

audit FINANCIAR

Anul XIX, nr. 164 - 4/2021

4/2021

- Al VII-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România:
MODERNIZAREA PROFESIEI DE AUDITOR FINANCIAR ÎN CONTEXTUL ACTUALELOR PROVOCĂRI GLOBALE
- 7th Congress of the Romanian Audit Profession:
RESHAPING THE FINANCIAL AUDITOR PROFESSION IN THE LIGHT OF THE CURRENT GLOBAL CHALLENGES



- 100 de ani de profesie contabilă reglementată în România
- IFRS: provocări „la zi” pentru auditorii financiari
- Structura pieței de audit financiar în Uniunea Europeană din perspectiva onorariilor
- Factorii care influențează raportarea aspectelor cheie de audit
- Fundamentarea deciziilor privind investițiile de portofoliu pe baza opiniei de audit

- Regulation of the Romanian Accountancy Profession – 100 years Celebration
- IFRS: Up-to-Date Challenges for Financial Auditors
- The Structure of the Financial Audit Market in the European Union from Fees Perspective
- Factors Influencing KAM Reporting
- Can the Audit Opinion Influence the Portfolio Investment Decisions?

Digitalizarea profesiei
prin sisteme informatice de tip ERP

Profession Digitalization
through ERP Systems

Premiile revistei „Audit Financiar” / “Audit Financiar” Awards

Cu prilejul celui de-al VII-lea Congres al profesiei, Consiliul CAFR a conferit Premiul pentru cercetare științifică **prof. univ. dr. Maria Manolescu** și **prof. univ. dr. Vasile Răileanu**. Au fost premiate și două importante lucrări de cercetare științifică din anul 2021, publicate în revista „Audit Financiar”.

On the occasion of the 7th Congress of the Profession, the Council of CFAR granted the Award for Scientific Research to **Univ. Prof. Maria Manolescu, Ph. D.** and to **Univ. Prof. Vasile Răileanu, Ph. D.** Also, awards were granted for two important scientific research papers in 2021, published in "Audit Financiar".

Fundamentarea deciziilor privind investițiile de portofoliu pe baza opiniei de audit în cazul firmelor cotate / Can the Audit Opinion Influence the Portfolio Investment Decisions? The Case of Listed Companies



Asoc. dr.
George-Marian Aevoae,
Univ. „A. I. Cuza” – Iași



Conf. univ. dr. habil.
Ioan-Bogdan Robu,
Univ. „A. I. Cuza” – Iași



Conf. univ. dr.
Roxana Manuela Dicu,
Univ. „A. I. Cuza” – Iași



Conf. univ. dr. habil.
Ionuț-Viorel Herghiligiu,
Univ. Th. „Gh. Asachi” – Iași

Telemunca în sfera auditului financiar în contextul generat de pandemia COVID-19 / Teleworking in the Field of Financial Audit in the Context Generated by the COVID-19 Pandemic

Universitatea de Vest din Timișoara



Prof. univ. dr.
Nicoleta Farcane



Prof. univ. dr. habil.
Ovidiu-Constantin Bunget



Conf. univ. dr.
Rodica Blidișel



Conf. univ. dr.
Alin-Constantin Dumitrescu



Dr. Delia Deliu



Dr. Oana Bogdan



Dr. Valentin Burcă

Sumar / Content

audit
FINANCIAR

4/2021

Al VII-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România, 29 octombrie 2021

Daniel BOTEZ

- 100 de ani de profesie contabilă reglementată în România.
O lecție de istorie pentru profesioniștii de astăzi 601

Maria MANOLESCU, Georgeta PETRE, Alexandra LAZĂR

- Valențe ale raportării financiare potrivit IFRS.
Provocări „la zi” pentru auditorii financiari 615

Ovidiu-Constantin BUNGET, Alin-Constantin DUMITRESCU, Rodica Gabriela BLIDIȘEL, Oana Alina BOGDAN, Valentin BURCĂ

- Aspecte privind structura pieței de audit financiar în Uniunea
Europeană din perspectiva onorariilor 634

Teodora PORUMBĂCEAN, Adriana TIRON-TUDOR

- Factorii care influențează raportarea aspectelor cheie de audit:
o analiză structurată a literaturii 653

George-Marian AEVOAE, Ioan-Bogdan ROBU, Roxana Manuela DICU, Ionuț-Viorel HERGHILIGIU

- Fundamentarea deciziilor privind investițiile de portofoliu pe baza
opinie de audit în cazul firmelor cotate 670

Bogdan-Ștefan IONESCU, Drd. Laura-Eugenia-Lavinia BARNA

- Digitalizarea în profesia contabilă și de audit
prin sisteme informatice de tip ERP 681

7th Congres of the Romanian Auditor Profession, 29 October 2021

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”.



100 de ani de profesie contabilă reglementată în România. O lecție de istorie pentru profesioniștii de astăzi

Conf. univ. dr. Daniel BOTEZ,
Universitatea "Vasile Alecsandri" din Bacău,
e-mail: daniel63331@yahoo.com

Rezumat

La data de 15 iulie 1921 a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Legea pentru organizarea Corpului de Contabili Autorizați și Experți Contabili.

Se împlinea, astfel, un deziderat al absolvenților școlilor superioare de comerț, care au înființat prima lor asociație în anul 1888. De atunci până la apariția legii, reglementarea profesiei de contabil a făcut subiectul multor discuții și atitudini, al multor memorii adresate autorităților publice și al dezbaterilor la întâlnirile diferitelor asociații care au reprezentat interesele acestor absolvenți, regrupate în Uniunea Absolvenților Școlilor de Comerț și apoi în Corpul Absolvenților Școlilor Superioare de Comerț, care a dobândit personalitate juridică în anul 1916.

Și alte subiecte, în legătură directă cu activitatea contabililor, au reprezentat preocupările absolvenților atât înainte, cât și după apariția legii, printre care: statutul cenzorilor; activitatea de expertiză contabilă; viza de încheiere a registrelor comercianților; reforma învățământului comercial; relația Corpului cu autoritățile.

O seamă de personalități și-au legat destinele de activitatea de afirmare a profesiei de contabil, de reglementarea ei și de reprezentarea permanentă a intereselor acesteia. Menționăm, printre mulți alții, pe Nicolae Butculescu, I. St. Rasidescu, Vasile M. Ioachim, Petru Drăgănescu-Brateș, Grigore Trancu-Iași, George Alseanu, Spiridon Iacobescu, Alexandru Sorescu.

O activitate importantă a Corpului a fost organizarea congreselor. Acestea au fost organizate începând cu anul 1923, neîntrerupt, la fiecare doi ani, până în anul 1939.

Activitatea Corpului Contabililor Autorizați și Experților Contabili a fost influențată de evenimentele politice și sociale ale perioadei sale de existență, mai ales începând cu anul 1935. Din anul 1940, activitatea a înregistrat o reducere semnificativă.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Botez, D., (2021), Regulation of the Romanian Accountancy Profession – 100 Years Celebration. A History Lesson for Today's Professionals, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 4(164)/2021, pp.693-705, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/164/022

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/164/022>

Data primirii articolului: 3.08.2021

Data revizuirii: 18.08.2021

Data acceptării: 1.09.2021

În ziua de 13 martie 1951 a apărut în Monitorul Oficial al României Decretul Prezidiului Marii Adunări Naționale a Republicii Populare Române prin care Corpul a fost desființat. În anii 1957 și 1958 au apărut primele acte juridice care au reglementat activitatea de expertiză contabilă în cadrul coordonatelor specifice perioadei.

După anul 1989, profesia contabilă din România și-a recâștigat statutul și este reprezentată de cele două organisme profesionale, Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România și Camera Auditorilor Financiari din România. Acestea, și prin acestea profesioniștii contabili, au devenit parte din organismele profesiei contabile la nivel regional, european și internațional.

Cuvinte-cheie: profesia contabilă; istoria profesiei contabile; profesia contabilă din România

Clasificare JEL: M40, M41, N93, N94

Introducere

Acum 100 de ani profesia de contabil în România a fost reglementată. Legea pentru organizarea "Corpului de Contabili Autorizați și Experți Contabili din România" a fost votată de Camera Deputaților la 18 iunie 1921, de Senat la 1 iulie 1921, promulgată și semnată de Regele Ferdinand la 13 iulie 1921 și publicată în Monitorul Oficial din 15 iulie 1921.

Acest eveniment încununa o activitate de peste 30 de ani de eforturi susținute și continue pentru afirmarea contabililor, preocuparea unor oameni care și-au dedicat majoritatea timpului lor pentru susținerea asociațiilor profesionale care au determinat acest moment, dar și după, pentru aplicarea acestei legi și pentru afirmarea profesiei de contabil.

Acești oameni providențiali, majoritatea absolvenți ai școlilor comerciale superioare, unii dintre ei devenind profesori la Academia de Înalte Studii Comerciale și Industriale, au pus bazele structurii pe care calcă astăzi profesioniștii contabili. Memoria lor trebuie cinstită și respectată.

Chiar dacă, ulterior, diferite circumstanțe au determinat existența în România a două calificări profesionale în profesia contabilă, cea de expert contabil și cea de auditor financiar, cei de atunci, în acele momente, formau o profesie contabilă care furniza serviciile profesionale pe

care astăzi le avem stabilite separat în sarcinile celor două categorii profesionale. Cenzorii de atunci, de exemplu, pot fi considerați buncii auditorilor financiari de astăzi.

Un apel la memorie este necesar și esențial, și are ca scop să pună în evidență momentele semnificative ale apariției și dezvoltării profesiei contabile în România, cu menționarea oamenilor fără de care acestea nu ar fi fost posibile.

Începuturile

Primul moment semnificativ în procesul apariției și dezvoltării profesiei de contabil în România considerăm că este reprezentat de reforma introdusă de către domnitorul Alexandru Ioan Cuza în domeniul educației.

Și înainte de acest moment au existat contabili și însemnări de natură contabilă. Domnitorii Țării Românești și ai Moldovei țineau evidențe riguroase asupra vistieriei, a încasărilor și a tributului către Înalta Poartă. Negustorii aveau reguli proprii de însemnare a mersului afacerilor și își trimiteau copiii la studii comerciale în Italia sau în alte țări din vestul Europei. Literatura contabilă marcase deja până atunci câteva momente semnificative, prin lucrările lui Emanoil Ioan Nichifor, Dimitrie Jarcu și Ion Ionescu de la Brad.

În noiembrie 1864, a fost publicată *Legea asupra instrucțiunii a Principatelor Unite Române*, prin care a fost stabilită instrucțiunea elementară obligatorie pentru copiii de ambele sexe, începând de la opt până la doisprezece ani împliniți.

În cuprinsul legii, în Secțiunea III *Despre școlile reale*, se prevede: „Se voru institui școli de comerț în orașele București, Iași, Galați, Brăila, Ploesti, Craiova și Turnu-Severin.” Au fost primiți în aceste școli tinerii între doisprezece și optsprezece ani, care absolviseră cursurile primare. Durata studiilor a fost stabilită la patru ani.

În acel an, Theodor Ștefănescu, fiu de comerciant, elev la liceul Sf. Sava din București, a părăsit liceul, împreună cu alți patru colegi, și s-a înscris la școala de comerț, recent înființată.

Theodor Ștefănescu

S-a născut în București în anul 1842. O parte importantă a activității sale este legată de catedra de contabilitate a Școlii superioare de comerț din București, al cărei titular a fost până în anul 1901. A fost și director al acestei școli.

Cursul său de contabilitate, publicat în 1874, cu titlul „Curs de comptabilitate în partidă dublă”, a fost reeditat de mai multe ori.

În anul 1880, la înființarea Băncii Naționale a României, a fost numit director în cadrul acesteia, fiind ales de șapte ori în cei 28 de ani de serviciu. A fost și viceguvernator și chiar guvernator în perioada 1907-1909. Din această poziție a sprijinit multe promoții de absolvenți ai școlilor superioare de comerț în alegerea profesiei.

Un elev meritoriu al școlii superioare de comerț din București a fost Nicolae Butculescu. L-a avut profesor pe Theodor Ștefănescu și a absolvit în anul 1886. În primul număr al *Revistei Generale de Comerț și Contabilitate*, nr. 1/1908, a fost publicat articolul *Rolul absolvenților școalelor de comerț*, din care cităm: „Când s-au înființat pentru prima oară la noi școli de comerț, scopul era de a se da țării o serie de tineri instruiți și activi, apti a lua, la un moment dat, conducerea comerțului. Această năzuință, cel puțin pentru elementul românesc, din nefericire nu s-a împlinit mai ales pentru că numai câțiva fii de comercianți au intrat în școlile comerciale.”

Nicolae Butculescu

A absolvit studii comerciale la Anvers, în 1889 și, la întoarcerea în țară, s-a înscris în Cercul de Studii Comerciale. De numele său sunt legate toate evenimentele semnificative ale activității de afirmare a profesiei de contabil în România atât înainte de reglementarea acesteia, cât și după apariția legii.

A fost sub-administrator și administrator al Casei Regale.

A deținut titlul de Decan și Decan de Onoare al „Corpului de Contabili Autorizați și Experti Contabili” până la trecerea sa în neființă, în anul 1944.

După dobândirea Independenței de Stat, în 1878, situația economică a țării pune în dificultate absolvenții școlilor superioare de comerț. S-a născut atunci ideea unei asociații profesionale proprii, în cadrul căreia să fie discutate toate problemele cu care se confruntau și care să le reprezinte interesele. Astfel, în anul 1888 s-a constituit prima grupare a absolvenților, numită *Cercul Absolvenților Școlilor Comerciale Superioare*, care și-a schimbat numele în *Asociația Absolvenților Școlilor Superioare Comerciale*. Au apărut, apoi, și alte asociații

profesionale, reprezentând interesele diferitelor categorii de absolvenți.

Pași spre reglementarea profesiei de contabil

În ziua de 22 aprilie 1901, când profesorul Theodor Ștefănescu a fost sărbătorit cu ocazia retragerii la pensie, după 30 de ani de activitate didactică, absolvenții participanți au pus în discuție ideea mai veche de a solicita reglementarea dreptului de a face expertize contabile. Discuțiile s-au concretizat într-un memoriu adresat președintelui Camerei de Comerț București. Dintre participanți amintim pe Nicolae Butculescu și Grigore Trancu-Iași.

La primul congres al absolvenților școlilor superioare de comerț, din 1906, unul dintre punctele de discuție a fost „necesitatea legiferării profesiunii de contabil și expert contabil”, împreună cu alte aspecte legate de activitatea acestora. Întâlnirea a anticipat crearea, în 1907, a Uniunii Absolvenților Școlilor Superioare de Comerț, prin fuziunea asociațiilor existente, sub președinția lui I. H. Rasidescu. Tot la acest congres s-a hotărât înființarea unei reviste proprii.

În anul 1908, a apărut primul număr al *Revistei Generale de Comerț și Contabilitate* (RGCC), a Uniunii Absolvenților Școalelor Comerciale cu sediul în București. La data primului număr, 31 ianuarie 1908, comitetul de redacție avea următoarea componență:

- I. St. Rasidescu, Comerciant și Industriaș, Președintele Uniunii absolvenților școalelor comerciale, București
- G. Lucian Boltuș, Dr. în științe de Stat, Șeful contabilității Creditului Agricol central
- Ulpia Hodoș, Comerciant, fost profesor la școala comercială
- N. Butculescu, Licențiat în științele comerciale, fost profesor la școala superioară de comerț
- Al. G. Spirescu, Fost director de bancă, profesor la Școala de Agricultură Herăstrău
- G. M. Eftimiu, Bancher, diplomat al înaltei școli de științe politice Paris
- I. Gheorghiu, Contabil al societății generale de Gaz și Electricitate

- Otto Herbst, reprezentant al fabricilor de hârtie din țară
- V. I. Stănculescu, Contabil la Banca Agricolă și Țesătoria Română
- Isac Rosen, Contabil, profesor la școala comercială "Cultura"
- Th. Sersca, funcționar în Direcția Datoriei Publice
- I. C. Negrescu, Contabilul societății anonime "Petrolifera", Secretar de redacție
- G. Plopeanu, Contabil, societatea generală de Fabrici de zahăr și Rafinerii, Administrator, București

Printre colaboratori întâlnim pe:

- I. G. Munteanu, Directorul școlii superioare comerciale Galați, Licențiat în științe comerciale
- Chr. Staicovici, Secretarul Camerei de Comerț din București
- Gh. Alesseanu, Profesor la școala superioară de comerț din București, Referendar la Înalta Curte de Conturi
- G. L. Trancu, Advocat și Profesor la școala comercială din Galați
- Spiridon Iacobescu, Șeful Contabilității Băncii de Scont din București
- Petre Drăgănescu, Lipsca, Bursier al Statului pentru studii comerciale
- D. Mociorniță, Paris. Bursier al Statului pentru studii Comerciale

În 1908, *Revista Generală de Comerț și Contabilitate* publică anunțul Ministerului Industriei și Comerțului privind concursul adresat absolvenților școlilor comerciale superioare pentru obținerea a două burse de studii și practică comercială în străinătate.

I. St. Rasidescu

Absolvent cu diplomă al școlii comerciale superioare din București, promoția anului 1883, a intrat în același an, la 22 iunie, în serviciul Băncii Naționale a României, unde a activat până în 1890. A început o activitate comercială și industrială care a condus, în anul 1915 la unul dintre cele mai perfecționate afaceri în domeniul artelor grafice –

Institutul de Arte Grafice „Carol Göbl” S-sor I. St. Rasidescu.

În 1915, la aniversarea vârstei de 50 de ani, I. St. Rasidescu era Președintele Corpului Absolvenților Școlilor Superioare de Comerț, Președintele Sfatului Negustoresc, membru al Camerei de Comerț din București și al Casei Patronale.

A luat parte la prima adunare din 1888, la care s-a decis înființarea „Cercului absolvenților”.

Din păcate, a decedat în anul următor, 1916.

În noiembrie 1908, Revista Generală de Comerț și Contabilitate publică petițiunea adresată Ministrului Comerțului și Industriei de către Uniunile Absolvenților școlilor de comerț, privind organizarea Corpului Contabililor.

La sfârșitul anului 1908 existau 14 „uniuni” ale absolvenților, pe steagul cărora este scris, pe o parte „Cinste și Muncă”, iar pe alta „Apărarea intereselor breslei noastre prin obținerea unei legi care să îngreuească și să determine care sunt îndatoririle și drepturile contabililor”.

La al XI-lea Congres al Camerelor de comerț și industrie, ținut la Focșani în zilele de 21-22 mai 1910, au fost propuse câteva măsuri legate de învățământul comercial, printre care:

1. Să se înființeze școli comerciale inferioare în toate orașele capitale de județ;
2. Să se înființeze școli comerciale superioare în toate orașele reședințe unde se află Camere de comerț;
3. Să se înființeze cursuri universitare comerciale pe lângă universitățile din Iași și București.

În 1912, în Revista Generală de Comerț și Contabilitate se publică o scrisoare adresată colegilor deputați, având în vedere că ajunseseră deputați cinci absolvenți ai școlilor de comerț, iar secretarul Ministerului de comerț și industrie era tot un absolvent, text în care sunt rezumate revendicările absolvenților:

«1. Legea corpului contabililor – „după cum se știe azi oricine, dar absolut oricine poate să fie contabil. Nu se cere nici un fel de titlu, nici un fel de permis pentru a se exercita meseria aceasta,- de aci, nici o obligațiune, nici o responsabilitate, nici o penalitate nu este impusă contabilului.”

2. Modificarea unei părți a codului de comerț cu privire la societățile anonime – Toate societățile anonime ar trebui să aibă în consiliile lor de administrație și mai ales în acela al cenzorilor, prin alegere sau numire, cel puțin un absolvent al școlii de Comerț.
3. La toate Ministerele și casele publice ale Statului să se numească în serviciile de contabilitate numai absolvenți ai școlilor de Comerț
4. Expertizele în materie de contabilitate – nici o normă, nici un fel de regulă nu există pentru alegerea de către judecători a unui expert-socotitor
5. Învățământul comercial – nu s-a ajuns la specializarea corpului didactic
6. Corpul absolvenților școlilor superioare de comerț să fie recunoscut ca persoană morală și juridică»

Înființarea Academiei de Înalte Studii Comerciale și Industriale

În octombrie 1912, *Corpul Absolvenților Școlilor Superioare de Comerț* a adresat un Memoriu Ministrului Industriei și Comerțului, N. Xenopol, cu privire la necesitatea înființării unei înalte trepte de Învățământ Comercial, unei Academii de Comerț, unei Facultăți Comerciale, care va rezolva unele chestiuni de importanță socială: Egalarea nivelului cultural, reprezentat de titlurile de licență, posedate de actualii conducători ai diferitelor ramuri de activitate publică și privată din țara Românească; și, Această Academie de Comerț va procura un corp profesoral pentru multe din catedrele școlilor noastre de comerț.

În nr. 1/1913 al *Revistei Generale de Comerț și Contabilitate* s-a publicat expunerea de motive a ministrului industriei și comerțului, N. Xenopol, la proiectul de lege pentru înființarea Academiei de Înalte Studii Comerciale. Reținem din cuprinsul acesteia: «Ne lipsește, însă, cu desăvârșire un învățământ comercial cu adevărat superior, o școală care, după cum spune directorul facultății comerciale din Colonia, să desăvârșască tinerii cari se destină marelui comerț” priceperea vieții economice care caută pe zi ce merge să ia un caracter internațional”, învățându-i a trece repede dela observațiune la executarea practică și „punându-i în măsură de a-și putea însuși, cu tot folosul, bogata cultură intelectuală și morală pe care

viața economică o oferă, prin ea înseși, tuturor acelorora ce sunt îndestul de cultivați pentru a o primi”.

În ultimul timp toate țările au creat acest învățământ comercial realmente superior.

De unde până acum 15 ani nu existau în întreaga lume decât 5 sau 6 atari școli, din care abia trei în Europa..., astăzi nu mai există țară civilizată care să nu aibă cel puțin o Academie sau Facultate comercială, alături de numeroase școli inferioare sau superioare – de modelul acelorora pe cari le avem și noi și cari, în unele centre, au vechime de zeci și chiar sute de ani.

La noi necesitatea creării unui atare învățământ se resimte astăzi mai mult decât ori și când. În afară de datoria – pe care ne-o dictează progresul făcut de toate celelalte țări – de a pune pe comercianții și industriașii noștri pe picior de egalitate cu colegii lor din străinătate, pentru a putea lupta cu arme egale, trebuie să mai adăogăm și prefacerea politică, care e în ajun de a se realiza în vecinătatea noastră imediată.»

Legea privind înființarea *Academiei de Studii Comerciale și Industriale* a fost publicată în Monitorul Oficial al României nr. 12 din 13 aprilie 1913.

În continuare, spre reglementare

În ziua de 17 februarie 1916, Regele Ferdinand a promulgat legea prin care s-a recunoscut societății *Corpul absolvenților școlilor superioare de comerț* calitatea de persoană juridică.

În 1918 se constituie *Asociația Titraților în Științele Comerciale* și Cercul de „Studii Comerciale”. La ședința din 5 mai 1919 a Cercului, Petru Drăgănescu-Brateș a prezentat conferința cu tema *Chestiunea Expertizelor Contabili în România*, prin care conferențiarul dădea noțiunii de „expert contabil” un înțeles mult mai larg decât acela de expertiză contabilă judiciară. În urma acestei conferințe, s-a hotărât întocmirea unui proiect pentru reglementarea profesiei de expert contabil, de către prof. dr. Vasile M. Ioachim și dr. Petru Drăgănescu-Brateș. Acest proiect a fost completat cu prevederi referitoare la profesiunea contabilă în general, la îndemnul lui N. Butculescu de a ține cont de proiectul din 1908. Acest proiect a fost supus dezbaterii membrilor Cercului de studii comerciale. De asemenea, proiectul a fost transmis în întreaga țară pentru a fi discutat de toți contabilii, dar s-au primit puține propuneri și observații.

Vasile M. Ioachim

Vasile M. Ioachim (1891-1976) a fost asistent, conferențiar și profesor în cadrul Academiei de Înalte Studii Comerciale și Industriale.

A urmat cursurile școlii superioare de comerț din Ploiești, ca bursier al Statului român. A urmat cursurile Școlii de Înalte Studii Comerciale din Berlin (1911-1912) unde l-a avut profesor pe Werner Sombart. Începând din 1912 a lucrat la Banca Română și la Camera de Comerț și Industrie din București.

În perioada 1921-1939 a fost directorul Corpului. În 1925 figurează și cu poziția de vicepreședinte al Bursei Ploiești, iar în 1927 cu cea de președinte.

A fost vicepreședinte al Corpului Absolvenților Școlilor Superioare de Comerț.

În Monitorul Oficial din 10 septembrie 1920 s-a publicat expunerea de motive prezentată în Adunarea Deputaților la proiectul de lege privind reglementarea profesiei de contabil și de expert contabil.

Petre Drăgănescu Brateș

Petre Drăgănescu Brateș a absolvit școala superioară de comerț din București, ca șef de promoție, în anul 1904.

În 1915, în Revista Generală Comerț și Contabilitate, nr. 1, figurează în Comitetul de Direcțiune, printre alții, Petre Drăgănescu, Banca Națională, Profesor.

Petre Drăgănescu a inaugurat seria conferințelor Cercului de studii comerciale în 1919 cu conferința "Chestiunea Expertilor Contabili în România" și a deschis anul al doilea al Cercului la 5 decembrie 1920 cu conferința "Învățământul comercial în România în legătură cu nevoile economice ale țării".

În 1924, în legătură cu Petre Drăgănescu, la rubrica numită "Colegiale" din Revista Generală de Comerț și Contabilitate, se menționează că acesta a plecat la Viena în vederea alcătuirii bilanțului de lichidare a fostei Bănci Austro-Ungare.

În februarie 1921, la un bal al absolvenților în scopul sporirii fondurilor, au fost invitați, printre alții, ministrul

muncii, Grigore Trancu-Iași, și deputatul chestor al Camerei, Virgil Slăvescu. Cu această ocazie, Grigore Trancu-Iași l-a rugat pe Virgil Slăvescu să se ocupe de proiectul legii. Chiar de a doua zi, proiectul a fost scos din arhivă și a fost trimis Președintelui Camerei pentru a fi înaintat Comisiei Muncii spre dezbateră. Virgil Slăvescu era și membru al acestei comisii.

Grigore Trancu-Iași

S-a născut pe 23 octombrie 1873, la Târgu Frumos, județul Iași, în casa negustorului armean Lazăr Trancu, fost ajutor de primar și om de vază în oraș. Între anii 1884 și 1890 a frecventat cursurile Școlii de comerț din Iași, unde l-a avut profesor pe Constantin Petrescu. În 1901 a devenit student la Facultatea de Drept a Universității „Al.I. Cuza”.

Din 1933, după obținerea titlului de doctor în științe economice, este numit profesor la Academia de Înalte Studii Comerciale și Industriale din București. Cadru didactic timp de mai bine de un sfert de veac (1913-1939), Grigore Trancu-Iași a contribuit la dezvoltarea învățământului economic din România.

În 1917 a fondat Partidul Muncii, care a funcționat însă doar un an, iar în 1918 s-a înscris în Partidul Poporului, întemeiat de Alexandru Averescu. În perioada interbelică a fost membru în două guverne conduse de Averescu: a fost Ministru al Muncii și Ocrotirii Sociale – minister înființat la inițiativa sa – între martie 1920 și decembrie 1921 și Ministru al Muncii, Cooperăției și Asigurării Sociale în perioada martie 1926 – iunie 1927.

A fost membru al asociațiilor absolvenților școlilor superioare de comerț, susținând și promovând măsurile pentru apariția legii de reglementare a profesiei de contabil. A fost președinte de onoare al Corpului de Contabili Autorizați și Experți Contabili până la trecerea sa în neființă, în anul 1940.

În ziua de 1 aprilie 1921, Comisiunea Muncii, înainte ca proiectul să fie supus discuției Adunării Deputaților, a susținut acest proiect și a făcut un raport favorabil, dar a făcut și câteva modificări. Unul dintre membrii comisiei era Virgil Madgearu, viitorul ministru.

Aceste modificări au fost considerate de neacceptat de către inițiatori, absolvenții școlilor superioare de comerț, care s-au întâlnit în două "întâlniri de protestare", în zilele de 10 și 17 aprilie. Reprezentanți ai intereselor

absolvenților, care au prezentat opiniile lor, au fost Nicolae Butculescu, Vasile M. Ioachim, G. Leonte, T. A. Teodoru, N. Arghir, S. Blumenfeld, C. Hurmuzache.

La 18 iunie proiectul a fost votat de Camera Deputaților. Un rol esențial l-a avut D. R. Ioanițescu, deputat, președintele comisiei, profesor la Academia Comercială. În ziua de 1 iulie a fost votat de Senat. Legea a fost promulgată și semnată de Regele Ferdinand la 13 iulie 1921 și publicată în Monitorul Oficial din 15 iulie 1921.

Activitatea Corpului de Contabili Autorizați și Experti Contabili

Încă din forma sa inițială, legea dădea dovadă de un exercițiu democratic greu de egalat și în zilele noastre. Astfel, Consiliul Superior al Corpului cuprindea membri numiți și membri aleși. Membrii numiți asigurau continuitatea măsurilor de așezare a profesiei în coordonatele ei firești și reprezentau interesele profesioniștilor la cel mai înalt nivel, în timp ce membrii aleși reprezentau interesele membrilor, având la bază un criteriu geografic. Cele opt regiuni ale României Mari trimiteau câte un reprezentant în Consiliul Superior, acesta fiind ales de secțiunile incluse în fiecare regiune.

Legea pentru organizarea *Corpului de Contabili Autorizați și Experti Contabili din România*, în varianta din 1921, a prevăzut:

„Consiliul superior al corpului se compune din:

- Președintele Camerei de comerț din București sau delegatul său;
- Rectorul Academiei de Înalte Studii Comerciale din București sau delegatul său și profesorul de contabilitate;
- Un director de la Banca Națională a României
- Directorul școlii de comerț sau delegatul său;
- Președintele corpului absolvenților școlilor superioare de comerț sau delegatul său;
- Președintele secției București și trei membri aleși de secția București;
- Câte un reprezentant al secțiunilor din Muntenia, Oltenia, Dobrogea, Moldova, Transilvania, Banat, Bucovina și Basarabia, aleși de comitetele secțiunilor din fiecare din cele 8 regiuni.”

La data de 6 noiembrie 1921 s-a constituit primul Consiliu superior al Corpului, cu următoarea componență:

- Grigore Trancu-Iași, președinte de onoare
- Nicolae Butculescu, președinte cu titlu de Decan al Corpului
- Gheorghe Leonte, secretar general
- Vasile M. Ioachim, vicepreședintele Bursei Ploiești, delegatul Munteniei – director
- Petru Drăgănescu-Brateș, funcționar superior la Banca Națională, delegatul Bucovinei, membru în Delegația permanentă
- Dem. Constantinescu, membru în Delegația permanentă
- Nicolae Arghir, director în Ministerul Industriei și Comerțului, membru
- Stanislas Cihoski, rectorul Academiei de Înalte Studii Comerciale și Industriale, membru
- Dimitrie Dumitriu, directorul BNR Râmnicu Vâlcea, delegatul Olteniei, membru
- Grigore Eremia, director în Banca Națională, membru
- C. Lungu, directorul BNR Chișinău, delegatul Basarabiei, membru
- Ion Negrescu, subdirector la Societatea de locuințe ieftine, membru
- Spiridon Iacobescu, profesor la Academia de Înalte Studii Comerciale și Industriale, membru
- Ilie Mecu, directorul BNR Constanța, delegatul Dobrogei, membru
- V. Th. Orghidan, vicepreședintele Camerei de Comerț București, membru
- V. Popovici, inspector comercial, delegatul Banatului, membru
- E. Pașcanu, directorul Școlii Superioare de Comerț București, membru
- V. Puiu, directorul BNR Galați, delegatul Moldovei, membru
- D. Rațiu, directorul Băncii Agrare Cluj, delegatul Transilvaniei, membru
- Christian D. Staicovici, secretar general al Camerei de Comerț București, membru

După apariția legii, preocupările de bază ale Conducerii Corpului au fost să asigure aplicarea acesteia.

În 1921, în *Revista Generală de Comerț și Contabilitate*, după publicarea legii, Spiridon Iacobescu face câteva observații asupra unor aspecte care trebuie avute în vedere: exercițiul carierei contabile; expertizele și contra-expertizele; censoredele în societățile anonime.

În ședința din 1 septembrie 1922, în Darea de seamă a Delegației permanente către Consiliul Superior se menționează că a fost completată componența Consiliului cu delegații din provincie: Dominic Rațiu, directorul Băncii Agrare Cluj, reprezentantul Transilvaniei; V. Puiu, directorul Băncii Naționale Râmnicu Vâlcea, reprezentantul Olteniei; C. Lungu, directorul Băncii Naționale Chișinău, reprezentantul Basarabiei; Petre Drăgănescu din Banca Națională, reprezentantul Bucovinei și V. M. Ioachim, directorul Corpului, reprezentant al Munteniei. La acea dată, Corpul avea 49 de secțiuni, cel mai noi fiind cele din Basarabia: Soroca, Tighina și Bălți, din Ardeal: Lugoj și Zalău, și în Muntenia, secțiunea Dâmbovița.

Principalele probleme asupra cărora s-a concentrat activitatea conducerii Corpului au fost discutate în ședințele organelor de conducere, au făcut subiectul diferitelor articole publicate în *Revista Generală de Comerț și Contabilitate* sau/și discutate în cadrul congreselor ce au fost organizate începând cu anul 1923. Aceste aspecte sunt, în principal, următoarele:

Expertizele comerciale și contabile

Legea pentru organizarea Corpului de Contabili Autorizați și Experți Contabili prevedea la art. VI: „Pentru orice expertiză de registre în cazuri de moratorii și falimente, procese în cari e vorba de socoteli, impuneri fiscale, arbitrajii în materie de inventare și bilanțuri, partaje, stabiliri de venituri și cheltuieli, autoritățile financiare, administrative și judecătorești se vor servi de un expert contabil luat din tablou, ținându-se seama pe cât posibil de specialitate și de rotație.

Din păcate, această prevedere nu a fost preluată și în Codul comercial, astfel că mulți ani după apariția legii, conducerea Corpului a încercat să determine aplicarea acesteia.

În 1928, un deputat a făcut o interpelare ministrului justiției pentru ca acesta să răspundă de ce tribunalele numesc experți în materie comercială și

alte persoane decât prevede legea, adică membrii Corpului. Ca urmare, Ministerul Justiției a trimis o circulară către tribunalele din toată țara pentru a se conforma prevederilor legale.”

În 1934, Corpul a adresat un memoriu ministrului finanțelor în legătură cu numirea experților contabili pe lângă comisiunile de apel. Numirea s-a făcut de către Ministerul Finanțelor care a cuprins în listă doar 30-40 de experți în București și 3-4 experți în provincie, afectând eforturile Corpului privind numirea experților. Cităm din memoriu: „De ani de zile noi am luptat pentru a desființa monopolul de fapt al expertizelor, care a constituit totdeauna un motiv de adânci și îndreptățite nemulțumiri. Dacă la Tribunal n-am putut ajunge la aplicarea legii cu privire la principiul rotației, la expertizele fiscale, cu sprijinul fostului ministru de atunci, Virgil Madgearu, am reușit să dăm o formulă concretă acestui principiu prin limitarea dreptului la o singură expertiză pe lună. Grație acestei dispoziții legale, anul trecut, din 220 de experți trecuți pe tabloul aprobat de minister, au luat expertize 150 experți față de 10-20 de experți câți luau înainte. Ori, limitând acum numărul celor ce vor avea dreptul să facă expertize fiscale la 30, se reintroduce monopolul în mâna câtorva, de astădată cu caracter legal obligatoriu.”

Censorii societăților

Cu privire la cenzori, legea a prevăzut la art. V: „Din comitetul de cenzori la societățile pe acțiuni cu un capital vărsat de cel puțin cinci milioane lei, ce se vor fonda de la promulgarea acestei legi, cel puțin unul din cenzori va fi contabil autorizat sau expert contabil cu îndeplinirea condițiilor prevăzute de codul de comerț.”

Primul articol referitor la cenzori a apărut în *Revista Generală de Comerț și Contabilitate* în anul 1914, sub semnătura lui Alexandru Sorescu, atunci funcționar la Banca de Scont, viitorul profesor la Academia de Înalte Studii Comerciale și Industriale.

Și cu referire la acest aspect, aplicarea legii s-a făcut cu greu, după multe memorii adresate oficialităților.

În iulie 1921, Alexandru Sorescu ridică deja câteva probleme în articolul „Contabili, fiți atenți”, în care

precizează că trecerea legii a fost o parte grea, dar aplicarea acesteia constituie o greutate enormă. În legătură cu prevederea legii referitoare la existența în comisia de cenzori la societățile pe acțiuni cu un capital de cel puțin 5.000.000 lei a cel puțin unui expert contabil, menționează că aceste societăți nu se grăbesc să îndeplinească această cerință. Pune în evidență dificultatea legată de faptul că legea nu prevede sancțiuni pentru nerespectarea acestei obligații.

Încheierea și vizarea registrelor comercianților

Codul de comerț prevedea că registrele comerciale trebuie închise și vizate anual, spre neschimbare, de către tribunalele comerciale.

Cu privire la statutul contabililor, legea a stipulat în art. II: „Profesiunea de contabil autorizat la Stat și în întreprinderi comerciale, industriale și financiare cu un capital mai mare de 500.000 lei care întrebunțează credit și profesiunea de expert contabil în fața autorităților judiciare, administrative, financiare, nu va fi exercitată decât de persoanele făcând parte din acest corp.”, iar la art. V: „Întreprinderile prevăzute la art. II nu vor putea primi viza de încheiere a registrelor din partea tribunalelor decât atunci când registrele sunt semnate de un contabil autorizat.”

Însă tot legea prevedea că întreprinzătorii care își țin registrele singuri sunt exceptați de la această obligație.

Mai mult, s-a constatat că tribunalul, atunci când viza registrele, făcea mențiuni asupra corectitudinii înregistrărilor, ceea ce nu intra în atribuțiile sale.

În 1925, Curtea de Apel București fiind sesizată de societatea anonimă „Alianța” privind contestarea vizei de încheiere a Tribunalului pe registrul jurnal cu mențiunea că este neregulat ținut, întrucât operațiunile nu sunt trecute zi cu zi, a admis apelul acestei societăți constatând că Tribunalul „este ținut să pună pe registrele pe care comerciantul este obligat a le avea, la prezentarea lor, la finele anului, sub ultima operațiune înscrisă în registru, viza Tribunalului în redacțiunea arătată precis de acest text, fără nici un control asupra regularității și ordinii operațiilor din registru.”

În 1933, s-a admis propunerea să se introducă Cartea Mare ca registru obligatoriu. În acel moment registrele

obligatorii erau registrul jurnal și inventarul. S-a propus, de asemenea, ca pentru viză, regularitatea registrelor să fie certificată în prealabil prin semnătura unui contabil autorizat sau expert contabil.

Introducerea contabilității în partidă dublă în administrația publică

Acest subiect a constituit o preocupare permanentă a membrilor Corpului, dar atitudinea reprezentanților administrației publice nu a fost întotdeauna pe măsura așteptărilor.

În anul 1925 s-a trimis un memoriu ministrului finanțelor pentru că în ce privește numirea personalului în funcțiuni de specialitate nu pot fi numiți decât acei care îndeplinesc condițiile din legea Corpului respectiv, contabilii nefiind cuprinși în aceste prevederi.

În 1929 a fost inițiat un proces de reorganizare a contabilității publice, fiind solicitați experți străini din țări în care această reformă fusese inițiată, însă fără consultarea largă a specialiștilor români. În comisie fusese numit prof. G. Alesseanu, însă, cu toate asigurările ministrului finanțelor, M. Popovici, experții români nu au fost consultați.

Înscrierea la facultățile de drept a absolvenților școlilor comerciale

O problemă asupra căreia conducerea Corpului a făcut nenumărate memorii la diferiții miniștri ai educației și a durat pe parcursul multor ani a fost solicitarea ca absolvenții școlilor de comerț, curs superior sau ciclul al doilea, să fie primiți să dea examen pentru a intra la facultățile de drept. Chiar după reformele din sistemul de educație, prin care nu mai existau alte aspecte de această natură, accesul absolvenților era blocat. De exemplu, absolvenții formelor de școlarizare din ciclul superior erau primiți la acces inclusiv la Academia de Studii Comerciale.

Congresele Corpului

Conform prevederilor regulamentului de organizare și funcționare a Corpului, congresele au fost organizate, începând cu anul 1923, la fiecare doi ani. Acestea au fost adevărate forumuri de discuție a diferitelor probleme pe

care membrii Corpului le întâlneau la fiecare pas. Subiectele discutate erau prezentate complet și direct, cu toate aspectele mai bune și mai puțin bune. La fiecare congres, Consiliul Superior, de regulă prin directorul său, V. M. Ioachim, prezenta darea de seamă a activității sale și a Corpului, în general.

Primul congres s-a organizat la **București**, în zilele de 27 și 28 mai 1923, la Fundația Carol I. În *Revista Generală de Comerț și Contabilitate* din 1923, înainte de congres, Petru Drăgănescu-Brateș, în articolul „Congresul nostru”, scria: „De ce s-a ales luna Mai? Pentru că e timpul cel mai frumos de voiajat, pentru că nevoile primăverii apasă mai puțin ca grijurile toamnei asupra frunții și asupra buzunarului, iar avântul minții este mai slobod, mai spontan. De ce s-au înscris în program chestiuni de ordin general cultural-economic și nu s-a dat întâietate chestiunilor de ordin profesional, cum ar fi de pildă discuții în jurul legii Corpului Contabililor? Pentru că s-a socotit că la o primă manifestare a noastră nu este bine să se pună în discuție chestiunile mărunte, înguste, interesate de ordin profesional, ci pornind de la consolidarea intereselor generale, avem timpul apoi să pășim spre consolidarea intereselor noastre individuale, sau de ordin mai restrâns pe grup.”

Al doilea Congres s-a organizat la **Cluj**, în 1925.

Ministrul Muncii, Chirculescu a prezidat acest congres. Din cuvântarea lui Grigore Trancu- Iași redăm: „Domnilor! Aceasta este o răsplată a muncii, pentru că atunci când ne gândim de unde au plecat colegii noștri și unde am ajuns, din întunerecul birourilor, lipsiți de solidaritate, jucărie în mâna oricărui, pe care a doua zi îl vedeai stropindu-vă în față cu noroiul automobilului și colegul nostru era apoi svârțit ca o lămâie stoarsă, pentru că nu mai era necesar. Lucrurile s-au schimbat. Astăzi dumneavoastră sunteți o forță considerabilă și aceasta dovedește congresul de față și materiile cari se vor discuta. Sunt materii de ordin general și special, cari vor arăta că suntem la înălțimea problemelor ce se pun.

Domnilor! Să-mi dați voie, când ai căpătat unele drepturi, trebuie să arăți că ești vrednic de ele. Fiecare trebuie să-și arate activitatea lui, trebuie să facă dovada cinstei lui, trebuie să se cultive.”

În Darea de seamă, V. M. Ioachim menționează că numărul secțiunilor județene a ajuns la 56.

Situația membrilor *Corpului de Contabili Autorizați și Experți Contabili* la 31 decembrie 1924 era următoarea:

Experți contabili	Contabili autorizați	Stagiari	TOTAL
2013	4901	453	7367

Înscriși în cele 56 de secțiuni, numărul membrilor din fiecare secțiune diferă semnificativ, în funcție de zona geografică și localitate. Printre secțiunile cu cei mai mulți experți contabili regăsim Ilfov, Craiova, Cluj, Galați, Oradea, Satu Mare, Timișoara. Sunt și secțiuni care nu au experți contabili: Buzău, Călărași, Caransebeș, Deva, Orhei, Slatina, Soroca, Tecuci, Tighina.

Între congrese, în *Revista Generală de Comerț și Contabilitate* apăreau diverse articole în care se constata și discuta situația membrilor.

În legătură cu membrii, într-un articol consistent numit *Instituția experților contabili în străinătate și în România*, V. M. Ioachim face următoarea remarcă: „Înainte de legea din 1921 era la noi aceeași situație ca în Franța cu singura deosebire că la noi prea puțini uzau de titulatura de expert contabil, chiar dacă figurau printre acei care primeau expertize din partea Tribunalului, căci asemenea expertize se puteau da la oricine chiar dacă n-a avut nici-o legătură cu contabilitatea.

Voind să curmăm această situație, am căzut însă într-alta extremă, pentru că am considerat ca experți contabili pe toți cei cari aveau un curs superior comercial de zi sau de seară și un anumit număr de ani trecuți după terminarea școalei, chiar dacă în acești ani s-a ocupat cu agricultura, cu arta sau cu milităria, așa că am ajuns ca în București să avem peste 800 de experți contabili.”

În expunerea cu titlul *Rolul titraților în științele comerciale în viața economică cu privire specială la comerț și industrie*, enumeră cauzele pentru care titrații în științele comerciale nu au pătruns încă adânc în viața economică: „Mă voi ocupa de câteva dintre cauzele mai principale, pentru a vedea în urmă cari pot fi mijloacele spre a le înlătura. Acele cauze ar fi:

- 1) Condițiunile materiale și sociale ale elevilor, respectiv absolvenților școalelor comerciale

- 2) Lipsa unui stat-major al nostru
- 3) Lipsa solidarismului de Corp
- 4) Prejudecățile
- 5) Condițiunile de dezvoltare a vieții noastre economice.”

În legătură cu relația dintre *Corpul Absolvenților Școlilor Comerciale de Comerț și Consiliul Superior al Corpului Contabililor Experți*, în darea de seamă pe anul 1926 a primului organism se menționează că: ”activitatea culturală și de ordin economic social a mers mână în mână.”

Al treilea Congres s-a organizat la **Chișinău**, în zilele de 14 și 15 octombrie 1927.

În deschiderea Congresului de la Chișinău, Grigore Trancu-Iași spunea: „Nu fără adâncă emoție am trecut Prutul pentru a manifesta puterea de solidaritate a Corpului nostru care, deși datează de numai 6 ani, numără pe fruntașii vieții noastre economice, financiare, directori de întreprinderi, funcționari superiori ai Statului și particulari, profesori universitari și secundari, fără deosebire de concepțiuni politice sau credințe religioase spre a forma un drum așezat pentru dezvoltarea economiei noastre naționale.”

Un punct important al acestui Congres s-a referit la discutarea bilanțului-tip, propus a fi folosit de către societățile anonime și societățile cooperative. Moțiunea referitoare la acest aspect a fost:

„În concordanță cu schema de bilanț votată de Congresul Internațional de Contabilitate de la Bruxelles din iulie 1926, Bilanțul Tip urmează să cuprindă:

În activ conturile așezate și grupate după gradul de lichiditate, iar în pasiv după gradul de exigibilitate.

Conturile de ordine, așezate în josul Bilanțului, în afara Corpului propriu zis al Bilanțului, vor trebui să cuprindă toate valorile aflate spre păstrare, administrare sau consignație, enumerate pe categorii principale, iar fondurile caselor de pensii și ajutorare a personalului se vor înscrie astfel ca să poată reieși clar din Bilanț plasarea și administrarea lor separată.

În ceea ce privește contul de profit și pierdere să se oblige prin lege publicarea lui alături de bilanț și să

se adopte principiul ca el să cuprindă la Credit: toate sursele de venituri după însemnătatea lor, cu sumele brute, iar la debit: cheltuielile specificate pe categorii mai importante, arătându-se și cheltuielile de producție și avându-se în vedere prescripțiunile legii fiscale.”

În cuvântul de închidere Grigore Trancu-Iași a spus, printre altele: „Dacă acum 12 ani ai fi luat pe cineva și i-ai fi spus că în anul 1927, în luna octombrie, va avea loc un congres la Chișinău, un congres al contabililor din toată România Mare, uniți într-un singur Corp, i-ar fi răspuns că ești un visător... Să mulțumim încă o dată prietenilor noștri de la Chișinău, care ne-au primit după bunele tradițiuni ale ospitalității moldovenești. ...Mulți cred că dacă trei Români se adună la un loc, se ceartă pentru divergențe politice sau de altă natură. Îmi pare bine că Corpul nostru a dat o frumoasă pildă: nici o divergență pe o chestie personală – nesfârșite asupra idealurilor pe care le avem cu toții.”

Congresul din 1929, al patrulea, s-a organizat la **Constanța**, în perioada 22-24 iunie 1929, la care au luat parte peste 200 de membri. După discuțiile din cadrul acestuia au fost adoptate câteva moțiuni, una în „chestiunea învățământului comercial”, alta în „chestiunea Casei de asigurări și pensii”. S-au adoptat, de asemenea, propuneri pentru modificarea *Codului de comerț* cu privire la funcționarea societăților pe acțiuni și o moțiune privind responsabilitatea experților contabili.

Congresul din 1931, al cincilea, a fost, în același timp, **al VII-lea Congres Internațional de Contabilitate** și s-a organizat la București. Congresul s-a desfășurat sub președinția profesorului Nicolae Iorga, Președintele Consiliului de Miniștri. Au participat invitați străini din Spania, Franța, Belgia, Elveția, Brazilia, Italia, SUA, Olanda, Austria, Germania, Bulgaria, Cehoslovacia, Turcia, Polonia. Printre participanți remarcăm numele profesorului René Delaporte, Președintele Uniunii Grupărilor Contabile din Franța.

În anul 1932 s-a publicat primul *Anuar General al Contabililor din România*, redactat de Alexandru Botez, membru al Consiliului Superior, și Constantin Vicol, avocat, editat și tipărit la editura primului

menționat, numită *Profit și Pierdere*. Acesta conține un tablou al Corpului, prezentat pe județe, iar în cadrul fiecărui județ sunt prezentate informații despre regiunea din care face parte județul, capitala acestuia, numărul de locuitori și activitățile economice importante. Se menționează data de înființare a secțiunii. Apoi, sunt prezentați experții contabili, contabilii autorizați și contabilii stagiați, în ordine alfabetică, pentru unii indicându-se și adresa de domiciliu, iar pentru alții și studiile avute.

La Congresul din 1933, al șaselea, desfășurat la **Cernăuți**, multe din discuții s-au referit la o situație importantă pentru membri: șomajul contabil. Extragem din motiunea congresului: „Membrii Corpului contabililor experți și autorizați, întruniți în cel de-al VI-lea congres la Cernăuți, constată că șomajul contabil se datorește, în afară de criza economică, și măsurilor legislative și administrative, cari desconsideră contabilitatea și foloasele ei.

Corpul se angajează să lupte contra acestor măsuri și proceduri, în special contra sistemului de impuneri prin apreciere și prin respingerea registrelor comerciale.”

Începând din anul 1935, evenimentele și conjuncturile care s-au produs în țară, mai ales din punct de vedere politic, au făcut ca activitatea Corpului să țină cont de acestea și să acționeze permanent în interesul membrilor.

Congresul al VII-lea s-a organizat la **Timișoara**, în zilele de 22 și 23 septembrie 1935. În Darea de seamă, V. M. Ioachim menționează existența a 67 de secțiuni cu 12.000 de membri. Prezintă situația că încă se numesc la unele tribunale experți care nu au calificarea cerută de lege. Legea cooperăției a exclus experții contabili de la expertize în materie de cooperăție.

Al VIII-lea Congres al Corpului s-a organizat la **Galați**, în perioada 19-22 iunie 1937. Privind retrospectiv, V. M. Ioachim face o sinteză a realizărilor (deziderate, spune el) posibile ca urmare a discuțiilor și motiunilor precedentelor congrese:

- Introducerea contabilității în partidă dublă la Stat, Regii și Administrații locale, prin legea din 1929,

chestiune pusă în discuție la Congresul din 1925, la Cluj;

- Bilanțul Tip care a făcut obiectul principal al discuțiilor la Congresul din 1927, la Chișinău, a fost introdus, deocamdată, doar la bănci, prin Legea bancară din 1934;
- Modificarea Codului de Comerț, discutată la congresele din București, 1023, Constanța, 1929 și București, 1933, a dat curs parțial dezideratelor;
- Propunerile privind reforma învățământului comercial au fost introduse în reforma recentă a acestuia, respectiv continuitatea între ciclul inferior și ciclul superior, recrutarea profesorilor dintre absolvenții Academiei de Înalte Studii Comerciale;
- Intrarea membrilor, funcționari particulari, în asigurările sociale, prin legea din 1933;
- Participarea la beneficii, chestiune discutată la Congresul de la Cluj, a devenit dispoziție uzuală la regii și întreprinderile cu participarea Statului.

Abia în 1937, Legea Corpului a fost modificată și a prevăzut că în Corp se pot înscrie doar absolvenții unei academii de înalte studii comerciale din țară sau străinătate sau absolvenții unei școli superioare de comerț, curs superior.

În anul 1939, prin modificarea Codului de Comerț, încheierea și viza registrelor a trecut, de la tribunale la Registrul Comerțului. Tot atunci s-a introdus noțiunea de exercițiu anual stabilit de legile fiscale.

Ultimul Congres, al IX-lea, s-a ținut în zilele de 26 și 27 februarie 1939, la **Brașov**. La acesta, constatându-se nerecunoașterea competențelor economice pe bază de titluri și specialitate și inexistența normelor de încadrare în serviciile publice și particulare, s-a propus înființarea unui Colegiu al economiștilor (Colegiul Economic, Cooperator și Contabil), având drept scop controlul, disciplina și calificarea profesională, precum și recunoașterea capacității pe bază de titluri și stabilirea diferențierilor și gradațiilor în Corp.

Din 1940, secțiunile Corpului au fost conduse de comisiuni interimare, stabilite prin decizia ministrului

muncii. Activitatea a fost, însă, destul de redusă, având în vedere perioada istorică traversată. *Revista Generală de Comerț și Contabilitate* și-a continuat apariția până în anul 1946, multe articole punând în evidență greutățile intervenite în viața economică și expresia patriotismului membrilor prin glasul conducerii Corpului.

Corpul de Contabili Autorizați și Experți Contabili a fost desființat prin Decretul Prezidiului Marii Adunări Naționale a Republicii Populare Române nr. 40 din 10 martie 1951, publicat în Buletinul Oficial nr. 31 din 13 martie 1951. Decretul a avut la bază Hotărârea Consiliului de Miniștri cu nr. 201 din 8 martie 1951. Ca urmare a acestui Decret întreg patrimoniul Corpului a fost trecut la *Asociația Științifică a Inginerilor și Tehnicienilor – ASIT*. În cadrul acesteia a funcționat în perioada 1951-1953 secția de "Evidență Contabilă".

Evenimentele care au urmat au trecut în umbră activitatea de expertiză contabilă și activitatea de profesionist contabil, în general. Reguli noi, nemăiîntâlnite, au schimbat statutul acestuia așezat cu perseverență și efort. De cenzori nu a mai fost nevoie. Contabilitatea a pierdut din importanță și s-a supus unor instanțe care nu au privit-o la adevărata sa valoare. Activitatea de expertiză contabilă a fost reglementată târziu, prin două decrete apărute în 1957 și 1958, într-o formă restrânsă, supusă unor proceduri administrative, care nu amintea de practica dinainte. Un decret din 1971 a stabilit coordonatele între care activitatea de expertiză contabilă s-a desfășurat până în anul 1989.

În loc de concluzii: Arc peste timp

Profesia contabilă din România a apărut și s-a dezvoltat în legătură directă cu evoluția societății românești în epoca modernă. Transformările esențiale în societate, precum industrializarea, dezvoltarea sistemului monetar și de credit, reforma în sistemul de educație, dezvoltarea capitalului autohton și multe altele, au cerut dezvoltarea sistemului contabil și apariția profesioniștilor. Aceștia au apărut și și-au jucat rolul cu responsabilitate și dedicare. Evenimente istorice majore au completat tabloul conjuncturilor în care a evoluat societatea. Modul în care au reușit să străbată vremuri grele și tulburi, rămânând în picioare, nerenunțând la idealurile și

scopurile profesiei, ne oferă o lecție din care avem multe de învățat.

După anul 1989, profesia contabilă a redevenit reglementată, independentă și autonomă. Primul pas l-a constituit înființarea, în anul 1992, a asociației profesionale cu numele *Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați* (după ce în 1990, se înființase o *Asociație Generală a Experților Tehnici și Contabili*), care a înființat filiale și a organizat cursuri de formare profesională. În anul 1994, prin O. G. nr. 65 a fost înființat *Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România*, persoană juridică de interes public, fără scop patrimonial.

Acest act juridic a prevăzut și condițiile necesare pentru dobândirea titlului de expert contabil sau de contabil autorizat. Imediat după înființare, Corpul a fost implicat direct în reforma sistemului contabil din România, inițiată în anul 1994.

Spre sfârșitul anilor '90, reformele produse în economie și în sistemul contabil au cerut apariția unui profesionist contabil important, existent în toate economiile dezvoltate ale lumii, auditorul financiar. A apărut astfel O. U. G. nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, prin care au fost stabilite cerințele pentru dobândirea calității de auditor financiar și a fost înființată *Camera Auditorilor Financiari din România*, persoană juridică de interes public, fără scop patrimonial, organismul profesional al auditorilor financiari.

Astăzi, cele două organisme profesionale sunt membre cu drepturi depline ale organismului profesional internațional, *International Federation of Accountants* – IFAC, sunt membre ale organismului profesional european, *Accountancy Europe*, și ale diferitelor organisme regionale. De asemenea, participă activ la discutarea tuturor aspectelor care preocupă profesioniștii contabili, având în vedere provocările pe care aceștia le întâlnesc permanent. Noile tehnologii informaționale, digitalizarea informațiilor și comunicării, diversificarea afacerilor, dar și cerințele în schimbare continuă pe care le are mediul economic de la profesioniști, sunt doar câteva dintre acestea.

Un fapt este cert: profesia contabilă din România a dobândit valențe europene și internaționale. Trebuie doar să primim și să facem față provocărilor.

BIBLIOGRAFIE

1. Botez, A., Vicol, C. (1932). Anuarul general al contabililor din România, Editura *Profit și Pierdere*, București
2. Colecția *Revistei Generale de Comerț și Contabilitate*, editată de Corpul Absolvenților Școlilor Superioare de Comerț, București, 1908-1916; 1920-1946
3. Legea pentru Organizarea Corpului de Contabili Autorizați și Experți Contabili, în: Alexandru Botez, Constantin Vicol, „Anuarul general al contabililor din România”, Editura „Profit și Pierdere”, București, 1932
4. Legea instrucțiunii publice, nr. 1150/1864, <http://legislatie.just.ro/Public/DetaliuDocument/21331>
5. Ioachim M. Vasile, Amintiri și reflecții contabile (1908-1974), manuscris



Valențe ale raportării financiare potrivit IFRS. Provocări „la zi” pentru auditorii financiar

Prof. univ. emerit dr. Maria MANOLESCU,
Academia de Studii Economice București,
e-mail: maria.manolescu@soter.ro

Dr. Georgeta PETRE,
auditor financiar,
e-mail: gpetre.expert25@gmail.com

Dr. Alexandra LAZĂR,
auditor financiar,
e-mail: lazaralexandra1971@gmail.com

Rezumat

Prin prezenta lucrare autorii doresc să marcheze centenarul profesiei contabile în țara noastră (1921-2021) și și-au propus să analizeze evoluția înregistrată de raportarea financiară, la nivel național, în ultimele trei decenii, în paralel cu dezvoltarea firească a profesiei contabile și să pună în evidență:

- modul în care evoluțiile la nivel național au ținut pasul cu cerințele în permanentă mișcare la nivel european și internațional în materie de raportare financiară;
- provocările actuale pentru profesia contabilă în general și pentru auditorii financiar, în special, generate de schimbările frecvente și deosebit de complexe ale standardelor internaționale în domeniu, schimbări generate tocmai de nevoia de consolidare a calității informației furnizate de raportarea financiară;
- pașii firești de urmat vizând consolidarea cooperării și colaborării profesionale în interiorul și în interesul profesiei contabile, pentru a răspunde cu eficiență așteptărilor tuturor factorilor interesați de valențele raportării financiare.

Cuvinte cheie: raportare financiară; profesie contabilă; IFRS; raționament profesional; audit statutar; opinie de audit

Clasificare JEL: M41, M42, M48

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Manolescu, M., Petre, G., Lazăr, A. (2021), Valences of Financial Reporting According to IFRS. Up-to-Date Challenges for Financial Auditors, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 4(164)/2021, pp.706-723, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/164/023

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/164/023>

Data primirii articolului: 19.08.2021

Data revizuirii: 30.08.2021

Data acceptării: 21.09.2021

Introducere

Considerăm necesar să marcăm centenarul profesiei contabile, respectiv împlinirea a 100 de ani de la aprobarea prin DECRETUL REGAL nr. 3063/1921 a Legii pentru organizarea Corpului de Contabili Autorizați și Experți Contabili din România, prin punerea în evidență a principalilor pași în realizarea, în ultimele trei decenii, a contabilității moderne, în totalitate conectată la conceptele europene și internaționale ale domeniului.

În acest „cadru aniversar” considerăm că nu este o lipsă de modestie dacă subliniem faptul că autorii acestui articol au avut determinarea și convingerea, dar și șansa de a se implica în acest veritabil proiect de țară, care a avut ca obiectiv general realizarea strategiei pe termen lung de armonizare, convergență și apoi de conformitate a contabilității românești cu conceptele și principiile contabilității europene și internaționale.

Obiectivul strategic, cum era și firesc, a avut multiple dimensiuni, iar proiectele pachetelor de acte normative au trebuit să fie permanent sincronizate cu cerințele etapelor parcurse de țara noastră după deschiderea către economia concurențială.

Principalii piloni pe care s-a axat întregul proces care a făcut posibilă realizarea ansamblului obiectivelor asumate apreciem că pot fi considerați a fi următorii:

- accentul pe asigurarea cadrului juridic de bază pentru organizarea și funcționarea noilor entități specifice economiei de piață; menționăm în primul rând legea societăților comerciale și legea contabilității, acte normative ale căror procese de elaborare, avizare și aprobare s-au derulat concomitent, iar inițiatorii lor (Ministerul Justiției și Ministerul Finanțelor Publice) au realizat o amplă consultare și dezbateră publică pe tot parcursul promovării și perfecționării acestora;
- recunoașterea rolului și a importanței profesiilor reglementate specifice domeniului. Astfel, primul set al proiectelor de acte normative privind reînființarea profesiei de expert contabil și contabil autorizat și regulamentul de organizare și funcționare al acestei profesii a fost demarat de către Ministerul Finanțelor concomitent cu proiectul legii contabilității, astfel încât noua profesie contabilă liberală să fie funcțională pe măsura înființării, pe baza legii societăților comerciale, a noilor entități specifice economiei de piață. Remarcăm și cu acest prilej rolul

Asociației Experților Contabili și Contabililor Autorizați (pe care unii dintre foștii membri ai Corpului profesional aprobat în anul 1921 au înregistrat-o ca fundație imediat după anul 1990, fundație care, prin membrii săi, a fost deosebit de activă și implicată în tot procesul de consolidare legislativă a profesiei contabile și cu care s-a realizat o excepțională colaborare);

- realizarea unei colaborări profesionale deosebit de consistente și dedicate evoluțiilor legislative ale domeniului, colaborare realizată la început în cadrul Colegiului Consultativ al Contabilității (înființat prin HG nr. 575/1992, care ulterior, în anul 2005, a devenit Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare¹), organism cu rol de consultare și avizare a tuturor reglementărilor domeniului, de aprobare a programelor de pregătire a personalului contabil pe baza noilor reglementări aprobate și de experimentare a acestora pe eșantioane reprezentative de entități, din care făceau parte reprezentanți ai: autorităților de reglementare – MFP și M. Justiției; ai organismelor profesionale – pentru început Asociația Experților Contabili și Contabililor Autorizați, apoi CECCAR, CAFR, ANEVAR și CCF, după înființarea prin lege a acestora; ai universităților cu profil economic din centrele universitare reprezentative (ASE București, universitățile din Timișoara, Cluj-Napoca, Iași, Craiova) și nu în ultimul rând mediul de afaceri, prin organizațiile patronale reprezentative. Ne face o deosebită plăcere să punem în evidență și cu acest prilej excepționala colaborare realizată în cadrul acestui organism profesional între toți membrii acestuia pe tot parcursul funcționării sale, colaborare remarcată și menționată apreciativ și de diferitele instituții și organisme externe care au supravegheat în timp evoluțiile legislative ale domeniului în țara noastră;
- accesarea de resurse externe necesare finanțării unor programe de pregătire profesională destinate tuturor categoriilor profesionale cu răspunderi în domeniul contabilității și raportării financiare;
- asigurarea aplicării efective a schimbărilor legislative majore în domeniul contabilității numai după parcurgerea unor „etape pilot” în care au fost

¹ În baza HG nr. 401/2005 privind înființarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare prin reorganizarea Colegiului Consultativ al Contabilității

cuprinse eșantioane reprezentative de entități aferente tuturor sectoarelor economice de activitate și care au sprijinit procesul de consolidare a practicilor contabile impuse de schimbările respective;

- punerea la dispoziția practicienilor în domeniul contabilității a unor ghiduri profesionale adecvate nivelului de dezvoltare și de complexitate al reglementărilor contabile (ghiduri elaborate pentru început de autoritățile de reglementare și apoi, așa cum este și firesc, de către organismele profesionale);
- preocuparea majoră a universităților de profil din toată țara pentru actualizarea și adecvarea curiculei în domeniul contabilității cu evoluțiile legislative la zi și cu cerințele europene și internaționale în domeniu și lansarea unor programe de pregătire pe bază de acorduri bilaterale cu universități din state cu experiență reprezentativă. Totodată, ansamblul lucrărilor adecvate perioadelor parcurse realizate de colectivele acestor universități și publicate în tot acest timp au fost de un real folos pentru profesioniștii în domeniu.

Totodată, ne face o deosebită plăcere să menționăm modul pozitiv în care profesioniștii domeniului au primit aceste schimbări majore, implicarea responsabilă în aplicarea acestor reforme de fond, disponibilitatea și convingerea privind importanța, utilitatea și necesitatea noilor abordări.

1. Revizuirea legislației de specialitate

Obiectivele cercetării noastre ne conduc spre o abordare adecvată a problematicii literaturii de specialitate și anume sintetizarea fondului documentar implicat în amploarea reformelor domeniului, derulate pe o perioadă reprezentativă de timp. Astfel, pentru primul obiectiv al cercetării care vizează evoluția reformei sistemului de contabilitate în general și a raportării financiare în special ne-am axat în principal pe legislația care a definit etapele esențiale ale acesteia.

1.1. Perioada „primilor pași ai reformei” a fost marcată de preocuparea privind asigurarea cadrului juridic al domeniului contabilității adecvat noului context. Responsabilitatea de

bază a autorității de reglementare contabilă, căreia i-au revenit atribuțiile legale de a asigura procesul de trecere a cadrului juridic al domeniului contabilității de la cerințele economiei centralizate la noile abordări vizând o economie deschisă (ai cărei muguri se concretizau în primele proiecte de acte normative care puneau în evidență schimbările de fond), a presupus – cum era și firesc – o bază de documentare solidă.

În cazul domeniului contabilității, procesul de documentare a pornit cu legislația națională a domeniului, înainte de trecerea la economia centralizată.

Considerăm important să menționăm faptul că prima reuniune a specialiștilor din domeniul contabilității, organizată la începutul anului 1990 la MFP, prezidată de ministrul finanțelor publice și la care au participat specialiști ai MFP, reprezentanți ai universităților de profil, specialiști din economie, inclusiv experți contabili – foști membri ai Corpului de Contabili Autorizați și Experților Contabili înființat în 1921, reprezentanți ai Ministerului Justiției ș.a., a avut ca bază de pornire a discuțiilor următoarele reglementări:

- Legea din 31 iulie 1929 asupra contabilității publice și asupra controlului bugetar și patrimoniului public (publicată în M.Of. nr. 167 din 31 iulie 1929); și
- Legea pentru organizarea Corpului de Contabili Autorizați și Experți Contabili din România, promulgată de Regele Ferdinand I al României la 13 iulie 1921.

Scopul acestor prime reuniuni ale specialiștilor a vizat lansarea procesului de actualizare a cadrului juridic al contabilității și al profesiei contabile și, totodată, asigurarea unei viziuni comune asupra cadrului de reglementare a domeniului contabil. La data respectivă erau și unele păreri potrivit cărora reglementările privind societățile comerciale, inclusiv cele contabile să fie cuprinse în aceeași lege, iar altele susțineau ca reglementările respective să fie cuprinse într-un Cod comercial actualizat pentru noile condiții ș.a.

Legislația specifică domeniului contabilității din țări cu economie de piață solidă și funcțională a făcut obiectul documentării și înțelegerii acesteia, astfel încât să fie evitat riscul unor scăpări ale noului proces de reglementare.

1.2. Actul de identitate al reformei domeniului contabilității considerăm că a fost reprezentat de semnarea la 1 februarie 1993 a Acordului de Asociere a României la U.E. Pe baza acestui act toate demersurile profesionale ale perioadei au fost concentrate pe înțelegerea și preluarea treptată în legislația internă a prevederilor a trei directive europene reprezentative ale domeniului contabilității și profesiei contabile:

- Directiva a patra (Directiva nr. 78/666/CEE), care prevede ca situațiile financiare individuale ale societăților comerciale să reflecte în mod real și corect resursele financiare, datoriile, poziția financiară, profitul și pierderile acestora și stabilește structura bilanțului, a contului de profit și pierderi, regulile de evaluare, regulile de publicitate etc.;
- Directiva a șaptea (Directiva nr. 83/349/CEE) privind conturile consolidate, care stabilește cerințe clare societăților-mamă în sensul elaborării situațiilor financiare consolidate, astfel încât acestea să poată da o imagine reală a patrimoniului și a situației financiare a entităților respective;
- Directiva a opta (Directiva nr. 84/253/53/CEE), care stabilește cerințe stricte referitoare la calificarea persoanelor care au sarcina să efectueze auditul statutar al situațiilor financiare elaborate în baza Directivelor a patra și a șaptea. În timp, aceste directive au suferit numeroase modificări, care au fost preluate la momentul potrivit în legislația internă a domeniului.

1.3. Actul de maturitate și de deplină conformare a reglementărilor contabile naționale cu cele europene este reprezentat, cu certitudine, de semnarea Tratatului de Aderare a țării noastre la Uniunea Europeană, moment la care evaluările Comisiei Europene au constatat și consemnat gradul înalt de conformare.

1.4. Procesul de trecere la aplicarea standardelor internaționale de contabilitate de către unele categorii de entități a fost influențat de parcursul acceptării standardelor internaționale de contabilitate la nivel european, parcurs marcat de mai multe etape, dintre care ne propunem să punem accent pe cele mai reprezentative.

După anul 1990 Uniunea Europeană a acceptat invitația IASB de a participa ca observator la procesul armonizării contabilității internaționale și a devenit membră a Grupului Consultativ. În anul 1995, cu ocazia Conferinței IOSCO a fost stabilită de către IOSCO și IASC o listă de domenii contabile care urmau să facă obiectul unei revizuri până în anul 1999, astfel încât situațiile financiare întocmite în conformitate cu normele IASC să poată fi recunoscute pe toate piețele financiare ale lumii. În tot acest timp la nivelul U.E. s-au realizat progrese permanente spre acceptarea standardelor internaționale de contabilitate, astfel că – în anul 1995 – a fost emisă Decizia Comisiei Europene de a sprijini inițiativele și eforturile IFAC de a aduce cerințele contabilității europene la un numitor comun cu standardele internaționale de contabilitate elaborate de IASC.

Momentul decisiv este marcat de aprobarea la 19 iulie 2002 a Regulamentului nr. 1606 al Parlamentului European și al Consiliului privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate.

În România acest moment de referință la nivel european a fost precedat de reglementări naționale care au lansat procesul de privatizare a companiilor reprezentative ale economiei românești și anume O.G. nr. 40/1999 pentru ratificarea acordului de împrumut PSAL-pentru dezvoltarea instituțională a sectorului privat.

Pe această bază s-a instituit primul program de aplicare a standardelor internaționale de contabilitate în țara noastră care viza această categorie de entități, iar legislația națională a domeniului contabilității a preluat treptat atât ansamblul reglementărilor IASC, cât și pe cele ale IFAC.

Trebuie remarcat faptul că toată perioada de derulare a reformelor domeniului contabilității poate fi considerată ca fiind „cea mai prolifică” dacă avem în

vedere lucrările de specialitate publicate de numeroși autori și care au acoperit cerințele de documentare și perfecționare profesională ale practicienilor și de formare a noilor specialiști. La acest efort s-au alăturat cercetările specialiștilor publicate în paginile revistei „Audit Financiar”, cercetări care au însoțit toate schimbările importante ale domeniului și au acoperit prin conținutul științific problematica deosebit de complexă a noilor abordări ale IFRS.

Considerăm necesar să menționăm faptul că un factor decisiv în implementarea cu succes a unei reforme în domeniul contabilității îl reprezintă soluționarea fiscală a efectelor acesteia. Iată de ce apreciem și în acest cadru faptul că preluarea soluționării fiscale a impactului aplicării IFRS prin Codul Fiscal (și, respectiv, prin reglementările de modificare și completare a acestuia) a reprezentat un sprijin în demersul implementării. A fost eliminată, astfel, necesitatea elaborării de către instituțiile statului, a Deciziilor Comisiei Fiscale Centrale și, respectiv, a Manualelor de reconciliere fiscală. Considerăm că acțiunile viitoare trebuie orientate mai mult spre apropierea/suprapunerea termenelor de soluționare fiscală cu cele de intrare în vigoare a IFRS, astfel încât să nu mai existe „perioade de neacoperire a unor tratamente contabile prevăzute de IFRS cu soluții fiscale aferente”.

2. Metoda de cercetare

Prin prezenta lucrare am urmărit în primul rând analiza în dinamică a evoluției reformelor în domeniul contabilității, în ultimele trei decenii, pentru a concluziona cu privire la „situația la zi” a acestora.

Cercetarea întreprinsă a urmărit: punerea în evidență a scopului nemijlocit al reformei domeniului, respectiv: calitatea informației furnizate către utilizatori; modul în care ansamblul reformelor realizate în timp au fost corelate cu obiectivele politice ale perioadelor parcurse; identificarea factorilor care au influențat decisiv întregul parcurs al reformelor și, nu în ultimul rând, strategia urmată pentru implementare.

După concluzionarea asupra faptului că, din punct de vedere al reglementărilor aplicabile, România este în total acord cu preocupările la nivel european și internațional, cum era și firesc

am urmat un demers de cercetare vizând problematica practicii la zi în domeniu. În acest context, cel de-al doilea obiectiv al cercetării noastre a vizat observarea cu obiectivitate a aspectelor legate de aplicarea efectivă a IFRS ca bază a contabilității, având ca sursă de efectuare a cercetării raportările financiare cu caracter public și rapoartele de audit aferente unui număr reprezentativ de entități considerate cu experiență în domeniu. Scopul urmărit a fost de a identifica elementele de dificultate cu care practica se confruntă după o perioadă însemnată de aplicare a IFRS, modul cum au fost asimilate recentele modificări aduse prin IFRS 15, IFRS 16, IFRS 9 ș.a., principalele cauze generatoare de dificultăți și unele căi de urmat. Rezultatele observărilor au fost deosebit de concludente, iar elementele de neexplicat asupra cărora dorim să atragem atenția privesc „existența unor entități de interes public care, deși declară că aplică IFRS, nu au făcut încă primul pas – adică nu și-au adecvat politicile contabile la standardele de contabilitate aplicabile, așa că despre aceste entități putem spune că sunt încă la început.

Considerăm important să menționăm în acest cadru faptul că, prin Rapoartele de Analiză a Aplicării Standardelor și Codurilor (ROSC) elaborate de Banca Mondială, după anul 2000, pentru numeroase țări (printre care și România) s-a pus un accent deosebit pe „răspunderea privind reglementarea raportării financiare care trebuie să revină guvernului fiecărei țări”. Justificarea acestei răspunderi, care se consideră că nu poate fi delegată de către guverne, este cât se poate de realistă, astfel: „Pentru că informațiile negative, de regulă, nu se publică din proprie inițiativă”.

Suntem acum în situația în care putem spune: este reglementat caracterul public al informațiilor furnizate de raportările financiare, informațiile sunt disponibile și pot fi cercetate și analizate fără limitări. Întrebarea firească care se poate pune acum este următoarea: Cine și cum poate acționa pentru soluționarea/corectarea neconformărilor în aplicarea IFRS de către entitățile de interes public?

În opinia noastră, un răspuns la problematica identificată este asigurat prin prevederile „Regulamentului UE nr.537/2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de

interes public”, iar auditorii financiari au un rol esențial în acest sens.

Amintim că, în înțelesul legislației naționale, în categoria persoanelor juridice de interes public sunt cuprinse nu doar societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, entitățile din aria de reglementare a BNR, respectiv a ASF, dar și societățile/comaniile naționale; societățile cu capital integral sau majoritar de stat; regiile autonome.

Subliniem faptul că nici reglementările contabile, nici cele referitoare la auditul statutar nu fac vreo ierarhizare a entităților în ceea ce privește utilitatea informațiilor furnizate prin intermediul situațiilor financiare întocmite de acestea și, ca urmare, nici în ceea ce privește necesitatea furnizării către utilizatori a unor informații credibile.

3. Abordarea conceptuală a reformei sistemului de contabilitate în general și a raportării financiare în special, în România

3.1. Procesul de armonizare, convergență și conformitate cu directivele europene

Considerăm necesar să aducem în atenție faptul că preocupările majore inițiale privind pachetele proiectelor actelor normative de bază au fost concentrate pe legislația europeană, având în vedere demersurile firești și imediate de deschidere a negocierilor pentru semnarea Acordului de Asociere a României la U.E., eveniment care s-a și realizat efectiv la data de 1 februarie 1993.

O analiză realistă și atentă arată faptul că reformele de fond ale sistemului românesc de contabilitate și un proces treptat, dar sigur de asimilare a conceptelor și principiilor contabile prevăzute de Directivele Europene care stau la baza situațiilor financiare a început odată cu elaborarea primelor reglementări contabile de punere în aplicare a Legii Contabilității nr. 82/1991.

Trebuie să menționăm și faptul că, în timp, au existat și unele aprecieri (în opinia noastră destul de simpliste

și lipsite de o documentare suficientă) potrivit cărora România ar fi optat după anul 1990 pentru modelul francez de contabilitate, iar după anul 2000 – pentru modelul anglo-saxon, aprecieri care s-au bazat probabil pe faptul că România a încheiat acorduri bilaterale cu statele respective și a beneficiat de colaborarea și sprijinul direct al unor specialiști de renume ai domeniului din aceste țări. În acest cadru trebuie lămurit faptul că finanțarea preponderentă pentru realizarea reformelor majore ale perioadei de preaderare s-a realizat prin programul PHARE, iar o condiționalitate esențială a acestor finanțări viza faptul că reformele care beneficiau de finanțările respective trebuiau să se bazeze pe abordări conceptuale conforme cu Directivele Europene.

Complexitatea unei reforme atât de profunde a domeniului contabilității a impus o etapizare în corelare cu: evoluția cadrului juridic specific economiei concurențiale, dezvoltarea profesiei contabile, crearea pieței de capital și nu în ultimul rând cu dinamica mediului de afaceri în general și au urmat obiectivele Cărții Albe de aderare a României la Uniunea Europeană.

Deschiderea procesului de negociere a aderării țării noastre la Uniunea Europeană în luna februarie 2000, inclusiv pentru Capitolul 5 „Dreptul societăților comerciale”, a găsit domeniul contabilității și auditului la un înalt nivel de conformare la directivele europene, astfel că la data de 28 noiembrie 2001 negocierile pentru acest capitol au fost închise provizoriu tocmai ca urmare a evoluțiilor majore ale legislației, constatate în procesul de evaluare.

3.2. Evoluțiile marcate de creșterea interesului pentru calitatea informației furnizate de raportarea financiară

O etapă importantă în evoluția contabilității românești a fost marcată de ratificarea Acordului de împrumut dintre România și BIRD privind proiectul de dezvoltare instituțională a sectorului privat din România, semnat la 17 iunie 1999 (Ordonanța Guvernului nr. 40/5 august 1999, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 382/12 august 1999).

În vederea încheierii acordului respectiv a fost realizată o analiză diagnostic deosebit de riguroasă privind stadiul de dezvoltare a reglementărilor naționale în domeniul contabilității și auditului financiar, în baza unui acord de

asistență de specialitate încheiat între MFP și Guvernul Marii Britanii – prin Know How Fund – proiect agreat de organisme financiare internaționale în perspectiva negocierilor de ratificare a acordului menționat, acord care a marcat deschiderea procesului de privatizare a marilor companii ale României.

Evaluările realizate au vizat atât nivelul de conformitate cu directivele europene în domeniu, la data respectivă, dar și capacitatea de implementare graduală a standardelor internaționale de contabilitate și a Cadrului general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborat de IASC și, totodată, nevoia de creare a profesiei de auditor financiar – profesie care să aplice standardele internaționale de audit și să se conformeze ansamblului normelor de conduită etică și profesională ale IFAC. Nu în ultimul rând s-a avut în vedere reglementarea răspunderii pentru opinia exprimată de auditor cu privire la situațiile financiare întocmite pe baza aplicării standardelor internaționale de contabilitate, dublată de răspunderea celor responsabili cu întocmirea raportărilor financiare care să reprezinte garanții reale pentru asigurarea calității informației financiare.

Acordul de împrumut „PSAL” a prevăzut un ansamblu de condiționalități majore privind domeniul contabilității și auditului financiar, susținute prin nevoia de a răspunde cerințelor investitorilor internaționali interesați de amplul proces de privatizare ce urma să fie lansat în România.

Dintre condiționalitățile respective menționăm:

- implementarea Standardelor internaționale de contabilitate și a Cadrului general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborate de IASC, de către toate companiile reprezentative ale economiei românești;
- înființarea Camerei Auditorilor Financiari din România, ai cărei membri să aibă capacitatea de aplicare a Standardelor internaționale de audit în misiunile de auditare a situațiilor financiare întocmite pe baza Standardelor internaționale de contabilitate;
- sprijinirea de către Guvernul României a acestor acțiuni și aprobarea prin Ordonanță de Guvern a înființării Camerei Auditorilor Financiari;
- asigurarea unor programe ample de pregătire pentru profesioniștii implicați în aplicarea Standardelor

internaționale de contabilitate și, respectiv, a Standardelor internaționale de audit.

În acest context, la finele anului 1999 a fost elaborat „Planul de continuare a dezvoltării sistemului românesc de contabilitate”, ale cărui obiective au urmărit cu prioritate:

- îmbunătățirea calității raportărilor financiare în condițiile adresabilității reglementărilor contabile naționale către două mari categorii de utilizatori, și anume:
 - utilizatori care vor aplica prevederile Legii contabilității și reglementările contabile bazate pe directivele europene;
 - utilizatori care vor aplica prevederile Legii contabilității, prevederile Standardelor internaționale de contabilitate și ale Cadrului general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborat de IASC. În acest scop, în anul 2000 IASC a autorizat publicarea versiunii oficiale a Standardelor internaționale de contabilitate în limba română;
- finalizarea reglementărilor contabile privind cele două mari categorii de utilizatori și pregătirea lansării fazei „pilot” pentru aplicarea experimentală a Standardelor internaționale de contabilitate pe un eșantion reprezentativ de entități;
- lansarea programului național de pregătire profesională a personalului implicat în aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, program finanțat de Banca Mondială;
- elaborarea de către MFP a primului ghid practic de aplicare a Standardelor internaționale de contabilitate, publicat în anul 2001;
- elaborarea primelor ghiduri practice/soluții privind reconcilierea între rezultatele fiscale și cele contabile bazate pe Directivele europene și Standardele internaționale de contabilitate (pentru început aprobate prin Decizie a Comisiei Centrale Fiscale, apoi de către Colegiul Consultativ al Contabilității).

Lansarea acestui program s-a realizat în cadrul primei Conferințe Naționale pe domeniul contabilității, cu tema „CONTABILITATEA MILENIULUI III”, organizată la București, în luna iunie 2000, la care au participat personalități europene și internaționale de prestigiu ale domeniului, reprezentând: Uniunea Europeană; Comitetul pentru Standarde de Contabilitate Internaționale (IASC); Federația Europeană a Experților (FEE); Federația Internațională a Profesioniștilor Contabili (IFAC),

reprezentanți ai profesiiilor din Franța, Marea Britanie, Belgia ș.a. cu care profesioniștii români au avut o foarte bună colaborare, în timp. Aprecierile unanime au fost pozitive, au scos în evidență progresele deja realizate în domeniul reformelor contabile și au apreciat noile obiective lansate ca fiind în total acord cu preocupările la nivel european.

Procesul de punere în aplicare a acestui ansamblu de măsuri s-a realizat, așa cum este cunoscut, etapizat pe perioada anilor 2001-2005, astfel încât să se asigure perioada de timp necesară asimilării corecte a noilor reglementări cu grad înalt de complexitate și pentru a face posibilă adaptarea corespunzătoare a comportamentului generat de tradiția culturală specifică și de mentalitate.

Scandalurile financiare care au zguduit, după anul 2000, Statele Unite ale Americii, Italia și Olanda, crizele economice care au izbucnit în Asia și America de Sud au impus preocupări majore ale Băncii Mondiale pentru evaluarea consistenței reglementărilor privind raportările financiare și modul de aplicare în practică a acestora, în numeroase țări, printre care și România. Evaluările respective, cuprinse în Rapoartele de Analiză a Aplicării Standardelor și Codurilor (ROSC), erau adresate guvernelor statelor și cuprindeau obiective clare vizând direcțiile de acțiune în domeniu, pe termen scurt și mediu.

Evaluarea Băncii Mondiale privind România, demarată în anul 2002, s-a concretizat în raportul „ROSC” emis în luna mai 2003 și a pus în evidență progresele principale realizate de România în ultimul deceniu (1993 – 2002) privind reglementările în domeniul contabilității și aplicarea acestora și a recomandat unii pași de urmat pentru îmbunătățirea în continuare a calității informațiilor furnizate de raportările financiare.

Trebuie să menționăm că – pentru domeniul contabilității – anul 2002 a rămas ca an de referință, marcat de aprobarea Regulamentului (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Regulamentul respectiv a avut ca obiectiv adoptarea și utilizarea standardelor internaționale de contabilitate în Uniunea Europeană, pentru a asigura un nivel înalt de transparență și de comparabilitate a situațiilor financiare consolidate ale societăților cotate la bursă. În realizarea acestui obiectiv societățile cotate la bursă potrivit legislației unui stat membru aveau obligația să-și

elaboreze conturile consolidate (pentru fiecare exercițiu financiar care începea la sau după 1 ianuarie 2005) în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate în vigoare. Totodată, au fost reglementate și unele derogări, în sensul că statele membre puteau prevedea ca cerințele de aplicare a standardelor internaționale de contabilitate pentru societățile cotate să fie aplicate începând cu exercițiul financiar al anului 2007 pentru acele entități care se încadrau în situațiile prevăzute de regulament.

În noul context generat de prevederile Regulamentului 1606/2002, precum și pe baza faptului că în anul 2003 Consiliul European a stabilit calendarul de aderare a României la U.E., respectiv finalizarea negocierilor în anul 2004, semnarea Tratatului de Aderare în 2005 și aderarea efectivă la 1 ianuarie 2007, toate reformele ulterioare trebuiau subordonate acestor obiective majore.

Pe baza obiectivelor domeniului contabilității la zi și a recomandărilor Băncii Mondiale formulate prin „ROSC”, în prima parte a anului 2004 România a adoptat „Planul de acțiune pe țară pentru îmbunătățirea raportărilor financiare”. Obiectivul strategic al acestui plan a fost „Îndeplinirea înainte de 2007 – anul aderării României la U.E. – a principalelor obligații privind contabilitatea și auditul financiar, ce decurg din acquis-ul comunitar”, iar pentru realizarea acestei ținte a fost identificat un set de obiective majore, dintre care menționăm:

- asigurarea conformității legislației naționale în domeniul contabilității și auditului cu acquis-ul comunitar;
- programul de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate și a Standardelor Internaționale de Audit care să vizeze entitățile de interes public și să se coreleze cu capacitatea efectivă a acestora de aplicare;
- identificarea și promovarea măsurilor concrete de îmbunătățire a supravegherii și a transparenței publice, precum și a guvernanței corporative.

La finele anului 2004 Guvernul României a aprobat „Strategia pentru implementarea Planului de acțiune pe țară pentru îmbunătățirea raportărilor financiare”, document prin care s-a pus un accent major pe responsabilizarea tuturor instituțiilor și factorilor implicați în calitatea informației furnizate de raportarea financiară.

Ca instituție responsabilă cu implementarea, monitorizarea și raportarea periodică la Guvern a realizării obiectivelor Planului a fost nominalizat Colegiul Consultativ al Contabilității, care în anul 2005 a devenit

(prin HG nr. 401/2005) Consiliul Contabilității și Raportărilor Financiare (CCRF), în cadrul căruia au fost cuprinși și reprezentanți ai organismelor de supraveghere a pieței financiare și a pieței de capital și căruia i-au revenit obiective clare de monitorizare a măsurilor de asigurare a creșterii încrederii utilizatorilor de informație contabilă în raportările financiare și în guvernanta corporativă. Scopul major al acestui organism viza „dezvoltarea la scară națională a competenței și a capacității instituțiilor implicate în implementarea acquis-ului comunitar și standardelor internaționale în domeniul contabilității și al profesiilor reglementate, așa cum sunt acestea preluate în legislația națională”.

O evaluare sumară a evoluțiilor domeniului în corelare cu obiectivele stabilite de Strategie arată interesul major pentru conformare, astfel:

- În anul 2005, CCRF a avizat și au fost aprobate prin Ordin al ministrului finanțelor publice reglementări contabile conforme cu Directivele Europene, aplicabile începând cu 1 ianuarie 2006; ca urmare a evaluărilor efectuate, Comisia Europeană s-a pronunțat cu privire la gradul înalt de conformitate al acestora.
- În prima parte a anului 2006, CCRF a aprobat Strategia privind aplicarea IFRS în România, în corelare cu prevederile Regulamentului 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului. Astfel, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1121/2006 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară s-a prevăzut că, începând cu exercițiul financiar al anului 2007, societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată întocmesc situații financiare consolidate în conformitate cu IFRS. De asemenea, conform aceluiași ordin, situațiile financiare consolidate ale instituțiilor de credit trebuiau întocmite în conformitate cu IFRS.
- Celelalte entități de interes public (așa cum au fost definite la început prin OMFP nr. 907/2005 privind aprobarea categoriilor de persoane juridice care aplică reglementări contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, respectiv reglementări contabile conforme cu directivele europene, și apoi prin legea contabilității) puteau întocmi situații financiare consolidate fie în baza reglementărilor naționale bazate pe Directiva a VII-a CEE, fie pe baza IFRS.

- În ceea ce privește întocmirea situațiilor financiare anuale individuale ale entităților de interes public, acestea aveau obligația legală să aplice reglementările naționale bazate pe directivele europene, dar aveau și posibilitatea să opteze pentru întocmirea unui set distinct de situații financiare conforme cu IFRS pentru necesitățile proprii de informare ale utilizatorilor, alții decât instituțiile statului. Un exemplu în acest sens îl reprezintă instituțiile de credit pentru care, în anul 2006, CCRF împreună cu BNR au lansat un chestionar la care răspunsurile primite arătau următoarele:

- pentru exercițiul financiar al anului 2005, un număr de instituții bancare reprezentând cca 74% din totalul activelor sistemului bancar întocmeau un set distinct de situații financiare în conformitate cu IFRS (iar aceste situații financiare erau elaborate prin retratare sub îndrumarea auditorilor financiari);
- la întrebarea privind măsura în care instituțiile de credit ar fi pregătite pentru aplicarea IFRS ca bază a contabilității (inclusiv pentru întocmirea situațiilor financiare individuale), un număr de instituții bancare reprezentând cca 72% din activele sistemului bancar au răspuns pozitiv.

Cu toate acestea, problemele majore generate de adaptarea programelor informatice, renconciierile tratamentelor contabile cu cele fiscale, cerințele firești de consolidare a pregătirii personalului implicat au determinat o abordare prudentă astfel că, în anul 2010, prin Ordinul nr. 9/16 iulie 2010 s-a aprobat aplicarea IFRS ca bază a contabilității de către instituțiile de credit pentru situațiile financiare individuale anuale începând cu exercițiul financiar al anului 2012, ordin care stabilea și o listă de obiective generale și punctuale ce trebuiau asigurate în acest scop.

În anul 2012 programul de aplicare a IFRS ca bază a contabilității a continuat cu entitățile ale căror valori mobiliare erau admise la tranzacționare pe o piață reglementată – OMFP nr. 881/2012 și, respectiv, OMFP nr. 1.286/2012, potrivit cărora începând cu exercițiul financiar al anului 2012 entitățile respective au aplicat IFRS la întocmirea situațiilor financiare individuale.

La câțiva ani de la instituirea obligației pentru entitățile respective de a aplica reglementări contabile conforme cu IFRS-urile, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare

financiară de către unele entități cu capital de stat, s-a stabilit ca persoanele juridice cuprinse în anexa la ordinul menționat să aplice reglementările respective începând cu exercițiul financiar al anului 2018.

Considerăm că instituirea unei asemenea cerințe reprezintă o dovadă a nevoii de transparență a informațiilor financiare raportate de entitățile respective.

În anul 2014, ca urmare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 79/2014 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, CCRF și-a încetat activitatea în tot ceea ce privește reformele în domeniul contabilității entităților economice și profesiilor reglementate, rămânând valabile atribuții speciale privind domeniul contabilității publice. Decizia s-a bazat pe faptul că obiectivele acestuia privind contabilitatea entităților economice și profesiile reglementate au fost realizate.

La data respectivă o parte dintre membrii CCRF au apreciat ca fiind necesară o reuniune publică de „final” pentru prezentarea și mediatizarea rezultatelor. Totuși, opțiunea a fost pentru un final „în liniște”, apreciindu-se că așa s-a derulat și toată activitatea pe parcursul a peste 22 de ani de activitate a Colegiului Consultativ al Contabilității și apoi a CCRF: „în liniște, cu profesionalism, responsabilitate și într-o colaborare asumată”.

Ne permitem să profităm de faptul că este „an aniversar pentru profesia contabilă” și să adresăm – deși cu întârziere – felicitări și mulțumiri tuturor celor care și-au adus contribuția profesională în tot ce a însemnat „reforma sistemului de contabilitate din România”.

Aducem, totodată, un pios omagiu și ne plecăm cu respect și adâncă recunoștință frunțile în fața iubitorilor noștri colegi, prieteni și buni colaboratori care, în ultimii ani au plecat din această lume, poate pentru a rezolva reforme tot atât de importante pe alte tărâmuri, necunoscute de noi.

Folosim acest prilej pentru a aduce mulțumirile noastre colectivului de profesori ai Universității de Vest din Timișoara pentru frumoasa inițiativă de a marca în anul 2018 – odată cu CENTENARUL MARII UNIRI – atât realizările, cât și contribuțiile pentru realizarea reformei domeniului contabilității în țara noastră. Vă mulțumim, domnilor profesori, vă apreciem și vă mărturisim că v-am simțit întotdeauna aproape și ne dorim să rămânem „aproape” unii de alții în profesia noastră.

De fapt, putem spune, pe bună dreptate, că toate realizările în domeniu de până acum au fost posibile în

mare măsură prin faptul că am colaborat și, deci, am fost aproape.

La întrebarea firească „dacă am începe o reformă a domeniului acum, am putea să mai fim la fel de aproape?” Răspunsul nu îl putem da, întrucât în timp și în profesia noastră au început să apară „orgoliile”. Poate este bine să nu uităm că importanța a tot ceea ce facem acum o va decide numai timpul.

4. Perspective în domeniul contabilității și raportării financiare

Este bine cunoscut faptul că pentru a înțelege prezentul și viitorul unui domeniu este necesar să înțelegem în primul rând trecutul acestuia. Iată de ce această retrospectivă cu privire la evoluția domeniului contabilității în ultimii treizeci de ani ne-a permis să realizăm o analiză obiectivă a prezentului pentru a vedea dacă suntem pregătiți pentru provocările pe care le presupune viitorul acestuia. Ne putem pune întrebarea firească: *Există posibilitatea ca viitorul domeniului contabilității să aducă noi provocări?* Răspunsul este: categoric „DA”, întrucât informația furnizată de contabilitate este esențială pentru procesul decizional. Considerăm relevante în acest cadru afirmațiile prof. Emil Horomnea, potrivit cărora „Într-o lume a competiției, marea avere se măsoară cu adevărat în cantitatea și calitatea informației deținute la un moment dat” (Emil Horomnea, „Dimensiuni științifice sociale și spirituale în contabilitate”, Editura Tipo Moldova, 2010, p. 180).

Pentru a putea trece la identificarea perspectivelor domeniului, ne propunem să recapitulăm pe scurt situația la zi a reglementărilor care stau la baza obținerii informației contabile.

a) Categoriile de entități care aplică IFRS ca bază a contabilității:

- instituțiile de credit (începând cu exercițiul financiar al anului 2012);
- societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată (începând cu exercițiul financiar al anului 2012);
- entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de ASF din sectorul Instrumentelor și Investițiilor Financiare (începând cu exercițiul financiar al anului 2016);

- entitățile prevăzute de OMFP nr. 666/2015 (începând cu exercițiul financiar al anului 2018).

- b) Entități care întocmesc în scopuri informative un set de situații financiare anuale individuale conforme cu IFRS, prin retratarea informațiilor determinate conform prevederilor cuprinse în reglementările contabile naționale. În această categorie de entități sunt cuprinse instituțiile financiare nebancare, care până în anul 2022 – inclusiv – aplică IFRS în scop informativ, iar începând cu exercițiul financiar al anului 2023 urmează a aplica IFRS ca bază a contabilității.
- c) Celelalte categorii de operatori economici aplică Reglementări contabile naționale conforme cu Directivele europene în domeniu.

Este surprinzător faptul că printre entitățile care aplică IFRS ca bază a contabilității nu regăsim domeniul asigurărilor, care prin profilul de activitate presupune o nevoie stringentă de informație financiară de calitate, tocmai ca urmare a riscurilor inerente la care acesta este supus. În aceste condiții ne punem întrebarea: *De ce nu este făcut public cel puțin un calendar care să indice perspectivele în acest sens, după mulți ani de aplicare extracontabilă a IFRS în acest domeniu, în paralel cu reglementările contabile conforme cu directivele europene?* Considerăm că un răspuns autorizat în acest sens poate veni numai din partea Autorității de Supraveghere Financiară.

Având în vedere situația prezentată mai sus, se constată că România, prin comparație cu celelalte state membre UE, se situează la această dată în tendința generală de aplicare a IFRS.

Referitor la aplicarea în U.E. a IFRS, menționăm că la această dată nu deținem informații potrivit cărora ar exista vreo intenție de modificare a Regulamentului nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate, în sensul unor extinderi impuse privind aplicarea IFRS. Precizăm că cea mai recentă situație oficială a UE în acest sens vizează informații din decembrie 2018 și se regăsește pe site-ul Comisiei Europene, la adresa:

https://ec.europa.eu/info/law/international-accounting-standards-regulation-ec-no-1606-2002/implementation/implementation-eu-countries_en.

Documentul respectiv evidențiază opțiunile formulate de statele membre în ceea ce privește extinderea

utilizării IFRS la întocmirea situațiilor financiare anuale (individuale) ale societăților cotate și a situațiilor financiare anuale și consolidate întocmite de entități, altele decât cele cotate.

În consecință, în ceea ce privește aplicarea IFRS, preocupările viitoare (pe termen scurt și mediu) la nivel național vor urmări aplicarea cu rigurozitate a actualelor standarde, iar pentru modificările viitoare ale acestora se va asigura emiterea în timp util a reglementărilor de modificare și completare – așa cum au fost, de exemplu, OMFP nr. 3189/2017 și 3456/2018, care au asigurat cadrul juridic de aplicare a recentelor IFRS.

Inițiativele la nivelul structurilor europene pentru perioada următoare se referă la raportarea de către entități a informațiilor privind durabilitatea. Astfel, în luna aprilie 2021 Comisia Europeană a publicat propunerea de Directivă referitoare la raportarea de către întreprinderi a informațiilor privind durabilitatea/sustenabilitatea (CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive), care completează Directiva 2014/95/UE (cunoscută ca NFRD – Non-financial Reporting Directive), ale cărei prevederi au fost preluate în timp util în legislația noastră internă.

Proiectul de Directivă lansat în luna aprilie a.c. și care urmează a se aplica de la data de 1 ianuarie 2023 propune amendarea a patru acte normative europene de bază în domeniul contabilității și auditului: Directiva contabilă 2013/34/UE; Directiva 2006/43/CE privind auditul legal și Regulamentul UE nr. 537/2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul entităților de interes public; Directiva 2004/109/EC privind armonizarea obligațiilor de transparență.

Revizuirea prevederilor acestor reglementări de bază privind contabilitatea și auditul entităților a fost generată de deficiențele constatate de serviciile CE cu privire la raportarea de informații nefinanciare, precum și nevoia de conexiune a prevederilor acestora cu alte acte europene adoptate în domeniu, cum ar fi: Pactul Ecologic European; Regulamentul European privind instituirea unui cadru de facilitare a investițiilor durabile ș.a.

Exemplificăm în acest sens prevederile Directivei contabile în vigoare (Directiva 2013/34/UE) care nu solicită prezentarea situațiilor financiare și a raportului administratorilor într-un format digital, iar

utilizatorii de informații privind durabilitatea se așteaptă ca asemenea informații să poată fi găsite într-un format digital.

Concret, prin proiectul de Directivă se propune ca societățile să-și întocmească situațiile financiare și raportul administratorilor în format XHTML (format de raportare electronic unic). Aceste propuneri se conexează cu prevederile art. 3 din Regulamentul Delegat al Comisiei (UE) 2018/815 din 17 dec. 2018 și art. 8 al Regulamentului (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului din 18 iunie 2020.

Printr-un articol distinct se propune amendarea Directivei referitoare la audit (Directiva 2006/43/EC), astfel încât aceasta să răspundă ansamblului cerințelor raportării privind durabilitatea, inclusiv evaluarea de către auditor a modului în care raportările efectuate de entitatea auditată cu privire la durabilitate respectă Regulamentul UE nr. 2020/852, menționat anterior.

Referitor la Comitetul de audit al entităților de interes public, acesta va avea de asemenea atribuții concrete în ceea ce privește procesul de raportare a durabilității/sustenabilității.

Nu în ultimul rând, prevederile Regulamentului (UE) nr. 537/2014 (Regulamentul privind auditul) sunt completate cu referiri la furnizorii de servicii de consultanță pentru pregătirea raportării privind sustenabilitatea atunci când auditorii statutar sau firmele de audit furnizează servicii de asigurare a raportării privind sustenabilitatea.

Așa cum am menționat, modificările prezentate mai sus care urmează să intre în vigoare la 1 ianuarie 2023 vizează toate categoriile de entități, indiferent de cadrul de raportare contabilă aplicabil, astfel că toate autoritățile cu atribuții în domeniul reglementării contabile și auditului statutar urmează să se implice și să asigure înțelegerea, preluarea în reglementările domeniului și aplicarea corespunzătoare a noilor prevederi ale Directivei menționate.

Considerăm că este pe deplin acceptat faptul că reglementarea este parte a unui întreg reprezentat de autorități, profesie, clienți și terți, iar o bună colaborare între aceștia este în beneficiul tuturor.

5. Aspecte relevante cu privire la aplicarea IFRS în România

Putem afirma cu certitudine că după anul 2000 preocuparea pentru aplicarea IFRS în România a fost continuă, iar motivul principal a constat tocmai în valențele recunoscute la nivel național și internațional ale raportărilor financiare întocmite pe baza acestora. Așa cum s-a arătat anterior, complexitatea majoră a acestui demers a determinat ca în România, la fel ca și în alte țări care au trecut la adoptarea IFRS ca bază a contabilității, strategia aplicată să se bazeze pe o abordare responsabilă și prudentă. Detaliem câteva aspecte în acest sens:

- entitățile care au trecut la aplicarea IFRS ca bază a contabilității au avut obligația ca anterior, pentru un număr de exerciții financiare anuale, să întocmească situații financiare în conformitate cu IFRS prin retratarea informațiilor prezentate în situațiile financiare întocmite în conformitate cu reglementările naționale. Diferențele dintre tratamentele contabile conforme cu reglementările naționale și IFRS trebuiau prezentate pentru fiecare element al situațiilor financiare, împreună cu explicațiile necesare.
- IFRS-urile ca bază a contabilității s-au aplicat împreună cu legea contabilității și cu alte prevederi legale aplicabile (Planul de conturi și conținutul fiecărui cont în parte; exemplificări privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni cu caracter de noutate sau cu un grad de dificultate ridicat; Macheta de transpunere a soldurilor conturilor; Situația cuprinzând rezultatele retratării în baza IFRS a informațiilor din contabilitatea organizată în baza reglementărilor naționale). Elementele de sprijin în aplicarea IFRS au fost apreciate ca binevenite de către toți cei implicați în acest proces și au avut scopul de a contribui la asigurarea unui grad ridicat de transparență și comparabilitate a situațiilor financiare anuale.

În vederea realizării prezentei lucrări ne-am propus să analizăm – pe baza raportărilor publice legale – situația la zi a aplicării IFRS de către 12 entități ale căror valori mobiliare erau tranzacționate pe BVB la 31 dec. 2020 (Anexa 1) și 12 entități din lista – Anexa la OMFP nr. 666/2015 (Anexa 2). Analiza s-a

bazat exclusiv pe informațiile prezentate public de aceste entități privind raportările financiare ale anului 2020, acesta fiind și motivul pentru care nu ne-am propus să facem trimiteri concrete în exemplificările noastre.

I. Rezultatele cercetării cu privire la prima categorie, respectiv entitățile ale căror valori mobiliare erau tranzacționate pe BVB și pentru care anul 2020 a reprezentat al 8-lea exercițiu financiar de aplicare a IFRS ca bază a contabilității pot fi sintetizate astfel:

- pentru 11 entități Rapoartele de audit au exprimat opinie de conformitate a situațiilor financiare cu prevederile IFRS și prezentarea unei imagini fidele a poziției financiare, a performanței și a fluxurilor de trezorerie în raport cu cadrul de reglementare aplicabil; pentru o singură entitate auditorii au exprimat opinie cu rezerve;
- politicile contabile semnificative prezentate de aceste entități în „Note” informează utilizatorii asupra bazelor de evaluare utilizate pentru elementele din situațiile financiare anuale de o manieră sistematică și inteligibilă, prin indicarea standardelor contabile relevante. Aceste politici contabile sunt actualizate, referințele fiind efectuate inclusiv la standardele recent aplicate (IFRS 15 și IFRS 16);
- auditorii statutarți au identificat și pus în evidență unele aspecte cheie la câteva dintre aceste entități și anume:
 - a) existența unor riscuri în ceea ce privește recunoașterea veniturilor și a creanțelor, generate în principal de următoarele:
 - vânzări către clienți aflați în situație financiară dificilă (faliment, insolvență), cu riscul de nerecuperare a creanțelor și cu unele dificultăți în aplicarea raționamentelor profesionale în estimarea ajustărilor pentru deprecierea acestora;
 - vânzări cu o politică de acordare a unor reduceri comerciale pentru care exista riscul ca estimarea acestora la sfârșitul anului să fie dificilă;

- existența unor presiuni pe care conducerile unora dintre entitățile respective le resimt pentru realizarea veniturilor bugetate;

- b) existența unor riscuri generate de dificultăți în aplicarea raționamentelor profesionale privind estimarea duratei de recuperabilitate a valorii contabile a unor active imobilizate și, respectiv, în estimarea provizioanelor pentru dezafectare. Riscurile respective sunt generate în principal de faptul că recuperabilitatea valorii activelor de exploatare ale unor entități este determinată de estimarea rezervelor naturale (petrol, gaze naturale ș.a.), pentru exploatarea cărora aceste active sunt deținute.

În concluzie, se poate aprecia că experiența acumulată de această categorie de entități în procesul de însușire teoretică și practică a IFRS a permis oferirea de informații relevante în baza cărora utilizatorii acestora pot lua decizii.

II. În urma analizei situațiilor financiare anuale întocmite de entitățile cuprinse în lista anexă la OMFP nr. 666/2015 (Anexa 2) și a rapoartelor de audit emise pe baza acestora la finele anului 2020, în condițiile în care anul respectiv a reprezentat al 3-lea exercițiu financiar de aplicare a IFRS ca bază a contabilității, rezultă o situație cel puțin îngrijorătoare dacă avem în vedere următoarele:

- pentru șase entități (din cele 12 analizate) opinia de audit este cu rezerve, iar pentru două entități opinia este contrară;
- politicile contabile prezentate de unele entități sunt generale, neadaptate la specificul unității, fără referințe la standardele contabile relevante și neactualizate în raport cu standardele contabile aplicabile în exercițiul respectiv (de exemplu: IFRS 15; IFRS 16; IFRS 9);
- existența unor reguli de evaluare eronate, care au fost identificate în politicile contabile prezentate în „Notele” la situațiile financiare (de exemplu: trimiterile la standarde sunt eronate; se fac referiri la prevederi din reglementările aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014; criteriile de recunoaștere a veniturilor sunt cele din IAS 18, cu referință la momentul în care vânzătorul a

transferat cumpărătorului principalele riscuri și beneficii asociate deținerii bunurilor și poate estima corect valoarea venitului);

- unele din aceste entități se află într-o dependență majoră privind veniturile față de resursele care vin de la autoritățile statului. Uneori, veniturile din subvențiile de la buget depășesc cu peste 200% veniturile realizate din activitățile desfășurate;
- existența unor litigii majore pe rol la unele entități, pentru care volumul provizioanelor care ar urma să fie constituite și să fie recunoscute cheltuielile aferente, reprezintă valori semnificative;
- riscuri identificate cu privire la raționamentele profesionale adoptate de unele entități din această categorie în ceea ce privește contabilizarea contractelor de concesiune; În contextul legal actual, contabilizarea contractelor de concesiune pe care entitățile cu capital majoritar de stat le au încheiate cu autoritățile statului reprezintă un aspect cheie pentru toți factorii implicați în raportarea financiară;
- auditorii financiari au pus în evidență și existența unor riscuri, uneori majore, cu privire la recunoașterea veniturilor ca urmare a presiunii resimțite de conducerea unor entități pentru realizarea veniturilor bugetate și probabilitatea de neîncasare de la instituțiile statului, a veniturilor reprezentate de subvenții;
- în cazul entităților care au sucursale în teritoriu, auditorii financiari au identificat riscuri generate de lipsa unor sisteme informatice integrate care să permită obținerea unor informații operative și esențiale de la acele sucursale;
- existența în evidențele unora dintre entitățile analizate a unor terenuri pentru care acestea nu dețin încă titluri de proprietate.

În aceste condiții, credibilitatea informațiilor prezentate în situațiile financiare se apreciază că poate fi afectată prin nerespectarea unor cerințe ale Cadrului general IASB cu privire la calitatea informațiilor financiare, cu efecte majore asupra:

- a) Continuității activității, în contextul în care toate cele 12 entități analizate au făcut mențiunea că au întocmit situațiile financiare anuale plecând de la premiza că își vor desfășura activitatea în viitorul previzibil, bazându-se pe faptul că

domeniile în care acestea își desfășoară activitatea sunt strategice pentru economia națională și prezintă importanță socială. Auditorii unora din entitățile respective au exprimat în rapoartele de audit rezerve cu privire la continuitatea activității pe baza unor „incertitudini semnificative” constatate și care sunt generate de: pierderi contabile anuale și cumulate importante; valori negative ale activului net în ultimii trei ani, la unele dintre entități; datorii curente care depășesc activele curente și alte cauze.

- b) Comparabilității informațiilor, la unele entități, care în opinia auditorilor financiari ar putea fi afectată ca urmare a unor corecții determinate de aplicarea IFRS 9, motiv pentru care și-au exprimat rezervele cu privire la comparabilitatea între informațiile prezentate în situațiile financiare ale anilor 2019 și 2020.

În concluzie, problemele existente la aceste entități reflectă în opinia noastră disfuncționalități majore ale căror cauze pot fi:

- exercitarea fără coerență necesară a guvernantei corporative la nivelul acestor entități, dacă avem în vedere frecvențele schimbări ale conducerilor acestora, inclusiv posibile interferențe ale politicului în numirile respective;
- neurmărirea sau urmărirea insuficientă de către comitetele de audit a obiectivului major al acestora privind monitorizarea raportărilor financiare;
- pregătirea profesională precară sau dezinteresul conducerilor executive ale entităților care prezintă astfel de neajunsuri în raportarea financiară bazată pe IFRS. Considerăm surprinzător acest aspect, în condițiile în care multe dintre entitățile care aplică reglementările contabile conforme cu IFRS au aplicat de la început aceste reglementări, inclusiv în etapa experimentală a acestora.

În condițiile în care auditorii financiari au atenționat în unele rapoarte de audit cu privire la: neconformitatea situațiilor financiare cu IFRS; riscul de necontinuitate a activității unor entități; nerespectarea prevederilor Legii societăților referitoare la nivelul capitalului propriu și altele,

considerăm că se impun a fi luate unele măsuri care să protejeze atât entitățile în cauză, dar și auditorii financiari care la rândul lor sunt supuși unor riscuri majore în cazul falimentului unor entități strategice.

În primul rând apreciem că sunt relevante, în contextul celor prezentate, prevederile Regulamentului (UE) nr. 537/2014, potrivit cărora statele membre pot impune ca raportul suplimentar de audit să fie înaintat organului de supraveghere a entității sau, în lipsa acestuia, raportul se transmite organismului cu funcții echivalente.

Regulamentul mai prevede că statele membre pot stabili cerințe suplimentare în ceea ce privește conținutul raportului suplimentar de audit.

Pe baza celor prezentate se pot iniția unele măsuri de eficientizare a comunicării auditorilor financiari cu responsabilii însărcinați cu guvernarea corporativă și cu comitetele de audit ale entităților de interes public, care nu sunt prevăzute cu organisme de supraveghere, astfel încât să fie evitate neajunsuri de natura celor prezentate, ale căror consecințe pot fi dintre cele mai îngrijorătoare.

Nu în ultimul rând poate fi necesară chiar promovarea unei atitudini de descurajare a lipsei de interes față de raportarea financiară pe baza IFRS, din partea unor entități de interes public, inclusiv prin anunțarea unor rezerve cu ocazia încheierii contractelor privind furnizarea de servicii de audit până la obținerea unor asigurări de respectare a regulilor misiunii de audit și, ca urmare, de evitare a unor riscuri inerente implicite.

Considerăm că este important să aducem în prim planul provocărilor „la zi” ale profesiei noastre *procesul de digitalizare*, care este considerat „adevărata oportunitate” în redefinirea ansamblului activităților practice și a procedurilor specifice profesiei contabile și de audit financiar. În opinia noastră, digitalizarea reprezintă nu numai o provocare reală pentru profesie, ci și calea pentru realizarea obiectivului privind calitatea informației furnizate de raportarea contabilă. Cu toate acestea, riscurile derivate ale procesului de digitalizare nu pot fi ignorate, iar pentru evitarea acestora sunt necesare acțiuni concrete și bine administrate de standardizare a procedurilor și activităților specifice,

de optimizare a fluxurilor informaționale, de securizare a programelor/seturilor de programe informatice utilizate și, nu în ultimul rând, de consolidare a pregătirii profesionale continue – cu scopul bine definit de a înlătura unele bariere tehnice încă resimțite.

6. Concluzii și propuneri

Evoluțiile cadrului legislativ național, asimilarea ansamblului standardelor și normelor profesionale și de etică specifice domeniului contabil, asigură pilonii de bază de poziționare a profesiei contabile din țara noastră, în deplin acord cu evoluțiile și preocupările „la zi” la nivel european și internațional.

Putem remarca preocupările organismelor profesionale pentru: adaptarea permanentă a conținutului programelor privind pregătirea profesională continuă cu elementele de actualitate și de interes pentru profesie; interesul manifestat pentru creșterea conținutului științific și practic al publicațiilor de specialitate și pentru organizarea unor workshopuri comune ale profesiilor liberale, acțiuni care prin conținutul tematic și prin calitatea dezbaterilor s-au bucurat de un real interes din partea participanților.

Sugerăm, totodată, un set de propuneri care, apreciem că pot contribui la mai bună înțelegere a problematicii domeniului și la mai bună soluționare a unor aspecte complexe, de strictă actualitate și mult așteptate de factorii interesați, de exemplu:

- Organizarea periodică a unor workshopuri vizând abordarea integrată a raportării financiare, cu o programă care să conțină ansamblul elementelor de fond (privind recunoașterea contabilă, evaluarea și estimarea contabilă, raționamente profesionale, aspecte fiscale reprezentative pentru raportarea financiară ș.a.). În opinia noastră astfel de evenimente profesionale consistente pregătite și bine mediatizate sunt nu numai necesare, ci și deosebit de așteptate de către factorii interesați.
- Punerea de acord de către organismele profesionale (CECCAR, CAFR, CCF, ANEVAR) asupra abordării integrate a ansamblului problematicii raportării financiare, în cadrul programelor de pregătire profesională continuă ale acestora. În acest scop considerăm că un set

de teme ar trebui selectate de comun acord pentru a fi pregătite, dezbătute și mediatizate sub toate aspectele menționate mai sus.

- Consolidarea cooperării și colaborării profesionale – în interesul profesiei – între organismele profesionale care formează „profesia contabilă” din țara noastră. Complexitatea și amploarea schimbărilor firești generate de preocupările la nivel european și internațional pentru creșterea calității informațiilor financiare destinate deciziilor nu poate fi abordată decât într-o totală disponibilitate de implicare în cooperare și colaborare, iar exemplele de succes ale acestei abordări sunt nenumărate.
- Având în vedere evenimentul relativ recent Wirecard, cu privire la care tot mai mulți analiști atrag atenția asupra similitudinii cu prăbușirea grupului american Enron, la începutul anului 2000, considerăm necesar și propunem organizarea unor acțiuni periodice comune, cu o tematică bine definită, ale ASPAAS, CAFR, CECCAR, ASF, BVB destinate evaluării măsurii în care România este protejată împotriva unor riscuri de fraudă de mare amploare, generate inclusiv de falsificări ale raportărilor financiare. Avem în vedere și faptul că acestui eveniment european Comisia Europeană îi acordă o atenție specială, iar vicepreședintele acesteia a declarat că ar putea să aibă în vedere inclusiv modificarea regulilor de transparență pentru companiile listate și a normelor contabile.
- Încurajarea și susținerea în mai mare măsură a cercetării științifice în domeniul contabilității și auditului financiar, inclusiv de către organismele profesionale în domeniu, potrivit unei practici europene și internaționale bine consolidate în acest sens. Menționăm că o astfel de propunere punctuală a fost lansată și acceptată și în cadrul lucrărilor Congresului anterior al CAFR și este așteptată soluționarea concretă a acestei acțiuni. Complexitatea raportării financiare justifică pe deplin investiția științifică într-un demers de cercetare integrat, iar printr-un proces riguros de stabilire a criteriilor de acces a candidaților (pentru primul an se poate începe cu un singur

candidat) se poate asigura garantarea rezultatelor științifice așteptate ca urmare a cercetării.

În loc de EPILOG

Prezenta lucrare este un demers generat de preocupările autorilor de a readuce în prim-planul domeniului contabilității și auditului financiar parcursul real al reformei acestuia, realizat în peste trei decenii de profunde și necesare schimbări.

Sunt reflectate acțiuni și demersuri instituționale, exact cum acestea s-au derulat și care au condus în final la statutul actual de conformare la regulile și practicile europene și internaționale.

Pe tot parcursul lucrării am pus în evidență faptul că, permanent, scopul final urmărit a vizat calitatea informației furnizate de raportarea contabilă. Pentru a ne asigura asupra faptului că scopul urmărit a fost atins, am completat cercetarea noastră cu o observare obiectivă la zi privind calitatea informației furnizate de raportarea contabilă referitoare la un număr de entități de interes public reprezentative ale economiei românești.

Un răspuns corect la acest demers presupune o reflecție realistă și pertinentă cu privire la ansamblul dezideratelor așteptate.

Iată de ce mesajul nostru de final adresat profesiei contabile în ansamblul ei și auditorilor financiari, în particular, autorităților de supraveghere, comitetelor de audit și nu numai este următorul: Stimai profesioniști, aplicați întocmai și cu răspundere legislația și reglementările contabile specifice domeniului de activitate!

Considerăm că aceasta este singura cale pentru a oferi utilizatorilor informații reale și de calitate și pentru a proteja economia românească de evenimente majore, ale căror consecințe pot fi greu de estimat.

Nu în ultimul rând, tratând problemele cu maximă responsabilitate, vă protejați buna reputație dobândită cu greu prin muncă și profesionalism.

BIBLIOGRAFIE

1. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18 iunie 2008, cu modificările și completările ulterioare;
2. Legea societăților nr. 31/1990, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1066 din 17 noiembrie 2004, cu modificările ulterioare;
3. Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 13 din 8 ianuarie 2008, cu modificările și completările ulterioare;
4. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 598 din 22 august 2003, cu modificările și completările ulterioare;
5. 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, Partea I, nr. 548 din 12 iulie 2017, cu modificările ulterioare;
6. Ordonanța Guvernului nr. 40/1999 pentru ratificarea Acordului de împrumut dintre România, reprezentată de Ministerul Finanțelor, și Banca Internațională pentru Reconstrucție și Dezvoltare privind proiectul de dezvoltare instituțională a sectorului privat, în valoare de 25 milioane dolari S.U.A., semnat la Washington D.C. la 17 iunie 1999, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 382 din 12 august 1999;
7. Hotărârea Guvernului nr. 575/1992 cu privire la experimentarea noului sistem de contabilitate și constituirea Colegiului Consultativ al Contabilității, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 259 din 16 octombrie 1992;
8. Hotărârea Guvernului nr. 1.449/2002 privind aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a Colegiului Consultativ al Contabilității, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 933 din 19 decembrie 2002;
9. Hotărârea Guvernului nr. 2.170/2004 privind aprobarea Strategiei de țară pentru implementarea Planului de acțiune pe țară în vederea îmbunătățirii raportărilor financiare în România și unele măsuri pentru organizarea Colegiului Consultativ al Contabilității, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1232 din 21 decembrie 2004;
10. Hotărârea Guvernului nr. 401/2005 privind înființarea Consiliului Contabilității și Raportărilor Financiare prin reorganizarea Colegiului Consultativ al Contabilității, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 409 din 16 mai 2005, cu modificările și completările ulterioare;
11. Ordinul ministrului finanțelor nr. 403/1999 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele de Contabilitate Internaționale, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 480 din 4 octombrie 1999;
12. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 85 din 20 februarie 2001;
13. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.121/2006 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 602 din 12 iulie 2006, cu modificările ulterioare;
14. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 881 din 25 iunie 2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de

- Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 424 din 26 iunie 2012, cu modificările ulterioare;
15. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.775/2004 privind unele reglementări în domeniul contabilității, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 27 și 27 bis din 10 ianuarie 2005;
 16. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1080 din 30 noiembrie 2005;
 17. Acordul european din 1 februarie 1993 instituind o asociere între România, pe de o parte, și Comunitățile Europene și statele membre ale acestora, pe de altă parte, semnat la Bruxelles la 1 februarie 1993, ratificat prin Legea nr. 20/1993, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 73 din 12 aprilie 1993;
 18. Tratatul de aderare a României și Bulgariei la Uniunea Europeană, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 157 din 21 iunie 2005;
 19. Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea Standardelor Internaționale de contabilitate, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 243 din 11 septembrie 2002;
 20. Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințele specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 158 din 27 mai 2014;
 21. A patra Directivă a Consiliului din 25 iulie 1978 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale (78/660/CEE), publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene seria L, nr. 222 din 14 august 1978;
 22. A șaptea Directivă a Consiliului din 13 iunie 1983 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile consolidate (83/349/CEE), publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene seria L, nr. 193 din 18 iulie 1983;
 23. A opta Directivă a Consiliului din 10 aprilie 1984 în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din Tratatul CEE, privind autorizarea persoanelor care răspund de controlul legal al documentelor contabile (84/253/CEE), publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene seria L, nr. 126 din 12 mai 1984;
 24. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 182 din 29 iunie 2013;
 25. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria L, nr. 157 din 9 iunie 2006, cu modificările și completările ulterioare.
 26. Comisia Europeană, accesat on line la: https://ec.europa.eu/info/law/international-accounting-standards-regulation-ec-no-1606-2002/implementation/implementation-eu-countries_en.
 27. Comisia Europeană, accesat online la: https://ec.europa.eu/info/publications/2104-21-sustainable-finance-communication_en#csrd

Anexa 1. Entități ale căror valori mobiliare erau tranzacționate la 31 dec 2020

Nr. crt.	Denumire entitate
1.	ALRO GROUP
2.	ANTIBIOTICE SA
3.	CONPET SA ROMÂNIA
4.	SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA SA
5.	SN NUCLEARELECTRICA SA
6.	SOCIETATEA OIL TERMINAL SA CONSTANTA
7.	SOCIETATEA OMV PETROM SA
8.	SC ROMCARBON SA
9.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE GAZE NATURALE "ROMGAZ " SA
10.	ROMPETROL RAFINARE SA
11.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE TRANSPORT DE GAZE NATURALE "TRANSGAZ" SA
12.	ZENTIVA SA

Anexa 2. Entități cu capital majoritar de stat (OMFP nr. 666/2015)

Nr. crt.	Denumire entitate
1.	COMPANIA NAȚIONALĂ AEROPORTURI BUCUREȘTI SA
2.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE TRANSPORT FERVIAR DE CĂLĂTORI „CFR CĂLĂTORI” SA
3.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE TRANSPORT FERVIAR DE MARFĂ „CFR MARFA” SA
4.	CNAIR SA
5.	SOCIETATEA COMPLEXUL ENERGETIC HUNEDOARA SA
6.	SOCIETATEA COMPLEXUL ENERGETIC OLTENIA SA
7.	ELECTROCENTRALE BUCUREȘTI SA
8.	S.P.E.E.H. HIDROELECTRICA SA
9.	SOCIETATEA COMERCIALĂ DE TRANSPORT CU METROUL „METROREX” SA
10.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ DE RADIOCOMUNICAȚII SA
11.	REGIA AUTONOMĂ REGISTRUL AUTO ROMÂN SA
12.	SOCIETATEA NAȚIONALĂ A SĂRII „SALROM” SA



Aspecte privind structura pieței de audit financiar în Uniunea Europeană din perspectiva onorariilor

Prof. univ. dr. habil. Ovidiu Constantin BUNGET,
autor corespondent, e-mail: ovidiu.bunget@e-uvr.ro

Conf. univ. dr. Alin Constantin DUMITRESCU,

Conf. univ. dr. Rodica Gabriela BLIDIȘEL,

Dr. Oana Alina BOGDAN,

Dr. Valentin BURCĂ,
Universitatea de Vest din Timișoara

Rezumat

Piața de audit, dezvoltată din nevoia de consolidare a credibilității și calității raportărilor financiare, a condus încă din anii 1980 la o concentrare în jurul marilor cabinete de audit, efectul de dominanță fiind marcat, pe de o parte, de creșterea reputației și a notorietății auditorului, iar pe de altă parte, de asocierea clientului cu un auditor reputat care generează îmbunătățirea imaginii companiei pe piață.

În acest context, o problemă majoră este ridicată asupra nivelului onorariilor practicate din prisma faptului că acestea reprezintă elemente cheie care pot aduce atingere independenței auditorului. Mai mult de atât, un aspect sensibil este reprezentat de relația dintre onorariul perceput pentru servicii de audit financiar și cel pentru servicii non-audit și practicile de compensare dintre acestea.

Comisia Europeană dorește să faciliteze competiția pe o piață excesiv de concentrată și să ofere și cabinetelor de audit mici și mijlocii oportunitatea de a deveni jucători activi pe piața auditului marilor corporații prin intermediul joint auditului, sau auditului în comun, în care cel puțin unul dintre cabinetele de audit nu face parte din grupul Big4.

Rotația obligatorie a firmelor de audit și limitarea ponderii serviciilor non-audit furnizate reprezintă aspectele de bază ale recente reforme în materie de audit ce influențează în mod direct nivelul onorariilor practicate.

Scopul principal al acestui studiu este acela de a analiza măsura în care există un tipar al costurilor de audit la nivelul spațiului comunitar. În acest context, lucrarea are ca obiective evaluarea uniformității costurilor de audit, respectiv determinarea structurii pieței de audit la nivelul Uniunii Europene. Cercetarea implică metode de comparare a seturilor de date, fiind luat în analiză, în perioada 2013-2021, un eșantion de 2.896 firme listate la bursă, provenind din 35 de state diferite.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Bunget, O.-C., Dumitrescu, A.-C., Blidișel, R.G., Bogdan, O. A., Burcă, V. (2021), Aspects Regarding the Structure of the Financial Audit Market in the European Union from Fees Perspective, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 4(164)/2021, pp.724-742, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/164/024

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/164/024>

Data primirii articolului: 1.09.2021

Data revizuirii: 7.09.2021

Data acceptării: 5.10.2021

Principalele rezultate ale cercetării evidențiază faptul că entitățile din afara Big4 percep tarife mai mici pentru serviciile pe care le prestează, de audit sau conexe, comparativ cu marile cabinete, fiind evident trendul descrescător al ponderii onorariilor practicate pentru serviciile non-audit în totalul onorariilor de la momentul intrării în vigoare a celor două reglementări europene de reformă, respectiv anul 2014.

Cuvinte cheie: structura pieței de audit, onorarii, servicii de audit financiar și non-audit,

Clasificare JEL: M42, M48

1. Introducere

Marile scandaluri financiare au scos în evidență instabilitatea sistemului economico-financiar și au impus adoptarea, în cadrul Uniunii Europene, a unor noi reglementări legislative cu privire la auditarea situațiilor financiare emise de entitățile de interes public, entitățile cotate pe o piață reglementată reprezentând o pondere importantă, menite să contribuie la creșterea calității misiunilor de audit și la consolidarea credibilității raportărilor financiare.

Prin intermediul Directivei 56/2014/UE (Comisia Europeană, 2014a) și a Regulamentului 537/2014/UE (Comisia Europeană, 2014b) emise în anul 2014, cu aplicabilitate din 2016, Uniunea Europeană și-a propus să reformeze arhitectura pieței de audit și să creeze, în rândul statelor membre, o piață unică a serviciilor profesionale.

Concentrarea în jurul marilor cabinete de audit a început încă din anii 1980, moment în care pe piață existau 8 mari jucători. În timp, grupul Big Eight s-a transformat în Big Five (Abidin et al. 2008). Implicarea cabinetului Arthur Andersen în scandalul Enron a determinat, din 2002 și până în prezent, concentrarea și mai masivă a pieței în jurul a patru cabinete ce formează Big Four, respectiv KPMG, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young și Deloitte, care domină piața auditului firmelor cotate în cadrul statelor membre UE. Pe de o parte, auditarea unei mari companii cotate pe piețele reglementate determină creșterea reputației și a notorietății auditorului (Comisia Europeană, 2010), aspect ce poate amplifica, printr-un efect de domino, concentrarea și lipsa de dinamism a

pieței. Pe de altă parte, asocierea clientului cu un auditor reputat conduce la îmbunătățirea imaginii firmei pe piață (Chersan et al., 2012a), ceea ce poate determina concentrarea pieței în jurul acelor auditori care contribuie la sporirea încrederii investitorilor.

Astfel, concentrarea excesivă a pieței lezează competitivitatea, influențează independența, dar și nivelul onorariilor percepute de către auditorii externi pentru serviciile prestate (Bottaro de Lima Castro et al. 2015; Xu, 2017). Cercetătorii au manifestat interes pentru stabilirea nivelului onorariilor practicate încă din anul 1980 (Simunic, 1980), însă, subiectul este de actualitate și în prezent (Averhals et al., 2020; Cho et al., 2020; Zhang, 2021). Textele legislative emise la nivelul Uniunii Europene, prin care Comisia Europeană dorește să reformeze auditul statutar în rândul statelor membre, tratează subiectul onorariilor practicate din prisma faptului că acestea reprezintă elemente cheie care pot aduce atingere independenței auditorului. Mai mult de atât, un aspect sensibil, ce a necesitat reglementări suplimentare, îl reprezintă relația dintre onorariul perceput pentru servicii de audit financiar și cel pentru servicii non-audit și practicile de compensare dintre acestea. Astfel, valori ridicate ale onorariilor aferente serviciilor non-audit în contrapartidă cu valori scăzute ale serviciilor de audit pot reprezenta o amenințare la adresa independenței auditorului, cu impact negativ asupra opiniei exprimate în cadrul raportului sau pot reliefa o tentativă de corupere a acestuia în scopul influențării opiniei (Robu, 2014).

Rotația obligatorie a firmelor de audit și limitarea ponderii serviciilor non-audit furnizate reprezintă aspectele de bază ale reformei în materie de audit ce influențează în mod direct nivelul onorariilor practicate. Prin aceste măsuri adoptate, Comisia Europeană dorește să faciliteze competiția pe o piață excesiv de concentrată și să ofere oportunitatea și cabinetelor de audit mici și mijlocii de a deveni jucători activi pe piața auditului marilor corporații prin intermediul auditului în comun (eng. *joint audit*), în care, cel puțin unul dintre cabinetele de audit nu face parte din grupul Big4.

Măsurile adoptate modifică structura pieței la nivelul Uniunii Europene? Implementarea reglementărilor legislative influențează nivelul onorariilor practicate? Piața permite accesul micilor jucători sau rotația auditorilor se realizează tot în cadrul cabinetelor din Big4?

Problematica cercetării noastre ne-a condus către următoarele obiective:

- OB1: *evaluarea uniformității costurilor de audit, respectiv*
- OB2: *determinarea structurii pieței de audit la nivelul Uniunii Europene.*

Studiul propus este structurat în cinci secțiuni. Prima secțiune prezintă contextul cercetării. Cea de-a doua secțiune este dedicată trecerii în revistă a literaturii de specialitate, iar următoarele două secțiuni prezintă metodologia de cercetare, rezultatele obținute și discuții asupra acestora. Ultima secțiune, a cincea, evidențiază concluziile studiului de caz.

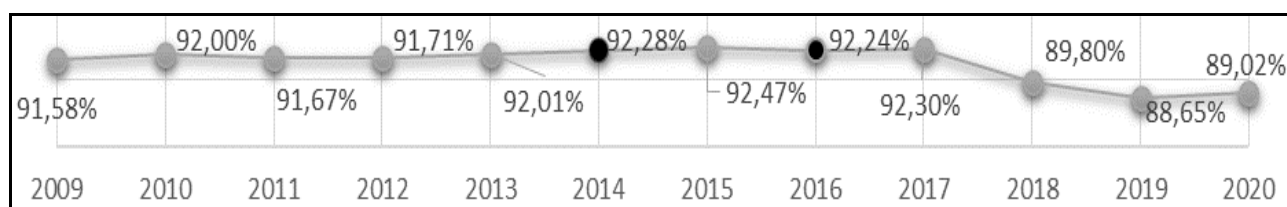
2. Literatura de specialitate

Reforma în domeniul auditului a avut la bază preocupările autorităților de reglementare cu privire la efectul negativ pe care concentrarea excesivă a pieței îl poate avea asupra calității serviciilor prestate de către auditorul statutar și asupra independenței acestuia, care poate fi amenințată de nivelul și structura onorariilor practicate. Pe de o parte, studiile întreprinse evidențiază o legătură directă între nivelul de concentrare și onorariile de

audit, respectiv tariful perceput de către auditor este mai mare cu cât piața este mai puternic concentrată (London Economics, 2006; Audit Analytics, 2020; Xu, 2017). Pe de altă parte însă, concentrarea pieței este realizată în jurul celor mai puternice cabinete de consultanță și audit, companii capabile să ofere servicii de asigurare marilor corporații și să se alinieze noilor tendințe, ca de exemplu auditarea unei noi clase de active, a criptomonedelor, serviciu regăsit în portofoliul gigantului PwC (PwC, 2019). De asemenea, marile firme de audit investesc în digitalizare și tehnologii emergente, precum Blockchain, Big Data, Data Analytics, Cloud Accounting sau RPA, care preiau sarcinile redundante din cadrul activității de audit și contribuie la creșterea randamentului, a productivității muncii și a calității serviciilor oferite (Farcane & Deliu, 2020; Tiron-Tudor et al., 2021; Tiron-Tudor & Deliu, 2021; Oncioiu et al., 2019).

Imaginea de ansamblu a structurii pieței la nivel european evidențiază concentrarea pieței în jurul marilor cabinete de audit încadrate în grupul Big4. Acestea ocupă o poziție dominantă pe piața serviciilor de audit statutar furnizate entităților de interes public, cu o medie de peste 90 % din veniturile totale (Comisia Europeană, 2021), aspect evidențiat în cadrul **Figurii nr. 1**.

Figura nr. 1. Ponderea deținută de Big4 din perspectiva onorariilor



Sursa: Prelucrare autori după Audit Analytics

Indiferent de nivelul de concentrare al pieței, onorariile practicate în sectorul auditului statutar trebuie să justifice efortul depus de către auditor pentru asigurarea calității informațiilor prezentate în cadrul situațiilor financiare, fiind corelate cu riscul de audit asociat entității auditate (Robu, 2014). Cu cât este mai mare riscul cu atât onorariul perceput de către auditor va fi mai ridicat (Popa et al., 2014). Astfel, entitățile care își desfășoară activitatea pe baza principiului continuității (eng. *going concern*),

care sunt performante și transparente în raportarea financiară achită onorarii de audit mai mici comparativ cu entitățile care înregistrează performanțe financiare scăzute (Chersan et al., 2012a). Însă, datorită serviciilor de înaltă calitate pe care le prestează, marile cabinete de audit percep tarife mai mari față de restul concurenței (Chersan, 2012b). Studiile reflectă însă faptul că există și situații în care, din dorința de a câștiga noi clienți în portofoliu, în primul an de contractare a misiunii de

audit unele cabinete stabilesc tarife mai mici decât costul de audit, practică recunoscută sub denumirea de „low balling”, ce poate reprezenta o amenințare la adresa independenței auditorului și a calității auditului (Desir et al., 2014). Onorariul redus reprezintă astfel un stimulent pentru reținerea clientului pe parcursul mai multor angajamente, astfel încât discountul acordat inițial să fie recuperat (Cho et al., 2020). În mod firesc, onorariul pentru primul an ar trebui să fie mai ridicat deoarece timpul alocat testelor privind cunoașterea clientului, analiza sistemului de control intern etc. este mai mare în primul an. Încheierea unor contracte pe mai mulți ani vine să atenueze presiunea bugetului din primul an. De asemenea, există studii care atestă faptul că pentru a reduce nivelul onorariilor, cabinetele de audit se angajează în oferirea altor servicii conexe, non-audit, care să le compenseze (Antle et al., 2006), dar care afectează în mod negativ independența (Meuwissen & Quick, 2019; Dart, 2011; Chen et al. 2005).

În acest context, prevederile Directivei 56/2014/UE și ale Regulamentului 537/2014/UE generează schimbări semnificative atât pentru prestatorii de servicii profesionale de audit, cât și pentru entitățile auditate, astfel încât să contribuie la stabilizarea piețelor financiare în spațiul european și la sporirea

încrederii în auditul statutar (Ratzinger-Sakel & Schoenberger, 2015).

O primă măsură privește interzicerea prestării de către auditor a serviciilor care nu sunt de audit, în sensul celor definite în articolul 5, alin. (1) al Regulamentului 537/2014/UE. Auditorilor statutari însă, le este permisă oferirea altor servicii non-audit în limita a 70% din media onorariilor achitate în ultimele trei exerciții financiare consecutive pentru auditul statutar efectuat (Comisia Europeană, 2014b).

Impactul prevederilor legislative emise în anul 2014 la nivel european în ceea ce privește cuantumul onorariilor serviciilor de audit și a celor non-audit prestate pentru entitățile cotate pe piețele reglementate din Uniunea Europeană, se poate observa în **Tabelul nr. 1**. Este evident trendul descrescător al ponderii onorariilor practicate pentru serviciile non-audit în totalul onorariilor de la momentul intrării în vigoare a celor două reglementări europene, respectiv anul 2014, an în care onorariile percepute pentru serviciile non-audit au înregistrat cea mai mare pondere în total onorarii. În anul 2016, an în care prevederile au început să fie transpuse în reglementările naționale ale statelor membre, se constată o scădere bruscă a ponderii, până la 10,36%, trend ce se menține până în anul 2020.

Tabelul nr. 1. Onorarii servicii de audit vs. onorarii servicii non-audit Big4 (euro)

An	Onorarii de audit Big4	Onorarii servicii non-audit Big4	Pondere servicii non-audit în total – Big4
2009	3.454.952.106	530.198.981	13,30%
2010	4.138.909.059	668.022.294	13,90%
2011	4.306.551.137	670.896.691	13,48%
2012	4.417.345.853	712.032.547	13,88%
2013	4.532.882.208	725.734.298	13,80%
2014	4.886.852.289	799.224.420	14,06%
2015	5.020.277.229	777.305.318	13,41%
2016	5.134.304.686	593.292.544	10,36%
2017	5.197.008.745	594.683.534	10,27%
2018	5.408.955.237	612.747.892	10,18%
2019	5.578.161.748	585.979.758	9,51%
2020	5.328.177.152	555.846.278	9,45%

Sursa: Prelucrarea autorilor după informațiile extrase din baza de date Audit Analytics

Același trend descrescător se poate observa și în cazul entităților care nu fac parte din grupul marilor jucători de pe piață (**Tabelul nr. 2**). Onorariile înregistrate confirmă

faptul că entitățile din afara Big4 percep tarife mai mici pentru serviciile pe care le prestează, de audit sau conexe, comparativ cu marile cabinete.

Tabelul nr. 2. Onorarii servicii de audit vs. onorarii servicii non-audit non-Big4 (euro)			
An	Onorarii de audit non-Big4	Onorarii servicii non-audit non-Big4	Pondere servicii non-audit în total non-Big4
2009	342.837.021	23.744.549	6,48%
2010	391.702.914	26.260.791	6,28%
2011	418.255.755	34.037.043	7,53%
2012	431.148.437	32.415.414	6,99%
2013	423.598.256	33.323.247	7,29%
2014	438.519.916	36.934.081	7,77%
2015	440.580.684	31.451.705	6,66%
2016	453.634.123	28.026.749	5,82%
2017	458.136.173	24.933.810	5,16%
2018	652.576.364	31.270.022	4,57%
2019	765.800.871	23.334.750	2,96%
2020	702.801.921	23.037.106	3,17%

Sursa: Prelucrarea autorilor după informațiile extrase din baza de date Audit Analytics

Relația de încredere dintre auditor și client se construiește în timp, însă există temeri că un parteneriat de lungă durată poate reduce scepticismul profesional și poate amenința independența auditorului. Astfel, rotația obligatorie a firmei de audit după o perioadă maximă de zece ani reprezintă o altă măsură prin care Uniunea Europeană dorește să asigure independența și obiectivitatea auditorului și să contribuie, în același timp, la dinamizarea pieței de audit.

În studiul efectuat asupra a 198 de companii listate la Bursa de Valori din Varșovia, Indyk (2019) evidențiază faptul că rotația obligatorie a firmei de audit nu reduce nivelul de concentrare al pieței din cauza faptului că rotația auditorilor se realizează tot în cadrul cabinetelor din Big4. Mai mult, în contextul impus de prevederile legislative, entitățile din grupul Big4 dispun de o mai mare putere de negociere și beneficiază mai mult de rotația clienților decât de reținerea acestora. Rezultatele studiului efectuat pe piața poloneză sunt susținute și de cele identificate de Bleibtreu & Stefani (2013), care atestă faptul că pe piețele concentrate, rotația obligatorie a firmelor

de audit determină o și mai mare omogenitate, fiind în contrast cu obiectivele Comisiei Europene.

Există însă și studii care scot în evidență impactul pozitiv al acestei măsuri impuse în rândul statelor membre UE, precum cele realizate de Bulucea (2020) și Kim et al. (2015), care evidențiază faptul că rotația obligatorie a firmei de audit îmbunătățește calitatea auditului.

O soluție pentru reducerea concentrării o poate reprezenta joint-auditul, un concept înrădăcinat în Franța, dar nu atât de răspândit în rândul celorlalte state membre. Această practică presupune auditarea entității de către cel puțin doi auditori care împart munca de audit și care elaborează și semnează un raport de audit comun. Companiile care optează pentru un astfel de mecanism beneficiază de o perioadă de rotație mai lungă a auditorilor (Regulamentul 537/2014/UE prevede în acest context o perioadă de 24 de ani fără a fi nevoie de licitație) comparativ cu auditorii unici, care pot audita aceeași entitate de interes public timp de 20 de ani numai dacă o licitație publică are loc după primii zece ani.

Joint-auditurile reprezintă o modalitate de îmbunătățire a pieței de audit din Europa (Comisia Europeană, 2010), iar UE impulsionează acest concept prin intermediul prevederilor legislative emise în vederea reformării auditului. Regulamentul 537/2014/UE impune comitetului de audit obligativitatea formulării a două sau mai multe recomandări în ceea ce privește alegerea noului auditor, având în același timp grijă ca firmele mici de audit să nu fie ignorate în procesul de licitație. Se încearcă astfel reducerea nivelului de concentrare, prin facilitarea accesului pe piață a cabinetelor de audit care nu fac parte din Big4.

Studiile întreprinse reflectă faptul că angajarea a două firme de audit din rândul Big4 nu asigură o calitate mai mare a misiunii de audit, comparativ cu situația în care în angajament sunt implicate atât un cabinet din Big4, cât și unul care nu face parte din grup (Lobo et al., 2017). În cercetarea întreprinsă, Bianchi (2018) constată că joint-auditurile facilitează transferul de cunoștințe, sporesc expertiza auditorilor și încrederea investitorilor, calitatea auditului fiind influențată de colaborarea dintre cabinetele implicate în misiunea de audit în comun. Cu toate acestea, există și studii care reflectă contrariul. André et al. (2016) analizează situația entităților listate din Franța, țară în care auditul în comun este obligatoriu, și constată că joint-auditul implică onorarii mai mari decât în cazul altor state precum UK și Italia, în care acest sistem nu este impus. Autorii evidențiază, de asemenea, faptul că aceste tarife mai mari practicate nu determină, implicit și creșterea calității auditului, între cele două variabile neexistând o relație directă.

Tendința de globalizare și-a pus amprenta și asupra mediului de afaceri. Companiile s-au extins, și-au diversificat activitățile atât în cadrul Uniunii Europene, cât și în afara acesteia, fapt ce a atras după sine necesitatea ca și cabinetele de audit să se adapteze și să își mărească gama serviciilor de asigurare oferite clienților. Însă, marile companii de audit devin tot mai puternice, cu un portofoliu de clienți tot mai bogat, ce reprezintă un segment important din piață. Acest aspect reprezintă o

preocupare pentru autoritățile de reglementare care trebuie să asigure buna funcționare a pieței, pentru a permite o concurență loială și a contribui la creșterea calității misiunilor de audit efectuate.

3. Metodologia cercetării

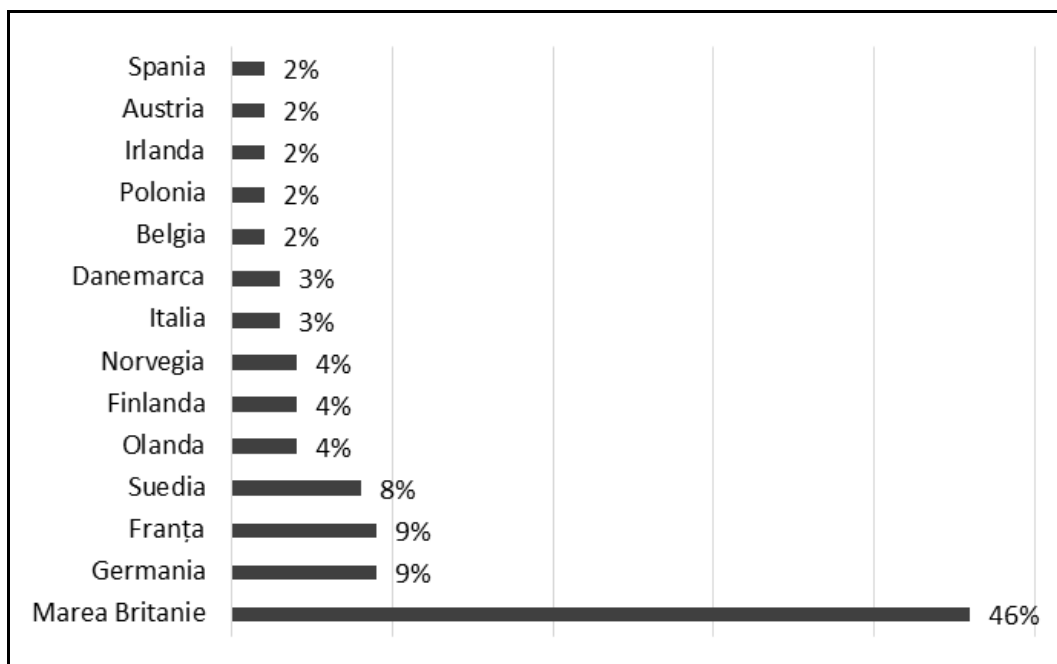
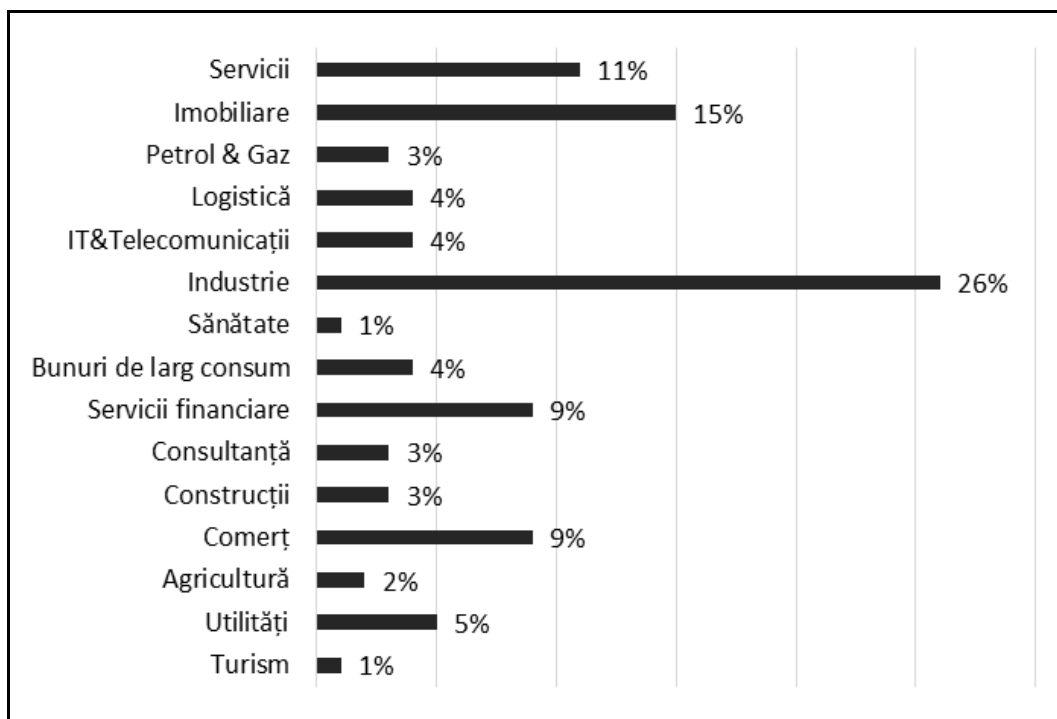
3.1. Structura eșantionului analizat

Analiza pieței de audit din perspectiva tarifulor practicate este realizată la nivelul unui eșantion global, compus din firme listate. Cele 2.896 firme incluse în analiză provin din 35 de state. În total, eșantionul la care ne raportăm conține 9.489 observații. Din motive de disponibilitate a datelor extrase din baza de date Audit Analytics, observăm că 93,79% din totalul eșantionului este acoperit de firme provenind din 14 state. Distribuția firmelor pe țara de proveniență este descrisă în **Figura nr. 2**. Din acest grafic observăm că aproximativ 46% din eșantionul analizat reprezintă firme provenind din Marea Britanie, urmate de 9% firme din Germania, 9% firme din Franța și, respectiv, 8% firme din Suedia.

Cu toate că eșantionul reflectă într-o măsură mai mare piața de audit din Regatul Unit, distribuția eșantionului descrie un mix de informații privind piața de audit în spațiul economic comunitar. Având în vedere perioada analizată, în ciuda faptului că Marea Britanie a părăsit spațiul comunitar începând cu 2021, eșantionul reflectă cel mai bine perioada anterioară Brexit-ului. Perioada analizată în acest studiu este 2013-2021. Cea mai mare parte a observațiilor incluse în analiză face referire la perioada 2017-2020, cumulând o proporție de 84,99%. În consecință, analiza informațiilor disponibile va fi corelată inclusiv cu modificările substanțiale aduse la nivelul acquis-ului comunitar privind piața de audit.

Abordarea noastră se concentrează pe analiza efectului specificului domeniului de activitate în care firmele operează. Observăm în **Figura nr. 2** o concentrare a observațiilor care arată că majoritatea firmelor operează în industrie (26%), imobiliare (15%), servicii (11%), servicii financiare (9%), respectiv comerț (9%), cumulând peste 70% din totalul eșantionului de date analizate.

Figura nr. 2. Distribuția eșantionului privind datele analizate



Sursa: Proiecția autorilor

3.2. Analiza empirică a datelor

Scopul principal al acestui studiu este acela de a analiza măsura în care există un tipar al costurilor de audit la nivelul spațiului comunitar. În această direcție, procedăm la evaluarea existenței disparităților regionale și a disparităților la nivelul domeniilor de activitate analizate, din prisma costurilor de audit statutar. Amplitudinea acestor disparități este evidențiată prin realizarea unei evaluări a gradului de concentrare al costurilor de audit, cu precădere la nivelul domeniilor în care firmele analizate își desfășoară activitatea.

Analiza de concentrare privește, pe de o parte, măsura în care cota de piață a Big4 suferă modificări substanțiale pe parcursul perioadei analizate. În plus, vom proceda la analiza gradului de uniformizare a tarifelor de audit, prin calculul unui coeficient de concentrare, luând în considerare analiza la nivelul domeniilor de activitate acoperite de eșantionul analizat. Totodată, procedăm la analiza în dinamică a coeficientului de concentrare, verificând existența unei evoluții semnificative care ar putea fi generată de vreo modificare legislativă substanțială în sfera metodologiei de calcul a tarifului de audit.

Coeficientul de concentrare se calculează cu ajutorul metodei trapezoidale de estimare, pornind de la definiția curbei Lorenz și, respectiv, cele două zone consacrate. Într-o exprimare formală, considerând n intervale și o variabilă x reprezentând cuantumul costurilor de audit aferente rapoartelor de audit analizate, vom calcula atât zona A, cât și zona B aferentă curbei Lorenz. Considerăm în acest sens variabilă distribuția de probabilități a variabilei x , respectiv:

$$X: \begin{pmatrix} x_1, & x_2, & \dots, & x_i, & \dots, & x_k \\ x_1, & n_2, & \dots, & n_i, & \dots, & n_k \end{pmatrix}$$

Frecvențele cumulate privind rapoartele auditate analizate sunt date de relația $N_i = \sum_{j=1}^k n_j$, pentru fiecare grupă de valori a nivelului costurilor de audit logaritmice. În baza histogramei rezultate, plecând de la intervale de valori egale, obținem 9 astfel de intervale, motiv pentru care $k = 9$. Probabilitatea care pornește de la numărul de rapoarte auditate care au asociate costuri de audit ce se încadrează în intervalul i de valori ale populației costurilor de audit se determină cu ajutorul relației $q_i(\%) = \frac{N_i}{\sum_{i=1}^k n_i}$.

Probabilitatea corespunzătoare produsului cumulat aferent intervalului i de valori ale costurilor de audit este dată de relația

$$p_i(\%) = \frac{\sum_{j=1}^k x_j \cdot n_j}{\sum_{i=1}^k x_i \cdot n_i}$$

Se calculează probabilitatea cumulată privind numărul rapoartelor de audit care nu depășesc limita superioară a intervalului i , pornind de la relația $Q_i(\%) = \sum_{j=1}^i q_j(\%)$. Similar se calculează probabilitatea cumulată privind cuantumul cumulat al costurilor de audit corespunzătoare intervalelor până la limita maximă a intervalului i , respectiv

$P_i(\%) = \sum_{j=1}^i p_j(\%)$. Se efectuează diferența $Q_i(\%) - P_i(\%)$ la nivelul fiecărui interval i de valori.

Însumând diferențele $Q_i(\%) - P_i(\%)$ obținem aria zonei A specifică reprezentării curbei Lorenz.

În paralel procedăm la cumularea probabilităților $\sum_{i=1}^{k-1} n_i$, care descriu zona A + B

corespunzătoare reprezentării curbei Lorenz. Astfel, obținem coeficientul de concentrare definit prin relația

$$\frac{\sum_{i=1}^k (Q_i(\%) - P_i(\%))}{\sum_{i=1}^{k-1} n_i} \quad (\text{Tarca, 1998}).$$

Acest indicator relevă un nivel ridicat de uniformizare a costurilor de audit atât timp cât valoarea acestuia se apropie de 0. Pe de altă parte, un nivel ridicat de disparități în ceea ce privește tarifele practicate este indicat să se apropie de valoarea 1 a acestui indicator de concentrare.

Analiza gradului de concentrare a pieței de servicii de audit este realizată cu ajutorul indexului de concentrare Herfindahl-Hirschman, calculat după relația

$HH_i = \sum_{j=1}^k s_j^2$, unde s_j este cota de piață a firmei j , raportat la eșantionul analizat, i reprezintă domeniul de activitate analizat, iar k reprezintă numărul de firme de audit care au prestat servicii și au obținut venituri din activitatea de audit statutar în domeniul i . Cota de piață s_j se calculează la nivelul veniturilor obținute din activitatea de audit, limitate la eșantionul analizat.

4. Rezultate și discuții

4.1. Evaluarea uniformității costurilor de audit

În **Figura nr. 3** reprezentăm matricea nivelului de tarificare a serviciilor de audit statutar, relativ la eșantionul analizat. Observăm cu ușurință un nivel ridicat al tarifulor de audit, cu precădere la nivelul economiilor puternic dezvoltate. După cum remarcau Gunn et al. (2019) sau Eierle et al. (2021), diferențierea tarifulor de audit este semnificativ influențată de factori de natură economică și instituțională

specifice fiecărei jurisdicții. Cu cât economiile naționale sunt mai dezvoltate, cu atât modelele de afaceri devin mai complexe și mai expuse interferențelor cu alte economii naționale, cu implicații directe în ceea ce privește nivelul riscului de audit, care sporește semnificativ. În consecință, tarifele de audit sunt mai mari, acoperind suplimentul de risc de audit asumat de către auditori (Popa et al., 2014; Chersan et al., 2012). Similară este și explicarea nivelului ridicat de tarife de audit în cazul anumitor sectoare de activitate, precum sectorul extracției și producției produselor petroliere.

Figura nr. 3. Harta pieței tarifulor de audit – analiză de medie (logaritmică)

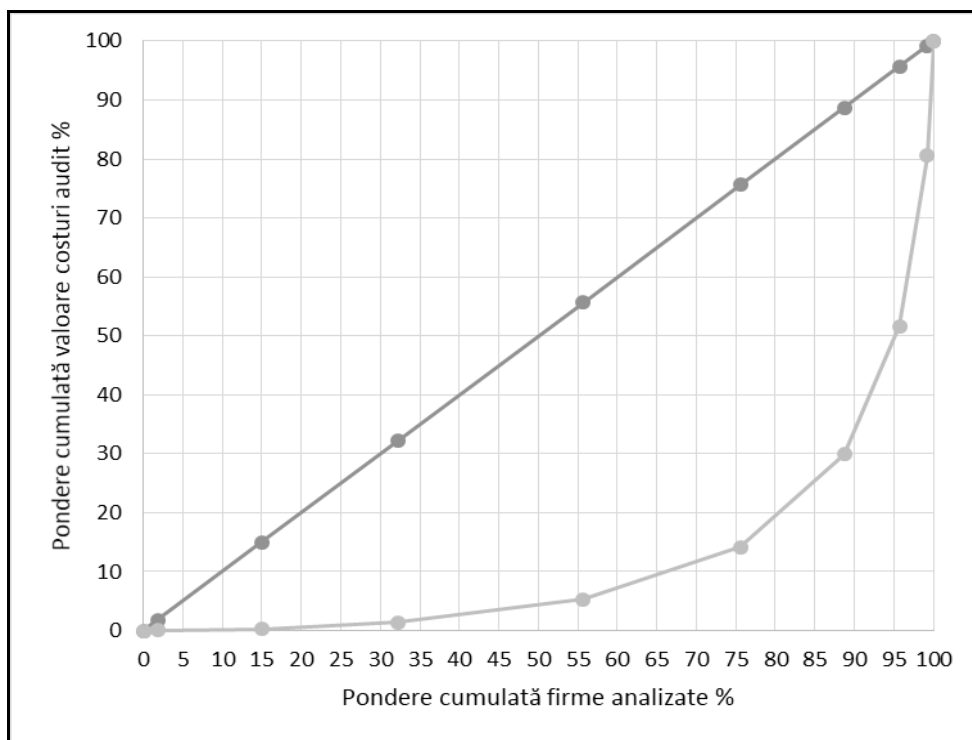


Sursa: Proiecția autorilor

Totodată, trebuie remarcat faptul că tarifele de audit nu prezintă tipare standard, întrucât fiecare angajament de audit este descris de un grad de specificitate semnificativ. Această situație de diferențiere a tarifelor de audit se observă și în gradul de uniformitate al costurilor de audit, reprezentate prin curba Lorenz din **Figura nr. 4**. Acest grafic este reprezentativ pentru un coeficient de concentrare (standardizare) a tarifelor de audit de aproximativ 0,605, un nivel semnificativ de standardizare. Acest nivel de uniformizare a tarifelor de audit se datorează în mare măsură gradului sporit de concentrare a pieței de audit, în care majoritatea veniturilor din

activitățile de audit sunt obținute de către firmele de audit Big4 (London Economics, 2006; Audit Analytics, 2020; Comisia Europeană, 2021). Aceste firme sunt cunoscute pentru nivelul crescut de standardizare al activităților de audit, implementând politici, procese, proceduri și instrumente suport care conturează un cadru ce permite sistematizarea activităților de audit într-o măsură semnificativă. Totodată, aceste firme de audit se constituie în cele mai multe cazuri în promotori ai adoptării și implementării tehnologiilor emergente și a celor mai bune practici în materie de audit, atât la nivel internațional, cât și la nivel regional sau local.

Figura nr. 4. Evoluția gradului de uniformizare (concentrare) a costurilor de audit

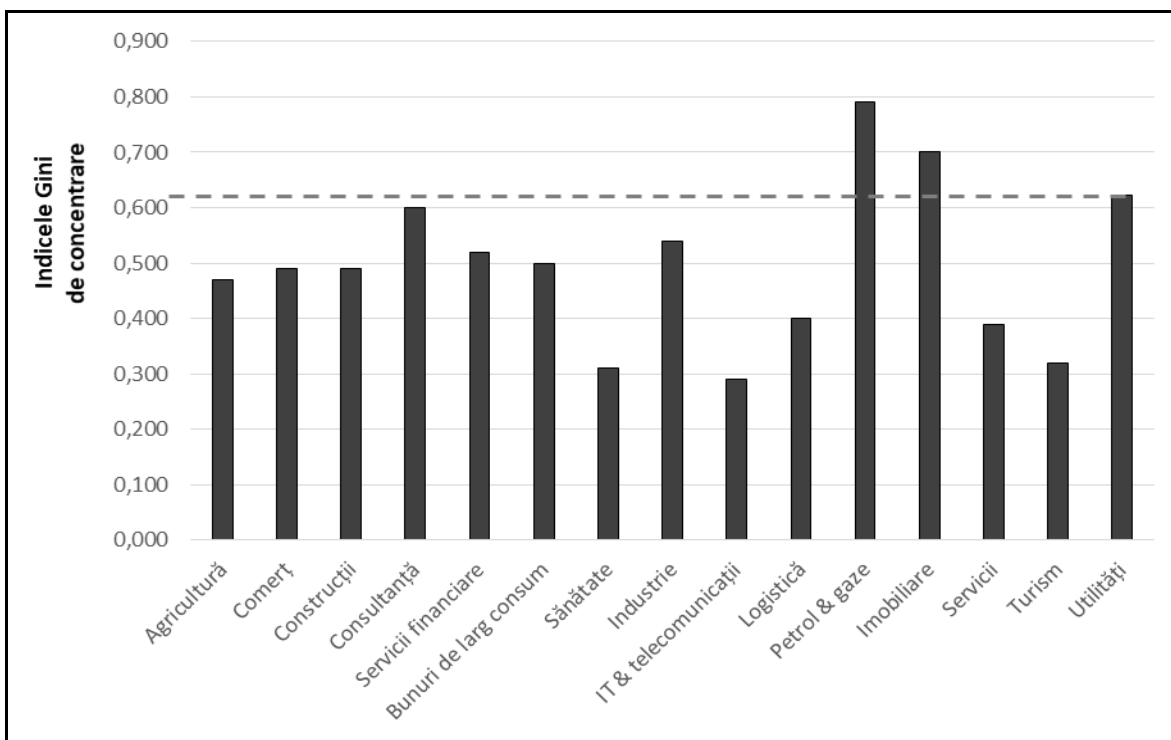


Sursa: Proiecția autorilor

Totuși, aceste rezultate trebuie analizate cu precauție, având în vedere că eșantionul cercetat de către autori este compus din firme de mari dimensiuni, listate pe piețe de capital internaționale, motiv pentru care mare parte din angajamentele de audit sunt contractate de firme de audit Big4, cu implicații negative directe în formarea unor tarife de audit competitive de-a lungul procesului de ofertare. Firmele de audit Big4 au putere de negociere similară, iar

abordarea angajamentelor de audit este asemănătoare în cele mai importante elemente cheie, motiv pentru care există un nivel relativ crescut de uniformizare a tarifelor de audit. Totuși, dorim să subliniem faptul că există diferențe în tarifele de audit practicate, inclusiv în rândul firmelor de audit Big4. Diferențierea se reduce mai cu seamă la specificul firmelor auditate și mai puțin la cadrul instituțional și nivelul de dezvoltare macroeconomică.

Figura nr. 5. Gradul de concentrare al costurilor de audit la nivelul domeniilor de activitate



Sursa: Reprezentarea autorilor

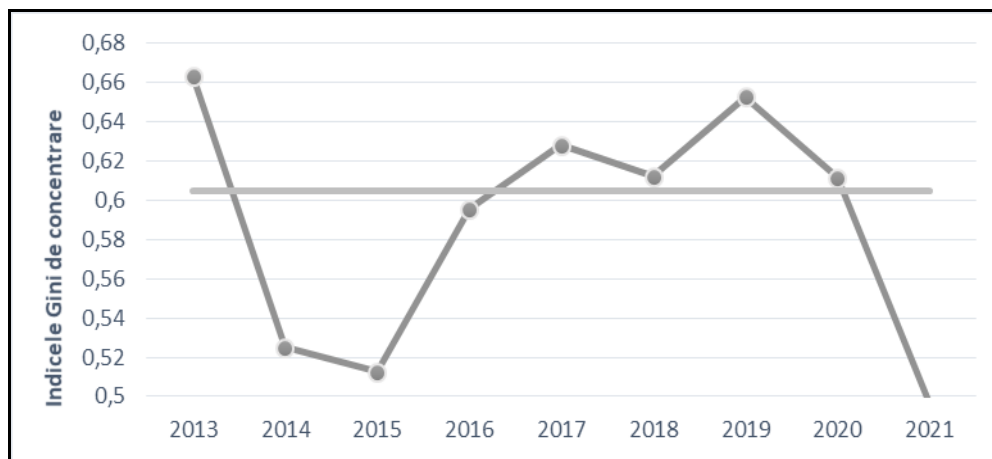
În **Figura nr. 5** se observă diferențe vizibile în ce privește inegalitățile privind costurile de audit raportate agregate la nivelul domeniilor de activitate în care firmele auditate operează. După cum era de așteptat, la nivelul unor domenii de activitate cu un grad de specificitate sporit al operațiunilor firmelor auditate există un nivel mai ridicat de uniformizare, tocmai pentru că există o marjă mai scăzută de negociere a tarifelor de audit, întrucât firmele de audit contractate trebuie să fie specializate în ce privește specificul modelului de afaceri și implicațiile asupra estimărilor contabile și asupra riscului de audit asumat. Este cazul unor domenii de activitate precum domeniul extracției produselor petrolifere și al gazelor, ori domeniul investițiilor imobiliare. Pe de altă parte, în aria serviciilor, turismului sau IT, activitatea de audit este caracterizată de un nivel mai redus de complexitate, iar riscul de audit este mai mic, motiv pentru care în aceste domenii puterea de negociere a clienților de audit este mai mare.

Evoluția în timp a gradului de uniformizare a tarifelor de audit este fluctuantă, după cum se observă și în **Figura nr. 6**. Notabilă este totuși tendința de creștere a gradului

de uniformizare (concentrare) al tarifelor de audit odată cu adoptarea și implementarea Directivei 2014/56/UE, care a fost integrată în reglementările naționale într-o perioadă de 2 ani.

Totuși, trebuie să remarcăm și opinia lui Zhang et al. (2021), care atrage atenția că reducerea costurilor de audit nu trebuie să se confunde cu o reducere a calității auditului, ci poate fi asociată și cu îmbunătățirea eficienței auditorului, care poate propune oferte pentru angajamente de audit licate mai competitive, pe fondul reducerii unor costuri. Aceste economii de cost sunt cu atât mai mari în cazul firmelor mari de audit, având în vedere abordarea sistematică mai riguroasă a angajamentelor de audit. Cu toate acestea, abordarea comună a activităților de audit la nivelul mai multor angajamente de audit este strâns legată de omogenitatea modelelor de afaceri de la nivelul sectorului de activitate în care clienții de audit operează, conducând la economii de scară semnificative, cu efecte indirecte asupra competitivității prin preț a firmelor de audit (Bills et al., 2015).

Figura nr. 6. Evoluția gradului de concentrare a tarifelor de audit



Sursa: Reprezentarea autorilor

Totodată, se observă impactul crizei COVID-19 asupra pieței de audit, printr-o reducere substanțială a gradului de uniformizare a tarifelor de audit, cel mai probabil pe fondul intensificării activităților de valorificare a avantajului competitiv. În condițiile impuse de criza COVID-19, nivelul ridicat al incertitudinii economice determină o sporire a riscului de audit, ceea ce conduce la o diferențiere mai accentuată a tarifelor de audit practicate în vremuri de pandemie. În contextul în care crizele economice sporesc gradul de incertitudine economică, firmele sunt obligate la reduceri de costuri, motiv pentru care cabinetele de audit își reduc tarifele de audit până în momentul revenirii creșterii economice (Zhang et al., 2018). În aceste condiții, firmele de audit procedează la diferite strategii de marketing și politici de preț în așa fel încât să se mențină competitive (Cho et al., 2020; Desir et al., 2014) și să nu afecteze calitatea serviciilor de audit (Popa et al., 2014). Acest comportament este cu atât mai vizibil la nivelul firmelor de audit Big4 care trebuie să se confrunte cu o competiție reală din partea competitorilor de aceeași dimensiune și putere de negociere (Francis et al., 2013; Willekens et al., 2020).

4.2. Evaluarea gradului de concentrare a pieței serviciilor de audit

Imaginea de ansamblu a pieței de audit adevărește faptul că mărimea pieței de audit, existența unor competitori reali și, respectiv, conturarea unui avantaj competitiv prin specializarea în specificul unor sectoare de activitate

reprezintă principalii piloni de configurare a structurii pieței de audit și, respectiv, a gradului său de concentrare. Cu toate acestea, în condițiile unui grad sporit de concentrare a pieței de audit, se pare că pilonul central care condiționează calitatea auditului este poziția dominantă a liderului de piață față de competitori, în timp ce avantajul competitiv obținut prin specializarea industrială se situează în plan secund (Willekens et al., 2020). Efectele indirecte ale gradului de concentrare a pieței de audit se resimt, de cele mai multe ori la nivelul costurilor de audit, mai ales în cazul unor sectoare de activitate eterogene, pentru care firmele de audit trebuie să fie specializate. Totuși, efecte indirecte se resimt și la nivelul costurilor de finanțare ale clienților de audit, având în vedere că instituțiile financiare percep negativ un nivel sporit de concentrare a pieței de audit, cu posibile implicații negative asupra calității auditului (Geng et al., 2019). În aceste circumstanțe, nu doar organismele de reglementare autohtonă sunt interesate în reducerea disparităților la nivelul pieței de audit, ci și clienții de audit.

Piața de audit este la ora actuală percepută ca un oligopol format de către firmele de audit Big4, cu implicații în nivelul tarifelor de audit și, respectiv, bariere impuse noilor firme de audit care doresc să oferteze la cererea firmelor listate de selecție a unui auditor. Atât timp cât procesul de negociere al angajamentelor de audit nu permite sau nu condiționează calitatea informațiilor degajate prin raportul de audit de nivelul tarifelor de audit, nu există semne de îngrijorare. Totuși, acest proces de negociere se răsfrânge implicit și la

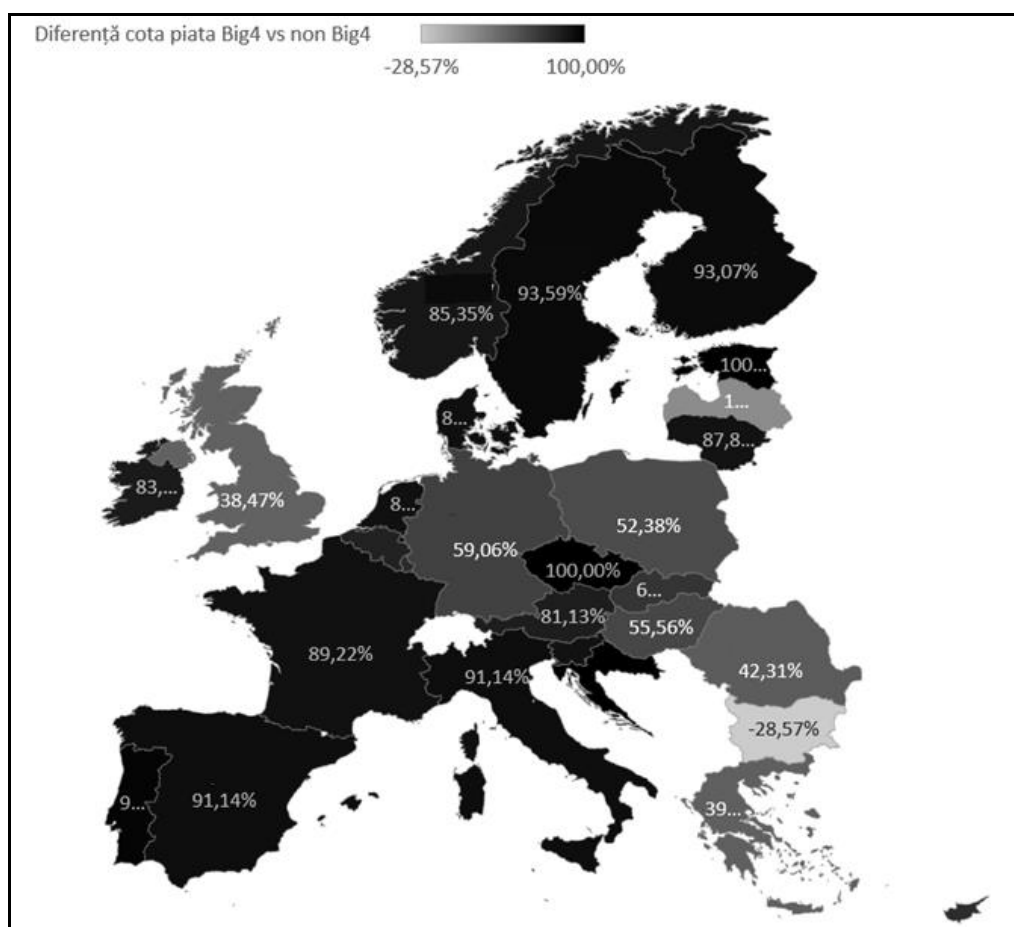
nivelul calității rapoartelor de audit, tocmai pentru ca auditorul să își asigure continuitate și să-și păstreze clientul de audit în portofoliul propriu și în exercițiile financiare următoare (Cho et al., 2020; Desir et al., 2014).

Literatura de specialitate relevă o creștere a tarifulor de audit în cazul în care există un oligopol creat de firme de audit la nivelul pieței de audit, pe fondul existenței unui număr limitat de firme de audit care oferă servicii de audit cu un grad ridicat de specializare la nivelul fiecărui sector de activitate. Pe de altă parte, la nivelul pieței de audit în care clienții de audit nu solicită o specializare a auditorilor în ce privește particularitățile domeniului de activitate în care operează, o concentrare a pieței de audit este realizată doar pe fondul unei reduceri substanțiale a tarifulor de audit (Xu, 2017).

În **Figura nr. 7** sesizăm o concentrare mai mare a pieței de audit la nivelul economiilor puternic dezvoltate,

justificabilă prin nivelul de complexitate mai ridicat al angajamentelor de audit și a nevoii auditorilor de a fi specializați în diverse sectoare de activitate, cu efect direct asupra nivelului de tarifarare a activității de audit (Guo et al., 2020; Scheidt, 2020). Însă, aceste costuri adiționale plătite de clienții de audit pentru specializarea firmelor mari de audit sunt acceptate mai curând de firme de mari dimensiuni, întrucât companiile de dimensiuni mai mici preferă să își îndrepte atenția inclusiv spre firme de audit mai mici, care nu sunt specializate în sectoare specifice de activitate (Zhang et al., 2021). Astfel, premisele unui nivel mai ridicat al taxelor de audit sunt conturate cu precădere în cazul economiilor puternic dezvoltate și cu un cadru instituțional consolidat și suficient de matur să sancționeze elementele de neconformitate cu cadrul legal autohton (Eierle et al., 2021).

Figura nr. 7. Diferențe între numărul de misiuni de audit realizate de firme Big4 vs. non Big4

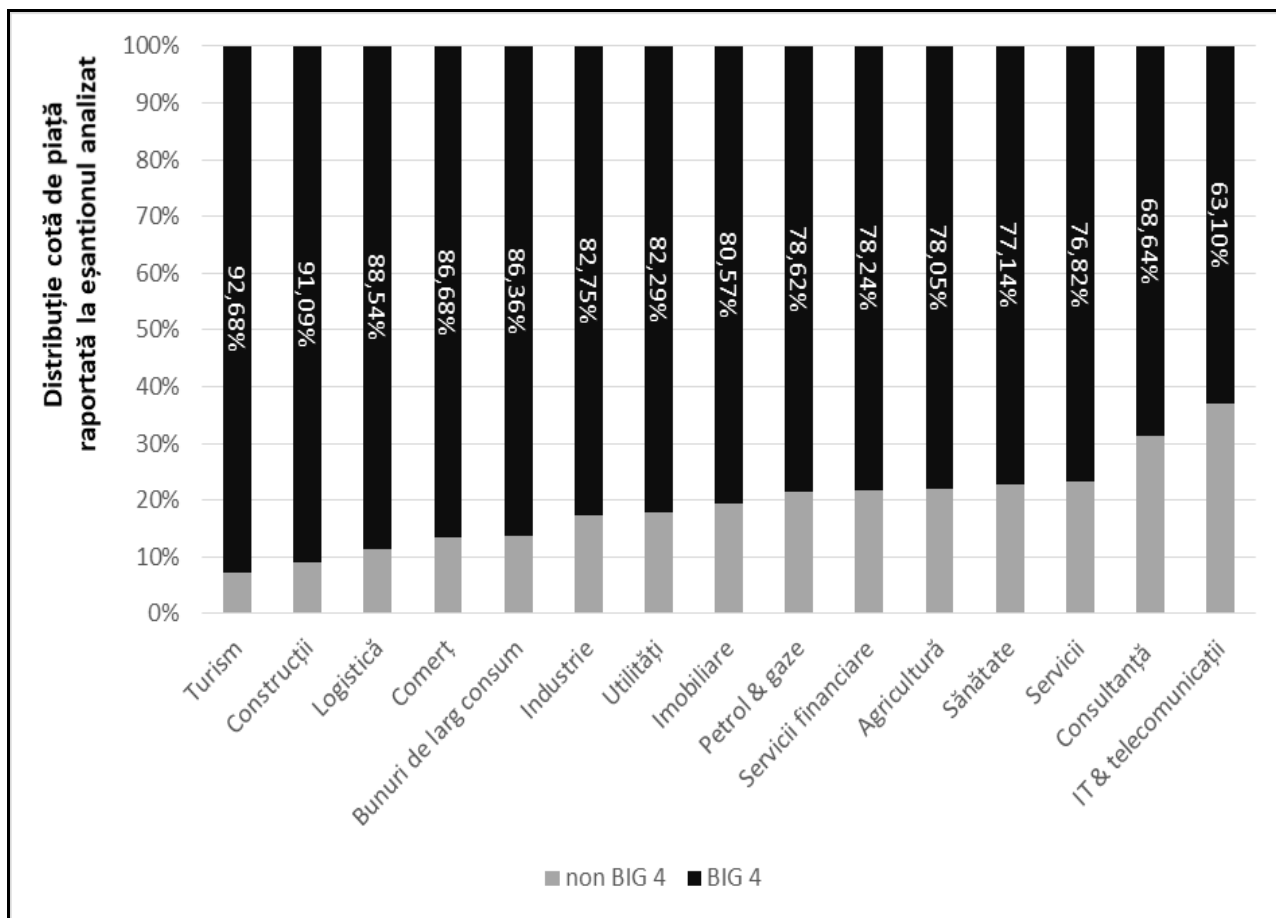


Sursa: Proiecția autorilor

În **Figura nr. 8** subliniem existența unei piețe de audit de tip oligopol, conturată la nivelul serviciilor de audit solicitate de către firmele listate de dimensiuni mari, incluse în eșantionul nostru. După cum remarcăm și anterior, cerința de specializare a auditorilor reprezintă o

barieră de intrare a firmelor non-Big4 în procesul de ofertare, motiv pentru care există un grad sporit de concentrare la nivelul sectoarelor de activitate caracterizate prin firme cu modele de afaceri complexe și riscuri de audit semnificativ mai mari.

Figura nr. 8. Repartizare cotă de piață în funcție de clasa firmei de audit

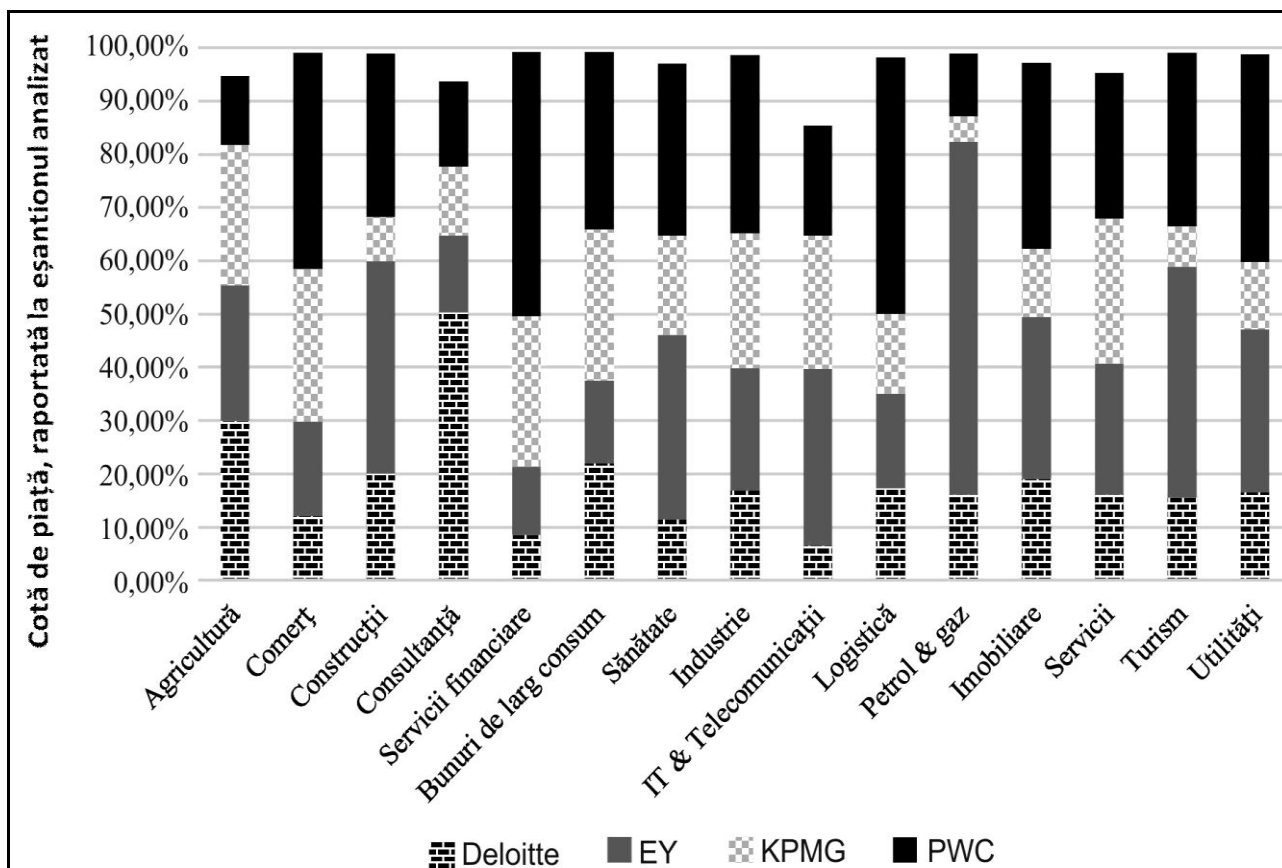


Sursa: Proiecția autorilor

În aceste condiții, clienții de audit au posibilități limitate de a obține prețuri competitive, mai ales în contextul unor ofertanți care dețin capacități similare în ce privește specializarea pe sectoare de activitate și un cadru coerent de planificare și realizare a angajamentelor de audit. Totuși, observăm că firmele de audit Big4 nu sunt prezente în aceeași măsură în toate sectoarele de activitate, dovadă fiind și cota de piață pe care am calculat-o, relativ la eșantionul analizat. De exemplu, din **Figura nr. 9** observăm cu

ușurință că Ernst & Young este mai prezentă în sectorul de extracție a gazelor și produselor petroliere sau în turism. Pe de altă parte, PwC este mai prezentă în sectorul serviciilor financiare. Suntem obișnuiți cu activitățile de cercetare, ghidurile și campaniile de consultanță publică a acestor firme de audit pe diferite sectoare de activitate. Aceste instrumente reprezintă elemente fundamentale de marketing ale firmelor Big4 prin care ilustrează gradul de specializare în anumite sectoare de activitate.

Figura nr. 9. Reprezentarea cotei de piață a firmelor de audit Big4 pe sectoare de activitate



Sursa: Proiecția autorilor

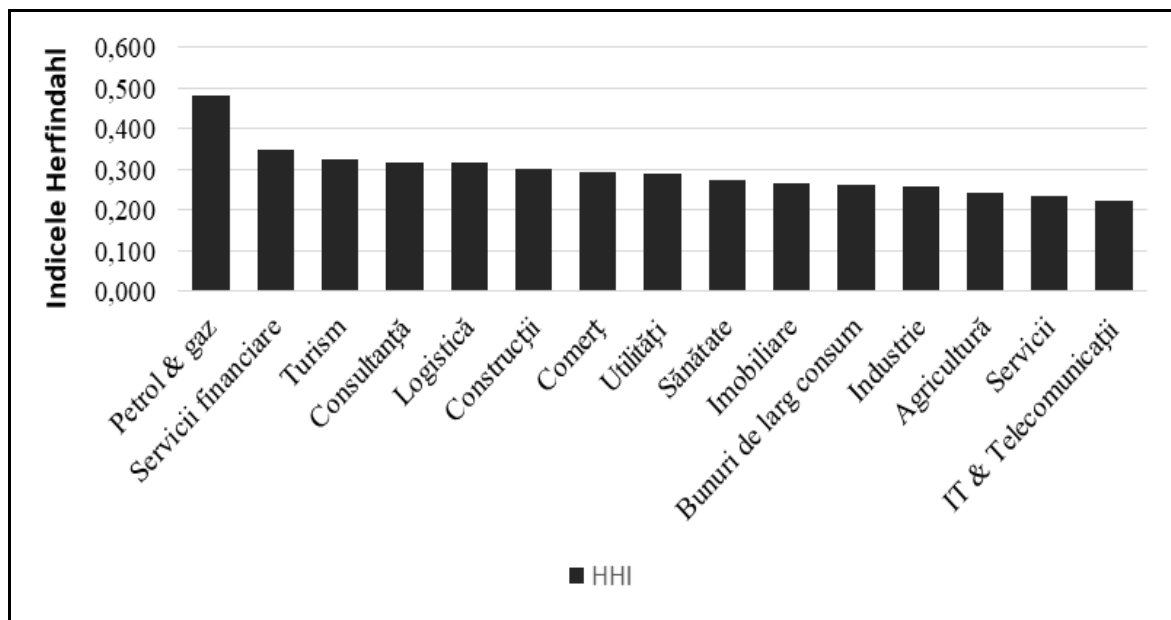
În **Figura nr. 10** realizăm o reprezentare a indicelui HHI (Herfindahl–Hirschman index) de concentrare a pieței de audit. După cum remarcăm și anterior, în sectoare de activitate care necesită specializarea firmelor de audit există un nivel mai mare de concentrare a pieței de audit, tocmai pentru că firmele de audit Big4 au transformat această specializare sectorială într-un avantaj competitiv, ceea ce a redus competitivitatea și a ridicat bariere vizibile de intrare altor firme de audit.

Relația între nivelul tarifelor de audit și gradul de concentrare al pieței de audit este cu atât mai vizibilă în cazul unor sectoare economice cu un număr scăzut de clienți, dar de dimensiuni mari (Xu, 2017). Cu toate acestea, Francis et al. (2013) semnalau importanța firmelor de audit Big4 printr-o serie de lideri și promotori ai unor practici de audit care asigură detectarea și penalizarea managementului

câștigurilor raportate de către clienții de audit. Totuși, autorii atrag atenția că această poziție de promotor al unor practici sănătoase de audit este condiționată de cote de piață similare ale firmelor de audit Big4. Această concluzie este similară cu poziția lui Willekens et al. (2020) care subliniază importanța dominației firmei de audit în raport cu competitorii, în asigurarea unui audit de calitate.

Astfel, dominația firmelor de audit Big4 poate fi percepută ca un semn bun la nivelul pieței de audit. Însă, cadrul instituțional al fiecărei jurisdicții ar trebui să poată controla și monitoriza acest fenomen, fie prin reglementarea mai atentă a pieței de audit, ori prin implementarea unui sistem transparent, continuu, eficient și echitabil de penalizare a derapajelor de la prevederile legale sau de la etica și conduita profesională a auditorilor.

Figura nr. 10. Indicele de concentrare a pieței de servicii de audit statutar



Sursa: Proiecția autorilor

În acest sens, reiterăm câteva dintre cele mai consacrate forme de reglementare conturate la nivel internațional, respectiv:

- obligativitatea rotației auditorilor;
- obligativitatea rotației partenerilor de audit;
- obligativitatea auditorilor de tip joint-audit, în cazul firmelor de interes public sau de importanță critică pentru economie;
- limitarea ponderii veniturilor obținute de la un client de audit, raportat la totalul veniturilor obținute de o firmă de audit (fee caps);
- obligativitatea transparenței în raportarea costurilor de audit;
- interzicerea sau limitarea furnizării de servicii de asigurare sau a serviciilor de audit de tip joint-audit, exclusiv serviciilor de audit statutar.

Concluzii

În contextul unei concentrări excesive a pieței de audit marcată de prezența grupului Big 4, în special la nivelul economiilor puternic dezvoltate, problema care apare este cea a lezării competitivității, a

influenței independenței, dar și a nivelului onorariilor percepute de către auditorii externi pentru serviciile prestate. La nivelul literaturii de specialitate am identificat idei care susțin faptul că valori ridicate ale onorariilor aferente serviciilor non-audit în contrapartidă cu valori scăzute ale serviciilor de audit pot reprezenta o amenințare la adresa independenței auditorului, cu impact negativ asupra opiniei exprimate în cadrul raportului sau pot releva o tentativă de corupere a acestuia în scopul influențării opiniei.

Pentru a facilita competiția pe o piață excesiv de concentrată și a oferi oportunitatea și cabinetelor de audit mici și mijlocii de a deveni jucători activi pe piața auditului marilor corporații, Comisia Europeană a inițiat reforme în domeniul joint-auditului sau auditului în comun, care specifică faptul că unul cel puțin dintre cabinetele de audit nu face parte din grupul Big4. Un alt aspect al reformei este legat de rotația obligatorie a firmelor de audit și limitarea ponderii serviciilor non-audit furnizate, aspecte care au impact direct asupra nivelului onorariilor practicate.

Analizând literatura de specialitate putem concluziona faptul că structura pieței de audit la nivel

european se concentrează pe dominația Big 4. Totuși, indiferent de nivelul de concentrare al pieței, onorariile practicate în sectorul auditului statutar trebuie să justifice efortul depus de către auditor pentru asigurarea calității informațiilor prezentate în cadrul situațiilor financiare, fiind corelate cu riscul de audit asociat entității auditate.

Studiind impactul prevederilor legislative emise în anul 2014 la nivel european în ceea ce privește cuantumul onorariilor serviciilor de audit și a celor non-audit prestate pentru entitățile cotate pe piețele reglementate din Uniunea Europeană, este evident trendul descrescător al ponderii onorariilor practicate pentru serviciile non-audit în totalul onorariilor de la momentul intrării în vigoare a celor două reglementări europene, respectiv anul 2014, an în care onorariile percepute pentru serviciile non-audit au înregistrat cea mai mare pondere în total onorarii. În anul 2016, an în care prevederile au început să fie transpuse în reglementările naționale ale statelor membre, se constată o scădere bruscă a ponderii, până la 10,36%, trend ce se menține până în anul 2020.

Având în vedere specificul domeniului de activitate în care firmele analizate operează, am constatat faptul că mai mult de 70% dintre firmele analizate operează în industrie (26%), imobiliare (15%), servicii (11%), servicii financiare (9%), respectiv comerț (9%), fiind concentrate aproximativ 46% în Marea Britanie, 9% în Germania, 9% în Franța și 8% în Suedia.

Pentru a evidenția disparitățile regionale și la nivelul domeniilor de activitate analizate, prin

prisma costurilor raportate de audit statutar a fost calculat un coeficient de concentrare în baza unei cote de piață semnificative la nivelul unui eșantion restrâns de firme de audit, ori prin practicarea unor tarife diferențiate de audit, concluzionând că firmele de audit Big4 formează un oligopol la nivelul pieței de servicii de audit, atât datorită experienței, expertizei și expunerii globale, cât și datorită puterii de negociere cu firmele auditate.

În cazul economiilor puternic dezvoltate s-a observat un nivel ridicat al tarifelor de audit, justificat de complexitatea angajamentelor de audit și de nevoia auditorilor de a fi specializați în diverse sectoare de activitate, cu efect direct asupra nivelului de tarificare a activității de audit. S-a observat tendința de creștere a gradului de uniformizare (concentrare) a tarifelor de audit odată cu adoptarea și implementarea Directivei 2014/56/UE, care a fost integrată în reglementările naționale într-o perioadă de 2 ani. Nici impactul crizei COVID-19 nu poate trece neobservat, constatându-se o reducere substanțială a gradului de uniformizare a tarifelor de audit, cel mai probabil pe fondul intensificării avantajului competitiv. Nivelul ridicat al incertitudinii economice determină o sporire a riscului de audit, ceea ce conduce la o diferențiere mai accentuată a tarifelor de audit practicate în vremuri de pandemie. În contextul în care crizele economice sporesc gradul de incertitudine economică, firmele sunt obligate la reducerea de costuri, motiv pentru care cabinetele de audit își ajustează tarifele de audit până în momentul revenirii creșterii economice.

BIBLIOGRAFIE

1. Abidin, S., Beattie, V., Goodacre, A. (2008). Audit Market Structure, Fees and Choice following the Andersen Break-Up: Evidence from the UK. *British Accounting Review*, 42(3), 187-206;
2. André, P., Broye, G., Pong, C. K. M., & Schatt, A. (2016). Are joint audits associated with higher audit fees? *European Accounting Review*, 25(2), 245-274;
3. Antle, R., Gordon, E., Narayanamoorthy, G., Zhou, L. (2006). The joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. *Rev. Quant. Finance. Acc*, 27 (3): 235-266;
4. Audit Analytics.(2020). Monitoring the audit market in Europe. disponibil on-line: <http://auditanalytics-2020euauditmarketreport.pagedemo.co/> (accesat: 14 iunie 2021);
5. Averhals, L., Van Caneghem, T., Willekens, M. (2020). Mandatory audit fee disclosure and price competition in the private client segment of the

- Belgian audit market. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40;
6. Bianchi, P. A. (2018). Auditors' joint engagements and audit quality: Evidence from Italian private companies. *Contemporary Accounting Research*, 35(3):1533-1577;
7. Bills, K.L., Jeter, D.C., Stein, S.E. (2015). Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries. *The Accounting Review*, 90 (5): 1721–1754;
8. Bleibtreu, C., Stefani, S.U. (2013). The Effects of Mandatory Auditor Rotation on Low Balling Behavior and Auditor Independence. *Working Paper Series of the Department of Economics, University of Konstanz* 2013-14;
9. Bottaro de Lima Castro, W., Peleias, I.R., Peres da Silva, G. (2015). Determinants of Audit Fees: a Study in the Companies Listed on the BM&FBOVESPA, Brazil. *R.Cont.Fin.* 26(69): 261-273;
10. Bulucea, M.C. (2020). Audit firm rotation and audit quality: case of the listed Romanian firms. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 22(2): 158-168;
11. Chersan, I.C., Mironiuc, M., Robu, I.B. (2012a). Influența performanței financiare a firmei-client asupra onorariilor de audit. *Audit Financiar*, 10: 3-12;
12. Chersan, I.C., Robu, I.B., Carp, M., Mironiuc, M. (2012b). A Circular Causality Analysis on the Determinants of the Audit Fees within the NYSE-Quoted Companies. *IBIMA*, (2012), Article ID 896676;
13. Chen, K.Y., Elder, R.J., Liu, J.L. (2005). Auditor Independence, Audit Quality and Auditor-Client Negotiation Outcomes: Some Evidence from Taiwan, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 1(2): 119-146;
14. Cho, M., Kwon, S.Y., and Krishnan, G.V. (2020). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality, *Journal of Accounting Public Policy*;
15. Comisia Europeană. (2010). Cartea Verde – Politica de audit: lecțiile crizei, disponibil la: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:RO:PDF> (accesat: 14 iunie 2021);
16. Comisia Europeană. (2014a). Directiva 56/2014/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 aprilie 2014 de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, disponibil la: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=EN>, (accesat: 14 iunie 2021);
17. Comisia Europeană. (2014b). Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei, disponibil la: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=NL>, (accesat: 14 iunie 2021);
18. Comisia Europeană (2021). Raport al comisiei către Parlamentul European, Consiliu, Banca Centrală Europeană și Comitetul European pentru risc sistemic privind evoluțiile de pe piața UE pentru furnizarea de audituri statutare entităților de interes public în temeiul articolului 27 din Regulamentul (UE) nr. 537/2014, disponibil la: <https://op.europa.eu/ro/publication-detail/-/publication/eeeeae9d5-6151-11eb-8146-01aa75ed71a1>, (accesat: 14 iunie 2021);
19. Dart, E. (2011). UK investors' perceptions of auditor independence. *The British Accounting Review*, 43(3): 173-185;
20. Desir, R., Casterella, J.R., Kokina J. (2014). A Reexamination of Audit Fees for Initial Audit Engagements in the Post-SOX Period. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33(2): 59–78;
21. Eierle, B., Hartlieb, S., Hay, D. C., Niemi, L., Ojala, H. (2021). Importance of country factors for global differences in audit pricing: New empirical evidence. *International Journal of Auditing*, 25(2): 303-331;
22. Farcane, N., Deliu, D. (2020). Stakes and Challenges Regarding the Financial Auditor's Activity in the Blockchain Era. *Audit Financiar*, 18(1/157): 154-181;
23. Francis, J.R., Michas, P.N. and Seavey, S.E. (2013). Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries. *Contemporary Accounting Research*, 30(1): 325-355;

24. Geng, H., Zhang, C., & Zhou, F. (2019). Does Audit Market Competition Matter to Investors? Evidence from Cost of Bank Financing, *SSRN Electronic Journal*;
25. Guo, Q., Koch, C., Zhu, A. (2020). The Value of Auditor Industry Specialization – Evidence from a Structural Model. *SSRN Electronic Journal*;
26. Gunn, J.L., Kawada, B.S., Michas, P.N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(6);
27. Indyk, M.(2019). Mandatory audit rotation and audit market concentration-evidence from Poland. *Economics and Business Review*, 5(19): 90-111;
28. Kim, H., Lee, H., Lee, J.E. (2015). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *The Journal of Applied Business Research*, 31(3);
29. Lobo, G. J., Paugam, L., Zhang, D., & Casta, J. F. (2017). The effect of joint auditor pair composition on audit quality: Evidence from impairment tests. *Contemporary Accounting Research*, 34(1): 118-153;
30. London Economics. (2006). Economic Impact of Auditors' Liability Regimes, disponibil la <https://londoneconomics.co.uk/blog/publication/study-on-the-economic-impact-of-auditors-liability-regimes/> (accesat: 14 iunie 2021);
31. Meuwissen, R., Quick, R. (2019). The effects of non-audit services on auditor independence: An experimental investigation of supervisory board members' perceptions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36(C);
32. Oncioiu, I., Bunget, O.C., Türkeş, M.C., Căpușneanu, S., Topor, D.I., Tamaș, A.S., Rakoș, I.-S., Hint, M.S. (2019). The Impact of Big Data Analytics on Company Performance in Supply Chain Management. *Sustainability*, 11, 4864;
33. Popa, I.E., Vladu Cuzdriorean, A.B., Șpan, G.A., Simon, A. (2014). Studiu empiric privind modul de stabilire a onorariilor de audit. *Audit Financiar*, 5, 30-36;
34. PwC. (2019). PwC launches solutions supporting audit of cryptocurrency, disponibil la: <https://www.pwc.com/gx/en/news-room/press-releases/2019/cryptocurrenc-audit.html>, (accesat: 14 iunie 2021);
35. Ratzinger-Sakel, N.V.S., Schoenberger, M. (2015). Restricting Non-Audit Services in Europe – The Potential (Lack of) Impact of a Blacklist and a Fee Cap On Auditor Independence and Audit Quality. *Accounting in Europe*, a Journal of the European Accounting Association, Forthcoming;
36. Robu, I.B. (2014). Onorariile de audit, între reducerea riscului de audit și coruperea auditorului financiar. *EconomiaOnline.ro*, disponibil la: <https://economiaonline.ro/onorariile-de-audit-intre-reducerea-riscului-de-audit-si-coruperea-auditorului-financiar-2/> (accesat: 14 iunie 2021);
37. Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161-190.
38. Scheidt, I. (2020). The Audit Oligopoly in the European Union. Quantitative Analysis on the Client Industry Structure for the Big Four Audit Firms in the European Union. *Bachelor Thesis Business Administration*. Mid Sweden University;
39. Tarca, M. (1998). *Tratat de statistică aplicată, Editura Didactică și pedagogică*, București;
40. 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*, 34(2): 477-506;
41. Tiron-Tudor, A., Deliu, D. (2021). Big Data's Disruptive Effect on Job Profiles: Management Accountants' Case Study. *Journal of Risk and Financial Management*, 14(8), 376: 1-26;
42. Willekens, M., Dekeyser, S., Bruynseels, L., Numan, W. (2020). Auditor Market Power and Audit Quality Revisited: Effects of Market Concentration, Market Share Distance, and Leadership. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1-21;
43. Xu, H.K. (2017). Differential Effects of Market Concentration on Oligopolistic and Atomistic Segments: Evidence of Audit Fees and Audit Quality. *Journal of Accounting and Finance*, 17(3):121-136;
44. Zhang, M, Xu, H, Tong, L, Ye, T. (2018). International evidence on economic policy uncertainty and asymmetric adjustment of audit pricing: Big 4 versus non-big 4 auditors. *Journal of Business Finance & Accounting*, 45(5-6):728– 756;
45. Zhang, P., Ye, M., Simunic, D.A., Chu, L. (2021). An Examination of the Impact of Audit Market Concentration on Audit Fees through the Prism of Auditors' Efficiency. *Canadian Academic Accounting Association (CAAA) Annual Conference*.



Factorii care influențează raportarea aspectelor cheie de audit: o analiză structurată a literaturii

Ec. drd. Teodora PORUMBĂCEAN,
Universitatea Babeș-Bolyai, FSEGA, Cluj-Napoca,
e-mail: teodora.porumbacean@econ.ubbcluj.ro

Prof. univ. dr. Adriana TIRON-TUDOR,
Universitatea Babeș-Bolyai, FSEGA Cluj-Napoca,
e-mail: adriana.tiron@econ.ubb.cluj.ro

Rezumat

Prezentarea aspectelor cheie în raportul auditorului independent contribuie la creșterea calității raportării financiare, a valorii raportului de audit și a interesului implicit pentru acesta. Mai mult, prezentarea aspectelor cheie are o influență pozitivă asupra diferențelor dintre așteptările auditorilor și respectiv ale utilizatorilor raportului de audit și a situațiilor financiare. Acest studiu își propune să identifice factorii relevanți care influențează aspectele cheie prezentate în raportul auditorului independent, pe baza unei analize a literaturii de specialitate publicate în revistele prestigioase din domeniul contabilității. Rezultatele noastre relevă faptul că însăși compania auditată influențează în mod special prezentarea aspectelor cheie de audit, subliniind dimensiunea companiei, complexitatea afacerii și reglementările aplicabile pentru industria în care compania își desfășoară activitatea, toate acestea având impact asupra nivelului de risc asociat clientului în cauză. Alți factori relevanți sunt: standardele contabile pe care trebuie să le respecte compania și conform cărora se realizează raportarea financiară, compania de audit („Big 4” sau „non-Big 4”) și locația companiei auditate.

Cuvinte cheie: aspecte cheie în audit (KAM); raportul auditorului independent; standardul ISA 701

Clasificare JEL: M41, M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Porumbăcean, T., Tiron-Tudor, A. (2021), Factors Influencing KAM Reporting: A Structured Literature Review, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 4(164)/2021, pp.743-758, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/164/025

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/164/025>

Data primirii articolului: 19.08.2021

Data revizuirii: 30.08.2021

Data acceptării: 9.09.2021

Introducere

Scopul rapoartelor de audit este de a facilita comunicarea de către auditori a preocupărilor și a opiniilor acestora cu privire la acuratețea și completitudinea situațiilor financiare, către diferite grupuri de părți interesate, precum: investitori, instituții de credit, acționari, organe de control, precum și cei care implementează standardele aplicabile în domeniu și utilizatorilor externi (Pratoomsuwan & Yorabil, 2018).

Cercetările anterioare aduc în discuție mai multe îngrijorări cu privire la calitatea raportului de audit și a decalajului dintre informațiile dorite de către utilizatori și cele prezentate de fapt în cadrul raportului de audit (Church et al., 2008), evidențiind, de asemenea, situațiile în care auditorii întâmpină dificultăți în identificarea situațiilor financiare care nu prezintă o imagine fidelă și corectă asupra activității desfășurate de către companiile auditate (Guiral-Contreras, et al., 2007). Toate aceste aspecte cumulate generează o neîncredere generală în activitatea auditorului și conduc la dezbateri continue pe această temă (Vanstraelen et al., 2012).

Comitetul Internațional pentru Standarde de Audit și Asigurare (IAASB) a adoptat standardul internațional pentru audit ISA 701 – *Comunicarea aspectelor cheie ale auditului în raportul auditorului independent*, ca răspuns la îngrijorările părților interesate de raportul auditorului independent, precum și ca o încercare de a reduce opiniile discreționare ale părților interesate și, totodată, pentru a diminua asimetria informațională dintre utilizatorii situațiilor financiare și auditori. De asemenea, prin introducerea acestui standard se urmărește creșterea transparenței vizavi de utilizatorii raportului de audit, creșterea calității procesului de audit, dar este vizată și ideea de a face rapoartele de audit mai relevante pentru utilizatorii lor.

În consecință, raportul auditorului independent a suferit unele modificări, iar auditorul are un obiectiv suplimentar, și anume de a determina aspectele cheie în audit și de a le comunica pe cele care, în opinia profesională a auditorului, au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare ale perioadei curente, descriindu-le în raportul auditorului.

Înainte de punerea în aplicare a standardului ISA 701, „structura raportului auditorului fusese mult mai simplă decât este astăzi, rapoartele cuprinzând de obicei paragrafe scurte” (Tiron-Tudor, et al., 2018). Cu toate acestea, a existat un decalaj de informații dorite de către utilizatori și cele în fapt prezentate în cadrul raportului de audit, în special din cauza îngreunării înțelegerii de către utilizatori a unui raport care devenise și mai complex și destul de dificil de urmat.

După introducerea paragrafului destinat prezentării KAM în raportul auditorului independent, activitatea auditorilor a inclus efectuarea mai multor proceduri de audit asupra claselor de conturi auditate. Marques et al. (2019) și Moroney et al. (2020) demonstrează că includerea paragrafului de KAM în raportul auditorului independent îmbunătățește valoarea percepută a acestuia și oferă o credibilitate mai mare numai atunci când o companie de tipul „non-Big Four” o emite.

Într-o notă puțin mai pozitivă, Sirois et al. (2017) sugerează că, în special datorită nivelului ridicat al specificității KAM, utilizatorii pot dobândi o mai bună înțelegere a aspectelor comunicate, iar aceste aspecte „pot îmbunătăți eficiența parcurgerii informațiilor prin reducerea atenției asupra aspectelor mai puțin relevante” (Sirois et al., 2018). Cu toate acestea, conform cunoștințelor autorilor, există în continuare loc pentru aprofundarea acestui subiect în literatură, dat fiind faptul că niciun studiu nu efectuează o recenzie riguroasă a literaturii de specialitate asupra factorilor care influențează prezentarea aspectelor cheie de audit.

Astfel, această lucrare își propune să identifice și să prezinte factorii care influențează comunicarea aspectelor cheie în audit pe baza unei analize cuprinzătoare a literaturii de specialitate.

Acest studiu intenționează să contribuie la dezvoltarea cunoștințelor după cum urmează. În primul rând, efectuarea unei revizui cuprinzătoare a articolelor publicate în reviste de prestigiu din contabilitate. În al doilea rând, acest studiu intenționează să faciliteze o mai bună înțelegere a aspectelor cheie în audit, explicând modul în care unii factori se corelează cu aspectele dezvăluite, pentru a permite luarea unor decizii pe baza informațiilor furnizate de raportul auditorului independent.

Aspecte cheie în audit: rol și dezbateri pe temă

În prezent, așteptările utilizatorilor cu privire la situațiile financiare și rapoartele de audit au crescut semnificativ, la fel și presiunea asupra auditorilor de a oferi cât mai multă asigurare cu privire la situațiile financiare. Ca o încercare de a reduce decalajul de informații dorite de către utilizatori și cele în fapt prezentate în cadrul raportului de audit, pentru a crește calitatea auditului și pentru a face rapoartele de audit mai relevante pentru utilizatori, Comitetul Internațional pentru Standarde de Audit și Asigurare (IAASB) a adoptat Standardul internațional de audit (ISA) 701 – *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*, care a intrat în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la sau după 15 decembrie 2016.

Scopul standardului ISA 701 este de a îmbunătăți comunicarea nu numai cu utilizatorii, ci și cu organele de reglementare, dar și pentru a îmbunătăți continuu calitatea raportului de audit și a diminua și mai mult opiniile discreționare ale părților interesate.

ISA 701 definește aspectele cheie în audit ca fiind „acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare ale perioadei curente”. În consecință, auditorul ar trebui să se refere la aspectele cu risc ridicat conform cerințelor ISA 315 (revizuită). Aceste aspecte pot face referire la estimări contabile, care au un nivel ridicat de incertitudine precum și impactul asupra auditului al evenimentelor sau tranzacțiilor semnificative care au avut loc în perioada auditată (Jermakovicz et al., 2018). În ceea ce privește KAM, auditorul ar trebui să explice raționamentul pentru selectarea și prezentarea acestora, justificând alegerea și explicând procedurile de audit care au fost efectuate în acest sens. De asemenea, este indicat ca minim un KAM să fie prezentat în raportul de audit (Jermakovicz et al., 2018).

Structura aspectelor cheie ale auditului constă în introducere și descrierea efectivă. Fiecare KAM este descris individual și toate sunt sortate în funcție de prioritatea lor, deși, în unele cazuri, ele apar secvențial

ca note la situațiile financiare. Atunci când sunt comunicate, aceste chestiuni necesită atenție nu numai pentru nivelul lor de complexitate, ci și pentru formularea lor optimă (Hui, 2020).

În acest sens, Hui (2020) menționează că aspectele prezentate se pot încadra în două categorii: „în primul rând, domeniile de risc semnificativ evaluate de auditor și, în al doilea rând, ariile influențate de estimările sau deciziile conducerii companiei auditate care au un impact în situațiile financiare”. A doua categorie este corelată direct cu două aspecte relevante, și anume spețele contabile care necesită o perioadă mai îndelungată de timp pentru analiză, dar și un anumit nivel de atenție din partea auditorului și a conducerii companiei, cum ar fi estimările contabile.

Auditorii au o imagine unică asupra activității și perspectivelor companiei auditate și ar trebui să aibă abilitatea de a transmite anumite informații, astfel încât utilizatorii să obțină o perspectivă clară asupra riscurilor importante identificate, calitatea controalelor interne, sistemele de gestionare a riscurilor pe care compania le-a implementat și calitatea politicilor sale contabile. De asemenea, majoritatea utilizatorilor consideră că o cantitate semnificativă a credibilității raportului de audit provine din prestigiul și reputația firmei de audit (Vanstraelen et al., 2012).

Anumite dezbateri din literatura de specialitate se referă la faptul că, de la implementarea standardului ISA 701, procedurile de audit au devenit mai formalizate, punându-se mai mult accent pe documentația suplimentară a muncii efectuate și raționamentul din spatele anumitor arii contabile care necesită apreciere profesională. Totodată, aceste dezbateri subliniază și faptul că sunt efectuate mai multe proceduri de audit, pentru a atenua riscul de audit (Marques et al., 2019).

Mai mult, un obiectiv important al comunicării aspectelor cheie în audit este creșterea utilității raportului de audit. Cu toate acestea, acest obiectiv prezintă un risc semnificativ dacă raportul auditorului independent dezvăluie prea multe aspecte, anulând scopul inițial al comunicării KAM și generând o posibilă interpretare necorespunzătoare a acestuia (Milton, 2019).

Alți cercetători consideră că „dezvăluirea aspectelor cheie în raportul auditorului independent nu afectează diferența de percepție dintre auditori și utilizatori”; mai

mult, prezentarea acestora „crește încrederea utilizatorilor în rapoartele financiare auditate atunci când raportul auditorului independent include un KAM, care respectă un standard contabil precis” (Coram & Wang, 2020).

De asemenea, în conformitate cu cele precizate anterior, prezentarea acestui paragraf adițional „mărește taxele de audit, dar nu are un impact negativ asupra calității auditului” și, în consecință, utilizatorii se întrebă dacă prezentarea acestor aspecte cheie în audit „adaugă suficientă valoare, dacă se poate pune problema în această manieră, pentru a-și justifica costurile” (Daugherty et al., 2020).

Alte implicații directe asupra auditorilor odată cu implementarea standardului ISA 701 fac referință la o abordare de audit mai conservatoare, la o evaluare mai riguroasă a riscului de audit și la faptul că auditorii au o răspundere mai mare și totodată aceștia sunt mai expuși la riscul de litigiu (In et al., 2020). Pratoomsuwan și Yolrabil (2020) concluzionează că „prezentarea aspectelor cheie în audit reduce răspunderea auditorului numai în caz de fraudă însă nu și în caz de erori”, punând accentul pe beneficiul perceput și pe reducerea răspunderii.

Conform celor menționate de Sirois et al. (2018), „aspectele cheie în audit au un impact direcționat asupra atenției, prin faptul că participanții accesează mai rapid informațiile referitoare la aspectele cheie și le acordă relativ mai multă atenție atunci când acestea sunt comunicate în raportul auditorului” dar, cu toate acestea, utilizatorii „acordă mai puțină atenție părților rămase din situațiile financiare”. Auditorii trebuie să ia în considerare cu atenție factorii cheie care influențează comunicarea KAM și să îi dezvăluie în mod corespunzător, astfel încât să evite supraîncărcarea informațiilor în raportul auditorului independent, fapt care poate duce la scăderea utilității acestuia.

De asemenea, trebuie luat în considerare și faptul că formularea efectivă a aspectelor cheie în audit este foarte relevantă, deoarece investitorii neprofesioniști ar putea întâmpina dificultăți în procesarea informațiilor transmise cu privire la subiectul abordat

în acest paragraf din raportul auditorului independent (Koehler et al., 2020).

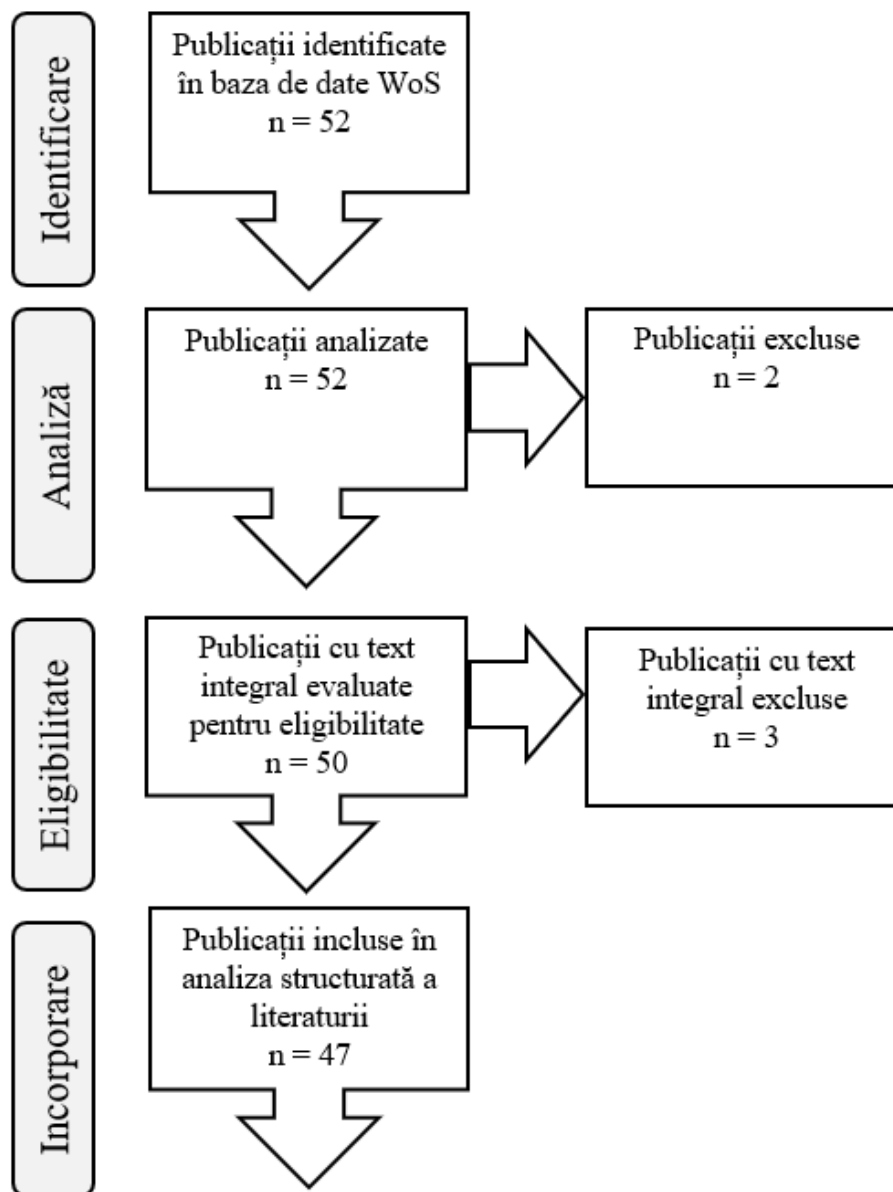
Alți cercetători nu identifică o valoare adăugată semnificativă și consideră că „reglementatorii ar trebui să analizeze cu atenție efectul informațiilor suplimentare înainte de a lua decizii privind extinderea conținutului raportului de audit” (Boolaky & Quick, 2016). În conformitate cu această opinie, nu au fost identificate suficiente reacții din partea utilizatorilor cu privire la comunicarea aspectelor cheie în audit și niciun impact semnificativ asupra raportului de audit, calității auditului sau tarifelor de audit nu a fost sesizat (Bedard et al., 2019).

Într-o notă mai pozitivă, Cordoș și Fulop (2014) concluzionează că „aspectele cheie în audit sunt un concept important și că prezentarea acestora va avea un efect pozitiv asupra profesiei de audit”. De asemenea, Gold et al. (2020) subliniază că „aspectele cheie în audit servesc ca un mecanism benefic pentru îmbunătățirea calității raportării financiare prin atenuarea comportamentului agresiv de raportare financiară, indiferent de precizia utilizată de auditori”. Deocamdată, rămâne o întrebare deschisă dacă scopul inițial al standardului ISA 701 a fost atins (Christofferson & Gronberg, 2018).

Metodologie

Scopul acestei revizuii a literaturii este de a analiza critic literatura relevantă din domeniu, de a identifica factorii cheie care au un impact direct sau indirect asupra comunicării KAM în raportul auditorului independent. Pentru a identifica articolele relevante a fost utilizată baza de date Web of Science, folosind cuvintele cheie: KAM sau Key Audit Matter și Audit sau Auditing. Rezultatul preliminar al acestei căutări a fost de 52 de articole, dintre care 47 au fost considerate reprezentative pentru studiu, pe baza unei analize a rezumatului. Nu s-au aplicat filtre asupra perioadei publicării acestor articole deoarece standardul ISA 701 impune comunicarea aspectelor cheie în audit abia din anul 2016. **Figura nr. 1** ilustrează metoda de filtrare și selecție pe care autorii au aplicat-o, pe baza scopului acestui studiu.

Figura nr. 1. Metoda de filtrare a articolelor de specialitate



Sursa: Analiza proprie a autorilor

Ulterior, s-au aplicat anumite criterii analitice, cum ar fi: locația, concentrarea pe sector, subiectul de interes al articolului și factorii care influențează comunicarea aspectelor cheie în audit, aceștia fiind împărțiți în două subcategorii: măsurabili și nemăsurabili.

Prin aplicarea procedurii de codare manuală datele au fost structurate, rezultând atât o analiză calitativă, cât și una cantitativă. Analiza cantitativă a fost efectuată utilizând programele VOSviewer și Bibexcel. VOSviewer vizualizează rezultatele într-o manieră compactă și este „folosit pe scară largă datorită

utilizării sale ușoare și a graficii frumoase în analiza concomitentă a cuvintelor cheie, a subiectelor și a autorilor” (Xiyang, 2020). Bibexcel a fost conceput pentru analiza bibliografică și „furnizează statistici de date suplimentare, inclusiv statistici despre autor, afiliere și cuvinte cheie” și este, de asemenea, utilizat pentru „pregătirea datelor de intrare pentru o analiză detaliată a rețelei” (Fahimnia et al., 2015).

Pentru analiza calitativă a folosit software-ul NVivo, acesta fiind extrem de util pentru date nestructurate și calitative deoarece ajută cercetătorul să clasifice, să aranjeze, să sorteze și să examineze datele (Woods, et al., 2015). Odată ce articolele au fost segregate în mod corespunzător, autorii au efectuat o sinteză a datelor relevante, prin clasificarea rezultatelor fiecărei lucrări și gruparea rezultatelor similare în categorii.

Descrierea eșantionului analizat

Eșantionul utilizat în acest studiu este compus din 41 de articole și 6 documente pentru conferințe. Doar două articole au fost publicate înainte de implementarea ISA 701, dar acestea se axează pe

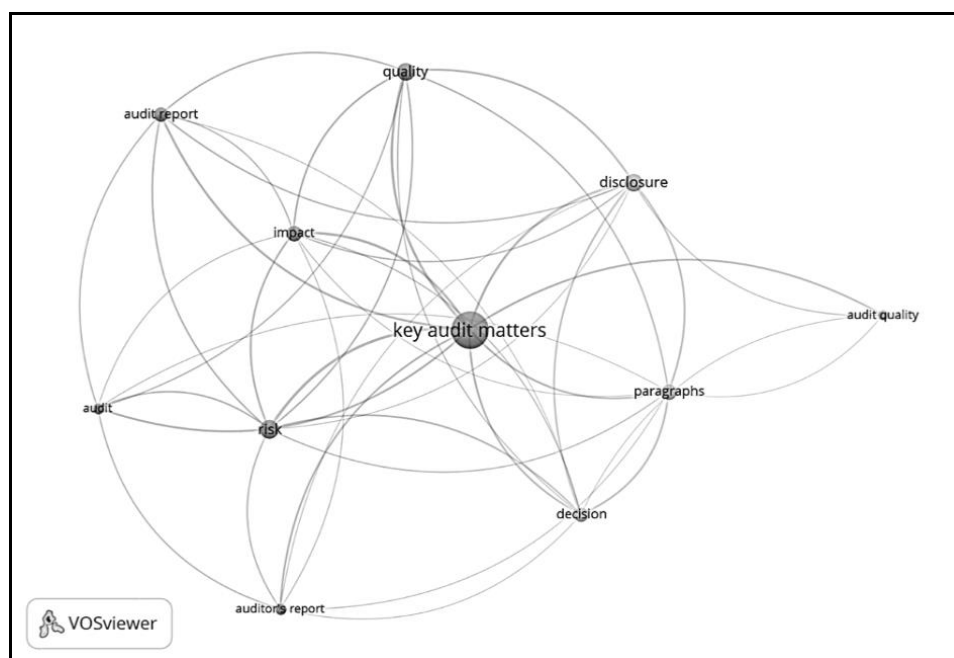
subiect, evaluând așteptările și ipotezele din perioada în care standardul era încă în etapa de implementare, respectiv propunere. Restul de 45 de articole au fost publicate între 2017 și 2020.

Wiley a publicat cel mai mare număr de articole și anume 9 din 47, urmat de Emerald cu 7 și Taylor și Francis cu 4; astfel, editorii listați au publicat 43% din populația eșantionului total. Articolele din eșantionul utilizat au fost publicate de 22 de edituri. Procentul majoritar, și anume 13% din articole, au fost publicate în *International Journal of Auditing*, fapt care nu reprezintă o surpriză având în vedere domeniul cercetării.

O analiză suplimentară bazată pe datele bibliografice arată co-apariția cuvintelor cheie în articolele selectate. Un prag semnificativ de apariție a fost stabilit la 5 apariții de cuvinte cheie. Prin urmare, din 250 de cuvinte cheie disponibile, doar 11 cuvinte cheie au îndeplinit pragul specificat. Cuvântul cheie cel mai frecvent utilizat este „aspect cheie în audit”, cu o intensitate de 62 de linkuri și 32 de apariții.

Figura nr. 2 prezintă intensitatea legăturilor în materie de corelații a cuvântului cheie cu alți termeni reprezentativi utilizați în articole.

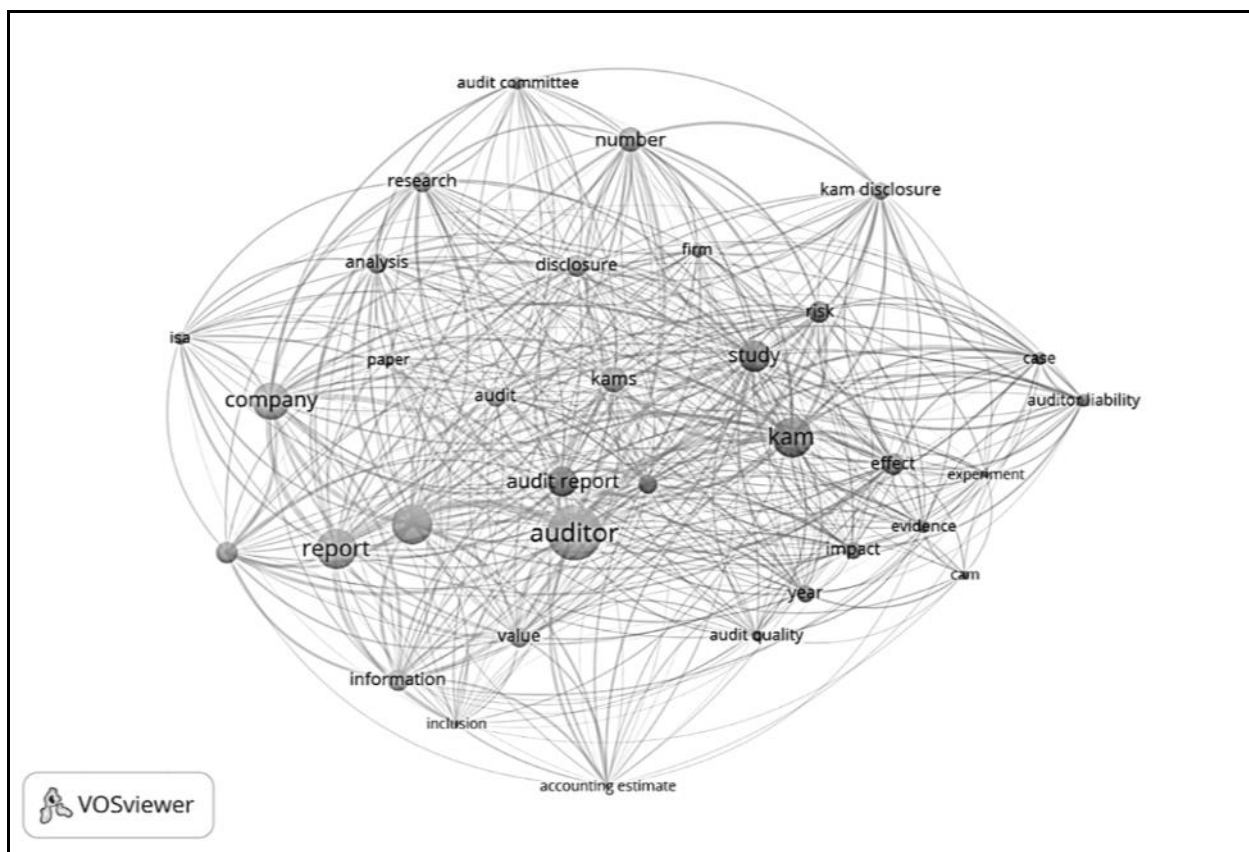
Figura nr. 2. Analiza co-apariției cuvintelor cheie



Sursa: Analiza proprie a autorilor

3.461 de conexiuni și 105 apariții; *raport*, cu o intensitate a legăturii de 2.226 de conexiuni și 70 de apariții; *aspect cheie în audit*, cu o legătură de 1.178 de conexiuni și 67 de apariții, prezentate în **Figura nr. 3**, care arată grupurile formate din corpul literaturii științifice din domeniu.

Figura nr. 3. Analiza co-apariției pe baza datelor de tip text



Sursa: Analiza proprie a autorilor

Scopul analizei literaturii științifice, utilizând funcționalitatea de extragere a textului VOSviewer, este de a oferi o mai bună înțelegere și vizualizare a datelor de cercetare, de a oferi informații despre cele mai frecvent utilizate cuvinte cheie și de a valida prezumția că datele selectate sunt relevante pentru această cercetare (Van Eck, 2010).

Din cele 47 de lucrări academice selectate, 87% sunt în domeniul afacerilor și al economiei, iar restul articolelor provin din alte domenii precum: chimie, inginerie,

agricultură, științe ale mediului și ecologie, relații
internationale și științe sociale.

În ceea ce privește locația, mai mult de jumătate din studii se referă la companii situate în Europa (55%), aceasta fiind de departe cea mai studiată regiune, urmată de o distribuție semnificativă în Asia (23%), iar regiunile rămase au o distribuție totală de 21%. Analiza locației este semnificativă, ilustrând zonele de cel mai mare interes pentru cercetători și atrăgând atenția asupra regiunilor care ar putea necesita cercetări suplimentare.

În ceea ce privește Europa, țara dominantă este de departe Regatul Unit al Marii Britanii, unde raportul auditorului independent a încorporat paragraful de aspect cheie în audit încă din anul 2013 (Gambetta et al., 2019). De departe, cele mai puțin studiate continente sunt Australia (4%) și Africa (2%). În cazul Africii, o posibilă explicație ar fi faptul că standardul se află încă într-o fază incipientă a implementării (Dumay et al., 2015). În Australia reglementările de audit referitoare la aspectele cheie în audit au fost pe deplin adoptate, ca în majoritatea țărilor europene, în 2016 (Kend & Nguyen, 2020), fiind totuși un interval scurt de timp, care reduce abilitatea cercetătorilor de colectare a datelor reprezentative.

Ponderea Americii de Nord și de Sud în distribuția studiilor este de aproximativ 15%, acesta fiind un procent destul de scăzut pentru eșantionul luat în calcul. Standardul similar cu ISA 701 a fost introdus în SUA abia în anul 2017, denumit generic relativ similar, fiind cunoscut sub denumirea de aspect critic în audit, reglementat de către Comitetul de supraveghere a contabilității companiilor publice (PCAOB). Întrucât acest studiu vizează în prealabil aspectele cheie în audit, rezultatele s-au concentrat în consecință pe ISA 701 – *Comunicarea chestiunilor cheie de audit în raportul auditorului*

independent, conform reglementărilor impuse de către Comitetul Internațional pentru Standarde de Audit și Asigurare (IAASB).

Cu toate acestea, justificarea procentului mare de lucrări referitoare la companiile europene are ca bază „răspândirea progresivă a co-creației de valoare care începe din primii ani ai noului mileniu și a implicat un număr tot mai mare de cercetători care operează pe continentul european” (Tommasetti et al., 2020).

Comunicarea aspectelor cheie în audit – factori de influență măsurabili

Primul criteriu utilizat în această analiză structurată a literaturii de specialitate este reprezentat de factorii care influențează comunicarea aspectelor cheie în audit și sunt totodată măsurabili. Acești factori au fost împărțiți în două categorii: măsurabili și „nemăsurabili”, pentru a oferi o perspectivă mai organizată, dar și pentru a facilita dezvoltarea ulterioară a subiectului. Prin aplicarea acestui criteriu, au fost identificate 16 subcategorii, care sunt prezentate în Tabelul nr. 1.

Tabelul nr. 1. KAM – factori măsurabili	
Factor	Referință
A1. Genul auditorului / partenerului de audit (feminin/masculin)	Abdelfattah et al., 2020
A2. Factori culturali / Alți factori externi	Velte, 2018
A3. Industria companiei auditate	Abdullatif & Al-Rahahleh, 2020 Pinto & Morais, 2019 Sierra-Garcia et al., 2019 Velte, 2020 Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020
A4. Estimările contabile și nivelul acestora de incertitudine	Asbahr & Ruhnke, 2019 Lau, 2020
A5. Țara în care se află compania auditată	Ciger et al., 2019 Lau 2020 Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020
A6. Existența unui comitet de audit în cadrul companiei	Abu & Jaffar, 2020 Vasconcelos et al., 2020 Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020
A7. Tipul companiei de audit (Big Four/Non-Big Four)	Abdullatif & Al-Rahahleh, 2020 Filipovic et al., 2019 Kend & Nguyen, 2020 Moroney et al., 2020 Sierra-Garcia et al., 2019

Factor	Referință
A8. Structura pieței de audit	Gambetta et al., 2019
A9. Standarde de contabilitate aplicate pentru anumite clase de conturi / elemente din situațiile financiare	Cortes de Vasconcellos et al., 2019 Kend & Nguyen, 2020 Pereira et al., 2020 Pinto & Morais, 2019 Warzocha, 2018
A10. Tariful de audit	Mamcarczyk et al., 2020 Pinto & Morais, 2019 Sierra-Garcia et al., 2019
A11. Numărul de segmente de activitate (complexitatea activității companiei)	Pinto & Morais, 2019 Sierra-Garcia et al., 2019
A12. Gradul de reglementare al sectorului în care operează compania auditată	Pinto & Morais, 2019 Sierra-Garcia et al., 2019
A13. Nivelul de risc al clientului	Pinto & Morais, 2019
A14. Existența asigurării de răspundere civilă a directorilor companiei auditate	Lin et al., 2020

Sursa: Proiecție proprie

Pe lângă factorii prezentați mai sus, au fost create alte două subcategorii pentru a mapa restul articolelor din eșantion care nu prezintă factori măsurabili (A15) și lucrările care conțin factori multipli (A16), categorie în care se situează patru articole. Cei mai comuni factori din publicațiile analizate sunt: „Tipul companiei de audit (Big Four/Non-Big Four)” (A7) și „Standarde de contabilitate aplicate pentru anumite clase de conturi / elemente din situațiile financiare” (A9), ambii factori fiind prezentați în cinci articole.

Companiile de audit sunt împărțite în două categorii relevante: „Big Four” și „non-Big Four”. Acest statut influențează și natura aspectelor cheie în audit comunicate, deoarece companiile Big Four au o abordare mai standardizată, pentru a limita răspunderea auditorului. Studiile arată că „Deloitte, EY și KPMG tind să raporteze mai puține aspecte cheie la nivel de entitate decât PwC, în timp ce KPMG și BDO raportează mai puține aspecte cheie la nivel de cont contabil decât PwC” (Sierra-Garcia et al., 2019).

Tipul de companie de audit joacă un rol semnificativ, ca urmare a nivelului de subiectivitate și scepticism al fiecărui auditor și al metodologiei utilizate de către fiecare companie în parte. Nu este o surpriză faptul că apar discrepanțe de la o companie la alta cu privire la aprecierea anumitor spețe contabile și diferitele metode de interpretare ale standardului ISA 701. Astfel, este justificată apariția anumitor „diferențe dintre practicienii de audit mari și mici în raport cu numărul mediu de aspect

cheie în audit comunicate și cu numărul mediu de proceduri de audit întreprinse pentru fiecare aspect comunicat în parte” (Kend and Nguyen, 2020).

Abdullatif and Al-Rahahleh (2020) susțin, de asemenea, că „firmele de audit în general nu sunt de acord cu natura și conținutul aspectelor cheie în audit comunicate și tind în mod covârșitor să raporteze aspecte cheie specifice industriei, mai degrabă decât aspecte cheie specifice entității, evitând totodată cu precădere raportarea aspectelor cheie legate de guvernanță sau controale interne”.

Un număr semnificativ de studii evaluează ce standarde contabile aplicabile pentru anumite conturi contabile sau linii din situațiile financiare (A9) afectează cel mai mult conținutul prezentat în paragraful de aspecte cheie în audit. De Vasconcellos et al. (2019) consideră că „principalele aspecte cheie prezentate fac referire la evaluarea valorii de recuperare a activelor imobilizate, veniturilor, provizioanelor și datorilor contingente, investițiile directe sau indirecte în părți afiliate și realizarea impozitelor amânate, respectiv recuperarea impozitelor”.

Adițional, „aspectele cheie în audit prezentate sunt legate de deprecierea fondului comercial și a activelor necorporale, precum și evaluarea activelor” (Kend și Nguyen, 2020). Această opinie se corelează direct cu activitatea companiei și cu riscul de denaturare semnificativă, în funcție de cele mai vulnerabile și incerte arii auditate. În consecință, „s-a presupus că riscurile legate de recunoașterea veniturilor vor fi în general considerate semnificative și, prin urmare, vor fi

identificate și comunicate de către auditori ca fiind KAM” (Warzocha, 2018).

Pinto și Morais (2019) concluzionează că diferența dintre contabilitatea bazată pe reguli și contabilitatea bazată pe principii influențează și poziția auditorilor în ceea ce privește aspectele cheie în audit. În prima situație, tendința auditorului este de a dezvălui mai multe aspecte cheie, iar în al doilea caz este vorba despre riscul de a comunica un număr mai mic de aspecte cheie în audit. În acest sens, Pinto și Morais (2019) consideră că „în lipsa unui standard de contabilitate care nu este suficient de precis, auditorilor le este mai ușor să justifice necomunicarea unui aspect cheie”.

Mențiunile de mai sus sunt direct corelate cu complexitatea companiei auditate (A11), astfel că „un număr mai mare de segmente de activitate (complexitate) și standarde contabile mai precise conduc la comunicarea unui număr mai mare de KAM-uri” (Pinto și Morais, 2019), un rezultat destul de intuitiv, deoarece „cu cât un client este mai complex cu atât este mai riscant auditul firmei respective” (Pinto și Morais, 2019).

Un alt aspect corelat cu complexitatea companiei și abordarea de audit este riscul la care sunt expuși auditorii. Prin urmare, aceștia „își propun să-și reducă răspunderea și să își mențină reputația dezvăluind mai multe KAM în cazul firmelor care au număr mai mare de segmente de business” (Pinto and Morais, 2019).

În plus față de complexitatea afacerii, studiile relevă, de asemenea, că industria companiei auditate (A3) influențează aspectele cheie dezvăluite. Dintr-o perspectivă, Abdullatif și Al-Rahahleh (2020) au observat „o tendință de a evita problemele specifice entității și o preferință a auditorilor de a se concentra asupra problemelor specifice industriei”.

Totuși, standardul ISA 701 subliniază intenția de a comunica aspectele cheie într-o manieră cât mai specifică, orientarea principală fiind spre companie, nu spre industrie. Astfel, „utilizarea formulărilor prea standardizate trebuie evitată de către firmele de audit” (Abdullatif & Al-Rahahleh, 2020). În unele cazuri, anumite probleme ar putea apărea în mai multe companii din aceeași industrie, dar se pare că „auditorii au recurs la raportarea aspectelor cheie specifice industriei, care nu afectează într-un mod negativ clienții, pentru a evita anumite riscuri implicite, cum ar fi pierderea acestora, sau pentru a nu afecta reputația companiei auditate” (Abdullatif & Al-Rahahleh, 2020).

De asemenea, Abdullatif & Al-Rahahleh (2020) sugerează că „tendința auditorilor de a raporta KAM specifice industriei poate fi văzută ca un răspuns la necesitatea de a aplica standardul ISA 701”. Dintr-o perspectivă ușor diferită, Velte (2020) consideră că o bună înțelegere a industriei și existența „experților financiari, a experților din industrie și a combinației dintre experți financiari și industriali în comitetul de audit cresc lizibilitatea aspectelor cheie raportate”.

Wuttichindanon și Issarawornrawanich (2020) demonstrează că „firmele cu multe filiale și firme din domeniul tehnologiei, construcțiilor și finanțelor au un număr raportat de aspect cheie în general mai mare față de alte domenii de activitate”, o concluzie care este destul de opusă celor menționate de Pinto și Morais (2019), care arată că „auditorii dezvăluie mai puține KAM pentru instituții financiare, deși auditorii pot dezvălui mai multe aspecte cheie în cazul băncilor din cauza complexității și opacității acestei industrii, iar faptul că industria este foarte bine reglementată și supravegheată îi poate determina să găsească mai puține zone de risc”.

O explicație pentru cele menționate mai sus ar putea fi corelată cu un alt factor identificat și anume gradul de reglementare al sectorului în care operează compania auditată (A12), dat fiind faptul că firmele care se încadrează în această categorie au un risc mai scăzut pentru posibile erori și implicit nevoia de a dezvălui un număr semnificativ de aspecte cheie.

Un alt factor crucial direct corelat cu factorul prezentat anterior este onorariul de audit care variază, de asemenea, în funcție de mărimea companiei și de riscul asociat acelei companii. Astfel, „există o asociere pozitivă între onorariul de audit și numărul de aspecte cheie raportate” (Pinto and Morais, 2019). De asemenea, „prezentarea unui număr mai mare de aspecte cheie este direct proporțională cu taxele de audit” (Mamcarczyk et al., 2020).

Corelația în sine este destul de controversată, „întrucât onorariile de audit sunt principala sursă de venit pentru auditori, nivelul de relevanță al unui client poate fi stimulente pentru care auditorii ar fi dispuși să își compromită independența” (Pinto and Morais, 2019).

Onorariul de audit se corelează cu numărul de KAM comunicate, tocmai din cauza dimensiunii și complexității companiei auditate, fiind luate în calcul mai multe aspecte, relevanță având în primă instanță și tipul companiei, adică o entitate listată la bursă sau nu. Prezentarea aspectelor cheie este necesară numai pentru companiile listate, prin

urmă, trebuie înțeles că în cazul acestor companii onorariul de audit este de la bun început mai crescut decât în cazul unei companii similare, dar care nu este de interes public (Pinto & Morais, 2018).

În cele din urmă, alegerea de a dezvălui unul sau mai multe aspecte cheie în audit este strict a auditorului. Standardul ISA 701 subliniază faptul că auditorul ar trebui să justifice alegerea prezentării unui anumit aspect cheie, dar și procedurile de audit care au fost făcute în acest sens. Comunicarea a cel puțin unui aspect cheie este indicată, cu toate acestea nu există o limită impusă. Există, de asemenea, și cazuri în care nu a fost identificat niciun KAM, dar în astfel de circumstanțe, auditorul trebuie să emită o declarație în raportul auditorului independent pentru a explica de ce nu este necesară prezentarea niciunui aspect cheie (Jermakovicz et al., 2018).

Un alt factor cheie relevant pentru numărul de KAM comunicat este existența unui comitet de audit în cadrul companiei (F6), factor prezentat în trei dintre lucrările evaluate. Abu și Jaffar (2020) propun testarea corelației dintre prezența comitetului de audit și a numărului de aspecte cheie prezentate în raportul auditorului independent. Cu toate acestea, modelul statistic utilizat indică o „asociere negativă între existența comitetului de audit cu numărul de aspecte cheie comunicate”.

Dintr-o altă perspectivă, Velte (2018) reușește să demonstreze că „lizibilitatea aspectelor cheie în audit este asociată pozitiv cu proporțiile membrilor-femei în comitetul de audit și cu expertiza financiară și industrială a comitetului de audit”. Wuttichindanon și Issarawornrawanich (2020) arată existența unei astfel de corelații doar într-o măsură limitată, fără a obține rezultate tocmai concludente; astfel, problema este încă deschisă investigației și oferă oportunități adiționale de cercetare.

Continuând cu importanța genului auditorului/partenerului de audit (A1) în corelație cu KAM, concluziile unui alt

studiu arată că „partenerile de audit de sex feminin sunt mai predispuse decât partenerii de audit de sex masculin să comunice mai multe KAM cu mai multe detalii după un control în prealabil al atributelor clientului și firmei” (Abdelfattah et al., 2020).

Din perspectivă geografică, țara în care se află compania auditată (F5) se putea corela cu comunicarea aspectelor cheie în audit. Ciger et al. (2019) identifică unele țări din Europa Centrală și de Est, și anume Polonia, România și Turcia, care au chiar și șase KAM raportate. Republica Cehă este „singura țară în care toate rapoartele auditorilor includ o secțiune KAMs”, în contrast cu România care „are cel mai mare procent de rapoarte de audit care nu includ o secțiune de aspect cheie”. Rezultatele sunt pur statistice; nu a fost testată nicio ipoteză care să valideze acest factor, dar cercetările ulterioare s-ar putea axa pe investigarea posibilelor diferențe între regiunile Europei.

Comunicarea aspectelor cheie în audit – factori de influență nemăsurabili

Celălalt criteriu aplicat este intitulat „Comunicarea aspectelor cheie în audit – factori de influență nemăsurabili” (B), referindu-se în principal la factorii cheie care influențează comunicarea aspectelor cheie, dar care nu pot fi cuantificați (**Tabelul nr. 2**). Cel mai discutat factor nemăsurabil (9%) din lucrările analizate este complexitatea și subiectivitatea implicate în tratamentul contabil (B2), urmat de riscul de litigiu al auditorului (B3) la 4%, în timp ce incertitudinea și nivelul de înțelegere al standardului ISA 701 (B1) s-a identificat într-o singură lucrare. Restul de 85% sunt lucrări care nu se referă la niciun factor care nu poate fi cuantificat (B4).

Tabelul 2. KAM – factori de influență nemăsurabili

Factor	Referință
B1. Incertitudinea și nivelul de înțelegere al standardului ISA 701	Abdullatif & Al-Rahahleh, 2020
B2. Complexitatea și subiectivitatea implicate în tratamentul contabil	Asbahr & Ruhnke, 2019 Lau, 2020 Pereira et al., 2020 Pinto & Morais, 2019
B3. Riscul de litigiu al auditorului	In et al., 2020 Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020

Sursa: Proiecție proprie

Incertitudinea de măsurare se referă la „incertitudinea care apare atunci când sumele monetare din rapoartele financiare nu pot fi observate direct și trebuie în schimb estimate” (IASB, 2018). Astfel, „estimările contabile, cum ar fi evaluarea justă și estimarea pierderilor din depreciere, necesită aprecierea și crearea unor ipoteze de către conducerea companiei, care sunt supuse incertitudinii de măsurare și erorilor de estimare” (Lau, 2020).

Odată cu introducerea standardului ISA 701, „una dintre cele mai importante modificări ale raportului de audit este informația extinsă asupra aspectelor cheie în audit, unde se prezintă arii identificate ca având riscuri semnificative, tranzacții sau evenimente semnificative, precum și anumite supoziții făcute de auditori (inclusiv auditul estimărilor contabile)” (Pinto & Morais, 2019).

Lau (2020) susține că „în ciuda dezbaterilor recente, estimarea valorii juste reprezintă doar o proporție mică, în timp ce evaluarea deprecierei și estimarea pierderilor reprezintă cea mai mare parte din totalul aspectelor cheie comunicate cu privire la estimările contabile”, explicând, de asemenea, că „incertitudinea de măsurare este un determinant relevant în ceea ce privește raportarea aspectelor cheie în audit referitoare la estimările contabile”.

Unele clase de conturi sunt mai dificil de auditat decât altele. Așa cum s-a menționat mai sus, în aproape toate cazurile apar dificultăți în ceea ce privește elementele financiare care se referă la estimări contabile. Prin urmare, cu cât este mai mare nivelul de incertitudine cu atât este mai mare riscul de apreciere al managementului. Potrivit lui Lau (2020), „incertitudinea de măsurare este determinantul major al auditorilor care raportează aspecte cheie în audit referitoare la estimările contabile și deprecierea activelor”.

Referitor la secțiunea anterioară, care descrie factorii măsurabili, Pinto și Morais (2019) afirmă că „un număr mai mare de segmente de afaceri (complexitate) și standarde contabile mai precise duc la raportarea unui număr mai mare de aspecte cheie în audit”.

Complexitatea implicată în tratamentul contabil este, de asemenea, influențată de reglementările aplicabile în anumite industrii. Prin urmare, „auditorii pot comunica mai multe aspecte cheie ale instituțiilor bancare datorită complexității și opacității acestei industrii” (Pinto & Morais, 2019). Astfel, o industrie complexă vine în mod implicit cu

tratamente contabile complexe, care influențează într-adevăr comunicarea aspectelor cheie.

Odată introdus, un standard ar putea fi interpretat în diferite moduri din perspective diferite. Există, fără îndoială, multă subiectivitate atunci când vine vorba despre audituri, dar mai ales atunci când se pune problema comunicării aspectelor cheie în audit. Potrivit lui Abdullatif și Al-Rahahleh (2020), „firmele de audit nu sunt în general de acord cu privire la natura și conținutul aspectelor cheie, astfel că tendința generală este să raporteze aspecte cheie specifice industriei, mai degrabă decât specifice entității și să evite raportarea acestora cu privire la guvernarea sau controale interne”. Această subsecțiune a fost introdusă în cadrul analitic, tocmai pentru a aborda nivelul de înțelegere al cerințelor standardului ISA 701, fapt care incontestabil afectează comunicarea KAM.

Ultima subsecțiune se referă la riscul de litigiu al auditorului (G3), care, conform lui In et al. (2020), este destul de ridicat atunci când se raportează KAM. Astfel, „în cazul companiilor care sunt auditate și asupra cărora este aplicabil standardul ISA 701, conservatorismul auditorilor va crește pentru a reduce riscul de litigii” (In et al., 2020).

Adițional celor menționate, Wuttichindanon și Issarawornrawanich (2020) susțin că „comunicarea aspectelor cheie în audit protejează auditorii împotriva litigiilor în legătură cu erori nedetectate”; prin urmare, „numărul aspectelor cheie comunicate este asociat cu riscul de litigiu al auditorului și cu caracteristicile companiei auditate”. Având în vedere acest lucru, tendința firească a auditorilor este de a minimiza riscul de eroare și de a fi acoperiți, atunci când poate există îndoieli cu privire la tratamentul unei situații contabile, cum ar fi o tranzacție semnificativă, reevaluări sau estimări contabile. Astfel, potrivit lui Wuttichindanon și Issarawornrawanich (2020), un număr mai mare de aspecte cheie este comunicat în raportul auditorului independent în astfel de situații tocmai pentru a diminua riscul de audit.

Discuții și direcții pentru cercetări ulterioare

Stabilirea direcției de cercetare viitoare este un pas esențial al oricărei revizuirii a literaturii, pentru a oferi o predicție asupra viitoarelor publicații din acest domeniu.

În urma studiului realizat, concluzionăm că există mai mulți factori care se corelează cu o creștere / scădere a aspectelor cheie de audit care sunt comunicate în raportul auditorului independent. Studiul împarte acești factori în două subcategorii – factori măsurabili și nemăsurabili, pentru a facilita înțelegerea acestora și a posibilităților de cuantificare.

Compania auditată în sine influențează în mod deosebit comunicarea KAM, accentul fiind pus pe dimensiunea companiei, complexitatea afacerii și reglementarea industriei în care aceasta își desfășoară activitatea, toate acestea influențând nivelul de risc general al clientului. Atât reglementările aplicabile, cât și standardele contabile pe care trebuie să le respecte compania joacă un rol semnificativ.

Din această perspectivă, unele clase de conturi și / sau linii din situațiile financiare necesită o înțelegere mai profundă și anumite estimări clare din partea conducerii asupra spețelor mai delicate, precum estimările contabile, reevaluările și deprecierea. În astfel de circumstanțe, tratamentul contabil este destul de sensibil și nivelul de subiectivitate crește, împreună cu nivelul de incertitudine și probabilitatea ca astfel de aspecte să fie comunicate ca fiind KAM, pe baza aprecierii auditorului. Un alt grup de factori relevanți sunt cei care au legătură cu compania de audit, mai ales cu privire la modul în care raportează companiile „Big Four” și ceea ce comunică ca și KAM, nivelul de standardizare, lizibilitatea aspectelor cheie comunicate, precum și impactul pe care îl are partenerul de audit.

În final, nu trebuie neglijată locația companiei auditate și faptul că aceasta poate avea și un impact asupra numărului de aspecte cheie comunicate. Cu toate acestea, momentan nu au fost identificate suficiente studii pentru a valida acest factor, probabil și datorită limitărilor de timp, dat fiind faptul că standardul ISA 701 se aplică în aproape toate țările, începând cu anul 2017. O direcție relevantă pentru cercetări ulterioare s-ar putea îndrepta spre studiul mai aprofundat al acestui factor de influență.

Concluzii

După cum arată acest studiu, există multiple provocări pentru auditori în ceea ce privește comunicarea aspectelor cheie în audit. Impactul standardului ISA 701 este semnificativ și influențează direct reducerea asimetriei informațiilor între grupurile de părți implicate și auditori. Prin urmare, responsabilitatea auditorului

este de a furniza un raport clar și informativ, de a reduce asimetria informațională alături de opiniile discreționare ale părților interesate și de a reduce riscul ca investitorii cu un profil de risc mai scăzut să interpreteze greșit informațiile și să își reconsidere deciziile de investiții.

Mediul de afaceri incert și complex de astăzi aduce noi provocări pentru auditori în ceea ce privește raportarea financiară și necesitatea de a satisface cerințele utilizatorilor. Lucrarea oferă o listă de factori care influențează comunicarea aspectelor cheie în raportul auditorului independent. Cei mai comuni factori care influențează comunicarea KAM sunt numărul mai mare de segmente de afaceri care se corelează cu standarde contabile precise, dat fiind faptul că o companie cu astfel de atribuții este o corporație care aduce frecvent în atenția auditorului probleme specifice și complexe care cresc riscul de audit.

În plus, onorariul de audit se corelează cu numărul de aspecte cheie comunicate, reflectând încă o dată dimensiunea și complexitatea companiei auditate. Onorariul de audit ia în considerare mai multe variabile, inclusiv nivelul de importanță pe care o companie o are pentru utilizatorii raportului de audit (de exemplu, companie listată sau nelistată la bursă). Raportarea KAM este necesară numai pentru companiile listate la bursă, prin urmare este evident că aceste companii plătesc un onorariu de audit semnificativ (Pinto & Morais, 2019).

Auditorii din cadrul firmelor mai mari fac dezvăluiri mai specifice pentru a menține reputația companiei. O analiză a companiilor „Big Four” arată că auditorii de la Deloitte și EY se concentrează în general asupra informațiilor numerice, în ceea ce privește raportarea aspectelor cheie, în comparație cu PwC. De asemenea, judecând după structura și formatul informațiilor, fiecare companie de audit „Big Four” va avea probabil o procedură internă ușor diferită în ceea ce privește raportarea aspectelor cheie în audit (Christofferson & Gronberg, 2018).

În ceea ce privește acționarii, comunicarea aspectelor cheie poate duce la o asimetrie informațională mai crescută (Velte & Issa, 2019). Prin urmare, auditorii trebuie să ia în considerare cu atenție factorii care influențează aspectele cheie în audit și să le comunice într-un mod corespunzător, astfel încât să evite

supraîncărcarea informațiilor în raportul auditorului independent, fapt care în esență scade utilitatea implementării standardului ISA 701.

Referitor la nivelul de informare al aspectelor cheie în audit, opiniile din literatură sunt variate și contradictorii. Scopul inițial al acestui standard fost atins doar într-o măsură limitată, deoarece aspectele cheie comunicate în raportul auditorului independent nu dețin un nivel ridicat de specificitate care ar crește calitatea raportului de audit, așa cum de altfel s-a intenționat (Christofferson & Gronberg, 2018).

Una din limitările principale ale acestui studiu face referire la intervalul de timp asupra căruia s-a desfășurat studiul, comunicarea aspectelor cheie ale auditului (ISA 701) a devenit obligatorie în majoritatea țărilor abia începând cu anul 2017. Cercetările anterioare cu privire la raportarea aspectelor cheie se concentrează asupra Regatului Unit al Marii Britanii, unde raportul auditorului independent a integrat paragraful pentru comunicarea

aspectelor cheie încă din anul 2013.

Astfel, rezultatele obținute în urma studiului sunt implicit influențate de perioada limitată de cercetare, precum și de literatura de specialitate disponibilă pentru analiza literaturii. În al doilea rând, observarea subiectivă, înțelegerea și experiența stau la baza analizei făcute cu privire la aspectele cheie în audit, precum și interpretarea rezultatelor și identificarea direcțiilor de cercetare ulterioară. În acest sens, nu este exclus ca alți cercetători, care ar fi avut la dispoziție aceleași date să facă alte interpretări și să obțină rezultate diferite. În cele din urmă, autorii își asumă responsabilitatea pentru eventualele erori și/sau omisiuni.

Ca direcții de cercetare viitoare, ne propunem realizarea unui studiu care vizează corelarea locației geografice a companiei auditate cu comunicarea KAM, dar și o analiză aprofundată a beneficiilor suplimentare aduse de la implementarea acestui standard de audit și identificarea unor metode de optimizare a standardului ISA 701.

BIBLIOGRAFIE

1. Abdelfattah, T., Mohamed, E. & Ahmed, E., 2020. Female Audit Partners and Extended Audit Reporting: UK Evidence. *Journal of Business Ethics*, doi:10.1007/s10551-020-04607-0.
2. Abdullatif, M. & Al-Rahahleh, A. S., 2020. Applying a new audit regulation: Reporting Key Audit Matters in Jordan. *International Journal of Auditing*, 24(2), pp. 268-291.
3. Abu, N. ' & Jaffar, R., 2020. Audit Committee Effectiveness and key Audit Matters. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 14, pp. 1-12.
4. Asbahr, K. & Ruhnke, K., 2019. Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), pp. 165-180.
5. Bedard, J., Gonthier-Besacier, N. & Schatt, A., 2019. Consequences of Expanded Audit Reports: Evidence from the Justifications of Assessments in France. *Auditing-A Journal of Practice & Theory*, 38(3), pp. 23-45.
6. Blackman, N. J.-M. & Koval, J. J., 2000. Interval estimation for Cohen's kappa as a measure of agreement. *Statistics in Medicine*, 19, p. 723-741.
7. Bloch, D. A. & Helena, K. C., 1989. 2 x 2 kappa coefficients: measures of agreement or association. *Biometrics*, 45, pp. 269-287.
8. Boolaky, P. K. & Quick, R., 2016. Bank Directors' Perceptions of Expanded Auditor's Reports. *International Journal of Auditing*, 20(2), pp. 158-174.
9. Christofferson, E. & Gronberg, K., 2018. Informativeness of Key Audit Matter (KAM) Disclosures – An exploratory study of ISA 701 in Sweden, s.l.: *University of Gothenburg*, School of Business, Economics and Law.
10. Church, B. K., Davis, S. M. & McCracken, S. A., 2008. The Auditor's Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis. *Accounting Horizons*, 22(1), p. 69-90.
11. Ciger, A., Vardar, G. C. & Kinay, B., 2019. Key audit matters: A research on listed firms in CEE countries and Turkey. *Business and Economic Horizons*, 15(3), pp. 393-422.
12. Coram, P. J. & Wang, L., 2020. The Effect of Disclosing Key Audit Matters and Accounting Standard Precision on the Audit Expectation Gap. *International Journal of Auditing*, 25(2), pp. 270-282.

13. Cordoș, G.-S. & Fülöp, M. T., 2014. A Framework for Understanding and Researching Audit Changes: Key Audit Matters. s.l., *Proceedings of the 9th International Conference Accounting and Management Information Systems (Amis 2014)*.
14. Cortes de Vasconcellos, F., Nilson Coelho, G. & Atherton, L., 2019. First year of the new auditor's report: Analysis of the key audit matters of the Ibovespa listed companies. *Contabilidad y Negocios*, 14(27), pp. 57-72.
15. Cuozzo, B., Dumay, J., Palmaccio, M. & Lombardi, R., 2017. Intellectual capital disclosure: a structured literature review. *Journal of Intellectual Capital*, pp. 9-27.
16. Daugherty, B. E., Dickins, D., Pitman, M. K. & Tervo, W. A., 2020. The process of identifying and reporting CAMs: early evidence. *International Journal of Disclosure And Governance*, 18(1), pp. 16-23.
17. Denyer, D. a. T. D., 2006. Using qualitative research synthesis to build an actionable knowledge base. *Management Decision*, 44(2), pp. 213-227.
18. Dumay, J. a. S. A., 2015. Citation classics published in Knowledge Management journals. Part II: studying research trends and discovering the Google Scholar Effect. *Journal of Knowledge Management*, 43(8), pp. 1821-1835.
19. Dumay, J., Guthrie, J. & Puntillo, P., 2015. IC and public sector: a structured literature review. *Journal of Intellectual Capital*, 16(2), pp. 267-284.
20. Fahimnia, B., Sarkis, J. & Davarzani, H., 2015. Green supply chain management: A review and bibliometric analysis. *International Journal of Production Economics*, pp. 101-114.
21. Filipovic, I., Bartulovic, M. & Susak, T., 2019. Key Audit Matters: New Informational Value of Auditor's Report. s.l., *Josip Juraj Strossmayer Univ Osijek*.
22. Gambetta, N., Antonia Garcia-Benau, M., Sierra-Garcia, L. & Orta-Perez, M., 2019. Key Audit Matters expected in Spain: Are auditors foreseeable? *Revista De Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(1), pp. 32-40.
23. Gold, A., Heilmann, M., Pott, C. & Rematzki, J., 2020. Do key audit matters impact financial reporting behavior? *International Journal of Auditing*, 24(2), pp. 232-244.
24. Guiral-Contreras, A., Gonzalo-Angulo, J. A. & Rodgers, W., 2007. Information content and recency effect of the audit report in loan rating decisions. *Accounting and Finance*, p. 285-304.
25. Hoang, H. & Phang, S.-Y., 2020. How Does Combined Assurance Affect the Reliability of Integrated Reports and Investors' Judgments?. *European Accounting Review*, 30(1), pp. 175-195.
26. Hui, L., 2020. A Study of Key Audit Matters Disclosure. *Modern Economy*, 11, pp. 399-406.
27. In, C.-y., Kim, T. & Park, S., 2020. Key Audit Matters for Production-To-Order Industry and Conservatism. *International Journal of Financial Studies*, 8(1), pp. 1-18.
28. Iwanowicz, T. & Iwanowicz, B., 2019. ISA 701 and Materiality Disclosure as Methods to Minimize the Audit Expectation Gap. *Journal of Risk and Financial Management*, 12(4), pp. 1-20.
29. Jermakovicz, E. K., Epstein, B. J. & Ramamoorti, S., 2018. CAM versus KAM – A Distinction without a difference?. *The CPA Journal*, pp. 34-40.
30. Kend, M. & Nguyen, L. A., 2020. Investigating recent audit reform in the Australian context: An analysis of the KAM disclosures in audit reports 2017-2018. *International Journal of Auditing*, 24(3), pp. 412-430.
31. Kitiwong, W. & Sarapaivanich, N., 2020. Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), pp. 1095-1119.
32. Koehler, A., Ratzinger-Sakel, N. & Theis, J., 2020. The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-professional Investors. *Accounting in Europe*, 17(2), pp. 105-128.
33. Krippendorff, K., 2013. Content Analysis. An Introduction to Its Methodology. Third Edition ed. Thousand Oaks: Sage Publications.
34. Lau, C. K., 2020. Measurement uncertainty and management bias in accounting estimates: the perspective of key audit matters reported by Chinese firms' auditors. *Asian Review Of Accounting*, 29(1), pp. 79-95.

35. Li, H., Hay, D. & Lau, D., 2019. Assessing the impact of the new auditor's report. s.l.: *Pacific Accounting Review*.
36. Lin, C. et al., 2020. The Effects of Directors' and Officers' Liability Insurance on Key Auditing Matters. *Emerging Markets Finance and Trade*, 56(5), pp. 977-1002.
37. Mamcarczyk, M., Poplawski, L. & Zieniuk, P., 2020. Disclosures of Key Audit Matters in European listed companies from the chemical sector. *Przemysł Chemiczny*, 99(12), pp. 1727-1730.
38. Marques, D. d. S., Portugal, G. T. & Almeida, S. R. V., 2019. The Impact Generated by Key Audit Matters on the Application of Audit Procedures. *European Journal of Scientific Research*, 152(2), pp. 144-152.
39. Massaro, M., Dumay, J. & Guthrie, J. G., 2016. On the shoulders of giants: undertaking a structured literature review in accounting. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 22(13), pp. 766-801.
40. McAlister, A. M. et al., 2017. Qualitative Coding: An Approach to Assess Inter-Rater Reliability, s.l.: *American Society for Engineering Education*.
41. Milton, S., 2019. Key audit matters: insight from audit experts. *Mediatry Accounting Research*, 27(3), pp. 472-492.
42. Modell, S., 2020. In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management Accounting Research*, pp. 208-221.
43. Moroney, R., Phang, S.-Y. & Xiao, X., 2020. When Do Investors Value Key Audit Matters?. *European Accounting Review*, 30(1), pp. 63-82.
44. Pereira, R. Q. et al., 2020. Analysis of the usefulness of fair value measurement of forest assets under the perspective of preparers of the financial statements. *Custos E Agronegocio On Line*, 16(1), pp. 47-78.
45. Pinto, I. & Morais, A. I., 2019. What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), pp. 145-162.
46. Pratoomsuwan, T. & Yolrabil, O., 2018. The key Audit Matters (KAM) practices: the review of first year experience in Thailand. *NIDA Business Journal*, 23(1), pp. 63-91.
47. Pratoomsuwan, T. & Yolrabil, O., 2020. Key audit matter and auditor liability: evidence from auditor evaluators in Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(4), pp. 741-762.
48. Sierra-Garcia, L., Gambetta, N., Garcia-Benau, M. A. & Orta-Perez, M., 2019. Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *British Accounting Review*, 51(3), pp. 227-240.
49. Sirois, L.-P., Bédard, J. & Bera, P., 2018. The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-tracking Study. *Accounting Horizons*, 32(2), pp. 141-162.
50. Sneller, L., Bode, R. & Klerkx, A., 2017. Do IT matters matter? IT-related key audit matters in Dutch annual reports. *International Journal of Disclosure and Governance*, 14(2), pp. 139-151.
51. Tiron-Tudor, A., Cordoș, G. S. & Fülöp, M. T., 2018. Stakeholders' perception about strengthening the audit report. *African Journal of Accounting Auditing and Finance*, 6(1), pp. 43-69.
52. Tommasetti, A., Mussari, R., Maione, G. & Sorrentino, D., 2020. Sustainability Accounting and Reporting in the Public Sector: Towards Public Value Co-Creation?. *MDPI*, pp. 1-19.
53. Trpeska, M., Atanasovski, A. & Lazarevska, Z. B., 2017. The relevance of financial information and contents of the new audit report for lending decisions of commercial banks. s.l., *Proceedings of the 12th International Conference Accounting and Management Information Systems (AMIS 2017)*.
54. Van Eck, N. & W. L., 2010. Software survey: VOSviewer, a computer program for bibliometric mapping. *Scientometrics*, 84(2), p. 523-538.
55. Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R. & Hofmann, I., 2012. The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions. *European Accounting Review*, 21(2), pp. 193-215.
56. Vasconcelos, C., Carolina, A., Alves, K. C. & Fagundes Miranda, L. T., 2020. Relationship between characteristics of the audit committee and

- independent audit in listed companies of B3. *Revista Ambiente Contabil*, 12(1), pp. 152-170.
57. Velte, P., 2018. Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(5), pp. 748-755.
 58. Velte, P., 2020. Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), pp. 185-200.
 59. Velte, P. & Issa, J., 2019. The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: a literature review. *Problems and Perspectives in Management*, 17(3), pp. 323-341.
 60. Warzocha, G., 2018. Significant Risks and Key Audit Matters In The Independent Auditors' Reports. s.l., INT BUSINESS INFORMATION MANAGEMENT ASSOC-IBIMA.
 61. White, T. & McBurney, D., 2012. *Research Methods*. Wadsworth, OH, USA: Cengage Learning.
 62. Woods, M., Paulus, T. & Atkins, D., 2015. Advancing Qualitative Research Using Qualitative Data Analysis Software (QDAS)? Reviewing Potential Versus Practice in Published Studies using ATLAS.ti and NVivo, 1994–2013. *Social Science Computer Review*, pp. 1-21.
 63. Wuttichindanon, S. & Issarawornrawanich, P., 2020. Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), pp. 563-584.
 64. Xiyang, H., 2020. A visual analysis of the research on the use of mobile phones by college students based on VOSviewer. *Education and Management Engineering*, pp. 10-16.
 65. Zaheer, H., Breyer, Y. & Dumay, J., 2019. Digital entrepreneurship: An interdisciplinary structured literature review and research agenda. *Technological Forecasting & Social Change*, pp. 3-20.



Fundamentarea deciziilor privind investițiile de portofoliu pe baza opiniei de audit în cazul firmelor cotate

Asoc. dr. George-Marian AEVOAE,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași,
e-mail: aevoae@gmail.com

Conf. univ. dr. habil. Ioan-Bogdan ROBU,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași,
e-mail: bogdan.robust@feaa.uaic.ro

Conf. univ. dr. Roxana Manuela DICU,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași,
e-mail: rm.dicu@gmail.com

Conf. univ. dr. habil. Ionuț-Viorel HERGHILIGIU,
Facultatea de Design Industrial și Managementul Afacerilor,
Universitatea Tehnică „Gheorghe Asachi” din Iași,
e-mail: iherghilegiu@tuiasi.ro

Rezumat

Ca parte a tranzacțiilor strategice, corporațiile achiziționează adesea participații la alte companii care nu le acordă controlul, dar le permit să își folosească resursele pentru a-și crește profitabilitatea, pentru a accesa progresul tehnologic și inovația acestora, pentru a dezvolta produse sau pentru a obține dividende. Prezentul articol are ca obiectiv principal identificarea factorilor de influență a comportamentului achizitorilor care cumpără titluri în capitalul companiilor țintă vizate și care sunt cotate la Bursa de Valori București, fără însă a intenționa să le controleze pe acestea. Studiul vizează descrierea a două dimensiuni ale comportamentului achizitorilor, atunci când cumpără participații care nu conduc la controlul companiilor țintă cotate la Bursa de Valori București (sub 50%). Prima dimensiune se referă la decizia cumpărătorului de a investi într-o anumită cotă de capital, influențată de profitabilitatea companiei țintă și de capitalizarea bursieră a acesteia (dimensiuni ale performanței acesteia), dar și de opinia de audit asupra situațiilor financiare anuale. Relația este pozitivă și semnificativă. A doua dimensiune se concentrează pe decizia achizitorilor/investitorilor de a investi sau nu într-o companie din categoria blue chip (companii de top, considerate cele mai eficiente și mai stabile pe piața financiară), cu scopul principal de a obține dividende sau de a tranzacționa titlurile respective pe piața de capital, pentru a genera fluxuri de trezorerie. Rezultatul arată că investitorii cumpără cote mici în companiile blue chip, comparativ cu celelalte companii, luând în calcul performanța acestora și opinia de audit asupra situațiilor financiare anuale.

Cuvinte cheie: opinia de audit; investiții de portofoliu; companii blue chip; capitalizare bursieră; rentabilitate financiară; Bursa de Valori București

Clasificare JEL: E22, G32, M42, M48, O16

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Aevoae, G.-M., Robu, I.-B., Dicu, R. M., Herghiligiu, I.-V. (2021), Can the Audit Opinion Influence the Portfolio Investment Decisions? The Case of Listed companies, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 4(164)/2021, pp.759-768, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/164/026

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/164/026>
Data primirii articolului: 2.09.2021
Data revizuirii: 13.09.2021
Data acceptării: 7.10.2021

1. Introducere

Globalizarea și creșterea economică rapidă au determinat o nouă abordare strategică pentru companii, care au început să caute oportunități de investiții în economiile emergente. Ca rezultat, volumul și numărul de fuziuni și achiziții (F&A) care implică companii rezidente pe piețele emergente au înregistrat o creștere notabilă, devenind comparabilă cu economiile dezvoltate (Zhou și colab., 2016). Unele opinii acordă o atenție deosebită strategiilor de creștere externă ale companiilor, concentrându-se pe F&A, cu accent pe cele din economiile dezvoltate (Yang și Deng, 2017; Lin și colab., 2009; Cheng și Yang, 2017; Caiazza și colab., 2017), dat fiind faptul că acestea se implică în majoritatea acestor tranzacții strategice (Aevoe și colab., 2019; Lucas, 1990).

Cunoscute în anii '80 sub termenul de *țări nou industrializate*, aplicat câtorva țări din Asia și America Latină care au înregistrat o creștere rapidă, economiile emergente își au originea într-o liberalizare pe scară largă și adoptarea de politici bazate pe piață de către majoritatea țărilor în curs de dezvoltare. Hoskisson și colab. (2000) au identificat, în studiul lor, o listă cu 64 de economii emergente, inclusiv România, pe baza criteriilor legate de PIB, PNB pe cap de locuitor și rata inflației. Având în vedere condițiile lor economice atrăgătoare, aceste economii au devenit, pe de o parte, puncte focale pentru expansiunea globală, oferind oportunități pentru strategii corporative. Pe de altă parte, guvernele economiilor emergente au adoptat politici bazate pe piață, legate de deciziile strategice ale întreprinderilor private, cum ar fi asocierile, fuziunile și achizițiile, adaptând practicile occidentale condițiilor naționale. Astfel, ca parte a tranzacțiilor lor strategice, corporațiile achiziționează adesea participații la alte companii care nu le acordă controlul, dar le permit să își folosească resursele pentru a-și crește profitabilitatea, pentru a accesa progresul tehnologic și inovația, pentru a dezvolta produse sau pentru a obține pur și simplu dividende.

Considerând cazul României, în calitate de economie emergentă, prezentul articol are ca obiectiv principal identificarea factorilor de influență a comportamentului achizitorilor care cumpără titluri în

capitalul firmelor cotate la Bursa de Valori București, fără a intenționa să controleze companiile țintă vizate. De asemenea, este analizată intenția acestora de a prefera companiile *blue chip* în defavoarea celorlalte. Ca factori de influență, am avut în vedere performanța companiilor țintă (reflectedă în rentabilitatea financiară și în capitalizarea bursieră), dar și opinia de audit asupra situațiilor financiare anuale ale acestora.

Rezultatele obținute în studiu arată faptul că performanța financiară influențează negativ și semnificativ cota achiziționată în compania țintă, în condițiile unei opinii fără rezerve a auditorului. Considerând a doua parte a studiului, achizitorii cumpără cote mici în *companiile blue chip* care prezintă performanță bună, financiară și la nivelul pieței de capital. Prin urmare, intenția de îmbunătățire a fluxurilor de trezorerie este corelată cu investiția în companii profitabile, în timp ce cotele ridicate sunt achiziționate în companii neauditate, pentru care considerăm că există intenția de păstrare pe termen mediu și lung.

2. Trecerea în revistă a literaturii de specialitate

Ca rezultat al istoriei sale de 30 de ani în a fi o economie de piață liberă, România este considerată de mulți autori (Albu și Albu, 2012; Filip, 2010; Albu și colab., 2013), precum și de instituțiile financiare (FMI, 2019) o economie emergentă. România este o țară care a parcurs mai multe etape pentru a atinge, în septembrie 2020, statutul de economie emergentă secundară, acordat de FTSE Russell (FTSE Russell, 2020; Dicu și colab., 2019), în ciuda evoluției sale controversate și a diferitelor metode de privatizare propuse de guvernul român, care au stimulat controlul extern corporativ ca nicăieri altundeva în Europa Centrală și de Est (Pop, 2006).

Controlul extern corporativ (engl. *market for corporate control*) este o teorie specifică fuziunilor și achizițiilor, care consideră că dacă proprietarul unei companii nu este capabil să aducă valoare adăugată afacerii, atunci activele generează beneficii economice sub nivelul standard, afacerea tinde să fie subevaluată și, în cele din urmă, devine o companie țintă (Robins și Wiersema, 1995). Un exemplu în

acest sens este cazul OMV, care a finalizat, pe 14 decembrie 2004, preluarea pachetului de acțiuni reprezentând 51% din capitalul social al Petrom. Compania austriacă a plătit Ministerului Economiei și Comerțului din România suma de 669 milioane euro pentru achiziția directă a unui pachet de 33,34% din acțiunile Petrom și a participat cu alte 830 milioane euro la operațiunea de majorare a capitalului social prin care a dobândit participația majoritară. După finalizarea transferului a 51% din acțiuni către OMV, participația Ministerului Economiei și Comerțului a fost diminuată de la circa 93% la 40,74%. Banca Europeană pentru Investiții și Dezvoltare a devenit, de asemenea, acționar al Petrom, cu un pachet de 2,03%, prin conversia unei sume de 73 de milioane de dolari dintr-un credit acordat companiei românești.

Având în vedere evoluția României după căderea comunismului în 1989, aceasta s-a caracterizat în principal printr-o rată a inflației foarte mare (256% în 1993) (Banca Mondială, 2019). Anii 2000 au fost influențați de aderarea la NATO în 2004 și de aderarea la Uniunea Europeană în 2007. După o creștere anuală robustă a PIB-ului de 21,64% în perioada 2000-2005 și o creștere majoră în anul aderării la UE de 42,42%, efectele crizei economice mondiale au început să se manifeste și în România, ducând la scăderea PIB în 2009 (19,19%) și din nou în 2010 (3,45%).

În ultimii ani, PIB-ul României a înregistrat o creștere constantă (Banca Mondială, 2019). În 2020, conform Indicelui libertății economice, România ocupa locul 38 în lume, cu un scor de 69,7, fiind plasată între Cipru (o economie în mare parte liberă cu un scor de 70,1) și Kazahstan (considerată, de asemenea, o economie moderat liberă, cu un scor de 69,6 puncte). În 2021, România a căzut pe locul 43, cu un scor de 69,5, situându-se între Tailanda (scor 69,7) și Uruguay (scor 69,3).

Unul dintre simbolurile economiei de piață este Bursa de Valori București, după redeschiderea sa la 21 aprilie 1995. De atunci, a ajuns la un număr de 84 de companii listate pe marca principală, 281 listate pe piața alternativă AeRO (*Alternative Exchange in Romania*) și 15 companii listate la SMT International, dedicate instrumentelor financiare admise la tranzacționare pe o piață reglementată sau pe o piață echivalentă cu o piață reglementată, într-o țară

terță (BVB, 2021). Multe dintre acestea s-au implicat în achiziții, ca ținte sau achizitori. Dintre ele, achizițiile care nu au condus la controlul companiilor țintă sunt în centrul studiului nostru.

Există literatură cu privire la motivele pentru care are loc o fuziune sau o achiziție (Calipha și colab., 2010; Nguyen și colab., 2013). Atunci când se discută fuziunile sau achiziția unei participații care conduce la controlul companiei țintă, motivele pot fi reduse la trei aspecte principale care caracterizează aceste operațiuni de creștere anorganică: sinergie, agenție și reputația managementului (Seth și colab., 2000; Hayward și Hambrick, 1997; Berkovitch și Narayanan, 1993). Atunci când cercetările se concentrează asupra achizițiilor care nu conduc la control, motivele care determină achizitorii să cumpere cote de capital care nu le permit să preia companiile țintă sunt legate de partajarea profitabilității companiei achiziționate, de partajarea tehnologiei sau de dezvoltarea de produse comune (Nain și Wang, 2018). Folosite în scopul îmbunătățirii eficienței operaționale, achizițiile care nu conduc la controlul companiei țintă pot duce la reducerea costurilor, la atenuarea constrângerilor financiare și la facilitarea activităților inovatoare (Fee și colab., 2006).

Referitor la motivele invocate de companiile achiziitoare pentru a se implica în F&A, numeroase cercetări empirice au încercat să identifice factori externi, legați de sector și mediu, precum și factori interni, legați de companiile implicate în proces, care influențează diferite aspecte ale F&A. Factorii externi sunt de obicei legați de fuziunile și achizițiile transfrontaliere și includ influența calității mediului juridic și instituțional și a capitalizării pieței asupra fluxurilor de F&A (Hyun și Kim, 2010), amploarea pieței bursiere și a guvernantei corporative (Chen și colab., 2009), influența pozitivă și semnificativă a PIB-ului pe cap de locuitor, a distanței geografice relative și a PIB-ului (Byun și colab., 2013), oferta monetară largă, prețurile acțiunilor și rata de schimb efectivă (Boateng și colab., 2014). Factorii de mediu economici, legali, instituționali dintr-o țară influențează în principal fluxurile de F&A, în interior și în exterior, dar nu explică un comportament specific al achizitorilor sau al companiilor țintă, în ceea ce privește prețul tranzacției, volumul investiției, metoda de plată aleasă și așa mai departe.

Factorii specifici firmei includ, printre altele, constrângerile financiare ale companiei țintă (Chen și colab., 2009),

legătura tehnologică și de piață între companiile implicate (Cassiman și colab., 2005; Hussinger, 2010), informațiile financiare (Kiyamaz și Baker, 2008), abordarea durabilă (Hu și colab., 2020; Sarabia și colab., 2019) etc. Lucrările științifice recente sunt, de asemenea, orientate, uneori, și pe conexiunea dintre fuziuni și procedurile contabile conexe (Sedláček, Křizová, Hyblová, 2012).

3. Ipoteza generală de cercetare și ipotezele de lucru propuse spre testare și validare

Pornind de la cele prezentate în literatura de specialitate de profil, studiul nostru își propune să testeze și să valideze următoarele ipoteze:

Ipoteza generală de cercetare: *Opinia din raportul auditorului influențează semnificativ deciziile strategice ale investitorilor în cadrul operațiunilor de tranzacționare a acțiunilor companiilor listate pe piața de capital reglementată.*

Având în vedere această ipoteză generală, în studiu se consideră următoarele două ipoteze de lucru:

Ipoteza de lucru 1: *Opinia din raportul de audit însoțește conținutul informațional al situațiilor financiare în fundamentarea deciziilor investitorilor privind cota de capital achiziționată în companiile țintă listate pe piața de capital reglementată.*

Ipoteza de lucru 2: *Opinia din raportul de audit însoțește conținutul informațional al situațiilor financiare în influențarea probabilității de achiziție de către investitori a acțiunilor companiilor listate pe piața de capital reglementată din categoria blue chip.*

Ipotezele vor fi testate și validate pe baza analizei datelor colectate utilizând SPSS 25.0.

4. Metodologia cercetării

Pentru a testa și a valida ipotezele de cercetare propuse, studiul urmează un demers pozitivist, de tip logic. Astfel, se pornește de la populația studiată și se argumentează eșantionul analizat, iar cu ajutorul metodelor statistice avansate de analiză a datelor sunt estimați parametrii modelelor de regresie propuse în studiu. Pentru a valida ipotezele de cercetare propuse se vor folosi modelele liniare generalizate, regresia logistică, ANOVA (Grosu și colab, 2015; Jaba, 2002; Jaba și colab., 2012; Robu, 2012).

4.1. Populația țintă și eșantionul analizat

Pentru testarea și validarea ipotezelor de cercetare, populația studiată este reprezentată de firmele cotate la Bursa de Valori București, pentru care au fost urmărite în perioada 2010-2019 operațiunile de fuziuni și achiziții, respectiv un număr de 710 de F&A. În studiu au fost incluse doar tranzacțiile care cuprind o companie achiziitoare și una țintă, cea din urmă fiind localizată în România și cotelă la Bursa de Valori București.

4.2. Modele propuse spre analiză, variabilele utilizate și sursa datelor

În studiu este analizată o serie de factori care influențează cota din capital achiziționată de o companie achiziitoare în compania țintă, precum și decizia de a investi în companiile blue chip, considerând investițiile în companiile cotate la Bursa de Valori București, pentru perioada 2010-2019.

Variabilele propuse sunt prezentate în **Tabelul nr. 1**.

Tabelul nr. 1. Variabilele propuse spre analiză			
Simbol	Reprezentare	Descriere	Explicație
Cota de capital (S)	%	Variabila dependentă	Cota de capital reprezintă procentajul achiziționat în compania țintă cotelă la Bursa de Valori București.
Rentabilitatea financiară (ROE)	%	Variabilă independentă/ numerică	Rata rentabilității financiare este calculată ca raport între profitul net și capitalurile proprii ale companiei țintă.
Capitalizarea bursieră (Mkt)	Numeric	Variabilă independentă/numerică	Valoarea companiei țintă pe piața de capital, proporțională cu cota de capital achiziționată în tranzacție.
Opinia de audit (Audit)	1. Opinie cu rezerve 2. Opinie fără rezerve 3. Companie neauditată	Variabilă independentă/nominală	Opinia de audit emisă pentru situațiile financiare anuale ale companiei țintă, conform reglementărilor legale în vigoare.
Categorie companie (Blue_chip)	1. Blue chip 2. Non blue chip	Variabilă independentă/nominală	Companiile considerate de top, care sunt cele mai solide, mai eficiente și mai stabile de pe piață.

Sursa: Reprezentarea proprie a autorilor.

Pentru prima ipoteză de lucru, modelul ia în considerare factorii Cota de capital (S), ca variabilă dependentă, și Rata rentabilității financiare (ROE), Capitalizarea bursieră (Mkt) și Opinia de audit ($Audit$), ca *predictori*. Deoarece intenționăm să vedem dacă predictorii au o influență semnificativă în estimarea cotei de capital achiziționate în compania țintă, considerăm modelul prevăzut în Ec. (1):

$$S = \beta_0 + \beta_1 \cdot Audit + \beta_2 \cdot ROE + \beta_3 \cdot Mkt + \varepsilon \quad (1)$$

unde,

S reprezintă cota de capital achiziționată de investitor în compania țintă cotate la Bursa de Valori București;

$\beta_i, i = 0, \dots, 3$ reprezintă parametrii modelului de regresie;

ε reprezintă componenta eroare.

Pentru cea de-a doua ipoteză de lucru, luăm în considerare probabilitatea achizițiilor de la Bursa de Valori București de a investi în companii blue chip, ceea ce ne va ajuta să testăm și să validăm

ipoteza conform căreia predictorii considerați în modelul anterior influențează alegerea unui anumit tip de companie țintă, așa cum se poate observa în Ec. (2):

$$\ln(p/1-p) = \gamma_0 + \gamma_1 \cdot Audit + \gamma_2 \cdot ROE + \gamma_3 \cdot Mkt + \varepsilon \quad (2)$$

unde,

p reprezintă probabilitatea ca investitorul să aleagă să investească în acțiunile unei companii cotate pe piața reglementată, din categoria *blue chip*, iar $(1-p)$ reprezintă diferența, adică probabilitatea ca investitorul să nu aleagă să investească în acțiunile unei companii cotate pe piața reglementată;

$\gamma_i, i = 0, \dots, 3$ reprezintă parametrii modelului de regresie;

iar ε reprezintă componenta eroare.

Cel de-al treilea model propus utilizează *regresia logistică* și interacțiunile dintre variabila categorială *Audit* și ceilalți factori de influență:

$$\ln(p/1-p) = \theta_0 + \theta_1 \cdot Audit + \theta_2 \cdot ROE + \theta_3 \cdot Mkt + \theta_4 \cdot Audit \cdot ROE + \theta_5 \cdot Audit \cdot Mkt + \varepsilon \quad (3)$$

Pentru perioada analizată, datele privind fuziunile și achizițiile au fost colectate din două baze de date, respectiv din baza de date Zephyr (țara companiei țintă, țara companiei achizițoare, valoarea tranzacției, codul primar al NACE Rev.2 pentru ambele companii vizate și a celei care achiziționează), iar informațiile financiare au fost colectate din baza de date Orbis (capitaluri proprii, capitalizarea bursieră, rentabilitatea financiară, opinia de audit).

5. Rezultate și discuții

În urma analizei datelor colectate la nivelul eșantionului propus, în studiu este prezentată o serie de statistici descriptive pentru variabilele analizate (pe total și pe categorii considerate în analiză), rezultatele ANOVA pentru cota de capital în funcție de variabila *Audit*, precum și estimările parametrilor modelelor de regresie propuse.

În **Tabelul nr. 2** sunt prezentate o serie de statistici descriptive privind eșantionul considerat pentru testarea ipotezelor de lucru.

Tabelul nr. 2. Statistica descriptivă a eșantionului de lucru – variabile numerice

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
S	,03	21,20	3,2933	5,78432	2,084	,092	3,311	,183
ROE	-15,30	21,20	7,3612	7,36654	-,371	,092	,021	,183
Mkt	,03	708,54	139,8276	130,36818	1,663	,092	3,384	,183

Sursa: Prelucrare proprie utilizând SPSS 25.0.

Conform informațiilor din **Tabelul nr. 2**, investiția cea mai redusă este de 0,03% din capitalul companiei țintă, iar maximum este de 21,20%. De asemenea, se remarcă existența unor valori negative pentru variabila ROE, ceea ce semnifică faptul că există companii țintă, cotate la BVB,

care se dovedesc ineficiente în utilizarea capitalurilor proprii cu scopul de a înregistra profit.

În **Tabelul nr. 3** este prezentată situația descriptivă a companiilor țintă, considerând opinia de audit asupra situațiilor financiare anuale sau absența acesteia.

Tabelul nr. 3. Statistica descriptivă a eșantionului de lucru – variabile categoriale

Audit	Medie	Std. Deviation	N
Opinie cu rezerve	5,2310	7,01864	7 (1%)
Opinie fără rezerve	2,5517	5,06878	615 (86,6%)
Companie neauditată	8,3222	7,62716	88(12,4%)
Total	3,2933	5,78432	710 (100%)

Sursa: Prelucrare proprie utilizând SPSS 25.0.

Referitor la situația companiilor țintă, luând în calcul opinia de audit sau absența acesteia, observăm că majoritatea covârșitoare a acestora prezintă opinie de audit fără rezerve (615 companii, reprezentând 86,6% din eșantion). Numărul companiilor pentru care opinia exprimată de auditor, referitor la situațiile financiare anuale, a fost cu rezerve este de doar 7 (reprezentând 1% din eșantion). De asemenea, există și 88 companii neauditate, cotate pe piața alternativă AeRo, reprezentând 12,4% din eșantion.

Rezultatele ANOVA prezintă testarea existenței unor diferențe semnificative între mediile *cotelor de capital achiziționate* pe categorii, în funcție de variabila categorială *Audit*, utilizând testul post hoc LSD (Jaba, 2002). Prezentate în **Tabelul nr. 3**, rezultatele indică o diferență semnificativă între mediile cotelor de capital achiziționate în companiile țintă, luând în considerare opinia de audit referitoare la situațiile financiare ale companiilor țintă cotate la Bursa de Valori București.

Tabelul nr. 4. Rezultatele ANOVA, considerând cota achiziționată și opinia de audit

(I) Audit	(J) Audit	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
Opinie cu rezerve	Opinie fără rezerve	2,67929	2,07811	,198	-1,4007	6,7593
	Companie neauditată	-3,09125	2,14700	,150	-7,3065	1,1240
Opinie fără rezerve	Opinie cu rezerve	-2,67929	2,07811	,198	-6,7593	1,4007
	Companie neauditată	-5,77054*	,62310	,000	-6,9939	-4,5472

*. Semnificativă la nivel 0.01.

Sursa: Prelucrare proprie utilizând SPSS 25.0.

Pe baza rezultatelor obținute în urma ANOVA din **Tabelul nr. 4** observăm că există o diferență semnificativă între cotele de capital achiziționate în companiile neauditate, comparativ cu cele achiziționate în companii pentru care opinia de audit asupra situațiilor financiare anuale a fost fără rezerve. Companiile achiziționate cumpără cote mai mari în companiile neauditate,

comparativ cu cele care au situațiile financiare anuale corecte (sig. = 0,000), ceea ce semnifică faptul că achizitorii sunt interesați în corectitudinea datelor publicate în situațiile financiare anuale în situația în care doresc să-și îmbunătățească fluxurile de numerar. În cazul în care cumpără cote mai ridicate, nu sunt interesați ca societatea să fie auditată.

Tabelul nr. 5. Parametrii estimați pentru modelul din ecuația (1)

Parametri	B	Std. Error	t	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
Constanta	9,430	,561	16,820	,000	8,329	10,530
[Audit = Opinie cu rezerve]	-4,732	2,031	-2,330	,020	-8,721	-,744
[Audit = Opinie fără rezerve]	-4,192	,613	-6,843	,000	-5,394	-2,989
[Audit = Companie neauditată]	0 ^a	.	.	.	.	.
ROE	-,212	,028	-7,646	,000	-,267	-,158
Mkt	-,006	,002	-4,071	,000	-,009	-,003

Audit = Companie neauditată este categoria de referință
R Squared = 0,213

Sursa: Prelucrare proprie utilizând SPSS 25.0.

Considerând parametrii din **Tabelul nr. 5**, observăm că toți predictorii au o influență semnificativă asupra cotei de capital achiziționate în compania țintă. Rezultatele arată că achizitorii cumpără cote mai mari în companiile neauditare, comparativ cu cele auditate. Acest aspect subliniază faptul că investitorii care cumpără cote de capital la Bursa de Valori București și au în vedere siguranța investiției vor lua în considerare opinia auditorului asupra situațiilor

financiare anuale emise de compania țintă. De asemenea, achizitorii au în vedere performanța companiei țintă în cazul cotelor reduse, deoarece sunt interesați în îmbunătățirea fluxurilor de trezorerie. În cazul achiziției de cote ridicate, intenția este de cumulare a unei cote de capital semnificative. Prin urmare, în acest caz, intenția de preluare primează în fața performanței, fie ea financiară sau manifestată pe piața de capital.

Tabelul nr. 6. Parametrii estimați pentru modelul din ecuația (2)

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Audit = Companie neauditată			39,534	2	,000	
Audit = Opinie cu rezerve	6,369	1,296	24,154	1	,000	583,726
Audit = Opinie fără rezerve	3,596	,622	33,475	1	,000	36,461
ROE	,072	,013	29,855	1	,000	1,075
Mkt	,006	,001	39,258	1	,000	1,006
Constanta (pentru categoria Companie neauditată)	-4,406	,639	47,487	1	,000	,012

a. Variabile considerate în etapa 1: Audit, ROE, Mkt.
b. Cox & Snell R Square = 0,287

Sursa: Prelucrare proprie utilizând SPSS 25.0.

Datele prezentate în **Tabelul nr. 6** reflectă faptul că, în alegerea unei companii blue chip, predictorii considerați au influență pozitivă și semnificativă. Astfel, probabilitatea achizitorilor de a investi într-o companie blue chip este influențată pozitiv de existența unui raport de audit, dar și de performanța financiară și de pe

pieța de capital a companiilor țintă. Intenția de a investi în companii blue chip nu este însoțită de intenția de preluare sau de influențare a activității acestora, ci de obiectivul de a îmbunătăți fluxurile de numerar ale companiei achiziționate, ca rezultat al încasării de dividende sau al tranzacțiilor speculative desfășurate pe piața reglementată.

Tabelul nr. 7. Parametrii estimați pentru modelul din ecuația (3)

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Audit = Companie neauditată			12,657	2	,002	
Audit = Opinie cu rezerve	22,519	10765,528	,000	1	,998	6026556763,166
Audit = Opinie fără rezerve	2,575	,724	12,657	1	,000	13,128
ROE	-,088	,106	,688	1	,407	,916
Mkt	,005	,006	,808	1	,369	1,005
Audit = Companie neauditată * ROE			2,408	2	,300	
Audit = Opinie cu rezerve * ROE	-8,101	2645,856	,000	1	,998	,000
Audit = Opinie fără rezerve * ROE	,167	,107	2,408	1	,121*	1,181
Audit = Companie neauditată * Mkt			,048	2	,976	
Audit = Opinie cu rezerve * Mkt	-,004	192,923	,000	1	1,000	,996
Audit = Opinie fără rezerve * Mkt	,001	,006	,048	1	,826	1,001
Constanta	-3,461	,702	24,332	1	,000	,031

a. Variabile considerate în etapa 1: Audit, ROE, Mkt, Audit * ROE, Audit * Mkt.

b. Cox & Snell R Square = 0,299

c. * significant for a 0,15 risk level

Sursa: Prelucrare proprie utilizând SPSS 25.0.

Considerând influența combinată a predictorilor luați în considerare, observăm o schimbare în influența performanței financiare asupra probabilității de alegere a unei companii blue chip, comparativ cu celelalte companii. În cazul în care compania țintă dovedește ineficiență în utilizarea capitalurilor proprii, atunci pierderea are o influență negativă în probabilitatea alegerii unei investiții în companiile cel mai bine cotate pe piața de capital din România.

Concluzii

Companiile achiziitoare, care se implică în achiziții la Bursa de Valori București, manifestă un comportament dictat de două direcții de acțiune. Pe de o parte, achiziționează cote ridicate din companiile țintă, preferând companiile care nu sunt auditate. În opinia noastră, acest fapt conduce la concluzia că intenția este de investiție pe termen lung și de influențare a activității companiei achiziționate. Faptul că achizitorii nu sunt interesați de existența unui raport de audit denotă că nu îi interesează calitatea informației raportate de compania țintă, ci obiectul de activitate al acesteia și modul în care activele și activitatea acesteia pot influența, în viitor, situația financiară a companiei achiziționate. În acest sens, avem în vedere studii viitoare care să urmărească influența obiectului de

activitate și relaționarea acestuia cu cel al societății achiziționate asupra cotei de capital achiziționate pe piața reglementată din România.

Pe de altă parte, sunt achiziționate cote de capital reduse în companii care manifestă o performanță financiară și pe piața de capital ridicate. Dovadă în acest sens stau rata rentabilității financiare și capitalizarea bursieră, care influențează semnificativ, dar și negativ cota de capital cumpărată în companiile țintă cotate la Bursa de valori București. De asemenea, rezultatele studiului arată faptul că opinia de audit, fie ea cu rezerve sau fără rezerve, influențează pozitiv opțiunea pentru companii blue chip, dar doar opinia fără rezerve are o influență pozitivă și semnificativă în acest sens. În cazul în care considerăm influența combinată a predictorilor, observăm că rentabilitatea financiară are o influență pozitivă asupra deciziei de a investi într-o companie blue chip, în condițiile în care opinia asupra situațiilor financiare anuale este fără rezerve.

În concluzie, comportamentul achizitorilor la Bursa de Valori București este orientat fie spre a cumpăra titluri în companiile țintă neauditate, cu scopul de a le păstra, fie de a investi în companiile auditate, cu scopul de a-și

îmbunătăți fluxurile de trezorerie, prin dividende sau acțiuni speculative.

Ca direcții de cercetare viitoare, avem în vedere analiza influenței obiectului de activitate al celor două companii implicate, pentru a concluziona dacă acesta are sau nu impact semnificativ asupra deciziei de investiții a

companiilor achizitoare, care se implică în achiziții la Bursa de Valori București.

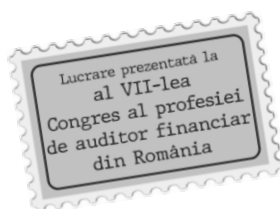
Mulțumiri: Această lucrare a fost susținută de un grant al Ministerului Educației și Cercetării din România, CNCS – UEFISCDI, numărul proiectului PN-III-P1-1.1-TE-2019-1642, în cadrul PNCDI III.

BIBLIOGRAFIE

1. Aevoae, G.M., Dicu, R.M., Mardiros, D.N. (2019): The Innovation Perspective of the Acquirers: Empirical Evidence Regarding Patent-Driven M&As, *Review of Economic and Business Studies*, 12(2), pp. 57-78.
2. Albu, C.N., Albu, N., Pali-Pista, S.F., Gîrbină, M.M., Selimoglu, S.K., Kovács, D.M., Lukács, J., Muhl, G., Müllerová, L., Paseková, M., Arsoy, A.P., Sipahl, B., Strouhal, J. (2013): Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey, *Journal of International Financial Management & Accounting*, 24(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*, 22(4), pp. 341-352.
4. Berkovitch, E., Narayanan, M.P. (1993): Motives for Takeovers: An Empirical Investigation, *The Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 28(3), pp. 347-362.
5. Boateng, A., Hua, X., Uddin, M., Du, M. (2014): Home country macroeconomic factors on outward cross-border mergers and acquisitions: Evidence from the UK, *Research in International Business and Finance*, 30, pp. 202-216.
6. Bucharest Stock Exchange (2020): Acțiuni. Disponibil online la <http://bvb.ro/FinancialInstruments/Markets/Shares>, accesat pe 21 iulie, 2021.
7. Byun, H., Hadlock, H., Park, C. (2012): Assessing Factors Affecting M&As Versus Greenfield FDI in Emerging Countries, in: *Asian Development Bank Economics Working Paper Series No. 293*. disponibil la: SSRN: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2198156>
8. Caiazza, R., Very, P., Ferrara, G. (2015): New Geography of M&As: A Framing Device of Firms' Strategies, *Thunderbird International Business Review*, 59(25), pp. 243-250.
9. Calipha, R., Tarba, S., Brock, D. (2010): *Mergers and acquisitions: A review of phases, motives, and success factors*, in Cooper, C.L., Finkelstein, S. (ed.): *Advances in Mergers & Acquisitions*, Bingley: Emerald Group Publishing Limited, pp. 1-24.
10. Cassiman, B., Colombo, M.G., Garrone, P., Veugelers, R. (2005): The impact of M&A on the R&D process, *Research Policy*, 34(2), pp. 195-220.
11. Chen, Y.R., Huang, Y.L., Chen, C.N. (2009): Financing Constraints, Ownership Control, and Cross-Border M&As: Evidence from Nine East Asian Economies, *Corporate Governance: An International Review*, 17(6), pp. 665-680.
12. Cheng, C., Yang, M. (2017): Enhancing performance of cross-border mergers and acquisitions in developed markets: The role of business ties and technological innovation capability, *Journal of Business Research*, 81, pp. 107-117.
13. Dicu, R.M., Toma, C., Aevoae, G.M., Mardiros, D.N. (2019): The influence of deal value's determinants in mergers and acquisitions with community dimension: Some empirical evidence from the European Union, *Transformations in Business & Economics*, 18(2A), pp. 510-530.
14. Fee, C.E., Hadlock, C.J., Thomas, S. (2006): Corporate Equity Ownership and the Governance of Product Market Relationships, *The Journal of Finance*, 61(3), pp. 1217-1251.
15. Filip, A. (2010): IFRS and the value relevance of earnings: evidence from the emerging market of

- Romania, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 6(2/3), pp. 191-223.
16. FTSE Russell (2020): Reclassification of Romania to Secondary Emerging Market Status, disponibil online la https://research.ftserussell.com/products/downloads/FTSE_FAQDocumentRomania.pdf, accesat în 10 iulie, 2021.
17. Grosu, M., Robu, I.B., Istrate, C. (2015): Studiu explorator privind impactul IFRS asupra opiniei de audit în cazul firmelor românești cotate, *Audit Financiar*, 13(7), pp. 3-15
18. Hayward, M.L.A., Hambrick, D.C. (1997): Explaining the Premiums Paid for Large Acquisitions: Evidence of CEO Hubris, *Administrative Science Quarterly*, 42(1), pp. 103-127.
19. Hoskisson, R.E., Eden, L., Lau, C.M., Wright, M. (2000): Strategy in Emerging Economies, *Academy of Management Journal*, 43(3), pp. 249-267.
20. Hu, X., Yin, X., Jin, Z., Li, J. (2020): How Do International M&As Affect Rival Firm's Sustainable Performance? – Empirical Evidence from an Emerging Market, *Sustainability*, 12(4), pp. 1318-1327.
21. Hussinger, K. (2010): On the importance of technological relatedness: SMEs versus large acquisition targets, *Technovation*, 30(1), pp. 57-64.
22. Hyun, H.J., Kim, H.H. (2010): The Determinants of Cross-border M&As: The Role of Institutions and Financial Development in the Gravity Model, *World Economy*, 33(2), pp. 292-310.
23. Jaba, E. (2002): Statistică, ediția a 3-a, *Editura Economică*, București
24. Jaba, E., Robu, I.-B., Bălan, C.-B., Robu, M.-A. (2012): Folosirea metodei ANOVA pentru obținerea probelor de audit cu privire la efectul domeniului de activitate asupra variației indicatorilor poziției și performanței financiare, *Audit Financiar*, 10(8), pp. 3-12
25. Kiyamaz, H., Baker, H.K. (2008): Short-Term Performance, Industry Effects, and Motives: Evidence from Large M&As, *Quarterly Journal of Finance and Accounting*, 47(2), pp. 17-44.
26. Lin, Z., Peng, M.W., Yang, H., Sun, S.L. (2009): How do networks and learning drive M&As? An institutional comparison between China and the United States, *Strategic Management Journal*, 30(10), pp. 1113-1132.
27. Lucas, R. (1990): Why doesn't capital flow from rich to poor countries?, *The American Economic Review*, 80(2), pp. 92-96.
28. Nain, A., Wang, Y. (2018): The Product Market Impact of Minority Stake Acquisitions, *Management Science*, 64(2), pp. 825-844.
29. Nguyen, H.T., Yung, K., Sun, Q. (2012): Motives for Mergers and Acquisitions: Ex-Post Market Evidence from the US, *Journal of Business Finance & Accounting*, 39(9-10), pp. 1357-1375.
30. Pop, D. (2006): M&A market in transitions economies: Evidence from Romania, *Emerging Markets Review*, 7(3), pp. 244-260.
31. Robins, J., Wiersema, M.F. (1995): A resource-based approach to the multi-business firm: empirical analysis of portfolio interrelationships and corporate financial performance, *Strategic Management Journal*, Vol. 16, Issue 4, pp. 277-299
32. Robu, I.-B. (2012): O perspectivă financiară asupra triumfului fraudei, *Audit Financiar*, 10(1), pp. 12-23
33. Sarabia, M., Crecente, F., Castaño, R. (2019): Why Do Sustainable Mergers Fail to Manage Entrepreneurship?, *Sustainability*, 11(2), pp. 525-534.
34. Sedláček, J., Křížová, Z., Hýblová, E. (2012): Comparison of accounting methods for business combinations, *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 60(2), pp. 315-324.
35. Seth, A., Song, K.P., Pettit, R. (2000): Synergy, Managerialism or Hubris? An Empirical Examination of Motives for Foreign Acquisitions of U.S. Firms, *Journal of International Business Studies*, 31(3), pp. 387-405.
36. Valdome, D., Frigerio, M., Clo, S. (2020): Contemporary development financial institutions in Europe, in Bernier, L., Florio, M., Bance, P. (eds.):

- | | |
|---|--|
| <p>The Routledge Handbook of State-Owned Enterprises, <i>London: Routledge</i>, pp. 390-412.</p> <p>37. World Bank (2019): GDP Growth, disponibil online la https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.KD.ZG, accesat în 10 iulie, 2021.</p> <p>38. Yang, M., Deng, P. (2015): Cross-Border M&As by Chinese Companies in Advanced Countries:</p> | <p>Antecedents and Implications, <i>Thunderbird International Business Review</i>, 59(3), pp. 263-280.</p> <p>39. Zhou, C., Xie, J., Wang, Q. (2016): Failure to Complete Cross-Border M&As: "To" vs. "From" Emerging Markets, <i>Journal of International Business Studies</i>, 47(9), pp. 1077-1105.</p> |
|---|--|



Digitalizarea în profesia contabilă și de audit prin sisteme informatică de tip ERP

Prof. univ. dr. Bogdan-Ștefan IONESCU,
Academia de Studii Economice din București,
departamentul de Informatică de gestiune,
e-mail: bogdan.ionescu@cig.ase.ro

Drd. Laura-Eugenia-Lavinia BARNA,
Academia de Studii Economice din București,
e-mail: barnalaura15@stud.ase.ro

Rezumat

Obiectivul acestei lucrări este de a observa posibilitatea de digitalizare a profesiei contabile și de audit prin implementarea sistemelor informatice de tip ERP, ca urmare a schimbărilor masive ale tehnologiei de-a lungul timpului. Scopul acestei lucrări este de a aduce un plus de valoare literaturii de specialitate, având în vedere aspectele pozitive sau negative ale digitalizării profesiei contabile și de audit utilizând sisteme informatice de tip ERP.

Sistemele informatice de tip ERP au un rol primordial în gestionarea și desfășurarea activității contabile și de audit, oferind suport profesioniștilor contabili și auditorilor.

Metoda de cercetare utilizată pentru a identifica posibilitatea de digitalizare a profesiei contabile și de audit prin sisteme informatice de tip ERP se bazează pe analiza arhivei (de revizuire a literaturii de specialitate), culegând datele și informațiile din articole selectate din diferite baze de date.

În urma studiului, autorii au ajuns la concluzia că profesia contabilă și de audit poate fi digitalizată prin utilizarea sistemelor informatice de tip ERP, deoarece permite automatizarea unui număr foarte mare de sarcini, iar informațiile prelucrate cu aceste sisteme sunt mult mai transparente și mai corecte.

Cuvinte cheie: digitalizare, sisteme ERP, profesia contabilă, audit, control intern

Clasificare JEL: M15, M40, M41, M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Ionescu, B.-Ș., Barna, L.-E.-L. (2021), Digitalization in the Accounting and Auditing Profession through ERP Systems, *Audit Financiar*, vol. XIX, no. 4(164)/2021, pp. 769-778, DOI: 10.20869/AUDITF/2021/164/027

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2021/164/027>

Data primirii articolului: 30.07.2021

Data revizuirii: 6.08.2021

Data acceptării: 26.08.2021

Introducere

Sistemele informatice au evoluat foarte repede într-un interval scurt de timp, devenind primordiale în desfășurarea activităților zilnice ale profesioniștilor contabili și auditorilor. Astfel, companiile au început să implementeze într-un număr foarte mare aceste sisteme cu scopul de a-și îmbunătăți considerabil activitatea desfășurată. Datorită progresului tehnologic, profesiile contabile și de audit au fost nevoite să se adapteze rapid alternativelor tehnologice. Conform studiului realizat de Market Intelligence and Consulting Institute (2009, citat de Chang ș.a., 2014) s-a constatat că cele mai multe companii care au implementat sisteme ERP sunt de dimensiuni mari, deoarece activitățile desfășurate de aceste companii sunt mult mai numeroase, iar posibilitățile de implementare a acestor sisteme sunt mult mai mari din punct de vedere financiar.

Decizia organizației de a implementa aceste sisteme ERP depinde foarte mult de „posibilitatea de satisfacere a obiectivelor organizației în timp real” (Galani, Gravas și Stavropoulos, 2010), asigurându-se că informațiile prezentate sunt corecte și complete. Sistemele ERP au rolul de a influența semnificativ performanța și strategia companiei prin intermediul digitalizării unui număr cât mai mare de activități (Hietala și Păivărinta, 2021), precum și avantajele și dezavantajele oferite de procesarea datelor cu aceste sisteme ERP (date corecte și complete, transparența datelor, eficiență și eficacitate sporită, deoarece toate datele sunt stocate într-o singură bază de date). Toate datele procesate pot fi diseminate mult mai ușor între departamentele companiei, oferind „o imagine corectă și completă asupra situației organizației” (Kanellou și Spathis, 2013). Scopul principal al lucrării este de a pune în valoare aspectele pozitive și negative ale digitalizării profesiei contabile și de audit utilizând sisteme informatice de tip ERP, precum și poziția și rolul profesionistului contabil în cadrul companiei în era digitalizării tehnologice.

Prin termenul de digitalizare se înțelege „utilizarea unor noi tehnologii, robotizarea, servicii de cloud, sisteme inteligente și Big Data care au pătruns cu rapiditate în zona contabilă” (Boghian și Socoliu, 2020)

și au contribuit în principal la creșterea eficienței activității desfășurate de companii și a acurateții datelor prelucrate cu acest sistem informatic de tip ERP.

Folosirea sistemelor ERP conduce la digitalizarea unui număr cât mai mare de activități. Astfel, profesioniștii contabili „sunt mai puțin implicați în prelucrarea manuală a datelor” (Rodriguez și Spraakman, 2012), permițând organizațiilor să realizeze diferite analize pe baza datelor prelucrate cu aceste sisteme și minimizând considerabil eventualele erori umane.

Prezentul articol este structurat în 4 părți: o secțiune de revizuire a literaturii de specialitate, unde autorii au prezentat principalele concepte specifice temei lucrării, o secțiune privind motivarea alegerii metodei de cercetare prin intermediul căreia a fost prezentată modalitatea de culegere a informațiilor și a datelor relevante, o secțiune de analiză a datelor culese și o secțiune în care au fost prezentate principalele concluzii ale lucrării și câteva direcții privind cercetările viitoare.

1. Revizuirea literaturii de specialitate

Sistemele ERP au evoluat de-a lungul timpului, îmbunătățindu-și continuu funcțiile, asigurând o prelucrare corectă și completă a informațiilor introduse de utilizatori (Seethamraju și Sundar, 2013). Totodată, această evoluție a sistemelor ERP în rândul contabililor și auditorilor se datorează și faptului că „foarte mulți clienți din domeniul afacerilor” apelează la aceste sisteme ERP, deoarece încorporează un număr foarte mare de funcții. Aceste sisteme care evoluează în mod continuu pot schimba substanțial mediul și practica contabilă, astfel încât un profesionist contabil sau un bun auditor trebuie să fie întotdeauna pregătit pentru noile schimbări ale sistemelor informatice și ale mediului de afaceri (Groșanu ș.a., 2020).

Sistemele ERP sunt definite în literatura de specialitate ca „niște aplicații integrate complexe” (Spathis și Ananiadis, 2005) formate dintr-un „set de module de aplicații integrate care acoperă cele mai multe funcții comerciale (inclusiv contabilitate și audit)” (Scapens și

Jazayeri, 2003 citați de Hassan și Mouakket, 2016, p. 488). Toate informațiile prelucrate cu aceste sisteme ERP sunt stocate într-o singură bază de date, oferind utilizatorilor posibilitatea de a accesa și genera informații în timp real. Fiecare modul al sistemului ERP reprezintă o funcție diferită a acestui sistem, cum ar fi: module specifice „activității de aprovizionare, finanțe, contabilitate, producție, resurse umane, vânzări și activități specifice pentru diferiți clienți” (Rajal și Baral, 2015). Aceste module integrează cea mai mare parte din activitățile unei organizații. Sistemele ERP oferă oportunitatea de a-și dezvolta și eficientiza afacerea, organizațiile începând să implementeze sisteme integrate de tip ERP într-un număr cât mai mare, deoarece aceste sisteme permit automatizarea unui număr foarte mare de activități.

Automatizarea este definită în literatura de specialitate ca fiind „procesul de transformare digitală a afacerilor”, în special a profesiei contabile și de audit, prin folosirea sistemelor integrate de tip ERP. Digitalizarea profesiei contabile și de audit depinde de „capacitatea de percepție și analiză” a angajaților organizației (Lacurezeanu, Tiron-Tudor și Bresfelean, 2020, p. 623).

Procesul de digitalizare reprezintă o oportunitate pentru „redefinirea rolului profesiei contabile” și de audit, precum și gradul de implicare a profesioniștilor contabili și auditorilor în procesul decizional (pe termen scurt, mediu și lung) (CECCAR, 2019).

În subcapitolele următoare abordăm posibilitatea de digitalizare a profesiei contabile și de audit prin folosirea sistemelor informatice de tip ERP.

1.1. Digitalizarea profesiei contabile

Profesia contabilă este adeseori comparată în literatura de specialitate cu „o ființă vie care evoluează într-o măsură tot mai mare ca urmare a progresului din domeniul IT și din cel economico-social”, totul fiind într-o continuă schimbare (CECCAR, 2019). Astfel, profesioniștii contabili joacă un rol important în „gestionarea sistemelor și proceselor care sprijină achiziția, managementul, analiza și distribuția informațiilor” în era digitală (Pavel, 2017 citat de CECCAR, 2019).

Automatizarea proceselor de contabilitate poate fi îndeplinită doar prin implementarea sistemelor ERP care asigură îndeplinirea sarcinilor de lucru prin intermediul modulelor implementate. Conform Cooper ș.a. (2019), rolul profesionistului contabil nu se va mai rezuma doar la prelucrarea propriu-zisă a datelor (o mare parte a activităților fiind realizate de sistemele ERP), ci la alocarea unui timp mai mare activităților de analiză și de previzionare în detrimentul celor de rutină. Principalele roluri pe care le poate avea un profesionist contabil ca urmare a automatizării proceselor de contabilitate cu ajutorul sistemelor ERP sunt: consultanță, analiză și planificare strategică. Autorii Rodriguez și Spraakman (2012) au observat că implementarea sistemelor ERP conduce la eliminarea sarcinilor de lucru manuale, oferind „suport în procesarea tranzacțiilor zilnice, suport în procesul decizional intern și la îndeplinirea obligațiilor legate de administrație (obligații legale)” (Spathis și Constantinides, 2004). Alte avantaje ale digitalizării profesiei contabile sunt: comunicarea eficientă a rezultatelor sau a informațiilor între departamente (deoarece datele prelucrate sunt salvate în baza de date a sistemului ERP), acces rapid la documente, precum și procesarea mai rapidă a datelor cu aceste sisteme.

Aceste sisteme ERP oferă posibilitatea managerilor organizației de a avea o viziune financiară mai complexă despre întreaga organizație (Galani, Gravas și Stavropoulos, 2010).

Implementarea sistemelor ERP are de obicei „un impact semnificativ asupra întregii organizații”, deoarece informațiile furnizate de aceste sisteme ERP oferă suport în fundamentarea deciziilor managerilor asupra întregii activități a organizației (Grabski și Leech, 2007). În general, implementarea sistemelor ERP este destul de costisitoare, iar eșecul implementării ar avea un impact devastator pentru organizație (exemplu: faliment). Astfel, la un an de la implementarea sistemelor ERP, utilizatorii de informație financiar-contabilă au o percepție mult mai pozitivă comparativ cu perioada pre-implementării acestor sisteme (Spathis și Ananiadis, 2005).

Autorii Galy și Saucedo (2014) au identificat câteva beneficii post-implementării sistemelor ERP în cadrul organizațiilor, prezentate în *Figura nr. 1*.

Figura nr. 1. Beneficiile post-implementării sistemelor ERP



Sursa: Galy și Saucedo, 2014

Managerii organizațiilor care au implementat sistemele ERP au observat o creștere semnificativă a eficienței utilizării resurselor și un control al performanței mult mai bun.

Lazarus și McManns (2006, citați de Al-Jabri și Roztock, 2015) au definit transparența informației ca fiind „accesul la informații financiar-contabile de către utilizatorii acestor sisteme” necesare pentru a lua decizii de afaceri. Street și Meister (2004, citați de Al-Jabri și Roztock, 2015) au identificat două tipuri de transparență a informației: internă și externă. Transparența internă reflectă gradul în care angajații unei organizații au acces la informații necesare pentru îndeplinirea sarcinilor lor, pe când transparența externă reflectă modul de partajare a informațiilor în exteriorul organizației.

Modalitatea de stocare și partajare a datelor prelucrate cu sisteme ERP oferă un nivel mai înalt de transparență acestor informații. Pe lângă transparența datelor, sistemele oferă și capacitatea de evaluare a riscurilor și să crească calitatea auditului datorită automatizării proceselor (Făniță, 2020a). Totuși, ar trebui să implementeze și o serie de controale cu scopul de a asigura că datele stocate în baza de date a aplicației sunt în siguranță. Controlul poate fi asigurat prin implementarea și exercitarea unor mecanisme care conduc la reglarea comportamentului utilizatorilor cu scopul de a evita alterarea intenționată sau neintenționată a datelor stocate în baza de date a aplicației.

1.2. Digitalizarea profesiei de auditor

În ceea ce privește procesul de digitalizare a profesiei de auditor trebuie avută în vedere infrastructura digitală (platformă, software) deoarece „prin intermediul acesteia se asigură conexiunea între membrii echipei de audit și organizația auditată” (Făniță, 2020a).

Digitalizarea procesului de audit permite echipei de audit să identifice eventualele anomalii din cadrul sistemelor ERP cu care au fost prelucrate datele contabile, precum și oportunitățile și riscurile financiare ale organizației. Alte beneficii ale digitalizării procesului de audit ar fi înțelegerea mult mai aprofundată a datelor prelucrate cu sistemele ERP, precum și o monitorizare mult mai eficientă a controalelor privind fraudă, pe baza cărora să poată oferi o recomandare pentru îmbunătățirea proceselor de raportare financiar-contabilă. Un audit transformat digital se bazează „pe utilizarea canalelor digitale de la început până la sfârșit în procesul de auditare a organizației-client” (EY.com, 2019).

Făniță (2020b) consideră că un audit digitalizat se poate încheia cu succes doar dacă echipa de audit are acces în timp real la „datele, sistemele și aplicațiile analitice ale organizației-client” pentru a evita duplicarea eforturilor de culegere a datelor.

În urma digitalizării procesului de audit, „competențele de auditor nu se vor mai rezuma doar la analiza situațiilor financiare”, în special a probelor de audit, ci vor trebui să dețină și competențe din domeniul IT (Șuşnea, 2019).

2. Metodologia cercetării

Obiectivul principal al lucrării noastre este de a observa dacă profesia contabilă și de audit poate fi digitalizată prin utilizarea sistemelor informatice de tip ERP, urmărind în principal avantajele și dezavantajele procesului de digitalizare.

Metoda de cercetare folosită a pornit de la analiza exhaustivă a lucrărilor care tratează subiectul de digitalizare a profesiei contabile și de audit prin sisteme informatice de tip ERP. Pentru selectarea articolelor relevante temei de cercetare, am utilizat diferite baze de date, cum ar fi: Google Scholar, ScienceDirect, Web of Science, Emerald Management Ejournal, în cadrul cărora am efectuat o căutare pe baza următoarelor cuvinte cheie: „digitalizarea profesiei contabile prin sisteme informatice de tip ERP”, „digitalizarea profesiei de auditor prin sisteme informatice de tip ERP”,

„implementarea sistemelor ERP”, „avantajele și dezavantajele implementării sistemelor ERP” și „digitalizarea procesului de audit”. Criteriile pe baza cărora am selectat articolele au fost anul publicării și relevanța pentru subiectul prezentei lucrări.

Pe baza articolelor selectate am stabilit și câteva întrebări ale cercetării:

- Î1. Ce presupune implementarea sistemelor ERP într-o organizație care prestează servicii de contabilitate și de audit?
- Î2. Care sunt factorii pentru implementarea cu succes a sistemelor ERP?
- Î3. Care este legătura dintre efectele post-implementării sistemelor ERP și performanța financiară?
- Î4. Care este satisfacția profesioniștilor contabili și auditorilor în ceea ce privește utilizarea sistemelor ERP?
- Î5. Care sunt avantajele și dezavantajele sistemelor ERP în profesia contabilă și de audit?
- Î6. Care sunt viitoarele progrese digitale ale contabilității?
- Î7. Care sunt principalele competențe pe care ar trebui să le dețină viitorii profesioniști contabili și auditori ca urmare a digitalizării?
- Î8. Care sunt principalele provocări de audit și inspecție în ceea ce privește utilizarea sistemelor ERP?

Aceste întrebări vor fi analizate în secțiunea următoare, pe baza articolelor selectate din diferite baze de date.

3. Analiza rezultatelor

În această secțiune, autorii au identificat în articolele selectate principalele aspecte cheie pentru a răspunde la întrebările menționate în secțiunea anterioară.

- Î1. Ce presupune implementarea sistemelor ERP într-o organizație care prestează servicii de contabilitate și de audit?

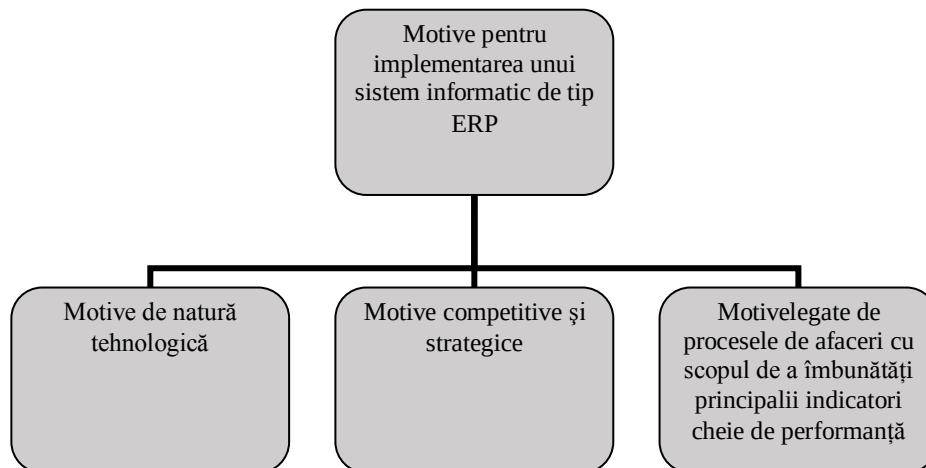
Implementarea unui nou sistem informatic (exemplu: sistem ERP) în cadrul organizației presupune re proiectarea integrală a proceselor sistemelor informatice existente și reorganizarea întregului flux de informații și activități, precum și o restabilire a culturii organizaționale. Procesul de implementare a sistemului ERP constă în analizarea principalelor riscuri la care poate fi supusă organizația în timpul sau după finalizarea implementării sistemului ERP. Durata

de implementare a sistemului ERP poate fi cuprinsă între 6 luni și 2 ani.

Motivele pentru care managerii organizațiilor decid să implementeze sisteme ERP sunt: volumul mare de activități sau tranzacții, procesele manuale predispușe la

erori sau refacere, efortul uman ridicat pentru a executa diferite activități sau schimbările periodice în domeniul IT. Alte motive pentru care se decide implementarea sistemelor ERP în cadrul organizației sunt prezentate în *Figura nr. 2*.

Figura nr. 2. Motive pentru a implementa un sistem informatic de tip ERP

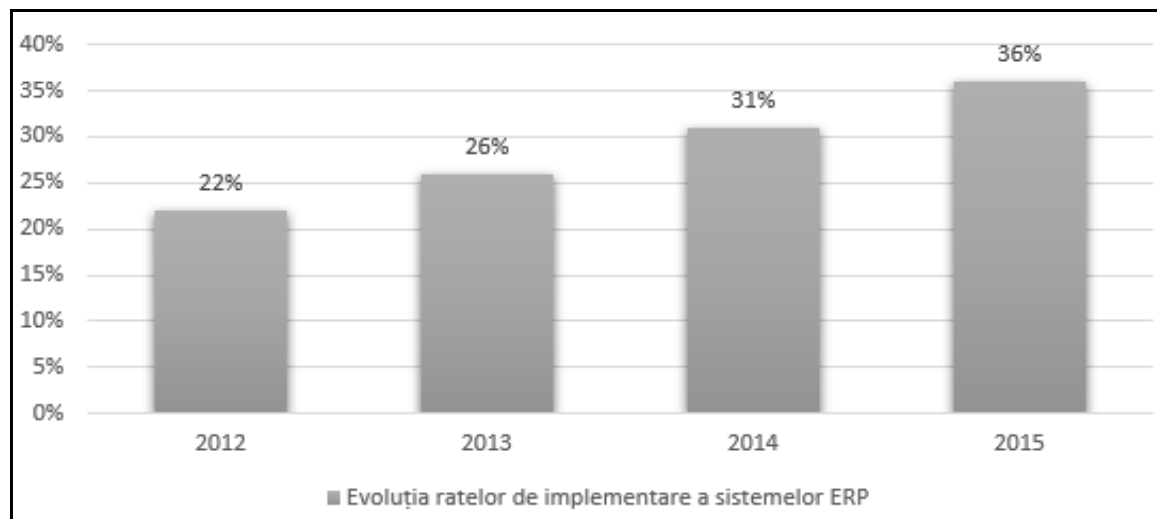


Sursa: Prelucrările autorilor

Autorii Amado și Belfo (2021, p. 581) au cercetat rata de implementare a sistemelor ERP în cadrul organizațiilor în

perioada 2012 – 2015, observând o creștere semnificativă a acestor rate (*Figura nr. 3*).

Figura nr. 3. Evoluția ratelor de implementare a sistemelor ERP



Sursa: Amado și Belfo, 2021, p. 581

Scopul principal pentru care se dorește implementarea sistemului ERP este eficientizarea întregii activități, oferind totodată credibilitate și un grad mai mare de transparență informațiilor prelucrate.

Î2. Care sunt factorii pentru implementarea cu succes a sistemelor ERP?

Principalii factori pentru implementarea cu succes a unui sistem ERP sunt:

- identificarea proceselor de afaceri care ar putea fi vulnerabile în procesul de implementare a sistemelor ERP
- utilizarea în implementare a unui număr mai mare de oameni din departamentul IT și alte departamente pentru asigurarea unei comunicări eficiente între aceștia în vederea implementării sistemului în condiții optime.
- implementarea treptată a sistemului ERP deoarece este un sistem informatic complex, fiind necesară o implementare atentă și bine planificată.
- parcurgerea fiecărei etape stabilite în planul de implementare.
- stabilirea unui plan de mentenanță după finalizarea implementării sistemului ERP.

Î3. Care este legătura dintre efectele post-implementării sistemelor ERP și performanța financiară?

Orice organizație care decide să implementeze sisteme ERP dorește să-și îmbunătățească performanța financiară, dar și alți indicatori, precum: poziția pe piață, numărul folosit de la o perioadă la alta sau câștigurile pe acțiune.

Scopul principal al sistemului ERP în raportările financiare presupune reducerea timpului de lucru pentru a efectua o anumită sarcină sau reducerea redundanțelor, astfel încât datele financiare prelucrate cu aceste sisteme sunt mult mai clare și mai concrete, facilitând întocmirea mult mai rapidă a rapoartelor financiare.

Astfel, între implementarea sistemului ERP și performanța financiară există o legătură puternică, deoarece datele prelucrate cu aceste sisteme oferă credibilitate și transparență, de aici rezultând o îmbunătățire semnificativă a indicatorilor financiari.

Î4. Care este satisfacția profesioniștilor contabili și auditorilor în ceea ce privește utilizarea sistemelor ERP?

În urma studiilor realizate de Kanellou și Spathis (2013), aceștia au constatat că volumul de informații care trebuie prelucrat manual s-a redus semnificativ în urma implementării sistemelor ERP, acest lucru conducând la creșterea satisfacției profesioniștilor contabili și auditorilor atâta timp cât sistemele ERP îndeplinesc cerințele lor de prelucrare a informațiilor (conținut, precizie, format)..

Tabelul nr. 1. Avantaje și dezavantajele sistemelor ERP în profesia contabilă și de audit

Categoria de utilizatori	Avantaje	Dezavantaje
Profesia contabilă	– procesarea rapidă a informației financiar-contabile – stocarea informațiilor într-o singură bază de date și accesul controlat la date – un control și o monitorizare mai bună a informațiilor prelucrate cu aceste sisteme – gestionarea mai bună a resurselor (financiare, materiale și umane) – acuratețea și completitudinea informațiilor – maximizarea profitului – reducerea costurilor – economisire de timp – limitarea erorilor umane	– schimbările permanente ale legislației, astfel sistemul ERP trebuie mereu actualizat – adaptarea dificilă la noile sisteme informatice a utilizatorilor care nu dețin competențe IT suficiente sau nu participă la programe de training
Auditor	– prelucrări rapide datorită conectării digitale între auditor și organizația-client – eficiență sporită – acces rapid la informații cheie (fără a mai fi necesară căutarea manuală a informației)	– reticența organizației-client în ceea ce privește securitatea partajării informației în mod electronic – incompatibilitatea între sistemul informatic utilizat de organizația-client și sistemul informatic utilizat de echipa de audit

Sursa: Prelucrările autorilor după Hietala și Păivărinta (2021), Hsu, Yen și Chung (2015), Kanellou și Spathis (2013), Nwankpa (2015)

Î5. Care sunt avantajele și dezavantajele sistemelor ERP în profesia contabilă și de audit?

În **Tabelul nr. 1** am evidențiat avantajele și dezavantajele sistemelor ERP în profesia contabilă și de audit

Î6. Care sunt viitoarele progrese digitale ale contabilității?

Conform studiului efectuat de Groșanu ș.a. (2020, p. 55), viitoarele progrese digitale ale contabilității ar putea fi reprezentate de:

- Schimb și prelucrare directă de date cu clientul sau furnizorul
- Citirea sau recunoașterea documentelor
- Plăți electronice
- Înlocuirea Excel-ului cu alte instrumente de calcul mai automatizate
- Răspunsuri mult mai prompte la întrebările tehnice în domeniul contabilității.

Î7. Care sunt principalele competențe pe care ar trebui să le dețină viitorii profesioniști contabili și auditori ca urmare a digitalizării?

Ca urmare a evoluției rapide a tehnologiei informației și a digitalizării activităților, atât profesioniștii contabili, cât și auditorii trebuie să dețină pe lângă competențele obișnuite (contabilitate, finanțe, audit) și competențe digitale (în utilizarea sistemelor informatice).

În urma digitalizării activităților desfășurate de profesioniștii contabili și auditori, aceștia vor putea acorda mai mult timp activităților de consultanță, analiză a datelor și planificare strategică, în detrimentul activităților de rutină.

Î8. Care sunt principalele provocări de audit în ceea ce privește utilizarea sistemelor ERP?

Principalele provocări de audit ar putea fi referitoare la identificarea riscurilor în urma implementării noului sistem, deoarece toată structura organizației se modifică în urma acestui proces. Principalele

probleme sunt legate de securitatea rețelei de internet, a bazei de date și a sistemului informatic.

După implementarea sistemelor informatice de tip ERP trebuie realizată o analiză în detaliu a securității datelor în noul sistem informatic. Auditorii trebuie să înțeleagă mai întâi arhitectura sistemelor ERP pentru a putea identifica zonele vulnerabile ale sistemului (Chang ș.a., 2014).

Concluzii

Evoluția masivă din ultimii ani în domeniul tehnologiei a avut un impact semnificativ asupra procesului de digitalizare a activităților desfășurate zilnic de oameni. Profesiile contabile și de audit sunt tot mai digitalizate ca urmare a progresului tehnologic, deoarece tot mai multe organizații implementează sisteme ERP performante cu scopul de a-și automatiza un număr tot mai mare de activități, în special cele care sunt repetabile, procedurale, structurate sau simple. Astfel, sistemele ERP devin tot mai prezente în activitățile financiar-contabile sau de audit datorită numeroaselor avantaje pe care le oferă: prelucrarea rapidă a unui volum mare de date, reducerea pe cât posibil a „timpilor morți”, a erorilor sau a costurilor suplimentare. Datele prelucrate cu sistemele ERP sunt mult mai clare și mai transparente și oferă suport în fundamentarea procesului decizional.

După implementarea sistemelor ERP va fi necesară o analiză în detaliu a securității datelor care vor fi stocate în baza de date a sistemului, pentru o mai bună redefinire sau o reorganizare a controalelor interne.

Ca urmare a digitalizării continue a activităților specifice profesioniștilor contabili și de audit prin implementarea sistemelor ERP, am identificat în literatura de specialitate (în articolele selectate) că viitoarele generații de profesioniști contabili și auditori vor avea nevoie în plus față de cunoștințele tradiționale despre contabilitate, finanțe sau audit și de cunoștințe din domeniul IT, dar și de abilități sociale pentru a putea oferi consultanță în domeniul contabilității sau auditului.

BIBLIOGRAFIE

1. Al-Jabri, I.M., Roztock, N. (2015), Adoption of ERP systems: Does information transparency matter?, *Telematics and Informatics*, nr. 32, pp. 300-310.
2. Amado, A., Belfo, F.P. (2021), Maintenance and support model within the ERP Systems lifecycle: Action research in an implementer company, *International Conference on Project Management / HCist – International Conference on Health and Social Care Information Systems and Technologies 2020*. În *Procedia Computer Science*, nr. 181, pp. 580-588
3. Boghian, F.A., Socoliuc, M. (2020), Viitorul profesiei contabile în era digitalizării, disponibil online la: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/1234567890/608/Boghian_F-A_Socoliuc_M_%20conf_12.03.20.pdf?sequence=1&isAllowed=y, accesat la 2 iulie 2021
4. CECCAR (2019), Profesia contabilă într-o economie bazată pe globalizare și digitalizare, *CECCAR Business Magazine*, nr. 41, disponibil online la: <https://www.ceccarbusiness-magazine.ro/profesia-contabila-intr-o-economie-bazata-pe-globalizare-si-digitalizare-i-a5481/>, accesat la 15 iulie 2021
5. Chang, S.I., Yen, D.C., Chang, I.C., Jan, D. (2014), Internal control framework for a compliant ERP system, *Information & Management*, nr. 51, pp. 187-205
6. Cooper, LA, Holderness, DK, Sorensen, TL, Wood, DA. (2019). Robotic Process Automation in Public Accounting, *Accounting Horizons*, nr. 33, <https://doi.org/10.2308/acch-52466>, accesat la 10 iulie 2021
7. EY.com (2019), Conectivitatea din cadrul digitalizării auditului este o oportunitate omisă?, disponibil online la: https://www.ey.com/ro_ro/digital-audit/connectivity_audit_overlooked_opportunity, accesat la 17 iulie 2021
8. Făniță, A. (2020a), Digitalizarea auditului financiar, disponibil online la: <https://www.linkedin.com/pulse/digitalizarea-auditului-financiar-alina-fanita>, accesat la 18 iulie 2021
9. Făniță, A. (2020b), Roluri cheie în digitalizarea auditului financiar, disponibil online la: <https://ro.linkedin.com/pulse/roluri-cheie-%C3%AEn-digitalizarea-auditului-financiar-alina-fanita>, accesat la 18 iulie 2021
10. Galani, D., Gravas, E., Stavropoulos, A. (2010), The Impact of ERP Systems on Accounting Processes, *International Journal of Economics and Management Engineering*, vol. 4, nr. 6, pp. 774-779
11. Galy, E., Saucedo, M.J. (2014), Post-implementation practices of ERP systems and their relationship to financial performance, *Information & Management*, nr. 51, pp. 310-319
12. Grabski, S.V., Leech, S.A. (2007), Complementary controls and ERP implementation success, *International Journal of Accounting Information Systems*, nr. 8, pp. 17-39
13. Groșanu, A., Fulop, M.T., Cordoș, G.S., Raita, G. (2020), Provocări și tendințe privind încorporarea Big Data în profesia contabilă: de la abordarea tradițională la viitorul profesionist contabil, *CECCAR Business Review*, nr. 11, pp. 50-58
14. Hassan, M.K., Mouakket, S. (2016), ERP and organizational change. A case study examining the implementation of accounting modules, *International Journal of Organizational Analysis*, vol. 24, nr. 3, pp. 487-515, DOI: 10.1108/IJOA-05-2014-0760
15. Hietala, H., Päiväranta, T. (2021), Benefits Realisation in Post-Implementation Development of ERP Systems: A Case Study, *CENTERIS Conference 2020*. În *Procedia Computer Science*, nr. 181, pp. 419-426
16. Hsu, P.F., Yen, H.R., Chung, J.C. (2015), Assessing ERP post-implementation success at the individual level: Revisiting the role of service quality, *Information & Management*, nr. 52, pp. 925-942

17. Kanellou, A., Spathis, C. (2013), Accounting benefits and satisfaction in an ERP environment, *International Journal of Accounting Information Systems*, nr. 14, pp. 209-234
18. Lacurezeanu, R., Tiron-Tudor, A., Bresfelean, V. P. (2020), Robotic Process Automation in Audit and Accounting, *Audit Financiar*, vol. XVIII, nr. 4(160)/2020, pp. 752-770, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/160/024
19. Nwankpa, J.K. (2015), ERP system usage and benefit: A model of antecedents and outcomes, *Computers in Human Behavior*, nr. 45, pp. 335-344
20. Rajan, C. A., Baral, R. (2015). Adoption of ERP system: An empirical study of factors influencing the usage of ERP and its impact on end user, *IIMB Management Review*, nr. 27, pp. 105-117
21. Rodriguez, C.S., Spraakman, G. (2012), ERP systems and management accounting: a multiple case study, *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol. 9, nr. 4, pp. 398-414, DOI: 10.1108/11766091211282689
22. Seethamraju, R., Sundar, D.K. (2013), Influence of ERP systems on business process agility, *IIMB Management Review*, nr. 25, pp. 137-149
23. Spathis, C., Constantinides, S. (2004), Enterprise resource planning systems' impact on accounting processes, *Business Process Management Journal*, vol. 10, nr. 2, pp. 234-247
24. Spathis, C., Ananiadis, J. (2005), Assessing the benefits of using an enterprise system in accounting information and management, *The Journal of Enterprise Information Management*, vol. 18, nr. 2, pp. 195-210
25. Șuşnea, F. (2019), Digitalizarea auditului financiar, următoarea frontieră, disponibil online la: <https://ro.linkedin.com/pulse/digitalizarea-auditului-financiar-urm%C4%83toarea-frontier%C4%83-susnea>, accesat la 20 iulie 2021



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

Camera Auditorilor Financiari
af
din România

