzut ca un obiectiv de dezvoltare a tuturor proceselor și datelor unei organizații într-o structură integrativă cuprinzătoare. În al treilea rând, ERP poate fi văzut ca element cheie al unei infrastructuri care furnizează o soluție pentru afaceri (Klaus et al., 2000).

În mod similar, Nah et. al., (2001) și Stemberger and Kovacic (2008) definesc sistemul ERP ca fiind un software avansat care permite companiilor să gestioneze în mod eficient și eficace resursele (materiale, umane, financiare), integrând toate informațiile pentru satisfacerea nevoilor organizațiilor/ companiilor.

Sistemele de tip ERP au apărut încă din anii 60, fiind denumite în acea vreme ca sisteme electronice de calcul, sub prescurtarea de MRP, iar ulterior devenind MRP II. În anii 1990 o companie americană Garthner Group a propus denumirea de ERP pentru a desemna generația următoare a sistemelor MRP II (Fotache et al., 2013).

Klaus et al. (2002) definesc sistemul ERP ca fiind un pachet software complet, care pe plan organizațional urmărește să integreze toate procesele și funcțiile de afaceri pentru a prezenta o viziune de ansamblu asupra organizației având o singură arhitectură IT.

Un sistem ERP este considerat un software de management al afacerii care gestionează și integrează toate procesele de afaceri și funcțiile din cadrul unui organizații (Shehab et al., 2004).

Sistemele ERP au la bază o arhitectură de tip client/server și sunt dezvoltate pentru prelucrarea tranzacțiilor. Facilitează integrarea tuturor proceselor, încă din faza planificării acestora, până la dezvoltarea producției, înlesnind relația cu parteneri de afaceri, clienții sau

furnizorii. De asemenea, pot fi apreciate ca fiind cea mai fidelă expresie a interdependenței economice și tehnologiei informaționale (Fotache and Hudrean, 2004).

Sistemul ERP cuprinde un pachet software standard. Toate pachete standard care vizează orice piață trebuie, în timpul procesului de implementare a sistemului, să fie adaptate cerințelor specifice și individuale ale companiei. Acest proces de individualizare a software-ului se numește personalizare. Există instrumente suplimentare de implementare, verificări de la distanță și alte materiale utile (de exemplu, prezentări generice și videoclipuri). Potențialul bogat de configurație al software-ului ERP derivă din gama alternativelor pre-configurate (de exemplu, numărul și varietatea de planuri de conturi) și numărul de alternative, procese și tranzacții (Klaus et al., 2002).

Printre cele mai importante caracteristici ale sistemului ERP care pot aduce beneficii globale sunt abilitățile acestuia de a automatiza și integra procesele de afaceri cu ajutorul unor funcții pe anumite locații organizaționale. Sistemul permite implementarea tuturor variantelor și a celor mai bune practici de afaceri, oferind date în timp real în întreaga organizație (Soh et al., 2000). Sistemul include un set de aplicații și instrumente de afaceri pentru contabilitatea financiară și de gestiune, vânzări și distribuție, gestionarea resurselor materiale și umane, planificarea producției, lanț de aprovizionare și informații legate de clienți (Boykin, 2001).

Cu timpul acest sistem a fost extins dincolo de producție și introdus în companii care se ocupă cu servicii, finanțe, asistență medicală, lanțuri hoteliere, educație, asigurări, sectoarele comerțului cu amănuntul și ale telecomunicațiilor (Chen, 2001).

Ca produs comercial, software-ul ERP este oferit de o gamă de furnizori specializați în acest segment de piață. Această piață ERP este semnificativă. Software-ul ERP este extrem de confortabil pentru a satisface nevoile diverse ale utilizatorilor din majoritatea sectoarelor economice (Klaus et al., 2000).

Sistemele ERP trebuie utilizate pentru a asigura accesul la o infrastructură informațională eficientă, și foarte fiabilă. Aceste tehnologii trebuie să fie utilizate într-o manieră integrată, utilizând metodologii de inginerie a informațiilor care să asigure procesarea corectă a datelor, integritatea, consistența, fiabilitatea și gradul de utilizare pentru o companie (Murray and Coffin, 2001).

Comercianții sistemelor ERP de cele mai multe ori vin cu promisiunea de a îmbunătăți procesele și de a reduce

costurile. În plus, sistemul oferă posibilitatea creării unei afaceri electronice și îmbunătățirii managementului lanțului de aprovizionare (Wang et al., 2001).

Sistemul ERP este considerat a fi și un depozit centralizat de date, care poate oferi controale esențiale pe standarde de raportare (Sia et al., 2002; Ignatiadis and Nandhakumar, 2009).

Managerii, contabilii și auditorii interni au responsabilitatea de a dezvolta, monitoriza și îmbunătăți sistemele de control intern. Mai specific, aceste responsabilități includ prevenirea, detectarea și corectarea slăbiciunilor și riscurilor de control care pot provoca eșecul în atingerea obiectivelor operaționale și de prelucrare a informațiilor (Turner & Owthoso 2009).

Implementarea unui sistem ERP poate reduce barierele în calea utilizării programelor de audit.

În România, abia pe la mijlocul anului 2003 s-a pus problema auditării sistemelor informaționale, iar în anul 2004 s-a întocmit un act normativ care aviza instrumentele de plată cu acces la distanță. În anul 2015 companiile care activau în Uniunea Europeană au fost obligate să întocmească raportări financiare în conformitate cu prevederile IAS. Auditarea avea în vedere modulele pachetelor ERP precum structura sistemului și funcționarea acestuia. De asemenea, este foarte importantă și integritatea proceselor sistemului (Fotache & Munteanu, 2006)

Informațiile pot fi furnizate și utilizate mult mai precis pentru a schimba și îmbunătăți calitatea sarcinilor de audit. În contextul sistemelor ERP, utilizarea software-ului de audit poate permite auditorului intern să utilizeze cu ușurință o bază comună de date. Totodată, acesta poate avea acces la tehnologie pentru sarcini de audit, cum ar fi monitorizarea proceselor de afaceri, efectuarea de analize de fraudă și testarea constrângerilor de integritate a tranzacțiilor (Debrecey et al., 2005).

Weidenmier & Ramamoorti (2006) au declarat că auditorii interni trebuie să fie atenți când examinează riscurile care pot fi asociate sistemului ERP.

Un sistem intern eficient reprezintă o funcție de audit strategică. Auditul intern a devenit o forță puternică în promovarea controalelor eficiente, a riscurilor de management și de guvernare (Hermanson et al., 2008). Activitatea auditorilor interni este foarte relevantă pentru raportarea financiară a companiilor (Prawitt et al., 2009). Rapoartele de audit prezintă opiniile și răspunsurile formale ale auditorilor. Acestea sunt bazate pe percepțiile

lor asupra unui sistem organizațional (Schick & Ponemon, 1993).

Calitatea unui raport de audit se bazează întotdeauna pe percepțiile auditorilor (Sundgren, 2009).

Având în vedere că opinia formală a auditorului este influențată de percepțiile acestuia, modificările legate de sistemul ERP și impactul acestora asupra percepției în ceea ce privește calitatea serviciului devine esențială pentru un angajament de audit (Brazel, 2005).

Calitatea auditului este o evaluare subiectivă a probabilității ca auditorul să descopere și să raporteze o încălcare legală pe partea financiar-contabilă a clientului (Deis & Giroux, 1992). După cum se prevede în raportul de audit, în conformitate cu standardele, auditorii trebuie să planifice și să efectueze auditul pentru a obține o calitate de audit suficientă. Riscul de audit trebuie să fie limitat în ceea ce privește judecata profesională adecvată pentru exprimarea unei opinii cu privire la operațiile financiare. Calitatea percepută a unui audit se concentrează pe oferirea de asigurări rezonabile cu privire la faptul că operațiile financiare nu prezintă denaturări materiale (indiferent dacă sunt cauzate de erori sau fraude). Nici asigurarea absolută, nici calitatea nu sunt realizabile din cauza naturii subiective a probelor de audit și a caracteristicilor fraudei. Prin urmare, un audit efectuat în conformitate cu standardele de audit general acceptate nu poate detecta o denaturare semnificativă (Nwankpa and Datta, 2012).

Ipotezele de cercetare

Ipoteza actuală se referă la acele companii care, deși utilizează în prezent un sistem integrat, nu profită de toate beneficiile pe care le poate oferi un sistemul ERP. Totodată, această cercetare a pornit în ipoteza de a demonstra și a face cunoscută importanța unui sistem de tip ERP în orice organizație. O primă realizare de fructificare a acestuia ar fi implementarea în mod corect în funcție de specificul companiei. În plus, este foarte important ca ambii, angajații și managerii, să înțeleagă și să știe cum să utilizeze cu precizie sistemul la capacitate maximă. Dacă nu știu sau nu înțeleg exact funcțiile sistemului, implementarea unui astfel de sistem poate fi un eșec, iar timpul de lucru pentru îndeplinirea anumitor sarcini ar crește. Cu toate acestea, comercianții de sisteme ERP au oferit adesea sfaturi companiilor care doresc să implementeze un astfel de sistem. O primă întrebare a cercetării a fost: *Cât de eficient este un sistem*

de tip ERP pentru orice organizație, pentru satisfacerea nevoilor acesteia, marcând performanță și o securitate sporită a datelor? Prin această întrebare s-a evidențiat utilitatea sistemelor ERP pentru o performanță durabilă și în același timp s-a analizat perspectiva respondenților români pe acest subiect.

Pe lângă faptul că oferă o gestionare mai eficientă a datelor, centralizându-le în funcție de criteriile alese de un utilizator, asigură și o securitate a datelor sporită. Acest nivel ridicat de securitate de care beneficiază sistemul este un factor important pentru companiile care organizează audit intern. Sistemul ERP oferă o bază de date securizată central, iar riscurile privind încălcarea confidențialității pot fi identificate mai ușor.

O altă întrebare a fost: *Cât de mult poate un sistem integrat de tip ERP să satisfacă nevoile unui audit intern?* De asemenea, s-a dorit să se demonstreze faptul că acest sistem este util pentru orice control, cât și pentru auditul intern.

Un sistem integrat și bine controlat ajută la îmbunătățirea planificării și executării auditului. Dacă procedurile de control al tranzacțiilor sunt bine delimitate, iar managerii au control asupra angajaților, cât și asupra operațiunilor înregistrate de aceștia, riscurile de audit sunt diminuate.

O ultimă întrebare a cercetării a fost: *Cât poate un sistem de tip ERP să reducă riscurile de audit?* Totodată, s-a arătat eficacitatea acestui sistem și în diminuarea riscurilor financiare și operaționale.

În această categorie intră, în mod special, riscurile operaționale, angajații nu mai lucrează manual, majoritatea sarcinilor fiind automatizate, iar riscul în ceea ce privește activitatea operațională este mult mai redus cu un astfel de sistem. Fluxul mare de documente este preluat de sistem, iar acesta le poate centraliza pe categorii, eliminându-se astfel riscurile umane de a omite anumite documente.

De asemenea, riscurile financiare sunt și ele diminuate, majoritatea operațiunilor fiind procesate de sistem. Și aici se elimină eroarea umană de a introduce greșit din punct de vedere financiar anumite operațiuni. Dacă sistemul este configurat conform prevederilor și standardelor legale în vigoare, toate operațiunile și tranzacțiile introduse ar trebui să fie conforme. Desigur, aici intervine riscul tehnic, care este foarte ridicat. Acest risc poate apărea foarte des și presupune o configurare riguroasă, cât și o actualizare periodică a sistemului

în funcție de toate normele, deciziile și standardele recent apărute sau promulgate de autoritățile țării. Sistemul trebuie să preia toate noutățile legislative, astfel încât din punct de vedere financiar toate operațiunile existente să fie corecte și conforme. Contează foarte mult comerciantul de sistem de tip ERP, precum și pachetul de beneficii pe care îl poate oferi acesta. În plus, este recomandat și un pachet de intervenții/servicii (help-desk) din partea comerciantului. Există destul de multe operațiuni care necesită suport din partea acestora. Se poate face legătura atât cu partea financiar-contabilă, de gestiune, logistică sau chiar și cu aceea de producție. Pe lângă instruirea pe care aceștia o oferă, pentru o performanță optimă se recomandă și serviciile de după implementarea sistemului. Aceste servicii de consultanță pot fi de ajutor pentru diminuarea riscului tehnic.

Se recomandă ca pentru orice proces de audit, auditorul să investigheze corectitudinea datelor procesate de sistem. De cele mai multe ori auditorii identifică metode de întărire și îmbunătățire atât a politicilor, cât și a procedurilor operaționale-tehnice. Întotdeauna auditorii analizează, evaluează și gestionează eventuale probleme ce ar putea apărea din punct de vedere tehnic. Acestea sunt investigate foarte amănunțit, pentru a oferi o opinie exactă asupra eventualelor nereguli, ce pot afecta compania pe viitor. Totodată, opinia acestora este o certificare asupra situației companiei și influențează foarte mult perspectiva de viitor a managerilor și ce ar avea de îmbunătățit. Compania care beneficiază atât de un sistem integrat bine implementat, de angajați instruiți, cât și de un departament/serviciu de audit intern poate atinge performanță globală durabilă.

Metodologia cercetării

Ca metodă de cercetare a fost folosit un studiu de caz bazat pe cercetare cantitativă. S-a folosit astfel chestionarul ca instrument de măsurare și studiu de analiză pentru a contura profilul respondenților. Pentru a realiza acest chestionar, s-a folosit o platformă gratuită (Survio). Chestionarul s-a axat pe tema actuală, și anume cât de util este un sistem de tip ERP pentru o companie și pentru auditul intern.

Astfel, pe baza răspunsurilor obținute, s-a realizat o cercetare statistică pentru a îndeplini obiectivele.

Întrebările au vizat respondenții din toate departamentele companiilor existente pe piața din România. Chestionarul a avut 23 de întrebări. Au existat 3 întrebări legate de identificarea profilului respondenților și 20 care au putut fi supuse analizei statistice. Aceste întrebări generale au avut scopul de a contura exact profilul utilizatorilor de informații.

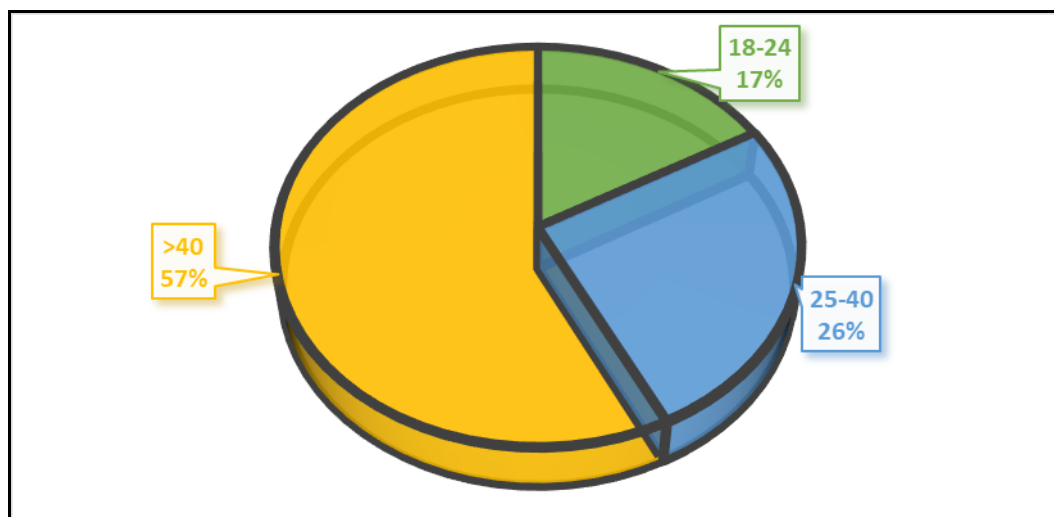
Numărul total de respondenți care au completat acest chestionar a fost de 108 persoane. Profilul respondenților este reprezentat de persoane cu studii superioare, majoritatea care lucrează în domeniul economic. Au între 18 și 60 de ani, deci percepțiile asupra întrebărilor propuse sunt diferite și vizează părerea lor despre tema actuală.

Persoanele care completează chestionarul nostru sunt de naționalitate română, chineză, greacă, franceză și lucrează sau activează pe teritoriul României. Aceștia dețin fie o funcție de conducere, fie una de execuție. Chestionarul a fost trimis respondenților din luna ianuarie până în luna mai 2021. Cu experiențe diferite în domeniul în care activează, respondenții provin atât din mediul privat, cât și din cel public, dar în principal din cel privat. Astfel, cu ajutorul platformei de cercetare Survio, s-au obținut pentru analiză statistică răspunsuri la 20 de întrebări numerice.

Rezultate și discuții

Pe baza răspunsurilor primite, s-a realizat cercetarea statistică, dar s-a prezentat și profilul respondenților. Întrebările au fost alese strategic pentru a analiza percepția populației asupra temei actuale. De asemenea, acestea au atins toate obiectivele menționate. În prima parte a studiului s-a schițat profilul respondenților cu trei grafice care analizează identitatea lor și vechimea pe care o au în domeniu. Pentru a identifica cât mai exact respondenții care au completat acest chestionar, s-a început prin a prezenta categoria de vârstă în care se încadrează. Cum se poate analiza în **Figura nr. 1**, cel mai mare procent, de 57%, este reprezentat de populația adultă de peste 40 de ani. Acesta este urmat de populația cu vârstă medie, încadrată între 25-40 ani, de 26%. Acest lucru demonstrează faptul că respondenții care au completat au deja experiența necesară ca să poată aprecia în mod corect obiectivele studiului reprezentate de întrebările chestionarului.

Figura nr. 1. Vârsta respondenților

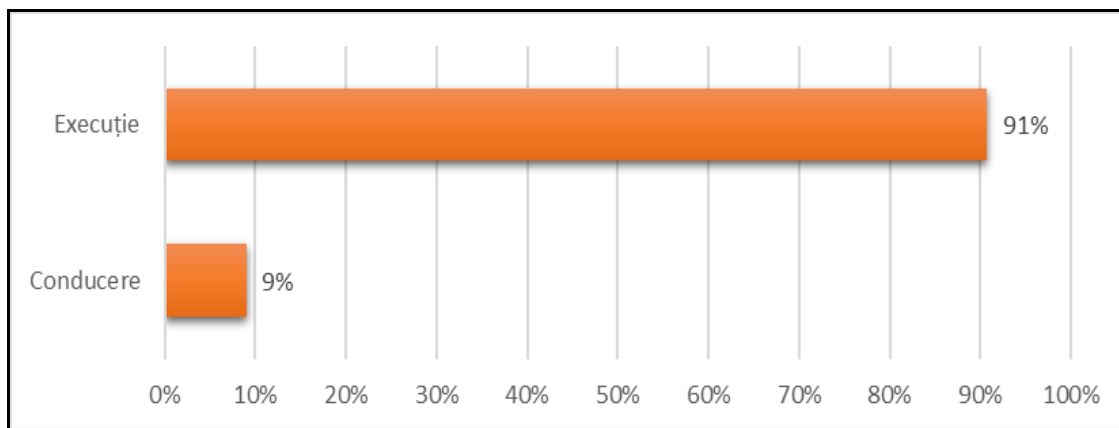


Sursa: Cercetarea autorilor. Rezultatele chestionarului

Pentru o analiză și mai detaliată a respondenților s-a menționat dacă aceștia dețin o funcție de execuție sau de conducere. Cum era de așteptat, potrivit **Figurii nr. 2**, persoanele care dețin o funcție de execuție reprezintă majoritatea, de 91%. Se poate aprecia

faptul că 10 persoane care au completat chestionarul dețin o funcție de conducere (9%). Astfel, tematica chestionarului a putut fi analizată atât prin prisma persoanelor care execută activitatea, cât și de partea celor care o conduc.

Figura nr. 2. Funcția respondenților



Sursa: Cercetarea autorilor. Rezultatele chestionarului

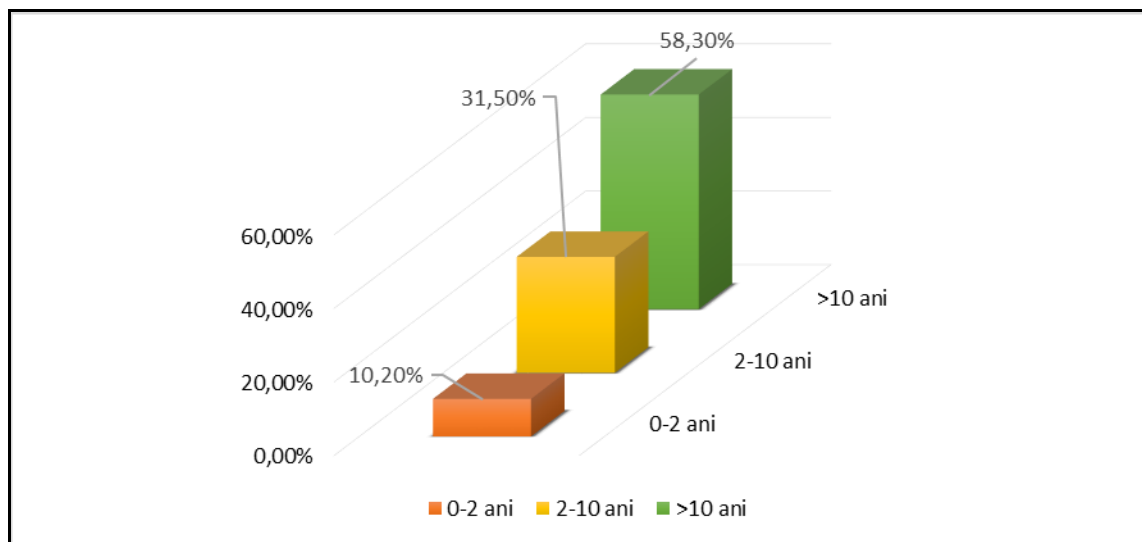
A treia întrebare care a vizat profilul respondenților a făcut referire la experiența pe care o au aceștia în domeniul în care activează. Experiența este un factor important pe piața muncii. Astfel, persoanele care au completat acest

chestionar au o imagine de ansamblu și pot aprecia exact ipoteza în cauză. S-a clasificat experiența acestora în 3 categorii: până la 2 ani, între 2 și 10 ani și peste 10 ani. Așa cum se poate vedea în **Figura nr. 3**, cel mai mare

procent, de 58,3%, este înregistrat de respondenții care au peste 10 ani de experiență pe piața muncii. Apoi, un alt

procent important, de 31,5%, este înregistrat de respondenții cu o experiență medie.

Figura nr. 3. Experiența respondenților



Sursa: Cercetarea autorilor. Rezultatele chestionarului

Astfel, pentru a analiza mai bine subiectul menționat s-au realizat 20 de întrebări numerice.

Respondenții au trebuit să aleagă o singură opțiune de la 1 la 5. Opțiunea 1 înseamnă cel mai puțin și opțiunea 5 – cel mai mult. Întrebările au putut fi apreciate cantitativ. Desigur, pentru ca orice cititor să aibă o imagine de ansamblu corectă și transparentă asupra datelor menționate, s-au evidențiat toate întrebările și răspunsurile primite. Rezultatele au fost sintetizate în **Tabelul nr. 1**.

Pentru a analiza mai bine răspunsurile primite, s-a aplicat analiza statistică. Modelul s-a bazat pe o regresie. Cercetarea prezintă chestionarul care vizează un model multifactorial și include cele 5 tipuri de răspunsuri primite (răspunsurile au variat de la 1 la 5). Variabila Y a fost reprezentată de întrebările adresate. Această variabilă a abordat în totalitate tematica eficienței utilizării sistemului de tip ERP pentru auditul intern. Variabila X a fost reprezentată de răspunsurile primite. În cazul nostru, variabila dependentă a fost reprezentată de X (răspunsul depinde doar de întrebare), iar variabila independentă a fost reprezentată de Y (întrebarea adresată).

Cu ajutorul analizei statistice ne-am dorit să demonstrăm faptul că respondenții apreciază subiectul abordat, având un impact semnificativ asupra lor. De altfel, cum poate fi apreciat și în **Tabelul nr. 1**, majoritatea respondenților au ales variantele cu impact mediu mare și foarte mare 3, 4 și 5. Cei mai mulți respondenți s-au îndreptat spre varianta 5, agreând astfel faptul că sistemele ERP sunt utilizate frecvent și aduc beneficii reale chiar și pentru auditul intern. Dependențele puternice demonstrează faptul că respondenții cunosc tematica abordată și consideră că nevoile de audit intern pot fi satisfăcute cu ajutorul unui sistem integrat. Fiindu-le adresată această întrebare, majoritatea respondenților au ales variantă 5 – cel mai mult.

De asemenea, a fost abordată și tematica controlul intern și a riscurilor de audit, iar cei mai mulți respondenți au fost de acord cu ideea că soft-ul ERP este cel mai util pentru controlul intern și, totodată, este cel mai eficient tip de sistem privind gestionarea riscurilor de securitate.

Tabelul nr. 1. Tematica tuturor întrebărilor

Tematica întrebărilor	Cel mai puțin	Puțin	Mediu	Mult	Cel mai mult
Frecvența utilizării unui sistem integrat	5	3	10	16	74
Accesibilitate sistem	4	2	13	31	58
Eficiență sistem vs. task-uri zilnice	3	2	13	24	66
Informații în timp real	3	6	13	26	60
Sistem vs. timp de lucru	4	4	18	26	56
Finalizare sarcină de către sistem	10	3	17	26	52
Prelucrarea datelor	8	8	31	26	35
Situații conform reglementărilor	3	2	16	20	67
Generarea/raportarea situațiilor	3	5	26	28	46
Securitatea datelor existente	4	4	28	18	54
Securitatea datelor introduse	6	5	32	28	37
Delimitarea accesului angajaților	6	4	20	25	53
Control intern securizat	3	7	16	40	42
Gestionarea riscurilor	7	8	26	25	42
Verificarea datelor generate	3	13	29	28	35
Sistem vs. Audit intern	4	5	29	24	46
Instruire angajați	1	1	8	17	81
Instruire privind securitatea datelor	1	1	5	10	91
Angajat-sistem-performanță	3	1	7	23	74
Contribuție angajat la securitatea datelor	2	2	8	18	78

Sursa: Cercetarea autorilor. Rezultatele chestionarului

Variantele de răspuns primite, materializate în procente, reprezintă populația statistică.

Gama de întrebări adresate reprezintă eșantionul statistic. Modelul statistic liniar este reprezentat de rezultatele obținute.

Prin urmare, pentru o înțelegere mai precisă a variabilelor dependente și independente se pot aprecia următoarele: Toate întrebările adresate (**Tabelul nr. 1**) reprezintă variabilele independente și abordează tematica menționată. Apoi, toată gama de răspunsuri primite (cel mai puțin, puțin, mediu, mai mult și cel mai mult) cu fiecare număr, reprezintă variabilele dependente. Orice răspuns depinde de întrebarea adresată și de subiectul pe care îl abordează (variabilă independentă). Regresia rezultată este redată în **Tabelul nr. 2**.

Tabelul nr. 2. Rezultatele regresiei statistice

Regression Statistics	
Multiple R	0.9999
R Square	0.9999
Adjusted R Square	0.9333
Standard Error	0.0008
Observations	20

Sursa: Cercetarea autorilor. Rezultatele chestionarului

Multiple R măsoară modul în care o variabilă dată poate fi prezisă folosind o funcție liniară a unui set de alte variabile. Este corelația dintre valorile variabilei și cele mai bune predicții care pot fi calculate liniar din variabilele predictive. De asemenea, *Multiple R* este coeficientul de corelație și, în cazul actual, are o valoare apropiată de extrem, însumând un procent de 0.9999. Acesta indică o legătură directă și puternică a tematicii întrebărilor față de răspunsurile primite. Subiectul are un impact puternic asupra respondenților.

R Square este o măsură statistică în ceea ce privește apropierea datelor de linia de regresie. Este, de asemenea, cunoscut sub denumirea de coeficientul de determinare. Rezultatul obținut pentru *R Square* este de 0.9999, ceea ce arată faptul că 99% din variația lui Y este determinată de influența variabilelor. Răspunsurile sunt strict legate de subiectul abordat.

Adjusted R Square reprezintă 93% din variația lui y, care este influențată de x. Restul de până la 100% este cauzat de componentele reziduale (factorul abaterii - 7% față de tematica abordată de întrebări).

Standard Error este abaterea standard a distribuției de eșantionare a unei statistici. Eroarea standard este un termen statistic care măsoară precizia cu care un eșantion reprezintă o

populație. Rezultatul obținut în exemplul actual este de 0,08%, ceea ce indică o estimare mai puternică a mediei populației.

În **Tabelul nr. 3** se regăsesc rezultatele analizei ANOVA.

Tabelul nr. 3. ANOVA					
	<i>df</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Significance F</i>
Regression	5	19.9999	3.9999	6236143.651	6.5499
Rezidual	15	9.6213	6.4142		
Total	20	20			

	<i>Coefficients</i>	<i>Standard Error</i>	<i>t Statistic</i>	<i>P-Value</i>	<i>Sub 95%</i>	<i>Peste 95%</i>	<i>Sub 95%</i>	<i>Peste 95%</i>
Cel mai puțin	1.0068	0.0102	99.1516	1.5072	0.9852	1.0284	0.9852	1.0284
Puțin	1.0059	0.0103	97.6707	1.8883	0.9839	1.0279	0.9839	1.0279
Mediu	0.9981	0.0034	293.6806	1.2844	0.9908	1.0053	0.9908	1.0053
Mult	0.9988	0.0031	320.4336	3.474	0.9922	1.0055	0.9922	1.0055
Cel mai mult	1.0007	0.0008	1311.6167	2.2921	0.9991	1.0024	0.999	1.0024

Sursa: Cercetarea autorilor. Rezultatele chestionarului

Suma variației este datorată atât regresiei, care potrivit studiului însumează valoarea 5, cât și componentei reziduale – respectiv 15, asupra unui total de 20 de întrebări. Suma pătratelor regresiei însumează 19.9999, iar suma pătratelor valorii reziduale este de 9.6213.

MS - media pătratelor sau dispersia corectată reprezintă valorile de 3.9999 pentru regresie având grad de libertate k și respectiv 6.4142 pentru valoarea reziduală cu grad de libertate de $n-k-1$, din totalul gradului de libertate, $n-1$.

Significance F este testul F pentru tabelul ANOVA, mai precis setul de ipoteze. Ipoteza nulă: modelul Nu este valid statistic și ipoteza alternativă: modelul este valid statistic. Regiunea critică F calcul $> F$; k ; $n-1-k$, reprezintă valoarea de 6.5499, care ne confirmă că x este valid ca fiind un factor semnificativ.

Dacă *Significance F* este mai mic de 0,05 (5%), nu există o corelație semnificativă. În cazul de față, valoarea obținută fiind de 6,5499, modelul de regresie multifactorial fiște valid (semnificativ statistic).

Întrebările reprezintă termenul liber, iar răspunsurile primite de la respondenți – variabila aleasă. Coeficienții reprezintă valorile variabilei Y de 1.0068, 1.0059, 0.9981, 0.9988, 1.0007 pentru X . Statistica test reprezintă testele de semnificație pentru parametri.

Conform tuturor datelor prezentate, subiectul abordat a avut o influență semnificativă asupra respondenților. Întrebările care au vizat tematica utilizării sistemului de tip

ERP pentru facilitarea auditului intern au avut un impact puternic asupra răspunsurilor. Tematica a influențat direct și puternic opțiunile de răspuns alese de respondenți. Aceștia au apreciat întrebările adresate și au agreeat în mare parte faptul că sistemul ERP este o soluție eficientă pentru auditul intern, datorită faptului că este considerat un soft inteligent în privința gestionării riscurilor. Majoritatea a ales cele mai influente variante de răspuns, confirmând astfel faptul că, pe lângă beneficiile pe care un sistem ERP le poate aduce pentru o organizație, acest sistem este util și în auditul intern datorită faptului că oferă o securitate sporită asupra datelor.

Concluzii

În concluzie, această cercetare a validat utilitatea sistemelor de tip ERP pentru orice companie care necesită auditare internă. Pornind de la obiectivul nostru de a satisface nevoile de audit intern cu ajutorul unui sistem de tip ERP, s-a efectuat un test statistic care a validat această ipoteză. Prin variabila propusă de noi, *reducerea riscurilor de audit cu ajutorul sistemului integrat*, s-au stabilit elementele care au avut cele mai mari și cele mai importante influențe. Tematica abordată a avut un impact semnificativ asupra respondenților, iar conform statisticii aplicate, s-a obținut o relație puternică între subiectul abordat și răspunsurile primite. În plus, răspunsurile oferite de aceștia variază spre opțiunea 5 -

cel mai mult, fapt ce indică faptul că respondenții cunosc tematica abordată și sunt în totalitate de acord cu ideea generală de satisfacere a nevoilor de audit intern cu ajutorul unui sistem de tip ERP. Chiar dacă o parte minoritară a fost sceptică în privința gestionării riscurilor, în ansamblu sistemul ERP este considerat util pentru orice companie care activează pe piață atât din perspectiva performanței globale, cât și din perspectiva controlului intern asupra activității. Majoritatea respondenților au considerat că instruirea privind securitatea datelor este esențială pentru tot personalul existent într-o companie. Angajații trebuie să înțeleagă cu exactitate funcționalitățile sistemului și tentativele periculoase care pot periclita buna funcționare a activității și pot genera riscuri. De asemenea, se poate afirma că instruirea persoanelor implicate în conducerea unei companii este importantă. Orice manager sau administrator trebuie să dețină control în întregime asupra activității, a angajaților și să elimine riscurile privind securitatea datelor. Dacă această instruire nu este aplicată, nu se poate realiza performanță la nivel de companie sau la nivel de auditare internă.

Se poate răspunde astfel și la întrebările cercetării, care au fost incluse și în chestionar. Conform răspunsurilor primite, sistemul de tip ERP este eficient pentru orice organizație (74 de respondenți au considerat că sistemul este în strânsă legătură cu activitatea angajaților și poate

conduce către o performanță durabilă la nivel de entitate). De asemenea, sistemul poate satisface și nevoile auditului intern, deoarece participă la diminuarea riscurilor (46 de respondenți au considerat că sistemul ERP aduce un plus de valoare și satisface nevoile auditului intern). În ceea ce privește gestionarea riscurilor, se poate afirma faptul că acest sistem poate reduce anumite riscuri de audit, dar nu în întregime, ceea ce în continuare pune la încercare capacitatea departamentului de audit intern de a evalua, analiza și gestiona probleme ce pot apărea.

Lucrarea de față are anumite limitări, deoarece numărul respondenților care au completat chestionarul nu este foarte mare, din cauza faptului că au fost aleși în cea mai mare parte respondenți care au cunoștințele necesare în domeniul de audit intern și care lucrează într-un sistem de tip integrat și/sau înțeleg funcționalitățile acestuia. Prin urmare, se mai pot face cercetări suplimentare în acest sens. Cu toate acestea, ideea de bază pe această temă a fost demonstrată de respondenți, iar subiectul are un impact semnificativ asupra angajaților, angajatorilor, auditorilor, dar și asupra profitabilității la nivel de companie. În viitor, vom face cercetări și mai amănunțite legate de experiența și adaptabilitatea la noutate a acestor sisteme în activitatea zilnică de audit intern.

BIBLIOGRAFIE

1. Brazel, J. F. (2005). A measure of perceived auditor ERP systems expertise: development, assessment, and uses, *Managerial Auditing Journal*, 20(6), 619-631
2. Boykin, R. F. (2001). Enterprise resource planning software: a solution to the return material authorization problem, *Computers in Industry*, 45(1), 99-109
3. Chen, I. J. (2001). Planning for ERP systems: analysis and future trend, *Business Process Management Journal*, 7(5), 374-386
4. Debreceeny, R. S., Gray, G. L., Ng, J. J., Lee, K. S., Yau, W. (2005). Embedded audit modules in enterprise resource planning systems: implementation and functionality, *Journal of Information Systems*, 19 (2), 7-27
5. Deis, D. R. & Giroux, G. A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector, *Accounting Review*, 67(3), 462-479.
6. Fotache, D., Hurbean, L. (2004). Soluții informatice integrate pentru gestiunea afacerilor-ERP, *Editura Economică*, București
7. Fotache, D., Hurbean, L., Pavaloaia, D., Dospinescu, O. (2013). Platforme integrate pentru afaceri. ERP, *Editura Economică*, București
8. Fotache, D., Munteanu, A. (2006). Auditarea sistemelor integrate de aplicații, *ANALELE ȘTIINȚIFICE ALE UNIVERSITĂȚII „ALEXANDRU IOAN CUZA”, Iași*
9. Hermanson, D. R., Ivancevich, D. M. and Ivancevich, S. H. (2008). Building an Effective Internal Audit Function: Learning from SOX Section 404 Reports, *Review of Business*, 28 (2): 13-28.
10. Ignatiadis, I., Nandhakumar, J. (2009). The Effect of ERP System Workarounds on Organizational Control:

- An interpretivist case study, *Scandinavian Journal of Information Systems*, 21(2), 59-90
11. Klaus, H., Rosemann, M., Gable, G.G. (2000). What is ERP?, *Information Systems Frontiers*, 2(2), 141-162
 12. Murray, M., Coffin, G. (2001). A Case Study Analysis of Factors for Success in ERP System Implementations, *AMCIS Proceedings*, 196.
 13. Nah, G.F.H., Lau, J.L.S., Kuang, J. (2001). Critical factors for successful integration of enterprise resource planning, *Business Process Management Journal*, 7(3), 285-296
 14. Nazemi, E. & Jafar-Tarokh, M. & Djavanshir, R., G. (2012), ERP: a literature survey, *International Journal of Advanced Manufacturing Technology*, vol. 61, 999-1018
 15. Nwankpa, J., & Datta, P. (2012). Perceived Audit Quality from ERP Implementations. *Information Resources Management Journal*, 25(1), 61-80.
 16. Prawitt, D. F., Smith, J. L. and Wood, D. A. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management, *The Accounting Review*, 84 (4): 1255-1280
 17. Schick, A. G., Ponemon, L. A. (1993). The Impact of Auditors' Perception on Organizational Decline and Audit Risk. *Organization Science*, 4(1), 92-111
 18. Shehab, E.M., Sharp, M.W., Supramaniam, L., Spedding, T.A. (2004). Enterprise resource planning: an integrative review, *Business Process Management Journal*, 10(4), 359-386
 19. Sia, S. K., Tang, M., Soh, C., & Boh, W. F. (2002). Enterprise resource planning (ERP) systems as a technology of power. *ACM SIGMIS Database*, 33(1), 23.
 20. Soh, C., Kien, S. S., & Tay-Yap, J. (2000). Enterprise resource planning: cultural fits and misfits: is ERP a universal solution?, *Communications of the ACM*, 43(4), 47-51.
 21. Stemberger, I.M., Kovacic, A. (2008). The role of business process modelling in ERP implementation projects, *Proceeding of the 10th International Conference on Computer Modelling and Simulation*, Cambridge, England
 22. Sundgren, S. (2009). Perceived Audit Quality, Modified Audit Opinions and the Likelihood of Liquidating Bankruptcy Among Financially Weak Firms. *International Journal of Auditing*, 13(3), 203-221
 23. Turner, L. D., and V. Owoso. 2009. Use ERP Internal Control Exception Reports to Monitor and Improve Controls, *Management Accounting Quarterly*, 10 (3): 41-50
 24. Wang, B., Hoon, F., Nah, F. (2001). ERP + E-Business = A New Vision of Enterprise System, *Managing Internet and Intranet Technologies in Organizations: Challenges and Opportunities*, 1-21.
 25. Weidenmier, M. L., and Ramamoorti, S. 2006. Research Opportunities in Information Technology and Internal Auditing. *Journal of Information Systems*, 20 (1): 205-213

Auditul performanței privind realizarea veniturilor la nivelul unităților administrativ teritoriale

Drd. Diana-Sabina BRĂNEȚ (ULICI),
East European Center for Research in Economics and
Business, Universitatea de Vest Timișoara,
e-mail: diana.branet81@e-uvt.ro

Prof. univ. dr. Camelia-Daniela HAȚEGAN,
East European Center for Research in Economics and
Business, Universitatea de Vest Timișoara,
e-mail: camelia.hategan@e-uvt.ro

Rezumat

Indicatorii financiari raportați în conturile de execuție bugetară ale administrațiilor publice locale au implicații în aprecierea nivelului de performanță privind realizarea veniturilor proprii ale acestor entități publice. Obiectivul lucrării este de a examina legătura de cauzalitate între nivelul de performanță în realizarea veniturilor proprii și cel al autonomiei financiare a administrațiilor publice locale. Lucrarea cuprinde o sinteză a evoluției reglementărilor legale din România specifice administrației publice locale și administrării veniturilor proprii, precum și o analiză a informațiilor evidențiate în conturile de execuție bugetară publicate de entități pentru perioada 2018-2020 și, respectiv, a ultimelor rapoarte anuale publicate de Curtea de Conturi a României cu privire la abaterile constatate și a opiniei de audit formulată în urma misiunilor de audit financiar cu scopul identificării aspectelor care pot influența nivelul de performanță în realizarea veniturilor proprii la nivelul administrațiilor publice locale. Eșantionul este format din unitățile administrativ teritoriale clasificate ca orașe din Regiunea de Vest a României, care nu sunt municipii și se află în județul Arad. Rezultatele studiului au relevat faptul că unele orașe au înregistrat un nivel destul de ridicat de performanță în realizarea veniturilor proprii, iar unele au raportat cheltuieli de capital în creștere de la un an la altul, însă în majoritatea cazurilor gradul de realizare a veniturilor proprii rămâne încă destul de scăzut. Concluzia care se desprinde este că gradul de realizare al veniturilor proprii se află în majoritatea cazurilor la un nivel care necesită a fi îmbunătățit, iar plățile pentru cheltuielile de capital înregistrează în continuare un nivel destul de redus, astfel niciunul din orașele eșantionului selectat neavând posibilitatea finanțării exclusiv din venituri proprii.

Cuvinte cheie: audit de performanță; venituri proprii; cheltuieli; sector public; unități administrativ teritoriale;

Clasificare JEL: M41, M42, M41, M48

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Brăneț (Ulici), D.-S., Hațegan, C.-D., (2021), Performance Audit of Public Revenues of the Administrative Territorial Units, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 3(163)/2021, pp. 555-573, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/163/019

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/163/019>

Data primirii articolului: 15.06.2021

Data revizuirii: 17.06.2021

Data acceptării: 15.07.2021

Introducere

Un element important pentru buna funcționare a administrației publice este încrederea cetățenilor în instituțiile publice. Aceasta este în permanență măsurată de către organizațiile internaționale pentru că încrederea cetățenilor este considerată un bun indicator al performanței instituțiilor publice din cadrul unui stat (Radu, 2020). Rapoartele de activitate ale instituțiilor naționale de audit au rol important în utilizarea fondurilor publice, iar păstrarea unei baze de date pentru un anumit proces – cum ar fi auditul public extern – nu este doar o obligație legală, dar servește și ca bază pentru informarea cercetătorilor și practicienilor (Xhani, Avram & Avram, 2020). Activitatea de audit public extern este imperativă în asigurarea responsabilității sectorului public (Cordery & Hay, 2018). Într-un stat democratic, existența încrederii este esențială pentru conformarea cetățenilor cu un cadru legal obligatoriu (de Vries & Sobis, 2018) și cu sistemul fiscal. Reputația este văzută din ce în ce mai mult ca un activ imaterial valoros (Boon & Salomonsen, 2020), astfel că se impun tot mai mult analiza și cuantificarea performanțelor instituțiilor publice în ce privește formarea, gestionarea și utilizarea resurselor financiare ale acestui sector. De asemenea, nivelul de performanță în realizarea veniturilor proprii ale administrațiilor publice locale poate fi asociat cu încrederea cetățenilor față de instituțiile care gestionează fonduri publice, nivel de încredere care este strâns legat de reputația acestor instituții și care prezintă un interes tot mai mare pentru studiul birocrățiilor publice (Overman, Busuioac & Wood, 2019).

Obiectivul acestei lucrări constă în evidențierea modului în care nivelul de performanță în realizarea veniturilor proprii ale administrațiilor publice locale poate conduce la finanțarea integrală a acestor administrații din aceste surse, ceea ce se poate traduce prin autonomie financiară față de administrațiile centrale, în condițiile în care conceptul de descentralizare pare a fi tot mai actual și reprezintă o tendință tot mai întâlnită, în condițiile în care regionalizarea țării noastre pare a fi iminentă.

Lucrarea este organizată după cum urmează: după ce a fost revizuită literatura de specialitate și s-a efectuat o trecere în revistă a istoricului legislativ, se prezintă metodologia utilizată în cercetarea întreprinsă. În secțiunea a patra sunt prezentate și comentate rezultatele obținute în urma cercetărilor efectuate. Principalele concluzii ale studiului sunt evidențiate în secțiunea finală, ce cuprinde și o scurtă discuție cu privire la implicațiile

sale pentru viitoarele cercetări precum și limitările acestui studiu.

1. Literatura de specialitate și cadrul de reglementare

1.1. Literatura de specialitate

Cu cât cetățenii au mai multă încredere în instituțiile publice, ei sunt mai predispuși să își plătească taxele și impozitele și să se conformeze cu diverse reglementări care le impun declararea unor venituri sau proprietăți. Entitățile din sectorul public sunt entități care implementează politica publică prin furnizarea de servicii în principal non-piață și redistribuirea veniturilor și a bogăției, cu ambele activități susținute în principal prin taxe obligatorii asupra altor sectoare. Sectorul public este format din toate agențiile și companiile guvernamentale cele controlate sau finanțate din fonduri publice și alte entități care furnizează programe, bunuri sau servicii publice (Jovanović, T. 2015).

Comportamentul cetățenilor în materie de conformitate fiscală este condus de nivelul lor de încredere în guvern, care este declanșat de modul în care percep performanțele guvernului în colectarea impozitelor și distribuirea bogăției. (Bătrâncea & Nichita, 2015). Impozitul este elementul esențial pentru orice guvern sau guvernator preocupat cu asigurarea unui anumit nivel de bunăstare pentru populația guvernată (Akay și colab., 2012; Coelho, 2013; Corral, 2009; Dalziel & Saunders, 2014; Oishi, Schimmack & Diener, 2012). Evoluțiile dinamice ale Uniunii Europene relevă necesitatea unei finanțări reformate și armonizate și o politică fiscală capabilă să asigure managementul performanței, în timp ce concepte precum performanță, transparentă, responsabilitate și eficiență au devenit comune în limba instituțiilor publice (Nistor și colab., 2016). Măsurarea și raportarea performanței s-au născut ca răspuns necesar la presiunea publică pentru responsabilitate, entitățile publice fiind încurajate continuu să divulge informații și să fie responsabile pentru acțiunile lor (Nistor & Ștefănescu, 2021).

Cadrul de pantă alunecoasă a conformității fiscale subliniază importanța încrederii în autorități ca factor determinant substanțial al respectării impozitelor alături de aplicarea tradițională de instrumente precum audituri și amenzi (Bătrâncea și colab., 2019). Probleme fiscale severe, comparabilitatea insuficientă a informațiilor

financiare și cererile în creștere pentru o mai bună responsabilitate necesită ca guvernele naționale și organizațiile internaționale să își schimbe regimurile contabile actuale și să se îndrepte spre un sistem de practici contabile standardizate (Frintrup și colab, 2020). Auditarea situațiilor financiare ale sectorului public capătă o importanță din ce în ce mai mare în contextul în care sistemele de informații financiare au fost aliniate la un nivel sporit de responsabilitate și transparență (Brusca & Martinez, 2018);

Auditul public extern are o importanță sporită în condițiile în care administrația publică este gestionată de toți cei care, dintr-un motiv sau altul, o reprezintă și care, în anumite cazuri, poate lega între ele interesele private și publice, făcând sistemul vulnerabil la potențiale conflicte, cu pagube în ce privește scopul principal al administrației publice, adică maximizarea bunăstării comune (Comite, 2020). Cercetările indică faptul că instituțiile de audit locale pot detecta comportamentele necorespunzătoare și încălcările raporturilor financiare și cheltuielilor publice și pot lua decizii corespunzătoare pentru a remedia aceste probleme (Liu & Lin, 2012), auditorii jucând un rol central în lupta împotriva corupției și detectarea erorilor sau fraudei cu impact semnificativ asupra situațiilor financiare sau a altor rapoarte de management (Bunget & Dumitrescu, 2009). De asemenea, rolul auditului extern în descoperirea erorilor și a fraudei este important, deoarece fraudă este legată de spălarea banilor și corupție (Ionescu, 2017).

Lawson (2015) a explicat că managementul public financiar reprezintă un ansamblu de legi, reguli, sisteme și procese de alocat și distribuit venituri și fonduri publice, sugerând că managementul financiar public este legat de procesul bugetar în general, pornind de la formarea resurselor bugetare, continuând cu execuția bugetară, contabilizarea, raportarea financiară și, implicit, auditul extern (Sugeng & Triwibowo 2019). Contabilitatea sectorului public poate fi descrisă ca un sistem care colectează, înregistrează, clasifică și rezumă tranzacțiile din sectorul public, în conformitate cu cerințele privind responsabilitatea și transparența financiară, oferind informații utilizatorilor interesați care au legătură cu instituțiile publice (Kara, 2012).

Factorul determinant al procesului de reformă a administrației publice locale îl reprezintă reformarea domeniului finanțelor publice locale din perspectiva creării unei administrații publice locale autonome și care va dispune de resursele necesare pentru a furniza servicii publice de calitate (Vacarenco & Putină, 2018).

1.2. Cadrul de reglementare al administrării și utilizării veniturilor la nivelul administrațiilor publice locale

În România formarea, administrarea și utilizarea veniturilor proprii la nivelul administrațiilor publice locale a fost reglementată prin mai multe acte normative, în **Tabelul nr. 1** fiind prezentată cronologia celor mai relevante dintre acestea.

Tabelul nr. 1. Cronologia actelor normative care au reglementat modul de formare, administrare și utilizare a veniturilor proprii la nivelul administrațiilor publice locale

Act/ Art.	În vigoare	Rezumat	Observații/ Modificări
Legea nr.215/2001 a administrației publice și locale (*republicată*) (L215/2001)			
Art. 27	20 februarie 2007	<i>În scopul asigurării autonomiei locale, autoritățile administrației publice locale au dreptul să instituie și să perceapă impozite și taxe locale, să elaboreze și să aprobe bugetele locale ale comunelor, orașelor, municipiilor și județelor, în condițiile legii.</i>	Republicată în temeiul art. III din Legea nr. 286 din 29 iunie 2006 pentru modificarea și completarea Legii administrației publice locale nr. 215/2001. În vigoare până la data de 4 iulie 2019. Abrogat de art. 597 din OUG 57/2019 la data de 5 iulie 2019.

Act/ Art.	În vigoare	Rezumat	Observații/
Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale (L273/2006)			
Art. 1	29 iunie 2006	Alin (1) „Prezenta lege stabilește principiile, cadrul general și procedurile privind formarea, administrarea, angajarea și utilizarea fondurilor publice locale, precum și responsabilitățile autorităților administrației publice locale și ale instituțiilor publice implicate în domeniul finanțelor publice locale.”	Reglementarea cadrului general privind fondurile publice și responsabilitățile administrației publice locale în legătură cu aceste fonduri
Art.5	29 iunie 2006	Alin (1) „Veniturile bugetare locale se constituie din: lit. a) venituri proprii, formate din: impozite, taxe, contribuții, alte vărsăminte, alte venituri și cote defalcate din impozitul pe venit;”	Componenta bugetelor locale și modul de constituire a veniturilor proprii
		Alin (2) „Fundamentarea veniturilor proprii ale bugetelor locale se bazează pe constatarea, evaluarea și inventarierea materiei impozabile și a bazei de impozitare în funcție de care se calculează impozitele și taxele aferente, evaluarea serviciilor prestate și a veniturilor obținute din acestea, precum și pe alte elemente specifice, în scopul evaluării corecte a veniturilor. ”...	Modul de fundamentare a veniturilor proprii
Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 54/2006 privind regimul contractelor de concesiune de bunuri proprietate publică (OUG 54/2006)			
Art. 3	30 iunie 2006	ART. 3 „Fac obiectul contractului de concesiune bunurile care sunt proprietate publică a statului sau a unităților administrativ-teritoriale, potrivit Constituției și reglementărilor legale privind proprietatea publică.”	În vigoare până la data de 4 iulie 2019. Abrogat de art. 597 din OUG.57/2019 la data de 5 iulie 2019
Art. 4	30 iunie 2006	Alin (1) „Redevența obținută prin concesionare se face venit la bugetul de stat sau la bugetele locale, după caz.”	În vigoare până la data de 4 iulie 2019. Abrogat de art. 597 din OUG. 57/2019 la data de 5 iulie 2019
Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal (L 227/2015)			
Art. 454	8 septembrie 2015	„Impozitele și taxele locale sunt după cum urmează: a) impozitul pe clădiri și taxa pe clădiri; b) impozitul pe teren și taxa pe teren; c) impozitul pe mijloacele de transport; d) taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor; e) taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate; f) impozitul pe spectacole; g) taxele speciale; h) alte taxe locale.”	În vigoare din 1 ianuarie 2016
Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 57/2019 privind Codul administrativ (OUG 57/2019)			
Art. 99	3 iulie 2019	Alin (1) „Orașul este unitatea administrativ-teritorială de bază declarată ca atare prin lege, pe baza îndeplinirii criteriilor prevăzute de legislația privind amenajarea teritoriului național.”	Informații privind definirea orașului
Art. 129	3 iulie 2019	Alin. (1) „Consiliul local are inițiativă și hotărăște, în condițiile legii, în toate problemele de interes local” Alin. (2) Consiliul local exercită următoarele categorii de atribuții:	

Act/ Art.	În vigoare	Rezumat	Observații/
		 „lit. b) atribuții privind dezvoltarea economico-socială și de mediu a comunei, orașului sau municipiului; lit. c) atribuții privind administrarea domeniului public și privat al comunei, orașului sau municipiului;” Alin .(4) În exercitarea atribuțiilor prevăzute la alin. (2) lit. b), consiliul local: „a) aprobă, la propunerea primarului, bugetul unității administrativ-teritoriale, virările de credite, modul de utilizare a rezervei bugetare și contul de încheiere a exercițiului bugetar;” „c) stabilește și aprobă impozitele și taxele locale, în condițiile legii;” „e) aprobă strategiile privind dezvoltarea economică, socială și de mediu a unității administrativ-teritoriale; f) asigură un mediu favorabil înființării și/sau dezvoltării afacerilor, inclusiv prin valorificarea patrimoniului existent, precum și prin realizarea de noi investiții care să contribuie la îndeplinirea programelor de dezvoltare economică regională și locală;”	Atribuțiile consiliului local
Art. 307	3 iulie 2019	Alin. (1) „Redevența obținută prin concesionare se constituie venit la bugetul de stat sau la bugetele locale, după caz.”	Informații privind redevența
Art. 333	3 iulie 2019	Alin. (1) „Închirierea bunurilor proprietate publică a statului sau a unităților administrativ-teritoriale se aprobă, după caz, prin hotărâre a Guvernului, a consiliului județean, a Consiliului General al Municipiului București sau a consiliului local.”	Informații privind închirierea bunurilor proprietate publică

Sursa: Proiecție proprie

Din **Tabelul nr. 1** rezultă că perceperea impozitelor și taxelor locale are un scop bine definit, reglementat de art. 27 din L 215/2001 și anume, asigurarea autonomiei locale, iar prin art.1 alin. (1) al legii 273/ 2006 a fost stabilit cadrul general, regulile și principiile în ce privește formarea, administrarea, angajarea și utilizarea fondurilor publice, precum și responsabilitățile autorităților publice locale în ce privește aceste fonduri. De asemenea, prin prevederile art. 5 alin. (1) al aceluiași act normativ este reglementată componența veniturilor bugetare, respectiv a veniturilor proprii care se compun din „impozite, taxe, contribuții, alte vărsăminte, alte venituri și cote defalcate din impozitul pe venit;” iar alin. (2) al aceluiași articol reglementează fundamentarea veniturilor proprii de la nivelul administrațiilor publice locale pe baza constatării, inventarierii și evaluării materiei impozabile.

În anul 2006 prin OUG 54/2006 legiuitorul a stabilit că bunurile proprietate publică fac obiectul contractelor de concesiune, iar redevența încasată în baza acestor

contracte se face venit la bugetul de stat sau local, în funcție de proprietarul bunului concesionat.

Codul administrativ aprobat prin OUG 57/2019 definește orașul la art. 99 ca fiind “unitatea administrativ-teritorială de bază declarată ca atare prin lege”. De asemenea, reglementările privind atribuțiile consiliului local, stabilite inițial prin Legea 215/2001 în vigoare până la intrarea în vigoare a Codului administrativ adoptat prin OUG nr. 97/2019 sunt prevăzute la art.129 al acestuia, printre cele mai importante fiind cele privind “dezvoltarea economico-socială și de mediu”, administrarea domeniului public și privat, aprobarea bugetului, stabilirea și aprobarea impozitelor și taxelor locale, asigurarea unui mediu favorabil dezvoltării afacerilor și, inclusiv, a unor noi investiții prin care să se asigure aportul la realizarea programelor de dezvoltare economică regională și locală.

De asemenea, prin OUG 57/2019 a fost abrogată OUG 54/2006, reglementările acestei ordonanțe cu privire la

concesiunile de bunuri din patrimoniul public și privat al unităților administrativ teritoriale fiind preluate de Codul administrativ, care reglementează totodată și închirierea bunurilor proprietate publică cu aprobarea consiliului local în cazul administrațiilor publice locale.

În ce privește auditul exercitat de Curtea de Conturi a României asupra resurselor financiare publice, acesta este reglementat de Legea 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi (*republicată*) care la art. 1 alin (1) prevede exercitarea de către Curtea de Conturi a controlului “asupra modului de formare, de administrare și de întrebuințare a resurselor financiare ale statului și ale sectorului public”. De asemenea, la art. 26 lit. d este specificat faptul că “Curtea de Conturi efectuează auditul financiar asupra conturilor anuale de execuție a bugetelor locale, ale municipiului București, ale județelor, ale sectoarelor municipiului București, ale municipiilor, ale orașelor și comunelor”.

2. Metodologia de cercetare

Metodologia cercetării este calitativă și constă în sintetizarea datelor financiare privitoare la veniturile prevăzute de entitățile analizate și realizarea acestor venituri, date raportate la sfârșitul exercițiului bugetar și publicate pe paginile proprii de internet și, de asemenea, în compararea informațiilor obținute cu opinia de audit exprimată de auditorii

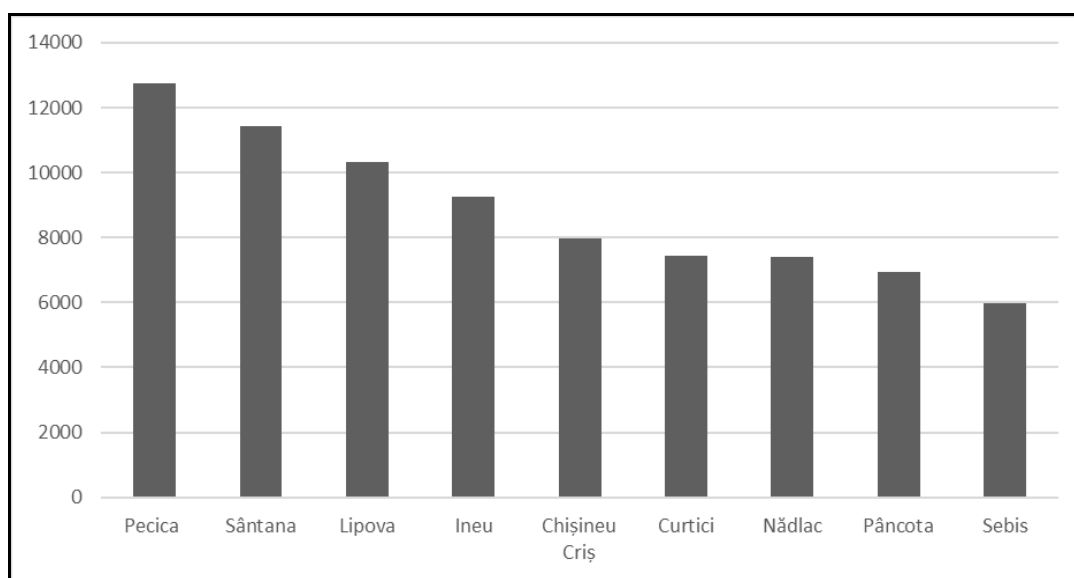
publici externi ai Curții de Conturi a României în rapoartele de audit întocmite ca urmare a misiunilor de audit efectuate la unitățile administrativ teritoriale analizate.

Studiul a avut ca obiectiv analiza performanței unităților administrative teritoriale (UAT) în realizarea veniturilor și rolul auditului financiar în verificarea administrării acestora.

Procesul de selecție a avut la bază patru criterii; UAT trebuie: i) să fie clasificate drept orașe, ii) să facă parte din regiunea de Vest ca poziționare geografică, iii) să nu fie municipii, iv) să fie din județul Arad. O primă etapă a constat în documentarea științifică menită să aprofundeze informația deja existentă în domeniul de studiu al auditării performanței în realizarea veniturilor la nivelul unităților administrativ teritoriale și a abordat impactul gradului de colectare a veniturilor asupra independenței financiare a acestora. Astfel, din totalul de 319 orașe existente la nivelul țării noastre, în urma filtrului aplicat conform celui de al doilea criteriu de selecție au fost identificate 45 de orașe situate în cele 4 județe ale regiunii de Vest.

După aplicarea celui de al treilea criteriu au fost eliminate 5 orașe care sunt municipii în județele care fac parte din Regiunea de Vest, rămânând în eșantion un număr de 40 de orașe care nu sunt municipii. În urma aplicării celui de al patrulea criteriu au rămas în eșantion cele 9 orașe ale județului Arad, prezentate grafic în **Figura nr. 1** după numărul de locuitori.

Figura nr. 1. Orașele din județul Arad care nu sunt municipii, clasificate după numărul de locuitori



Sursa: Proiecție proprie pe baza recensământului populației, 2011

Nivelul drepturilor constatate al încasărilor realizate în ceea ce privește veniturile proprii, cât și plățile efectuate pentru fiecare oraș din

eșantionul selectat, în perioada 2018-2020, ordonate descrescător, după numărul de locuitori sunt evidențiate în **Tabelul nr. 2.**

Tabelul nr. 2. Drepturile constatate, veniturile proprii încasate și plățile efectuate de orașele județului Arad în perioada 2018-2020 (în lei)				
Orașul	Anul	Drepturi constatate	Încasări realizate	Plăți efectuate
PECICA	2018	27.562.238	19.772.131	22.813.384
	2019	29.480.904	19.609.869	27.429.199
	2020	34.264.632	22.565.339	30.569.148
SÂNTANA	2018	20.949.933	17.096.708	18.152.196
	2019	23.594.893	21.220.162	22.248.218
	2020	28.607.683	24.397.168	32.029.524
LIPOVA	2018	14.992.420	12.292.351	20.900.759
	2019	16.208.430	13.992.701	21.717.234
	2020	22.902.060	14.373.715	33.112.130
INEU	2018	21.362.546	17.046.059	22.590.070
	2019	29.079.297	25.655.380	34.769.563
	2020	28.066.941	23.118.492	30.432.350
NĂDLAC	2018	19.808.822	14.461.519	12.647.050
	2019	19.287.772	13.784.170	17.813.410
	2020	20.108.348	13.981.668	19.047.011
CHIȘINEU CRIȘ	2018	22.300.925	21.056.766	20.259.245
	2019	18.726.345	17.556.800	20.372.325
	2020	21.840.011	20.218.443	24.371.643
CURTICI	2018	20.731.008	16.972.361	20.207.261
	2019	19.878.972	15.465.828	25.087.564
	2020	19.468.542	12.266.228	30.708.600
PÂNCOTA	2018	12.296.259	9.948.679	10.658.572
	2019	13.337.774	10.565.789	13.425.952
	2020	16.479.673	14.902.369	14.025.448
SEBIȘ	2018	19.388.450	12.701.354	15.788.615
	2019	23.176.579	16.192.466	16.948.311
	2020	18.714.500	14.902.369	16.287.394

Sursa: Proiecție proprie pe baza paginilor de internet ale primăriilor celor 9 orașe

3. Rezultate și discuții

În urma analizei gradului de realizare a veniturilor proprii față de drepturile constatate a fi încasate în cursul unui an bugetar, venituri proprii colectate la bugetele locale ale orașelor ca urmare a încasării impozitelor și taxelor locale de la populație și/sau de la persoane juridice, precum și a vărsămintelor de venituri cuvenite de la agenți economici și instituții publice de importanță locală, se poate observa nivelul fluctuant al gradului de realizare a veniturilor proprii pe fiecare an bugetar în parte, cât și în întreg intervalul analizat, respectiv 2018-2020.

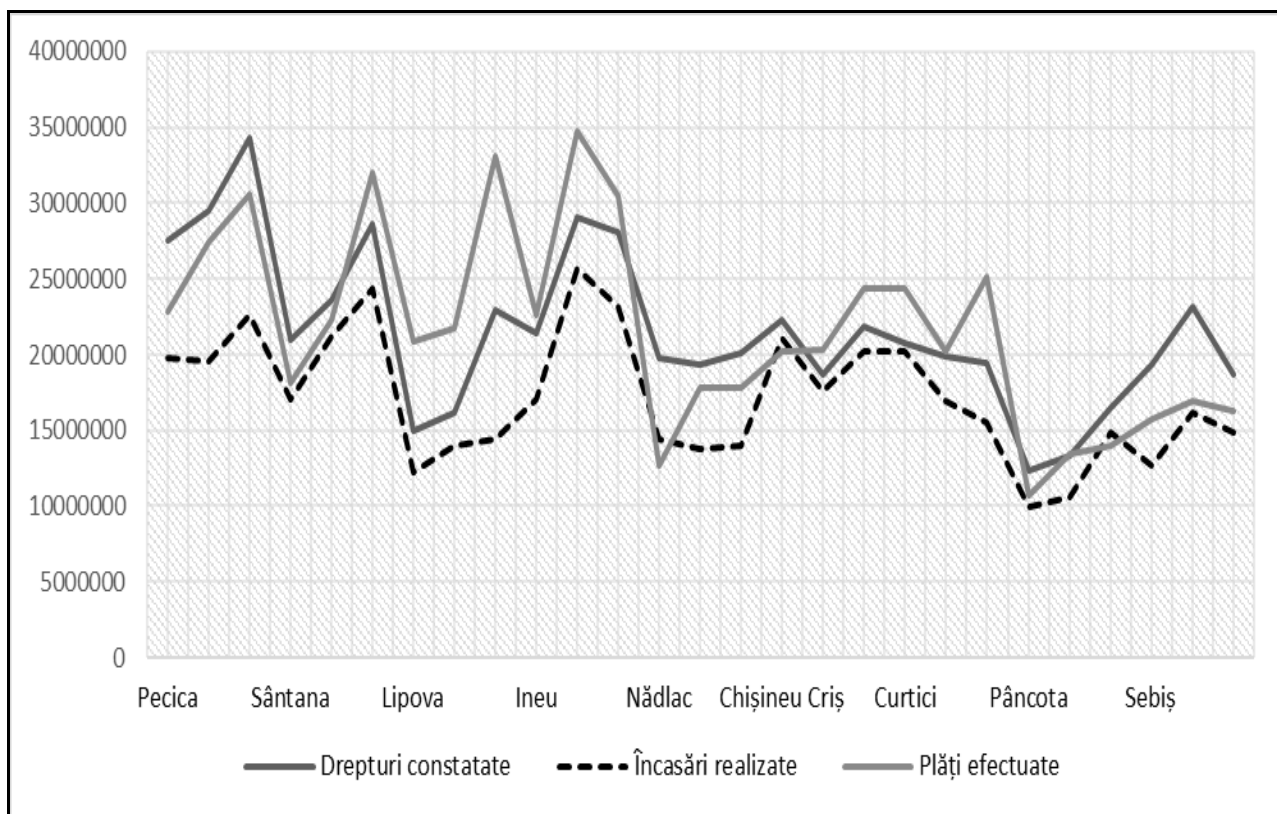
Astfel, pe întreaga perioadă de analiză a performanței realizării veniturilor proprii la nivelul celor 9 orașe din eșantionul selectat s-au înregistrat oscilații respectiv, în anul 2018 cel mai scăzut nivel al veniturilor proprii încasate a fost de 9.948.679 lei, iar cel mai ridicat nivel de încasare a veniturilor proprii a fost de 21.056.766 lei, de asemenea, nivelul fluctuant al încasării veniturilor proprii s-a menținut și în anii 2019 și 2020, când s-au încasat venituri între 10.565.789 lei și 25.655.380 lei în anul 2019, respectiv între 12.266.228 lei și 24.397.168 lei în anul 2020.

În ceea ce privește plățile efectuate la nivelul administrațiilor publice locale analizate putem, de asemenea, observa fluctuația acestora de la un an la altul, precum și de la un oraș la altul. Dacă nivelul cel mai scăzut al plăților efectuate a fost de 10.658.572 lei în anul 2018, în anul 2019 nivelul minim al plăților efectuate a fost de 13.425.952 lei, iar în anul 2020 a fost de 14.025.448.

Această tendință s-a menținut și pentru nivelul maxim al plăților efectuate care a fost de 22.813.384 lei în anul 2018, de 34.769 lei în anul 2019 și de 33.112.130 lei în anul 2020.

Grafic, datele din Tabelul nr. 2 au fost sintetizate în **Figura nr. 2**.

Figura nr. 2. Evoluția drepturilor constatate, a veniturilor proprii încasate și a plăților efectuate



Sursa: Proiecție proprie

În continuare, pe baza datelor financiare publicate pe paginile proprii de internet ale orașelor selectate a fost efectuată pentru fiecare oraș în parte și pentru fiecare an al perioadei analizate o analiză privind gradul de realizare a veniturilor proprii și dinamica acestora în perioada 2018-2020.

În **Tabelul nr. 3** sunt prezentate datele referitoare la gradul de realizare a veniturilor proprii, precum și evoluția acestor venituri la nivelul fiecărui oraș din eșantionul selectat.

Din analiza datelor prezentate în **Tabelul nr. 3** rezultă faptul că veniturile proprii încasate în perioada analizată de orașul Pecica ating nivelul maxim în anul 2019, respectiv 71,97%, iar nivelul minim al încasărilor s-a situat la 65,85% în anul 2020. În dinamică, situația realizării veniturilor proprii nu prezintă fluctuații importante, respectiv tendința este de creștere a încasărilor cu 7,32% în anul 2019 față de anul 2018 și cu 6,33% în anul 2020 față de anul 2019.

Tabelul nr. 3. Gradul de realizare a veniturilor proprii și evoluția acestor venituri în perioada 2018-2020 la nivelul orașelor județului Arad

Orașul	Anul	Gradul de realizare a veniturilor proprii	Evoluția veniturilor	
			2019/2018	2020/2019
PECICA	2018	71,73%	107,32%	106,33%
	2019	71,97%		
	2020	65,85%		
SÂNTANA	2018	82,00%	114,69%	124,41%
	2019	83,10%		
	2020	85,28%		
LIPOVA	2018	81,99%	113,83%	102,72%
	2019	86,32%		
	2020	62,76%		
INEU	2018	79,79%	150,50%	90,11%
	2019	88,25%		
	2020	82,36%		
NĂDLAC	2018	73,00%	95,31%	101,43%
	2019	71,46%		
	2020	69,53%		
CHIȘINEU CRIȘ	2018	94,42%	83,37%	115,16%
	2019	93,75%		
	2020	92,57%		
CURTICI	2018	81,86%	91,12%	99,15%
	2019	77,79%		
	2020	78,77%		
PÎNCOTA	2018	80,90%	106,20%	116,09%
	2019	79,21%		
	2020	74,43%		
SEBIȘ	2018	65,50%	127,48%	92,03%
	2019	69,86%		
	2020	79,63%		

Sursa: Proiecție proprie, pe baza datelor preluate din paginile de internet ale primăriilor celor 9 orașe

Analizând situația orașului Sântana putem observa că cel mai mare grad de realizare a veniturilor proprii a fost în anul 2020, încasându-se 85,28% din totalul drepturilor de încasat, cel mai scăzut nivel al acestui indicator fiind înregistrat în anul 2018, fiind de 82%. Dinamica încasării acestor venituri a prezentat un trend ascendent, crescând cu 14,69% în anul 2019 față de anul 2018 și cu 24,41% în anul 2020 față de anul 2019.

Dacă în anul 2019 orașul Lipova a avut încasări de 86,32% din totalul drepturilor constatate, procent care reprezintă și cel mai mare grad de încasare a veniturilor proprii pentru perioada analizată, în anul 2020 a fost înregistrat cel mai redus grad de încasare, respectiv de 62,76%. Acest aspect poate fi observat și în dinamica evoluției volumului veniturilor proprii încasate care, deși a

sporit cu 13,83% în anul 2018 față de anul 2019, creșterea înregistrată în anul 2020 față de anul 2019 a fost de doar 2,72%.

În ce privește orașul Ineu, putem observa cel mai scăzut grad de realizare a veniturilor proprii, situat la valoarea de 79,79%, înregistrat în anul 2018, iar cel mai ridicat grad de realizare a veniturilor proprii a fost în anul 2019, de 88,25%, cunoscând apoi o ușoară scădere, ajungând la 82,36% în anul 2020. În dinamică, evoluția volumului veniturilor proprii încasate este oscilant, întrucât, deși nivelul acestor venituri a înregistrat o creștere semnificativă de 50,50% în anul 2019 față de anul 2018, în anul 2020 aceste venituri au scăzut cu 9,88% față de valoarea lor din anul 2018.

Pentru orașul Nădlac gradul cel mai ridicat al veniturilor proprii încasate, raportat la drepturile constatate a fost de 73% și a fost atins în anul 2018. Tendința acestui indicator a fost de scădere în anul 2019 și 2020, când valorile acestuia au fost de 71,46%, respectiv 69,53%. De asemenea, volumul veniturilor încasate a scăzut cu 4,69% în anul 2019 față de anul 2018, respectiv a crescut cu 1,43% în anul 2020 față de anul 2019.

Cel mai mare nivel de încasare al veniturilor proprii l-a înregistrat orașul Chișineu Criș care a realizat venituri proprii de peste 90% pe tot intervalul analizat, respectiv 94,42% reprezentând și cel mai ridicat nivel, în anul 2018, 93,75% în anul 2019 și 92,57% în anul 2020, acesta reprezentând și cea mai mică valoare din intervalul analizat. Totuși, volumul veniturilor încasate a fost fluctuant întrucât nivelul acestora a scăzut semnificativ în anul 2019 față de anul 2018, cu 16,63%, și a crescut în anul 2020 cu 15,16% față de anul 2019.

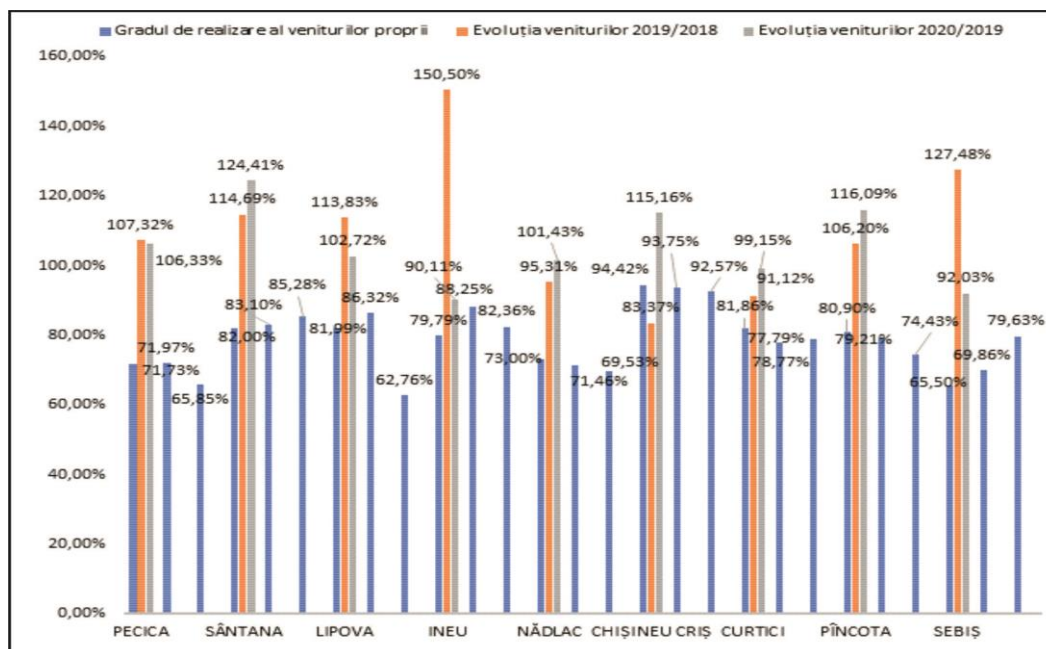
Orașul Curtici a înregistrat de asemenea fluctuații în ce privește gradul de realizare a veniturilor proprii. Astfel, nivelul cel mai scăzut a fost în anul 2019, de 77,79%, iar nivelul cel mai ridicat al acestui indicator a fost de 81,86%

în anul 2018. În ceea ce privește volumul încasărilor veniturilor proprii, acesta a avut o tendință de scădere, și anume cu 8,88% în anul 2019 față de anul 2020 și cu 0,85% în anul 2020 față de anul 2019.

Gradul de realizare a veniturilor proprii raportat la valoarea drepturilor constatate pentru orașul Pâncota prezintă o tendință descrescătoare, respectiv de la 80,90% în anul 2018, la 74,43% în anul 2020, valorile reprezentând minimul și maximum atins de acest indicator în intervalul 2018-2020. Cu toate acestea, evoluția volumului veniturilor proprii este ascendentă, înregistrându-se o creștere a încasării acestor venituri cu 6,2% în anul 2019 față de anul 2018 și cu 16,09% în anul 2020 față de anul 2019.

Orașul Sebiș a înregistrat cel mai scăzut grad de realizare a veniturilor proprii realizate în raport cu drepturile constatate în anul 2018 când acesta s-a situat la 65,50%, iar cel mai ridicat grad de realizare a acestor venituri a fost în anul 2020, respectiv 79,63%. Analizând dinamica veniturilor proprii încasate putem observa o creștere cu 27,48% în anul 2019 raportat la anul 2018 și o descreștere cu 7,97% în anul 2020 față de anul 2019.

Figura nr. 3. Gradul de realizare a veniturilor proprii și dinamica acestor venituri în perioada 2018-2020 la nivelul orașelor județului Arad



Sursa: Proiecție proprie

Din analiza indicatorilor de mai sus pe fiecare oraș al eșantionului selectat putem observa că tendința de creștere sau descreștere a gradului de realizare a veniturilor în raport de drepturile constatate a fi încasate în cursul anului bugetar nu se menține și în dinamica evoluției volumului veniturilor încasate efectiv.

În **Figura nr. 3** este prezentat gradul de realizare a veniturilor proprii și dinamica acestor venituri în

perioada 2018-2020 la nivelul orașelor județului Arad din eșantionul analizat.

În **Tabelul nr. 4** sunt prezentate datele privitoare la plățile totale efectuate de fiecare oraș în anii 2018, 2019 și 2020, precum și la plățile pentru cheltuielile de capital efectuate în această perioadă, calculând de asemenea ponderea plăților de capital în totalul plăților efectuate prin raportarea valorii efective a plăților totale efectuate la plățile pentru cheltuieli de capital din plățile efectuate.

Tabelul nr. 4. Plățile efectuate, plățile pentru cheltuieli de capital și ponderea acestora în totalul plăților efectuate				
Orașul	Anul	Plăți efectuate	Plăți pt. cheltuieli de capital	Ponderea plăților pt. cheltuieli de capital în total plăți
PECICA	2018	22.813.384	4.677.342	20,50%
	2019	27.429.199	6.829.136	24,89%
	2020	30.569.148	4.810.031	15,73%
SÂNTANA	2018	18.152.196	3.076.935	16,95%
	2019	22.248.218	4.244.245	19,07%
	2020	32.029.524	9.804.749	30,61%
LIPOVA	2018	20.900.759	0	0
	2019	21.717.234	773.648	3,56%
	2020	33.112.130	185.630	0,57%
INEU	2018	22.590.070	0	0,00%
	2019	34.769.563	7.241.060	20,82%
	2020	30.432.350	3.953.455	12,99%
NĂDLAC	2018	12.647.050	2.588.846	20,46%
	2019	17.813.410	2.303.914	12,93%
	2020	19.047.011	5.912.289	31,04%
CHIȘINEU CRIȘ	2018	20.259.245	8.378.571	41,35%
	2019	20.372.325	6.638.017	32,58%
	2020	24.371.643	7.622.825	31,27%
CURTICI	2018	20.207.261	7.326.753	36,25%
	2019	25.087.564	10.677.303	42,56%
	2020	14.025.448	9.117.073	65,00%
PÂNCOTA	2018	10.658.572	2.480.627	23,27%
	2019	13.425.952	810.305	6,03%
	2020	16.287.394	3.837.776	23,56%
SEBIȘ	2018	15.788.615	2.697.303	17,08%
	2019	16.948.311	1.736.452	10,24%
	2020	16.287.394	0	0

Sursa: Proiecție proprie, pe baza datelor preluate din paginile de internet ale primăriilor celor 9 orașe

Analizând datele financiare prezentate în **Tabelul nr. 4** putem observa că orașul Pecica a înregistrat cel mai mare nivel al plăților efectuate în anul 2020, de 30.569.148 lei,

pe când nivelul cel mai scăzut a fost înregistrat în anul 2018 de 22.813.384 lei. În ceea ce privește plățile pentru cheltuieli de capital acestea au avut o pondere situată

între 15,73% în anul 2020 și 24,89% în anul 2019 din totalul plăților efectuate, în valoare absolută cea mai mare valoare a plăților pentru cheltuieli de capital s-a înregistrat în anul 2019 când a fost de 6.829.136 lei, iar cea mai scăzută valoare a fost înregistrată în anul 2018, de 4.677.342 lei.

Orașul Sântana a avut o tendință de creștere în ce privește cei trei indicatori analizați, astfel că plățile totale au crescut în fiecare an, pornind de la un minim de 18.152.196 lei în anul 2018 și ajungând în anul 2020 la un maxim al perioadei de 32.029.524 lei. Același trend de creștere l-au avut și plățile efectuate pentru cheltuieli de capital care au crescut semnificativ de la 3.076.935 lei în anul 2018 la 9.804.749 în anul 2020, aspecte reflectate și în ponderea plăților de capital în totalul plăților efectuate, respectiv de la valoarea de 16,95% înregistrată în anul 2018, ajungându-se la valoarea de 30,61% în anul 2020.

Tendința plăților efectuate, a plăților pentru cheltuieli de capital efectuate și a ponderii acestora în totalul plăților efectuate a putut fi analizată doar pentru perioada 2019-2020, pentru anul 2018 nefiind disponibile informații pe pagina de internet a primăriei orașului Lipova. Astfel, plățile totale au crescut de la 20.900.759 lei în anul 2018, la 33.112.130 lei în anul 2020. Plățile pentru cheltuieli de capital au înregistrat un nivel destul de scăzut și o tendință de scădere, de la 773.648 lei în anul 2019 la 185.630 lei în anul 2020. Acest trend descendent s-a înregistrat și în ceea ce privește ponderea plăților pentru cheltuieli de capital în totalul plăților efectuate, respectiv aceasta a fost de 3,56% în anul 2019, atingând minimul de 0,57% în anul 2020.

O situație deosebită prezintă orașul Ineu care, deși a înregistrat un nivel ridicat al plăților efectuate, de la un minim al perioadei de 22.590.070 lei înregistrat în anul 2018 la un maxim înregistrat în anul 2019 de 34.769.563 lei, în anul 2018 conform datelor publicate pe pagina proprie de internet nu au fost efectuate plăți pentru cheltuieli de capital. Totuși, în anul 2019 plățile de capital au fost de 7.241.060 lei, reprezentând 20,82% din totalul plăților efectuate, iar în anul 2020 au fost de 3.953.455 lei, respectiv 12,99% din totalul plăților efectuate.

Orașul Nădlac a înregistrat un nivel cu tendință de creștere a plăților efectuate în intervalul analizat, de la 12.647.050 lei în anul 2018 la 19.047.011 lei în anul 2020. Ponderea cheltuielilor de capital a fost de 20,46% la o valoare absolută a acestor plăți de 2.588.846 lei în anul 2018, de 12,93% și o valoare absolută a plăților pentru

cheltuieli de capital de 2.303.914 lei în 2019, respectiv de 31,04% și o valoare absolută de 5.912.289 lei.

Plățile efectuate pentru fiecare an al perioadei analizate de orașul Chișineu Criș s-au situat pe un trend crescător, de la un minim de 20.259.245 lei în anul 2018 la un maxim atins în anul 2020 de 24.371.643 lei. În ceea ce privește plățile pentru cheltuieli de capital, acestea au avut un nivel fluctuant, minimul fiind de 6.638.017 lei, înregistrat în anul 2019, pe când maximul perioadei s-a înregistrat în anul 2018, fiind de 8.378.571 lei. În anul 2020 ponderea acestor plăți a înregistrat valoarea cea mai scăzută, respectiv de 31,27% din totalul plăților efectuate, pe când în anul 2018 s-a înregistrat cea mai mare pondere a plăților pentru cheltuieli de capital în totalul plăților și anume 41,35%.

Pentru orașul Curtici ponderea cea mai ridicată a plăților pentru cheltuieli de capital a fost în anul 2020 având o valoare de 65,00%, iar cea mai scăzută valoare a acestui indicator a fost în anul 2018- 36,25%. În ce privește totalul plăților efectuate, acestea au fost de 14.025.448 lei în anul 2020, reprezentând un nivel minim înregistrat, nivelul maxim fiind de 25.087.564 lei în anul 2019. Plățile efectuate pentru cheltuielile de capital au înregistrat o valoare maximă de 10.677.303 lei în anul 2019 și un minim în anul 2020 de 7,326,753 lei.

Deși la nivelul plăților efectuate orașul Pâncota înregistrează o tendință crescătoare pentru cei trei ani analizați, de la valoarea de 10.658.572 lei în anul 2018 la valoarea de 16.287.394 lei în anul 2020, această tendință nu se păstrează și pentru plățile efectuate pentru cheltuielile de capital a căror valoare minimă a fost de 810.305 lei în anul 2019, iar maximul valoric al acestora a fost de 3.837.776 lei în anul 2020. De asemenea, în anul 2019 s-a înregistrat și cea mai mică valoare a ponderii plăților pentru cheltuieli de capital în total plăți efectuate, respectiv de 6,03%. Ponderea cea mai mare în totalul plăților efectuate au avut-o plățile pentru cheltuielile de capital în anul 2020, valoarea acesteia fiind de 23,56%.

Și în cazul orașului Sebiș analiza completă a putut fi efectuată doar pentru doi ani, respectiv 2018 și 2019 întrucât nu au fost disponibile pe pagina de internet a primăriei orașului informații referitoare la plățile pentru cheltuieli de capital efectuate în anul 2020. Valoarea plăților totale efectuate a fost între 15.788.615 lei în anul 2018 și 16.948.311 lei în 2019. Ponderea cea mai mare au avut-o cheltuielile de capital în totalul plăților efectuate în anul 2018, de 17,08%, la un nivel al plăților pentru cheltuieli de capital de 2.697.303 lei. În anul 2019 plățile

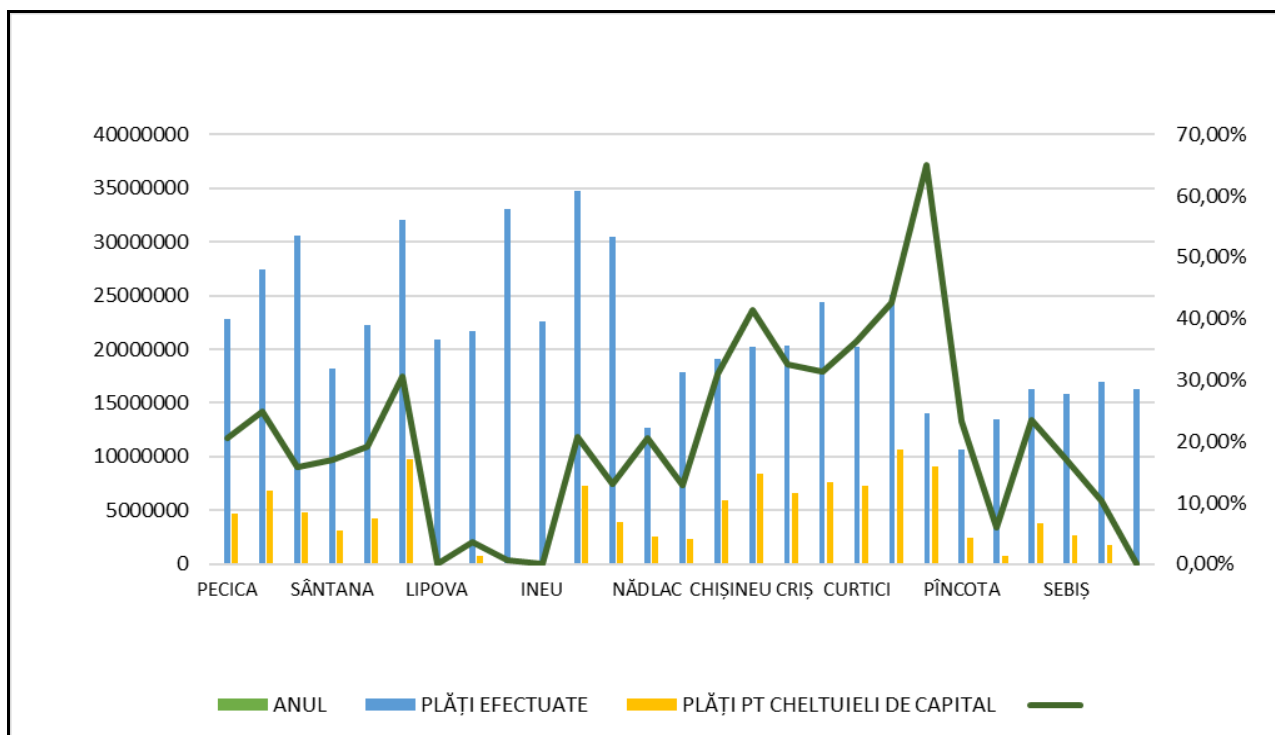
pentru cheltuieli de capital au fost de 1.736.452 lei, această valoare reprezentând o pondere de 10,24% în totalul plăților efectuate.

Analizând datele prezentate în **Tabelul nr. 4** putem observa tendința fluctuantă a plăților efectuate pentru fiecare an analizat și pentru fiecare oraș în parte, precum și ponderea relativ redusă a plăților efectuate pentru cheltuielile de capital

în totalul plăților din cursul unui an bugetar, nivelul maxim pentru toată perioada analizată și pentru toate orașele din eșantionul analizat fiind de 65,00%, pe când cel minim nu atinge pragul de 1% fiind de 0,57%.

Datele din **Tabelul nr. 4** referitoare la plățile efectuate, plățile pentru cheltuieli de capital și ponderea acestora în totalul plăților efectuate au fost sintetizate grafic în **Figura nr. 4**.

Figura nr. 4. Ponderea plăților pentru cheltuielile de capital în totalul plăților efectuate



Sursa: Proiecție proprie

În **Tabelul nr. 5** sunt cuprinse informațiile privind gradul de realizare a veniturilor proprii, ponderea acestora în totalul plăților efectuate precum și opinia de audit exprimată în urma ultimei misiuni de audit financiar efectuată de Curtea de Conturi a României prin Camera de Conturi Arad.

Ponderea veniturilor proprii în totalul plăților efectuate din **Tabelul nr. 5** a fost calculată ca raport între valoarea veniturilor proprii raportate de entități în contul de execuție al bugetului local și valoarea plăților efectuate.

Analizând datele din **Tabelul nr. 5** poate fi observat faptul că veniturile proprii încasate în perioada analizată de Orașul Pecica prezintă un grad de realizare situat între 65,85% și 71,97% și nu ating nivelul plăților

efectuate, ceea ce înseamnă că nu pot acoperi necesitățile de finanțare ale orașului. Ponderea veniturilor proprii în totalul plăților efectuate, calculată ca raport între veniturile proprii încasate și plățile efectuate se situează între 73,81% și 86,00%, iar alocarea de sume reprezentând plăți destinate cheltuielilor de capital a fost între 15,73% și 20,50% din totalul plăților efectuate. Opinia de audit exprimată în urma misiunii de audit financiar efectuată în anul 2019 pentru perioada 2016-2018 este contrară, ceea ce subliniază faptul că la nivelul orașului există anumite disfuncționalități care trebuie corectate.

Tabelul nr. 5. Venituri, plăți și opinie de audit în perioada 2018-2020 la nivelul orașelor județului Arad

Orașul	Anul	Gradul de realizare a veniturilor proprii	Ponderea veniturilor proprii în totalul plăților efectuate	Pondere plăți de capital în total plăți	Opinia de audit
PECICA	2018	71,73%	86,00%	20,50%	Contrară – perioada auditată 2017-2019
	2019	71,97%	77,36%	24,89%	
	2020	65,85%	73,81%	15,73%	
SÂNTANA	2018	82,00%	94,18%	16,95%	Contrară – perioada auditată 2016-2018
	2019	83,10%	95,37%	19,07%	
	2020	85,28%	76,17%	30,61%	
LIPOVA	2018	81,99%	58,81%	0	Contrară – perioada auditată 2015-2017
	2019	86,32%	64,43%	3,56%	
	2020	62,76%	43,40%	0,57%	
INEU	2018	79,79%	75,45%	0,00%	Contrară – perioada auditată 2015-2017
	2019	88,25%	73,78%	20,82%	
	2020	82,36%	75,96%	12,99%	
NĂDLAC	2018	73,00%	114,34%	20,46%	Contrară – perioada auditată 2017-2019
	2019	71,46%	77,38%	12,93%	
	2020	69,53%	73,40%	31,04%	
CHIȘINEU CRIȘ	2018	94,92%	103,93%	41,35%	Cu rezerve, cu paragraf de evidențiere a anumitor aspecte – perioada auditată 2016-2018
	2019	93,75%	86,17%	32,58%	
	2020	92,57%	82,95%	31,27%	
CURTICI	2018	81,86%	83,99%	36,25%	Cu rezerve, cu paragraf de evidențiere a anumitor aspecte – perioada auditată 2015-2017
	2019	77,79%	61,64%	42,56%	
	2020	78,77%	49,93%	65,00%	
PÂNCOTA	2018	80,90%	93,33%	23,27%	Contrară – perioada auditată 2016-2018
	2019	79,21%	78,69%	6,03%	
	2020	74,43%	87,45%	23,56%	
SEBIȘ	2018	71,73%	80,44%	17,08%	Contrară – perioada auditată 2015-2017
	2019	71,97%	95,54%	10,24%	
	2020	65,85%	91,49%	-	

Sursa: Proiecție proprie, pe baza paginilor de internet ale primăriilor celor 9 orașe și a paginii de internet a Curții de Conturi a României

În urma analizării datelor referitoare la Orașul Sântana se poate observa faptul că veniturile proprii încasate în perioada analizată, deși atât în 2018, cât și în 2019 depășesc 90%, totuși nu ating nivelul plăților efectuate, ceea ce înseamnă că nu pot acoperi în totalitate necesitățile de finanțare ale orașului Sântana. Ponderea veniturilor proprii în totalul plăților efectuate, calculată ca raport între veniturile proprii încasate și plățile efectuate se situează între 76,17% și 95,37%, iar ponderea plăților efectuate pentru cheltuielile de capital are valori cuprinse între 16,95% și 30,61%. De asemenea, opinia de audit exprimată în urma misiunii de audit financiar efectuată în anul 2019 pentru perioada 2016-2018 este contrară, ceea

ce subliniază faptul că la nivelul orașului există anumite disfuncționalități care trebuie corectate.

Conform datelor prezentate pentru orașul Lipova, rezultă faptul că veniturile proprii încasate în perioada analizată nu ating nivelul plăților efectuate, ceea ce înseamnă că nu pot acoperi în totalitate necesitățile de finanțare ale orașului. Ponderea veniturilor proprii în totalul plăților efectuate, calculată ca raport între veniturile proprii încasate și plățile efectuate, prezintă un nivel scăzut, situându-se între 43,40% și 64,43%. De asemenea, în perioada 2019-2020 plățile pentru cheltuielile de capital au avut o pondere mică, respectiv 3,56% în anul 2019 și doar 0,57% în anul 2020. Opinia de audit exprimată în urma

misiunii de audit financiar efectuată în anul 2018 pentru perioada 2015-2017 este contrară, ceea ce subliniază faptul că la nivelul orașului există anumite disfuncționalități care trebuie corectate.

În urma analizei datelor financiare ale Orașului Ineu putem concluziona faptul că și în acest caz veniturile proprii încasate în perioada analizată nu ating nivelul plăților efectuate, ceea ce înseamnă că nu pot acoperi în totalitate necesitățile de finanțare ale orașului Ineu. Ponderea veniturilor proprii în totalul plăților efectuate, calculată ca raport între veniturile proprii încasate și plățile efectuate prezintă un nivel liniar, cu mici fluctuații, situându-se între 75,96% și 75,45%. În ce privește alocările pentru finanțarea cheltuielilor de capital, acestea au o pondere cuprinsă între 12,99% și între 20,82% cu raportare la totalul plăților efectuate în decursul unui an bugetar. De asemenea, opinia de audit exprimată în urma misiunii de audit financiar efectuată în anul 2018 pentru perioada 2015-2017 este contrară, subliniind faptul că și la nivelul acestui oraș au fost identificate unele disfuncționalități care trebuie corectate.

Conform datelor referitoare la orașul Nădlac putem observa faptul că veniturile proprii realizate în anul 2018 depășesc totalul plăților efectuate, ceea ce înseamnă că în anul 2018 necesitățile de finanțare ale orașului au fost acoperite doar din venituri proprii. Cu toate acestea, tendința nu se menține și pentru anii 2019 și 2020, când ponderea veniturilor proprii în totalul plăților efectuate se situează între 73,40% și 77,38%. Totodată, ponderea plăților pentru cheltuieli de capital este situată între 12,93% și 31,04%, iar existența anumitor disfuncționalități este subliniată și de opinia contrară de audit exprimată în urma misiunii de audit financiar efectuată în anul 2020 pentru perioada 2017-2019.

Deși în anul 2018 orașul Chișineu Criș a putut susține plățile efectuate doar din veniturile proprii realizate, ponderea acestora în totalul plăților efectuate fiind de 103,93%, acest trend nu a putut fi menținut în toată perioada analizată, astfel că în anul 2019, respectiv 2020 ponderea acestor venituri în totalul plăților efectuate a fost de 86,17%, respectiv de 82,95%. De asemenea, la nivelul orașului plățile pentru cheltuielile de capital au reprezentat între 41,35% și 31,27% în totalul plăților efectuate. Cu toate acestea, opinia de audit exprimată în urma misiunii de audit financiar din anul 2019 pentru intervalul 2016-2018 a fost opinie cu rezerve, cu paragraf de evidențiere a anumitor aspecte, ceea ce arată că au fost identificate unele disfuncționalități și la nivelul acestui oraș.

În cazul orașului Curtici, așa cum rezultă din analiza datelor prezentate în **Tabelul nr. 5**, veniturile proprii încasate în perioada analizată nu pot asigura integral finanțarea orașului pe parcursul anului bugetar. Ponderea veniturilor proprii în totalul plăților efectuate, calculată ca raport între veniturile proprii încasate și plățile efectuate, prezintă un nivel fluctuant, situându-se între 49,93% și 83,99%. De asemenea, ponderea plăților pentru cheltuieli de capital calculată ca raport între plățile efectuate pentru cheltuielile de capital și plățile totale efectuate a înregistrat fluctuații, valorile sale fiind cuprinse între 36,25% și 65%. Opinia de audit exprimată în urma misiunii de audit financiar efectuată în anul 2018 pentru perioada 2015-2017 este cu rezerve cu paragraf de evidențiere a anumitor aspecte, ceea ce subliniază faptul că și la nivelul orașului Curtici s-au identificat anumite disfuncționalități care trebuie corectate.

Conform datelor prezentate în **Tabelul nr. 5** privitoare la orașul Pâncota rezultă faptul că veniturile proprii încasate în perioada analizată nu ating nivelul plăților efectuate, ceea ce înseamnă că nu pot acoperi în totalitate necesitățile de finanțare ale orașului Pâncota. Ponderea veniturilor proprii în totalul plăților efectuate, calculată ca raport între veniturile proprii încasate și plățile efectuate au un nivel fluctuant, de la 78,69% până la 93,33%, în timp ce valorile ponderii plăților pentru cheltuieli de capital în totalul plăților efectuate se situează între 6,03% și 23,56%. Opinia de audit exprimată în urma misiunii de audit financiar efectuată în anul 2019 pentru perioada 2016-2018 este contrară, ceea ce subliniază faptul că la nivelul orașului există anumite disfuncționalități.

Analizând datele financiare prezentate în **Tabelul nr. 5** putem aprecia că și la nivelul orașului Sebiș veniturile proprii încasate în perioada analizată nu acoperă în totalitate necesitățile de finanțare ale orașului, iar ponderea veniturilor proprii în totalul plăților efectuate, calculată ca raport între veniturile proprii încasate și plățile efectuate prezintă un nivel situat între 95,54% și 80,44%. Ponderea plăților pentru cheltuielile de capital calculată ca raport între plățile pentru cheltuieli de capital efectuate și plățile totale nu prezintă valori mari, situându-se între 10,24% și 17,08%. De asemenea, putem aprecia existența anumitor disfuncționalități prin exprimarea unei opinii de audit contrară, în urma misiunii de audit financiar efectuată în anul 2018 pentru perioada 2015-2017.

Analizând în ansamblu datele acestui tabel putem observa faptul că doar în cazul a 2 orașe opinia de audit nu a fost contrară, ceea ce denotă că nivelul abaterilor s-a situat

sub nivelul pragului de semnificație stabilit de auditorii publici externi și, totodată, se poate observa că în cazul acestor orașe - Chișineu Criș și Curtici - gradul de încasare al veniturilor proprii este de peste 92% în cazul orașului Chișineu Criș, cu o pondere a plăților pentru cheltuieli de capital în totalul plăților efectuate de peste 30%, respectiv de peste 77% în cazul orașului Curtici, cu o pondere a plăților pentru cheltuieli de capital în total plăți

care atinge nivelul de 65% în anul 2020. De asemenea, se poate observa că celelalte orașe care au obținut opinie contrară de audit prezintă un nivel mai scăzut al plăților pentru cheltuieli de capital în totalul plăților efectuate.

În **Tabelul nr. 6** am realizat o sinteză a rezultatelor acestui studiu în ce privește indicatorii analizați la nivelul celor 9 orașe din eșantionul selectat.

Tabelul nr. 6. Punctele forte și punctele slabe identificate la nivelul fiecăruia din cele 9 orașe		
ORAȘUL	PUNCTE FORTE	PUNCTE SLABE
PECICA	Trend ascendent în realizarea veniturilor proprii; Nivel între 15-20% al plăților pentru cheltuieli de capital	Grad relativ redus de realizare a veniturilor proprii, Opinie de audit contrară
SÂNTANA	Trend ascendent în realizarea veniturilor proprii Nivel între 16-30% al plăților pentru cheltuieli de capital Ponderea ridicată a veniturilor proprii în totalul plăților efectuate (2018, 2019)	Grad relativ redus de realizare a veniturilor proprii Opinie de audit contrară
LIPOVA	Trend ascendent în realizarea veniturilor proprii	Nivel foarte redus al plăților pentru cheltuieli de capital Ponderea scăzută a veniturilor proprii în totalul plăților efectuate Opinie de audit contrară
INEU	Trend ascendent în realizarea veniturilor proprii Creștere semnificativă, cu 50%, a veniturilor încasate în anul 2019 față de anul anterior	Scăderea cu 10% a veniturilor realizate în anul 2020 față de cele din anul precedent Nerealizarea de plăți pentru cheltuieli de capital în anul 2018. Opinie de audit contrară
NĂDLAC	Posibilitatea de finanțare integral din venituri proprii în anul 2018 Ponderea plăților pentru cheltuieli de capital peste 20% în ultimii doi ani	Grad relativ redus de realizare al veniturilor proprii Opinie de audit contrară
CHIȘINEU CRIȘ	Cel mai ridicat grad de realizare a veniturilor proprii între 92-94% Plățile pentru cheltuieli de capital peste 30% Posibilitatea de autofinanțare din venituri proprii în anul 2018, când ponderea veniturilor proprii în total plăți a fost de 103%	Opinie de audit cu rezerve. Scăderea semnificativă a veniturilor încasate în anul 2019 față de anul precedent
CURTICI	Cel mai mare nivel al plăților pentru cheltuieli de capital - 65% în anul 2020	Opinie de audit cu rezerve. Scăderea veniturilor încasate în anul 2019 față de anul 2018 și în anul 2020 față de anul 2019
PÂNCOTA	Nivel relativ ridicat al plăților pentru cheltuieli de capital în total plăți, peste 20% în doi din cei trei ani analizați	Opinie de audit contrară
SEBIȘ	Nivel relativ ridicat al veniturilor proprii în totalul plăților în primii doi ani ai perioadei analizate	Opinie de audit contrară

Sursa: Proiecție proprie

Analizând punctele forte și cele slabe ale orașelor analizate, putem observa că doar două orașe au avut capacitatea de a se autofinanța din propriile venituri și doar în anul 2018, gradul de realizare al veniturilor proprii nu a depășit de multe ori 90%, iar per ansamblu ponderea plăților pentru cheltuieli de capital putem spune că este destul de redusă. De asemenea, putem remarca faptul că opinia de audit exprimată ca urmare a ultimei misiuni de audit efectuate de Curtea de Conturi nu a fost una favorabilă în nici unul din cazuri, reliefând existența unor nereguli situate valoric peste pragul de semnificație stabilit de auditorii publici externi.

Concluzii

O primă concluzie pe care o putem trage din acest studiu conform datelor financiare publicate de cele 9 orașe este că încasarea veniturilor publice locale, respectiv impozitele și taxele locale, ca parte importantă a veniturilor proprii ale orașelor, trebuie astfel dimensionate încât să se asigure o mai bună colectare a acestora.

Considerăm că această deficiență poate fi datorată faptului că nu întotdeauna construcția bugetară se realizează prin cuantificarea reală a nivelului veniturilor proprii care pot fi încasate.

De asemenea, putem concluziona că dezvoltarea economică, cea care influențează în mod direct creșterea/ descreșterea veniturilor proprii, influențează direct gradul de realizare a veniturilor proprii. Astfel, considerăm că organele deliberative de la nivelul orașelor – consiliile locale – pot acționa prin

adoptarea unor măsuri cu caracter fiscal, exonerări, reduceri de impozite și taxe locale pentru investitori, ceea ce ar contribui, pe de o parte, la creșterea veniturilor proprii colectate, precum și la dezvoltarea economică a orașului, fapt care ar asigura o bună încasare a impozitelor și taxelor locale de la cetățeni, cât și creșterea calității condițiilor de viață și muncă pentru locuitorii orașelor.

Scopul auditului de performanță al UAT este de a evalua modul în care au fost realizate veniturile propuse și modul de administrare al acestora. Studiul efectuat asupra performanței realizării veniturilor proprii în cele 9 orașe selectate a relevat faptul că o creștere a veniturilor proprii și a gradului de colectare a acestora ar asigura dezvoltarea descentralizării și a autonomiei locale, creându-se astfel posibilitatea ca finanțele publice locale să nu fie în strânsă dependență față de bugetul statului.

Limitele cercetării constau în numărul redus de orașe incluse în eșantion, precum și din faptul că datele au fost culese manual, existând riscul ca unele informații să nu fi fost luate în considerare. De asemenea, din cauza exprimării opiniei de audit în urma auditurilor efectuate de Curtea de Conturi a României, în și pentru perioade diferite de timp, ca urmare a includerii orașelor în Programul anual de activitate de regulă la un interval de 3 ani, decalajul de timp este o limită a cercetării. În cercetările viitoare se va extinde eșantionul analizat, prin includerea celorlalte orașe ale Regiunii de Vest. De asemenea, se vor include în studiu și alți indicatori care să conducă la crearea unui model econometric privind factorii care pot influența performanța realizării veniturilor proprii ale orașelor.

BIBLIOGRAFIE

1. Akay, A., Bargain, O., Dolls, M., Neumann, D., Peichl, A. and Siegloch, S. (2012). Happy Taxpayers? Income Taxation and Well-Being, *IZA Discussion Paper Series*, No. 6999, disponibil la <http://ftp.iza.org/dp6999.pdf>, accesat în 31 mai, 2021.
2. Bătrâncea L., Nichita, A. (2015). Which is the best government? Colligating tax compliance and citizens' insights regarding authorities' action, *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, No. 44 E, pp. 5-22
3. Bătrâncea, L., Nichita, A., Olsen, J., Kogler, C., Kirchler, E., Hoelzl, E., ... & Zukauskas, S. (2019). Trust and power as determinants of tax compliance across 44 nations. *Journal of Economic Psychology*, 74, 102191.
4. Boon, J. and Salomonsen, H.H. (2020), Public sector organizations and reputation, in Luoma-aho, V. and Canel, M.-J. (Eds), *The Handbook of Public Sector Communication*, Wiley, pp. 215-227.
5. Brusca I., Martinez J. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: A challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences* 82(4): 724-744
6. Bunget, O.C. & Dumitrescu, A.C., (2009). Detecting and Reporting the Frauds and Errors by the Auditor, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica* 11(1117-125).

7. Coelho, I. (2013). Financing Public Security: Tax and Non-tax Instruments to Finance Citizen Security and Crime Prevention', April, *Inter-American Development Bank, Institutional Capacity of the State Division*, Policy Brief No. IDB-PB-189, [Online] available at <http://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/1477/IFD-ICS%20Policy%20Brief%20Financing%20Public%20Security.pdf?sequence=1>, accessed on May 31, 2021
8. Comite, U. (2020). Corruption and Risk Management in the Public Sector: Evidence from Italy, *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, Issue 104, April, <http://www.europeanjournalof-economicsfinanceandadministrativesciences.com>
9. Cordery, CJ & Hay, D. (2018). Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance, *Financial Accountability & Management*, 35(2), 128-142.
10. Corral, M. (2009). To What Extent Should Government Ensure Citizen Well-Being?, *Americas Barometer Insights*, no. 16, pp. 1-5.
11. Dalziel, P. & Saunders, C. (2014). Wellbeing Economics: Future Directions for New Zealand, *Bridget Williams Books*.
12. De Vries, M.S. & Sobis, I. (2018). Trust in Local Administration: A Comparative Study between Capitals and Non-capital Cities in Europe, *NISPAcee Journal of Public Administration and Policy*, vol. XI, nr. 1, pp. 209-228.
13. Frintrup, M. Kepler, J., Schmidhuber, L. Kepler, J., Hilgers, D. (2020), Towards accounting harmonization in Europe: a multinational survey among budget experts, *International Review of Administrative Sciences* 1-21, <https://doi.org/10.1177/0020852320915640>
14. Ionescu, L. (2017). Errors and fraud in accounting. The role of the external audit in fighting corruption, *Annals of Spiru Haret University. Economic Series*, 17(4), 29-36.
15. Jovanović, T. (2015). Public sector accounting in Slovenia and Croatia. *Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave*, 15(4), 791-814.
16. Kara, E. (2012). Financial Analysis in Public Sector Accounting. An Example of EU, Greece and Turkey. *European Journal of Scientific Research* 69(1): 81–89
17. Lawson, A. (2015). Public Financial Management. GSDRC Professional Development Reading *Journal of Indonesian Economy and Business*, Vol. 34, No. 3.
18. Liu, J., & Lin, B. (2012). Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data. *China Journal of Accounting Research*, 5(2), 163-186.
19. Xhani, N., Avram M., Avram C.D. (2020), Communication of National Audit Agencies: Case study of Romania and Albania, *Journal of Eastern Europe Research in Business and Economics* <http://ibimapublishing.com/articles/JEERBE/2020/369982/> Vol. 2020, Article ID 369982, 13 pages, ISSN: 2169-0367 DOI: 10.5171/2020.369982
20. Nistor, C. S. Ștefănescu, C.A. (2021). The Link Between Public Management and Accounting from the Point of View of Performance, *CECCAR Business Review*, No. 1 www.ceccarbusinessreview.ro
21. Nistor, C.S., Ștefănescu, C.A. (2016), The Managerial Decisions for the European Union Under the Siege of Changes in the Public Sector Accounting, *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 5, No. 3, pp. 207-230.
22. Oishi, S., Schimmack, U., Diener, E. (2012). Progressive Taxation and the Subjective Well-Being of Nations, *Psychological Science*, vol. 23, no. 1, pp. 86-92
23. Overman, S., Busuioc, M. and Wood, M. (2019), A multidimensional reputation barometer for public agencies: a validated instrument, *Public Administration Review*, Vol. 81 No. 3, pp. 415-425.
24. Radu, B. (2020). Încrederea cetățenilor în instituțiile publice. O perspectivă teoretică, *Revista Transilvană de Științe Administrative* 2(47) / 2020, pp. 72-84.
25. Sugeng & Triwibowo (2019). Public Financial Management and Corruption in Indonesia: A Panel Cointegration and Causality Analysis, *Journal of Indonesian Economy and Business*, Volume 34, Number 3, 2019;
26. Vacarenco, I., & Putina, N. (2018). Descentralizarea financiară-obiectiv strategic de reformă a administrației publice locale. In *Reformarea administrației publice locale-imperativ al modernizării Republicii Moldova* (pp. 175-188), https://ibn.idsi.md/sites/default/files/imag_file/175-188.pdf

- | | |
|---|---|
| <p>27. Legea 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, (*republicată*), cu modificările și completările ulterioare, <i>Monitorul Oficial al României</i> nr. 238 din 3 aprilie 2014</p> <p>28. Legea nr. 215/2001 a administrației publice și locale (*republicată*), cu modificările și completările ulterioare. <i>Monitorul Oficial al României</i> nr. 123 din 20 februarie 2007</p> <p>29. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_11022020.htm</p> | <p>30. Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare. <i>Monitorul Oficial al României</i> nr. 618 din 18 iulie 2006</p> <p>31. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 54/2006 privind regimul contractelor de concesiune de bunuri proprietate publică (abrogată din 05 iulie 2019). <i>Monitorul Oficial al României</i> nr. 569 din 30 iunie 2006</p> <p>32. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 57/2019 privind Codul administrativ. <i>Monitorul Oficial al României</i> nr. 555 din 5 iulie 2019</p> |
|---|---|

Instrumentele integrate ERP – oportunități și provocări pentru audit

Drd. Casiana Maria DARIE,
Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune,
Academia de Studii Economice București, România,
e-mail: dariecasiana14@stud.ase.ro

Rezumat

Era digitală afectează toate ariile fundamentale cunoscute până acum.

La întâlnirea cu nivelurile ridicate ale concurenței și presiunile industriei, organizațiile au apelat la sisteme informatice care să le ajute în atingerea avantajelor de pe piață prin economisirea resurselor, dezvoltarea pe plan intern și adaptarea la provocările venite din mediul exterior.

Prezenta lucrare cuprinde în prima parte o descriere a rolului sistemelor de tip ERP, Business Intelligence, „Analytics”, „Big Data” și Computer Assisted Audit Techniques - CAAT's în activitatea auditorilor, dar și în colectarea și prelucrarea unui volum foarte mare de date de către persoane responsabile din domeniul financiar contabil. În partea a doua, cu ajutorul chestionarului, s-au colectat și analizat date cu privire la utilizarea acestor sisteme de către auditorii din România.

Cuvinte cheie: sisteme integrate; audit financiar; ERP; BI;

Clasificare JEL: M40, M42, O33

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Darie, C. M., (2021), ERP Integrated Instruments – Opportunities and Challenges for Audit, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 3(163)/2021, pp. 574-586, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/163/020

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/163/020>

Data primirii articolului: 28.06.2021

Data revizuirii: 2.07.2021

Data acceptării: 16.07.2021

Introducere

Tehnologia joacă un rol important în mediul actual de afaceri. Multe companii se bazează din ce în ce mai mult pe computere și software pentru a furniza informații exacte, în cel mai scurt timp, ce ajută în gestionarea afacerii. Necesitatea unei soluții informatice în toate întreprinderile devine tot mai mare pentru o mai bună funcționare.

Prin urmare, multe corporații au adoptat tehnologia informației pe scară largă prin implementarea de sisteme de asistare a deciziilor ERP (*Enterprise Resource Planning*) pentru a-și realiza tranzacțiile necesare afacerilor și pentru a-și satisface nevoile de prelucrare a datelor.

Noile modele de afaceri, care au la bază un sistem ERP, conțin operațiuni orientate pe procese, sporind astfel productivitatea, dar și satisfacerea cerințelor de performanță economică.

Studiul abordează domeniul oferit de *Business Intelligence* prin prisma opțiunilor pe care acesta le oferă pentru auditul financiar, mai ales în procesarea informațiilor financiar contabile și prin capacitățile de monitorizare și control în timp real ai principalilor indicatori de activitate prezenți în organizații.

Profesia de audit trebuie să se „aplece” atât către oportunitățile, cât și către provocările generate de integrarea și adoptarea sistemelor ERP, deoarece au posibilitatea de a învăța, de a evolua și de a valorifica capacitatea deja dovedită de a se adapta la nevoile unei lumi de afaceri în schimbare rapidă (Farcane, 2020).

Toate abordările teoretice de astăzi aduc în prim plan noțiunea de informație. În jurul acestui termen se construiesc sisteme de lucru, canale de comunicații, proceduri, norme, fundamente teoretice, unități valorice. Obținerea și evaluarea informațiilor, precum și aprecierea gradului de conformitate al acestora cu criteriile prestabilite constituie un proces sistematic care definește auditul, în general.

Rolul acestei cercetări vizează tipurile de aplicații IT dezvoltate și modul în care profesioniștii din domeniul auditului le asimilează și utilizează pentru misiunile lor.

Articolul are la bază un studiu cantitativ, obținut prin analiza datelor colectate prin metoda chestionarului.

1. Literatura de specialitate

În era tehnologiilor emergente, auditul este considerat o profesie în continuă schimbare, din considerentul că tehnologia impactează toate ariile acestei profesii (Chan

et al., 2018; Schmitz & Leon, 2019). Publicațiile de specialitate certifică nevoia de cunoaștere despre cum aceste tehnologii eficientizează și accelerează procesele economice, în vederea simplificării procedurilor de audit, îmbunătățirii performanței organizaționale și diminuării gradului de risc.

În literatura de specialitate activitatea de audit se definește ca fiind testarea profesională a unei informații având ca scop exprimarea unei opinii responsabile, independente în raport cu un criteriu de calitate (Oprean, 2007). În termeni generali, auditul se poate defini ca fiind procesul de emitere a unei opinii fundamentate pe corespondența dintre situația existentă și un referențial (Grand&Verdalle, 1999).

Auditul financiar a cunoscut de-a lungul timpului o evoluție continuă, având o directă conexiune cu relațiile curente ale dinamicii economiei globale. Emiterea unor opinii autorizate față de situațiile financiare ale unei întreprinderi reprezintă o sarcină complexă, care presupune o pregătire intensă și adecvată din partea auditorilor, cunoștințe solide legislative de profil.

Care este obiectivul misiunii de audit ?

Obiectivul misiunii de audit depinde de tipul de audit: audit intern sau extern, de conformitate sau legalitate, de atestare financiară, al performanțelor sau rezultatelor, operațional, de gestiune etc.

Cel mai complex este auditul situațiilor financiare, condus de auditori independenți, conform Standardelor Internaționale de Audit, respectând Codul Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (codul IESBA). Acesta este organizat în România prin Legea nr. 162/2017 din 6 iulie 2017, care reglementează auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate¹, întocmite potrivit legii contabilității și Cadrului General de raportare financiară aplicabil acelei entități.

Începând cu anul 2017, auditul statutar este coordonat de Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS).

Finalitatea misiunii de audit financiar se determină prin exprimarea unei opinii cu privire la măsura în care situațiile financiare respectă obiectivul cheie și anume cel

¹ Publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 548 din 12 iulie 2017.

de a avea o imagine fidelă și o relevanță conform prevederilor contabile.

Scopul principal al auditorilor este să detecteze dacă situațiile financiare se conformează cu cerințele menționate de aceștia dar și:

- atenționează managementul organizației asupra eventualelor probleme existente în contabilitate și sugerează soluții;
- ajută la detectarea erorilor și fraudelor, încercând să elimine din acestea.

Camera Auditorilor Financiari din România definește auditul financiar ca fiind *activitatea efectuată de auditorii financiari în vederea raportării unei opinii asupra situațiilor financiare*.

Auditorul este considerat ca fiind un garant al profesionalismului dovedit de management în cadrul unei entități. Astfel, s-a impus *necesitatea elaborării unui cadru reglementat comun la nivel internațional. Normele sau standardele de audit* sunt recunoscute ca fiind ansamblul de reguli definite de o autoritate profesională, în fața căreia trebuie să răspundă auditorul pentru calificarea muncii sale.

Schimbările tehnologice din ultima perioadă au dus la o reconsiderare a modului de abordare a unei întreprinderi în tot ansamblul ei, cu procesele și mecanismele specifice.

Utilizarea sistemelor inteligente și dezvoltarea acestora în cadrul unei organizații permit managerilor să folosească informația și cunoașterea depozitată pentru luarea deciziilor strategice și pentru rezolvarea problemelor mai complexe (Oprea et al., 2005).

Explozia informațională a dus la reconfigurarea bazelor de date, la apariția depozitelor de date, la „Big Data”, la utilizarea pe scară largă a proceselor „Data Mining”, a tehnicilor și metodelor „Cloud Computing”, concomitent cu redefinirea procedurilor de securitate, de acces sau de colectare și prelucrare a datelor. Tehnica Business Intelligence a venit ca răspuns la nevoile marilor companii de a procesa volume mari de date, în timp real, de a obține informație de valoare și la momentul oportun, cu scopul de a gestiona în mod eficient și rentabil procesele organizaționale în noua dinamică a mediului concurențial (Tofan, O.D., 2018).

Observăm cum, la nivel mondial, integrarea **conceptelor de „Analytics” și „Big Data”** precum și acceptarea realității impuse de acestea au dus la o preocupare

constantă în rândul companiilor de audit, dar și al companiilor auditate.

Ernst&Young, în lucrarea *EY Reporting*, menționează că acceptarea „Analytics” ca un instrument de lucru reprezintă o sarcină complexă pentru auditorii financiari, însă adoptarea acestui mod de procesare poate deveni un atu în diferențierea pe viitor a companiilor concurente.

Totodată, experții de la KPMG văd acest aspect, al accesării directe a datelor interne prin capacitățile oferite de Data Analytics, ca o modalitate mai rapidă de depistare a tranzacțiilor al căror risc este ridicat, prin urmare conferind o vizibilitate extinsă asupra structurilor organizaționale cu scopul de a depista anomaliile.

Pe de altă parte, Ramlukan este de părere că integrarea instrumentelor de tip „Big Data” și „Analytics” în audit se realizează mai mult la nivel conceptual deoarece acceptarea ca probe de audit a rapoartelor sau vizualizărilor devine destul de dificilă, chiar dacă acestea sunt constituite la bază dintr-o serie întreagă de algoritmi sau reguli.

Termenul de BI (Business Intelligence) a fost utilizat de Richard Millar Devens în studiul „Cyclopædia of Commercial Business Anecdotes” în anul 1865. Acesta descrie modul în care un bancher a folosit diverse informații cu privire la mediul de afaceri cu scopul de a obține profit și de a crește din punct de vedere concurențial.

BI poate fi definit și ca o combinație între produse, tehnologie și metode de organizare a informațiilor cheie, de care o întreprindere are nevoie pentru a îmbunătăți profitul și performanța. Rolul principal al BI este de valorificare a activelor informaționale în informații de afaceri și analize de afaceri ale căror procese conduc la decizii și acțiuni exacte, având ca rezultate îmbunătățirea (Williams & Williams, 2006).

Pentru a da un plus de valoare prin informațiile generate, implementarea sistemelor de BI trebuie să aibă în vedere următoarele condiții:

- Furnizarea în timp real a informațiilor cu privire la factorii de impact: angajați, furnizori, parteneri, clienți;
- Furnizarea informațiilor în formate acceptate, de exemplu e-mail, pdf, Excel;
- Să accentueze abilitățile utilizatorilor de a interacționa cu informația.

Prin urmare, analizând datele oferite de sistemele de BI, auditorii financiari se pot ajuta de aceste beneficii pentru a duce la capăt misiunea lor de audit, având la dispoziție o

multitudine de căi prin care pot identifica elementele de fraudă.

Noile tehnologii informaționale vin cu soluții dedicate către organizațiile care se confruntă cu volume mari de date, a căror viteză a tranzacțiilor depășește capabilitățile software-lor de bază și care trebuie să aplice scenarii multiple în vederea obținerii unor analize predictibile. Se observă cum nevoia stringentă de predictibilitate este dată de mediul economic tot mai complex, realitatea actuală fiind marcată de numeroase oportunități, dar și de provocări (Turban & Sharda, 2011).

Sistemele de asistare a deciziilor (ERP) au drept caracteristici cheie integrarea, rutinizarea, standardizarea și centralizarea. Acestea permit managerilor accesul la informații mai cuprinzătoare, în timp real, astfel încât să poată lua decizii mai bune. Cu toate acestea, implementarea sistemelor ERP afectează nu numai procesele interne, ci și mediul de audit extern. Folosind *Enterprise Resource Planning*, companiile pot integra date din diferite departamente sau segmente de afaceri, ce necesită consolidarea la nivel de grup, pot standardiza datele, pot îmbunătăți controlul financiar și pot reduce semnificativ ciclurile de închidere financiară, precum și greșelile de introducere/validare date (O'Leary, 2004).

Aceste beneficii au capacitatea de a elimina principalele impedimente cunoscute de auditori pentru întârzierea rapoartelor de audit, cum ar fi standardizarea slabă a datelor, controlul financiar nu foarte calitativ, închiderea financiară ineficientă și chiar integrarea deficientă a diferitelor sisteme (Behn et al., 2006). Astfel, sistemele ERP pot ajuta profesioniștii în efectuarea raportului de audit.

În plus, Morris (2011) a constatat că firmele care au implementat un sistem ERP „sunt mai puțin susceptibile de a raporta deficiențe de control intern” iar acest fapt face ca auditorii externi să considere că organizațiile cu ERP au controale interne mai puternice în comparație cu cele care nu dețin această tehnologie.

În principal ERP-ul presupune o nouă politică în care se reflectă ce înseamnă să acționezi și să gândești în direcția proceselor economice, fiind considerată astfel o soluție strategică de management.

PwC (2015) sugerează că entitățile își pot utiliza mai bine sistemele (ERP) pentru a analiza activitatea financiară și pentru a lua decizii care vor ușura povara asupra departamentului fiscal atunci când efectuează sarcini de conformitate la sfârșitul anului.

Provocările economice din ultima perioadă ce au avut loc la nivel global, precum și transformările din zona informațională, generate mai ales de progresul tehnologic, au exercitat presiune asupra auditului financiar atât la nivelul cadrului normativ, dar și de instrument de lucru.

Astfel sunt recunoscute și aplicate o serie de modificări la nivelul standardelor și legilor menite să confere auditului metodologii adaptate și actualizate de lucru, care să mențină rolul de garant al corectitudinii informației auditate în fața celor ce sunt interesați.

Computer Assisted Audit Techniques (CAATs) este, de asemenea, un instrument utilizat de către auditori, fiind plasat în aproape orice companie în care are loc auditarea sau contabilitatea la nivel avansat. Cu ajutorul acestui instrument se facilitează căutarea neregulilor din datele obținute, iar departamentul de contabilitate va putea oferi rezultate mai analitice. Este considerat un instrument cu adevărat util, care ajută auditorul să lucreze într-un mod eficient și productiv, mai mult decât atât se poate face mai multă „contabilitate criminalistică” cu mai multe date.

CAATs se poate utiliza în oricare dintre etapele misiunii de audit în vederea sistematizării datelor, folosind diferite tehnici de interogare, calcule și selecția eșantioanelor, utilizând funcții matematice, dar și de analiză economico-financiară, examinarea controlului intern și a integrității datelor, constatarea riscurilor entității, precum și evaluarea acestora, controlul prelucrărilor contabile și a altor sisteme utilizate de sistemul informațional al companiei auditate.

CAATs poate fi definit ca „orice utilizare de tehnologie care ajută la finalitatea misiunii de audit”. Această definiție „largă” include documentele de lucru automatizate (R. L. Braun, 2003) sau „folosirea unui software ce poate ajuta auditorul să performeze și să atingă obiectivele misiunii de audit” (S.A. Sayana, 2003).

Standardele Internaționale de Audit care menționează importanța utilizării de către auditor a CAAT's sunt ISA 315, ISA 330, ISA 330, standarde reformulate ce se referă la planificarea auditului situațiilor financiare, la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său și la răspunsul auditorului la riscurile evaluate (ACCA, 2015).

Privind în mod general, orice entitate economică se confruntă cu numeroase provocări de ordin intern sau extern, de natura modificărilor legislative, a contextului socio-politic sau schimbări survenite în piața muncii. Există o dependență continuă între succesul activității și modul în care respectiva organizație reușește să-și

gestioneze resursele în mod concret și realist, evaluându-și în permanență activitatea, mediul concurențial, structura de cost, oportunitățile dar și amenințările de orice fel. Astfel, actul managerial nu poate fi eficient fără a avea în permanență sub analiză o imagine reală de ansamblu, dar și în detaliu a activităților coordonate. Obiectivul urmărit de către acesta, este de a conduce și de a orienta o organizație în sensul dezvoltării valorilor, responsabilităților și capabilităților organizaționale și a unui sistem administrativ care să lege și fluidizeze luarea deciziilor operaționale, strategice și tactice la toate nivelele ierarhice (Bensoussan & Flesher, 2009).

Autoritățile de reglementare ale auditorilor financiari din întreaga lume urmăresc cu mare interes evoluțiile tehnologice din acest domeniu. Martin Baumann, director auditor al PCAOB, a declarat într-un interviu video că „autoritățile de reglementare trebuie să se asigure că standardele de audit facilitează posibile îmbunătățiri în audit mai degrabă decât să servească drept obstacol în calea progresului în acest domeniu”.

Pe de altă parte, potrivit directorului Centrului de Cercetare Contabilă al Universității din Rutgers și al Continuous Auditing & Reporting Lab „schimbările în abordarea auditului sunt necesare pentru a profita de noul

mediu, iar aceste schimbări vor continua să apară pe măsură ce procesele corporative se dezvoltă”.

Institutul American (AICPA) a pornit în anul 2014 o inițiativă de îmbunătățire a calității auditorului „Enhancing Audit Quality” (EAQ), oferind anual rapoarte pe pagina web a acestora www.aicpa.org despre utilizarea noilor tehnologii și metodologii de audit, care vor permite auditorilor să pună la dispoziție asigurarea continuă și rezultate mai rapide și mai relevante în raportările din misiunile acestora.

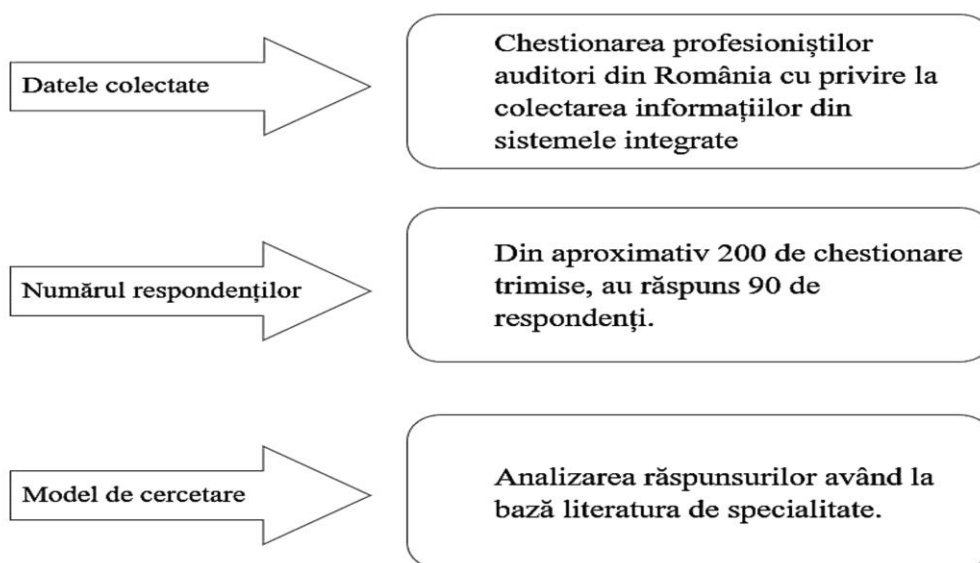
2. Metodologia de cercetare

Metoda utilizată în cadrul studiului este cantitativă, având la bază un chestionar adresat auditorilor atât din domeniul public, cât și din cel privat.

Obiectivul acestuia este de a cunoaște ce softuri/instrumente folosesc în activitatea de audit, avantajele și dezavantajele utilizării de către client a unui sistem ERP, acestea constituind o oportunitate și în același timp o provocare pentru îndeplinirea misiunii de audit.

Am schematizat metodologia de cercetare aplicată acestui studiu în *Figura nr. 1*.

Figura nr. 1. Baza metodologiei de cercetare



Sursa: Prelucrare proprie

3. Rezultatele studiului

În continuare vom prezenta și interpreta rezultatele studiului cantitativ prin analiza datelor colectate pe bază de chestionar adresat în special profesioniștilor care îndeplinesc misiuni de audit.

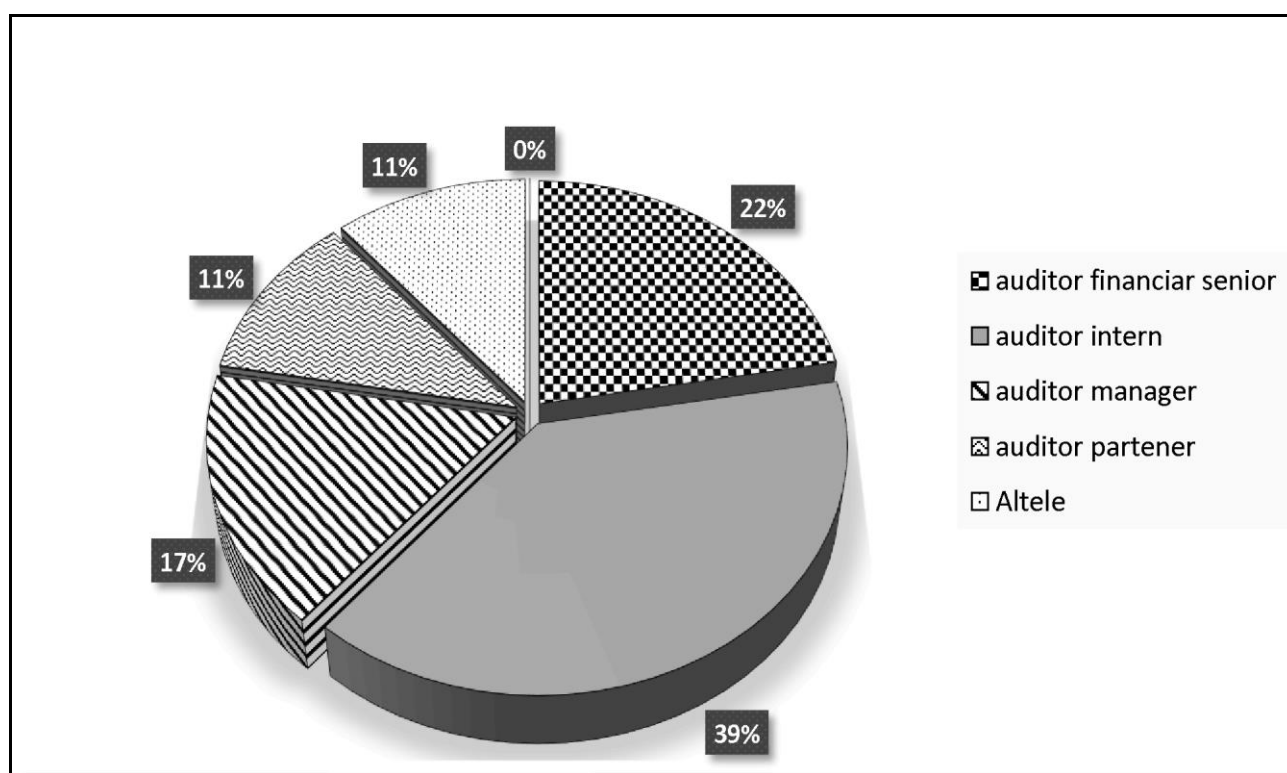
Chestionarul cuprinde 8 întrebări prin care am identificat poziția auditorului și experiența profesională, metodele de

eșantionare precum și experiența privind noile tehnologii acumulată pe parcursul misiunilor de audit.

Întrebările au fost concepute având la bază prezentarea avantajelor, dezavantajelor și motivelor implementării unui astfel de sistem de către distribuitorii de sisteme integrate.

Poziția în cadrul companiei este foarte importantă: aceasta arată vârsta, experiența și pregătirea profesională a auditorului.

Figura nr. 2. Poziția respondenților în cadrul companiei

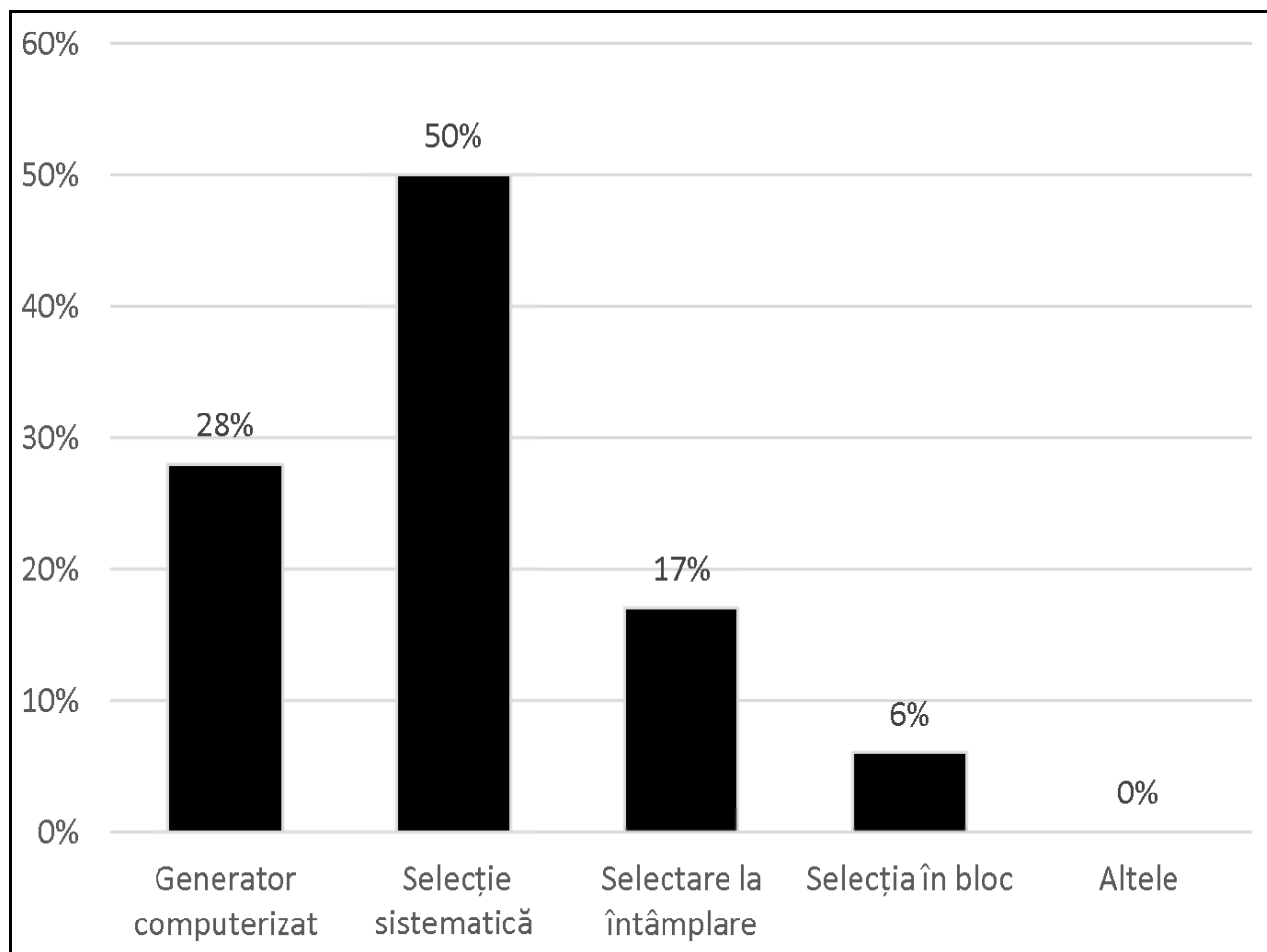


Sursa: Prelucrare proprie

Analizând datele colectate prin chestionar, din **Figura nr. 2** rezultă că avem o paletă variată/reprezentativă a funcțiilor deținute de respondenți în diversele companii ce prestează servicii de audit sau în propria companie.

Astfel:

- auditorii interni dețin o pondere 39%;
- auditorii manageri dețin o pondere de 17%;
- auditorii financiari seniori dețin o pondere de 22%;
- auditorii parteneri dețin o pondere de 11 %.

Figura nr. 3. Metoda de eșantionare

Sursa: Prelucrare proprie

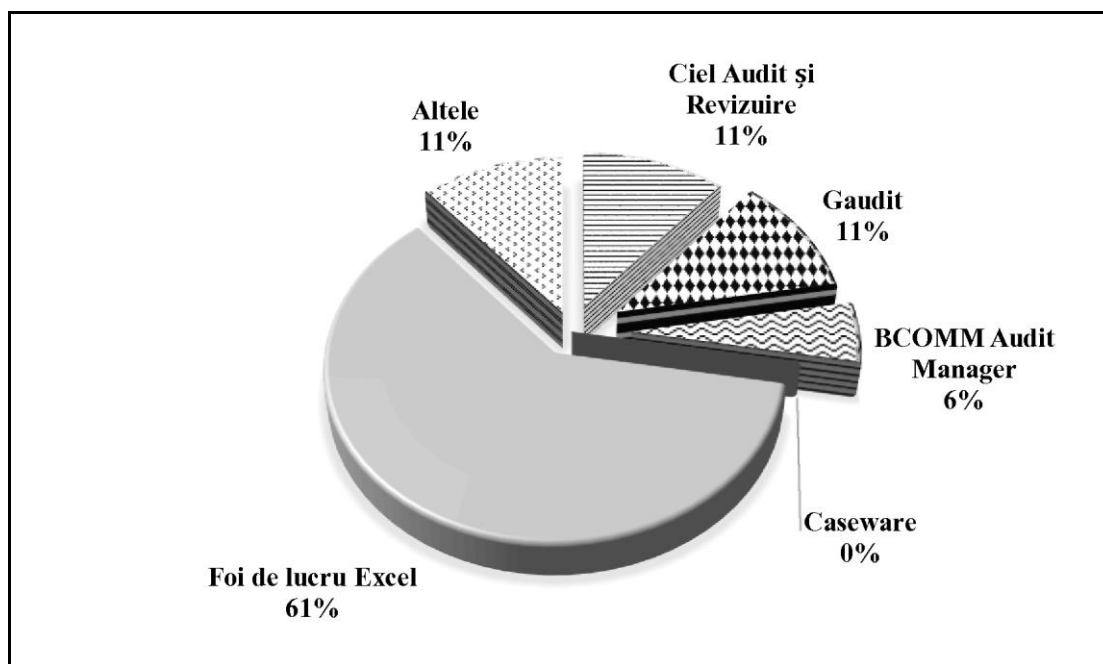
Având în vedere faptul că auditorul prelucrează foarte multe date și deseori trebuie să aplice o metodă de eșantionare pentru că nu se poate testa 100% din populație, am considerat necesar să cunoaștem ce metode de eșantionare se folosesc (**Figura nr. 3**). Acestea sunt enumerate și prezentate ca metodologie în Standardul Internațional de Audit 530 *Eșantionarea în audit și alte proceduri de testare selective*. Metodele de eșantionare pot fi statistice sau nestatistice. Decizia de a folosi abordarea statistică sau nestatistică depinde de judecata profesională a auditorului în ceea ce privește cea mai eficientă

modalitate de a obține probe de audit corespunzătoare, suficiente în circumstanțele respective.

Astfel, din centralizarea răspunsurilor oferite de auditori a rezultat faptul că:

- Metoda sistematică este folosită de 50% dintre respondenți;
- Generarea computerizată deține 28% din răspunsuri;
- Selecția la întâmplare este folosită de 17% din respondenți;
- Selecția în bloc este folosită de 6% dintre respondenți.

Figura nr. 4. Software utilizate pentru audit



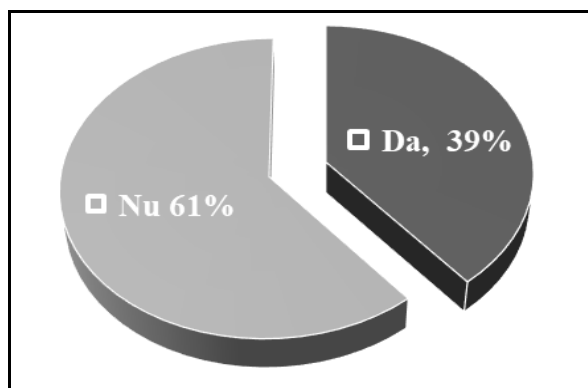
Sursa: Prelucrare proprie

Din analiza răspunsurilor legate de tipul de soft utilizat în activitatea de audit au rezultat următoarele (**Figura nr. 4**):

- peste 61% din auditori folosesc foile de lucru în Excel;
- 11% folosesc Ciel Audit Revizuire și Gaudit;
- 6% folosesc BCOMM Audit.

Pe de o parte, concluzionăm că marea majoritate a auditorilor financiari s-au obișnuit cu foile de lucru în Excel, iar, pe de altă parte, unii auditori nu au testat sau nu au încredere în programele dedicate pentru a desfășura etapele de audit.

Figura nr. 5. CAAT's în activitatea de audit financiar

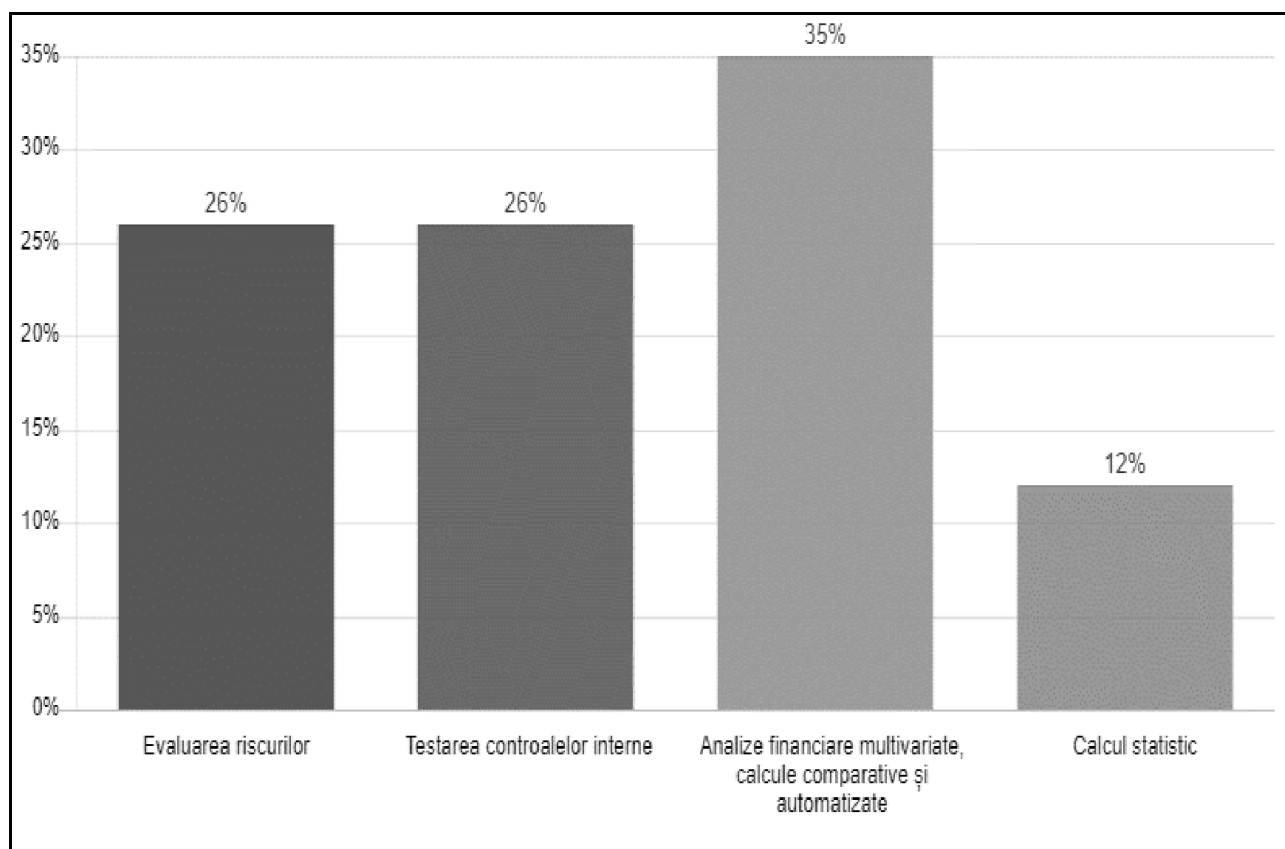


Sursa: Prelucrare proprie

CAATs se poate utiliza în oricare dintre etapele misiunii de audit în vederea sistematizării datelor, folosind diferite tehnici de interogare. Numai 39% dintre

respondenți au răspuns că folosesc aceste instrumente, iar 61% au spus că încă nu le utilizează sau nu le-au testat (*Figura nr. 5*).

Figura nr. 6. Etapele misiunii de audit în care pot fi utile instrumentele CAAT's



Sursa: Prelucrare proprie

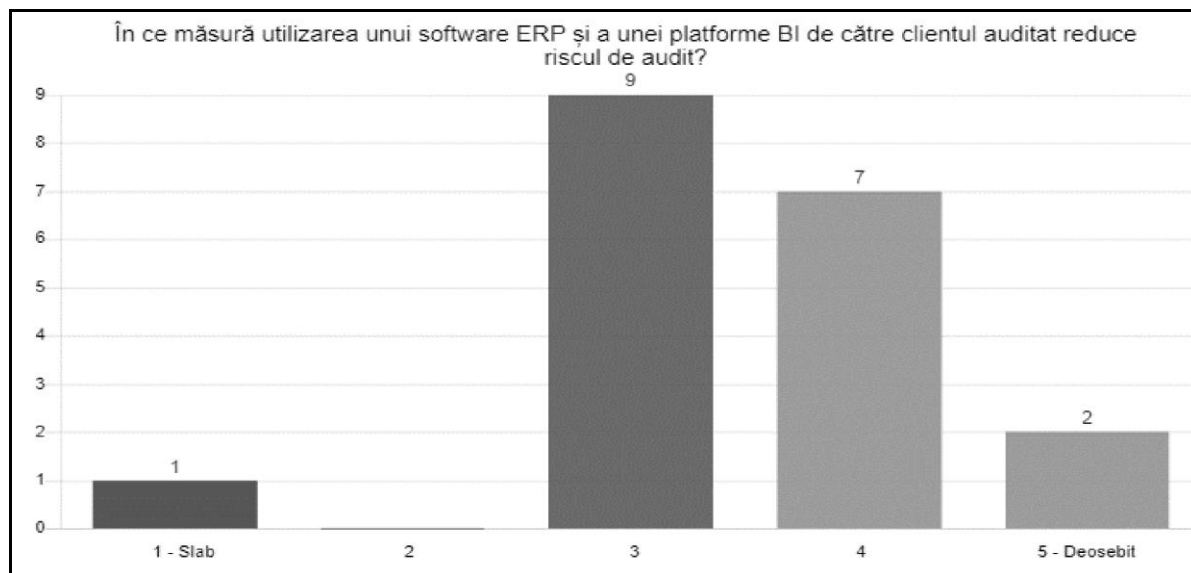
Am analizat în continuare în ce etape ale unei misiunii de audit sunt utile tehnicile de audit asistate de calculator (CAAT's). Așa cum observăm din răspunsurile sintetizate în *Figura nr. 6*:

- 35% au specificat că aceste tehnici sunt utile în realizarea de analize financiare multivariate, calcule comparative și automatizate;
- 26% au răspuns în egală măsură că utilitatea este observată în etapa de evaluare a riscurilor și în testarea controalelor interne;
- 12% dintre respondenți consideră utile tehnicile de audit CAAT's în etapa de calcul statistic.

Am considerat important să aflăm, în ce măsură consideră auditorii că utilizarea de sisteme ERP sau de platforme BI de către firmele client poate reduce riscul de audit.

În urma rezultatelor obținute am observat că în proporție de 50%, pe o scară de la 1 la 5, unde 1 este nivelul „în mică măsură” iar 5 este nivelul „în mare măsură”, respondenții consideră importantă utilizarea acestor tipuri de sisteme. Dacă ne uităm la *Figura nr. 7*, concluzionăm, în urma răspunsurilor primite, că puțini auditori nu cred încă în utilitatea instrumentele de asistare a deciziilor și anume doar 6% dintre respondenți au apreciat cu minim reducerea riscului de audit utilizând sisteme ERP.

Figura nr. 7. Reducerea riscurilor de audit prin utilizarea unui software ERP și/sau a unei platforme BI

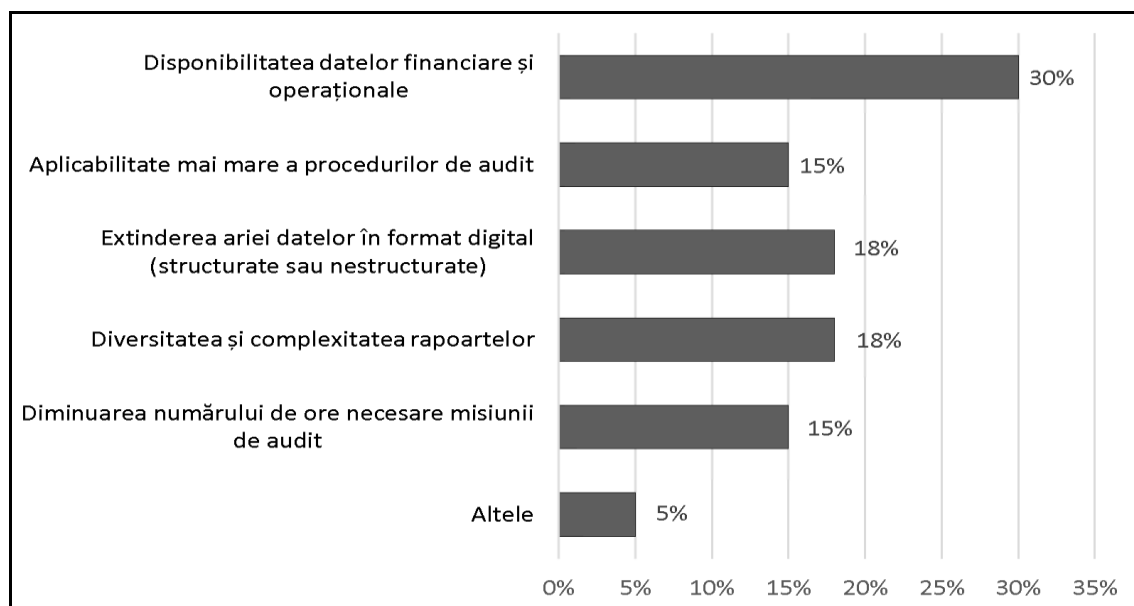


Sursa: Prelucrare proprie

Prin evoluția tehnologiei se asigură totodată și progresul în domeniul financiar, implicit schimbarea și adaptarea

auditorilor la noile perspective de viitor ale pieței din România.

Figura nr. 8. Avantajele ERP în audit



Sursa: Prelucrare proprie

Din datele prezentate în **Figura nr. 8** putem observa care sunt avantajele ERP considerate de către auditorii financiari ca fiind cele mai importante.

Din totalul respondenților, 29% au considerat *disponibilitatea datelor financiare și operaționale* ca fiind un avantaj al utilizării ERP. Sistemele integrate unesc toate informațiile financiare din toate departamentele, ceea ce creează un real avantaj pentru oricine are nevoie de ele. Informațiile se regăsesc în timp real, iar acest aspect poate fi considerat un alt motiv pentru care marea majoritate a auditorilor au încredere în sistemele ERP utilizate de către clienții lor.

Diversitatea și complexitatea rapoartelor precum și *extinderea datelor în format digital (structurate sau nestructurate)* au fost alese de 18% dintre repondenți. Este clar faptul că utilizarea unui ERP oferă o gamă largă de rapoarte care pot ajuta auditorii în îndeplinirea misiunii lor. Dacă pe lângă existența unui ERP mai adăugăm și o platformă BI, colectarea și prelucrarea informațiilor legate de valori devine din ce în ce mai facilă, iar informațiile mai ușor de interpretat.

Aplicabilitatea mai mare a procedurilor de audit este un alt avantaj, remarcat de 16% dintre respondenți. Aceștia au constatat că utilizarea unui sistem ERP de către clientul auditat ajută în misiunea de audit prin faptul că aplicabilitatea procedurilor este mult mai eficientă și acoperă un volum mai mare de date.

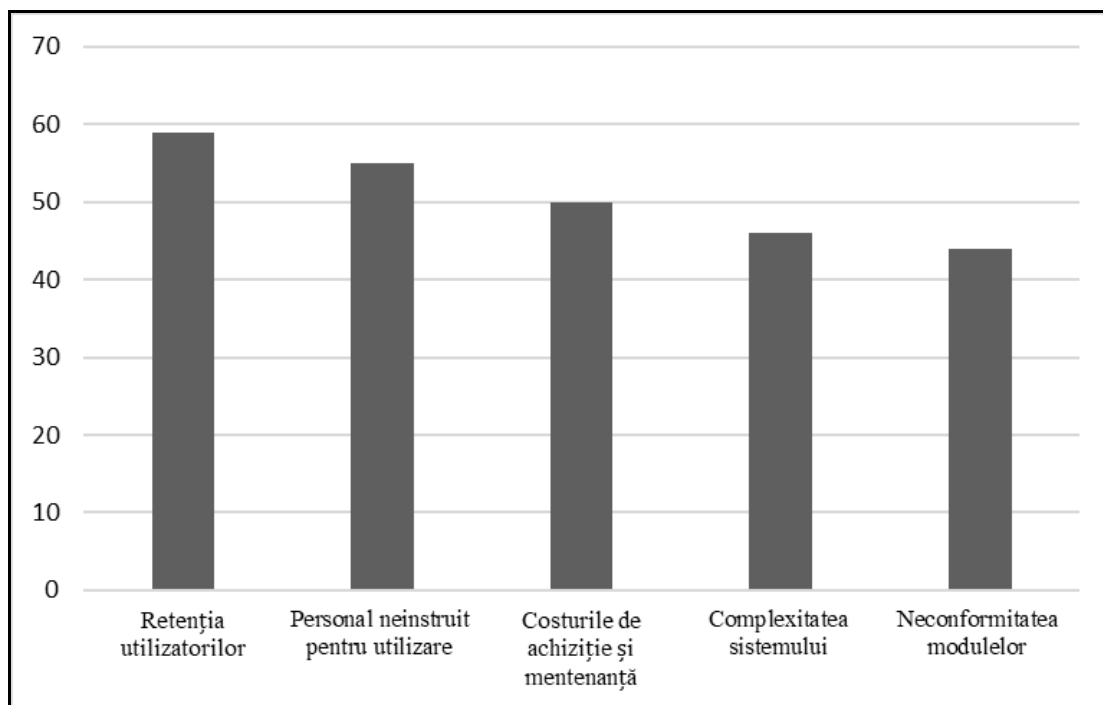
Diminuarea numărului de ore necesare misiunii de audit a fost considerat un avantaj de către 13% dintre auditorii respondenți. Acest lucru poate fi influențat și de modul în care utilizatorii știu sau nu cum să folosească programul și de cât de bine au fost instruiți încă de la implementarea sistemului.

De asemenea, 2% din totalul respondenților au considerat că avantajele depind de *tipul de ERP utilizat de client*.

În studiul realizat ne-am propus să cunoaștem și dezavantajele considerate de către auditorii ca fiind cele mai frecvente în extragerea datelor de la clienții ce utilizează ERP.

Am supus atenției un număr de cinci enunțuri, pentru care s-a acordat un punctaj de la 1 - minim la 5 - maxim.

Figura nr. 9. Dezavantajele utilizării ERP de către clientul auditat



Sursa: Prelucrare proprie

Astfel, așa cum se vede din datele centralizate în **Figura nr. 9**, ierarhizarea a fost următoarea: retenția utilizatorilor, personal neinstruit pentru utilizare, costul achiziției și mentenanța, complexitatea sistemului și pe ultimul loc - neconformitatea modulelor.

Prin analiza răspunsurilor la ultimele două întrebări concluzionăm că sistemele integrate de tip ERP constituie o oportunitate, dar și o provocare pentru îndeplinirea misiunilor de audit.

4. Concluzii și recomandări

Studiul empiric relevă faptul că cele amândouă domeniile, auditul financiar și tehnologia informației (ERP și/sau BI) se influențează și potențează în mod continuu.

Ambele noțiuni prezentate, „auditul financiar” și „Business Intelligence”, au ca produs final informația, într-o formă corectă, accesibilă, verificată și care să respecte anumite standarde de calitate. Auditul financiar trebuie să se sprijine pe informații care să respecte anumite criterii de calitate, așa cum stabilește IASB (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, Standardele Internaționale de Raportare Financiară, 2011): relevanța, reprezentarea exactă, comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea, inteligibilitatea. Validarea conturilor anuale este posibilă prin respectarea acestor condiții, iar auditul financiar deține rolul esențial în acest sens. Procesarea datelor și informațiilor corecte și relevante devine o condiție de bază pentru obținerea unor rezultate consistente și care să reflecte realitatea cu privire la situația financiară a unei organizații. În spiritul acestei idei, este punctată noțiunea de informație financiar-contabilă în jurul căreia se construiește întreaga pledoarie asupra convergenței celor două domenii abordate. Criteriile de calitate urmărite în obținerea unor astfel de informații determină aplicarea celor mai bune metode de procesare, care trebuie să țină cont de amplexarea activității, de costuri, de disponibilitatea resurselor, de criteriile de referință etc.

Din analiza literaturii de specialitate putem concluziona că integrarea rapoartelor Business Intelligence și a sistemelor ERP în sfera surselor de informare a unei misiuni de audit financiar creează oportunități și se poate ajunge la rezultate determinante în formularea unei opinii motivate asupra situațiilor financiare. Criteriile de calitate impuse pentru informația prelucrată atât în auditul

financiar, cât și în sistemele informatice inteligente pot crea un cadru de referință comun propice obținerii de informație financiar-contabilă de valoare pentru cei interesați. Precizia calculelor, eliminarea eșantionărilor, capabilitățile de procesare a unor volume mari de date induc concluzia că, la nivelul de dezvoltare și implementare actual, aplicațiile Business Intelligence pot contribui la informarea corectă a managementului organizației, dar și a auditorilor externi.

Având în vedere toate aspectele menționate mai sus, privind rolul tehnologiilor în organizațiile de pretutindeni, dar și creșterea complexității sistemelor de contabilitate și multitudinea de tranzacții înregistrate, se observă înlocuirea accelerată a tehnicilor „uzuale” de audit, cu tehnici moderne. Faptul că majoritatea documentelor justificative, cum sunt facturile, avizele, registrele contabile, comenzile sunt disponibile în format electronic, ușurează munca utilizatorilor în redactarea, trimiterea, vizualizarea acestora și schimbă totodată și metodele de auditare cu care erau obișnuiți profesioniștii din domeniul auditului, acest aspect constituind o provocare.

Din studiul cantitativ realizat pe bază de chestionar au rezultat următoarele: pe de o parte, activitatea de audit este realizată de majoritatea auditorilor prin utilizarea foilor de calcul Excel, metoda sistematică de eșantionare este cel mai des utilizată, iar, pe de altă parte, utilizarea de către firmele client a unui sistem ERP are multiple avantaje, dar și dezavantaje.

Utilitatea dată de integrarea tehnologiilor informaționale realizează astfel creșterea eficienței și eficacității activităților prestate de către auditorii financiari prin:

- automatizarea operațiunilor ciclice și concentrarea pe anumite procese critice;
- sporirea nivelului de calitate al misiunilor de audit prin standardizarea metodelor de audit și prin acoperirea unui volum mărit de date;
- descoperirea anomaliilor sau erorilor prin efectuarea de analize detaliate;
- diminuarea considerabilă a duratei unui audit etc.

În opinia noastră auditorii trebuie să învețe continuu pe parcursul activității profesionale și să iasă permanent din zona de confort profesional. Continuând să promoveze principiul educației prin învățare pe tot parcursul vieții, alcătuiesc soluția

pentru asigurarea unor servicii de înaltă calitate profesională. Într-o economie bazată pe globalizare și digitalizare, informația înseamnă putere, iar multe

companii sunt interesate să obțină date semnificative în speranța că vor ajunge mai sus pe piața competitivă.

BIBLIOGRAFIE

1. Behn, B. K., Searcy, D. L. and J. B. Woodroof, 2006. A within firm analysis of current and expected future audit lag determinants. *Journal of Information Systems*, 20;
2. Bensoussan, B., Flesher, C., 2009. Analysis for Managers – Effective Planning Tools and Techniques, *Pearson*, Essex;
3. Braun, R. L. et al, 2003. Computer-assisted audit tools and techniques: Analysis and perspectives. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18, Issue 9;
4. Chan, D.Y., Chiu, V., Vasarhelyi, M.A., 2018. Continuous Auditing: Theory and Application. *Series on Big Data, Analytics and Artificial Intelligence applied to Accounting and Auditing*, Emerald Publishing, United Kingdom;
5. Farcane, N. & Deliu, D., 2020. Mize și provocări privind activitatea auditorului în era Blockchain, *Audit Financiar*, XVIII, Nr.1(157)/2020, 45,72;
6. Grand, B., Verdalle, B., 1999. Audit comptable et financier, *Ed. Economica*, Paris;
7. Morris, J. J. 2011. The impact of enterprise resource planning (ERP) systems on the effectiveness of internal controls over financial reporting, *Journal of Information Systems*, 25;
8. O'Leary, D. E., 2004. Enterprise resource planning (ERP) systems: An empirical analysis of benefits. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 1;
9. Oprea, D., Meșniță, G., Dumitriu, F., 2005. Analiza sistemelor informaționale, *Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza” Iași*;
10. Oprean, I., Popa, I.E., Lenghel, R.D., 2007. Procedurile auditului și ale controlului financiar, *Risoprint, Economica*, Vol. 1, Cluj-Napoca;
11. Ramlukan, R., 2015, How Big Data and Analytics Are Transforming the Audit, *Financial Executives International Daily*;
12. Sayana, S. A., 2003, Using CAATTs to Support IS Audit. *Information Systems Control Journal*, Volume 1;
13. Tofan O., 2018. Aplicații business intelligence în auditul financiar, Teză de doctorat, *Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași*;
14. Turban, E., Sharda, R., Delen, D., 2011. Decision Support and Business Intelligence Systems – ninth edition, *Pearson*, New Jersey;
15. Williams, S. and Williams, N., 2006. The Profit Impact of Business Intelligence, *Morgan Kaufmann*, Gaithersburg.;
16. https://www.readyratios.com/reference/audit/computer_assisted_audit_techniques_caats.html
17. Kaplan Financial Knowledge Bank, Computer assisted audit technique, <https://kfknowledgebank.kaplan.co.uk/audit-and-assurance/audit-evidence/computer-assisted-audit-technique>
18. <https://www.semanticscholar.org/paper/IMPACT-OF-ERP-SYSTEM-ON-AUDITING-AND-INTERNAL-Jain-Soral/21863db523ab2584178997e14e4c491d42d83145>
19. Audit Data & Analytics: Unlocking the value of audit - KPMG Global (home.kpmg)
20. <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2015/apr/data-analytics-for-auditors.html>
21. https://www.ey.com/en_gl/reporting-insights

Considerații privind avantajele utilizării leasingului în entitățile mici și mijlocii

Drd. George-Aurelian TUDOR,
Academia de Studii Economice din București,
e-mail: george.tudor@cig.ase.ro

Dr. Ioan Codruț ȚURLEA,
Academia de Studii Economice din București,
e-mail: turleacodrut@gmail.com

Drd. Elena MITOI,
Academia de Studii Economice din București
e-mail: elena.mitoi@centralbank.ie

Rezumat

De-a lungul evoluției societății în care trăim, contabilitatea a jucat un rol important, iar câteodată decisiv în luarea anumitor decizii sau în influențarea acestora. Cercetarea în contabilitate poate oferi studiilor sociale și culturale perspective importante în modul în care societatea și cultura este produsă și modelată prin calculații, tehnologii și practici de control al gestionării. O provocare, dar și o oportunitate interesantă pentru tinerii cercetători, este de a explora rolul și impactul contabilității în cadrul societăților comerciale precum și în cadrul organizațiilor non-guvernamentale, având în vedere numeroasele momente în care problema unei noi reforme este adusă în centrul atenției, ca urmare a unor evenimente delicate din viața unor companii. Creșterea criteriilor de calitate, precum și diminuarea costurilor prin utilizarea leasingului ca formă de finanțare a generat o parte din evoluția societății moderne. Astfel, conducerea societăților comerciale a fost nevoită în permanență să își stabilească noi și noi strategii pentru a aduce companiilor reputația și aprecierea tuturor, prin indicatori de performanță superiori față de perioadele precedente.

Articolul are ca obiective înțelegerea conceptului de finanțare a leasingului, în scopul familiarizării cu această formă de finanțare, precum și validarea ipotezei că leasingul reprezintă o bună modalitate de finanțare utilizată de entitățile mici și mijlocii care folosesc diverse strategii de dezvoltare economică și de obținere de beneficii economice, având ca punct de plecare interpretarea corectă a politicilor contabile, necesară prezentării imaginii fidele a companiei. Pentru validarea ipotezei că leasingul reprezintă un factor de creștere economică autorii au realizat un chestionar compus din nouă întrebări, în care respondenții și-au exprimat propria opinie în ceea ce privește leasingul ca formă de finanțare. În urma studiului elaborat, autorii au concluzionat că utilizarea leasingului reprezintă un factor de creștere economică, având ca punct de plecare strategia de dezvoltare a companiei, precum și apetitul pentru risc al acționarilor. De asemenea, utilizarea leasingului ca formă de finanțare a favorizat dezvoltarea tehnologică rapidă și apariția unei reale provocări a istoriei moderne - globalizarea.

Cuvinte cheie: leasing; politici contabile; strategie; influență; creștere economică;

Clasificare JEL: M40, M41

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Tudor, G.-A., Țurlea, I. C., Mitoi, E. (2021), Considerations on the Advantages of Using Leasing in Small and Medium-Sized Enterprises, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 3(163)/2021, pp. 587-598, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/163/021

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/163/021>

Data primirii articolului: 17.06.2021

Data revizuirii: 28.06.2021

Data acceptării: 19.07.2021

Introducere

Contabilitatea este percepută ca un limbaj internațional de comunicare în mediul de afaceri, fiind un element cheie în ceea ce privește stabilirea potențialelor direcții de dezvoltare economică a oricărei companii. Astfel, mediul economic din întreaga lume recunoaște nevoia unui set unic de standarde, care să ofere un grad ridicat de transparență și comparabilitate a acestora, astfel încât investitorii actuali sau potențiali să fie bine informați despre performanțele companiilor în care sunt implicați. Mai mult, existența acestui set unic favorizează elaborarea unor analize financiare mult mai clare, care să genereze o creștere a capitalului, rezultate din creșterea gradului de încredere al investitorilor cu privire la performanțele reale ale companiei.

Mai mult, nucleul dezvoltării sustenabile are la bază procesul de transformare cu ajutorul căruia exploatarea, orientarea viitoarelor investiții, evoluția tehnologică, precum și modificările instituționale se regăsesc în armonie, generând astfel un nivel de satisfacție umană ridicat, pornind de la premisa ONU din anul 2015 că „Nimeni nu rămâne în urmă”.

Lucrarea se concentrează pe definirea avantajelor folosirii leasingului ca formă de finanțare ce ar putea fi utilizată de societățile comerciale la dezvoltarea metodelor de finanțare și oferă o imagine de ansamblu asupra modalităților de finanțare, luând în considerare disponibilitatea datelor.

De la organizarea activităților economice în societăți comerciale, acestea au încercat să își diversifice aria de aplicare, având drept scop o dezvoltare firească și de durată, astfel încât persoanele răspunzătoare de guvernanta companiei să se bucure de un rezultat favorabil, de la o perioadă la alta.

Raportarea diverselor informații (de exemplu de mediu, sociale, financiare ș.a.) reprezintă de multe ori o adevărată provocare, iar societățile comerciale trebuie să gestioneze cu atenție aceste momente, astfel încât rapoartele pe care le elaborează să prezinte totalitatea evenimentelor produse într-un exercițiu financiar. Aceste solicitări provin din diferite surse care impun luarea acestora în considerare, chiar dacă sunt adesea complexe, nefiind ușor pentru manageri să decidă cu privire la prioritatea problemelor la care trebuie să răspundă, având în vedere că resursele companiei sunt limitate. Prin urmare, managerii trebuie să evalueze permanent modul în care răspund diferitelor categorii de

părți interesate, având în vedere particularitățile acestora. De amintit faptul că uneori „conducerea poate considera într-o zi un investitor ca fiind lipsit de consecințe sau minor, iar în altă zi același investitor să fie considerat important pentru conducere” (Stephens ș.a., 2011).

Acest lucru a dus la apariția noilor tipologii de existență a activității societăților comerciale (stiluri în contabilitate) ce prezentau acțiunea sau inacțiunea oamenilor în diverse situații prin transpunerea de la teorie la practică precum și de la practică la teorie, având ca principal obiectiv prezentarea unei imagini fidele asupra companiei pe tot parcursul unui an financiar.

Imaginea fidelă reprezintă unul dintre principalele repere de analiză a evoluției unei societăți și este urmărită atât de companie, cât și de clienți, furnizori, salariați, precum și de oricare alte terțe persoane interesate direct sau indirect de companie (Feleagă și Feleagă, 2007).

Printre țările emergente din Europa Centrală și de Est (CEE) identificăm și România, țară ce a fost în centrul atenției prin numeroasele reforme bazate pe influențe puternice din spațiul internațional, dar mai ales odată cu aderarea acesteia la Uniunea Europeană (UE) (Albu ș.a., 2011). După 1989 România a fost marcată de o perioadă prelungită de reformă, care a scos la lumina numeroase probleme, printre care cele politice, economice și sociale. Aderarea României la Uniunea Europeană precum și eforturile legislative externe susținute au determinat autoritatea națională de reglementare să acorde atenție implementării standardelor și normelor internaționale, precum standardele contabile, auditul, guvernanta corporativă, raportarea și reglementarea profesiei (Albu ș.a., 2014; Ionașcu ș.a., 2014). Aceste modificări de orientare spre influențe puternice din spațiul internațional au început să fie analizate (Jamali și Neville, 2011), însă evoluția istorică, precum și contextul național oferă un mediu propice și interesant pentru cercetare, ca urmare a numeroaselor modificări în mediul economic, politic și social, făcând ca legislația, practicile și informațiile furnizate să înregistreze o constantă îmbunătățire a acestora.

Conform IASB, „IFRS 16 specifică modul în care un raportor IFRS va recunoaște, măsura, prezenta și dezvălui contractele de leasing. Standardul oferă un singur model de contabilitate a locatarului, care îi impune acestuia să recunoască activele și pasivele pentru toate contractele de leasing, cu excepția cazului în care termenul de leasing este de 12 luni sau mai puțin ori activul-suport are o valoare scăzută. Locatorii continuă să clasifice contractele de

leasing ca exploatare sau finanțare, iar abordarea IFRS 16 cu privire la contabilitatea locatorului rămâne substanțial neschimbată față de predecesorul său, IAS 17”.

Obiectivul prezentei cercetări constă în determinarea măsurii în care leasingul reprezintă o bună alternativă de finanțare a entităților mici și mijlocii, având în vedere că marea majoritate a acestor entități dispun de resurse limitate. Lucrarea se va încheia cu partea de concluzii, limitări ale cercetării, precum și aprecieri privind o viitoare cercetare în legătură cu elementele care influențează alegerea leasingului, în detrimentul altor forme de finanțare precum: împrumutul, piața de capital ș.a.

1. Revizuirea literaturii de specialitate

Leasingul ajutat de imaginea fidelă a început să se dezvolte prin posibilitatea de creștere la nivel microeconomic dar și macroeconomic, devenind astfel un instrument necesar de evoluție financiară (Vakhitov Damir R. și Zamaletdinov Aidar, 2015).

Apariția și dezvoltarea tehnologiei a generat și dezvoltarea raportărilor, ca urmare a presiunilor exercitate de către societate și conducerea acestora. Presiunea a apărut din dorința companiilor (acționarilor) de a atrage noi investitori, prin listarea la bursă sau prin dezvoltarea calității raportărilor.

Avantajele și limitările dezvoltării durabile au impact în rezultatul și evoluția societății. În aceste condiții, comunicarea sustenabilității este una dintre cele mai importante etape în ceea ce privește creșterea interesului precum și asigurarea publicului vizat (Firoiu ș.a., 2019).

Tendința de globalizare a societăților comerciale a generat, din partea IASB, apariția unor noi standarde de contabilitate în care raționamentul profesional era principalul punct forte (Albu și Albu, 2012).

Raționamentul profesional a generat numeroase controverse, prin faptul că marile companii au încercat să-și cosmetizeze rezultatele, aceste rezultate fiind căutate de către persoanele ce aveau o remunerație în funcție de anumiți indicatori de performanță ai companiei.

Prin această modalitate, persoanele răspunzătoare de gestionarea companiei au reușit să găsească o formă de finanțare, astfel încât să își poată obține bonusurile de performanță, precum și să mențină prețul de vânzare al produselor sau serviciilor oferite în comparație cu principalii competitori.

1.1. Strategii de dezvoltare privind utilizarea leasingului

Leasingul ca modalitate de finanțare a generat numeroase discuții cu privire la forma de finanțare, perioada de leasing, precum și la strategia proprie de dezvoltare a companiei, astfel încât să stârnească un real interes pentru utilizatori atât pe termen scurt, cât și pe termen lung.

Wei-Ting Chen ș.a. (2018) aduc în discuție strategia de dezvoltare în cadrul companiilor aeriene prin decizia de dezvoltare a acestora folosind leasingul ca formă de finanțare. Practic ne regăsim într-o situație în care constrângerile sunt la tot pasul, prin menținerea unui preț competitiv în comparație cu celelalte companii aeriene, dar și intenția de creștere a flotei de avioane.

În analiza făcută de Wei-Ting Chen ș.a. (2018) a fost identificată o creștere a numărului de aeronave utilizate cu ajutorul leasingului de la 0,5% în anul 1970, la 40% în anul 2014, iar estimarea pentru anul 2020 este de peste 50%, ceea ce arată iminenta necesitate de utilizare a leasingului la stabilirea strategiei de dezvoltare.

În urma unui studiu efectuat de Sylvain Bourjade ș.a. (2017), companiile aeriene au înregistrat cel mai mic procent de creștere din perioada 1996 - 2011 în comparație cu celelalte industrii. În ciuda acestui rezultat, unele companii aeriene au consemnat profituri importante, dar un lucru interesant reiese din această constatare, faptul că aceste companii aeriene au obținut profituri similare indiferent de strategiile utilizate.

Utilizarea strategiilor de finanțare prin leasing atât în cadrul companiilor mici, cât și al companiilor mari a adus în lumină faptul că societățile mici vor închiria mai mult decât companiile mari deoarece acestea (societățile mici) nu au capacitate mare de finanțare, iar leasingul reprezintă o formă de finanțare rapidă. În ceea ce privește companiile mari, acestea preferă existența unor rate mai mici și fixe de împrumut în comparație cu forma de finanțare amintită mai sus (Jane-Raung Lin ș.a., 2013).

Cererea din partea clienților de actualizare a produselor oferite de către societățile comerciale o regăsim și în sectorul software prin două variante de oferte ale produselor și anume: vânzare și finanțare în sistem leasing. Necesitatea dezvoltării companiei pe baza unor strategii este absolut necesară, iar în acest domeniu leasingul are un ușor avantaj prin faptul că produsul achiziționat în baza unui contract de leasing oferă și posibilitatea updatării și mentenanței la un preț accesibil.

Practic, leasingul vine cu un pachet de servicii pe care utilizatorii îl pot folosi la momentul achiziționării produselor software (Kunhao Jia ș.a., 2018).

În analiza performanței unei societăți se aduce în discuție și existența unor contracte de leasing ce pot genera evaluări mai amănunțite, având scopul de a stabili dacă utilizarea acestei forme de finanțare are impact sau nu asupra capitalului. Prin urmare, administratorii au ca principal obiectiv existența unui capital permanent, care să poată produce beneficii economice viitoare în desfășurarea activităților cotidiene, precum și conturarea unei strategii pe termen mediu și lung.

În vederea identificării importanței părților interesate, unii cercetători (Mitchell ș.a., 1997) au sugerat teoria relevanței părților interesate. Prin importanța părților interesate înțelegem gradul în care părțile interesate sunt vizibile, vocale și importante pentru o companie, fiind determinată de acțiuni ale părților interesate, precum: putere, legitimitate și urgență. În ultimii 25 de ani, evidența părților interesate a devenit un instrument de bază, utilizat la identificarea, evaluarea și prioritizarea acestora, având astfel importante implicații teoretice și manageriale.

De asemenea, putem aminti și de impactul în ceea ce privește mărirea companiei prin modul de organizare și conducere. Astfel, un studiu efectuat de Qaiser Munir ș.a. (2017) a evidențiat constrângerile care pot să apară atunci când CEO-ul are influență asupra investitorilor, prin faptul că se va încerca mereu crearea unor oportunități privind creșterea remunerației lunare, dar și menținerea unui loc de muncă stabil.

Puterea este definită ca fiind capacitatea părților interesate de a influența deciziile organizației și distribuția valorii (Lépineux, 2003). Utilizarea puterii, din punct de vedere al părților interesate, este susținută și de teoria neo-instituțională, cu ajutorul căreia presiunea coercitivă înregistrează influențe puternice asupra procesului decizional al managementului (Pedersen, 2011). Legitimitatea reprezintă modul în care acțiunile unui grup, ținând cont de contextul sistemului social, sunt percepute în linii mari (Morsing ș.a., 2006). Legitimitatea este deseori legată de putere, deoarece majoritatea managerilor vor acorda atenție doar unui actor puternic care este considerat legitim. Un alt aspect adus în discuție este urgența și reprezintă măsura în

care un grup de părți interesate consideră că afirmațiile sale sunt sensibile în timp sau critice (Mitchel ș.a., 1997).

Aplicarea politicilor generează uneori și o incertitudine în ceea ce privește modul de înțelegere și aplicare a leasingului, prin recunoașterea sau nerecunoașterea acestuia în situațiile financiare, precum și cosmetizarea unor indicatori economico-financiar (lichiditate, solvabilitate). Acești indicatori se pot cosmetiza și prin utilizarea leasingului operațional, prin modul de prezentare a acestuia în notele explicative, o parte componentă a situațiilor financiare.

Utilizarea politicilor contabile evidențiază raționamentul profesional asupra modului de utilizare a leasingului operațional sau financiar. Constatările unui articol publicat de către Su-Jane Hsieh și Yuli Su (2015) au scos la iveală faptul că societățile utilizează leasingul operațional deoarece acesta este mai puțin costisitor în comparație cu leasingul financiar în privința modului în care acesta poate genera unele cheltuieli mai mari (depreciere, amortizare), iar la sfârșitul exercițiului financiar rezultatul să fie mai mare, având scopul de a beneficia de remunerații mărite în funcție de performanța companiei.

Freeman (1984) este de părere că managerii ar trebui să identifice toate grupurile de părți interesate, ar trebui să determine nivelul de importanță specific fiecărui grup, precum și maniera în care cerințele lor sunt realizate în prezent de către entitate și, pe baza rezultatelor obținute, ar trebui să modifice politicile entității, astfel încât să se remedieze situațiile care nu au fost satisfăcute de către companie.

Începând cu anul 2019 leasingul are un nou standard de reglementare, care va modifica modul de analiză a leasingului privind evaluarea acestuia, prin faptul că leasingul se va prezenta și în bilanț (generând automat o evidență mult mai bună a indicatorilor), iar acest lucru se va realiza prin analiza și clasificarea leasingului în două mari componente și anume: leasing pe termen scurt și leasing pe termen lung.

Într-un studiu efectuat de Masaki Kusano (2017) pe companiile din Japonia, diferențierea leasingului în financiar și operațional nu are incidență asupra evaluării riscului de credit, deoarece leasingul

operațional este evidențiat în notele explicative și analizat la evaluarea riscului de pierdere.

Această clasificare generează indirect și o analiză mai elaborată a fiecărui contract de leasing în notele explicative, astfel încât să se diferențieze vechea clasificare de leasing (financiar și operațional).

1.2. Studiu empiric privind abordarea leasingului în cadrul societăților comerciale

Majoritatea pierderilor operaționale stârnesc atenția publicului larg, chiar dacă aceste pierderi financiare pot înregistra valori reduse. Însă efectul negativ în ceea ce privește reputația companiei (de exemplu pierderea clienților sau a angajaților) poate să înregistreze situații și mai delicate în cadrul unei companii în comparație cu efectul generat de pierderea însăși (Sturm, 2013). Mai mult, riscul operațional este omniprezent, complex și într-o permanentă dinamică. În comparație cu riscul de piață și de credit, care se regăsesc în anumite domenii de activitate, riscul operațional este inerent tuturor proceselor de afaceri. Diversitatea pierderilor operaționale generează un amplu proces de definire a riscului operațional, precum și delimitarea acestuia față de alte tipuri de risc (Sturm, 2013). Acordul de capital Basel II prezintă riscul operațional ca fiind „riscul de pierdere rezultat din procesele, persoanele și sistemele interne inadecvate sau eșuate sau din evenimente externe. Această definiție include riscul juridic, dar exclude riscul strategic și reputațional”. Această definiție are în vedere în mod direct evenimentele externe și interne, spre deosebire de riscul operațional și de piață. Astfel, definiția riscului operațional ar putea să îmbrace o formă mai complexă în comparație cu alte tipuri de riscuri (Wahlström, 2006). Cu toate acestea, definirea abstractă generează atât puncte forte cu privire la varietatea de evenimente acoperite, cât și situații în care această definire este imprecisă, generând astfel probleme potențiale în practică.

2. Metodologia cercetării

Pentru a demonstra impactul leasingului asupra activităților (performanței) societăților comerciale, autorii au realizat un studiu pilot cu ajutorul căruia să determine dacă leasingul reprezintă un factor de creștere economică.

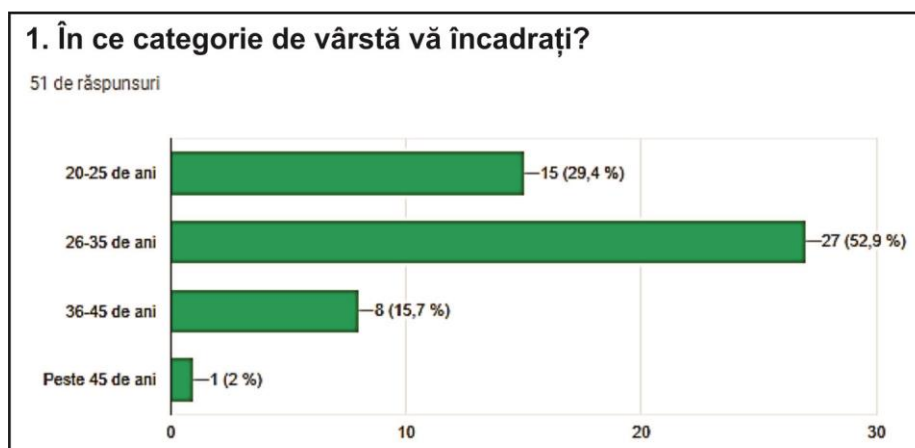
Obiectivul prezentei cercetări constă în determinarea măsurii în care leasingul reprezintă o bună alternativă de finanțare a entităților mici și mijlocii din România, o țară emergentă, având în vedere că marea majoritate a acestor entități dispune de resurse limitate.

Mai mult, criteriile de selecție pentru asigurarea independenței rezultatelor au vizat atât persoane care au o experiență limitată în domeniul economic (de exemplu studenți sau persoane care au o experiență practică limitată) – astfel încât să nu se ofere rezultate care ar putea să fie influențate de compania unde aceștia activează –, cât și respondenți care au experiență în domeniul economic (de exemplu profesori, experți contabili, persoane care au sau au avut o poziție de conducere în organisme de profil) – astfel încât rezultatele obținute să se bucure de o analiză productivă din partea tuturor persoanelor implicate în această cercetare.

Acest studiu a fost elaborat în luna martie 2021, pe un eșantion de 70 de persoane care au fost rugate, în limita disponibilității, să completeze chestionarul cercetării. Din motive de siguranță, ca urmare a apariției și răspândirii virusului SARS-CoV-2, acest chestionar a fost realizat cu ajutorul aplicației Google Forms, astfel încât procesul de cercetare să își continue parcursul firesc. Din cadrul acestui eșantion au fost primite 51 de răspunsuri, ceea ce ne ajută să putem aprecia, de o manieră obiectivă, pe baza rezultatelor obținute, că leasingul reprezintă o formă de finanțare în cadrul entităților mici și mijlocii, având în vedere că marea majoritate dintre acestea au resurse proprii limitate de finanțare.

Prima întrebare a chestionarului identifică atât numărul de respondenți, precum și ponderea categoriei pe segmente de vârstă (*Figura nr. 1*).

Figura nr. 1. Categorie de vârstă

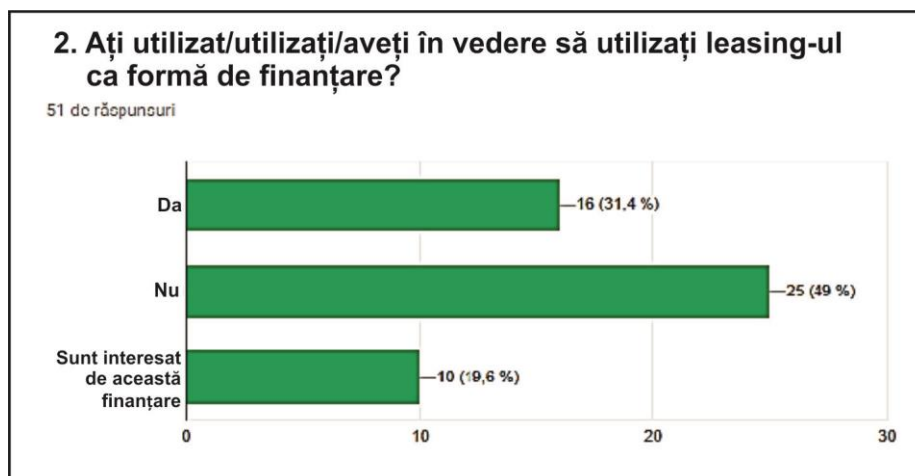


Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

În urma completării chestionarului, am identificat o pondere covârșitoare pentru categoria de vârstă 26-35 de ani (52,9%), ce reprezintă perioada de creștere profesională, precum și capacitatea de analiză și implementare a unui risc mai mare, în comparație cu persoanele de peste 45 de ani (2%) care nu sunt încântate de această formă de finanțare, generate de motive cum ar fi lipsa timpului, deoarece experiența acumulată de către aceștia este canalizată spre alte

activități, precum și existența unor situații în care persoanele evitau completarea acestui chestionar. Un alt segment analizat este cuprins între 20-25 de ani (29,4%), segment ce reprezintă perioada de studiu și sedimentare a informațiilor dobândite în anii de studiu și transpunerea acestora în practică. Ultima categorie analizată este cuprinsă între 36-45 de ani (15,7%), categorie ce reprezintă perioada de orientare spre dezvoltare a unui business personal, având la bază experiența acumulată.

Figura nr. 2. Probabilități de utilizare a leasingului



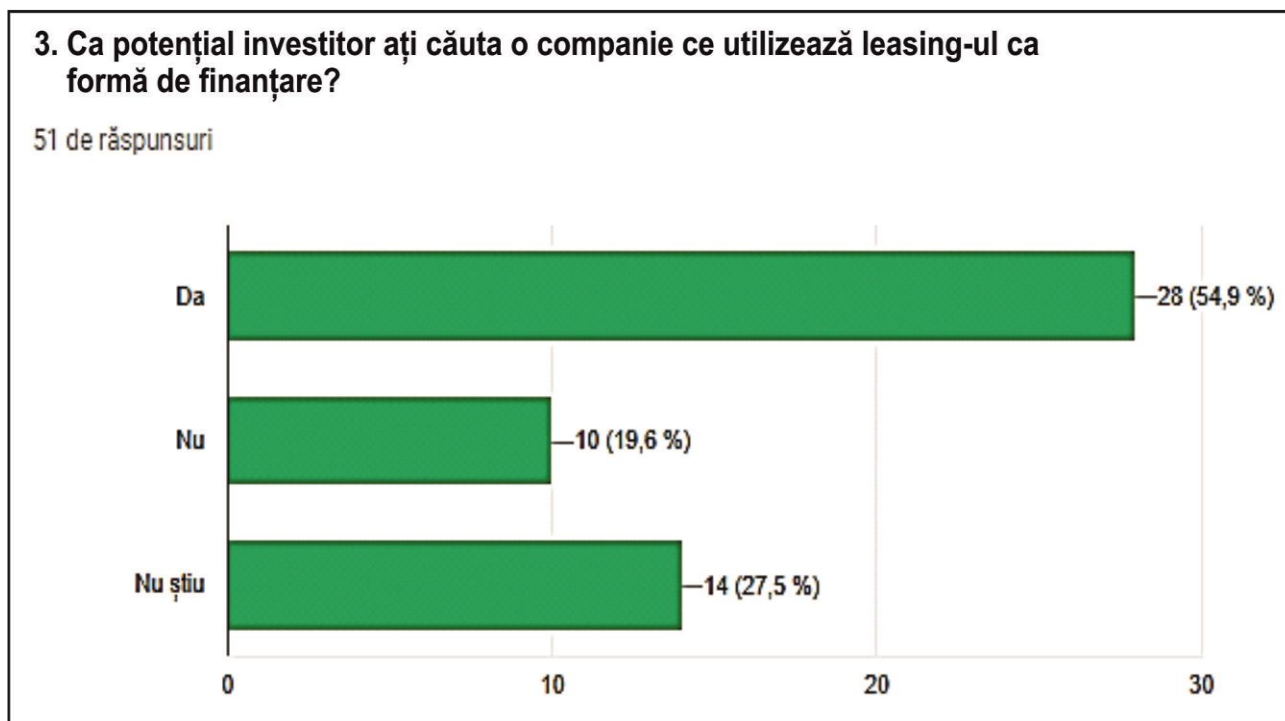
Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

Figura nr. 2 identifică modul de apreciere a formei de finanțare prin faptul că acești respondenți au fost împărțiți în două mari categorii și anume: cei ce utilizează sau sunt interesați de utilizarea leasingului ca formă de finanțare și cei ce nu doresc să utilizeze această formă de finanțare. Această situație, de a exista diverse categorii de interese cu privire la utilizarea leasingului ca formă de finanțare, a fost

confirmată și de cercetarea realizată de Wei-Ting Chen ș.a. (2018).

Interpretând **Figura nr. 2** pe segmente de vârstă, identificăm faptul că persoanele tinere precum și cele care depășesc 45 de ani nu doresc să utilizeze această formă de finanțare. De asemenea persoanele cu vârsta cuprinsă între 26-35 de ani utilizează sau sunt interesați de utilizare a leasingului ca formă de finanțare.

Figura nr. 3. Decizia de utilizare a leasingului

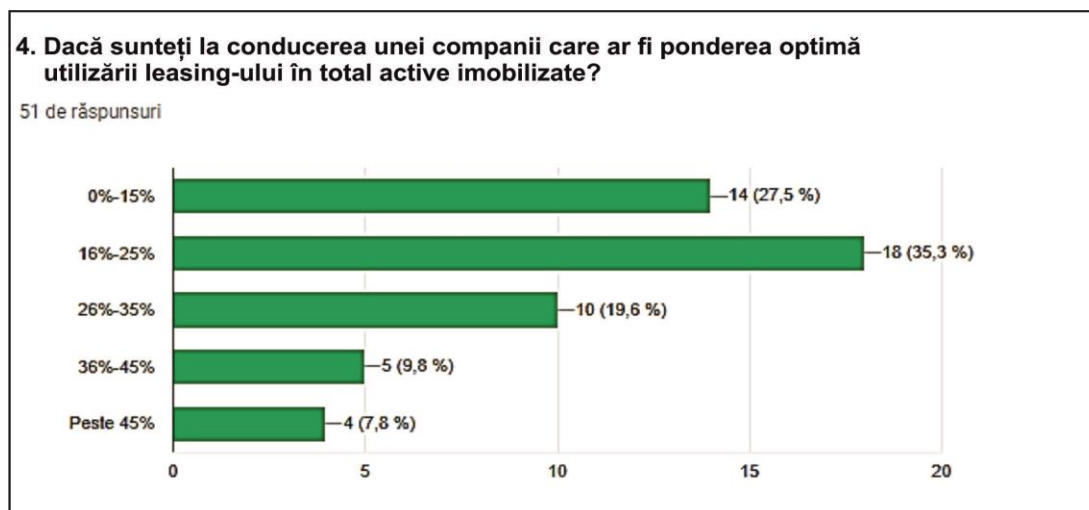


Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

Figura nr. 3 evidențiază o pondere superioară privind utilizarea leasingului ca formă de finanțare în detrimentul persoanelor cuprinse între 20-25 de ani care sunt la începutul carierei și o negare în detrimentul persoanelor cu vârsta mai mare de 36 de ani, unde prudența reprezintă un element de bază la stabilirea

direcțiilor viitoare de finanțare. Această situație este confirmată de studiul efectuat de Wei-Ting Chen ș.a. (2018), ca urmare a identificării creșterii substanțiale a numărului de avioane de la o perioadă la alta. Mai mult, informațiile prezentate mai sus confirmă premisa ONU din anul 2015: „Nimeni nu rămâne în urmă”.

Figura nr. 4. Nivelul de acceptare a utilizării leasingului

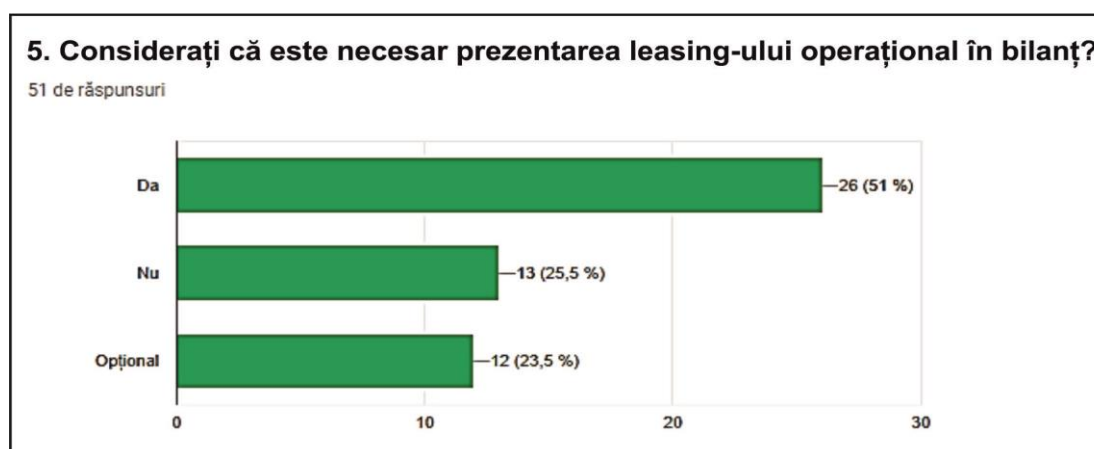


Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

Figura nr. 4 arată o situație puțin diversificată, prin prisma faptului că leasingul reprezintă o parte componentă a strategiei de dezvoltare, iar acest lucru influențează diferit fiecare manager în parte, în funcție de apetitul pentru risc al acestora. Persoanele cuprinse între 20-25 de ani și cele de peste 45 de ani au un procent mai

mic de utilizare a leasingului ca formă de finanțare. În următorul segment identificăm o pondere mare cu strategii diversificate, ce se regăsesc în următoarele patru procente. Persoanele cuprinse între 36-45 de ani identifică o utilizare a leasingului într-o manieră mai ponderată (16-25 %).

Figura nr. 5. Necesitatea prezentării leasingului operațional în bilanț



Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

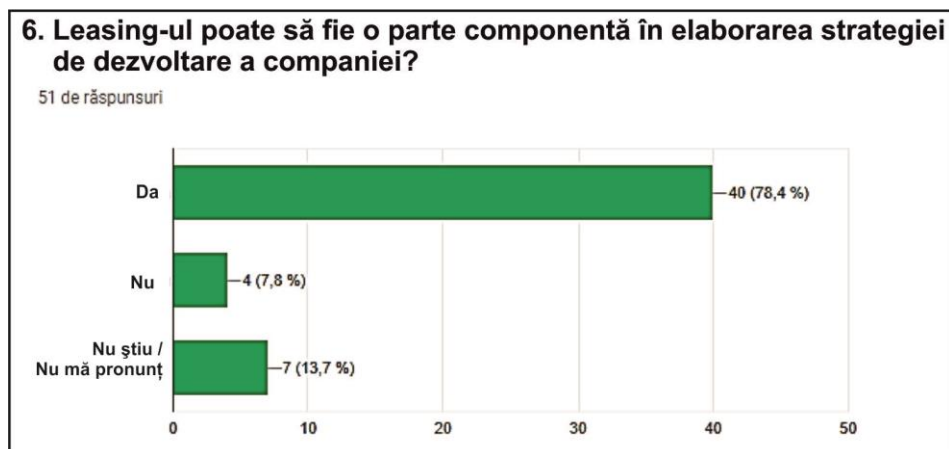
Strategia de dezvoltare a leasingului are impact și asupra modului de prezentare a leasingului în situațiile financiare

(**Figura nr. 5**). Dintre persoanele care au completat acest chestionar, puțin peste jumătate (51%) au răspuns că

trebuie evidențiat în bilanț și leasingul operațional. O parte însemnată din segmentul de respondenți cu vârsta cuprinsă între 20-25 de ani – 25,5% – au răspuns că nu trebuie să se evidențieze leasingul operațional în bilanț, iar cei peste 36 de ani – 23,5% – au justificat, prin

experiența acumulată, că este opțională prezentarea leasingului operațional în bilanț. Astfel, studiul efectuat de Masaki Kusano (2017) pune în evidență că la stabilirea riscului de pierdere se analizează ambele forme de utilizare a leasingului ca formă de finanțare.

Figura nr. 6. Leasingul ca parte componentă în elaborarea strategiei

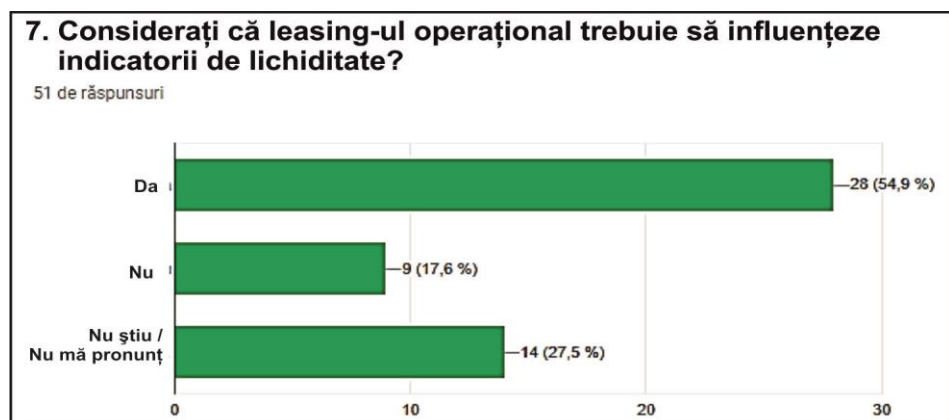


Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

În ceea ce privește leasingul ca strategie de dezvoltare a companiei, identificăm în **Figura nr. 6** un procent foarte mare (78,4%) în care respondenții au specificat că leasingul reprezintă un instrument de dezvoltare a companiei și doar patru persoane (7,8%) au răspuns că leasingul nu reprezintă o variantă de dezvoltare. Mai mult, această situație este confirmată atât de cercetarea realizată de

Vakhitov Damir R. și Zamaletdinov Aidar (2015) cu privire la poziția utilizării leasingului ca formă de finanțare, fiind un bun instrument de dezvoltare economică, cât și de cercetarea realizată de Firoiu ș.a. (2019). De asemenea, am identificat și o parte dintre acești respondenți (13,7%) care nu s-au pronunțat în ceea ce privește leasingul ca fiind o componentă de dezvoltare a companiei.

Figura nr. 7. Influența leasingului operațional

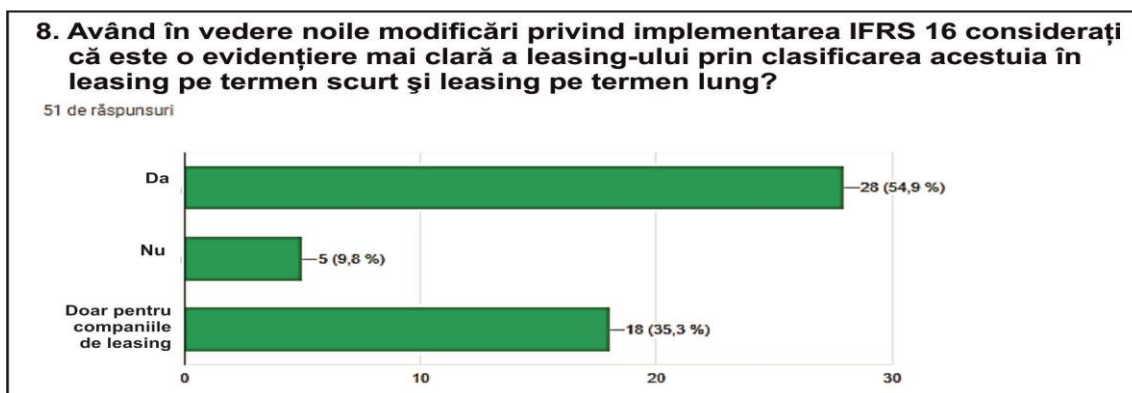


Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

Figura nr. 7 evidențiază că leasingul operațional trebuie să influențeze indicatorii de lichiditate, ca urmare a prezentării leasingului în bilanț. De asemenea, o altă parte dintre respondenți au răspuns că nu se pot pronunța, ca urmare a faptului că nu au studiat analiza economico-financiară în detaliu precum și a faptului că nu au fost interesați în mod direct de acest aspect sau încă sunt la facultate. De

asemenea avem și respondenți care nu consideră că trebuie afectați indicatorii de lichiditate, ca urmare a faptului că leasingul operațional reprezintă o cheltuială a perioadei. Feleagă și Feleagă (2007), prin prezentarea conceptului de imagine fidelă, întăresc informațiile despre modalitatea de prezentare a leasingului ca formă de finanțare, astfel încât imaginea fidelă să se bucure de un înalt privilegiu.

Figura nr. 8. Clasificarea leasingului

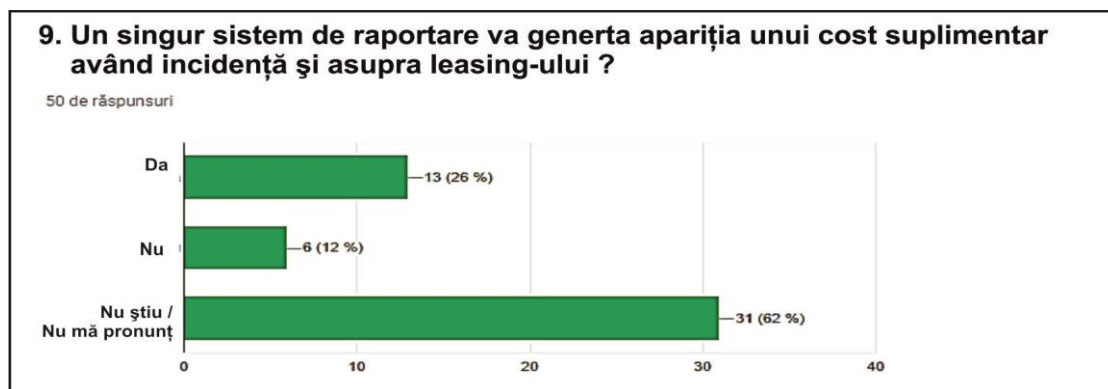


Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

Modificarea leasingului privind clasificare acestuia pe termen scurt și termen lung are o pondere de 54,9 %, ceea ce evidențiază că în strategia de dezvoltare a companiilor identificăm și leasingul ca formă de finanțare. Mai mult, putem considera că respondenții doresc ca leasingul să fie prezentat în bilanț și dezvoltat în notele explicative pentru o înțelegere mai amănunțită. Dintre aceștia 5,98% au răspuns că nu este necesară clasificarea acestuia pe termen scurt și pe termen

lung, prin faptul că se face o analiză a datoriilor în bilanț în funcție de termenul de rambursare. Un procent de 35,3% dintre respondenți consideră că această clasificare este necesară pentru companiile care au ca obiect de activitate comercializarea de produse sau servicii cu ajutorul leasingului, în vederea evidențierii leasingului utilizat în funcție de activitățile cotidiene, având ca principal obiectiv obținerea de beneficii economice viitoare (**Figura nr. 8**).

Figura nr. 9. Incidența costului în raportare



Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

În **Figura nr. 9** sunt evidențiate răspunsurile la întrebarea dacă un singur sistem de raportare va genera apariția unui cost suplimentar având incidență și asupra leasingului. Această întrebare evidențiază în mod clar că 62% dintre respondenți nu știu sau nu sunt în măsură să se pronunțe cu privire la apariția unui cost suplimentar asupra leasingului. 26% dintre aceștia consideră că existența unui singur sistem de raportare va genera indirect apariția unui cost suplimentar, ca urmare a retrărilor pe care trebuie să le efectueze societățile comerciale. Mai mult, după aderarea României la Uniunea Europeană, dezvoltarea unui sistem de raportare internațional a fost una dintre condițiile de bază pe care România trebuia să le îndeplinească (Albu ș.a., 2014; Ionașcu ș.a., 2014). Doar 12% dintre respondenți consideră că nu se va mări costul utilizării leasingului ca formă de finanțare, ca urmare a utilizării raționamentului profesional.

În cadrul acestei întrebări identificăm doar un număr de 50 de respondenți, ca urmare a faptului că o persoană a omis să ofere răspunsul la această întrebare.

Având în vedere informațiile prezentate mai sus, am concluzionat, în limita eșantionului analizat, că utilizarea leasingului reprezintă un factor de creștere economică (Vakhitov Damir R. și Zamaletdinov Aidar, 2015), ca urmare a faptului că marea majoritate a entităților mici și mijlocii dispun de resurse limitate de finanțare. Mai mult, leasingul ca formă de finanțare poate să fie considerat un punct de plecare la elaborarea strategiei de dezvoltare a companiei (Wei-Ting Chen ș.a., 2018), precum și apetitul pentru risc al acționarilor (Albu și Albu, 2012).

Concluzii

În zilele noastre, a început o nouă etapă în dezvoltarea socio-economică. Globalizarea a avut un impact important asupra modului de viață, precum și a funcționării țărilor, instituțiilor, afacerilor și persoanelor (Pop și Valeriu, 2015; Lehtonen și Okkonen, 2016). Goana după bogăție și putere a favorizat apariția unei multitudini de variante și mișcări care evidențiază efectele negative ale globalizării.

România este una dintre țările emergente din Europa Centrală și de Est (CEE) care, după căderea comunismului, a fost părtașă la numeroase reforme în domeniul contabilității, având ca principală sursă de influență mediul internațional (Albu ș.a., 2011). Aderarea României la Uniunea Europeană, precum și dorința de a expune eforturi legislative în zona internațională a favorizat autoritatea națională de reglementare să

urmărească punerea în aplicare a standardelor și normelor internaționale, precum standardele contabile, auditul, guvernanța corporativă, raportarea și reglementarea profesiei (Albu ș.a., 2014; Ionașcu ș.a., 2014).

Societatea se străduiește să atingă durabilitatea și eficiența la toate nivelurile. Guvernele, sectorul privat și publicul larg urmăresc să-și desfășoare activitatea într-o societate viabilă și echitabilă Wim Heijman (2016). Elementul de început în evoluția societății este reprezentat de revoluția industrială. De asemenea, dezvoltarea tehnologică rapidă și creșterea PIB-ului pe cap de locuitor, a favorizat apariția unei reale provocări a istoriei moderne - globalizarea.

Mai mult, tendința de globalizare a generat, din partea IASB, apariția unor noi standarde de contabilitate în care raționamentul profesional era principalul punct forte (Albu și Albu, 2012).

Din varietatea tendințelor de dezvoltare a companiilor prin creșterea profitului față de perioadele precedente amintim și leasingul, ca formă de finanțare. Leasingul are la bază strategia și politicile contabile utilizate de companie prin creșterea veniturilor sau prin diminuarea costurilor față de perioadele precedente.

Utilizarea leasingului este necesar pentru dezvoltarea fiecărui sector de activitate, deoarece nu necesită blocarea sumelor de bani de care este nevoie în cazul achiziționării produselor sau serviciilor generatoare de beneficii economice și implementării de noi strategii privind diversificarea ofertei de bunuri și servicii.

Aceste strategii au la bază și situațiile financiare, iar IFRS 16 vine să prezinte leasingul în bilanț prin clasificarea acestuia în: leasing pe termen scurt și leasing pe termen lung.

Performanța unei companii poate fi analizată și evaluată, într-o anumită măsură, pornind de la modalitatea în care managerii interacționează cu părțile interesate (Wood, 1991 și Clarkson, 1995). De asemenea cercetarea academică a vizat și părțile interesate, în ciuda faptului că acest concept devine abstract atunci când este scos din contextul cultural american (Damak-Ayadi ș.a., 2005). Conform lui Freeman (1984), părțile interesate sunt „orice grup sau persoană care poate afecta sau este afectată de realizarea obiectivelor organizației”. Donaldson și Preston (1995) consideră că părțile interesate sunt „persoane sau grupuri cu interese legitime în aspectele procedurale și / sau de fond ale activității corporative”. De asemenea, Clarkson (1995) aduce în discuție grupurile sau indivizii

care dețin „proprietate, drepturi sau interese” într-o companie. Considerăm că definiția oferită de Bryson (1995) este mult mai dezvoltată și anume: „o persoană interesată este definită ca fiind orice persoană, grup sau organizație care poate plasa o revendicare asupra poziției, resurselor sau rezultatului unei organizații sau este afectată de respectivul rezultat.”

Analizând cele prezentate mai sus, considerăm că leasingul reprezintă un factor de creștere economică, având ca punct de plecare strategia de dezvoltare a companiei, precum și apetitul pentru risc al acționarilor.

Limitele cercetării vizează existența unui număr restrâns de respondenți utilizați la alegerea eșantionului analizat, precum și o repartizare neuniformă a acestora, în funcție de punctele cardinale, chiar dacă respondenții chestionați au origine în diferite zone rurale, iar locația acestora se află în partea de sud a țării, cu precădere în București și județele limitrofe.

Pentru viitoarele studii de cercetare ne propunem o analiză a elementelor care favorizează modul în care managerii utilizează leasingul în detrimentul altor forme de finanțare, precum împrumutul bancar, noi aporturi la capitalul companiei ș.a.

BIBLIOGRAFIE

1. Albu, C.N., Albu, N., Alexander, D. (2014). When global accounting standards meet the local context. Insights from an emerging economy. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 25, no. 6, pp. 489-510.
2. Albu, C.N., Albu, N., Fekete, S., Gârbina, M.M., Strouhal, J., Mullerova, L. (2011). An analysis of the IFRS for SMEs implementation in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey. *Journal of International Financial Management & Accounting*, vol. 24, no. 2, pp. 140-175.
3. Albu, N., Albu, C. N. (2012). International Financial Reporting Standards in an Emerging Economy: Lessons from Romania. *Australian Accounting Review*, vol. 22, no. 63, p.341.
4. Andrikopoulos, A., Markellos, R. N. (2015). Dynamic interaction between markets for leasing and selling automobiles. *Journal of Banking & Finance*, pp. 260-270.
5. Bourjade, S., Huc, R., Muller-Vibes, C. (2017). Leasing and profitability: Empirical evidence from the airline industry. *Transportation Research Part A* 97, pp. 30-46.
6. Bryson, J., (1995). Strategic planning for public and non-profit organization (Rev. Ed.), *San Francisco: Jossey-Bass Publishers*.
7. Chena, W.-T., Huangb, K., Ardiansyahb, M. N., (2018). A mathematical programming model for aircraft leasing decisions. *Journal of Air Transport Management*, vol. 69, pp. 15-25.
8. Clarkson, M., (1995), A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*, vol. 20, pp. 92-117.
9. Damak-Ayadi, S. and Pesqueux, Y. (2005). Stakeholder theory in perspective. *Corporate Governance: The international Journal of Business in Society*, vol. 5, pp. 5-21.
10. Donaldson. T. and Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *Academy of Management Review*, vol. 20, pp. 65-91.
11. Feleagă, L., Feleagă, N. (2007). Contabilitate financiară - o abordare europeană și internațională, vol 1, București, *Ed. Economică*, p. 294.
12. Firoiu, D., Ionescu, G. H., Băndoi, A., Florea, N. M. și Jianu, E. (2019). Achieving Sustainable Development Goals (SDG): Implementation of the 2030 Agenda in Romania. *Sustainability*, vol. 11, 2156; doi:10.3390/su11072156.
13. Freeman, R.E. (1984). Strategic management: A stakeholder approach. *Pitman Publishing*
14. Heijman, W. (2016). How big is the bio-business? Notes on measuring the size of the Dutch bio-economy. *NJAS - Wageningen Journal of Life Sciences*, vol. 77, no. 1, pp. 5-8.
15. Hsieh, S.-J., Su, Y. (2015). The economic implications of the earnings impact from lease capitalization. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, pp.42-54.

16. Ionașcu, M., Ionașcu, I., Săcărin, M., Minu, M. (2014). IFRS adoption in developing countries: the case of Romania. *Accounting and Management Information Systems*, vol 13, no.2 pp.311-350.
17. Jamali, D. & Neville, B. (2011). Convergence Versus Divergence of CSR in Developing Countries: An Embedded Multi-Layered Institutional Lens. *Journal of Business Ethics*, vol. 102, pp. 599-621.
18. Jia, K., Liao, X., Feng, J. (2018). Selling or leasing? Dynamic pricing of software with upgrades. *European Journal of Operational Research*, vol.266, pp. 1044-1061.
19. Kusano, M. (2017). Effect of capitalizing operating leases on credit ratings: Evidence from Japan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*.
20. Lin, J.-R., Wang, C.-J., Chou, D.-W., Chueh, F.-C. (2013). Financial constraint and the choice between leasing and debt. *International Review of Economics and Finance*, vol. 27, pp. 171-182.
21. Mitchell, R. K., Agle, B. R. and Wood, D. J. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts. *Academy of Management Review*, vol. 22, pp. 853-886.
22. Munir, Q., Kok, S. C., Teplova, T., Li, T. (2017). Powerful CEOs, debt financing, and leasing in Chinese SMEs: Evidence from threshold model. *North American Journal of Economics and Finance*, vol. 42, pp. 487-503.
23. Okkonen, L., Lehtonen, O. (2016). Socio-economic impacts of community wind power projects in Northern Scotland. *Renewable Energy*, Elsevier, vol. 85, no. 3, pp. 826-833.
24. Pop, N., Valeriu, I.F., (2015). Crisis, Globalisation, Global Currency. *Procedia Economics and Finance*, vol. 22, no 1:479-484.
25. Stephens, K.K., Malone, P. C. and Bailey, C.M. (2005). Communicating with stakeholders during a crisis: evaluating message strategies. *Journal of Business Communication*, vol. 42, pp.390-419.
26. Vakhitov Damir R., Zamaletdinov, A. (2015). Leasing as A Factor of Economic Growth. *Procedia Economics and Finance*, vol. 23, pp. 839-845.
27. Wood, D. (1991). Corporate social performance revisited. *The Academy of Management Review*, vol. 16, pp. 691-717.

Camera Auditorilor Financiari
af
din România



6422657000013