

Anul XX

audit

FINANCIAR

Nr. 1(165)/2022

- Profesia contabilă și de audit în era digitalizării
- Accounting and Auditing Profession in the Era of Digitalization



- Influența reputației auditorului și a gradului de concentrare a acționariatului asupra calității informațiilor financiare
- Percepția auditorilor financiari cu privire la valoarea adăugată a serviciilor de audit intern
 - Relația auditor-client: interferențe, influențe și asocieri
 - Auditul informațiilor nefinanciare – provocări și oportunități

- The Influence of Auditor Reputation and Degree of Ownership Concentration on the Quality of Financial Reporting
- Financial Auditors' Perception on the Added Value of Internal Audit Services
- Auditor-Client Relationship: Interferences, Influences and Associations
- Assurance on Non-Financial Information – Challenges and Opportunities

Provocările auditului de performanță în sectorul public

Performance Audit Challenges in the Public Sector

Sumar / Content

Anul XX

audit
FINANCIAR

Nr. 1(165)/2022

- *Eveniment.* Revista „Audit Financiar” – anul XX. O publicație de prestigiu a organizației profesionale a auditorilor financiari din România 3

Mihai CARP, Iuliana Eugenia GEORGESCU,
Mihai-Bogdan AFRĂSINEI

- Influența reputației auditorului și a gradului de concentrare a acționariatului asupra calității informațiilor financiare 11

Nicoleta FARCANE, Delia DELIU, Valentin BURCĂ

- Percepția auditorilor financiari cu privire la valoarea adăugată a serviciilor de audit intern 24

Oana Cristina STOICA, Liliana IONESCU-FELEAGĂ

- Profesia contabilă și de audit în era digitalizării 41

Nicolae MĂGDAȘ, Adriana TIRON-TUDOR, Irimie Emil POPA

- Relația auditor-client: interferențe, influențe și asocieri 55

Camelia-Daniela HAȚEGAN

- Auditul informațiilor nefinanciare – provocări și oportunități 67

Cristina-Nicoleta CARANICA, Alina DOMNIȘOR

- Provocările auditului de performanță în sectorul public din România 82

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”.

Eveniment

Revista „Audit Financiar” – anul XX O publicație de prestigiu a organizației profesionale a auditorilor financiari din România

Adrian POPESCU,
președintele Camerei Auditorilor Financiar din România

Revista „Audit Financiar”, editată de Camera Auditorilor Financiar din România, are înscris pe coperta 1 faptul relevant că a intrat în cel de-al XX-lea an de apariție neîntreruptă. De la bun început și până în prezent obiectivul publicației a fost acela de a sprijini eforturile organizației noastre îndreptate spre asigurarea unei înalte calități a profesiei de auditor financiar la nivelul standardelor internaționale și al normelor europene în domeniu, spre afirmarea prestigiului acestei profesii în țară și pe plan mondial.

Ancorată în prezent, dar orientată spre evaluarea pașilor care urmează, revista are un rol important în promovarea analizelor și studiilor pentru relevarea celor mai potrivite soluții în vederea modernizării profesiei și înarmarea auditorilor financiari cu instrumente și tehnici adecvate spre a face față actualelor provocări generate de mutațiile care apar în economie și societate, de condițiile critice generate de criza pandemică pe care o traversăm.

De fapt, se poate spune despre revista „Audit Financiar” că reprezintă un subansamblu integrat sincronizat în înfăptuirea funcției de cercetare-dezvoltare a organizației profesionale. Adesea, cercetările întreprinse pentru redactarea articolelor publicate aici se dovedesc a

reprezenta valoroase surse de idei, de materie primă informațională de mare actualitate pentru construirea programelor și ilustrarea cursurilor de pregătire pentru membri și stagii.

Subiecte precum adoptarea tehnologiilor informatice emergente în audit, adaptarea la cerințele tehnice și etice tot mai riguroase legate de calitatea și responsabilitatea misiunilor de audit, de implementarea conceptului modern de sustenabilitate sunt numai câteva din temele de studiu pe care le abordează constant publicația noastră. Bunăoară, la recentul Congres al profesiei de auditor financiar din România jumătate din temele prezentate au avut la bază cercetări științifice ieșite din retortele laboratorului redacției revistei „Audit Financiar”. Sunt lucrări destinate publicării integrale, în câteva numere succesive ale revistei, pentru a fi cât mai larg diseminate atât către membrii organizației noastre, cât și spre utilizatorii serviciilor de audit financiar.

În context, se cuvine relevat faptul că standardul înalt al publicației este asigurat de excelența conlucrărilor cu universitățile de profil cu care CAFR are încheiate protocoale de colaborare, ce funcționează cu bune

rezultate pe mai multe planuri, inclusiv în domeniul editorial. Iar revista „Audit Financiar” oferă mediului academic cadrul publicistic stimulat pentru promovarea activității științifice, deopotrivă, a cadrelor didactice și a tinerilor cercetători aflați în procesul de formare și afirmare.

Întrucât revista este editată și într-o limbă de circulație internațională, prin demersul său publicistic revista constituie încă o dovadă concretă a implicării profesioniștilor români în abordarea proactivă, practică, cu

observații și soluții, a problematicii stringente care preocupă profesia pe plan internațional.

Consiliul CAFR acordă o înaltă apreciere procesului editorial și se bizuie în continuare pe profesionalismul și determinarea echipei redacționale, căreia i s-au alăturat importante forțe creatoare ale comunității academice din principalele centre universitare românești, pentru a ține mereu ridicată ștacheta performanței prin publicarea unor articole de cercetare științifică pe teme de actualitate, spre folosul nemijlocit al profesiei de auditor financiar.

Repere în timp

- Editor: Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR)
- Lansarea publicației a avut loc în primul trimestru al anului 2003, ideea realizării sale aparținând președintelui Camerei din acea vreme, prof. univ. dr. Florin Georgescu.
- Din anul 2006, la inițiativa președintelui de atunci, prof. univ. dr. Ion Mihăilescu, Consiliul CAFR a orientat conținutul publicației preponderent spre cercetarea științifică.
- De la prima apariție și până în prezent au fost publicate peste 1000 de articole, majoritatea cu caracter de cercetare științifică în sfera contabilității și auditului, dar și în domenii adiacente, precum informatică, guvernanta corporativă, evaluare, fiscalitate, analiză financiară.
- Articolele sunt semnate de profesioniști de marcă atât din România, cât și din lume, dar aparțin și unor tineri angajați pe drumul anevoios, dar incitant al cercetărilor științifice.
- Un grup de elită, constituit din personalități ale profesiei, români și străini, formează Colegiul Editorial Științific, board-ul revistei, care veghează și girează orientarea producției publicistice.
- Revista este editată în conformitate cu criteriile tehnice consacrate în practica internațională pentru revistele specializate în cercetarea științifică.
- Evaluarea articolelor este asigurată de un Consiliu Științific, format din peste 40 de experți și cadre didactice cu experiență în activitatea de cercetare.
- Publicația apare bilingv – română și engleză, este postată pe site în regim *open access*, se editează și în format tipărit și este indexată în 11 baze de date internaționale.

Anul 2003: Lansarea publicației

Consiliul Camerei Auditorilor Financiari din România a hotărât să vină în sprijinul membrilor săi prin înființarea revistei „Audit Financiar”, care se dorește a fi un vehicul eficient pentru facilitarea schimbului de opinii între profesioniștii din domeniul auditului financiar, benefic pentru membrii CAFR, precum și pentru a aduce la cunoștința profesioniștilor din țara noastră

mutațiile care au loc în plan internațional privind reglementarea și dezvoltarea profesiei.

Profit de această ocazie pentru a vă invita, stimați colegi, membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România, să deveniți participanți activi la elaborarea acestei reviste, care vă aparține, a cărei apariție o inaugurăm prin acest prim număr.

Prof. univ. dr. **Florin GEORGESCU**,
primul președinte al CAFR

Anul 2006: Orientarea spre cercetare științifică

Revista auditorilor a ținut pasul cu evoluția activității de audit. Consiliul Camerei a avut grijă ca, permanent, colectivul redacțional și persoanele academice și universitare atrase în Colegiul Editorial Științific să ducă această revistă la nivele înalte. Aș vrea să mulțumesc pe această cale Colegiului Științific, colectivului de redacție și celorlalți colaboratori care au reușit ca revista noastră, a auditorilor financiari, să fie

bine cotate din punct de vedere științific. Persoanele ce activează în mediul academic, universitar pot să publice în revista „Audit Financiar” rezultatele cercetărilor, informații obținute din activitatea de cercetare științifică, spre a fi larg cunoscute. Revista se prezintă la cote înalte de calitate.

Să-i acordăm atenția cuvenită pentru că este un mijloc principal de comunicare profesională între Cameră și auditorii financiari.

*Prof. univ. dr. Ion MIHĂILESCU,
al doilea președinte al CAFR*

Mărturii

Ancorată ferm în provocările profesiei

Am avut șansa de a deschide chiar primul număr al revistei „Audit Financiar” cu un articol de mare actualitate atunci, intitulat „Procesul de armonizare a contabilității românești la directivele europene și la standardele internaționale de contabilitate”. Un material publicistic pe o temă despre care se putea spune că „eram acasă”, întrucât la vremea respectivă am avut privilegiul de a fi fost implicată direct împreună cu colegii mei din Ministerul Finanțelor în acest important proiect de țară, care a avut ca obiectiv general realizarea strategiei pe termen lung de armonizare, convergență și apoi de conformitate a contabilității românești și a profesiilor specifice la fundamentele europene și internaționale ale acestui domeniu.

Iată, acum putem afirma fără rezerve că obiectivele asumate și acțiunile întreprinse au trecut „proba timpului”. Astfel, evoluțiile cadrului legislativ național, asimilarea ansamblului reglementărilor europene și a standardelor și normelor profesionale și de etică în domeniul contabilității și profesiilor specifice acesteia au asigurat pilonii de bază care poziționează atât contabilitatea, cât și profesiile reglementate, în deplin acord cu evoluțiile și preocupările „la zi” la nivel european și internațional.

Și se cuvine să remarcăm faptul că pașii acestui proces amplu și-au găsit constant reflectarea în paginile revistei,

prin articole pertinente, ancorate în realitatea imediată, rezultate din cercetări științifice temeinice, prin care au fost analizate practicile în domeniu, s-au formulat observații critice și au fost propuse soluții.

În toți acești ani m-am bucurat să colaborez cu colectivul redacțional al revistei atât prin materiale publicate, dar și în calitate de membru al Consiliului Camerei, ori al Colegiului Editorial Științific.

Evoluțiile profunde și complexe care au loc la nivel european și internațional în domeniul profesiei contabile și de audit, profunzimea și complexitatea acestora ridică în fața profesiei provocări pentru acțiuni programate și sistematice de sprijinire a acestui domeniu, confruntat permanent cu elemente de noutate impuse de asigurarea unei cât mai solide protecții a mediului economic în ansamblul său.

Iar, așa cum au demonstrat o serie de lucrări propuse de redacție a fi prezentate la recentul Congres al profesiei de auditor financiar, revista este deplin conexasă pentru a sprijini interesele profesiei.

În acest context, mesajul meu adresat minunatului colectiv de profesioniști al revistei „Audit Financiar” și membrilor Colegiului Editorial este: *Sincere felicitări pentru realizările profesionale de până acum și succes deplin în toate acțiunile și demersurile de viitor! La bună revedere în condiții de sănătate și fără probleme pandemice!*

*Prof. univ. emerit dr. Maria MANOLESCU,
Academia de Studii Economice, București*

O reputație de invidiat

Am onoarea de a fi membru al Colegiului Editorial Științific al Revistei „Audit Financiar” din anul 2007 și de a fi cel mai vechi membru internațional al acestuia. Astăzi, am plăcerea de a sta în acest board alături de colegi și prieteni din Australia și Statele Unite, precum și din Moldova și Polonia. Treptat, revista a câpătat o reputație de invidiat în comunitatea academică dincolo de România.

De atunci, am publicat singur sau în calitate de coautor, în special cu profesoara Maria Niculescu, 13 articole în revista „Audit Financiar”. De ce în această publicație și nu în alta? Am două motive pe care le consider esențiale:

1. „Audit Financiar” publică sistematic în limbile engleză și română. Sunt susținător al multilingvismului pentru că, dacă limba engleză permite ca o lucrare să fie citită în cel mai mare număr de țări, limba română, la fel ca limba franceză, permite exprimarea diferitelor nuanțe, atingând un alt public.
2. „Audit Financiar” se adresează practicienilor și celor din mediul universitar. Sunt, de asemenea, un militant pentru dialogul dintre aceste două comunități. Autorii din mediul universitar trebuie să fie capabili să conceptualizeze practicile, dar, dacă nu sunt citați de practicieni, atunci utilitatea lor socială este pusă sub semnul întrebării.

În cele din urmă, pot depune mărturie că puține organizații profesionale, cum este Camera Auditorilor Financiari din România, sunt domice să lege relații constructive cu comunitatea internațională de contabilitate și audit. Îi mulțumesc foarte mult pentru acest lucru!

*Profesor emerit **Alain BURLAUD**,
Conservatoire national des arts et métiers, Paris*

Prezență științifică activă

Revista „Audit Financiar” se dovedește a fi una dintre cele mai active prezențe științifice editate de un organism al profesiei contabile nu numai din perspectiva relevanței științifice a subiectelor publicate, dar și a anvergurii autorilor preocupați de teme de actualitate conectate la realitățile prezentului, dar mai ales ale viitorului. Fiind indexată în baze de date internaționale, revista „Audit Financiar” a generat un plus de atractivitate și pentru mulți cercetători din domeniul contabilității și auditului din

perspectiva expunerii nu numai naționale, cât și internaționale.

Vreau să menționez colaborarea deosebită dintre Școala de contabilitate și audit a Universității de Vest din Timișoara și revista „Audit Financiar” prin aceea că atât cadrele didactice, dar și doctoranzii au beneficiat pe deplin la diseminarea rezultatelor propriilor cercetări prin publicarea lor în paginile acesteia.

Și nu în ultimul rând remarc colaborarea în ceea ce privește publicarea unor lucrări deosebite ale conferinței „Accounting and Auditing Perspectives”, organizată de Departamentul Contabilitate și Audit. La moment aniversar vă doresc multe numere cu articole interesante, care să permită o cât mai bună vizibilitate științifică și profesională!

*Prof. univ. dr. abilitat **Ovidiu Constantin BUNGET**,
Universitatea de Vest, Timișoara*

Drumul deschis multor tineri cercetători

Am colaborat o perioadă semnificativă de timp la revista „Audit Financiar”. Consider că de la înființare și până în prezent revista a crescut atât cantitativ, cât și calitativ.

Nivelul cantitativ este reflectat de numărul impresionant de articole, teme de cercetare, informări și prezentări de evenimente care au fost cuprinse în conținutul revistei.

Nivelul calitativ este reflectat de conținutul științific al materialelor prezentate. Trebuie să remarcăm faptul că revista a publicat în numerele sale articole semnificative din punctul de vedere al cercetării științifice la nivel național și internațional.

Remarc și de această dată faptul că revista a deschis drumul multor tineri cercetători din domeniul economic, publicând în paginile sale lucrări de debut, dar și lucrări de amploare ale tinerilor cercetători, valoroase din punct de vedere științific.

Revista a fost prezentă acolo unde și cercetarea științifică din domeniul economic a fost prezentă.

Calitatea evaluărilor materialelor prezentate în paginile revistei a determinat o selecție riguroasă a acestora și uneori o îmbunătățire a conținutului, fiind acceptate pentru publicare numai după îndeplinirea criteriilor cerute de standardele revistei.

Evenimentul prilejuit de intrarea în al douăzecilea an de editare îmi oferă posibilitatea de a-i ura mulți ani rodnici în existența ei viitoare!

Prof. univ. dr. **Vasile RĂILEANU**,
Academia de Studii Economice București

Vivat, crescat, floreat !

Revista „Audit Financiar” a intrat în cel de-al 20-lea an de existență. Un prilej excelent să ne gândim la ceea ce reprezintă această revistă. Sigur, putem afirma, fără nicio ezitare, că „Audit Financiar” reprezintă un jurnal de referință pentru profesia de auditor, oferind cititorilor săi cercetări semnificative pe diverse teme din domeniul larg al contabilității și auditului, inclusiv lucrări teoretice, empirice și experimentale. Dar eu cred că această revistă este mai mult decât o combinație de competențe. Ea a încercat în toți acești ani să fie o comunitate, un spațiu de schimb de idei și de provocări, un loc de dezbatere unde singurul imperativ a fost căutarea permanentă a celor mai bune soluții pentru cititorii săi.

În plus, cred că aventura intelectuală pe care o reprezintă această revistă a fost dublată permanent de o aventură umană. Pentru că dezvoltările pe care jurnalul le-a avut în vedere, chiar de la crearea sa, necesită, dincolo de pluralitatea specializărilor și competențelor autorilor sau a fidelității acestora pentru anumite școli de gândire, o adevărată totală la principiul „alterității”. Felicitări „Audit Financiar”! Vivat, crescat, floreat!

Prof. univ. dr. **Liliana IONESCU-FELEAGĂ**,
Academia de Studii Economice București

La ceas aniversar

La vârsta înțelepciunii mă onorează șansa de a exprima un gând de suflet la ceas aniversar. Revista „Audit Financiar” a intrat în anul care marchează finalizarea celui de-al doilea deceniu al existenței sale. Aparent, o publicație relativ tânără, într-un domeniu auster, în care operează limbajul „glacial” al cifrelor. Venind la proba faptei dovedite în secolul schimbării și al fake news-ului omniprezent, am toate argumentele să spun „Felicitări pentru tot ceea ce ați întreprins până astăzi!”.

Un popor educat și cultivat în promovarea și validarea adevărului, în toate resorturile existenței sale, are dreptul legitim să spera la un viitor pe măsură.

Prof. univ. dr. emerit **Emil HOROMNEA**,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași

O revistă în trend ascendent calitativ

De la apariția sa și până în prezent, datorită tematicilor abordate și calității articolelor publicate, revista „Audit Financiar” reprezintă un reper științific valoros atât pentru mediul academic românesc, cât și pentru profesioniștii practicieni în audit financiar, audit intern, contabilitate și fiscalitate.

Pe parcursul anilor, revista „Audit Financiar” a găzduit tematici extrem de actuale pentru profesia contabilă, atât la nivel național, cât și internațional, din zona auditului financiar și a serviciilor conexe, eticii profesiei, raportărilor financiare și nefinanciare, digitalizării, echilibrului de gen în profesie, educației viitorilor profesioniști, tematici la care au participat, de multe ori împreună, atât profesioniști contabili de renume, cât și cadre didactice din mediul universitar.

Am colaborat de-a lungul anilor cu revista „Audit Financiar” în calitate de autor, îmbinând cele două ipostaze, de profesor universitar doctor și de auditor financiar practician, precum și, ocazional, ca reviewer și din acest punct de vedere apreciez profesionalismul întregului colectiv editorial, al celor din fața, cât și al celor din spatele revistei.

Îndreptându-mă înspre viitor, sunt ferm convinsă că acest trend ascendent calitativ al revistei „Audit Financiar” va continua, iar din partea mea, în calitate de Chair al *Steering Group* al *Common Content Project*, de curând rebranduit ca *Professional Accountancy Education Europe (PAEE)*, care reunește eforturile a nouă organisme profesionale europene de top, vă asigur de întregul sprijin și de o colaborare fructuoasă. La fel ca până acum voi fi prezentă în paginile revistei, de acum încolo cu subiecte care vizează efortul comun al organismelor profesionale membre ale

PAEE spre o armonizare a calificărilor profesionale pe care le oferă și ca o voce comună promotoare a educației profesionale de calitate și actuală pentru membrii săi.

Vă doresc mult succes și abnegație și... de abia aștept să citesc următoarele numere ale revistei „Audit Financiar”.

Prof. univ. dr. **Adriana TIRON-TUDOR**,
Universitatea „Babeș-Bolyai” Cluj-Napoca

Cu răbdare și pasiune, spre performanță

Deși împlinește 20 de ani de existență, dacă ne comparăm cu alte reviste de profil, putem spune că „Audit Financiar” este o revistă tânără, dar care, în acest răstimp, a devenit foarte cunoscută și apreciată de specialiștii din domeniul contabilității. De asemenea, revista a evoluat progresiv, de la o abordare teoretică și de reglementare a profesiei de auditor financiar, din perioada de început, la o abordare practică, direct implicată în activitatea de audit financiar, devenind astfel un loc de întâlnire și de dezbateri pentru profesioniștii din acest domeniu.

Începând cu anul 2006, prin intrarea în Colegiul Editorial Științific a unor profesori și cercetători de la universități de prestigiu la nivel național și internațional, revista a evoluat în direcția cercetării științifice, fiind recunoscută la nivel internațional prin indexarea în importante baze de date din domeniu. În plus, prin publicarea revistei și în limba engleză, aceasta a atins în zilele noastre un prestigiu internațional remarcabil. Revista a devenit foarte căutată și frecventată de tinerii cercetători, doctoranzi din domeniul contabilității, care au reușit astfel să-și valorifice mai bine rezultatele cercetării științifice și să avanseze în cariera universitară.

Aceste rezultate deosebite, care s-au obținut într-un timp relativ scurt, se datorează conducerii CAFR, care, de-a lungul anilor care s-au scurs de la înființarea publicației, a reușit să o susțină, să o încurajeze în toate demersurile de dezvoltare ale organizației profesionale. În plus, merită toate laudele Colegiul Editorial Științific și colectivul redacțional, care, cu

multă răbdare și pasiune, se preocupă ca număr de număr să crească performanțele și calitatea demersului publicistic.

Felicitări!

Prof. univ. dr. **Pavel NĂSTASE**,
Academia de Studii Economice București

Gânduri de suflet

Se spune că în cercetarea științifică trebuie să fii cutezător pentru a păși cu mult curaj pe terenul lui „Nu există!” Îți pui năzuințe că vei duce mai departe moștenirea Magiștrilor și vei continua ideea de Școală în sânul „Almei Mater”. Însă, ai nevoie și de un spațiu de manifestare, un loc prielnic, unde ideile și rezultatele tale să fie diseminate și împărtășite colegilor de breaslă pentru a răspunde prin soluții concrete la problemele cu care se confruntă societatea, profesia sau publicul larg. Un astfel de spațiu, cel puțin pentru mine, l-a reprezentat revista „Audit Financiar” și pot mărturisii că am crescut și m-am format odată cu aceasta.

Pornind ca simplu autor (în nr. 55/2009, pe atunci eram masterand), sub atenta coordonare a doamnei prof. univ. dr. Emeritus Elisabeta JABA (căreia îi datorez multă recunoștință în formarea mea ca cercetător și nu numai), am parcurs treptat faze academice importante în dezvoltarea profesională, de la masterand, doctorand și dublu-doctor, postdoc, asistent, lector, conferențiar și abilitat, având încrederea că rezultatele articolelor realizate de către echipele de autori cu care am colaborat vor contribui la oferirea de soluții atât în practica de specialitate, dar mai ales în promovarea statutului științific al contabilității și al auditului financiar, lansând chiar un domeniu nou, respectiv cel al „Auditometriei”.

Am găsit în cadrul redacției revistei „Audit Financiar” un colectiv de profesioniști, care știu să coordoneze și să mențină viu suflul cunoașterii în domeniul nostru de specialitate, ceea ce m-a determinat să mă avânt și mai puternic, de la autor, revizor, traducător și membru în Colegiul Editorial Științific, fapt care mă onorează deopotrivă. Felicităm întreaga echipă a

revistei „Audit Financiar” și îi dorim indexări numeroase, citări prestigioase și la cât mai multe numere cu articole valoroase!

Cu alese gânduri de prețuire,

*Conf. univ. dr. abilitat **Ioan-Bogdan ROBU**,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași*

O sursă valoroasă de informare, un ghid profesional de calitate

În toți anii de la apariția sa, revista „Audit Financiar” a constituit un ghid profesionist pentru auditorii financiari confrunțați peste noapte cu exigențele, provocările și oportunitățile unei noi economii, reprezentând, totodată, o sursă valoroasă de informare nu doar pentru practicieni, ci și pentru tinerii cercetători, găzduind cu generozitate o varietate amplă de opinii, respectiv stimulând și încurajând dezbaterile și schimburile de idei. În opinia mea, prin principiile și standardele înalte asumate și menținute, revista reprezintă un reper important al profesiei de auditor, înscriindu-se printre cele mai influente publicații în domeniul financiar-contabil.

Economia României a trecut prin multe provocări în ultimele două decenii – tranziție, crize socio-economice, boom economic, privatizări, lecții grele și unele reușite. În toate aceste momente turbulente, publicația „Audit Financiar” a fost acolo și a făcut ceea ce a trebuit. Contextul actual generat de pandemia COVID-19, dar și digitalizarea readuc în prim plan nevoia specialiștilor contabili în general, respectiv a auditorilor financiari practicieni în particular, de a fi informați clar, corect și rapid. Apreciez faptul că publicația „Audit Financiar” a înțeles această responsabilitate și a păstrat la standarde ridicate atât profesionalismul, cât și calitatea informației și sunt convins că va continua acest drum. Apreciez, de asemenea, experiența și munca cercetătorilor, dar și a redacției, în transmiterea de informații actuale, relevante, nedistorsionate și de interes, fapt ce vă transformă într-o sursă de informare reală și credibilă.

„Audit Financiar” reprezintă un suport de stimulare și afirmare continuă a cercetării științifice și academice din domeniul auditului financiar. Subiectele dezbătute

cu acuratețe au impus publicația dumneavoastră drept reper și un punct de plecare în toate analizele pe care le-am făcut în întreaga mea carieră de profesionist contabil și de audit, indiferent unde mi-am desfășurat activitatea.

Din poziția de cadru didactic și cercetător, dar și din aceea de profesionist practician în propriul cabinet de consultanță, reiterez faptul că mă bucur de o conlucrare fructuoasă atât cu întreaga echipă redacțională, ca membru al Consiliului Științific de Evaluare, cât și cu CAFR, în calitate de colaborator pe partea de predare la Cursuri de pregătire profesională pentru auditorii financiari.

Astfel, vă mulțumesc pentru încredere și pentru interesul continuu în ceea ce privește demersurile științifice inițiate, fiind recunoscătoare pentru găzduirea articolelor mele în paginile revistei, dar și pentru aprecierea calității acestora prin oferirea a două premii consecutive pentru excelență în cercetare, în cadrul ultimelor două Congrese ale profesiei de auditor financiar din România.

Doresc în primul rând să vă urez *la cât mai mulți ani* în continuarea demersurilor publicistice și de cercetare, să vă păstrați același standard în a devoala informații veridice, direct de la sursă, specialiștilor în audit și să vă concentrați eforturile în a menține și totodată în a crește audiența revistei pe care ați servit-o cu succes.

Vă doresc să continuați să sprijiniți, ca și până acum, eforturile CAFR privind creșterea calității profesionale a auditorilor financiari și să marcați în următorii ani multe realizări excepționale și am convingerea că relația noastră de colaborare va continua pe aceleași coordonate ale profesionalismului, încrederii și respectului reciproc!

Felicitări conducerii echipei editoriale pentru perseverența și rezultatele obținute în tot acest timp, precum și pentru proiectele editoriale deosebite, pentru evenimentele minunate și pentru dedicarea față de cititori și față de toți partenerii și colaboratorii!

La mulți ani cu sănătate, plini de energie, pasiune, inspirație și motivație în a vă continua misiunea!

Dr. Delia DELIU,
*Auditor financiar – Analitic Expert SRL,
Cadru didactic asociat – Universitatea de Vest
din Timișoara*

Truda de furnică

Lucram la revistă, când colegul Nicolae Login care, cu talent și pricepere, asigură grafica și designul încă de la prima ediție, ne-a atras atenția asupra faptului că, odată cu numărul aflat în pregătire, publicația a intrat în al douăzecilea an de apariție. Așa, pas cu pas, s-au adunat 165 de volume, fiecare în sine o veritabilă carte de specialitate, destinată a fi de folos profesioniștilor implicați în domeniul contabilității și auditului financiar.

Dacă însumăm semnăturile autorilor, ori numărul titlurilor articolelor ajungem la valori impresionante, dar și la concluzii relevante, chiar măgulitoare, privind cantitatea și calitatea materialelor selectate și propuse spre a cunoaște gustul și a încerca magia cernelii tipografice, ori ale postărilor pe suport electronic în văzul tuturor celor interesați. Tezaure de informații, idei, analize, soluții și predicții.

Ceea ce se cunoaște însă mai puțin este munca tenace, câteodată tensionată a unei echipe de furnici, care – sub traiectoria proiectate de editor ori de board-ul științific – investighează și stimulează creația publicistică, asediind și incitând potențiali autori și colaboratori profesioniști. După care, supun evaluării cu minuțiozitate și obiectivitate textele

înaintate spre publicare, operație din care rezultă adesea căi de ridicare a calității cercetării și a scriiturii, ori a traducerilor, ori de finisare a formei de prezentare.

Uneori, în acest proces apar tensiuni, dar cu tact și comunicare până la urmă nimeni nu se supără, chiar dacă se întâmplă ca textele să circule de mai multe ori pe interfața virtuală între autori, evaluatori, traducători și redactori, dar și în interiorul echipei editoriale, fie măcar și pentru detalii cum sunt așezarea în pagină, grafica, tipărirea ori postarea pe site și în bazele de date internaționale.

În final, după această trudă de furnică, apare revista „Audit Financiar”, așa cum o știm. Se cuvine deci să marcăm cu acest prilej satisfacția și sentimentul de mândrie profesională, real, deși discret, al membrilor echipei editoriale, al tuturor celor care au pus umărul la construcția acestui produs editorial de la primul și până la numărul de azi al revistei „Audit Financiar”.

Cornelia Cristiana RUS, redactor șef
Dr. Corneliu CÂRLAN, director editorial



Influența reputației auditorului și a gradului de concentrare a acționariatului asupra calității informațiilor financiare

Conf. univ. dr. Mihai CARP,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași,
e-mail: mihai.carp@feaa.uaic.ro

Prof. univ. dr. Iuliana Eugenia GEORGESCU,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași,
e-mail: iuliag@uaic.ro

Lect. univ. dr. Mihai-Bogdan AFRĂSINEI,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași,
e-mail: bogdan.afrasinei@feaa.uaic.ro

Rezumat

Calitatea informațiilor financiare raportate de companii este determinată de un ansamblu de factori, mențiți să contribuie la asigurarea unei utilități sporite a acestora pentru investitori. Lucrarea își propune să evalueze contribuția reputației auditorilor și a gradului de concentrare a acționariatului la formarea prețului acțiunilor, apreciindu-se astfel relevanța acestor caracteristici pentru investitori. Prin utilizarea informațiilor specifice companiilor cotate la Bursa de Valori București, pentru un interval de 10 exerciții financiare, studiul identifică o influență semnificativă a reputației auditorilor, în cazul apartenenței acestora la grupul Big4, în timp ce în urma formării unor categorii în funcție de forma juridică de organizare s-a remarcat faptul că piața nu diferențiază între auditorii organizați ca firmă de audit sau care prestează serviciile specifice ca profesionist independent. Studiul evidențiază, de asemenea, o influență semnificativă a informațiilor financiare asupra prețului acțiunilor în cazul unui grad maxim de concentrare a acționariatului, comparativ cu celelalte niveluri introduse în analiză. În urma introducerii în studiu a unor variabile de control, precum segmentul pieței de cotate, dimensiunea, domeniul de activitate sau gradul de îndatorare, sensul și semnificația influențelor s-au păstrat, iar rezultatele au rămas robuste și în urma analizei de sensibilitate derulate, referitoare la influența reputației auditorului în funcție de gradul de concentrare a acționariatului și de secțiunea BVB.

Cuvinte cheie: value relevance; calitate în audit; concentrarea acționariatului; calitatea informațiilor contabile;

Clasificare JEL: M410

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Carp, M., Georgescu, I. E., Afrăsinei, M.-B. (2022), The Influence of Auditor Reputation and Degree of Ownership Concentration on the Quality of Financial Reporting, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 1(165)/2022, pp. 104-116, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/165/001

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/165/001>
Data primirii articolului: 6.09.2021
Data revizuirii: 16.09.2021
Data acceptării: 16.11.2021

Introducere

Chiar dacă literatura de specialitate abundă în lucrări care abordează tema calității informațiilor contabile, în general, și a celor privind rezultatele, în mod special, subiectul referitor la factorii care influențează calitatea rezultatelor raportate de companii este departe de a fi tranșat. Relevanța valorii cifrelor contabile este extrem de importantă pentru utilizatori, în special pentru investitori, întrucât aceasta constituie fundamentul tuturor judecăților și deciziilor luate de aceștia (Lee și Lee, 2013).

O sinteză a lui Dechow ș.a. (2010) pune în evidență faptul că abordarea calității în contabilitate în lucrările academice este mai puțin globală decât cea din normele emise de IASB deoarece calitatea rezultatelor este analizată separat și nu prin intermediul caracteristicilor calitative ce privesc informațiile contabile în general.

Utilizatorii informațiilor contabile, în mod special investitorii, sunt puși în situația de a previziona rezultatele viitoare ale companiei pornind de la performanțele trecute, astfel că una din dimensiunile calității rezultatului se referă la persistența acestuia (asociată cu absența manipulării), ceea ce înseamnă că rezultatele nu trebuie să varieze semnificativ de la o perioadă la alta pentru că altfel utilitatea lor pentru estimarea cash-flow-ului este limitată. O altă dimensiune a calității se referă la rapiditatea contabilizării pierderilor (Dechow ș.a., 2010; Ball ș.a., 2008), explicată prin faptul că este de dorit contabilizarea rapidă a *veștilor proaste* (*time loss recognition*). În acest context este de reținut că autorii Ball et Shivakumar (2005) au ajuns la concluzia, în urma unui studiu, că în Marea Britanie contabilizarea pierderilor este mai rapidă la societățile cotate decât la celelalte. La dimensiunile enunțate se pot adăuga și absența manipularilor contabile, relevanța informațiilor raportate (*value relevance*).

Calitatea informațiilor contabile constituie un subiect dezbătut de-a lungul timpului din diferite perspective. În ceea ce privește lucrările despre *value relevance*, acestea analizează utilitatea cifrelor contabile raportate de către companii pentru investitori, respectiv capacitatea acestora de a le influența deciziile referitoare la prețul acțiunilor (Barth, Beaver și Landsman, 2001; Beisland, 2009; Oliveira, Rodrigues și Craig, 2010; Gong, Sophia și Wang, 2016; Barth, Li și McClure, 2021). Deși problematica s-a investigat, în general, pe baza indicatorilor economico-financiar, de-a lungul timpului cercetătorii s-au axat și pe analiza *value relevance* prin intermediul unor informații nefinanciare. De exemplu, într-o parte semnificativă din

lucrări s-a studiat capacitatea informațiilor de mediu dezvăluite de firme, atât voluntar, cât și obligatoriu, de a influența valoarea de piață a societăților (Amir și Lev, 1996; Hassel, Nilsson și Nyquist, 2005; Moneva și Cuellar, 2009; Fazzini, și Dal Maso, 2016; Cordazzo, Bini și Marzo, 2020). Hirschey, Richardson și Scholz (2001) au identificat că dezvăluirea unor informații privind calitatea patentelor în cazul firmelor care operează în sectorul de înaltă tehnologie ar putea fi utilă investitorilor în evaluarea companiilor. Gamerschlag (2013) a analizat informațiile privind capitalul uman dezvăluite voluntar de către companiile germane, identificând faptul că sunt asociate pozitiv cu valoarea firmei (în special cele privind calificarea și competențele angajaților). De asemenea, s-a demonstrat că prezența femeilor în conducerea companiilor are o influență pozitivă asupra valorii informațiilor referitoare la rezultat și capital propriu și, implicit, conduce la creșterea calității raportărilor financiare (Cimini, 2021). Dintr-o altă perspectivă, într-o lucrare recentă s-a arătat că firmele românești cotate la Bursa de Valori București care au conexiuni în jurisdicții offshore tind să aibă o relevanță scăzută a informațiilor contabile, spre deosebire de cele fără astfel de legături (Afrăsinei și Georgescu, 2020). Un alt factor care poate influența semnificativ relevanța informației financiare îl reprezintă reputația auditorului sau calitatea serviciilor de audit. În acest sens, Lee & Lee (2013) au identificat că, în cazul societăților auditate de firmele din grupul Big 4, rezultatul și valoarea contabilă a capitalurilor proprii prezintă o relevanță mai mare pentru evaluarea acțiunilor, spre deosebire de firmele care au alți auditori.

În general, studiile care au măsurat capacitatea informațiilor publicate de companii de a influența deciziile investitorilor referitoare la prețul acțiunilor au avut la bază modelele Easton și Harris (1991) și Ohlson (1995), pentru a urmări relația dintre prețul pieței și evaluarea contabilă a rezultatului, respectiv a capitalului propriu (Alali și Foote, 2012; Ragab și Omran, 2006; Hellström, 2006; Harris, Lang și Möller, 1994).

Această lucrare își propune să analizeze influența reputației auditorului asupra relevanței informațiilor financiare raportate de societățile cotate la Bursa de Valori București. Legătura este studiată prin raportare la gradul de concentrare a acționariatului, element cu impact semnificativ asupra relației auditor-companie client, precum și prin utilizarea unor variabile de control, adecvate relației enunțate, precum: domeniul de activitate, piața de cotare, gradul de îndatorare și dimensiunea

companiei. Studiul contribuie la literatura de specialitate în două direcții. În primul rând, rezultatele potrivit cărora se remarcă o relevanță sporită a informațiilor raportate de către societățile românești listate la BVB auditate de către o firmă din grupul Big 4 sunt în acord cu cercetările anterioare în domeniu. În al doilea rând, pentru investigarea influențelor asupra prețului pieței, studiul ia în calcul, pe lângă reputația auditorului, estimată după mai multe criterii de grupare, apartenența la Big 4 (Big 4 vs. Non-Big 4); forma juridică de organizare (firmă de audit sau profesionist independent) și, respectiv, gradul de concentrare a acționariatului.

Întregul demers de cercetare al acestei lucrări este defalcat pe structura mai multor secțiuni în care se vor prezenta ipotezele cercetării stabilite pe baza revizuirii literaturii de specialitate, metodologia cercetării, rezultatele obținute și concluziile.

1. Revizuirea literaturii și dezvoltarea ipotezelor

Există numeroase studii care s-au focalizat pe tema relației dintre calitatea auditului și cea a informațiilor contabile. În acest context, a fost analizată legătura între alegerea unui auditor cu reputație și nivelul de manipulare a rezultatului companiei auditate. Astfel, în timp ce studiul lui Becker ș.a. (1998) a arătat că societățile americane auditate de auditori din grupul Big 6 (la acea vreme existau 6 firme mari de audit) prezentau o mărime a *angajamentelor discreționare* mai mică decât cea a firmelor auditate de auditori non Big 6, studiul lui Lennox și Pittman (2010) a constatat că societățile auditate de auditori din grupul Big 5 au fost mai puțin implicate în cazuri de prezentare a unor situații financiare frauduloase sancționate de SEC în comparație cu firmele ale căror raportări contabile au fost investigate de auditori mai mici. Un alt aspect analizat este cel privind influența pozitivă a calității în audit asupra capacității predictive a informațiilor contabile, astfel că rezultatele studiului lui Behn ș.a. (2008) au condus la concluzia că previziunile analiștilor sunt mai precise atunci când companiile sunt auditate de auditori din grupul Big 4.

În mod normal, decizia de alegere a auditorului ar trebui să aparțină acționariatului, însă, în realitate, cei care decid sunt managerii. În literatura de specialitate există studii consacrate identificării factorilor care influențează aceste decizii, precum și a motivațiilor schimbării auditorului. Ele

au pus în evidență faptul că există două categorii de motive care susțin înclinația companiilor către un auditor aparținând rețelei internaționale Big 4 (Raffournier, 2018) și anume: intenția de a atrage investitori și reducerea riscului de costuri politice datorită publicării unor situații financiare a căror fiabilitate nu poate fi pusă la îndoială. Se poate, deci, emite ipoteza că societățile auditate de firmele din Big 4 sunt cele care apelează la piețele financiare și sunt companii mari.

Alegerea unui auditor din grupul Big 4 poate fi și consecința existenței unor relații de agenție în interiorul firmei, fiind mai probabilă acolo unde acționariatul este dispersat, firma este mai îndatorată, iar managerii sunt direct interesați de rezultate. Astfel, studiul realizat de Hope ș.a. (2012) a confirmat influența relațiilor de agenție asupra alegerii tipului de auditor (Big 4 sau Non Big 4) în cazul companiilor din Norvegia, iar rezultatele obținute de Broye și Weill (2008) în urma unei cercetări pe un eșantion de companii din Europa au pus în evidență că relația dintre nivelul de îndatorare și tipul de auditor variază de la o țară la alta, susținând ideea că relația este cu atât mai puternică cu cât nivelul de protecție a creditorilor este mai mare.

Pe de altă parte, alegerea unui auditor cu reputație, cum este cazul celor din grupul Big 4, înseamnă pentru compania client costuri mai mari aferente onorariilor, dar și o mai mare probabilitate ca în urma auditului să fie detectate neregularitățile din situațiile financiare. Se poate deduce, astfel, că întreprinderile care apelează la asemenea auditori nu au intenția de a influența situațiile financiare prin practici contabile discutabile. Dezavantajul unor costuri ridicate pentru servicii de audit de calitate trebuie să fie compensat de anumite avantaje, cum ar fi intrarea la bursă a unei firme. Este de remarcat, în acest context, că cea mai mare parte a studiilor ce vizează companii din SUA au ajuns la concluzia că există o relație între reputația auditorului și subevaluarea titlurilor la intrarea pe bursă (Raffournier, 2018) în timp ce un studiu al lui Broye și Weill (2008) demonstrează că în Franța alegerea unui auditor cu reputație contribuie la reducerea subevaluării acțiunilor, iar cercetarea lui Chang ș.a. (2008), din contră, constată existența unei relații pozitive între alegerea unui auditor din Big 4 și subevaluarea titlurilor companiilor care intră la bursă.

H1: Reputația auditorului influențează semnificativ relevanța informației financiare.

Influența gradului de concentrare a acționarilor a fost studiată în literatura de specialitate din mai multe puncte de vedere, însă majoritatea lucrărilor au vizat analiza relației dintre structura acționariatului și performanța firmei (Balsmeier și Czarnitzki, 2017; Alimehmeti și Paletta, 2012; Chen ș.a., 2005; Thomsen și Pedersen, 2000; Wruck, 1989). Rezultatele studiilor pe acest subiect au arătat că în unele țări există o influență a structurii acționariatului asupra performanței firmelor (Machek și Kubíček, 2018; Scafarto ș.a., 2017; Foroughi și Fooladi, 2011), în timp ce în altele nu există o asociere semnificativă (Yasser și Al Mamun, 2015; Laporšek, Dolenc, Grum și Stubelj, 2020). Într-un studiu recent (Horobet ș.a., 2019), elaborat pe un eșantion de firme care operează în sectorul de producție la nivelul Uniunii Europene, s-a identificat faptul că în cazul societăților din Europa de Vest există o legătură pozitivă între concentrarea acționariatului și performanța companiilor, în timp ce în cazul societăților din Europa de Est relația nu este semnificativă statistic.

Concentrarea acționariatului poate avea o influență semnificativă și în ceea ce privește apelarea la servicii de audit extern de calitate, respectiv la auditori cu reputație. În ceea ce privește calitatea auditului, în lucrările anterioare din literatura de specialitate se consideră că firmele din grupul Big 4 oferă servicii de audit de o calitate superioară celorlalte firme de audit (Van Tendeloo și Vanstraelen (2008) și, de asemenea, se bucură de o credibilitate mai mare (Lee și Lee, 2013). Astfel, calitatea misiunii de audit diferă în funcție de mărimea firmei de audit, iar firmele mari, având foarte mulți clienți, se consideră că vor fi mult mai preocupate să nu comită erori, deoarece „au mai multe de pierdut” (De Angelo, 1981). În acest sens, Darmadi (2016) a identificat că societățile care au o concentrare ridicată a acționarilor tind să apeleze la serviciile unei firme de audit din grupul Big 4. La polul opus se situează firmele care sunt controlate de familii, acestea preferând să apeleze la servicii de audit considerate mai puțin calitative. Aceeași autori au arătat că relația dintre gradul de concentrare a acționariatului firmei și urmărirea unor servicii de audit de calitate este negativă în cazul firmelor controlate de familii.

Pentru delimitarea gradului de concentrare a acționariatului, Horobet ș.a. (2019) au utilizat un indicator prin intermediul căruia firmele au fost clasificate în patru categorii, în funcție de numărul de acționari și de ponderea acțiunilor deținute individual

sau colectiv. Prima categorie **-A-** evidențiază o concentrare a acționarilor redusă și include acele companii care au acționari cu o participație mai mică de 25% din numărul total de acțiuni. A doua categorie **-B-** evidențiază o concentrare a acționarilor medie spre scăzută și include acele companii care au acționari ce dețin mai puțin de 50% din numărul total de acțiuni, dar printre aceștia aflându-se cel puțin unul care deține peste 25%. A treia categorie **-C-** evidențiază o concentrare a acționarilor medie spre ridicată și include acele companii care au acționari ce dețin în total peste 50% dintre acțiuni. A patra categorie **-D-** evidențiază o concentrare a acționarilor ridicată și include acele companii care au acționari ce dețin în mod direct peste 50% dintre acțiuni. Într-o altă lucrare (Scafarto ș.a., 2017), firmele analizate au fost împărțite în funcție de gradul de concentrare a acționarilor în doar două categorii, în funcție de mediană. Astfel, o categorie include firmele cu un grad de concentrare a acționarilor mai mare decât mediana, iar cealaltă categorie include firmele cu valoarea acestui indicator sub mediană. Alte studii au măsurat gradul de concentrare a acționarilor luând în calcul ponderea de acțiuni deținute de un anumit număr dintre cei mai mari acționari (de exemplu primii 5 sau 10), respectiv utilizând indicii Herfindahl ca variabilă proxy pentru gradul de concentrare a acționarilor (Demsetz și Lehn, 1985; Leech și Leahy, 1991; Demsetz și Villalonga, 2001; Goergen, și Renneboog, 2001; Fazlzadeh, Hendi și Mahboubi, 2011). În același demers, Thomsen și Pedersen (2000) au luat în calcul pentru măsurarea concentrării acționariatului doar ponderea deținută de cel mai mare acționar. Yasser și Al Mamun (2015) au utilizat în studiul lor cinci variabile pentru clasificarea gradului de concentrare a acționariatului pe baza ponderii de acțiuni deținute de cel mai mare acționar, cei mai mari doi acționari, cei mai mari trei acționari, cei mai mari cinci acționari și cei mai mari 10 acționari.

H2: Gradul de concentrare a acționariatului influențează semnificativ deciziile investitorilor.

2. Demers metodologic

Lucrarea analizează rolul reputației auditorului și al gradului de concentrare a acționariatului în sporirea calității informației financiare, din perspectiva relevanței acestora pentru investitorii prezenți pe BVB.

2.1. Eșantion și date

Populația analizată este reprezentată de companiile cotate la Bursa de Valori București, excluzându-se entitățile al căror obiect de activitate este reprezentat de intermedierea financiară. Datele au fost colectate din baza de date Amadeus, precum și din situațiile

financiare publicate de companii pe site-ul BVB.

Studiul a fost realizat pe o perioadă de 10 exerciții financiare (2010-2019), utilizându-se informațiile aferente unui număr de 341 de entități.

Variabilele utilizate în vederea testării ipotezelor enunțate sunt prezentate în **Tabelul nr. 1**.

Tabelul nr. 1. Variabilele utilizate în studiu

Variabile	Simbol	Descriere
Prețul acțiunii	P	Cursul bursier al unei acțiuni
Capitalul propriu pe acțiune	Cpr	Capitalul propriu aferent unei acțiuni comune (valoarea matematică a unei acțiuni)
Rezultatul net pe acțiune	EPS	Rezultatul net împărțit la numărul de acțiuni emise
Reputația auditorului 1	BIG4	Variabilă dummy care preia valoarea 1 dacă auditorul face parte din grupul BIG4 și 0 în caz contrar
Reputația auditorului 2	Firm	Variabilă dummy care preia valoarea 1 dacă auditorul reprezintă o companie și 0 în cazul când acesta își desfășoară activitatea ca profesionist independent
Concentrarea acționariatului	Act	Variabilă care reflectă gradul de concentrare a acționariatului. Variabila dummy preia valoarea 1 când gradul de concentrare a acționariatului se încadrează în categoria D și 0 în celelalte cazuri.
Segmentul BVB	SegB	Variabilă dummy care preia valoarea 1 dacă entitatea este cotelă pe piața principală a BVB și 0 dacă aceasta este listată pe secțiunea AeRO
Domeniul de activitate	Dom	Variabilă dummy care are valoarea 1 dacă o companie desfășoară activitate industrială, respectiv 0 în cazul celorlalte domenii
Dimensiunea companiei	Dim	Log din activul total
Gradul de îndatorare	LF	Levierul financiar (Datorii totale/capital propriu)

Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

În **Tabelul nr. 2** este sintetizată distribuția observațiilor aferente

auditorilor, în funcție de categoria în care se încadrează.

Tabelul nr. 2. Distribuția observațiilor privind auditorii pe categorii

Nr crt.	Categorie auditor	Număr observații	Pondere în total observații – %
1	BIG4	340	9,97
	Non-BIG4	3069	90,03
2	Firme de audit	2899	85,03
	Liber profesioniști	510	14,97
	Total	3409	100

Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

2.2. Metode de analiză a datelor

În studierea relațiilor dintre variabilele implicate au fost folosite analiza de corelație și analiza de regresie cu variabile alternative multiple. În analiza influenței reputației auditorului și a concentrației

acționariatului asupra calității informațiilor financiare raportate s-au folosit modele econometrice derivate din modelul Ohlson (1995), reprezentativ pentru domeniul evaluării măsurii în care informațiile raportate de companii influențează deciziile investitorilor.

Astfel, ecuația nr. 1 surprinde modelul utilizat pentru testarea individuală a influenței reputației auditorului, respectiv a concentrației acționariatului asupra indicatorilor bursieri:

$$P_{t+1/2} = \alpha_0 + \alpha_1 \times Rep_t + \alpha_2 \times Act_t + \alpha_3 \times Ctr_t + \varepsilon_t \quad (1)$$

unde P_t este prețul unei acțiuni la jumătatea anului $t+1$; Rep_t reputația auditorului în anul t , reprezentând alternativ variabila BIG4, respectiv Firm; Act_t reflectă gradul de concentrare a acționariatului în anul t ; Ctr_t include variabilele de control, respectiv segmentul de piață pe care compania este cotate (SegB), domeniul de activitate (Dom), dimensiunea (Dim) și gradul de îndatorare a companiei (LF); $\alpha_0, \dots, \alpha_i$ sunt parametrii asociați variabilelor din model, iar ε_t este componenta reziduu.

Analiza de sensibilitate a reputației auditorului în funcție de gradul de concentrare a acționariatului și de secțiunea BVB este testată prin intermediul modelului surprins în ecuația nr. 2:

$$P_{t+1/2} = \beta_0 + \beta_1 \times Rep_t + \beta_2 \times Rep_t \times Act_t + \beta_3 Act_t \times SegB_t + \beta_4 \times Rep_t \times Act_t \times SegB_t + \beta_5 \times Ctr_t + \varepsilon_t \quad (2)$$

unde $Rep_t \times Act_t$ semnifică influența asupra deciziilor investitorilor a existenței unui auditor aparținând categoriei BIG4 (respectiv organizat juridic sub forma unei companii), în contextul unui grad ridicat de concentrare a acționarilor;

$Act_t \times SegB_t$ reflectă efectul gradului de concentrare a acționariatului în funcție de segmentul de piață pe care compania este cotate; $Rep_t \times Act_t \times SegB_t$ arată impactul reputației auditorului în funcție de gradul de concentrare a acționariatului și de segmentul de piață bursieră pe care compania este cotate.

3. Interpretarea rezultatelor obținute

Tabelul nr. 3 surprinde analiza de corelație dintre variabilele implicate în studiu, remarcându-se existența unor legături semnificative între variabila dependentă și caracteristicile independente. De asemenea, între variabilele independente nu se identifică legături care să evidențieze posibile relații de coliniaritate. Aceste elemente susțin derularea analizei de regresie conform ipotezelor enunțate.

Tabelul nr. 3. Matricea de corelație

Variable	EPS	P	Cpr	LF	Big4	Firm	SegB	Act	Dom	Dim
EPS	1	.482**	.367**	-.024	.065**	.037*	.055**	-.011	-.071**	.102**
P		1	.668**	.001	.058**	.026	.048**	.020	-.095**	.168**
Cpr			1	-.012	.010	-.003	-.048**	.013	-.123**	.193**
LF				1	.064**	.042*	.111**	.003	.142**	.172**
Big4					1	.140**	.262**	-.040*	.081**	.355**
Firm						1	.162**	.084**	.095**	.202**
SegB							1	.001	.178**	.505**
Act								1	-.018	.153**
Dom									1	.253**
Dim										1

Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

Influența reputației auditorului din perspectiva apartenenței la una dintre categoriile Big4/Non-Big4 este reflectată în Tabelul nr. 4. Astfel, se remarcă o relevanță sporită a informațiilor raportate de către entitățile auditate de o companie membră a Big4. Investitorii asociază existența unei calități superioare a informațiilor financiare cu reputația auditorului ($\alpha_{Big4_modelP1} = 0,662$). În acest context, gradul de concentrare a acționariatului influențează pozitiv prețul acțiunilor ($\alpha_{Act_modelP3} = 0,195$), interpretându-se faptul că o concentrare maximă a deciziilor strategice contribuie

la sporirea calității informațiilor financiare. Din perspectiva segmentului de piață bursieră, informațiile publicate de companiile listate pe secțiunea principală a BVB sunt mai relevante (contribuie la formarea prețului acțiunilor într-o măsură mai mare) comparativ cu cele raportate de companiile listate pe piața AeRO ($\alpha_{SegB_modelP4} = 0,880$). Variabilele de control introduse în modelul P4 (Dim, Dom și LF) nu influențează semnificativ prețul acțiunilor, sensul legăturilor specifice variabilelor independente principale păstrându-se în cadrul tuturor modelelor propuse.

Tabelul nr. 4. Influența categoriei auditorului – Big4/Non Big4 – asupra performanței investițiilor				
Variabile independente	Variabila dependentă – P			
	P1	P2	P3	P4
Constanta	-0.009 (0.209)	-0.057 (0.424)	-0.135 (0.137)	-0.628 (0.076)
Cpr	0.336 (0.000)	0.335 (0.000)	0.336 (0.000)	0.332 (0.000)
EPS	1.635 (0.000)	1.651 (0.000)	1.636 (0.000)	1.633 (0.000)
Big4	0.662 (0.004)		0.675 (0.003)	0.516 (0.038)
Act		0.178 (0.112)	0.195 (0.073)	0.152 (0.098)
SegB				0.880 (0.000)
Dom				-0.195 (0.179)
Dim				-0.025 (0.612)
LF				0.001 (0.397)
N	3409	3409	3409	3409
R square	0.513	0.512	0.513	0.517
Sig F change	0.000	0.000	0.000	0.000

Notă: Coeficienții de regresie sunt prezentați cu valorile asociate sig. în paranteze. În prelucrarea datelor a fost considerat un risc de 5% privind gradul de semnificație a rezultatelor.

Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

Tabelul nr. 5 sintetizează rolul reputației auditorului din punctul de vedere al apartenenței acestora la una dintre categoriile companie/profesionist independent, în formarea prețului acțiunilor. În acest sens, coeficientul de regresie $\alpha_{Firm_modelP1} = 0,288$ reflectă o contribuție superioară la fundamentarea deciziilor de investiții a informațiilor publicate de entitățile ale căror situații financiare au fost auditate de o companie de audit, comparativ cu situația în care auditorul a fost un profesionist independent. Totuși, în cazul introducerii în analiză și a gradului de concentrare a acționarilor

(modelul P4) semnificația acestei relații scade (Sig $\alpha_{Firm_modelP4} = 0,288$), reflectând faptul că în contextul acțiunii unui cumul de factori piața nu diferențiază (din perspectiva acestei grupări) calitatea informațiilor financiare în funcție de reputația auditorului. Segmentul de piață pe care compania este listată își păstrează semnificația și sensul influențelor, pe piața principală informațiile financiare și nefinanciare introduse în studiu contribuind într-o măsură mai mare la formarea prețului acțiunilor (comparativ cu piața AeRO).

Tabelul nr. 5. Impactul categoriei auditorului – companie/profesionist independent – asupra prețului acțiunii

Variabile independente	Variabila dependentă – P			
	P1	P2	P3	P4
Constanta	-0.188 (0.192)	-0.057 (0.424)	-0.276 (0.156)	-0.222 (0.368)
Cpr	336 (0.000)	0.335 (0.000)	0.336 (0.000)	0.337 (0.000)
EPS	1.645 (0.000)	1.651 (0.000)	1.646 (0.000)	1.616 (0.000)
Firm	0.288 (0.033)		0.270 (0.061)	0.137 (0.288)
Act		0.178 (0.112)	0.161 (0.261)	0.168 (0.149)
SegB				0.896 (0.000)
Dom				-0.204 (0.161)
Dim				-0.004 (0.930)
LF				0.001 (0.395)
N	3409	3409	3409	3390
Rsquare	0.512	0.512	0.512	0.516
Sig F change	0.000	0.000	0.000	0.000

Notă: Coeficienții de regresie sunt prezentați cu valorile asociate sig. în paranteze. În prelucrarea datelor a fost considerat un risc de 5% privind gradul de semnificație a rezultatelor.

Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

Rezultatele analizei de sensibilitate sunt prezentate în **Tabelul nr 6**. Legăturile individuale specifice variabilelor *Big4* și *Act* își păstrează sensul și semnificația influenței asupra prețului acțiunii. Se remarcă, totuși, în cazul firmelor ale căror situații financiare sunt auditate de un membru Big 4 și cu concentrare mare a acționarului, o influență negativă a informațiilor asupra prețului acțiunilor ($\beta_{Big4*Act_modelP2} = -1.881$). Situația poate fi explicată prin faptul că investitorii interpretează această

asociere drept un posibil indiciu pentru afectarea independenței auditorului, în situația existenței unui grad ridicat de concentrare a acționarului. O concentrare mare a acționarului pe piața principală are un efect pozitiv asupra prețului acțiunii ($\beta_{Act*Piața_modelP3} = 1.234$; $\beta_{Act*Piața_modelP4} = 1.477$), însă influența negativă a prezenței Big4, în cazul unui nivel ridicat al *Act* nu diferențiază în funcție de segmentul de piață al BVB ($\text{Sig } \beta_{Big4*Act*Piața_modelP4} = 0.335$).

Tabelul nr. 6. Analiza de sensibilitate a legăturii dintre apartenența auditorului la Big4, concentrarea acționariatului și segmentul de piață BVB

Variabile independente	Variabila dependentă – P			
	P1	P2	P3	P4
Constanta	-0.135 (0.137)	-0.235 (0.036)	-0.260 (0.034)	0.337 (0.384)
Cpr	0.336 (0.000)	0.333 (0.000)	0.335 (0.000)	0.336 (0.000)
EPS	1.636 (0.000)	1.623 (0.000)	1.584 (0.000)	1.577 (0.000)
Big4	0.675 (0.003)	1.797 (0.000)	1.811 (0.000)	2.041 (0.000)
Act	0.195 (0.073)	0.394 (0.009)	0.172 (0.068)	0.172 (0.104)
Big4*Act		-1.881 (0.000)	-2.040 (0.000)	-2.011 (0.000)
Act *Piata			1.234 (0.000)	1.477 (0.000)
Big4*Act *Piata				-0.513 (0.335)
Dom				-0.165 (0.154)
Dim				-0.067 (0.164)
LF				0.001 (0.326)
N	3409	3409	3409	3390
Rsquare	0.513	0.516	0.520	0.521
Sig F change	0.000	0.000	0.000	0.000

Notă: Coeficienții de regresie sunt prezentați cu valorile asociate sig. în paranteze. În prelucrarea datelor a fost considerat un risc de 5% privind gradul de semnificație a rezultatelor.

Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

Tabelul nr. 7 sintetizează analiza de sensibilitate derulată din perspectiva grupării auditorilor în funcție de forma juridică de organizare. Se remarcă păstrarea influențelor pozitive a concentrării maxime a acționariatului, pe piața

principală ($\beta_{Act * Piata_modelP3} = 1.182$; $\beta_{Act * Piata_modelP4} = 0.463$), însă legătura dintre forma de organizare juridică (companii/profesionist independent), gradul de concentrare a acționariatului și segmentul de piață

bursieră nu exprimă influențe semnificative statistic ($\text{Sig } \beta_{\text{Firm}^* \text{Act_modelP2}} = 0.111$; $\text{Sig } \beta_{\text{Firm}^* \text{Act}^* \text{Piata_modelP4}} = 0.210$). Se confirmă încă o dată faptul că piața nu diferențiază

auditorii în funcție de forma de organizare. De asemenea, sensul legăturilor se păstrează și în situația introducerii în analiză a variabilelor de control.

Tabelul nr. 7. Evaluarea legăturii dintre reputația auditorului, concentrarea acționariatului și segmentul de piață BVB

Variabile independente	Variabila dependentă – P			
	P1	P2	P3	P4
Constanta	-0.276 (0.156)	-0.055 (0.535)	-0.057 (0.529)	0.005 (0.662)
Cpr	0.336 (0.000)	0.336 (0.000)	0.337 (0.000)	0.336 (0.000)
EPS	1.646 (0.000)	1.644 (0.000)	1.608 (0.000)	1.605 (0.000)
Firm	0.270 (0.061)	-0.005 (0.245)	-0.004 (0.348)	-0.017 (0.453)
Act	0.161 (0.261)	-0.245 (0.190)	-0.335 (0.345)	-0.326 (0.369)
Firm*Act		0.485 (0.111)	0.328 (0.198)	0.313 (0.232)
Act *Piata			1.182 (0.000)	0.463 (0.020)
Firm*Act *Piata				0.785 (0.210)
Dom				-0.217 (0.135)
Dim				0.004 (0.626)
LF				0.001 (0.299)
N	3409	3409	3409	3390
R square	0.512	0.513	0.517	0.517
Sig F change	0.000	0.000	0.000	0.000

Notă: Coeficienții de regresie sunt prezentați cu valorile asociate sig. în paranteze. În prelucrarea datelor a fost considerat un risc de 5% privind gradul de semnificație a rezultatelor.

Sursa: Prelucrările autorilor, 2021

Din perspectivă statistică toate modelele testate sunt semnificative ($Sig F change < 0,05$), cu o capacitate informativă adecvată (R^2 minim = 0.512), similară cu alte analize asociate evaluării gradului de relevanță a informațiilor publicate de companiile cotate.

CONCLUZII

Capacitatea cifrelor contabile de a influența deciziile investitorilor reprezintă un subiect care, deși a fost studiat extensiv de literatura de specialitate, încă mai oferă oportunități și provocări ca urmare a complexității și perspectivelor multiple din care poate fi cercetat. Astfel, deși subiectul a fost abordat chiar și cu 30 de ani în urmă (Harris, & Ohlson, 1990), acesta continuă să fie de actualitate în contextul necesității unei informări continue a investitorilor.

Lucrarea a avut drept scop analiza legăturii dintre reputația auditorului, respectiv gradul de concentrare a acționariatului, și relevanța informațiilor financiar-contabile raportate de societățile listate la Bursa de Valori București.

Prin testarea ipotezelor de cercetare propuse a fost identificată contribuția reputației auditorului la formarea prețului acțiunilor. Astfel, apartenența auditorului la Big4 generează o relevanță superioară a informațiilor financiare pentru investitori, comparativ cu situația în care situațiile financiare au fost auditate de companii Non-Big4. În urma grupării auditorilor în funcție de forma de organizare juridică, companie/profesionist independent, rezultatele obținute evidențiază faptul că, în general, piața nu diferențiază, din acest punct de vedere, calitatea informațiilor financiare.

Gradul de concentrare a acționariatului influențează semnificativ prețul acțiunilor. Din studiu se identifică o relevanță sporită a informațiilor financiare raportate de companiile cu o concentrare maximă a acționariatului, comparativ cu celelalte niveluri de concentrare.

În urma introducerii în analiză a variabilelor de control se remarcă o contribuție semnificativă doar în cazul variabilei care surprinde segmentul pieței de cotare, informațiile de pe piața principală a BVB fiind interpretate drept factor decizional într-o măsură superioară, comparativ cu cele raportate de companiile cotate pe piața AeRO.

Analiza de sensibilitate efectuată confirmă rezultatele obținute. În acest sens, se remarcă influența superioară a informațiilor financiare la formarea prețului acțiunilor în cazul situațiilor financiare auditate de un membru Big4, pe segmentul de piață principal al BVB și în cazul entităților cu un grad ridicat de concentrare a acționariatului. De asemenea, forma de organizare juridică (companii/profesionist independent) nu exprimă legături semnificative statistice, nici în corelație cu gradul de concentrare a acționariatului și segmentul de piață bursieră.

Desigur, studiul are o serie de limite. Acestea constau în dimensiunea redusă a eșantionului, în utilizarea unui singur model de analiză a datelor și concentrarea doar pe piața bursieră românească. Direcțiile viitoare de cercetare urmăresc eliminarea acestor limite, precum și aprofundarea analizei cu elemente specifice procesului de audit, cum ar fi opinia de audit exprimată, respectiv aspecte cheie de audit (*Key Audit Matters – KAM*).

BIBLIOGRAFIE

1. Afrăsinei, M. B., Georgescu, I. E. (2020), Value Relevance of the Information Reported by Romanian Quoted Companies with Connections to Tax Havens, *Eurasian Business Perspectives* (pp. 249-268). Springer, Cham.
2. Alali, F. A., Foote, P. S. (2012), The value relevance of international financial reporting standards: Empirical evidence in an emerging market, *The International Journal of Accounting*, 47(1), 85-108.
3. Alimehmeti, G., Paletta, A. (2012), Ownership concentration and effects over firm performance: Evidences from Italy, *European Scientific Journal*, 8(22).
4. Amir, E., Lev, B. (1996), Value-relevance of nonfinancial information: The wireless communications industry, *Journal of accounting and economics*, 22(1-3), 3-30.
5. Ball, R., Robin, A., Sadka, G. (2008), Is financial reporting shaped by equity markets or by debt markets? An international study of timeliness and conservatism, *Review of accounting studies*, 13(2-3), 168-205.
6. Ball, R., Shivakumar, L. (2005), Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition

- timeliness, *Journal of accounting and economics*, 39(1), 83-128.
7. Balsmeier, B., Czaritzki, D. (2017), Ownership concentration, institutional development and firm performance in Central and Eastern Europe, *Managerial and Decision Economics*, 38(2), 178-192.
 8. Barth, M. E., Beaver, W. H., Landsman, W. R. (2001), The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view, *Journal of Accounting and Economics*, 31(1-3), 77-104.
 9. Barth, M. E., Li, K., McClURE, C. (2021), Evolution in value relevance of accounting information, *Stanford University Graduate School of Business Research*, Paper No. 17-24.
 10. Becker, C. L., DeFond, M. L., Jambalvo, J., Subramanyam, K. R. (1998), The effect of audit quality on earnings management, *Contemporary accounting research*, 15(1), 1-24.
 11. Behn, B. K., Choi, J. H., Kang, T. (2008), Audit quality and properties of analyst earnings forecasts, *The Accounting Review*, 83(2), 327-349.
 12. Beisland, L. A. (2009), A review of the value relevance literature, *The Open Business Journal*, 2(1).
 13. Broye, G., Weill, L. (2008), Does leverage influence auditor choice? A cross-country analysis, *Applied Financial Economics*, 18(9), 715-731.
 14. Chang, X., Gyax, A. F., Oon, E., Zhang, H. F. (2008), Audit quality, auditor compensation and initial public offering underpricing, *Accounting & Finance*, 48(3), 391-416.
 15. Chen, Z., Cheung, Y. L., Stouraitis, A., Wong, A. W. (2005), Ownership concentration, firm performance, and dividend policy in Hong Kong, *Pacific-Basin Finance Journal*, 13(4), 431-449.
 16. Cimini, R. (2021), The effect of female presence on corporate boards of directors on the value relevance of accounting amounts: empirical evidence from the European Union, *Journal of International Financial Management & Accounting*.
 17. Cordazzo, M., Bini, L., Marzo, G. (2020), Does the EU Directive on non-financial information influence the value relevance of ESG disclosure? Italian evidence, *Business Strategy and the Environment*, 29(8), 3470-3483.
 18. Darmadi, S. (2016), Ownership concentration, family control, and auditor choice: Evidence from an emerging market, *Asian Review of Accounting*, Emerald Group Publishing, vol. 24(1), pages 19-42, February.
 19. DeAngelo, L. E. (1981), Auditor size and audit quality, *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
 20. Dechow, P., Ge, W., Schrand, C. (2010), Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences, *Journal of accounting and economics*, 50(2-3), 344-401.
 21. Demsetz, H., Lehn, K. (1985), The structure of corporate ownership: Causes and consequences, *Journal of political economy*, 93(6), 1155-1177.
 22. Demsetz, H., Villalonga, B. (2001), Ownership structure and corporate performance, *Journal of corporate finance*, 7(3), 209-233.
 23. Easton, P. D., Harris, T. S., (1991), Earnings as an explanatory variable for returns, *Journal of Accounting Research* 29, 19-36
 24. Fazlzadeh, A., Hendi, A. T., Mahboubi, K. (2011), The examination of the effect of ownership structure on firm performance in listed firms of Tehran stock exchange based on the type of the industry, *International Journal of Business and Management*, 6(3), 249.
 25. Fazzini, M., Dal Maso, L. (2016), The value relevance of "assured" environmental disclosure: The Italian experience, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
 26. Foroughi, M., Fooladi, M. (2011), Corporate ownership structure and firm performance: evidence from listed firms in Iran, *International Conference on Humanities, Society and Culture (ICHSC)*, Kuala Lumpur, Malaysia, November, pp. 4-6.
 27. Gamerschlag, R. (2013), Value relevance of human capital information, *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 14, nr. 2, pp. 325-345
 28. Goergen, M., Renneboog, L. (2001), Investment policy, internal financing and ownership concentration in the UK, *Journal of Corporate Finance*, 7(3), 257-284.
 29. Gong, J. J., Sophia, I., Wang, L. (2016), Changes in the value relevance of research and development expenses after IFRS adoption, *Advances in accounting*, 35, 49-61.

30. Harris, T. S., Lang, M., Möller, H. P. (1994), The value relevance of German accounting measures: An empirical analysis, *Journal of Accounting Research*, 32(2), 187-209.
31. Harris, T. S., Ohlson, J. A. (1990), Accounting disclosures and the market's valuation of oil and gas properties: Evaluation of market efficiency and functional fixation, *Accounting Review*, 764-780.
32. Hassel, L., Nilsson, H., Nyquist, S. (2005), The value relevance of environmental performance, *European Accounting Review*, 14(1), 41-61.
33. Hellström, K. (2006), The value relevance of financial accounting information in a transition economy: The case of the Czech Republic, *European Accounting Review*, 15(3), 325-349.
34. Hirschey, M., Richardson, V. J., Scholz, S. (2001), Value relevance of nonfinancial information: The case of patent data, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 17(3), 223-235.
35. Hope, O. K., Langli, J. C., Thomas, W. B. (2012), Agency conflicts and auditing in private firms, *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 500-517.
36. Horobet, A., Belascu, L., Cureau, Ș. C., Pentescu, A. (2019), Ownership concentration and performance recovery patterns in the European Union, *Sustainability*, 11(4), 953.
37. Laporšek, S., Dolenc, P., Grum, A., Stubelj, I. (2020), Ownership structure and firm performance—The case of Slovenia, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 1-21.
38. Lee, H. L., Lee, H. (2013), Do Big 4 audit firms improve the value relevance of earnings and equity?, *Managerial Auditing Journal*, Emerald Group Publishing, vol. 28(7), pages 628-646, July
39. Leech, D., Leahy, J. (1991), Ownership structure, control type classifications and the performance of large British companies, *The Economic Journal*, 101(409), 1418-1437.
40. Lennox, C. S., Pittman, J. (2008), Big five audits and accounting fraud. Available at SSRN 1137829.
41. Machek, O., Kubíček, A. (2018), The relationship between ownership concentration and performance in Czech Republic, *Journal of International Studies*, 11(1).
42. Moneva, J. M., Cuellar, B. (2009), The value relevance of financial and non-financial environmental reporting, *Environmental and Resource Economics*, 44(3), 441-456.
43. Ohlson, J., (1995), Earnings, book values and dividends in quality valuations, *Contemporary Accounting Research* 11, 661-688
44. Oliveira, L., Rodrigues, L. L., Craig, R. (2010), Intangible assets and value relevance: Evidence from the Portuguese stock exchange, *The British Accounting Review*, 42(4), 241-252.
45. Raffournier, B. (2018), *Théorie de la comptabilité financière*, Paris, Editura Economica.
46. Ragab, A. A., Omran, M. M. (2006), Accounting information, value relevance, and investors' behavior in the Egyptian equity market, *Review of Accounting and Finance*, Vol. 5 No. 3, pp. 279-297
47. Scafarto, V., Ricci, F., Della Corte, G., De Luca, P. (2017), Board structure, ownership concentration and corporate performance: Italian evidence, *Corporate Ownership & Control*, 15 (1-2), 347-359.
48. Thomsen, S., Pedersen, T. (2000), Ownership structure and economic performance in the largest European companies, *Strategic Management Journal*, 21(6), 689-705.
49. Van Tendeloo, B., Vanstraelen, A. (2008), Earnings management and audit quality in Europe: Evidence from the private client segment market. *European Accounting Review*, 17(3), 447-469.
50. Wruck, K. H. (1989), Equity ownership concentration and firm value: Evidence from private equity financings, *Journal of Financial Economics*, 23(1), 3-28.
51. Yasser, Q. R., Al Mamun, A. (2015), Effects of ownership concentration on firm performance: Pakistani evidence, *Journal of Asia Business Studies*, vol. 19, nr. 2, mai, p. 162-176



Percepția auditorilor financiari cu privire la valoarea adăugată a serviciilor de audit intern

Prof. univ. dr. Nicoleta FARCANE,
Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de
Economie și de Administrare a Afacerilor,
e-mail: nicoleta.farcane@e-uvt.ro

Dr. Delia DELIU,
Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de
Economie și de Administrare a Afacerilor,
e-mail: delia.deliu@e-uvt.ro

Dr. Valentin BURCĂ,
Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de
Economie și de Administrare a Afacerilor,
e-mail: burca_valentin@yahoo.com

Rezumat

Auditul intern a câștigat un rol important în cadrul companiilor în mediul de afaceri de astăzi, radical schimbat, fie de turbulențele din mediul socio-economic provocate de crize economice sau sanitare (precum pandemia COVID-19), fie de tehnologizare și digitalizare. Astfel, în ultimii șaptezeci de ani auditul intern s-a dezvoltat, evoluând de la funcția de control responsabilă cu inspecția datelor contabile și financiare, la funcția strategică responsabilă cu îmbunătățirea proceselor de guvernanță pentru acționari și conducere. Auditorul intern ajută o organizație să își îndeplinească obiectivele prin aducerea unei abordări sistematice și disciplinate pentru a evalua și îmbunătăți eficacitatea proceselor de gestionare, control și guvernare a riscurilor. Numai un audit intern eficient își poate îndeplini sarcinile în mod corespunzător, eficiența depinzând de nivelul de subordonare al funcției de audit intern (care trebuie să fie adecvat pentru ca auditul intern să fie independent și obiectiv, de calificarea profesională și experiența practică a personalului de audit intern), de strategia misiunii, respectiv de activitățile și valoarea adăugată pentru companie și asupra capacității de a se îmbunătăți permanent. Cercetarea de față își propune să analizeze percepția profesioniștilor practicieni reuniți în cadrul organismelor profesionale din România atât din poziția auditorului intern care efectuează acest serviciu în baza misiunilor de audit realizate la nivelul unei organizații, dar și din poziția angajatului în cadrul birourilor sau departamentelor de audit intern din aceste entități economice. Obiectivul principal rezidă în crearea și modelarea unui cadru holistic care să poată fi utilizat pentru evaluarea valorii adăugate de funcțiile de audit intern pe baza percepțiilor stakeholderilor. Principalele rezultate obținute subliniază rolul fundamental al calității capitalului uman și, respectiv, rolul cadrului instituțional de guvernanță corporativă conturat la nivelul entităților economice.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Farcane, N., Deliu, D., Burcă, V. (2022), Financial Auditors' Perception on the Added Value of Internal Audit Services, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 1(165)/2022, pp. 117-133, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/165/002

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/165/002>
Data primirii articolului: 9.09.2021
Data revizuirii: 17.09.2021
Data acceptării: 23.11.2021

Doar printr-o comunicare și o raportare eficientă a observațiilor de audit managementul își va asuma responsabilitatea de implementare a recomandărilor auditorului. Totodată, prin integritatea, independența, obiectivitatea și competențele auditorului intern se pun bazele unei funcții de audit intern care are toate premisele de a câștiga încrederea, susținerea și cooperarea din partea managementului entității economice. Nu în ultimul rând, rezultatele obținute în acest studiu relevă importanța contextului organizațional în care funcția de audit este organizată. Conform modelului „three line defence” consacrat la nivel internațional, funcția de audit este ultima linie de apărare împotriva fraudelor ori neconformităților, care asigură preservarea resurselor entității economice.

Cuvinte cheie: audit intern; valoare adăugată; eficiența serviciilor de audit intern; performanță; COVID-19; digitalizare; inovație tehnologică

Clasificare JEL: M21, M40, M41, M42

1. Introducere

Mediul socio-economic actual, sensibil, mai ales pe fondul pandemiei COVID-19, dar și pe fondul digitalizării, creează un context caracterizat de incertitudine atât pentru organizațiile private, cât și pentru cele publice.

Auditul intern ca activitate independentă și obligatorie și ca o funcție strategică ce aduce valoare adăugată oferă unei organizații o asigurare cu privire la gradul de verificabilitate a operațiunilor efectuate în cadrul afacerii, propunând în consecință sfaturi pentru îmbunătățirea acestora și contribuind astfel la crearea de valoare adăugată.

Cercetarea de față își propune să identifice acele circumstanțe la nivelul cărora literatura de specialitate încă nu a reușit să stabilească o corelație clară între activitățile auditorilor interni și performanța financiară a organizației. Astfel, în vederea evaluării eficacității funcției de audit intern, studiul nostru prezintă domeniile și segmentele de activitate care pot adăuga valoare, dar și factorii care permit acest lucru.

În vederea atingerii obiectivelor cercetării, ne-am propus să încercăm să interogăm profesioniștii auditori financiari și practicieni, pentru a aprecia percepția acestora nu doar din poziția auditorului intern care efectuează acest serviciu în baza misiunilor de audit efectuate nivelul unei organizații, ci și din poziția angajatului în cadrul birourilor

sau departamentelor de audit intern din aceste organizații. Intenția noastră a fost de a ajunge în postura de a modela un cadru holistic care poate fi utilizat pentru evaluarea valorii adăugate de funcțiile de audit intern pe baza percepțiilor părților interesate.

Astfel, având în vedere percepția auditorilor interni membri ai Asociației Auditorilor Interni din România (A.A.I.R.), respectiv a auditorilor financiari membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România (C.A.F.R.), cercetarea noastră vizează trei obiective:

- OB1: analiza corelației dintre modul de alocare a resurselor de audit și potențialul funcției de audit intern de a genera valoare adăugată;
- OB2: analiza implicațiilor privind calitățile auditorului intern în cadrul promovării funcției de audit intern, din perspectiva potențialului funcției de audit intern de a genera valoare adăugată;
- OB3: impactul inovației tehnologice asupra modului de alocare a resurselor de audit.

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

2. Analiza literaturii de specialitate

În perioade caracterizate de turbulențele socio-economice, cum este, spre exemplu, perioada actuală, pe fondul pandemiei COVID-19 (Deliu, 2020; Farcane *et al.*, 2021), cât și pe fondul schimbărilor disruptive în activitățile zilnice provocate de digitalizare și de tehnologiile emergente (Farcane & Deliu, 2020; Tiron-Tudor *et al.*, 2021; Tiron-Tudor & Deliu, 2021), managerii au nevoie mai mult ca niciodată de acces rapid la informații pe care să se poată baza în procesul de luare a deciziilor. Astfel, într-un mediu de afaceri care se schimbă într-un ritm mai accelerat decât oricând, iar soluțiile de automatizare și robotizare sunt adoptate rapid și în tot mai multe sfere de activitate, auditorii interni joacă un rol din ce în ce mai important (Deloitte, 2018c; Ernst & Young, 2020; KPMG, 2020b; Kahyaoglu & Aksoy, 2021; Mervelito *et al.*, 2021). În acest sens, având în vedere incertitudinile majore

produse de asaltul forțelor disruptive, funcția de audit intern trebuie să evolueze pentru a ajuta organizația să înțeleagă și să gestioneze riscurile asociate (Kahyaoglu & Aksoy, 2021), să obțină rezultatele așteptate în urma automatizării (Mervelito *et al.*, 2021), dar și să continue să inoveze pentru a obține valoare adăugată (KPMG, 2021). Zonele tradiționale de dezvoltare continuă a auditului intern – i.e., GRC (guvernanță-risc-conformitate) și abilități personale – devin insuficiente pentru a răspunde, într-un mod adecvat, acestor nevoi. Pe de cealaltă parte, aspecte precum robotizare, agilitate, intraprenariat sau programare constituie domenii în care auditorii interni ar trebui să poată performa pentru a aduce valoare adăugată companiilor.

Rolul auditului intern a fost, de-a lungul timpului, în strânsă concordanță cu evoluția așteptărilor stakeholderilor, îndeosebi a managerilor. Astfel, auditorii interni li s-a cerut să își canalizeze eforturile spre activități care generează valoare adăugată (Savčuk, 2007; PWC, 2009; PWC, 2014a; PWC, 2014b; Deloitte, 2018b; Deloitte, 2018c; Erasmus & Coetzee, 2018; Jiang *et al.*, 2018). Pe lângă funcția de evaluare a conformității cu reglementările legale în ceea ce privește procesele companiei, este imperativ ca auditul intern să dobândească și funcția de consultanță (Bou-Raad, 2000; Jayalakshmy *et al.*, 2005), respectiv de comunicare a informațiilor utile privind managementul riscurilor și oportunitățile de îmbunătățire și eficientizare a proceselor (Carcello *et al.*, 2018).

Auditorul intern începe, așadar, să joace un rol important în evoluția scenariilor economice emise pentru a asigura o guvernanță corporativă solidă, o gestionare adecvată a riscurilor, identificarea și prevenirea fraudei.

Auditul intern este definit ca fiind „o activitate independentă, obiectivă de asigurare și consultanță concepută pentru a adăuga valoare și a îmbunătăți funcționarea unei organizații”, întrucât are capacitatea de a ajuta o organizație să-și îndeplinească obiectivele printr-o „abordare sistematică și disciplinată” în ceea ce privește „evaluarea și îmbunătățirea eficacității proceselor de gestionare, control și guvernare a riscurilor” (IIA, 1999).

La începutul anului 2008, Consiliul de Administrație al IIA a aprobat un nou plan strategic, care se concentra pe diverse activități în vederea îndeplinirii cerinței de educație continuă pentru menținerea competenței și, implicit, pe o concentrare dincolo de interesul propriu către un „bine comun” (IIA, 2008).

Conceptul de a acționa către un „bine comun” avea nevoie de o nuanțare și dezvoltare ulterioară și, astfel, s-a format un grup de lucru care să exploreze și să dezvolte o descriere clară și concisă a propunerii de *valoare adăugată a auditului intern* sau a *așa-zisului bine comun*, care ar putea fi apoi comunicată elementelor și actorilor cheie ai profesiei (IIARF, 2011).

Pe de-o parte, valoarea adăugată poate fi cuantificată prin câștiguri monetare (Elliott *et al.*, 2007) sau economii de costuri (Mihret & Woldeyohanni, 2008). Pe de cealaltă parte, valoarea adăugată este considerată de cele mai multe ori ca fiind de natură subiectivă, putându-se măsura strict calitativ, prin însăși asigurarea că așteptările stakeholderilor au fost îndeplinite (Roth, 2003; Arena & Azzone, 2009; PWC, 2014a; PWC, 2014b; Lenz & Hahn, 2015; PWC, 2016; Sarens *et al.*, 2016; Witzany & Harrington, 2016; Imbrescu & Peta, 2017; Lenz *et al.*, 2018).

Cele mai multe cercetări demarate în domeniul auditului intern au vizat identificarea și evaluarea tendințelor și a evoluțiilor în ceea ce privește bunele practici, prin efectuarea de studii empirice (Savčuk, 2007; PWC, 2009; PWC, 2014a; PWC, 2014b; Su *et al.*, 2017; Deloitte, 2018b; Deloitte, 2018c; Erasmus & Coetzee, 2018; Jiang *et al.*, 2018). O parte a studiilor abordează o analiză empirică a relației dintre calitatea auditului intern, mecanismul interactiv al structurii de management și valoarea corporativă a companiilor (Su *et al.*, 2017; Erasmus & Coetzee, 2018).

Pe de altă parte, un sondaj aplicat printre auditorii interni români de către KPMG (2019) relevă cum una dintre cele mai mari provocări ale funcției de audit intern din ultimii ani a fost și rămâne poziționarea auditului intern ca o funcție strategică ce aduce valoare adăugată unei companii. Astfel, în contextul dezvoltărilor permanente din industria IT, precum și al schimbărilor la nivelul proceselor operaționale, capacitatea funcțiilor de audit intern de a-și readapta planurile de audit, procesele de verificare, precum și resursele umane necesare desfășurării activității, sunt puse continuu la încercare (KPMG, 2019; KPMG, 2020a; KPMG, 2020b).

Observăm deci cum *valoarea adăugată* reprezintă epicentrul profesiei de audit intern, întrucât însăși abilitatea auditorilor de a adăuga valoare și de a oferi sprijin stakeholderilor creează premisa activităților de audit intern (Sarens & De Beelde, 2006; Sarens *et al.*, 2009; Lenz & Hahn, 2015; IIA, 2017; Botha & Wilkinson, 2019).

3. Metodologia și organizarea cercetării

3.1. Eșantionul analizat

Studiul reprezintă parte a unui efort de cercetare mai amplu, prin care se dorește evaluarea impactului funcției de audit intern asupra performanțelor financiare ale firmelor. Prin acest studiu dorim să identificăm premisele necesare unei funcții de audit bine definite în cadrul matricei organizaționale.

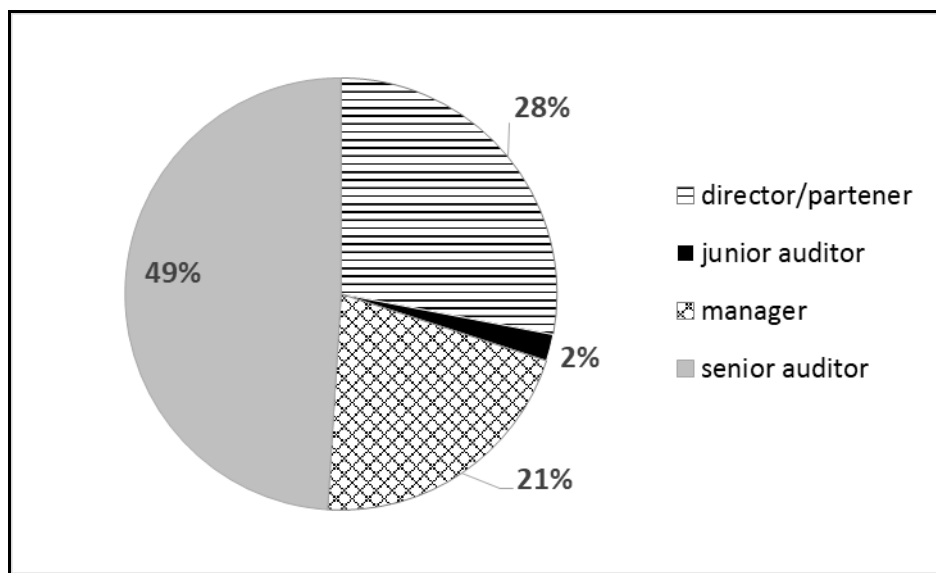
În acest sens s-a procedat la transmiterea unui chestionar către membrii Asociației Auditorilor Interni din România (A.A.I.R.). Având în vedere că printre pașii fundamentali ai activității de audit financiar statutar se regăsește și evaluarea funcției de audit intern a firmei auditate,

chestionarul a fost transmis, de asemenea, membrilor Camerei Auditorilor Financiari din România (C.A.F.R.).

Chestionarul distribuit conține un număr total de 116 întrebări, din care secțiunea dedicată auditorilor conține un număr de 32 de întrebări specifice la care se adaugă 5 întrebări care descriu profilul general al fiecărui respondent.

Atenția autorilor în cadrul acestui studiu s-a focalizat pe analiza răspunsurilor la 20 din cele 32 de întrebări specifice auditorilor. Întrebările sunt de tip alegere, utilizându-se scala Likert în redarea răspunsurilor posibile (1 – în foarte mică măsură, 2 – în mică măsură, 3 – mediu/neutru, 4 – în mare măsură, 5 – în foarte mare măsură). Aceste întrebări sunt utile pentru o analiză orientată spre elemente esențiale care condiționează potențialul de creare de valoare adăugată a funcției de audit intern.

Figura nr. 1. Structura eșantionului în funcție de statutul respondenților



Sursa: Proiecție autori

În decurs de aproximativ o lună au dat curs invitației de a completa acest chestionar un număr de 63 de persoane, grupate în funcție de statut. Compoziția eșantionului, reprezentată în **Figura nr. 1**, relevă că majoritatea celor care au dat curs invitației noastre sunt auditori cu experiență, întrucât doar 2% din respondenți reprezintă auditori cu experiență mai mică.

Totodată, remarcăm că dintre cele 63 de răspunsuri valide, 89% reprezintă răspunsuri din partea unor auditori care fac referire la funcția de audit din cadrul firmei ca fiind o obligație legală, comparativ cu restul respondenților, de doar 11%, care susțin că funcția de audit intern a fost creată la inițiativa managementului firmei. Această separare este esențială întrucât organizarea auditului

intern din inițiativa managementului firmei implică un grad mai mare de asumare a managementului în susținerea misiunilor de audit intern.

3.2 Analiza fiabilității scalei utilizate

Cele 32 de întrebări considerate în analiză sunt împărțite în patru grupe, care vizează:

- *impactul funcției de audit intern la nivelul firmei:* valoare adăugată, implementare recomandări, economii;
- *calitatea auditorului intern și relațiile interpersonale:* independența, înțelegerea modelului de afaceri, formarea continuă, susținerea, cooperarea;

- *implicațiile tehnologiilor și a instrumentelor de lucru asupra activităților întreprinse de auditorul intern în cadrul angajamentelor de audit:* tehnologii emergente, Data Analytics, GRC (Governance-Risk-Control), sisteme suport;
- *eficiența și eficacitatea funcției de audit intern:* eficiență cost, eficiență timp, eficiență comunicare, număr întâlniri, planificare, limitare buget timp, testare.

Pentru validarea scalei utilizate se procedează la evaluarea consistenței interne a fiecărei grupe de itemi sus menționați (**scale reliability analysis**), prin realizarea **testului Cronbach's Alpha**. În **Tabelul nr. 1** sunt prezentate rezultatele analizei fiabilității scalei utilizate în cadrul chestionarului administrat.

Tabelul nr. 1. Rezultatele analizei fiabilității scalei utilizate

Item	Descriere	Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha if Item Deleted
valoare adăugată	Evaluati măsura în care funcția de audit intern creează valoare adăugată		0,676
implementare recomandări	Evaluati măsura în care recomandările din cadrul raportului de audit intern sunt implementate	0,803	0,751
economii	Evaluati măsura în care recomandările din cadrul raportului de audit intern implementate au condus la economii și la evitarea unor costuri suplimentare		0,760
independență	Evaluati măsura în care este respectată independența auditorului intern din perspectiva atitudinii conducerii		0,841
înțelegere business	Evaluati măsura în care funcția de audit intern are o înțelegere bună a modelului de afaceri		0,858
formare continuă	Evaluati măsura în care se asigură formarea profesională continuă a auditorului intern	0,882	0,857
susținere	Evaluati măsura în care funcția de audit intern este susținută în realizarea misiunii de audit		0,873
cooperare	Evaluati măsura în care funcția de audit intern asigură o relație de cooperare cu departamentul de audit intern		0,852
tehnologii emergente	Evaluati măsura în care funcția de audit intern se aliniază la inovațiile tehnologice din aria domeniului de audit		0,656
Data Analytics	Evaluati măsura în care utilizați Data Analytics în efectuarea misiunilor de audit și a investigațiilor		0,663
GRC	Utilizați o soluție integrată de GRC (guvernanță, risc, control) în cadrul departamentului de audit intern?	0,772	0,844
sisteme suport	Evaluati măsura în care funcția de audit intern folosește suficient instrumente/tehnologii suport (programe de audit, modele etc.)		0,606
eficiență cost	Cum evaluați eficiența funcției de audit intern din perspectiva costului funcției de audit intern?		0,902
eficiență timp	Cum evaluați eficiența funcției de audit intern din perspectiva timpului necesar derulării unei misiuni de audit intern?		0,894

Item	Descriere	Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha if Item Deleted
eficiență comunicare	Cum evaluați eficiența funcției de audit intern din perspectiva comunicării recomandărilor de audit și a monitorizării implementării acestora?		0,876
număr întâlniri	Evaluați măsura în care numărul întâlnirilor de lucru cu reprezentanții conducerii entităților sunt suficient corelate cu specificul misiunilor	0,898	0,871
planificare	Evaluați măsura în care există conformitate cu planul de audit (audit planificat vs. audit realizat)		0,877
limitare buget timp	Evaluați măsura în care se respectă managementul timpului în cadrul misiunilor de audit (plan vs. real)		0,880
testare	Evaluați măsura în care există eficiență în utilizarea resurselor (teste efectuate pe zi)		0,875

Sursa: Calcule autori

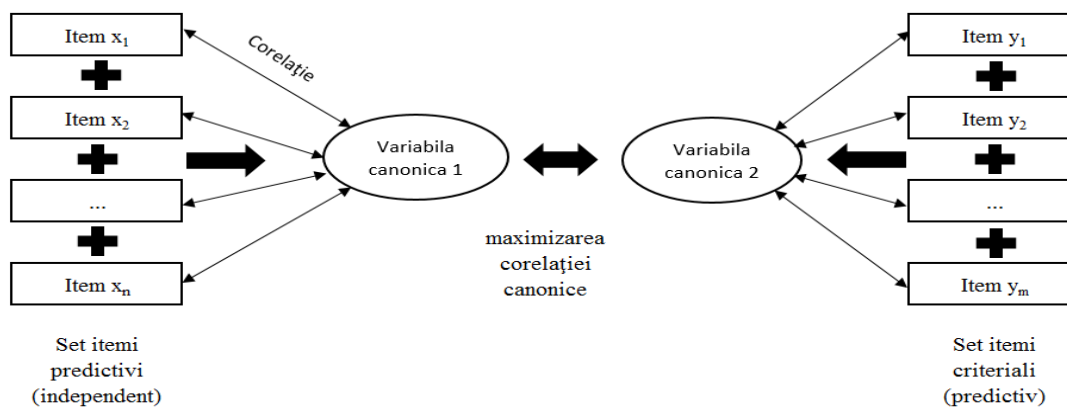
Observăm că pentru secțiunile analizate chestionarul este echilibrat, iar scala de măsurare este relevantă, având în vedere că nivelul coeficientului Cronbach's Alpha depășește valoarea 0,800. Excepție este secțiunea care adresează problema impactului inovației tehnologice, având coeficientul Cronbach's Alpha de 0,772, valoare care denotă o scală a cărei fiabilitate este acceptabilă (Hair *et al.*, 2019). În plus, dacă procedăm la analiza scalei de măsurare fără a mai grupa itemii în grupe conceptuale, obținem un coeficient Cronbach's Alpha de 0,935 care denotă o scală fiabilă per ansamblu.

3.3. Analiza canonică a itemilor

Pentru a oferi o imagine mai clară cu privire la percepția auditorului intern privind o serie de aspecte semnalate prin administrarea chestionarului, vom proceda la o analiza

canonică de corelație. Această metodă oferă informații mai utile comparativ cu analiza clasică de corelație, tocmai pentru că surprinde efectul combinat al mai multor variabile analizate asupra mai multor variabile rezultat (Tabachnick & Fidell, 2013). Analiza presupune conturarea a două variabile canonice, care reflectă o combinație liniară a unui set de variabile de intrare, pentru care se calculează coeficientul de corelație. Analiza canonică presupune estimarea unor coeficienți asociați fiecărei variabile de intrare care conduc la maximizarea corelației dintre cele două variabile canonice, calculate ca fiind o combinație liniară a variabilelor de intrare, conform **Figurii nr. 2**. Astfel că această metodă permite analiza asocierii liniare dintre un set de variabile de intrare și respectiv un set de variabile dependente, depășind limitele analizei unor relații de corelație individuale.

Figura nr. 2. Reprezentarea liniară a corelațiilor canonice



Sursa: Proiecție autori

Formal, această metodă pornește de la două seturi de variabile, respectiv $X = (x_1, \dots, x_n)^t$ și $Y = (y_1, \dots, y_m)^t$. Corelația dintre variabilele X și Y se reduce la analiza corelației dintre două variabile canonice. Aceste variabile canonice sunt exprimate ca o combinație liniară a componentelor setului X și a setului Y de variabile de intrare, astfel încât:

$$U = a' \cdot X = a_1 \cdot x_1 + a_2 \cdot x_2 + \dots + a_n \cdot x_n,$$

iar

$$V = b' \cdot X = b_1 \cdot y_1 + b_2 \cdot y_2 + \dots + b_m \cdot y_m.$$

Coeficientul de corelație dintre cele două variabile canonice este dat de relația:

$$cor(U, V) = \frac{a' \cdot \Sigma_{12} \cdot b}{\sqrt{a' \cdot \Sigma_{11} \cdot a} \cdot \sqrt{b' \cdot \Sigma_{22} \cdot b}}, \text{ este cel care se}$$

urmărește a fi maximizat prin analiză canonică de corelație, unde:

$$var(U) = a' \cdot var(X) \cdot a = a' \cdot \Sigma_{11} \cdot a,$$

$$var(V) = b' \cdot var(Y) \cdot b = b' \cdot \Sigma_{22} \cdot b, \text{ iar}$$

$$cov(U, V) = a' \cdot cov(X, Y) \cdot b = a' \cdot \Sigma_{12} \cdot b,$$

$$\text{cu restricțiile } \begin{cases} var(U) = a' \cdot \Sigma_{11} \cdot a = 1 \\ var(V) = b' \cdot \Sigma_{22} \cdot b = 1 \end{cases}.$$

Odată estimate cele două variabile canonice, se procedează la calculul corelațiilor dintre variabilele de

intrare și cele două variabile canonice. Corelațiile canonice reprezintă coeficienții (ponderile) exprimați de vectorii a' și b' prin estimarea variabilelor canonice.

Aceștia sugerează măsura în care variabilele canonice sunt reprezentative pentru fiecare din aceste variabile de intrare. Analiza canonică furnizează inclusiv corelațiile dintre variabilele de intrare și respectiv variabilele canonice care nu sunt determinate de acestea, numite corelații structurale încrucișate.

4. Rezultate și discuții

4.1. Statistici descriptive

În Tabelul nr. 2 sintetizăm principalele statistici descriptive ale itemilor analizați. Dintr-o perspectivă de ansamblu, observăm că valorile medii ale majorității itemilor exprimă preponderența unei percepții pozitive a auditorilor interni în ceea ce privește faptul că funcția de audit intern are potențialul de a crea valoare adăugată, în condițiile unui nivel sporit de profesionalism al auditorului (IIARF, 2011; IIA, 2017; Botha & Wilkinson, 2019) și a valorificării instrumentelor și tehnologiilor inovative menite să gestioneze volume mari de date, structurate în diverse moduri de prezentare a informației (Farcane & Deliu, 2020; Tiron-Tudor *et al.*, 2021; Tiron-Tudor & Deliu, 2021).

Tabelul nr. 2. Statistici descriptive

Item	Medie	Mediană	Abatere standard	Percentilă	
				1	a 3-a
valoare adăugată	3,476	3	1,060	3	4
implementare recomandări	3,556	4	1,074	3	4
economii	3,302	3	1,010	3	4
independență	3,873	4	1,143	3	5
înțelegere business	3,667	4	1,032	3	4
formare continuă	3,238	3	1,292	3	4
susținere	3,349	3	1,194	3	4
cooperare	3,651	4	1,080	3	4
tehnologii emergente	3,333	3	1,078	3	4
Data Analytics	2,889	3	1,138	2	4
GRC	0,397	0	0,493	0	1
sisteme suport	3,206	3	1,080	3	4
eficiență cost	3,032	3	0,822	3	3
eficiență timp	3,127	3	0,924	3	4
eficiență comunicare	3,540	4	0,930	3	4
număr întâlniri	3,317	3	0,981	3	4
planificare	3,841	4	0,902	3	4
limitare buget timp	3,540	4	1,045	3	4
Testare	3,476	3	0,931	3	4

Sursa: Calcule autori

Percepția pozitivă exprimată de auditori se regăsește cu precădere la nivelul itemului privind *independența auditorului* (3,873), având în vedere valoarea mediane de 4 și a celei de-a treia percentile.

Pe de altă parte, cea mai mică medie este corespunzătoare itemului privind *eficiența costului* (3.032),

care verifică opinia auditorilor interni privind costul funcției de audit intern pentru o entitate. Acest rezultat oferă indicii care relevă faptul că funcția de audit intern nu este accesibilă oricărei entități economice, având în vedere un cost deloc de neglijat al organizării unei asemenea funcții (PWC, 2014b; D'Onza *et al.*, 2015).

Tabelul nr. 3. Distribuție răspunsuri chestionar

	1	2	3	4	5
valoare adăugată	3,17%	14,29%	33,33%	30,16%	19,05%
economii	4,76%	17,46%	28,57%	41,27%	7,94%
implementare recomandări	6,35%	7,94%	26,98%	41,27%	17,46%
independență	6,35%	4,76%	19,05%	34,92%	34,92%
înțelegere business	4,76%	7,94%	22,22%	46,03%	19,05%
formare continuă	15,87%	7,94%	30,16%	28,57%	17,46%
cooperare	4,76%	7,94%	28,57%	34,92%	23,81%
susținere	7,94%	12,70%	38,10%	19,05%	22,22%
tehnologii emergente	4,76%	17,46%	31,75%	31,75%	14,29%
sisteme suport	7,94%	14,29%	38,10%	28,57%	11,11%
Data Analytics	12,70%	22,20%	38,10%	17,50%	9,50%
eficiență cost	4,76%	14,29%	57,14%	20,63%	3,17%
eficiență timp	3,17%	20,63%	42,86%	26,98%	6,35%
eficiență comunicare	3,17%	6,35%	38,10%	38,10%	14,29%
număr întâlniri	6,35%	7,94%	42,86%	33,33%	9,52%
planificare	1,59%	4,76%	25,40%	44,44%	23,81%
limitare buget timp	4,76%	9,52%	30,16%	38,10%	17,46%
testare	1,59%	11,11%	39,68%	33,33%	14,29%

Sursa: Calcule autori

În **Tabelul nr. 3** prezentăm distribuția frecvențelor evaluărilor auditorilor interni, în baza datelor colectate prin chestionarul administrat. Aceste rezultate denotă încă o dată faptul că *tehnologiile emergente* în aria auditului au un rol esențial în ecuația generării de valoare adăugată de către funcția de audit (Farcane & Deliu, 2020; Tiron-Tudor *et al.*, 2021; Tiron-Tudor & Deliu, 2021). Cu toate acestea opinia auditorilor este moderată în ce privește nivelul de eficiență al funcției de audit intern din perspectiva costului de audit (o pondere de 42,86% exprimă opinie moderată) și respectiv a timpului alocat desfășurării misiunilor de audit (o pondere de 57,14% exprimă opinie moderată). Însă, auditorii relevă importanța crucială a eficienței modului de comunicare a auditorilor cu departamentele auditate și, respectiv, eficiența

modului de raportare a observațiilor și recomandărilor de audit (o pondere de 52,38% exprimă o opinie favorabilă). Totodată, aceștia subliniază rolul fundamental al planificării activităților de audit, având în vedere că aproximativ 68,25% din respondenți au apreciat o poziție favorabilă în acest sens.

4.2. Factori determinanți în conturarea percepției auditorilor

În **Tabelul nr. 4** prezentăm aspectele la care auditorii chestionați au exprimat opinii semnificativ diferite, fie din perspectiva viziunii influențate de statutul profesional, ori din perspectiva obligativității organizării funcției de audit intern în cadrul entității economice.

Tabelul nr. 4. Distribuție răspunsuri chestionar

Factor	Item	Kruskal-Wallis H	df	Asymp. Sig.
Obligativitate organizare funcție audit intern	<i>independență auditor</i>	2,906	1	0,088
	<i>eficacitate activitate audit</i>	4,207	1	0,040
Statut profesional	<i>implementare recomandări</i>	6,545	3	0,088
	<i>eficiență comunicare</i>	6,540	3	0,088
	<i>economii generate prin implementare recomandări</i>	8,067	3	0,045

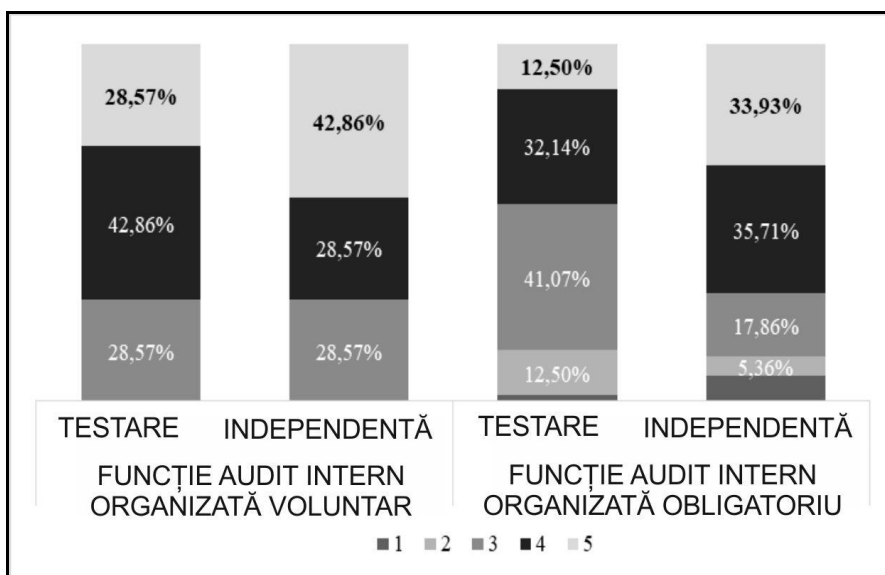
Sursa: Calcule autori

Per ansamblu, din cele 20 de aspecte analizate prin chestionarul de audit, doar în cazul a două aspecte s-au identificat diferențe notabile între percepția auditorilor care își desfășoară activitatea în cadrul unor entități economice în cadrul cărora funcția de audit a fost organizată în mod voluntar și, respectiv, percepția auditorilor care își desfășoară activitatea în cadrul unor entități economice în cadrul cărora funcția de audit a fost organizată ca o

consecință a reglementărilor în materie de guvernanta corporativă.

Aceste aspecte fac referire la independența auditorului, pentru un nivel de semnificație de 10% ($Stat = 2,906$, $Sig. < 0,1$) și, respectiv, eficacitatea activității de audit pe unitatea de timp, pentru un nivel de semnificație de 5% ($Stat = 4,207$, $Sig. < 0,05$).

Figura nr. 3. Reprezentarea diferențelor de percepție determinate de inițiativa de organizare a funcției de audit intern



Sursa: Proiecție autori

În **Figura nr. 3** realizăm o reprezentare a distribuției percepției auditorilor, condiționată de caracterul voluntar de organizare al funcției de audit intern în cadrul entităților economice în care auditorul își desfășoară activitatea.

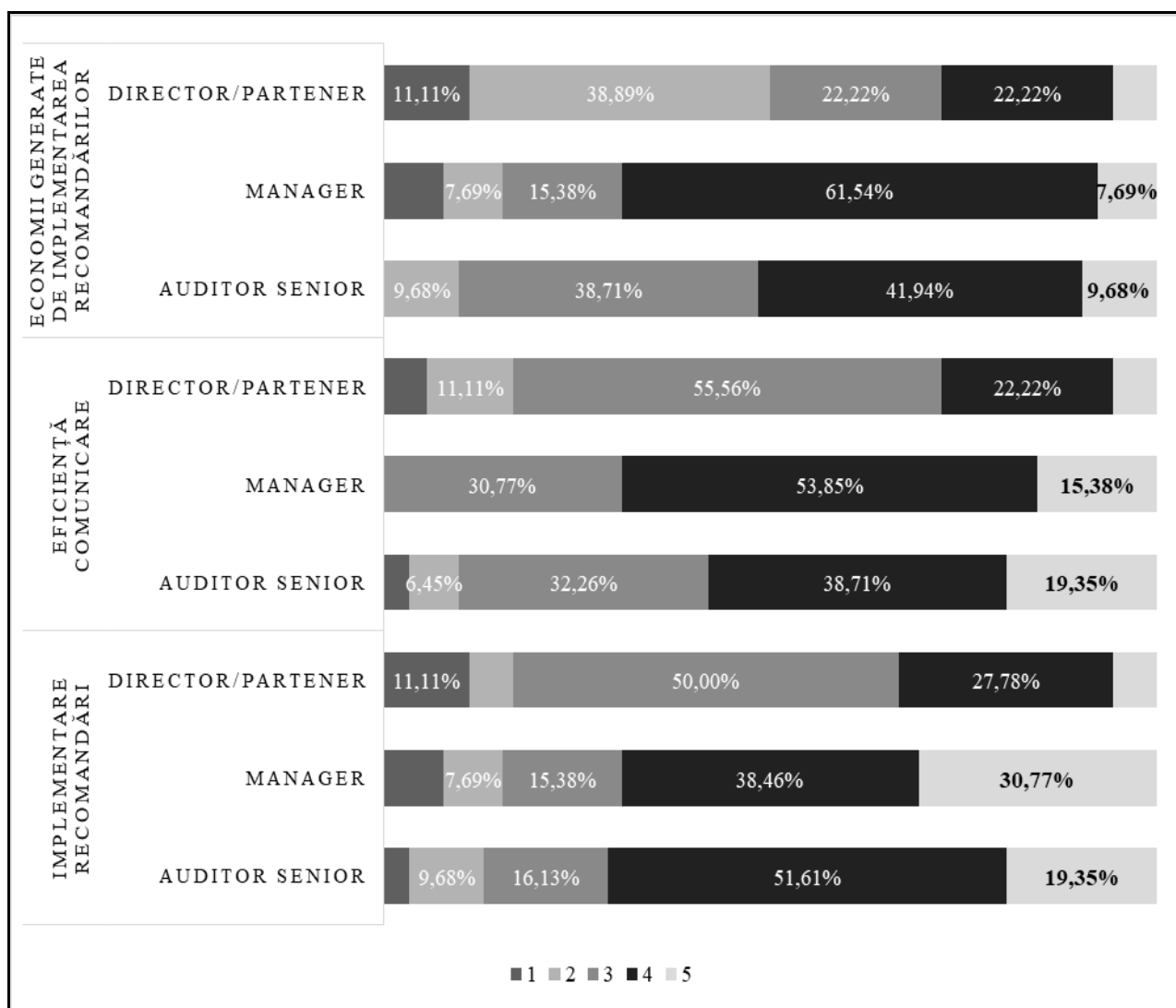
În cazul itemului privind *eficacitatea activității de audit pe unitatea de timp (testare)*, observăm că în cazul entităților economice care organizează funcția de audit intern în mod voluntar, percepția auditorilor este mai favorabilă

(aproximativ 42,86% + 28,57% = 71,43% din respondenți), comparativ cu percepția auditorilor interni care operează în cadrul unor entități economice care organizează funcția de audit intern în baza cerințelor cadrului legal (aproximativ 32,14% + 12,5% = 44,64% din respondenți). Pe de altă parte, percepția auditorilor interni privind măsura în care managementul afectează independența auditorului diferă semnificativ în cazul celor două tipuri de entități economice, având în vedere că în cazul entităților care organizează voluntar funcția de audit intern, 42,86% își exprimă evaluarea la nivelul maxim, comparativ cu

ponderea de 33,93% din auditorii care lucrează în cadrul entităților economice în cadrul cărora funcția de audit intern este organizată în baza obligativității impuse de cadrul legal (Sarens *et al.*, 2016).

Aceste rezultate oferă indicii cu privire la importanța caracterului voluntar al deciziei de organizare a funcției de audit intern (Sarens & De Beelde, 2006; Erasmus & Coetzee, 2018; Eulerich *et al.*, 2020), pe fondul conștientizării din partea managementului a beneficiilor unei asemenea decizii (Carcello *et al.*, 2018; Deliu, 2020).

Figura nr. 4. Reprezentarea diferențelor de percepție determinate de statutul profesional al auditorului



Sursa: Proiecție autori

În **Figura nr. 4** este reprezentată distribuția răspunsurilor din partea auditorilor participanți la studiu, condiționată de statutul profesional al respondentului.

Rezultatele reflectă diferențe notabile în termeni de percepție a auditorilor în ce privește măsura în care recomandările prezentate în cadrul raportului de audit sunt implementate de responsabilii de proces. Diferențele notabile se regăsesc între percepția managerului misiunii de audit și, respectiv, a directorului funcției de audit, având în vedere că aproximativ 50% din directori exprimă o percepție neutră în ceea ce privește gradul de implementare al recomandărilor de audit, comparativ cu managerii misiunii de audit sau auditorii seniori, care prezintă o poziție similară doar în proporție de 15,38% și, respectiv, 16,13%. Aceste rezultate pot fi justificate de modul distinct în care fiecare dintre aceștia înțelege ideea de implementare a unei recomandări de audit, întrucât odată cu ascensiunea pe scara ierarhică viziunea diferă. Directorul funcției de audit deține, spre exemplu, o imagine de ansamblu mult mai clară a proceselor din cadrul entităților economice, prin acces la informații privilegiate. În acest context, directorul înțelege, prin gradul de implementare a unei recomandări, mai curând acțiuni ale managementului menite să genereze schimbări sistemice la nivelul entității și mai puțin acțiuni de soluționare punctuale, precizate în cadrul raportului de audit (Sarens *et al.*, 2016).

Diferențe notabile regăsim și la nivelul percepției auditorilor privind măsura în care comunicarea cu departamentul auditat și raportarea rezultatelor de audit sunt eficiente. Diferențele apar între auditorii seniori și respectiv managerii misiunii de audit, având în vedere că $38,71\% + 19,35\% = 58,06\%$ din auditorii seniori exprimă o percepție pozitivă, pondere inferioară procentului de $53,85\% + 15,38\% = 69,23\%$ de manageri de audit. Rezultatele erau de așteptat având în vedere orientarea fișei postului a celor două profiluri de auditor, întrucât managerul de audit este principalul responsabil de coordonarea demersurilor de comunicare cu departamentul auditat și respectiv de raportarea rezultatelor de audit. Pe de altă parte, observăm diferența notabilă și între managerul de audit și, respectiv, directorul funcției de audit, întrucât 55,56% din directorii funcției de audit își exprimă o opinie neutră în ce privește eficiența procesului de comunicare și raportare. Aceste rezultate pot oferi indicii cu privire la modul deficitar de transmitere a informațiilor relevante pe lanțul ierarhic de decizie, de la nivelul ierarhic superior la nivelul operațional de management (Sarens *et al.*, 2016). Deficiențele se pot

reduce la transmiterea întârziată a acestor informații pentru a se asigura o implementare accelerată a recomandărilor de audit sau se poate materializa prin transmiterea trunchiată a acestora, condiții în care deciziile la nivel inferior ale managementului pot contraveni direcției de acțiune recomandate prin raportul de audit.

În ce privește percepția privind economiile generate prin implementarea recomandărilor de audit, observăm diferențe între toate nivelurile profesionale. Dacă auditorii seniori exprimă o poziție favorabilă în această direcție în proporție de 51,61%, managerii de audit se dovedesc a fi mulțumiți de efectul implementării recomandărilor asupra performanțelor entității economice într-o pondere mai mare, având în vedere ponderea de 69,23%. Totuși, observăm o diferență notabilă la nivelul percepției directorilor funcției de audit, care exprimă mai curând o opinie negativă în acest sens, ținând cont de proporția de 50% dintre ei care susțin că implementarea recomandărilor nu conduce deloc, ori conduce într-o măsură redusă la economii obținute de entitate. Explicația acestui rezultat poate fi atribuită din nou viziunii de ansamblu pe care directorul funcției de audit și-a format-o pe parcursul timpului. Astfel că directorul funcției de audit este concentrat pe obținerea unor economii substanțiale în urma acțiunilor corective întreprinse de management, acțiuni care trebuie să vizeze ajustări sistemice și o monitorizare continuă a viabilității soluțiilor corective, fără a-și îndrepta atenția spre economii de cost înregistrate izolat, la nivelul unei unități de producție sau la nivelul unui proces izolat. Pe de altă parte, auditorii de la nivelurile ierarhice inferioare își îndreaptă atenția mai curând la efectul acțiunilor izolate întreprinse de management, menite să soluționeze deficiențele identificate în cadrul misiunii de audit (Sarens *et al.*, 2016).

4.3. Implicațiile factorului uman în promovarea funcției de audit intern

Tabelul nr. 5 reflectă statisticile obținute prin analiza canonică a itemilor care fac referire la calitatea auditorului intern, inclusiv capacitatea sa de a dezvolta relații interpersonale de cooperare cu membrii departamentului auditat și, respectiv, rezultatul eforturilor depuse de departamentul de audit intern, prin referire la măsura în care aceștia percep că funcția de audit intern generează valoare adăugată și convinge clienții de audit de efectul benefic al recomandărilor de audit prin gradul de implementare la nivelul departamentului auditat.

Tabelul nr. 5. Statistici aferente variabilelor canonice extrase

Variant	Correlation	Eigen value	Wilks Statistic	F	Num D.F	Denom D.F.	Sig.
1	0,868	3,070	0,221	6,741	16	169	0,000
2	0,252	0,068	0,899	0,680	9	136	0,726
3	0,193	0,039	0,960	0,592	4	114	0,669
4	0,057	0,003	0,997	0,186	1	58	0,668

Sursa: Calcule autori

Rezultatele obținute relevă că prima variantă de variabile canonice estimate este cea mai relevantă pentru analiza noastră, având în vedere nivelul valorii proprii de 3,07, net superioară celorlalte variante, și pentru care rezultatele

sunt semnificative statistic ($F_{Sta} = 6,741$, $Sig. < 0,05$). Totodată, de remarcat că această pereche de variabile canonice explică peste 96,54% din varianța la nivelul eșantionului analizat.

Tabelul nr. 6. Statistici aferente variabilelor canonice extrase

Item	Analiză canonică de corelație		Analiză canonică structurală	
	Variabila canonică 1	Variabila canonică 2	Variabila canonică 1	Variabila canonică 2
			Canonical loading	Cross loading
<i>independența auditorului</i>	0,023		-0,656	-0,675
<i>înțelegere model afaceri</i>	-0,737		-0,974	-0,634
<i>formare continuă</i>	-0,062		-0,699	-0,857
<i>cooperare</i>	-0,301		-0,845	-0,468
			Cross loading	Canonical loading
<i>susținere</i>		-0,060	-0,570	-0,778
<i>valoare adăugată</i>		-0,191	-0,846	-0,730
<i>implementare recomandări</i>		-0,841	-0,607	-0,986
<i>economii</i>		0,029	-0,734	-0,539

Sursa: Calcule autori

În **Tabelul nr. 6** sunt sumarizate statisticile analizei canonice realizate între două seturi de itemi, respectiv setul 1 – specific primei variabile canonice, care cuprinde itemii de *independență*, *înțelegerea modelului de afaceri*, *formarea continuă* a auditorului și *cooperarea* cu departamentul auditat și, respectiv, setul 2 – în baza căruia este estimată cea de-a doua variabilă canonică, set compus din itemii de *susținere*, *valoarea adăugată*, *implementare recomandări* și itemul *economii*.

Aceste asocieri au fost analizate tocmai pentru a evalua măsura în care efectul combinat al calităților auditorului intern conduce sau nu la promovarea funcției de audit intern prin asigurarea unui grad satisfăcător de susținere din partea managementului entității economice, urmărirea implementării unei ponderi cât mai mari a recomandărilor de audit și respectiv prin îmbunătățirea performanțelor financiare.

Tabelul nr. 7. Matricea corelațiilor (Spearman)

	Sustținere (1)	Valoare adăugată (2)	Implementare recomandări (3)	Înțelegere business (4)	Cooperare (5)	Formare continuă (6)	Independență (7)	Economii (8)
(1)	1	.703**	.724**	.672**	.552**	.501**	.461**	.416**
(2)	.703**	1	.655**	.633**	.601**	.518**	.521**	.609**
(3)	.724**	.655**	1	.806**	.678**	.563**	.514**	.521**
(4)	.672**	.633**	.806**	1	.673**	.627**	.555**	.492**
(5)	.552**	.601**	.678**	.673**	1	.605**	.589**	.351**
(6)	.501**	.518**	.563**	.627**	.605**	1	.668**	.330**
(7)	.461**	.521**	.514**	.555**	.589**	.668**	1	.299*
(8)	.416**	.609**	.521**	.492**	.351**	.330**	.299*	1

Sursa: Calcule autori

Rezultatele reflectă, în cazul primei variabile canonice (*independență*), o influență preponderentă generată de itemul *înțelegere model afaceri* (-0,737), care se traduce prin raportare la referențialul internațional de audit intern la competența auditorului intern (IIA, 2017). De cealaltă parte, observăm că cea de-a doua variabilă canonică (*predictivă*) este determinată în ce mai mare parte de coeficientul corespunzător itemului *implementare recomandări* (-0,841).

Din perspectiva analizei canonice de corelație putem observa că maximizarea corelației dintre cele două variabile canonice a condus la două variabile de tip construct, care au drept componente determinante percepția privind competența auditorului intern și, respectiv, percepția privind gradul de implementare a recomandărilor de audit. În acest sens, rezultatele sugerează faptul că măsura în care recomandările de audit sunt acceptate de management și implementate este condiționată de expertiza auditorului care trebuie să aibă o înțelegere cât mai bună a proceselor auditate, tocmai pentru a veni cu o recomandare care să genereze plusvaloare și care să reflecte în mod fidel starea de fapt identificată în cadrul misiunii de audit (Erasmus & Coetzee, 2018; Eulerich *et al.*, 2020). În caz contrar, managementul va contesta deficiențele identificate de auditor și va deteriora deopotrivă gradul de încredere în funcția de audit intern în perspectivă (Carcello *et al.*, 2018; Eulerich *et al.*, 2020).

Analizând corelația dintre variabilele canonice (0,868) și respectiv corelația Spearman individuală dintre itemii *înțelegere model de afaceri* și respectiv *implementare recomandări* (0,806), observăm o diferență de aproximativ 0,062 – interpretată ca surplus de corelație determinat de efectul comun al variabilelor de intrare (Tabelul nr. 7).

Totuși, această diferență este nesemnificativă. Însă poate fi explicată în mare măsură de itemul *formare continuă*, având în vedere corelația de 0,857 dintre acest item și, respectiv, cea de-a doua variabilă canonică, care este cea mai mare în rândul celorlalte variabile incluse în setul de variabile care descriu profilul auditorului intern.

Pe de altă parte, itemul *valoare adăugată* are cea mai mare corelație cu variabila canonică (0,846) care reflectă dimensiunea factorului uman în analiza noastră. Așadar, cu cât auditorul intern percepe mai favorabil potențialul de valoare adăugată creată de funcția de audit cu atât dimensiunea de dezvoltare a capitalului uman este îmbunătățită, prin aprofundarea cunoștințelor de profil și a celor specifice domeniului de activitate și modelului de afaceri al entității în cadrul căreia își desfășoară activitatea (PWC, 2009; PWC, 2014a; PWC, 2014b; PWC, 2016; Deloitte, 2018a; Deloitte, 2018b; Deloitte, 2018c; KPMG, 2019; Ernst & Young, 2020; KPMG, 2020a; KPMG, 2020b; KPMG, 2021).

Aceste rezultate confirmă astfel importanța pregătirii misiunilor de audit în prealabil, nu doar printr-o planificare riguroasă a activităților de audit, ci inclusiv prin cooptarea în echipa de audit a acelor auditori care dețin competențele necesare, așa cum solicită și IIA prin cadrul conceptual promovat la nivel internațional (IIA, 1999; IIA, 2017).

Concluzii

Considerăm că obținerea valorii adăugate în urma desfășurării misiunilor de audit trebuie să urmeze câțiva pași precum: planificarea, care joacă un rol important în orice activitate desfășurată, documentarea și interpretarea potențialelor riscuri de către membrii echipei; apoi analiza,

monitorizarea în vederea acoperirii riscurilor identificate, comparația obiectivelor propuse cu cele realizate; iar în final faza de îmbunătățire, luarea de măsuri. Se impune astfel urmărirea resurselor implicate, a acțiunilor întreprinse și a rezultatelor, precum și comunicarea cu toate părțile interesate, utilizând o gamă largă de mijloace de comunicare.

Lucrarea de față subliniază importanța caracterului voluntar al deciziei de organizare a funcției de audit intern, pe fondul conștientizării din partea managementului a beneficiilor unei asemenea decizii.

Demersul științific a fost tridimensional, vizând, pe de-o parte, analiza corelației dintre modul de alocare a resurselor de audit și potențialul funcției de audit intern de a genera valoare adăugată, respectiv, pe de cealaltă parte, analiza implicațiilor privind calitățile auditorului intern în cadrul promovării funcției de audit intern, din perspectiva potențialului funcției de audit intern de a genera valoare adăugată și, nu în ultimul rând, analiza impactului inovației tehnologice asupra modului de alocare a resurselor de audit.

Rezultatele obținute gravitează în jurul percepției pozitive a auditorilor interni în ceea ce privește faptul ca funcția de audit intern are potențialul de a crea valoare adăugată, în condițiile unui nivel sporit de profesionalism al auditorului (IIARF, 2011; IIA, 2017; Botha & Wilkinson, 2019) și a valorificării instrumentelor și tehnologiilor inovative menite să gestioneze volume mari de date, structurate în diverse moduri de prezentare a informației (Ernst & Young, 2020; Farcane & Deliu, 2020; KPMG, 2021; Tiron-Tudor *et al.*, 2021; Tiron-Tudor & Deliu, 2021). Totuși, funcția de audit intern nu este accesibilă ori oportună oricărei entități economice, tocmai din cauza costului relativ ridicat al organizării acestei funcții (PWC, 2014b; D'Onza *et al.*, 2015; Deloitte, 2018c).

Viziunea auditorilor diferă în funcție de statutul profesional, ca urmare a imaginii de context pe care o are fiecare despre departamentele auditate și, respectiv, despre entitate per ansamblu. Aceasta diferență de viziune se regăsește cu precădere la nivelul percepției privind economiile generate de implementarea recomandărilor de audit și cu privire la percepția despre eficiența comunicării și raportării (Sarens *et al.*, 2016; Eulerich *et al.*, 2020).

Valoarea adăugată adusă de auditul intern trebuie analizată și pragmatic, din perspectiva costurilor și eficienței. Practic, la prima vedere pare „prea scump” efortul organizării funcției de audit intern pentru entitățile mici, dar acesta poate fi considerat un punct de inflexiune în dezvoltarea unei entități, în sensul în care, odată ajunse în acest punct în care conștientizează și dețin și resursele necesare accesării funcției de audit intern, devin „eligibile” și pentru recunoașterea valorii adăugate a auditului intern. Soluția practică poate fi reprezentată de împărțirea între entități de același profil a costurilor cu auditul intern, iar în mediul de afaceri autohton este important ca antreprenorii să conștientizeze mai întâi rolul controalelor interne și apoi monitorizarea acestora în cadrul funcției de audit intern. Doar în acest fel se poate ajunge la o dezvoltare economică sustenabilă.

Cu toate acestea, studiul de față este limitat din perspectiva eșantionului de răspunsuri analizate. În acest context, apreciem faptul că cercetările viitoare vor putea efectua o analiză mai complexă, având la bază teste mai puternic argumentate și care să se bazeze pe itemi complecși care să măsoare mai mult decât opinia auditorilor privind implicațiile funcției de audit intern asupra performanțelor firmei. Astfel, este de așteptat ca percepția auditorilor să poată fi corelată cu informații cifrice desprinse din situațiile financiare ale firmelor incluse în analiză.

BIBLIOGRAFIE

1. Albawwat, I.E.; Al-Hajaia, M.E.; Al Frijat, Y.S. (2021). The Relationship Between Internal Auditors' Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4), 0797-0808.
2. Arena, M.; Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
3. Barac, K.; Plant, K.; Motubatse, K. N. (2009). Perceptions on the value added by South African internal audit functions. *African Journal of Business Management*, 3(13), 980-988.
4. Botha, L.M.; Wilkinson, N. (2019). A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing. *Meditari Accountancy Research*, 28(3), 413-434.

5. Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.
6. Carcello, J.V.; Eulerich, M.; Masli, A.; Wood, D.A. (2018). The Value to Management of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground. *Accounting Horizons*, 32(2), 121-140.
7. Deliu, D. (2020). The Intertwining between Corporate Governance and Knowledge Management in the Time of Covid-19 – A Framework. *Journal of Emerging Trends in Marketing and Management*, 1(1), 93-110.
8. Deloitte (2018a). Becoming agile A guide to elevating internal audit's performance and value. Part 1: Understanding agile internal audit. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/finance/deloitte-uk-understanding-agile-ia.pdf> [Accessed 01 June 2021].
9. Deloitte (2018b). Becoming agile A guide to elevating internal audit's performance and value. Part 2: Putting Agile IA into action. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part2-putting-agile-ia-into-action.pdf> [Accessed 01 June 2021].
10. Deloitte (2018c). Internal Audit 3.0. The future of Internal Audit is now. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/audit/deloitte-uk-future-of-internal-audit-is-now.pdf> [Accessed 01 June 2021].
11. D'Onza, G.; Selim, G.M.; Melville, R.; Allegrini, M. (2015). A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. *International Journal of Auditing*, 19(3), 182-194.
12. Elliott, M.; Dawson, R.; Edwards, J. (2007). An improved process model for internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 552-565.
13. Erasmus, L.; Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114.
14. Ernst & Young (2020). Has your internal audit transformation journey begun? Progressive actions that internal audit functions should consider in its transformation agenda. Available at: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_cn/topics/consulting/ey-the-future-of-internal-audit-internal-audit-transformation-agenda-issue1-july-2020.pdf?download [Accessed 01 June 2021].
15. Eulerich, A.K.; Eulerich, M. (2020). What Is the Value of Internal Auditing? – A Literature Review on Qualitative and Quantitative Perspectives. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94 (3/4), 83-92.
16. Eulerich, M.; Kremin, J.; Wood, D.A. (2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee. *Advances in Accounting*, 45, 100410.
17. Farcane, N.; Bunget, O.-C.; Blidișel, R.; Dumitrescu, A.-C.; Deliu, D.; Bogdan, O.; Burcă, V. (2021). Teleworking in the Field of Financial Audit in the Context Generated by the COVID-19 Pandemic. *Audit Financiar*, 19(3/163), 501-515.
18. 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.
19. Hair, J.F.Jr., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. (2019). Multivariate data analysis, 8th edition, Cengage;
20. Imbrescu, C.M.; Peta, C. (2017). Internal Audit: "A Necessary Evil" or A Creator of Added Value? "Ovidius" University Annals, *Economic Sciences Series*, 17(2), 571-575.
21. Institute of Internal Auditors (IIA). (1999). Definition of internal auditing. The Institute of Internal Auditors Homepage. Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-%20of-Internal-Auditing.aspx> [Accessed 01 June 2021].
22. Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). International Professional Practices Framework (IPPF). Altamonte Springs, Florida, USA, IIA.
23. Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIRF). (2011). Insight: Delivering Value to Stakeholders, 1-79.
24. Jayalakshmy, R.; Seetharaman, A.; Khong, T.W. (2005). The changing role of the auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 249-271.

25. Jiang, L.; André, P.; Richard, C. (2018). An international study of internal audit function quality, *Accounting and Business Research*, 48(3), 264-298.
26. Kahyaoglu S.B.; Aksoy T. (2021). Artificial Intelligence in Internal Audit and Risk Assessment. In: Hacıoglu U., Aksoy T. (eds) *Financial Ecosystem and Strategy in the Digital Era. Contributions to Finance and Accounting*. Springer, Cham.
27. KPMG. (2019). Internal Audit in the Era of Continuous Transformation. Survey of Internal Auditors in Romania. 31p. Available at: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ro/pdf/2019/Sondaj-auditori-interni_Romania_aprilie_2019.pdf [Accessed 01 June 2021]
28. KPMG. (2020a). 20 key risks to consider by Internal Audit before 2020. 28p. Available at: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/key-risks-internal-audit-2018.pdf> [Accessed 01 June 2021]
29. KPMG. (2020b). Internal Audit: Key Risk Areas 2021. 6p. Available at: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/nl/pdf/2020/services/internal-audit-key-risk-areas-2021.pdf> [Accessed 01 June 2021]
30. KPMG. (2021). Tapping into internal audit's holistic view of risks. 2p. Available at: <https://boardleadership.kpmg.us/content/dam/boardleadership/en/pdf/2021/tapping-into-internal-audit-holistic-view-risks.pdf> [Accessed 01 June 2021]
31. Lenz, R.; Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.
32. Lenz, R.; Sarens, G.; Jeppesen, K.K. (2018). In Search of a Measure of Effectiveness for Internal Audit Functions: An Institutional Perspective. *EDPACS*, 58(2), 1-36.
33. Mervelito, M.A.; Lintang, B.A.; Adri, A. (2021). Internal Auditing Paradigm Shift: From Traditional Audits to Audits in the 4.0 Industry Era. *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, 6(3), 56-63.
34. Mihret, D.G.; Woldeyohannis, G.Z. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 567-595.
35. PricewaterhouseCoopers (PWC). (2009). Business upheaval: internal audit weighs its role amid the recession and evolving enterprise risk. PwC 2009 State of the Internal Audit Profession Study. Available at: https://www.pwc.com/us/en/internal-audit/assets/state_internal_audit_profession_study_09.pdf [Accessed 01 June 2021].
36. PricewaterhouseCoopers (PWC). (2014a). Higher performance by design: a blueprint for change. PwC 2014 state of the internal audit profession study. Available at: <https://www.pwc.com/us/en/risk-assurance-services/publications/assets/pwc-health-industries-sotp-2014.pdf> [Accessed 01 June 2021].
37. PricewaterhouseCoopers (PWC). (2014b). 2014 State of internal audit profession study- Higher performance by design: A blueprint for change. Available at: <https://www.pwc.com/m1/en/publications/documents/pwc-state-of-the-internal-audit-profession-2014.pdf> [Accessed 01 June 2021].
38. PricewaterhouseCoopers (PWC). (2016). The eight attributes: Delivering internal audit excellence as stakeholders expect more. Available at: <https://www.pwc.com/us/en/risk-assurance/publications/effective-internal-audit-functions.pdf> [Accessed 01 June 2021].
39. Rotariu T., Badescu G., Culic I., Mezei E., Muresan C. (2006). Statistical methods applied in social sciences, *Polirom*.
40. Roth, J. (2003). How do internal auditors add value?. *Internal Auditor*, 60(2), 33-37.
41. Sarens, G.; De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.
42. Sarens, G.; De Beelde, I.; Everaert, P. (2009). Internal audit: A comfort provider to the audit committee. *The British Accounting Review*, 41(2), 90-106.
43. Sarens, G.; Lenz, R.; Decaux, L. (2016). Insights Into Self-Images of Internal Auditors. *EDPACS*, 54(4), 1-18.
44. Savčuk, O. (2007). Internal audit efficiency evaluation principles, *Journal of Business Economics and Management*, 8(4), 275-284.
45. Su, H.S.; Zheng, K.; and Li, S. (2017). Research on the Relationship among Internal Audit Quality, Interactive Mechanism of Management Structure and

- Corporate Value. *Proceedings of the 2017 3rd International Conference on Economics, Social Science, Arts, Education and Management Engineering (ESSAEME 2017)*, 180-182.
46. 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.
 47. 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.
 48. Witzany, A.; Harrington, L. (2016). Voice of the Customer: Stakeholders' Messages for Internal Audit. A CBOK stakeholder report. CBOK Stakeholder Reports, Available at: <https://institutes.theiia.org/sites/oman/Pages/PageNotFound.aspx?requestUrl=https://institutes.theiia.org/sites/oman/resources/Documents/2016-%20July-CBOK-Voice-of-the-Customer.pdf> [Accessed 01 June 2021].



Profesia contabilă și de audit în era digitalizării

Oana Cristina STOICA,

Academia de Studii Economice din București,
e-mail: stoicaohana14@stud.ase.ro

Prof. univ. dr. Liliana IONESCU-FELEAGĂ,

Academia de Studii Economice din București,
e-mail: liliana.felega@cig.ase.ro

REZUMAT

Cea de-a treia fază a progresului tehnologic, cunoscută și sub numele de digitalizare, implică schimbări semnificative la diferite nivele, cum ar fi societatea, domeniul de afaceri, organizația și procesele. Contabilii și auditorii din întreaga lume se confruntă cu un ritm alert al digitalizării, lucru care ar putea conduce profesia dincolo de paradigmele sale tradiționale. Studiul de față își propune să efectueze o recenzie a literaturii existente cu privire la contabilitate și audit în era digitalizării, utilizând o revizuire structurată a literaturii (SLR). Procedând astfel, această lucrare discută critic statutul cercetării în acest domeniu și oferă direcții pentru cercetări viitoare. Rezultatele arată că există un interes crescut pentru cercetarea în digitalizarea contabilității și auditului, în special în ceea ce privește big data și analiza datelor, dar și în alte subzone ale digitalizării, cum ar fi cloud computing, blockchain, raportare digitală și automatizarea proceselor prin roboți. Cu toate acestea, cercetarea în acest domeniu este la început și există încă lipsuri în literatura de specialitate, care ar trebui acoperite.

Cuvinte cheie: digitalizare; contabilitate; audit; revizuire structurată a literaturii (SLR);

Clasificare JEL: M41, M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Stoica, O. C., Ionescu-Feleagă, L. (2022), Accounting and Auditing Profession in the Era of Digitalization, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 1(165)/2022, pp. 134-146, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/165/003

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/165/003>
Data primirii articolului: 8.08.2021
Data revizuirii: 17.08.2021
Data acceptării: 26.11.2021

Introducere

Digitalizarea aduce cu sine multe schimbări în întreaga lume, dar în special în acele domenii în care tehnologia este indispensabilă. Contabilitatea și auditul sunt două dintre domeniile în care tehnologia și-a pus amprenta. Obiectivul acestei lucrări este de a sintetiza și revizui critic literatura existentă cu privire la digitalizarea contabilității și auditului și de a oferi direcții pentru cercetări viitoare. Motivația acestui studiu provine din nevoia crescută de cercetare în acest domeniu, având în vedere circumstanțele actuale, dar și interesul ridicat, în special din practică.

Utilizând SLR ca metodă de cercetare, acest studiu urmărește să răspundă la următoarele întrebări:

RQ1: Cum se dezvoltă cercetarea cu privire la digitalizarea contabilității și auditului?

RQ2: Care este focusul și critica literaturii cu privire la digitalizarea contabilității și auditului?

RQ3: Care este viitorul cercetării referitoare la digitalizarea contabilității și auditului?

Massaro ș.a. (2016) afirmă că, pentru a scrie un SLR, autorii trebuie să respecte un set rigid de reguli, care nu este necesar în scrierea unei revizui tradiționale a literaturii. Mai mult, lucrarea ar trebui să aibă un plan specific și trebuie să fie bine structurată. Studiile anterioare au folosit metoda SLR în diferite arii din contabilitate, cum ar fi raportarea obligatorie în conformitate cu IFRS (Tsalavoutas ș.a., 2020) sau raportarea integrată (Dumay ș.a., 2016).

Analiza realizată indică faptul că există un interes crescut în domeniul digitalizării contabilității și auditului, iar cercetătorii și-au îndreptat atenția în mai multe direcții. În urma revizuirii, rezultatele arată că sub-zona cea mai cercetată a digitalizării este dată de big data și analiza datelor, dar în special de modul în care studenții trebuie să fie pregătiți pentru a satisface nevoile angajatorilor. Mai mult, cloud computing, blockchain, raportarea digitală și automatizarea proceselor prin roboți sunt alte

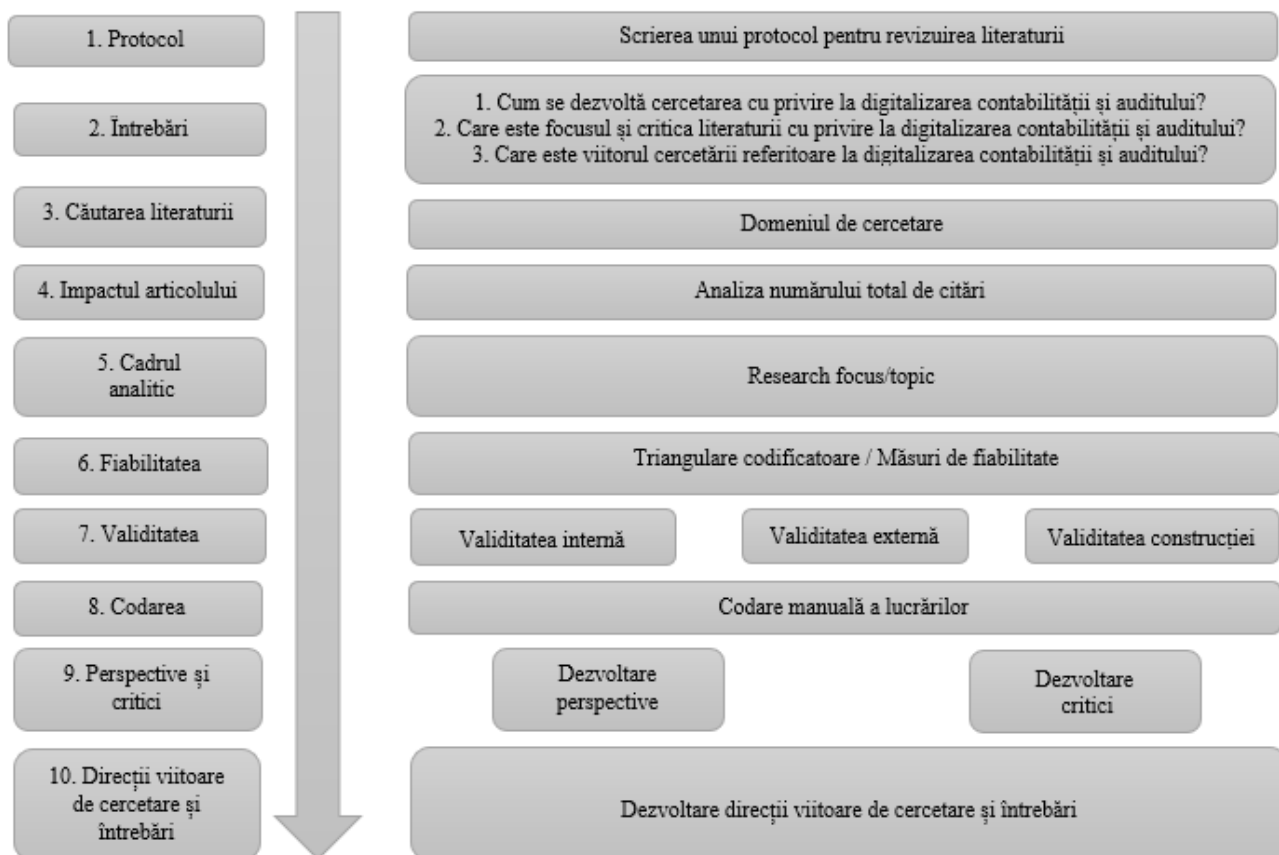
subzone de interes. Cu toate acestea, cercetarea în domeniul digitalizării contabilității și auditului este în stadiu incipient și are nevoie de mai multă dezvoltare.

Prezentul studiu contribuie la literatura de specialitate în digitalizarea contabilității și auditului oferind o imagine de ansamblu asupra celor mai recente studii din acest domeniu și discutând critic statusul cercetării. De asemenea, în urma sintezei literaturii, autorii oferă direcții pentru cercetări viitoare în diferite subzone ale digitalizării care ar putea fi de interes pentru cercetătorii din domeniul contabilității și auditului. Din cunoștințele autorilor, acesta este primul studiu care revizuieste lucrările academice în digitalizarea contabilității și auditului, utilizând o revizuire structurată a literaturii. Studii anterioare au efectuat analize de literatură pe lucrări din acest domeniu, dar au avut abordări diferite. De exemplu, Knudsen (2020) revizuieste în mod critic literatura existentă în contabilitatea financiară utilizând o revizuire sistematică a literaturii, iar Moll și Yigitbasioglu (2019) au folosit o revizuire tradițională a literaturii pentru a discuta rezultatele din domeniile contabilității și auditului.

Lucrarea este structurată după cum urmează. Prima secțiune descrie metodologia utilizată, discutând fiecare pas pentru scrierea unei SLR. A doua secțiune oferă informații și critici referitoare la literatura revizuită, iar ultima secțiune prezintă principalele concluzii, direcții pentru cercetări viitoare și limitele studiului.

1. Metodologia

Pentru a oferi o imagine cât mai clară a lucrărilor academice legate de digitalizare în contabilitate și audit, am utilizat SLR ca metodă de cercetare. Massaro ș.a. (2016) afirmă că pentru scrierea unei SLR nu este necesară o revizuire tradițională a literaturii, deoarece aceasta va fi prezentată în secțiunea de rezultate. Prin urmare, vom începe cu partea de metodologie și, mai exact, cu o prezentare a celor zece etape pentru realizarea unei SLR, care sunt dezvoltate de Massaro ș.a. (2016). Acești pași sunt prezentați în *Figura nr. 1*.

Figura nr. 1. Procesul de dezvoltare a unei SLR

Sursa: Adaptat după Massaro ș.a. (2016), p. 8

Primul pas a fost redactarea unui protocol de revizuire a literaturii pentru definirea limitelor cercetării. Sinteza literaturii de specialitate s-a efectuat pentru digitalizarea în audit și contabilitate financiară, ca ramură a domeniului contabilității. Având în vedere că literatura de specialitate privind digitalizarea contabilității și auditului este în dezvoltare și tehnologia este în continuă evoluție, analiza noastră a fost limitată la o perioadă de zece ani, începând cu 2011 până în 2021. Mai mult, am selectat numai articole din jurnalele de contabilitate care sunt indexate în baza de date Scopus. Knudsen (2020) susține că utilizarea bazei de date Scopus ajută la limitarea căutărilor pentru lucrările relevante și publicate, eliminând alte materiale nepublicate și proceedings.

Al doilea pas a fost să definim întrebările de cercetare, utilizând modelul creat de Massaro ș.a. (2016, p.7). Cele trei întrebări de cercetare sunt prezentate în **Figura nr. 1**

și în partea de introducere, fiecare dintre ele având un rol important în efectuarea unei revizuii a literaturii. Prima întrebare urmărește să ofere un răspuns cu privire la istoricul cercetării referitoare la digitalizarea contabilității și auditului și la contribuția literaturii anterioare la locul unde se află astăzi cercetarea digitalizării contabilității și auditului. Rolul celei de-a doua întrebări este de a face o analiză critică a literaturii existente referitoare la baza și focusul acesteia (Massaro ș.a., 2016). A treia întrebare ajută la detectarea lipurilor din literatură cu privire la fenomenul studiat.

Al treilea pas a fost de a determina tipul de studii și de a efectua o căutare extinsă în literatura de specialitate. Așa cum am discutat la primul pas, am căutat doar în jurnalele de contabilitate din baza de date Scopus, dar ne-am asigurat că aceste jurnale sunt disponibile și în bazele de date Science Direct sau Google Scholar. În **Tabelul nr. 1**

prezentăm jurnalele din care au fost colectate datele și numărul de articole selectate pentru fiecare jurnal. Procesul de căutare s-a bazat pe căutarea de cuvinte cheie. După cum sugerează Massaro ș.a. (2016), acest tip de căutare este potrivit atunci când se urmărește selectarea unui grup de jurnale, deoarece rezultatele sunt deja restrânse. De asemenea, studiile anterioare au folosit căutarea cuvintelor cheie în efectuarea unei revizuirii a

literaturii în domeniul digitalizării contabilității. Spre exemplu, Knudsen (2020) discută despre digitalizare în contabilitate utilizând o revizuire sistematică a literaturii, iar Moll și Yigitbasioglu (2019) sintetizează și analizează articole academice, rapoarte efectuate de organisme profesionale de contabilitate și articole realizate de companii de servicii profesionale cu privire la tehnologiile legate de internet în contabilitate.

Tabelul nr. 1. Statusul articolelor în digitalizarea contabilității și auditului pe revistele revizuite

Nr. crt.	Jurnale	Nr. articole
1	Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations	1
2	British Accounting Review	2
3	International Journal of Accounting Information Systems	15
4	Journal of Accounting and Public Policy	1
5	Journal of Accounting Education	10
6	Journal of International Accounting, Auditing and Taxation	1
	TOTAL	30

Sursa: Cercetare proprie

Inițial, am căutat doar cuvântul cheie „digitalizare” în cele două forme scrise în limba engleză, dar, așa cum ne-am așteptat, această interogare nu a returnat multe articole. Pentru a extinde setul de date, am urmat sugestia autorului Knudsen (2020) și am căutat apoi alte cuvinte strâns legate de digitalizare. Interogarea pe care am folosit-o în procesul de căutare a returnat un număr total de 212 de articole. Mai jos, se poate regăsi interogarea care arată cuvintele cheie, intervalul de timp și jurnalele selectate.

[title-abs-key ("digitalization" OR "digitalisation" OR "digital" OR "big data" OR "analytics" OR "cloud" OR "cyber" OR "mobile" OR "social media" OR "robotization" OR "robotisation" OR "automatization" OR "automatisation" OR "artificial intelligence" OR "blockchain" OR "platforms" OR "internet of things" OR "bots" OR "robots" OR "RPA" OR "automation") AND PUBYEAR > 2010 AND PUBYEAR < 2022 AND SRCTITLE ("Journal of Financial Economics" OR "International Journal of Accounting Information Systems" OR "Journal of Accounting and Economics" OR "Journal of International Accounting, Auditing and Taxation" OR "Accounting, Organizations and Society" OR "Journal of Accounting and Public Policy" OR "Critical Perspectives on Accounting" OR "Asia Pacific Management Review" OR "Advances in Accounting" OR "Journal of Accounting Education" OR "European Research on Management and

Business Economics" OR "China Journal of Accounting Research" OR "Management Accounting Research" OR "British Accounting Review")]

În selectarea articolelor relevante pentru studiul nostru, am citit rezumatul pentru fiecare lucrare și am exclus articolele care nu erau legate de contabilitate financiară și audit. Setul de date final a constatat în 30 de studii academice, care sunt prezentate în **Anexa A**.

Al patrulea pas a fost să măsurăm impactul articolelor utilizând numărul de citări de pe Google Scholar, care este considerat un indicator de interes pentru aria de cercetare (Dumay ș.a., 2016) și, de asemenea, o sursă de date valoroasă pentru evaluarea impactului atunci când se utilizează ca metodă SLR (Massaro ș.a., 2016). Numărul total de citări pentru articolele revizuite a fost de 1232 la momentul verificării (iulie 2021), ceea ce arată că există un interes crescut pentru acest domeniu. Dumay (2014) susține că cele mai recente articole trebuie excluse din recenzie, având în vedere că nu a fost suficient timp pentru ca acestea să fie citate. Cu toate acestea, având în vedere că digitalizarea în contabilitate și audit este un subiect relativ nou, iar majoritatea articolelor prezentate în anexa A au fost publicate în ultimii trei ani, am ales să le menținem în revizuirea noastră. Numărul total de citări pentru lucrările academice publicate în 2019, 2020 și 2021 a fost de 409. Cele mai citate trei articole au fost

Sledgianowski ș.a (2017), cu 144 de citări, care discută despre big data și tehnologie în contabilitate și audit, Pincus ș.a. (2017), care a fost citat de 134 de ori pentru digitalizarea în educația contabilă și Janvrin și Watson (2017), citat de 118 ori pentru big data în contabilitate.

Al cincilea pas a fost definirea unui cadru analitic pentru SLR-ul nostru. Ca atare, am considerat o unitate de analiză relevantă pentru revizuirea literaturii, mai exact subiectul cercetării. Așa cum este prezentat în Anexa A, autorii și-au îndreptat atenția asupra multor sub-arii ale digitalizării, cum ar fi big data și analiza datelor, cloud computing, blockchain și alte subdomenii ale digitalizării sau digitalizarea în general atât pentru contabilitate, cât și pentru audit.

La cel de-al șaselea pas, fiabilitatea revizuirii literaturii a fost stabilită prin codificarea separată a lucrărilor de către fiecare autor, iar unitatea analitică de analiză s-a dovedit a fi similară.

În al șaptelea rând, validitatea revizuirii literaturii a fost testată pentru fiecare mod discutat de Massaro ș.a. (2016). Validitatea internă a fost stabilită atunci când autorii au codificat individual lucrările. Validitatea externă a fost asigurată prin excluderea articolelor irelevante din numărul total de 212 de lucrări, așa cum s-a discutat în al treilea pas, iar validitatea construcției a fost realizată prin analiza citării, care a fost prezentată în al patrulea pas.

Al optulea pas a fost codificarea datelor. Acest lucru a fost făcut așa cum s-a discutat la al cincilea pas, folosind o unitate de analiză și apoi căutând diferite elemente. Pentru această procedură, nu am folosit nicio codare automată. În schimb, am ales să codificăm datele manual.

2. Perspective și critici

Secțiunea de față acoperă cel de-al nouălea pas și prezintă literatura despre digitalizarea contabilității și auditului, oferind răspunsuri la primele două întrebări de cercetare: „Cum se dezvoltă cercetarea cu privire la digitalizarea contabilității și auditului?” și „Care este focusul și critica literaturii cu privire la digitalizarea contabilității și auditului?”. În cele ce urmează, vom discuta fiecare element al unității de analiză ce face subiectul cercetării, prezentând ideile și criticile.

Această unitate de analiză ne permite să înțelegem unde și-au îndreptat atenția cercetătorii în domeniul digitalizării contabilității și auditului. Studiile anterioare au folosit subiectul cercetării ca unitate de analiză în domeniul

contabilității pentru efectuarea de recenzii ale literaturii (Guthrie ș.a., 2012; Englund și Gerdin, 2014; Serenko și Dumay, 2015). După cum am precizat în secțiunea anterioară, pentru această unitate am găsit diferite elemente care ar putea fi analizate, cum ar fi cloud computing, big data și analiza datelor, blockchain și alte domenii legate de digitalizare sau digitalizarea în general. Anexa A prezintă încadrarea fiecărei lucrări pe subdomeniile digitalizării.

2.1. Subiectul cercetării – Cloud computing

Așa cum prevede studiul realizat de Mell și Grance (2011) „cloud computing este un model care permite accesul la rețea la cerere, omniprezent, convenabil și la un pool partajat de resurse de calcul configurabile (spre exemplu, rețele, servere, stocare, aplicații și servicii) care poate fi rapid furnizat și lansat cu un efort minim de gestionare sau interacțiune cu furnizorul de servicii”. Spre deosebire de modelele IT tradiționale implementate intern, cloud computing-ul are potențialul de a furniza resurse IT care sunt accesibile prin internet de către terți furnizorilor de servicii cloud, de obicei pe bază de plată pe utilizator sau abonament (Marston ș.a., 2011, Stanoevska -Slabeva și Wozniak, 2010). În contabilitate, soluțiile cloud sunt disponibile pentru multe aplicații la un nivel de implementare sofisticat, care înconjoară profunzimea și lățimea funcționalității de planificare a resurselor întreprinderii (ICAEW, 2015a).

În lucrările revizuite în acest studiu legate de cloud computing în contabilitate, autorii își propun să ofere o înțelegere cu privire la justificarea adoptării soluțiilor contabile bazate pe cloud de către societățile mici și mijlocii, concentrându-se pe identificarea factorilor care afectează adoptarea efectivă și să ofere informații despre impactul tehnologiei asupra practicilor mici și mijlocii (Ma ș.a. 2021). Autorii acestui studiu au constatat că beneficiile directe ale contabilității în cloud sunt asociate pozitiv cu adoptarea cloud-ului. De asemenea, beneficiile relaționale, serviciul pentru clienți și presiunea externă au fost factori care au motivat semnificativ adoptarea cloud. Mai mult, autorii au descoperit că utilizatorii serviciilor de acest fel erau mai puțin preocupati de riscurile tehnologiei cloud, iar o explicație potențială este legată de faptul că aceștia sunt deja familiarizați cu alte tehnologii bazate pe internet, spre exemplu, serviciile bancare. A doua lucrare despre contabilitatea în cloud se concentrează pe înțelegerea diferențelor de comportament dintre utilizatorii cloud și utilizatorii non-cloud. Rezultatele studiilor

analizate arată că utilizatorii cloud sunt mai predispuși să externalizeze serviciile de contabilitate în comparație cu utilizatorii non-cloud, având în vedere că informațiile digitale ar putea fi mai ușor diseminate prin utilizarea cloud (Asatiani ș.a. 2019). A treia lucrare trece în revistă literatura despre cloud computing atât pentru contabilitate, cât și pentru audit și oferă direcții pentru cercetări viitoare (Moll și Yigitbasioglu, 2019).

În ceea ce privește cloud computing-ul în audit, autorii investighează percepția auditorilor externi cu privire la adoptarea sa în Australia. Rezultatele studiilor arată că firmele optează adesea pentru soluții hibride sau private în loc de cloud, chiar dacă tehnologia cloud computing este percepută ca un punct de sprijin puternic. Unul dintre motive este legat de importanța percepută a confidențialității și securității informațiilor. În schimb, intervievații au declarat că securitatea în cloud ar putea fi mai bună decât sistemele IT tradiționale, mai ales în cazul furnizorilor auditați de companiile cu o bună reputație (Yigitbasioglu, 2015).

Având în vedere cele de mai sus, putem rezuma faptul că literatura legată de cloud computing în contabilitate și audit este destul de restrânsă, numai 4 din 30 de lucrări abordând acest subiect. De asemenea, accentul literaturii în cloud computing constă în înțelegerea motivelor care stau la baza adoptării soluțiilor contabile bazate pe cloud de către practicile mici și mijlocii și diferențele de comportament între utilizatorii cloud și utilizatorii non-cloud. În audit subiectul principal este legat de percepția auditorilor externi cu privire la adoptarea cloud, o imagine de ansamblu asupra literaturii, urmată de direcții pentru cercetări viitoare.

2.2. Subiectul cercetării – Big Data și analiza datelor

Big Data reprezintă viteza și volumul la care sunt generate datele prin utilizarea tranzacțiilor electronice, a textelor, a clicurilor pe site-uri web, a fotografiilor, a activității de pe Facebook, a videoclipurilor și altele (Fay și Negangard, 2017). Analiza datelor este definită ca „utilizarea extinsă și sistematică a datelor, analize statistice și cantitative, analize exploratorii și predictive și de management bazate pe fapte pentru a conduce deciziile și acțiunile de afaceri” (Davenport și Kim, 2013, p. 3). Alles și Grey (2016) susțin că, deși analiza datelor și big data sunt două concepte diferite, acestea două ar putea fi corelate. Există trei atribute principale care caracterizează big data: viteza, varietatea și volumul (Laney, 2001). Având aceste trei

caracteristici ale big data, sarcinile de analiză a datelor sunt complexe și ambigue (Laney, 2001; IBM, 2012).

Având în vedere faptul că aceste două concepte sunt corelate, am ales să le tratăm împreună. Majoritatea lucrărilor din revizuirea literaturii noastre discută despre educația în contabilitate și despre necesitatea analizei datelor în programa academică. De exemplu, Sarkar ș.a. (2021) investighează modalitățile prin care sistemele informatice contabile și cursurile academice ar putea fi adaptate pentru a pregăti studenții cu abilitățile și cunoștințele necesare pentru a răspunde nevoilor angajatorilor în ceea ce privește big data. Rezultatele arată că atât abordarea focalizată, cât și abordarea hibridă sunt utilizate de universități pentru a include analiza datelor. Abordarea hibridă a fost susținută și de Dzuranin ș.a. (2018) în lucrarea acestora. De asemenea, studenții trebuie să înțeleagă cum să învețe, să știe cum să comunice, să înțeleagă nevoia de atenție la detalii și să dezvolte abilități tehnologice pentru a îndeplini cerințele angajatorilor (Sarkar ș.a., 2021). Mai mult decât atât, McKinney ș.a. (2017) au constatat că abilitățile de ordin superior, cum ar fi înțelegerea limitelor analizei și capacitatea de a pune întrebări, sunt alte abilități importante în era big data, pe lângă abilitățile de analiză a datelor. În ceea ce privește cunoștințele și abilitățile (KPA) pe care studenții contabili trebuie să le dobândească, Ballou ș.a. (2018) au identificat că, pe lângă contabilitatea tradițională, cunoștințele de afaceri holistice, tehnologia și instrumentele, abilitățile de cercetare, analiza datelor, scrierea / comunicarea și rezolvarea problemelor nestructurate sunt alte KPA-uri suplimentare pe care absolvenții studiilor de contabilitate ar trebui să le dețină. În plus, Messa (2019) afirmă că o perspectivă senzorială care animă abordările cu privire la modul în care sunt învățate și predate competențele analitice ale datelor prin includerea disciplinelor contabile poate determina dacă absolvenții obțin capacități reziliente sau abilități de bază într-un mediu precum big data.

Unele studii sugerează metode educaționale pentru facilitarea integrării sistemului informatic și a competențelor tehnologice în curriculum-ul educației contabile, relevante pentru analiza afacerilor și big data (Sledgianowski și colab., 2017). Alte lucrări oferă studii de caz privind modul de utilizare a abilităților de analiză a datelor pentru a aborda big data (Fay și Negangard, 2017). Un alt aspect interesant este legat de manualele de audit și de cât de bine acestea integrează datele analitice (Blix ș.a, 2021). Autorii acestei lucrări au constatat că unele cărți au un întreg capitol despre analiza datelor, în

timp ce altele doar îl menționează ca pe un instrument suplimentar și, din această cauză, studenții probabil că nu vor înțelege modul în care este utilizată analiza datelor în audit sau modul în care analiza datelor va impacta profesia. Mai mult, Richardson și Shan (2019) investighează timpul și modul în care analiza datelor va fi inclusă în educația contabilă. Folosind un chestionar ca metodă de cercetare, autorii au constatat faptul că mai mult de 90% dintre liderii departamentului de contabilitate consideră că analiza datelor trebuie integrată în programa contabilă, dar cu toate acestea doar aproximativ 33% din aceste departamente predau analiza datelor și mai mult de jumătate plănuiesc să o introducă în următorii cinci ani. În contrast, Andiola ș.a. (2020) concluzionează că departamentele de contabilitate au implementat componentele analitice și tehnologice ale contabilității, conform cerințelor standardului A7, care se referă la abilități și cunoștințe în tehnologia informației pentru absolvenții de contabilitate (AACSB, 2013).

În urma analizei lucrărilor academice selectate legate de big data, am constatat faptul că autorii și-au îndreptat atenția mai degrabă asupra auditului decât asupra contabilității, lucru care nu este surprinzător, având în vedere că auditorii financiari utilizează cel mai adesea big data. Alles și Gray (2016) afirmă că, deși big data există în audit, aplicarea sa în acest domeniu este mai puțin clară decât în alte domenii, deoarece modul în care funcționează depinde de alegerea auditorului cu privire la tipul de date care vor fi incluse și la modul în care datele vor fi analizate. În plus, Krieger ș.a. (2021) au constatat că abilitățile tehnologice ale firmei de audit afectează adoptarea cu succes a tehnologiei pentru analiza big data. În ceea ce privește analiza datelor, autorii discută diferite tehnici utilizate de auditorii financiari. Una dintre cele mai frecvente tehnici întâlnite este reprezentată de modelele de proces (process mining), care pot fi utilizate în locul colectării informațiilor prin interviuri sau inspecții de documente, deoarece produc modele fiabile automatizate pentru toate tranzacțiile. De exemplu, Werner (2017) propune o abordare alternativă pentru a deduce fluxul de control de către auditorii financiari utilizând modele de proces. Cu toate acestea, Werner ș.a. (2021) susțin că exploatarea prin proces are unele limitări, deoarece poate fi utilizată doar pentru tranzacțiile înregistrate în sistem, iar alte proceduri și tranzacții care nu pot fi înregistrate nu sunt acoperite de această tehnică. O altă tehnică de analiză a datelor utilizată în auditul financiar și discutată de autori este învățarea automată. În acest sens, Hunt ș.a. (2020) oferă o analiză cu privire la probabilitatea

schimbării auditorilor de către o companie și examinează relația dintre calitatea auditului și această probabilitate pentru clienții care nu își schimbă auditorii. Mai mult, Dilla și Raschke (2015) discută despre tehnicile de vizualizare a datelor și despre modul în care acestea pot fi utilizate pentru detectarea fraudei.

Rezumând, cercetarea în big data și analiza datelor este foarte discutată în rândul academicienilor. Lucrările revizuite ne-au oferit informații importante despre analiza datelor, modul în care acest subiect ar trebui integrat în programa educației contabile pentru a gestiona big data și pentru a face față digitalizării în general, care sunt abilitățile pe care studenții trebuie să le dobândească pentru a satisface nevoile angajatorilor în această eră și dacă universitățile oferă studenților cursuri de analiză a datelor. De asemenea, autorii discută despre diferite tehnici utilizate în auditul financiar, cum ar fi modelele de proces, învățarea automată și instrumentele de vizualizare a datelor. Cu toate acestea, așa cum afirmă Moll și Yigitbasioglu (2019), sunt necesare mai multe cercetări pentru a aborda big data.

2.3. Subiectul cercetării – Blockchain

Un blockchain reprezintă un registru distribuit și, mai precis, un lanț cronologic de „blocuri” în care fiecare bloc include o înregistrare a unei activități de rețea valide, de când ultimul bloc a fost adăugat la acel lanț (Bogart și Rice, 2015). Avantajul principal al acestei tehnologii este că, atâta timp cât o tranzacție este aprobată de nodurile dintr-o rețea, inversarea sau re-secvențierea acesteia nu este posibilă. Această incapacitate este esențială pentru integritatea sa și asigură faptul că fiecare parte implicată are înregistrări exacte și identice. Având în vedere că blockchain-ul este distribuit, toate modificările dintr-un registru ar putea fi văzute de toți membrii, prin urmare, transparența sa este asigurată (Treleaven ș.a., 2017).

În urma revizuirii, am constatat faptul că doar un singur articol discută despre blockchain în contabilitate și aplicabilitatea acestuia. Mai precis, această lucrare proiectează un sistem informatic care ar putea crește fidelitatea reprezentării pentru raportarea informațiilor financiare. În acest sens, blockchain-ul este utilizat pentru echilibrarea accesului publicului la confidențialitate prin dezvoltarea conceptelor existente de evidență contabilă (McCallig ș.a., 2019). De asemenea, am găsit o altă lucrare care trece în revistă literatura legată de blockchain în contabilitate, adresând direcții pentru cercetări viitoare (Moll și Yigitbasioglu, 2019).

În ceea ce privește auditul, autorii discută despre arhitecturi blockchain, abordând diferite provocări pe care auditorii le întâmpină, cum ar fi problema colectării unor dovezi digitale de audit importante. De asemenea, această arhitectură are potențialul de a aborda probleme cum ar fi accesul la date, costurile investițiilor, confidențialitatea și securitatea (Vincent ș.a., 2020). Mai mult, cercetarea discută despre rolul auditului în spațiul blockchain și locurile în care este necesară această tehnologie în acest domeniu (Alles și Grey, 2020). Autorii acestei lucrări sugerează faptul că, în timp ce auditul blockchain-ului, în special atunci când este privat, poate avea o anumită valoare, este mai important să se investigheze dacă înregistrările stocate pe blockchain au corespondent în realitate.

După cum am văzut mai sus, cercetarea în blockchain este destul de redusă, doar 4 din 30 de lucrări discutând această arhitectură în contabilitate și audit. Literatura de specialitate arată că blockchain-ul ar putea fi utilizat pentru a spori fidelitatea reprezentării raportărilor financiare și pentru a aborda provocările întâmpinate de auditori în timpul unui audit. Mai mult, autorii sugerează că auditorii trebuie să acorde atenție existenței reale a înregistrărilor stocate în blockchain.

2.4. Subiectul cercetării – Alte arii ale digitalizării

În plus față de cloud computing, big data, analiza datelor și blockchain, am găsit și alte lucrări legate de digitalizare în domeniile contabilității și auditului, dar având în vedere faptul că proporția lor în totalul lucrărilor revizuite a fost destul de mică, am ales să le tratăm împreună. Aceste lucrări abordează raportarea digitală și automatizarea proceselor prin roboți (RPA). Raportarea digitală este susținută de XBRL, care este un standard deschis pentru analiza, schimbul și crearea de informații de afaceri pe Internet (Eierle ș.a., 2014). RPA este un instrument care folosește roboți software pentru a automatiza sarcini repetitive și de rutină care sunt de obicei efectuate de oameni, permițând astfel un timp de manipulare mai rapid a volumelor mari, erori și costuri reduse (Deloitte, 2017). De asemenea, câteva articole discută despre digitalizare în contabilitate și audit în general, iar alocarea lor pe diferite domenii a fost dificilă.

În ceea ce privește raportarea digitală, autorii din analiza noastră investighează două aspecte. Prima lucrare examinează în ce măsură rapoartele financiare prezentate în format digital pot reduce la minimum apariția fixării

funcționale, oferind astfel sprijin utilizatorilor rapoartelor financiare pentru a se adapta diferențelor în poziționarea informațiilor financiare cheie (Ghani ș.a., 2011). Rezultatele arată că prezentarea rapoartelor financiare în format digital nu a fost un factor care a ajutat la depășirea fixării funcționale. Cel de-al doilea articol discută despre factorii care influențează adoptarea voluntară a raportării digitale de către companiile mici din Marea Britanie pentru informațiile lor financiare statutare și dacă aceste companii pot obține beneficii în urma adoptării voluntare (Alkhatib ș.a., 2019). Autorii acestei lucrări au identificat cinci factori semnificativi: costuri, complexitate, avantaj relativ, suport pentru management și competență tehnologică.

În cazul RPA, ca și în cazul raportării digitale, am găsit doar două lucrări care analizează acest aspect. Primul studiu prezintă RPA în contextul contabilității, iar cel de-al doilea studiu prezintă acest subiect în contextul auditului. Mai precis, cel din contabilitate urmărește să înțeleagă problemele legate de digitalizarea contabilității și să identifice sarcinile contabile care sunt adecvate pentru implementarea RPA (Kokina și Blanchette, 2019). Rezultatele indică faptul că sarcinile bazate pe formă intensă, volum mare, repetitive, digitale și bazate pe reguli sau sarcini care utilizează date structurate și sisteme multiple sunt adecvate pentru implementarea RPA. De asemenea, autorii au descoperit că firmele sunt provocate de complexitatea RPA. Studiul legat de audit propune un cadru în 4 etape, util pentru aplicarea RPA în acest domeniu (Huang și Vasarhelyi, 2019).

În ceea ce privește digitalizarea în general, autorii au efectuat recenzii ale literaturii în contabilitate și audit, studii Delphi și chestionare. Ca exemplu, Knudsen (2020) abordează o revizuire sistematică a literaturii în domeniul contabilității financiare, iar Moll și Yigitbasioglu (2019) prezintă o revizuire tradițională a literaturii în domeniile contabilității și auditului. De asemenea, una dintre lucrări discută despre forțele pentru schimbarea învățământului superior în urma digitalizării contabilității (Pincus ș.a., 2017), iar o altă lucrare efectuează un studiu Delphi pentru a oferi o prevedere industriei de audit, examinând consecințele care apar din cauza schimbărilor determinate de digitalizare care sunt așteptate în următorii cinci până la zece ani (Tiberius și Hirth, 2019).

Pe scurt, articolele din alte subdomenii ale digitalizării sunt împărțite în trei categorii diferite. În primul rând, am discutat despre raportarea digitală, care este un domeniu al contabilității și, mai precis, raportarea financiară, mai

degrabă decât auditul, iar acest lucru poate fi dedus din lucrările analizate. În al doilea rând, autorii prezintă automatizarea proceselor prin roboți atât în domeniul contabilității, cât și în cel de audit. A treia categorie este dată de lucrările care acoperă digitalizarea în general, fără a se concentra pe o anumită zonă.

Concluzii

Acest studiu a realizat o revizuire structurată a literaturii de specialitate privind digitalizarea în domeniul contabilității și auditului, concentrându-se pe studiile publicate în baza de date Scopus în perioada 2011 – 2021. Mai precis, obiectivul principal al acestei lucrări a fost de a identifica modul în care se dezvoltă cercetarea în digitalizarea contabilității și auditului și asupra statusului și criticii referitoare la literatura din acest domeniu.

Rezultatele studiului arată că există un interes tot mai ridicat în acest domeniu, iar cercetătorii și-au îndreptat atenția asupra a diferite subzone ale digitalizării. După cum a fost prezentat în cea de-a doua secțiune, big data și analiza datelor au primit o atenție notabilă, în special în zona de educație contabilă, urmată de cloud computing, tehnologia blockchain, raportarea digitală și automatizarea proceselor prin roboți. Chiar dacă există un interes crescut pentru digitalizare în contabilitate și audit, cercetarea în acest domeniu este în stadiu incipient și este necesară dezvoltarea acesteia.

În secțiunea anterioară am oferit răspunsuri pentru primele două întrebări de cercetare. Pe baza acestora vom discuta câteva direcții pentru cercetări viitoare, care au ca scop furnizarea răspunsului pentru cea de-a treia întrebare de cercetare. Cloud computing este una dintre sub-zonele digitalizării care necesită mai multă dezvoltare. După cum am discutat în secțiunea de rezultate, doar patru din treizeci de studii discută acest subiect, iar una dintre lucrări efectuează o revizuire structurată a literaturii. Primul studiu prezintă factorii determinanți și beneficiile adoptării tehnologiei cloud de către practicile mici și mijlocii (Ma ș.a., 2021). Studiile viitoare ar putea investiga acest subiect doar din perspectiva companiilor de contabilitate și audit, incluzând și riscurile posibile generate de adoptarea cloud. A doua lucrare discută despre utilizatorii cloud și utilizatorii non-cloud și despre existența unor diferențe între aceștia în ceea ce privește decizia de externalizare a contabilității (Asatiani ș.a., 2019). Cercetătorii ar putea investiga și în ce măsură firmele de contabilitate care utilizează cloud beneficiază de mai mulți clienți decât cei care nu o fac.

În ceea ce privește big data și analiza datelor, cercetătorii au subliniat necesitatea cunoștințelor și abilităților pe care absolvenții de contabilitate ar trebui să le dețină, analizând în diferite moduri curriculum educației contabile privind analiza datelor. Studii ulterioare ar putea investiga în ce măsură abilitățile de analiză a datelor ar putea avea un impact asupra procesului de recrutare pentru o funcție din domeniul contabilității sau auditului și în ce măsură absolvenții care nu dețin astfel de abilități ar putea fi respinși în urma unui interviu. Un alt aspect interesant ar putea fi legat de procesul de evaluare în cadrul unei companii. În acest sens, cercetătorii ar putea investiga dacă abilitățile și cunoștințele de analiză a datelor sunt factori care ar putea avea impact asupra deciziei de promovare a unui angajat și, de asemenea, dacă acest lucru ar putea influența creșterea salariului. În cercetarea legată de big data, autorii au acordat atenție și practicii și mai ales tehnicilor de analiză. În această privință, sunt necesare mai multe cercetări pentru a afla cât de dificil este pentru contabili și auditori să lucreze cu aceste tehnici și să identifice sarcinile cele mai potrivite care ar putea fi îndeplinite prin utilizarea tehnicilor de analiză a datelor.

Blockchain este un alt domeniu de cercetare care trebuie dezvoltat. În contabilitate, cercetarea se concentrează pe proiectarea unui sistem informatic care ar putea crește fidelitatea reprezentării pentru raportarea informațiilor financiare (McCallig ș.a., 2019). Studiile viitoare ar putea investiga în ce măsură companiile folosesc tehnologia blockchain și dacă acesta ar fi un factor care amenință locurile de muncă ale contabililor. De asemenea, cercetătorii ar putea examina abilitățile de care contabilii și auditorii au nevoie în urma implementării tehnologiei blockchain.

Cercetarea în raportarea digitală ar putea fi dezvoltată analizând statusul său în diferite țări, în ce măsură standardul XBRL este adoptat de aceste țări și dacă firmele sunt conforme cu acest standard. În ceea ce privește RPA, studiile viitoare ar putea investiga dacă auditorii și contabilii dețin abilitățile necesare pentru a oferi sprijin lucrătorilor din IT în crearea roboților software pentru automatizarea proceselor. De asemenea, studii viitoare ar putea evalua în ce măsură angajații din domeniul contabilității își pot pierde locurile de muncă sau dacă există posibilitatea creării unor noi locuri de muncă ca urmare a implementării RPA. În ceea ce privește auditul, studii viitoare ar putea cerceta care sunt sarcinile potrivite pentru automatizarea prin RPA.

Prezenta lucrare diferă față de alte studii similare din următoarele perspective. În primul rând, acest studiu utilizează o revizuire structurată a literaturii ca metodă de cercetare, spre deosebire de studiile anterioare care au utilizat revizuirea sistematică a literaturii (Knudsen, 2020) sau revizuirea tradițională a literaturii (Moll și Yigitbasioglu, 2019). În al doilea rând, această cercetare analizează domeniile contabilității și auditului, în timp ce Knudsen (2020) analizează doar domeniul contabilității. În al treilea rând, analiza noastră acoperă și cele mai recente lucrări academice care nu sunt incluse în cele două cercetări menționate.

Studiul nostru ar putea fi de interes pentru cercetători, întrucât sintetizează lucrări academice de înaltă calitate în domeniul digitalizării contabilității și auditului, oferind

perspective și critici. De asemenea, în urma analizei lucrărilor, acest studiu oferă direcții pentru cercetări viitoare. Acestea ar putea fi considerate puncte de plecare pentru cei interesați de cercetarea în acest domeniu. Mai mult decât atât, această lucrare ar putea fi de interes pentru practică și educație, deoarece aduce laolaltă rezultatele cercetării din această arie.

Rezultatele studiului ar trebui luate în lumină cu anumite limitări. Cu toate că am utilizat baza de date Scopus pentru căutarea lucrărilor, unele jurnalele de contabilitate nu au fost luate în considerare, având în vedere accesul limitat la aceste resurse. De asemenea, decizia de a păstra sau exclude articole din eșantionul obținut a fost bazată pe raționamentul autorilor.

BIBLIOGRAFIE

1. Alkhatib, E. A., Ojala, H. & Collis, J. (2019). Determinants of the voluntary adoption of digital reporting by small private companies to Companies House: Evidence from the UK. *International Journal of Accounting Information Systems*, 34, 100421.
2. Alles, M. & Gray, G. L. (2016). Incorporating big data in audits: Identifying inhibitors and a research agenda to address those inhibitors. *International Journal of Accounting Information Systems*, 22, 44-59.
3. Alles, M. & Gray, G. L. (2020). "The first mile problem": Deriving an endogenous demand for auditing in blockchain-based business processes. *International Journal of Accounting Information Systems*, 38, 100465.
4. Andiola, L. M., Masters, E. & Norman, C. (2020). Integrating technology and data analytic skills into the accounting curriculum: Accounting department leaders' experiences and insights. *Journal of Accounting Education*, 50, 100655.
5. Asatiani, A., Apte, U., Penttinen, E., Rönkkö, M. & Saarinen, T. (2019). Impact of accounting process characteristics on accounting outsourcing-Comparison of users and non-users of cloud-based accounting information systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 34, 100419.
6. Association to Advance Collegiate Schools of Business International (AACSB) (2013). AACSB 2013 eligibility procedures and accreditation standards for accounting accreditation. Tampa, FL: AACSB. Retrieved from <https://www.aacsb.edu/-/media/aacsb/docs/accreditation/accounting/standards-and-tables/accounting-standards-2013-update.ashx?la=en&hash=88DDA25A00B242165742153AD3AD8ACF6BFEABF5>.
7. Ballou, B., Heitger, D. L. & Stoel, D. (2018). Data-driven decision-making and its impact on accounting undergraduate curriculum. *Journal of Accounting Education*, 44, 14-24.
8. Blix, L. H., Edmonds, M. A. & Sorensen, K. B. (2021). How well do audit textbooks currently integrate data analytics. *Journal of Accounting Education*, 55, 100717.
9. Bogart, S. & Rice, K. (2015). The blockchain report: welcome to the internet of value. *Needham Insights*, 5, 1-10.
10. Davenport, T. H. & Kim, J. (2013). Keeping up with the quants: Your guide to understanding and using analytics. Boston, MA: Harvard Business School Publishing Corporation.
11. Deloitte. (2017). The robots are ready. Are you? Untapped advantage in your digital workforce. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/bg/Documents/technology-media-telecommunications/Deloitte-us-cons-global-rpa-survey.pdf>.

12. Dilla, W. N., & Raschke, R. L. (2015). Data visualization for fraud detection: Practice implications and a call for future research. *International Journal of Accounting Information Systems*, 16, 1-22.
13. Dumay, J. (2014), "15 years of the journal of intellectual capital and counting: a manifesto for transformational IC research", *Journal of Intellectual Capital*, 15(1), pp. 2-37.
14. Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J. & Demartini, P. (2016). Integrated reporting: A structured literature review. *Accounting Forum*, 40(3), 166-185.
15. Dzurainin, A. C., Jones, J. R., & Olvera, R. M. (2018). Infusing data analytics into the accounting curriculum: A framework and insights from faculty. *Journal of Accounting Education*, 43, 24-39.
16. Englund, H., & Gerdin, J. (2014). Structuration theory in accounting research: Applications and applicability. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 162-180.
17. Eierle, B., Ojala, H., & Penttinen, E. (2014). XBRL to enhance external financial reporting: Should we implement or not? Case Company X. *Journal of Accounting Education*, 32(2), 160-170.
18. Fay, R., & Negangard, E. M. (2017). Manual journal entry testing: Data analytics and the risk of fraud. *Journal of Accounting Education*, 38, 37-49.
19. Ghani, E. K., Laswad, F., & Tooley, S. (2011). Functional fixation: Experimental evidence on the presentation of financial information through different digital formats. *The British Accounting Review*, 43(3), 186-199.
20. Guthrie, J., Ricceri, F., & Dumay, J. (2012). Reflections and projections: a decade of intellectual capital accounting research. *The British Accounting Review*, 44(2), 68-82.
21. Huang, F., & Vasarhelyi, M. A. (2019). Applying robotic process automation (RPA) in auditing: A framework. *International Journal of Accounting Information Systems*, 35, 100433.
22. IBM (2012). Infographics and Animations. Retrieved from IBM Big Data and Analytics Retrieved from <https://www.ibmbigdatahub.com/infographic/four-vs-big-data>.
23. ICAEW, 2015a. Online accounting software: Chartech software product guide. Retrieved from <http://www.icaew.com/~media/corporate/files/technical/information%20technology/business%20systems%20and%20software%20selection/software%20selection/173%20online%20accounting%20spg%202015%20edition.ashx>.
24. Janvrin, D. J. & Watson, M. W. (2017). "Big Data": A new twist to accounting. *Journal of Accounting Education*, 38, 3-8.
25. Krieger, F., Drews, P., & Velte, P. (2021). Explaining the (non-) adoption of advanced data analytics in auditing: A process theory. *International Journal of Accounting Information Systems*, 41, 100511.
26. Knudsen, D. R. (2020). Elusive boundaries, power relations, and knowledge production: A systematic review of the literature on digitalization in accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 36, 100441.
27. Laney, D. (2001). 3D data management: Controlling data volume, velocity, and variety. *Gartner File*, 949.
28. Ma, D., Fisher, R., & Nesbit, T. (2021). Cloud-based client accounting and small and medium accounting practices: Adoption and impact. *International Journal of Accounting Information Systems*, 41, 100513.
29. Marston, S., Li, Z., Bandyopadhyay, S., Zhang, J. & Ghalsasi, A. (2011). Cloud computing – The business perspective. *Decision Support Systems*, 51(1), 176-189.
30. Massaro, M., Dumay, J. & Guthrie, J. (2016). On the shoulders of giants: undertaking a structured literature review in accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29 (5), 767-801.
31. McCallig, J., Robb, A., & Rohde, F. (2019). Establishing the representational faithfulness of financial accounting information using multiparty security, network analysis and a blockchain. *International Journal of Accounting Information Systems*, 33, 47-58.
32. McKinney Jr, E., Yoos II, C. J., & Snead, K. (2017). The need for 'skeptical' accountants in the era of Big Data. *Journal of Accounting Education*, 38, 63-80.
33. Mell, P., & Grance, T. (2011). The NIST definition of cloud computing, *NIST*, Retrieved from: <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>
34. Mesa, W. B. (2019). Accounting students' learning processes in analytics: A sensemaking perspective. *Journal of Accounting Education*, 48, 50-68.

35. Moll, J., & Yigitbasioglu, O. (2019). The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research. *The British Accounting Review*, 51(6), 100833.
36. Pincus, K. V., Stout, D. E., Sorensen, J. E., Stocks, K. D. & Lawson, R. A. (2017). Forces for change in higher education and implications for the accounting academy. *Journal of Accounting Education*, 40, 1-18.
37. Richardson, V. J., & Shan, Y. (2019). Data analytics in the accounting curriculum. In *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*. Emerald Publishing Limited.
38. Sarkar, S., Gray, J., Boss, S. R., & Daly, E. (2021). Developing institutional skills for addressing big data: Experiences in implementation of AACSB Standard 5. *Journal of Accounting Education*, 54, 100708.
39. Serenko, A., & Dumay, J. (2015). Citation classics published in knowledge management journals. Part I: articles and their characteristics. *Journal of Knowledge Management*. 19(6), 1335-1355
40. Sledgianowski, D., Gomaa, M., & Tan, C. (2017). Toward integration of Big Data, technology and information systems competencies into the accounting curriculum. *Journal of Accounting Education*, 38, 81-93.
41. Stanoevska-Slabeva, K. & Wozniak, T. (2010). Cloud basics – an introduction to cloud computing. In „Grid and cloud computing” (pp. 47-61). Springer, Berlin, Heidelberg.
42. Tiberius, V., & Hirth, S. (2019). Impacts of digitization on auditing: A Delphi study for Germany. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 37, 100288.
43. Treleaven, P., Brown, R. G. & Yang, D. (2017). Blockchain technology in finance. *Computer*, 50(9), 14-17.
44. Tsalavoutas, I., Tsiglikas, F., Evans, L. (2020). Compliance with IFRS mandatory disclosure requirements: A structured literature review. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40: 100338.
45. Vincent, N. E., Skjellum, A., & Medury, S. (2020). Blockchain architecture: A design that helps CPA firms leverage the technology. *International Journal of Accounting Information Systems*, 38, 100466.
46. Werner, M. (2017). Financial process mining- Accounting data structure dependent control flow inference. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 57-80.
47. Yigitbasioglu, O. M. (2015). External auditors' perceptions of cloud computing adoption in Australia. *International Journal of Accounting Information Systems*, 18, 46-62.

Anexa A – Lista articolelor selectate

Nr. crt	Jurnal	Titlu	Subiect/ domeniu	An	Autori	Nr. de citări
1	<i>Advances in Accounting Education</i>	Data analytics in the accounting curriculum	Data analytics – Accounting	2019	Richardson, V.J., Shan, Y.	8
2	<i>British Accounting Review</i>	Functional fixation: Experimental evidence on the presentation of financial information through different digital formats	Digital reporting – Accounting	2011	Ghani, E.K., Laswad, F., Tooley, S.	21
3	<i>British Accounting Review</i>	The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research	Digitalization – Accounting and auditing	2019	Moll, J., Yigitbasioglu, O.	95
4	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	External auditors' perceptions of cloud computing adoption in Australia	Cloud computing – Auditing	2015	Yigitbasioglu, O.M.	40
5	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Data visualization for fraud detection: Practice implications and a call for future research	Data analytics – Auditing	2015	Dilla, W.N., Raschke, R.L.	69
6	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Incorporating big data in audits: Identifying inhibitors and a research agenda to address those inhibitors	Big data – Auditing	2016	Alles, M., Gray, G.L.	82
7	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Financial process mining – Accounting data structure dependent control flow inference	Data analytics – Auditing	2017	Werner, M.	26
8	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Impact of accounting process characteristics on accounting outsourcing – Comparison of users and non-users of cloud-based accounting information systems	Cloud computing – Accounting	2019	Asatiani, A., Apte, U., Penttinen, E., Rönkkö, M., Saarinen, T.	36
9	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Establishing the representational faithfulness of financial accounting information using multiparty security, network analysis and a blockchain	Blockchain – Accounting	2019	McCallig, J., Robb, A., Rohde, F.	19
10	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Determinants of the voluntary adoption of digital reporting by small private companies to Companies House: Evidence from the UK	Digital reporting – Accounting	2019	Alkhatib, E., Ojala, H., Collis, J.	11
11	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Early evidence of digital labor in accounting: Innovation with Robotic Process Automation	Robotic process automation – Accounting	2019	Kokina, J., Blanchette, S.	48
12	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Applying robotic process automation (RPA) in auditing: A framework	Robotic process automation – Auditing	2019	Huang, F., Vasarhelyi, M.A.	60
13	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Blockchain architecture: A design that helps CPA firms leverage the technology	Blockchain – Auditing	2020	Vincent, N.E., Skjellum, A., Medury, S.	9
14	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	"The first mile problem": Deriving an endogenous demand for auditing in blockchain-based business processes	Blockchain – Auditing	2020	Alles, M., Gray, G.L.	11
15	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Elusive boundaries, power relations, and knowledge production: A systematic review of the literature on digitalization in accounting	Digitalization – Accounting	2020	Knudsen, D.-R.	28
16	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Cloud-based client accounting and small and medium accounting practices: Adoption and impact	Cloud computing – Accounting	2021	Ma, D., Fisher, R., Nesbit, T.	0
17	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Explaining the (non-) adoption of advanced data analytics in auditing: A process theory	Data analytics – Auditing	2021	Krieger, F., Drews, P., Velte, P.	0
18	<i>International Journal of Accounting Information Systems</i>	Embedding process mining into financial statement audits	Data analytics – Auditing	2021	Werner, M., Wiese, M., Maas, A.	0
19	<i>Journal of Accounting and Public Policy</i>	Using machine learning to predict auditor switches: How the likelihood of switching affects audit quality among non-switching clients	Data analytics – Auditing	2020	Hunt, J.O.S., Rosser, D.M., Rowe, S.P.	6

Nr. crt	Jurnal	Titlu	Subiect/ domeniu	An	Autori	Nr. de citări
20	<i>Journal of Accounting Education</i>	The need for 'skeptical' accountants in the era of Big Data	Big data – Accounting	2017	McKinney, E., Yoos, C.J., Snead, K.	61
21	<i>Journal of Accounting Education</i>	Manual journal entry testing: Data analytics and the risk of fraud	Big data – Auditing	2017	Fay, R., Negangard, E.M.	35
22	<i>Journal of Accounting Education</i>	Toward integration of Big Data, technology and information systems competencies into the accounting curriculum	Big data - Accounting and auditing	2017	Sledgianowski, D., Gomaa, M., Tan, C.	144
23	<i>Journal of Accounting Education</i>	Forces for change in higher education and implications for the accounting academy	Digitalization – Accounting	2017	Pincus, K.V., Stout, D.E., Sorensen, J.E., Stocks, K.D., Lawson, R.A.	134
24	<i>Journal of Accounting Education</i>	Data-driven decision-making and its impact on accounting undergraduate curriculum	Data analytics – Accounting	2018	Ballou, B., Heitger, D.L., Stoel, D.	34
25	<i>Journal of Accounting Education</i>	Infusing data analytics into the accounting curriculum: A framework and insights from faculty	Data analytics – Accounting	2018	Dzurani, A.C., Jones, J.R., Olvera, R.M.	59
26	<i>Journal of Accounting Education</i>	Accounting students' learning processes in analytics: A sensemaking perspective	Data analytics – Accounting	2019	Mesa, W.B.	7
27	<i>Journal of Accounting Education</i>	Integrating technology and data analytic skills into the accounting curriculum: Accounting department leaders' experiences and insights	Data analytics – Accounting	2020	Andiola, L.M., Masters, E., Norman, C.	25
28	<i>Journal of Accounting Education</i>	Developing institutional skills for addressing big data: Experiences in implementation of AACSB Standard 5	Big data – Accounting and auditing	2021	Sarkar, S., Gray, J., Boss, S.R., Daly, E.	0
29	<i>Journal of Accounting Education</i>	How well do audit textbooks currently integrate data analytics	Data analytics – Auditing	2021	Blix, L.H., Edmonds, M.A., Sorensen, K.B.	0
30	<i>Journal of International Accounting, Auditing and Taxation</i>	Impacts of digitization on auditing: A Delphi study for Germany	Digitalization – Auditing	2019	Tiberius, V., Hirth, S.	46



Relația auditor-client: interferențe, influențe și asocieri

Drd. Nicolae MĂGDAȘ,

Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca, Facultatea de
Științe Economice și Gestiunea Afacerilor,
e-mail: nicolae.magdas@econ.ubbcluj.ro

Prof. univ. dr. Adriana TIRON-TUDOR,

Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca, Facultatea de
Științe Economice și Gestiunea Afacerilor,
e-mail: adriana.tiron@econ.ubbcluj.ro

Conf. univ. dr. Irimie Emil POPA,

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

Rezumat

Relația auditor-client este o interacțiune complexă între cele două părți, definită și influențată de mai mulți factori. Cercetarea de față delimitează și rezumă cei opt factori relevanți din literatură pentru a-i analiza, spre deosebire de majoritatea cercetărilor anterioare, într-o manieră sinergică. Studiul nu se limitează la partea calitativă, deoarece oferă informații despre momentul și modul în care apar interferențele în relația auditor-client. Cele mai provocatoare asocieri dintre cele două părți sunt procesul de negociere care ar putea avea loc în timpul misiunii de audit, vizând opinia auditorului, generând astfel presiune asupra valorilor de bază profesionale și etice. Pe baza datelor colectate prin intermediul chestionarului dezvoltat, autorii au indicat și au analizat punctul nevralgic al relației, factorii de influență și interferențele din interior.

Cuvinte cheie: relația auditor-client; factori de influență; negociere; opinia auditorului; cod profesional; cod etic;

Clasificare JEL: M40, M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Măgdaș, N., Tiron-Tudor, A., Popa, I. E. (2022), Auditor-Client Relationship: Interferences, Influences and Associations, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 1(165)/2022, pp. 147-157, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/165/004

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/165/004>
Data primirii articolului: 3.09.2021
Data revizuirii: 14.09.2021
Data acceptării: 14.12.2021

Introducere

Pe lângă efectuarea unei cercetări bazate pe o abordare teoretică a relației auditor-client (RAC), pentru a înțelege într-o manieră adecvată factorii legați de această relație este necesar să abordăm această cercetare și dintr-o perspectivă empirică. Această abordare duală oferă o perspectivă asupra diferitelor fațete ale RAC. Ne fundamentăm cercetările pornind de la abordarea teoretică, inclusiv sinergia factorilor de influență desprinși din literatură. Relevanța temei este determinată de faptul că toate interacțiunile dintre auditor și client, împreună cu acțiunile, schimbul de informații, tehnicile de audit aplicate sunt desfășurate în contextul RAC. Prin urmare, modul în care RAC se modelează singur determină rezultatul misiunii de audit și scopul său principal. În consecință, RAC și interferențele care apar în interiorul acesteia sunt un factor determinant important al modului în care se desfășoară auditul, fiind un domeniu major de interes și cercetare.

Problema cu privire la acest domeniu de cercetare este că există puține abordări care iau în considerare toți cei opt factori principali de influență dezvăluiți de literatura existentă. Fără o perspectivă holistică, influențele prezente în RAC sunt mai greu de măsurat în mod corespunzător, ducând la soluții menite să îmbunătățească relația dintre cele două părți și calitatea auditului. Aceste soluții se dovedesc a fi fără succes din cauza caracterului impropriu datorat lipsei perspectivei holistice. Una dintre cele mai provocatoare interferențe în RAC este procesul potențial de negociere care ar putea avea loc în ceea ce privește opinia auditorului, generând presiuni ridicate asupra independenței auditorului și a calității auditului. Prin urmare, scopul nostru este să răspundem, prin această lucrare, la următoarea întrebare de cercetare: *Care sunt caracteristicile interferențelor și procesului de negociere în RAC?*

Pentru a testa factorii de influență ai RAC, am considerat că instrumentul cel mai adecvat este chestionarul. În conformitate cu o cercetare extinsă a literaturii, având scopul de a culege datele necesare și corecte, atât construcția, cât și distribuirea chestionarului au fost făcute populației statistice relevante de auditori. Măsurând RAC în contextul sinergic al celor opt factori, aduce împreună o perspectivă mai pragmatică asupra existenței și măsurării influenței generate de factorii privind RAC și potențialul proces de negociere care ar putea apărea între cele două părți.

Dezbateri privind RAC

Există mai mulți termeni folosiți în literatură atunci când se face referire la RAC, având două direcții majore datorită naturii sale complexe: într-o abordare mai generală relația auditor-client, interacțiunea sau relația de management sunt termenii folosiți de unii autori, în timp ce alții, cu o mai mare perspectivă concentrată, utilizează negocierea auditor-client, dezacorduri sau realinieri, sau chiar funcția de audit-client (Ghosh și Moon, 2005; McCracken și colab., 2008; Brown & Wright, 2008; Kleinman și colab., 2010; Ye și colab. 2011; Svanberg&Öhman, 2016; Grant, și colab., 2018). În contextul RAC, cu condiția ca acesta să fie determinat în principal de un contract juridic, părțile experimentează de obicei negocieri cu privire la raportarea financiară a clientului, ducând la diverse implicații semnificative de contabilitate și divulgare. Unul dintre cele mai semnificative motive pentru astfel de negocieri sunt reglementările neclare. Se poate deduce că, în astfel de negocieri, clientul încearcă să influențeze auditorul din punct de vedere financiar și contractual, deoarece majoritatea cazurilor în care s-a ajuns la un acord, renumirea auditorului a venit la scurt timp după aceea (Gibbins și colab., 2001). Bineînțeles că o negociere, odată ce a început, poate duce la un tip determinat de soluții: acordul asupra uneia dintre soluțiile de raportare financiară sugerate inițial, care se bazează de obicei pe concesiile făcute de oricare dintre părți, lipsa unui acord sau ajungerea la un punct comun pentru o nouă soluție (Salterio, 2012; Awadallah, 2018).

După cum se deduce din literatura relevantă, diferiți factori influențează și determină RAC:

- *calitatea auditului* (Chen și colab., 2010; Lennox, 2016; Krishnan și colab., 2017) – definită ca fiind congruența șansei pe care auditorul o are de a detecta o denaturare în sistemul contabil (competență) al clienților și raportarea acestei denaturări specifice (independență), toate acestea evaluate de piață (DeAngelo, 1981);
- *independența auditorului* (Goldman & Barlev, 1974; Nichols & Price, 1976; Salterio, 2012; Dhaliwal și colab., 2015) – reprezintă fundamentul auditului ca profesie, determinarea calității auditului și diferențierea „de fapt” sau „în aparență” (Ruddock și colab., 2004);
- *rotația partenerului de audit / firmei de audit* (Ghosh&Moon, 2005; Carey &Simnett, 2006; Bleibtreu & Stefani, 2018) – măsoară necesară pentru a asigura

o calitate înaltă a auditului, inițiată cu caracter obligatoriu (Chen și colab., 2008);

- *servicii non-audit* (Ghosh și colab., 2009; Carmona și colab., 2015; Campa și Donnelly, 2016) – descrise ca taxe neprevăzute, care ar putea reprezenta cele mai mari amenințări la adresa independenței auditorilor (Kinney și Libby 2002);
- *rolul aplicării autorităților de reglementare* (Brown & Wright, 2008; Guenin-Paracini&Gendron, 2010; Hatfield&Mullis, 2015) – Organismele de supraveghere au fost puse în aplicare ca un contrabalans al eșecurilor contabile și de audit în mediul de reglementare internațional actual, „creat pentru a urmări observatorii” (Richardson, 2009) și având ca rol major îmbunătățirea încrederii publicului față de raportarea financiară și auditul companiilor publice (Cooper&Robson, 2006);
- *profesia de audit între interesul public și cel privat* (Carcello și Nagy, 2004; Newman și colab., 2011; Guo, 2016) – această luptă este reprezentată de trecerea recentă a profesiei contabile către o caracteristică mai comercială decât profesională (Suddaby et al. 2007);
- *încrederea dintre auditor și client* (Brown & Wright, 2008, Aschauer și colab., 2015) – este menționată ca fiind de mare importanță în momentul în care, pe de o parte, există o lipsă de garanții în timp ce, pe de altă parte, incertitudinea și riscul sunt prezente (Rennie și colab., 2010);
- *concurența și presiunea clienților* (Collings, 2002; McMeeking, 2007) – este rezumată de faptul că auditorii se conformează prin compromis la presiunile generate de client, susținute de tratamentul contabil puternic, acceptat (Hatfield și colab., 2008; Hatfield și colab., 2011).

Pe parcursul desfășurării RAC, auditorul s-a dovedit a fi un negociator complet, motivat și de interesul propriu de a câștiga sau a pierde (Gibbins și colab., 2001). RAC este de mare complexitate, astfel, literatura analizează relația din diferite perspective. O perspectivă de interes major este negocierea asupra obiectului contractului de audit, în contextul modelelor clasice de negociere, cel mai citat fiind modelul Gibbins (Gibbins și colab., 2001). În conformitate cu perspectiva oferită de literatura analizată, am dezvoltat chestionarul având ca punct de plecare principal studiul folosit de Gibbins, M., Salterio, S. & Webb, A. (2001), „Dovezi despre negocierea auditor – managementul clientului referitoare la raportarea

financiară a clientului”, pe de o parte, precum și chestionarul utilizat de Gibbins, M., S. McCracken și S. Salterio (2003), „Negocierea managementului auditor-client cu privire la raportarea financiară a clientului: dovezi din partea clientului”, pe de altă parte, ca sursă secundară.

Așa cum s-a prezentat mai sus, luarea în considerare a tuturor celor opt factori în cadrul strategiei de sondaj pe care am aplicat-o contribuie la un răspuns adecvat la întrebarea noastră de cercetare. Scopul nostru este de a determina care sunt influențele din RAC și în procesele de negociere care ar putea apărea, iar dezvoltarea chestionarului nostru în conformitate cu perspectiva globală a literaturii este un factor important pentru atingerea obiectivului propus.

Metodologie

Neuman (2002) afirmă că strategia de cercetare aplicată de cercetători este direct determinată de natura cercetării. În principal, strategiile de cercetare care au scopul de a asigura o bună calitate a rezultatelor cercetării implică de obicei identificarea surselor de colectare a datelor care facilitează atingerea obiectivelor cercetării. Pe baza afirmațiilor anterioare, există diverse abordări cu privire la strategiile de cercetare care pot fi puse în aplicare, în primul rând, sondaj, experiment, studiu de caz, cercetare de acțiune, etnografie, cercetare de arhivă și teorie fundamentată (Saunders și colab., 2011). Dintre toate strategiile menționate, ne-am axat pe o singură strategie, care va fi dezvoltată în continuare.

Metoda de cercetare a sondajului vizează colectarea de informații care pot fi definite prin: ce, cine, în ce măsură, pe de o parte, sau chiar câte, pe de altă parte (Saunders și colab., 2011). Astfel, am dezvoltat un chestionar pentru a răspunde nevoilor noastre de cercetare care conține 21 de întrebări. Am structurat chestionarul pentru a conține întrebări cu o singură variantă de răspuns și cu variante multiple. În ceea ce privește natura răspunsurilor, în funcție de întrebare, respondenții au fost rugați să ofere răspunsuri „da” sau „nu”, răspunsuri predefinite la scara Likert și răspunsuri numerice deschise. Chestionarul nostru conține întrebări demografice care determină profilul profesional al respondenților. Mai mult, chestionarul vizează fiecare dintre cei opt factori de influență prezentați anterior și modul în care interacționează în contextul RAC. Întrebările urmăresc, de asemenea, să măsoare caracteristicile RAC și de

negociere, modul în care cele două părți ajung la un punct comun și reapariția problemelor din trecut.

Ulterior, chestionarul a fost distribuit prin e-mail potențialilor respondenți care au fost determinați anterior de noi. Pentru a avea o cercetare întemeiată în mod corespunzător, am determinat populația de auditori cu ajutorul Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), care a furnizat, în urma unei cereri oficiale, un rezumat al numărului de auditori activi ca practicanți independenți și numărul firmelor de audit active, conform bazei de date a acesteia. Mai mult, Camera Auditorilor Financiari din România și-a arătat sprijinul chiar și în procesul de colectare a datelor, prin distribuirea unui e-mail oficial, solicitând cu amabilitate auditorilor selectați să răspundă la chestionarul atașat, ca o acțiune de susținere a cercetării în domeniul RAC. Am primit 326 de răspunsuri din totalul de 1220 de e-mailuri trimise. Numărul de 1220 reprezintă auditorii și companiile de audit împreună, care sunt înregistrați la Camera Auditorilor Financiari din România și, de asemenea, au raportat că au efectuat misiuni de audit în anul 2020. După validarea datelor colectate, 23 de răspunsuri la chestionar au fost invalidate din cauza lipsei de completare pentru unele întrebări sau lipsa răspunsurilor selectate la altă întrebare. Acest lucru

duce la analizarea unei baze de date finale de 303 răspunsuri distincte care au fost validate. Acest studiu conține prelucrarea datelor cu ajutorul SPSS, menită să dezvăluie frecvența răspunsurilor pentru a oferi o imagine de ansamblu asupra RAC și a interferențelor din cadrul acesteia.

Analiza rezultatelor descriptive

Prima analiză pe care am ales să o facem se bazează pe cele patru întrebări demografice pe care le-am dezvoltat pentru a avea o perspectivă generală asupra modului în care respondenții sunt distribuiți în funcție de anumite caracteristici definite.

Prima întrebare vizează poziția ocupată de respondent în compania de audit. Din punct de vedere demografic, eșantionul nostru este format din partener / asociat cu o frecvență de 49,2%, urmat de un membru senior în echipa misiunii cu 38,9%, restul fiind director executiv cu 11,9% din total (**Tabelul nr. 1**). Prin urmare, am ajuns la concluzia că majoritatea respondenților la chestionarul nostru au fost implicați direct sau indirect în negocierile cu clientul, deoarece aceștia dețineau poziții de top.

Tabelul nr. 1. Poziția ocupată de respondent în cadrul firmei de audit

Ce funcție dețineți în prezent în firma de audit?			
		Frecvență	Procent
Valid	Senior, membru al echipei misiunii	118	38,9
	Director executiv	36	11,9
	Partener / Asociat	149	49,2

Sursa: Proiecție proprie

Informații de mare interes pot fi extrase din întrebarea care măsoară experiența respondenților. Întrebarea contribuie la dezvoltarea unui punct de vedere asupra auditorilor implicați direct sau nu în negocieri, corelat cu anii lor de activitate în acest domeniu. Din **Tabelul nr. 2** am dedus că experiența medie a respondenților este de 13,25 ani. Aceasta duce la concluzia că, în medie, auditorii care au acumulat o experiență considerabilă și, în consecință, au urcat în ierarhie, sunt cei implicați și negociază cu clienții.

Tabelul nr. 2. Experiența respondenților

Ani de experiență		
N	Valid	303
	Lipsă	0
Medie		13,25
Mediană		13,00
Deviație standard		5,615
Gamă		34

Sursa: Proiecție proprie

A treia întrebare a chestionarului vizează sexul respondenților. În concluzie, respondenții sunt relativ uniform distribuiți între respondenți de sex masculin (46,5% din total) și femei, care sunt puțin mai numeroase, totalizând 53,5% din totalul răspunsurilor (**Tabelul nr. 3**).

Tabelul nr. 3. Sexul respondenților			
		Frecvență	Procent
Valid	Feminin	162	53,5
	Masculin	141	46,5
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

Ultima întrebare din secțiunea demografică a chestionarului oferă o privire de ansamblu asupra frecvenței și apariției negocierilor în RAC. Această întrebare oferă o surpriză, dezvăluind amploarea reală a fenomenului de negociere în audit. Elementul neașteptat constă în faptul că majoritatea respondenților (57,1%) au experimentat negocieri în mai mult de 75% din interacțiunile clientului. Mai mult, următoarea categorie de răspunsuri, care indică faptul că negocierea este prezentă în peste 50% din cazuri, a ajuns la 24,4% din numărul respondenților. În mod natural, există doar puțini respondenți (9,9%) care au experimentat negocieri în 25% până la 50% din cazurile de interacțiune cu clientul și 8,6% dintre respondenți au declarat că au experimentat negocieri în mai puțin de 25% din interacțiuni (**Tabelul nr. 4**).

Tabelul nr. 4. Frecvența și apariția negocierilor în RAC			
Ați participat la discuții cu clienții cu privire la opinia din raportul de audit?			
		Frecvență	Procent
Valid	< 25%	26	8,6
	25% – 50%	30	9,9
	50% – 75%	74	24,4
	>75%	173	57,1
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

Practic, aceste rezultate validează concentrarea noastră asupra temei RAC, considerând că 81,5% dintre respondenți experimentează negocieri cu clienții în cel puțin 50% sau chiar peste pragul de 75% din interacțiuni. Acesta este un pilon major care susține cercetarea noastră, deoarece frecvența ridicată a apariției negocierilor duce la creșterea potențialei încălcări a standardelor profesionale sau a clauzelor contractuale.

Analiza rezultatelor empirice

Chestionarul nostru implementat a vizat aspecte ulterioare și mai analitice ale RAC pentru a oferi o perspectivă mai bună asupra dinamicii și interacțiunilor relației menționate. Există diverse aspecte care sunt relevante pentru RAC, pe lângă factorii de influență, toate acestea urmând a fi prezentate și analizate în cele ce urmează. Toate datele au fost analizate prin SPSS, generând analiza de bază ca

prim pas și reprezentări grafice pentru a dezvălui mai bine datele.

Am vizat, prin chestionarul nostru, să colectăm date referitoare la tipul de companie de audit în care lucrează respondenții, existând astfel posibilitatea de a indica influențe culturale și profesionale care s-ar putea manifesta în cazul companiilor internaționale, spre deosebire de companiile naționale de audit. **Tabelul nr. 5** arată că majoritatea respondenților au avut negocieri cu clienții în timp ce lucrau într-o companie de audit cu un capital majoritar românesc acționând individual (67,6%). Doar 21,8% din totalul respondenților au avut negocieri în timp ce lucrau într-o companie Big 4, în timp ce 10,6% erau angajați ai unui grup sau ai unei rețele naționale. Înclinația balanței în favoarea respondenților care lucrează într-o companie de audit cu capital majoritar românesc care acționează individual oferă temeuri pentru o analiză suplimentară separată și individuală a ipotezei bazată

doar pe acest grup de respondenți, pentru a prezenta o perspectivă asupra contextului românesc și influența asupra subiectului cercetat.

Tabelul nr. 5. Tipul de companie de audit în care lucrează respondenți

Tipul firmei de audit în care ați experimentat discuții cu clienții cu privire la opinie și alte elemente ale raportului de audit		
	Frecvență	Procent
Membră Big 4: PricewaterhouseCoopers, Deloitte, KPMG, Ernst & Young	46	15,2
Membră a unui alt grup/ network internațional	20	6,6
Membră a unui grup / network național	32	10,6
Companie cu capital majoritar românesc acționând individual	205	67,6
Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

După analiza companiei în care respondenții lucrau atunci când au experimentat negocierile cu clienții este, de asemenea, de mare importanță să vedem care au fost tipurile de misiuni care au atras cel mai mult negocierile.

Tabelul nr. 6 arată, dintr-o perspectivă diferită, că auditorii au experimentat negocieri cu clienții cel mai adesea în timpul misiunilor de audit statutar (56,1%). În al doilea rând, 31,4% dintre respondenți afirmă că negocierea a avut loc în timpul misiunilor de audit financiar, în timp ce doar 12,5% au întâlnit negocieri în alte tipuri de misiuni de asigurare.

Tabelul nr. 6. Tipurile de misiuni care au atras negocierile

Misiunile în care aveți experiență în discuțiile cu clienții cu privire la opinie și alte elemente ale raportului de audit au fost pentru următorul tip de audit			
		Frecvență	Procent
Valid	Statutar	170	56,1
	Financiar	95	31,4
	Alte tipuri de misiuni de asigurare	38	12,5
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

Pe lângă negocierea în sine, în RAC este important și modul în care se desfășoară negocierea și rezultatul final. Este de o importanță esențială măsurarea efectului unor astfel de discuții sau negocieri, deoarece acesta clarifică dacă fenomenul merită o cercetare ulterioară. Cea mai mare parte a respondenților și-au împărțit răspunsurile în două cazuri: emiterea unei opinii cu rezerve în detrimentul opiniei contrare (36,6%), care ar fi putut opri clientul să obțină finanțare sau să declanșeze alte probleme pentru afacere, și emiterea unei opinii fără rezerve (raport curat) în detrimentul opiniei cu rezerve (40,9%), care permite clientului să acceseze piețe și finanțare mai bune. Celelalte două categorii sunt minoritare, cu 14,9% din totalul răspunsurilor în favoarea emiterii unei opinii cu rezerve în detrimentul imposibilității exprimării unei opinii, 7,6% optând pentru o opinie fără rezerve (raport curat) în detrimentul opiniei contrare care reprezintă, de asemenea, varianta cu cel mai mare interval de la o opinie la alta. **Tabelul nr. 7** arată cum este distribuită schimbarea opiniei.

Tabelul nr. 7. Opinia exprimată de auditor

În urma discuțiilor cu clientul cu privire la opinia și alte elemente ale raportului de audit, ați exprimat cel mai adesea:			
		Frecvență	Procent
Valid	O opinie cu rezerve în detrimentul opiniei contrare	111	36,6
	O opinie cu rezerve în detrimentul imposibilității exprimării unei opinii	45	14,9
	O opinie fără rezerve în detrimentul opiniei cu rezerve	124	40,9
	O opinie fără rezerve în detrimentul opiniei contrare	23	7,6
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

O relație mai lungă între auditor și client duce la creșterea șanselor ca negocierea să aibă loc, deoarece ambii pot ajunge să se relaționeze la un nivel mai personal, devenind confortabili unul cu celălalt. Indiferent de inițiatorul negocierii, ne-am concentrat și pe măsurarea duratei relației în momentul în care a apărut negocierea. Chestionarul nostru, prin datele colectate, arată o majoritate consecventă a răspunsurilor care indică faptul că atunci când relația dintre auditor și client este de trei ani sau mai mult, se produc cele mai multe cazuri de negociere (61,72 %). Doar 18,15% din totalul respondenților afirmă că negocierea a fost inițiată când

relația avea o durată de doi ani, în timp ce 20,13% au plasat momentul apariției negocierii la un an de relație (Tabelul nr. 8). În consecință, negocierea nu are un moment exact în ceea ce privește momentul inițiativei, dar este cel mai probabil să aibă loc pe măsură ce RAC evoluează în timp.

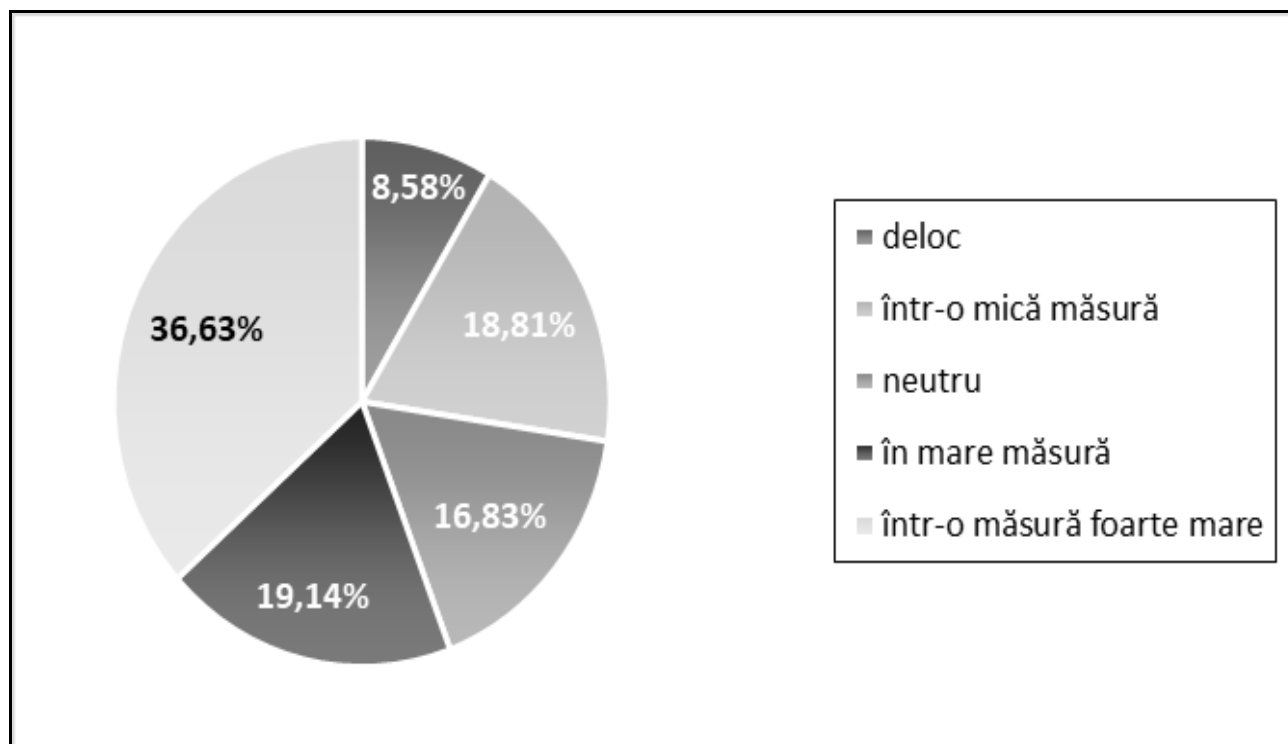
Tabelul nr. 8. Durata relației cu clientul la momentul discuțiilor cu privire la opinie și alte elemente ale raportului de audit

		Frecvență	Procent
Valid	1 an	61	20,1
	2 ani	55	18,2
	>=3 ani	187	61,7
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

În ceea ce privește un alt factor care influențează evoluția și rezultatul atins în cazul negocierilor, există mai mulți respondenți care consideră că riscul inerent reprezintă o influență decât cei care nu consideră acest lucru: într-o măsură mare (36,63%) sau foarte mare (19,14%). Din totalul respondenților 16,83% consideră că riscul inerent este neutru în ceea ce privește evoluția negocierilor în cele din urmă. Pe de altă parte, doar 8,58% consideră că riscul inerent nu influențează negocierile, în timp ce 18,81% consideră că acest lucru a avut o influență minoră la discuția pe care au avut-o cu clienții cu privire la opinia și alte elemente ale raportului de audit (Figura nr. 1).

Figura nr. 1. În ce măsură considerați că riscul inerent al clienților a influențat discuțiile cu aceștia asupra opiniei și a altor elemente ale raportului de audit?



Sursa: Proiecție proprie

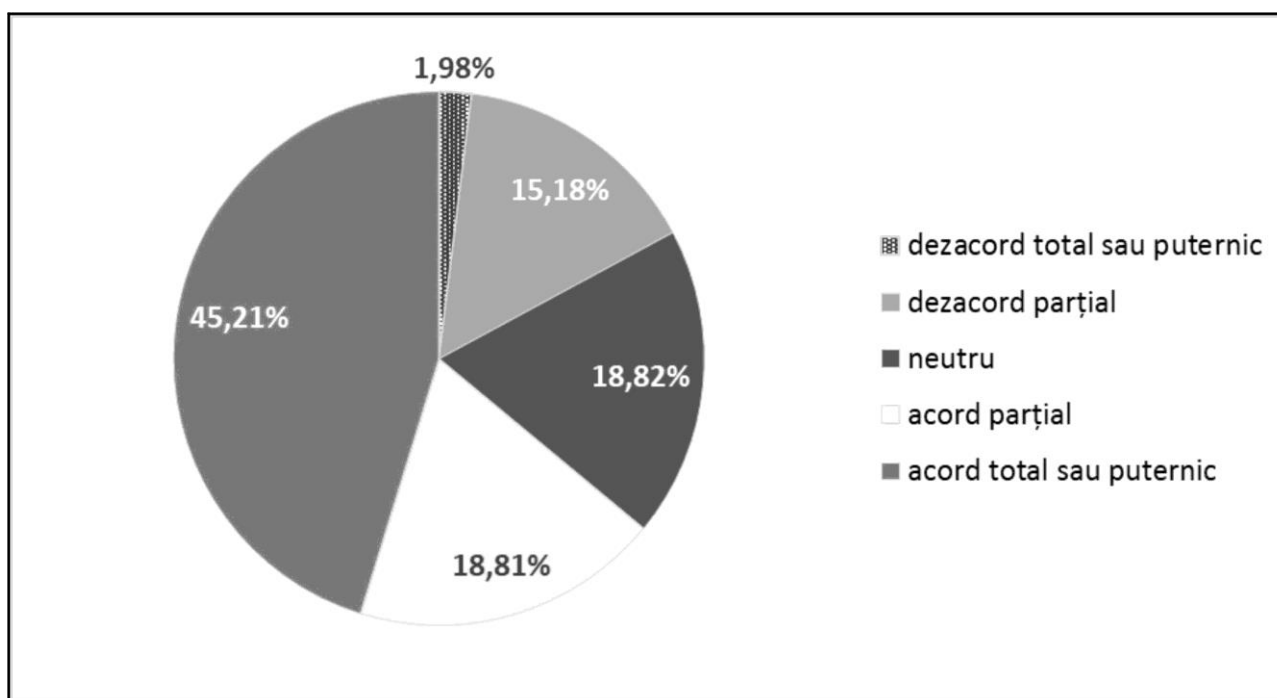
Se spune adesea că trecutul este un bun exemplu pentru modul în care va fi viitorul. Prin urmare, este

firească întrebarea dacă modul în care auditorul și clientul au interacționat în trecut va influența modul

în care procedează în negocierile actuale. În conformitate cu datele colectate, putem concluziona că, așa cum era de așteptat, mai mult de jumătate dintre respondenți (18,81% sunt cei care iau în considerare pe deplin și 45,21% cei care o fac parțial) consideră că rezultatul discuțiilor actuale și negocierile sunt puternic influențate de modul în care

au fost soluționate negocierile din trecut. Există doar o minoritate de respondenți (1,98% dintre respondenți în totalitate și 15,18% parțial) care consideră că nu există nicio influență generată de negocierile anterioare asupra celor actuale, în timp ce 18,82% se poziționează pe o poziție neutră (*Figura nr. 2*).

Figura nr. 2. Modul în care au fost rezolvate problemele recurente din misiunile anterioare a influențat rezultatul discuțiilor actuale cu clienții cu privire la opinia și alte elemente ale raportului de audit

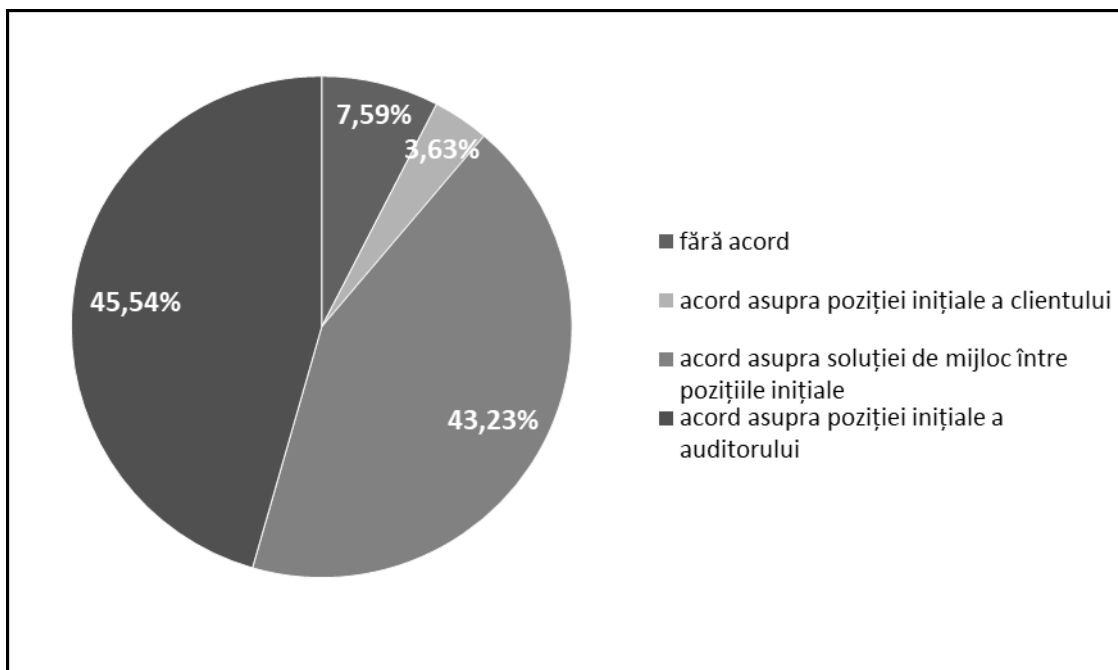


Sursa: Proiecție proprie

Procesele de negociere și caracteristicile sale nu sunt singurele aspecte care prezintă interes, ci și rezultatul acelor discuții dintre auditor și client. Rezultatul analizei datelor chestionarului arată că în cele mai puține cazuri (3,63%) clientul reușește să convingă auditorul în timpul negocierilor pentru a-și adopta propria perspectivă inițială. Pe de altă parte, în 45,54% din răspunsuri, auditorul a convins clientul să

adopte soluția sa propusă inițial. Situația consensului ambelor părți este îndeplinită în 43,23% din totalul răspunsurilor, atunci când auditorul și clientul reușesc să cadă de acord asupra unei soluții de mijloc. Cazurile în care negocierile conduc la un impas între auditor și client, rezultând un dezacord, sunt întâlnite la 7,59% dintre respondenți (*Figura nr. 3*).

Figura nr. 3. Rezultatul discuțiilor privind opinia și alte elemente ale raportului de audit în urma clarificărilor unor aspecte de către clienți



Sursa: Proiecție proprie

Având în vedere că doar o mică parte (2,64%) din auditori au fost sancționați în urma unui control al calității efectuat de organismul profesional, putem concluda că în general comportamentul auditorului în procesul de negociere este la un nivel etic și profesional adecvat (Tabelul nr. 9).

Tabelul nr. 9. Ați fost sancționat în urma unui control al calității efectuat de organismul profesional?

		Frecvență	Procent
Valid	Nu	295	97,4
	Da	8	2,6
	Total	303	100,0

Sursa: Proiecție proprie

Discuții și concluzii

În general, constatările noastre subliniază o idee principală, că fenomenul negocierii este aproape o

constantă în RAC, având o frecvență ridicată și generând, împreună cu cei opt factori, interferențe complexe între părți. Cercetarea noastră reflectă, într-o manieră destul de consistentă, caracterul național al influențelor în rândul RAC, deoarece aproape 70% dintre respondenți sunt afiliați la o companie națională de audit, manifestând astfel prin răspunsurile lor influența culturală locală.

Chestionarul desfășurat, urmând linia principală de desfășurare a RAC și a procesului de negociere, reușește să surprindă punctele cheie. Putem, astfel, să dezvăluim faptul că tipurile de misiuni în care negocierea are loc cel mai adesea sunt cele statutare, evidențiind punctele în care trebuie să se îmbunătățească reglementările și controlul. Concluziile rezultate pe care le-am dedus pe baza analizei noastre de date sunt în concordanță cu cele din modelul pe care l-am urmat în dezvoltarea chestionarului nostru, respectiv Gibbins, M., Salterio, S. & Webb, A. (2001), "Dovezi despre negocierea auditorului – managementul clientului cu privire la raportarea financiară a clientului". S-a concluzionat în ambele cercetări că pe măsură ce relația dintre auditor și client devine mai lungă cu atât aceștia sunt mai înclinați să

inițieze negocieri încurajate de relația personală dezvoltată.

Perspectiva generală a ambelor studii este că negocierea este extrem de prezentă în RAC, ducând în unele cazuri la schimbări de opinie în numele auditorului, în cazul nostru trecerea la o opinie fără rezerve în detrimentul opiniei cu rezerve fiind cel mai des întâlnită. Cu toate acestea, chiar și în contextul negocierilor, auditorul pare să se mențină aproape de valorile profesionale de bază, întrucât, într-un număr copleșitor de cazuri, rezultatul discuțiilor conduce la un acord fie asupra poziției inițiale a auditorului, fie a unei soluții de mijloc. Prin urmare, putem deduce că, în urma discuției, auditorul încă nu acceptă de cele mai multe ori o soluție dezvoltată exclusiv de client, care să nu aibă nicio influență personală și profesională a auditorului. Pornind de la ideea că cu cât relația este mai lungă cu atât devine mai personală, este clar că aceasta nu este singura influență generată de lungimea RAC. Evident, pe măsură ce relația evoluează de-a lungul timpului, ea acumulează experiențe, dezacorduri, concesiuni și alte astfel de situații care, în timp, determină și influențează modul în care se desfășoară negocierile și care este rezultatul către care se îndreaptă acestea. Mai mult, auditorul moștenește nu numai problemele clientului la semnarea unui contract, ci și riscul, care am constatat

că influențează discuția într-o manieră extinsă. Practic, rezultatele cercetărilor noastre arată că piața românească de audit este în general aliniată cu constatările internaționale anterioare privind natura RAC, interferențele generate de relația și procesul de negociere și influența unor factori precum independența, rotația auditorului, calitatea auditului și nu numai.

Una dintre caracteristicile principale ale RAC și ale procesului de negociere este cea activă și puternică. Pe măsură ce RAC și negocierea se desfășoară, se ajunge la mai multe situații, cum ar fi interacțiunea, variația ideilor, schimbările de opinie, precum și modul în care părțile negociază. Aceste stări sunt modificate de influența factorilor contextuali prezentați. Pentru o astfel de relație dinamică și complexă, doar un chestionar bine structurat și distribuit poate măsura interferențele care apar. Prin lucrarea noastră ne-am propus să oferim o perspectivă mai bună și sinergică asupra punctelor nevralgice ale RAC, având în vedere că acestea sunt generatoarele pentru neaplicarea valorilor profesionale de bază. Aceste puncte nevralgice care determină multă influență și presiune asupra RAC sunt în mare parte factorii înșiși care acționează ca un întreg mecanism, generând influență nu numai asupra relației, ci și între ei.

BIBLIOGRAFIE

1. Aschauer, E., Moro, A. & Massaro, M. (2015). The auditor as a change agent for SMEs: the role of confidence, trust and identification. *Review of Managerial Science*, 9(2), 339-360. Doi: 10.1007/s11846-014-01624.
2. Awadallah, E. (2018), Auditor-client negotiations: applying the dual concerns model in an emerging economy, *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, Vol. 10, No. 3.
3. Bleibtreu, C. and Stefani, U. (2018). The Effects of Mandatory Audit Firm Rotation on Client Importance and Audit Industry Concentration. *The Accounting Review*, January 2018, Vol. 93, No. 1, pp. 1-27.
4. Brown, H. L. & Wright, A. M. (2008). Negotiation Research in Auditing. *Accounting Horizons*, March 2008, Vol. 22, No. 1, pp. 91-109.
5. Campa, D. & Donnelly, R. (2016). Non-audit services provided to audit clients, independence of mind and independence in appearance: latest evidence from large UK listed companies. *Accounting and Business Research*, 46(4), 422-449.
6. Carcello, J. V. & Nagy, A. L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing*, 23, 55-70.
7. Carey, P. & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653-676.
8. Carmona P., Momparler A. & Lassala C., (2015). The relationship between non-audit fees and audit quality: dealing with the endogeneity issue, *Journal of Service Theory and Practice*, Vol. 25, Issue: 6, pp. 777-795, <https://doi.org/10.1108/JSTP-07-2014-0163>.
9. Chen C.Y., Lin C.J. & Lin Y.C. (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality?

- Contemporary Accounting Research*, 25 (2) (2008), pp. 415-445.
10. Chen, S., Sun, S. Y. J., Wu, D. (2010). Client importance, institutional improvements, and audit quality in China: An office and individual auditor level analysis. *The Accounting Review*, 85, 127-158.
 11. Collings, R. (2002). Big Four accountants face further criticism, *BBC NEWS*, wednesday 3 July.
 12. Cooper, D. & Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4/5), 415-444.
 13. DeAngelo, L. (1981), Auditor independence. Tow balling', and disclosure regulation, *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 3, No. 2, pp.113-127.
 14. Dhaliwal, D.S., Lamoreaux, P.T., Lennox, C.S. and Mauler, L.M (2015). Management Influence on Auditor Selection and Subsequent Impairments of Auditor Independence during the Post-SOX Period, *Contemporary Accounting Research*, Volume 32, Issue2, pp. 575-607.
 15. Ghosh, A. & Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612.
 16. Ghosh, A., Kallapur, S. & Moon, D. (2009). Audit and non-audit fees and capital market perceptions of audit independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(5), 369-385.
 17. Gibbins, M., McCracken, S. & Salterio, S. E. (2010). The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, No. 6, pp. 579-595.
 18. Gibbins, M., McCracken, S. & Salterio, S. (2003). Auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting: evidence from the client's side. Working paper, University of Alberta.
 19. Gibbins, M., Salterio, S., Webb A (2001). Evidence About Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting, *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, No. 3.
 20. Goldman, A. and Barlev, B. (1974). The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implications for Independence, *The Accounting Review*, October, pp. 707-718.
 21. Grant, R., Harber, M. & Minter, T. (2018). An analysis of the impact of audit firm rotation on audit fees: A South African perspective. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 6(2), 91 – 108. <https://doi.org/10.1504/AJAAF.2018.09236>.
 22. Guenin-Paracini, H. & Gendron, Y. (2010). Auditors as modern pharmakoi: Legitimacy paradoxes and the production of economic order. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(2), 134-158.
 23. Guo, K. H. (2016). The Institutionalization of Commercialism in the Accounting Profession: An Identity-Experimentation Perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(3), pp. 99-117.
 24. Hatfield, R. & Mullis, C. (2015). Negotiations between auditors and their clients regarding adjustments to the financial statements, *Business Horizons*, Vol. 58, pp. 203-208.
 25. Hatfield, R.C., Agoglia, C.P. & Sanchez, M.H. (2008). Client characteristics and the negotiation tactics of auditors: Implications for financial reporting. *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, No. 5, pp. 1183-1207.
 26. Hatfield, R.C., Jackson, S.B. & Vandervelde, S.D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 23, No. 2, pp. 117-130.
 27. Kinney, W. R., & Libby, R. (2002). The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management: Discussion. *The Accounting Review*, 77, 107-114.
 28. Kleinman, G., Anandarajan, A., Medinets, A. & Palmon, D. (2010). A Theoretical model of cognitive and related factors that affect perceived auditor independence. *International Journal of Behavioral Account and Finance* 1(3):239-267.
 29. Krishnan, J., Krishnan, J. and Song, H. (2017). PCAOB International Inspections and Audit Quality. *The Accounting Review*, September 2017, Vol. 92, No. 5, pp. 143-166.
 30. Lennox, C.S. (2016). Did the PCAOB's Restrictions on Auditors' Tax Services Improve Audit Quality? *The Accounting Review*, September 2016, Vol. 91, No. 5, pp. 1493-1512.

31. McCracken, S., Salterio, S. & Gibbins, M. (2008). Auditor-client management relationship and roles in negotiating financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, (33), 362-383.
32. McMeeking, K.P. (2007). Competition in the UK accounting service market, *Managerial Auditing Journal*, Vol.22, No.2, pp.197-217.
33. Neuman, L. W. (2002), Social research methods: Qualitative and quantitative approaches. *Pearson*
34. Newman, D. P., Patterson, E. R., & Smith, J. R. (2011). The Role of Auditing in Investor Protection. *Accounting Review*, 80(1), 289-313.
35. Nichols, R. and Price, H. (1976). The auditor-firm conflict: an analysis using concepts of exchange theory, *The Accounting Review*, Vol. 51, No. 2, pp.335-346.
36. Rennie, M.D., Kopp, L.S. & Lemon, M.W. (2010). Exploring Trust and the Auditor-Client Relationship: Factors Influencing the Auditor's Trust of a Client Representative. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, May 2010, Vol. 29, No. 1, pp. 279-293.
37. Ruddock, C., Sherwood, K., Taylor, S. (2004). Non-Audit Services and Earnings Management: Is Auditor Independence Impaired? accesibil pe: <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Accounting-Site/Documents/Earnings%20management%20and%20auditor%20independence.pdf>
38. Salterio, Steven E. (2012). Fifteen years in the trenches: Auditor-client negotiations exposed and explored, *Accounting and Finance*, 52 (2012 Suppl.) pp. 233-286.
39. Saunders, M. N., Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2011). Research methods for business students, 5/e, *Pearson Education India*.
40. Suddaby, R., Cooper, D. J., & Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4), pp. 333-362.
41. Svanberg, J. & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity? *Accounting in Europe*, 13(1), 65-79.
42. Ye, P., Carson, E. & Simnett, R. (2011). Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, February 2011, Vol. 30, No. 1, pp. 121-148.



Auditul informațiilor nefinanciare – provocări și oportunități

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

Rezumat

În ultimii ani companiile mari au trecut de la etapa voluntară la cea obligatorie a raportării informațiilor nefinanciare referitoare la aspectele de mediu, sociale și de guvernanță. Astfel, pentru a crește gradul de încredere asupra acestor rapoarte auditorii pot efectua misiuni de asigurare care să contribuie la o mai bună imagine asupra companiilor. Scopul lucrării este reliefat pe două obiective, respectiv un obiectiv referitor la practicile unei misiuni de asigurare și cel de-al doilea obiectiv legat de identificarea cercetărilor existente pe tema asigurării raportărilor de sustenabilitate, respectiv a informațiilor nefinanciare. Pentru primul obiectiv, pe baza ghidurilor și recomandărilor emise de organisme profesionale, au fost analizate provocările la care auditorii sunt nevoiți să răspundă în realizarea misiunilor lor. Metodologia utilizată pentru cel de-al doilea obiectiv a fost o analiză bibliometrică cu ajutorul programului informatic VOSviewer, a unui eșantion de 240 lucrări din publicații indexate în baza de date Web of Science – Clarivate Analytics, din ultimii 20 de ani. Rezultatele obținute au arătat că numărul lucrărilor publicate a avut o evoluție ascendentă în ultimii cinci ani, autorii provenind de pe toate continentele, dar cu precădere din țările cu influențe anglicane. Temele abordate de autori s-au conturat în jurul conceptelor de asigurare, rapoarte de sustenabilitate, guvernanță și oportunități, în urma analizei bibliometrice rezultând o legătură strânsă între acestea. Concluzia de bază care se desprinde este că această temă rămâne un subiect de dezbatere ce mai trebuie explorat pentru a identifica toate provocările la care sunt supuși auditorii și care ar fi posibilele soluții de rezolvare, atât ca reglementare, cât și ca practici de audit.

Cuvinte cheie: informații nefinanciare; sustenabilitate; asigurare; raportări; Directiva; responsabilitate socială

Clasificare JEL: M41, M42, M48

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Hațegan, C.-D. (2022), Assurance on Non-Financial Information – Challenges and Opportunities, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 1(165)/2022, pp. 158-171, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/165/005

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/165/005>
Data primirii articolului: 15.08.2021
Data revizuirii: 8.09.2021
Data acceptării: 4.01.2022

Introducere

Raportarea informațiilor nefinanciare (INF) este o temă în continuă dezbatere și care este supusă unui proces de revizuire (Monciardini ș.a., 2020). Dacă până nu demult informațiile financiare (IF) erau considerate suficiente, în prezent acestea reprezintă doar o parte din imaginea unei companii (Accountancy Europe, 2019). Astfel, informațiile nefinanciare vin să le completeze pe cele financiare, conducând la o gândire și o raportare integrată (Di Vaio ș.a., 2020).

Din punct de vedere practic informațiile financiare sunt pregătite pentru raportare de către specialiștii din domeniul financiar-contabil, conform actelor normative care reglementează acest aspect, fie că sunt reglementări naționale sau internaționale. Raportarea informațiilor nefinanciare presupune cunoștințe din mai multe domenii, dar reglementarea raportării acestor aspecte este inclusă tot în actele normative care se referă la informațiile financiare. Prin urmare, rolul profesionistului contabil este major în pregătirea raportării atât a informațiilor financiare, cât și a celor nefinanciare. De asemenea, practicile utilizate în asigurarea informațiilor raportate au o importanță deosebită pentru credibilitatea raportărilor de sustenabilitate (Dando & Swift, 2003; Simnett, Vanstraelen, & Chua, 2009; Kolk & Perego, 2010; Braam & Peeters, 2018).

Raportările anuale ale companiilor sunt destinate informării investitorilor și a altor părți interesate (Hațegan ș.a., 2015). Astfel, dacă opinia asupra informațiilor financiare se exprimă prin rapoartele emise de auditorii financiari, atunci se pune problema și a modului de asigurare a veridicității informațiilor nefinanciare. Power (1996, 1999) a susținut că practicienii pot face ca domeniile noi să poată fi auditate prin crearea simultană a unui consens în jurul unei baze de cunoștințe stabile și legitime pentru practica de audit, precum și a unui mediu auditabil în care aceste cunoștințe să poată fi aplicate, cum este cazul informațiilor nefinanciare.

Prin urmare, scopul acestei lucrări este delimitat pe două obiective. Primul obiectiv constă în analiza și sintetizarea principalelor provocări pentru auditorii în evaluarea informațiilor nefinanciare, pe baza ghidurilor și recomandărilor organismelor profesionale cu scopul identificării oportunităților care apar în dezvoltarea profesiei contabile. Cel doilea obiectiv se referă la analiza bibliometrică a cercetărilor publicate pe tema asigurării raportărilor INF, pe baza unui eșantion de 240 lucrări publicate în perioada 2000-2021 în reviste indexate în baza de date Web of Science – Clarivate Analytics (WoS), cu ajutorul unui software VOSviewer.

Lucrarea conține o analiză a datelor disponibile privind asigurarea raportărilor INF de către companii, din perspectiva necesității misiunilor de asigurare a INF raportate de companii. Lucrarea poate fi o sursă bibliografică pentru cercetători în domeniul contabilității și auditului financiar, pentru reprezentanții conducerii companiilor pentru a înțelege necesitatea și importanța raportării informațiilor nefinanciare referitoare la aspectele de mediu, sociale și de guvernantă. De asemenea contribuie la cercetările existente prin sinteza informațiilor privind provocările și temele actuale de cercetare în domeniul studiat.

Lucrarea este organizată astfel: în secțiunea următoare este prezentat contextul teoretic, după care este detaliată metodologia de cercetare. În secțiunea a treia sunt prezentate rezultatele obținute împreună cu discuțiile generate de cercetarea efectuată. Secțiunea finală conține principalele concluzii, precum și limitele cercetării împreună cu posibile direcții viitoare de cercetare pentru dezvoltarea temei studiate.

1. Contextul teoretic

Informațiile nefinanciare se referă în principal la aspectele de mediu, sociale și de guvernantă, așa cum sunt reglementate în Directiva 2014/95/UE privind prezentarea de informații nefinanciare, (Directivă) aplicabilă companiilor cu sedii în țările Uniunii Europene. La nivel internațional există și alte reglementări asemănătoare, adaptate specificului legislației fiecărei țări.

Legislația europeană nu prevede un model standard de raportare, rapoartele pot varia în structură și conținut. Informațiile prezentate în rapoartele nefinanciare sunt relevante atunci când permit înțelegerea impactului pe care îl au activitățile companiei asupra mediului și asupra societății, dar și modul în care sunt afectate performanța, poziția și dezvoltarea companiei.

Practicile de durabilitate ale companiilor variază în funcție de mărimea acestora, de nivelul de maturitate al afacerii, de complexitatea proceselor de afaceri, de planificarea strategică, de structura organizațională și de interesele părților.

Presiunea crescândă din partea investitorilor și conștientizarea liderilor corporativi au condus la dezvoltarea unui număr de cadre de raportare care încearcă să surprindă relația dintre performanța nefinanciară și financiară, a căror sinteză este prezentată în **Tabelul nr. 1**.

Tabelul nr. 1. Cadre de raportare a informațiilor nefinanciare

Abreviere	Tip emitent/ denumire	Denumire originală
GRI	Organizație independentă GRI	Global Reporting Initiative
IIRC	Organizație non-profit Value Reporting Foundation	International Integrated Reporting Council
SASB	Organizație non-profit Value Reporting Foundation	Sustainability Accounting Standards Board
SDG	Organizația Națiunilor Unite (ONU)	United Nation – Sustainable Development Goals
TCFD	Organizație independentă TCFD	Task Force on Climate-Related Financial Disclosures
UNGC	ONU	United Nation – Global Compact
CDSB	Consortiu de organizații non-profit CDSB	Climate Disclosure Standards Board
CDP	Organizație non-profit CDP	Disclosure Insight Action

Sursa: Prelucrare proprie

Din literatura de specialitate (Zaman ș.a., 2021) a rezultat că cel mai întâlnit cadru de raportare a fost GRI, dar în ultimii ani se înregistrează o creștere a raportărilor corelate și cu standardele SDG (IFAC, 2021).

Conform Directivei, companiile cu peste 500 de angajați trebuie să prezinte modelul de afaceri, politicile și procesele implementate în ceea ce privește aspectele de mediu și sociale. Informațiile pot fi prezentate ca o declarație nefinanciară componentă a raportului anual sau în raportul de sustenabilitate, ca raport distinct. Companiile pot opta și pentru realizarea unui raport integrat în baza cadrului de raportare IIRC. Sinteza modalităților de raportare este prezentată în Tabelul nr. 2.

Tabelul nr. 2. Modalitatea de raportare

Modalitate	Reglementare aplicabilă
Raport de sustenabilitate	Directiva
Raport anual	Directiva
Raport integrat	IIRC

Sursa: Prelucrare proprie

Conform studiului realizat de IFAC (2021), a rezultat că cea mai întâlnită modalitate de raportare a informațiilor s-a materializat în rapoarte de sustenabilitate.

Asigurarea asupra raportărilor nefinanciare presupune alegerea standardelor aplicabile acesteia. Astfel, IAASB a considerat că cel mai potrivit este standardul 3000 *Alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, sens în care a elaborat materiale cu scopul de oferi îndrumări practice neautoritare destinate să

asiste practicienii în efectuarea de misiuni de asigurare pentru asigurarea raportării externe extinse (IAASB, 2021).

Auditul de certificare, realizat de alți specialiști decât auditorii financiari pe baza altor standarde, a fost studiat de Boiral & Gendron (2011). Scopul cercetării s-a referit la măsura în care auditul de certificare poate contribui la realizarea responsabilității organizaționale pentru dezvoltarea durabilă. În lucrare s-au realizat analize critice ale practicilor de audit financiar și de standardizare (ISO), ajungându-se la concluzia că funcția de audit trebuie privită dintr-un punct de vedere interdisciplinar.

2. Metodologie

Pentru realizarea primului obiectiv metodologia de cercetare se bazează pe analiza și sintetizarea informațiilor referitoare la provocările unei misiuni de asigurare a raportării INF. Pentru cel de-al doilea obiectiv se utilizează analiza bibliometrică, pentru a identifica tendințele și abordările din domeniul misiunilor de asigurare a raportărilor INF, precum și autorii care au avut un impact în domeniul analizat. La prelucrarea datelor a fost utilizat software-ul VOSviewer pentru a identifica relațiile dintre cuvintele cheie utilizate în literatură, precum și între autori și citările lucrărilor acestora. Analiza bibliometrică s-a bazat pe datele descărcate din Web of Science (WoS) – Clarivate Analytics la data de 31 iulie 2021, pentru perioada 2000–2021.

Pentru identificarea lucrărilor care au abordat tematica misiunilor de asigurare a raportărilor INF s-au luat în considerare grupurile care conțineau în topic cuvintele cheie “assurance” sau “audit”, alături de unul din următoarele cuvinte: “non-financial”, “sustainability”,

“corporate social responsibility”, “CSR”, “integrated report”, “integrated reporting”, “environmental”, “greenhouse gas”, “carbon”.

Baza de date a evidențiat un număr de 240 lucrări din toate tipurile de documente. Lista a fost salvată ca fișier .txt și a fost furnizat un fișier tezaur pentru a combina termenii aproape identici. Acest fișier a fost procesat ulterior prin intermediul software-ului VOSviewer, oferind analize de cuvinte cheie și citări bazate pe autori individuali și pe dispersia pe țări a lucrărilor, realizată după afilierea acestora.

3. Rezultate

3.1. Provocări în misiunea de asigurare a INF

Pentru a răspunde la primul obiectiv au fost identificate ghidurile și recomandările publicate de organisme profesionale, respectiv IFAC, IAASB, IIRC, Accountancy Europe și alte organisme și companii de consultanță.

Astfel, IAASB (2021) din cadrul IFAC a realizat materialele menționate anterior cu scopul de promova aplicarea consecventă și de înaltă calitate a standardului în angajamentele de asigurarea raportării externe extinse pentru creșterea calității raportării, consolidarea încrederii în rapoartele de asigurare rezultate și creșterea credibilității rapoartelor, astfel încât utilizatorii să se poată baza pe aceste informații. Din aceste materiale rezultă că pentru stabilirea credibilității și a încrederii trebuie să existe un cadru solid adaptat nevoilor utilizatorilor, o guvernare puternică, informații mai detaliate și consecvente și servicii profesionale de asigurare. De asemenea, sunt incluse exemple ilustrative pentru realizarea misiunilor de asigurare, care conțin aspecte privind cadrele de raportare, industria în care compania își desfășoară activitatea, tipul asigurării, limitate sau rezonabile, precum și modalitatea de exercitare a raționamentului profesional.

Tabelul nr. 3. Provocări identificate în misiunile de asigurare a INF

Aspecte urmărite	Provocări
1. Nivelul de maturitate al raportării	- Sisteme de control mai reduse - Lipsa informațiilor cu efect negativ - Definiri diferite ale unor concept față de principiile contabile - Disponibilitate redusă a clientului în relația cu auditorul
2. Scopul misiunii de asigurare	- Înțelegerea domeniului de aplicare și a responsabilităților - Evaluarea întinderii misiunii în funcție de modalitatea de raportare
3. Evaluarea misiunii	- Incertitudine asupra informațiilor viitoare, precum strategii și estimări - Apariția unor probleme care nu depind de companie (de ex. aprovizionarea cu materii prime) - Raportare formală, fără a evidenția legătura cu performanța companiei - Impactul tehnologiei
4. Evaluarea cadrului de raportare	- Coerența și comparabilitatea rapoartelor - Incertitudini asupra criteriilor proprii dezvoltate de companii - Informații incomplete asupra criteriilor de raportare
5. Evaluarea pragului de semnificație	- Definirea destinatarilor raportării informațiilor nefinanciare - Inexistența unui model comun pentru stabilirea pragului - Imposibilitatea stabilirii unui singur prag de semnificație - Definiția denaturărilor INF diferită față de IF
6. Forma raportului de asigurare	- Înțelegerea rapoartelor de asigurare a INF - Aplicarea standardelor prin includerea mai multor informații față de auditul IF

Sursa: Prelucrare proprie, pe baza datelor publicate de Accountancy Europe, 2018

De asemenea, Accountancy Europe (2018) a realizat un studiu adresat experților, care au fost investigați cu privire la necesitățile privind asigurarea informațiilor nefinanciare. Din studiul efectuat a rezultat că standardele utilizate au fost standardele internaționale

privind misiunile de asigurare (respectiv cele codificate cu 3000, 3400, 3402 și 3410) elaborate de IAASB (2018). Pe baza acestui document au fost sintetizate în **Tabelul nr. 3** provocările identificate de respondenții studiului menționat.

Din corelarea aspectelor prezentate se deduce că misiunea auditorilor de asigurare a INF este mult mai dificilă decât asigurarea IF, datorată multitudinii cadrelor de raportare posibile, modalității de raportare, precum și specificului companiei. Prin urmare, provocările identificate în studiul realizat de Accountancy Europe (2018) sunt pe deplin justificate, ceea ce conduce la necesitatea perfecționării auditorilor prin acumularea de cunoștințe noi și prin atragerea de specialiști pe alte domenii. Posibile răspunsuri la provocările prezentate pot fi grupate pe două direcții principale. O primă direcție se referă la îmbunătățirea reglementărilor privind obligația raportării și conținutul rapoartelor privind INF (European Reporting LAB, 2021), ceea ce se va materializa prin revizuirea Directivei mai ales în ceea ce privește comparabilitatea informațiilor, precum și introducerea cerinței de asigurare a informațiilor raportate (Comisia Europeană, 2021). O a doua direcție constă în aplicarea de către auditori a standardelor în misiunile de asigurare, prin emiterea de către IAASB de ghiduri, proceduri, exemplificări, așa cum s-a început deja prin publicarea ghidului privind auditarea rapoartelor externe extinse (IFAC, IIRC, 2021). Aceste măsuri care sunt în derulare trebuie să fie continuate de altele de acest gen pentru a conduce la o mai mare acuratețe a raportării INF și a asigurării veridicității acestora.

Sonnerfeldt și Pontoppidan (2020) au discutat provocările practicilor de asigurare în contextul unor reglementări din ce în ce mai complexe, dar și fragmentat. Concluzia cercetării a fost că, actualmente, conceptul și standardele

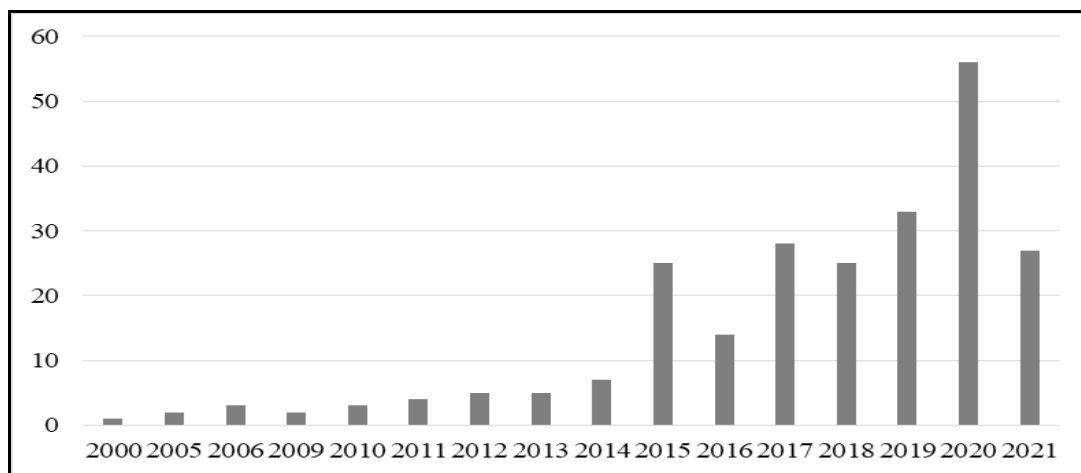
de asigurare sunt încă „în curs de elaborare”, iar definițiile și problemele rămân ambigue. De asemenea, au subliniat importanța pentru autoritățile de reglementare, companiile și diferitele părți interesate ale acestora de a recunoaște valoarea și limitele asigurării, care este un mod pentru companii de a îmbunătăți raportarea, dar nu un scop în sine. Constatările lor s-au referit la faptul că raportările publicate de companii au fost doar narațiuni decuplate de realitățile organizaționale; astfel companiile ar trebui să regândească prima dată scopul raportării lor, după care să recurgă la asigurarea raportării.

Din studiul realizat de IFAC (2021) a rezultat că la unele companii rapoartele nu au fost asigurate de auditori financiari, informațiile nefinanciare fiind certificate de alți specialiști decât auditorii financiari, care au aplicat diferite standarde cum ar fi AA1000 *Assurance Standards*, ISO 14064-3 *Gaze cu efect de seră* sau alte standarde. Toate acestea arată complexitatea domeniului raportărilor nefinanciare și diversitatea acestuia.

3.2. Rezultatele analizei bibliometrice

În **perioada analizată** 2000 -2021 au fost identificate 240 lucrări care s-au încadrat în criteriile de selecție. Din **Figura nr. 1** rezultă că prima lucrare a fost publicată în anul 2000, urmată de lucrări publicate sporadic în diferiți ani. Începând cu anul 2009 au fost publicate lucrări în fiecare an, cu o tendință crescătoare, dar numai începând cu anul 2015 numărul lucrărilor este în creștere semnificativă, ajungând la 56 de lucrări în anul 2020.

Figura nr. 1. Evoluția pe ani a numărului de lucrări



Sursa: Prelucrare proprie

Din punct de vedere al **tipului de document**, aproape 90% din lucrări reprezintă articole publicate în jurnalele unor edituri, 10% din lucrări au fost publicate în volumele conferințelor, 1% în capitole de carte.

Din **Tabelul nr. 4** rezultă că **domeniile de cercetare** ale lucrărilor publicate de autori au fost diverse, începând de

la domeniul de bază *Afaceri și economie*, cu o pondere de peste 80%, urmat de domeniul *Științe ale mediului Ecologie*, precum și alte subdomenii din cadrul *Științelor tehnice* și *Științelor sociale*. De asemenea, unele reviste au fost indexate pe mai multe domenii, ceea ce conduce la imposibilitatea totalizării numărului de lucrări după acest criteriu.

Tabelul nr. 4. Top domenii de cercetare

Domenii	Lucrări	Pondere
Afaceri, Economie	198	82,50
Științe ale mediului Ecologie	51	21,25
Științe tehnice – alte domenii	26	10,83
Științe sociale – alte domenii	21	8,75
Inginerie	11	4,58
Informatică	7	2,91
Administrație publică	7	2,91
Alte 23 domenii	29	12,09

Sursa: Prelucrare proprie

Din prelucrarea datelor a rezultat distribuția lucrărilor pe **țări** după afilierea autorilor, fiind identificate 53 de țări. În **Tabelul nr. 5** sunt prezentate țările din care provin autorii care au publicat un număr minim de 10 lucrări, în ordine descrescătoare. Se poate observa că primele două țări dețin o treime din acest total, respectiv: Australia (17,08%) și Spania (16,25%), urmate de SUA (15,83%) și Africa de Sud (10%).

Tabelul nr. 5. Repartizarea pe țări a autorilor

Țări/ Regiuni	Lucrări	Pondere
Australia	41	17,08
Spania	39	16,25
SUA	38	15,83
Africa de Sud	24	10,00
Anglia	20	8,33
Germania	19	7,91
China	17	7,08
Olanda	17	7,08
Italia	16	6,67
Franța	11	4,58
Noua Zeelandă	10	4,44

Sursa: Prelucrare proprie

Analiza după **cuvinte cheie** reprezintă modul în care cele mai comune cuvinte cheie au apărut împreună în lucrările

studiate. Software-ul VOSviewer a evidențiat 982 de cuvinte cheie. Din numărul total de cuvinte selectate, au fost luate în analiză cele care au avut cel puțin 5 apariții, rezultând un portofoliu de 87 de cuvinte, din care au fost eliminate 31 cuvinte, respectiv cele irelevante și cele care au fost înlocuite cu expresii similare (de exemplu CSR reporting sau unirea termenilor exprimați la singular sau plural). Astfel au rămas în analiză în final 56 de cuvinte, grupate în trei clustere, cu un minim de 10 cuvinte pe cluster, având o setare făcută în software-ul bibliometric pentru rezoluția unu.

În **Tabelul nr. 6** sunt prezentate elementele fiecărui cluster care au interacționat între ele. Clusterul A este cel principal, care se referă la *asigurare* (assurance), care a realizat conexiuni cu alte două clustere, respectiv clusterul B, cu element cheie *raportare de sustenabilitate* (sustainability reporting), și clusterul C reliefat prin cuvintele cheie *declarații* (statements) și *audit*.

Tabelul nr. 6 arată că în clusterul A au fost grupate cuvintele cu cele mai multe apariții, pornind de la cuvântul cheie central *asigurare* cu 139 apariții, alături de alte cuvinte ca *dezvăluiri* (104), *raport de sustenabilitate* (104), *performanță* (80), cuvinte care confirmă că subiectul de cercetare ales este într-un trend crescător. Un al doilea grup rezultat din analiză (cluster B) a fost cel al *responsabilității sociale corporatiste* (90 apariții), care conține și elemente derivate din legătura sa cu asigurarea acestora, respectiv *impact*, *percepție* și *independență*.

Grupul de cuvinte cu legături mai reduse (cluster C) se referă la *guvernanță* (54 apariții), *raportare integrată* (19)

corelate cu alți termeni ce țin de companie (management, audit intern, câștiguri, proprietar).

Tabelul nr. 6. Conținutul clusterelor

Cluster A	Nr.	Cluster B	Nr.	Cluster C	Nr.
asigurare	139	responsabilitate (CSR)	90	guvernanță	54
dezvăluire	104	impact	72	raportare integrată	19
raport de sustenabilitate	104	legitimătate	28	management	18
performanță	80	informații	26	perspective	14
determinanți	57	companii	19	combinat	13
calitate	52	percepții	17	cadru	7
declarații	49	cerere	8	audit intern	7
servicii	39	independentă	8	câștiguri	6
credibilitate	32	dezvoltare sustenabilă	8	oportunități	6
piață	20	valoare	8	proprietar	5
cost	19				
părți interesate	17				
audit	16				
răspundere	14				
relevantă	12				
expertiză	11				
auditori	10				
construire	10				

Sursa: Prelucrare proprie

Analiza a fost continuată cu identificarea celor mai **citați autori** care au publicat articole despre asigurarea INF care au fost indexate în baza de date WoS. Din totalul de 484 autori identificați, criteriul de selecție a fost ca un autor să fi acumulat minim 100 de citări. Astfel,

VOSviewer a evidențiat 37 de autori care îndeplineau aceste condiții. Din prelucrarea datelor, s-a constatat că nu există relații strânse între autori în ceea ce privește co-autoratul și citările. **Tabelul nr. 7** prezintă topul autorilor cu peste 200 citări.

Tabelul nr. 7. Top autori cu minim 100 citări

Autori	Documente	Citări
Simnett, Roger	7	869
Chua, Wai Fong	1	501
Vanstraelen, Ann	1	501
Perego, Paolo	4	481
Kolk, Ans	2	466
O'Dwyer, Brendan	3	419
Garcia-Benau, Maria A.	4	301
Owen, David	1	263
Unerman, Jeffrey	1	263
Zorio, Ana	4	259
Martinez-Ferrero, Jennifer	11	249
Garcia-Sanchez, Isabel-Maria	8	216

Sursa: Prelucrare proprie

Analiza a arătat că autorii cei mai citați au fost după cum urmează: Simnett – cu 869 citări din 7 documente, urmat de Chua și Vanstraelen – cu 501 citări dintr-un singur document. De fapt autorii menționați au fost coautori ai unei lucrări care a acumulat 501 citări. Clasamentul este continuat de trei autori cu peste 400 de citări acumulate, respectiv Perego (481), Kolk (466) și O'Dwyer (419). Autorul cu cele mai multe lucrări incluse în eșantion a fost Martinez-Ferrero, respectiv cu 11 lucrări.

Pentru a dezvolta cercetarea lucrările au fost centralizate pe publicații și editurile care le dețin. În **Tabelul nr. 8** sunt incluse revistele în care au fost publicate lucrările, ordonate descrescător după numărul acestora. Lucrările analizate au fost publicate în reviste de prestigiu, din care au fost selectate revistele în care au fost publicate cel puțin 3 lucrări pe tema studiată. De remarcat că un număr de 17 lucrări care au fost prezentate la conferințe apar înregistrate ca publicate în 2 publicații distincte, ceea ce a condus la imposibilitatea totalizării sumelor din tabel.

Tabelul nr. 8. Repartizarea lucrărilor pe publicații

Denumire	Număr lucrări	Pondere (%)
Auditing: A Journal of Practice & Theory	14	5,83
Journal of Business Ethics	14	5,83
Corporate Social Responsibility and Environmental Management	12	5,00
Accounting Auditing Accountability Journal	11	4,58
Business Strategy and the Environment	10	4,17
Sustainability Accounting Management and Policy Journal	8	3,33
European Accounting Review	6	2,50
International Journal of Auditing	6	2,50
Journal of Cleaner Production	6	2,50
Managerial Auditing Journal	6	2,50
Southern African Journal of Accountability and Auditing Research	6	2,50
Sustainability	6	2,50
Meditari Accountancy Research	5	2,08
Contemporary Accounting Research	4	1,67
Accounting Organizations and Society	3	1,25
Australian Accounting Review	3	1,25
British Accounting Review	3	1,25
International Journal of Disclosure and Governance	3	1,25
Journal of Accounting and Public Policy	3	1,25
Journal of International Financial Management Accounting	3	1,25
Social Responsibility Journal	3	1,25
13 reviste și volume ale conferințelor cu câte 2 articole	26	10,83
96 reviste și volume ale conferințelor cu câte un articol	96	40,03

Sursa: Prelucrare proprie

Din **Tabelul nr. 8** rezultă că revista cu cele mai multe articole publicate este Auditing: A Journal of Practice & Theory, indexată în categoria „Afaceri”, urmată de Journal of Business Ethics și de Corporate Social Responsibility and Environmental Management, care sunt reviste interdisciplinare indexate în mai multe categorii. De asemenea, se poate observa că aproape jumătate din numărul lucrărilor au fost

publicate ca articole singulare sau cel mult două articole într-o revistă, iar cealaltă jumătate din numărul lucrărilor a fost concentrată în cele 21 de reviste prezentate.

Revistele menționate în tabelul anterior sunt publicate de diverse edituri, a căror situație este prezentată în **Tabelul nr. 9**, în ordine descrescătoare după numărul de lucrări.

Tabelul nr. 9. Topul editurilor care au publicat lucrări

Edituri	Nr.	Pondere
Wiley	48	20,00
Emerald Group Publishing	46	19,17
Springer Nature	29	12,08
Elsevier	24	10,00
American Accounting Association	18	7,50
Taylor & Francis	13	5,42
MDPI	7	2,92
IEEE	7	2,92
South African Inst Government Auditors	6	2,50
Alte 5 edituri cu câte 2 articole	10	4,16
Alte 25 edituri cu câte un articol	32	13,33
Total	240	100,00

Sursa: Prelucrare proprie

Din **Tabelul nr. 9** rezultă că primele 3 edituri dețin mai mult de jumătate din totalul lucrărilor analizate. De remarcat că au fost publicate lucrări și în edituri ale asociațiilor profesionale ale contabililor, reprezentate în principal de „American Accounting Association”, care deține revista *Auditing: A Journal of Practice & Theory*,

fiind revista cu cele mai multe lucrări pe tema studiată, ceea ce arată o preocupare permanentă a profesioniștilor contabili.

Din numărul total s-au evidențiat 14 lucrări care au acumulat minim 100 de citări, a căror situație este prezentată în **Tabelul nr. 10**.

Tabelul nr. 10. Top articole cu minim 100 de citări

Titlu	Autori	Revista	Anul	Citări totale	Media anuală
Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison	Simnett, Roger; Vanstraelen, Ann; Chua, Wai Fong	Accounting Review	2009	501	38,54
Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance Statements: An International Investigation	Kolk, Ans; Perego, Paolo	Business Strategy and the Environment	2010	273	22,75
Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting	O'Dwyer, Brendan; Owen, David; Unerman, Jeffrey	Accounting Organizations and Society	2011	263	23,91
Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports	Perego, Paolo; Kolk, Ans	Journal of Business Ethics	2012	193	19,3
Impact of Assurance and Assurer's Professional Affiliation on Financial Analysts' Assessment of Credibility of Corporate Social Responsibility Information	Pflugrath, Gary; Roebuck, Peter; Simnett, Roger	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2011	171	15,55
CSR and Assurance Services: A Research Agenda	Cohen, Jeffrey R.; Simnett, Roger	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2015	154	22,00
The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service	O'Dwyer, Brendan	Contemporary Accounting Research	2011	142	12,91

Titlu	Autori	Revista	Anul	Citări totale	Media anuală
Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility	Hodge, Kristy; Subramaniam, Nava; Stewart, Jenny	Australian Accounting Review	2009	139	10,59
Understanding and Contributing to the Enigma of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in the United States	Casey, Ryan J.; Grenier, Jonathan H.	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2015	129	18,43
The Association between Sustainability Governance Characteristics and the Assurance of Corporate Sustainability Reports	Peters, Gary F.; Romi, Andrea M.	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2015	123	17,57
Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon	Junior Mori, Renzo, Best, Peter J.; Cotter, Julie	Journal of Business Ethics	2014	123	15,38
How Credible are Mining Corporations' Sustainability Reports? A Critical Analysis of External Assurance under the Requirements of the International Council on Mining and Metals	Fonseca, Alberto	Corporate Social Responsibility and Environmental Management	2010	112	9,33
Corporate social responsibility research in accounting	Huang, Xiaobei Beryl; Watson, Luke	Journal of Accounting Literature	2015	106	15,14
Sustainability Development and the Quality of Assurance Reports: Empirical Evidence	Zorio, Ana; Garcia-Benau, Maria A.; Sierra, Laura	Business Strategy and The Environment	2013	101	11,22

Sursa: Prelucrare proprie

Din **Tabelul nr. 10** rezultă că revista *Accounting Review* are un singur articol publicat, dar care a acumulat cele mai multe citări. Revista *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, clasată pe primul loc după numărul de citări, a contorizat 4 articole care au avut peste 100 de citări.

De remarcat că au acumulat citări consistente articolele scrise începând cu anul 2009 care s-au referit în principal la raportările nefinanciare efectuate voluntar de către companii.

Primul articol publicat în anul 2000, scris de Wallage a acumulat 63 de citări, fiind citat anual începând cu anul 2009. Obiectivul articolului a constatat în evidențierea experienței rezultate din verificarea rapoartelor de sustenabilitate, respectiv a raportului emis de compania Shell în anul 2000. La acel moment nu erau disponibile standardele pentru raportare, ceea ce a presupus aplicarea unor criterii noi necesare evaluării afirmațiilor managementului cu privire la sustenabilitate. Concluzia studiului era că verificarea rapoartelor de sustenabilitate este un serviciu de asigurare foarte dificil pentru auditorii financiari, ceea ce putea fi o provocare pentru cercetătorii

din mediul academic pentru dezvoltarea unor cercetări suplimentare. Putem spune că Wallage (2000) a deschis calea cercetărilor în acest domeniu cu o viziune pe termen lung.

Un an mai târziu, Gray (2001) a realizat o radiografie a 30 ani din perioada 1970-2000 privind contabilitatea, raportarea și auditul în domeniul social. Astfel, certificarea informațiilor se realiza prin auditul social efectuat de organisme independente, dar fără a fi angajate de obicei de organizația în cauză.

Articolele menționate anterior au abordat mai mult raportările nefinanciare voluntare deoarece în perioadele în care au fost realizate cercetările încă nu erau generalizate reglementările privind raportările obligatorii. Un subiect abordat a fost cel al comparațiilor și investigațiilor internaționale. Astfel, Simnett, Vanstraelen și Chua (2009) au analizat piața emergentă de asigurări voluntare a unui eșantion de rapoarte de sustenabilitate publicate între anii 2002-2004, rezultatele arătând că companiile care au dorit să își construiască reputația corporativă au apelat la servicii de asigurare a rapoartelor

de sustenabilitate, indiferent dacă furnizorul de asigurări este auditor sau alt specialist, auditorul fiind preferat de companiile din țările orientate către părțile interesate. Kolk și Perego (2010) au investigat factorii care influențează apelarea la servicii voluntare de asigurare a rapoartelor de sustenabilitate, pe un eșantion de companii incluse în indexul internațional Fortune Global 250 pentru anii 1999, 2002 și 2005. Rezultatele obținute au fost similare cu cele ale autorilor menționați anterior și anume faptul că acele companii care operează în țări care sunt mai orientate către părțile interesate și care au un regim mai slab de aplicare a guvernancei sunt mai susceptibile de a solicita asigurarea raportărilor de sustenabilitate. Perego și Kolk (2012) au analizat rapoartele emise de companiile multinaționale, constatând că acestea au proiectat o imagine decuplată sau simbolică a responsabilității, subminând astfel credibilitatea practicilor de asigurare.

Un alt subiect abordat a fost cel al legitimității, astfel O'Dwyer ș.a. (2011) au analizat evoluția proceselor de legitimare adoptate de practicienii în asigurarea sustenabilității din companiile de audit pornind de la structura și conținutul declarațiilor de asigurare, astfel încât utilizatorii să fie informați pe deplin asupra misiunii realizate.

De asemenea, au fost realizate analize de conținut ale rapoartelor de sustenabilitate pentru stabilirea credibilității acestora. Pflugrath, Roebuck și Simnett (2011) au ajuns la concluzia că credibilitatea unui raport de sustenabilitate este mai mare atunci când este asigurat și când asigurătorul este un profesionist contabil. Conform cercetării efectuate de Hodge ș.a. (2009), utilizatorii au avut mai multă încredere în rapoartele de sustenabilitate atunci când nivelul de asigurare oferit este rezonabil (adică ridicat, dar nu absolut) și când asigurarea a fost realizată de o firmă de contabilitate și audit.

O'Dwyer, (2011) a urmărit înțelegerea modului în care practicienii de asigurare au ajuns să construiască practici de asigurare a raportărilor de sustenabilitate și măsura în care aceste eforturi au făcut ca aceste rapoarte să fie auditabile, evidențiind dificultățile inerente implicate în transferul direct de practici de audit tradiționale către noi domenii de asigurare caracterizate prin date calitative neclare.

Casey & Grenier (2015) au analizat piața serviciilor de asigurare a responsabilității sociale corporative (RSC) din Statele Unite, rezultatele obținute arătând că, în cazul companiilor din industrii extrem de reglementate, supravegherea acestora poate acționa ca un substitut

pentru asigurarea RSC, așa încât cererea acestor servicii nu era foarte ridicată. Nivelul pieței serviciilor de asigurare a fost cercetat de Cohen și Simnett (2015), care au identificat caracteristicile acestei pieței care pot avea impact asupra deciziei de a apela la aceste servicii, precum și alegerea furnizorului de servicii pe baza cerințelor de competitivitate și calitate.

O altă temă cercetată a fost cea a mecanismelor de guvernance corporativă. Peters și Romi (2015) au investigat dacă mecanismele de guvernance corporativă orientate spre sustenabilitate au avut un impact asupra asigurării voluntare a rapoartelor de durabilitate corporativă. Astfel, companiile care aveau un director de sustenabilitate în cadrul echipei de management au apelat la serviciile de asigurare a rapoartelor de sustenabilitate, iar această legătură a crescut când directorul avea experiență în acest domeniu, fiind preferați ca prestatori de servicii firmele de audit financiar.

Tematica asigurării raportării INF a fost studiată intens în ultimii 5 ani, perioadă în care s-au generalizat în mai multe țări reglementările obligatorii, astfel că autorii au abordat aceleași subiecte precum cele prezentate anterior sau altele noi (García-Sánchez, 2021). Astfel, credibilitatea raportărilor a fost în continuare studiată de García-Sánchez (2020), Quick & Inwinkl (2020) și Zhou, Simnett & Bray (2020).

Provocările misiunilor și practicile de asigurare au fost studiate de Braam & Peeters (2018), Sonnerfeldt & Pontoppidan (2020) și Krasodomska, Simnett & Street (2021). Alte teme abordate s-au referit la calitatea misiunilor de asigurare care poate fi influențată de comitetele de audit (Zaman ș.a., 2021), dar și la analiza rapoartelor de asigurare pe cazul unei piețe financiare, cum ar fi Italia (Rossi & Tarquinio, 2017).

O revizuire sistematică a literaturii în domeniul asigurării raportărilor externe extinse a fost realizată de Venter & van Eck (2021), pe baza articolelor publicate între 2009 și 2020 în reviste relevante indexate în bazele de date Scopus, EBSCOhost și ProQuest. Articolele analizate au abordat diferite metodologii și instrumente de cercetare, cum sunt cele de arhivă, experimentale, interviuri, studii de caz, sondaje și analize de conținut. Rezultatele studiului au arătat o creștere rapidă a literaturii în perioada 2018-2020, temele principale abordate fiind factorii determinanți și consecințele asigurării.

Anterior au fost prezentate cele mai relevante lucrări, dar e posibil să existe și alte cercetări valoroase. Constatările generale ale autorilor au fost că auditorii prezintă dificultăți în realizarea misiunilor, ceea ce arată că este necesară o revizuire a reglementărilor privind raportările nefinanciare, iar companiile trebuie să fie mai responsabile în dezvăluirea informațiilor incluse în rapoartele publicate.

Din revizuirea literaturii am constatat că numărul lucrărilor care au revizuit sistematic literatura cercetărilor existente care să se refere la asigurarea raportărilor nefinanciare, precum și realizarea de analize bibliometrice a fost relativ redus, cele mai multe s-au axat pe tema raportărilor de sustenabilitate, exprimată prin diferite concepte. Di Vaio ș.a. (2020) în studiul realizat pe un eșantion de 60 de lucrări publicate în perioada 1990-2019 au identificat o legătură strânsă între conceptele *gândire integrată* și *raportări nefinanciare*. Erkens, Paugam, & Stolowy (2015) au realizat o analiză bibliometrică a articolelor publicate pe tema INF, în perioada 1973-2013 și au constatat că cercetările au atins un anumit grad de maturitate la începutul anilor 2000 și că subiectul cel mai frecvent studiat în cercetarea INF a fost *raportarea socială corporatistă*. Pasko ș.a. (2021) au efectuat o analiză bibliometrică privind lucrările publicate pe tema raportărilor de sustenabilitate în perioada 1981-2020 și au constatat că numărul acestora a crescut mai mult după anul 2009, după care se manifestă o maturitate a cercetărilor, deci cu cât cercetările sunt mai recente cu atât acestea sunt mai elaborate.

În comparație cu analizele bibliometrice anterioare, menționate în lucrare, originalitatea lucrării noastre este dată de asocierea conceptului de asigurare cu expresiile care se referă la raportarea informațiilor nefinanciare.

Concluzii

Misiunea de asigurare a informațiilor nefinanciare este diferită de auditul informațiilor financiare. Astfel, auditorii emit raportul sau declarația de asigurare în baza altor standarde, ceea ce poate crea dificultăți în aplicarea acestora. Dificultățile pot fi create de modul în care au fost raportările întocmite, dar și de practicile pe care trebuie să le realizeze auditorul în desfășurarea misiunii.

Scopul lucrării a fost de a evidenția care sunt principalele provocări ale auditorilor în realizarea misiunilor de asigurare a informațiilor nefinanciare și care au fost cercetările publicate pe acest subiect. De asemenea a fost realizată o analiză bibliometrică a legăturilor între conceptele cheie, autori, revistele în care au fost publicate

lucrările, precum și numărul de citări care asigură vizibilitatea rezultatelor cercetărilor.

Prin sintetizarea informațiilor din ghidurile și recomandările organismelor profesionale a rezultat că auditorii sunt puși în fața unor provocări majore, datorate pe de o parte inconsistenței, dar și diversității cadrelor de raportare și modului de conformare al companiilor la acestea (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2020, Krasodomska, Simnett & Street, 2021). Pe de altă parte sunt aspecte care țin de profesia de auditor, respectiv de aplicarea standardelor de audit, care încă nu prevăd practici unitare în realizarea misiunilor, lăsând o mai mare libertate raționamentului profesional al auditorilor. Dar această situație poate fi privită și ca o oportunitate în perfecționarea profesională a auditorilor pentru a oferi servicii de calitate (Venter & van Eck, 2021, Zaman ș.a., 2021).

Rezultatele analizei bibliometrice au arătat că interesul de cercetare pe tema studiată a avut un trend crescător în ultimii ani, datorat în mare parte reglementărilor obligatorii privind raportarea informațiilor nefinanciare, rezultate asemănătoare fiind obținute și de Venter & van Eck (2021). S-a confirmat existența unor legături strânse între conceptele studiate, respectiv asigurare, raportări de sustenabilitate, guvernanta.

Concluzia de bază care se desprinde este că cercetarea în domeniu a evoluat de la analiza raportărilor voluntare spre analiza raportărilor obligatorii. Din momentul introducerii obligativității raportărilor nefinanciare s-a evidențiat mai accentuat problema dificultății misiunii de asigurare a acestor informații, ceea ce a condus la multe dezbateri în cadrul organismelor profesionale pentru a identifica provocările la care trebuie să răspundă auditorii. Această temă rămâne un subiect de dezbatere care mai trebuie explorat pentru a identifica toate provocările la care sunt supuși auditorii și care ar fi posibilele soluții de rezolvare atât ca reglementare, cât și ca practici de audit (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2020; Krasodomska, Simnett & Street, 2021).

Rezultatele obținute pot fi utile profesioniștilor contabili pentru îmbunătățirea raportărilor nefinanciare, studiul realizat poate fi un ghid pentru auditori, în care sunt sintetizate principalele provocări identificate în realizarea misiunilor de asigurare. Managerii pot să identifice care ar fi punctele critice ale companiilor și să ia măsuri din timp, în acord cu constatările centralizate de Accountancy Europe (2018). Reglementatorii pot să identifice aspectele care ar trebui legiferate, astfel încât raportările companiilor să conducă la creșterea încrederii investitorilor.

Lucrarea aduce o contribuție la cunoașterea realității din domeniul raportărilor nefinanciare, fiind o sursă pentru cercetători în domeniul contabilității și auditului, prin informațiile referitoare la o sinteză a lucrărilor publicate pe această temă care poate fi dezvoltată în legătură cu alte domenii, cum ar fi cel al auditului financiar.

Analiza efectuată a avut unele limitări date de eșantionul de lucrări analizate, preluate dintr-o singură

bază de date (WoS), ceea ce a condus la limitarea identificării altor lucrări publicate, dar cercetarea poate fi continuată de o analiză bibliometrică viitoare a articolelor indexate în alte baze de date. Lucrarea este o premisă pentru cercetări cantitative, ce pot include în studiu variabile care să conducă la crearea unui model econometric privind factorii care influențează conținutul raportărilor nefinanciare.

BIBLIOGRAFIE

1. Accountancy Europe (2018). Responding to assurance needs on non-financial information <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Responding-to-assurance-needs-on-non-financial-information.pdf>
2. Accountancy Europe (2019). Better business decisions with assurance on non-financial information by Olivier Boutellis-Taft and Mario Abela <https://www.accountancyeurope.eu/reporting-transparency/better-business-decisions-with-assurance-on-non-financial-information/>
3. Boiral, O., & Gendron, Y. (2011). Sustainable development and certification practices: Lessons learned and prospects. *Business Strategy and the Environment*, 20(5), 331-347.
4. Braam, G. J. M., & Peeters, R. (2018). Corporate sustainability performance and assurance on sustainability reports: Diffusion of accounting practices in the realm of sustainable development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(2), 164–181.
5. Casey, R. J., & Grenier, J. H. (2015). Understanding and contributing to the enigma of corporate social responsibility (CSR) assurance in the United States. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 97-130.
6. Comisia Europeană (2021). Propunere de Directivă a Parlamentului European și a Consiliului de modificare a Directivei 2013/34/UE, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Regulamentului (UE) nr. 537/2014 în ceea ce privește raportarea de către întreprinderi de informații privind durabilitatea, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021PC0189&from=EN>
7. Cohen, J.R. and Simnett, R., (2015). CSR and assurance services: A research agenda. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), pp.59-74.
8. Dando, N., & Swift, T. (2003). Transparency and assurance: Minding the credibility gap. *Journal of Business Ethics*; 44, 195–200. <http://doi.org/10.1023/A:1023351816790>
9. Di Vaio, A., Syriopoulos, T., Alvino, F. and Palladino, R. (2020), Integrated thinking and reporting towards sustainable business models: a concise bibliometric analysis, *Meditari Accountancy Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
10. Erkens, M., Paugam, L., & Stolowy, H. (2015). Non-financial information: State of the art and research perspectives based on a bibliometric study. *Comptabilite Controle Audit*, 21(3), 15-92.
11. European Reporting LAB. (2021). Proposals for a relevant and dynamic EU sustainability reporting standard setting, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/210308-report-efrag-sustainability-reporting-standard-setting_en.pdf, [Accesat în 02 iulie 2021].
12. Fonseca, A. (2010). How credible are mining corporations' sustainability reports? A critical analysis of external assurance under the requirements of the international council on mining and metals. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 17(6), 355-370.
14. García-Sánchez, I. M. (2021). Corporate social reporting and assurance: The state of the art. Información social corporativa y aseguramiento: el estado de la cuestión. *Revista De Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 24(2), 241-269.

15. García-Sánchez, I. M. (2020). Drivers of the CSR report assurance quality: Credibility and consistency for stakeholder engagement. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(6), 2530-2547.
16. Gray, R., 2001. Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) have we learnt?. *Business ethics: A European review*, 10(1), 9-15.
17. Hategan, C.-D.; Grigorescu, I.I.; Nitu-Antonie, R.D.; Sirghi, N.; Iacobuta, A.-O. (2015). The Relevance of Communication through Independent Auditor's Report to the European Business Environment. Comparative Study of Romania and Spain. *Transformations in Business & Economics*, 14(2A), 378-392.
18. Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian accounting review*, 19(3), 178-194.
19. Huang, X.B., Watson, L. (2015). Corporate social responsibility research in accounting. *Journal of Accounting Literature*, 34, 1-16.
20. IAASB (2018), Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, vol II, <https://www.codetic-standardeinternationale.ro/wp-content/uploads/2020/08/Manualul-ISA-VOI-II-RO.pdf>
21. IAASB, (2021), Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Guidance-Extended-External-Reporting.pdf>
22. IFAC, (2021), The State of Play in Sustainability Assurance, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Benchmarking-Global-Practice-Sustainability-Assurance.pdf>
23. IFAC, CECCAR (2021), Accelerarea evoluției asigurării raportării integrate în interesul public <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2021/03/IFAC-IIRC-Integrated-Reporting-Assurance-RO.pdf> (text original Accelerating Integrated Reporting Assurance in the Public Interest [https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-](https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/publications/accelerating-integrated-reporting-assurance-public-interest)
- future-ready-professionals/publications/ accelerating-integrated-reporting-assurance-public-interest)
24. Junior, R. M., Best, P. J., & Cotter, J. (2014). Sustainability reporting and assurance: A historical analysis on a world-wide phenomenon. *Journal of business ethics*, 120(1), 1-11.
25. Kolk, A., & Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19(3), 182-198.
26. Krasodomska, J., Simnett, R., & Street, D. L. (2021). Extended external reporting assurance: Current practices and challenges. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 32(1), 104-142.
27. Monciardini, D., Mähönen, J. T., & Tsagas, G. (2020). Rethinking non-financial reporting: A blueprint for structural regulatory changes. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 10(2).
28. O'Dwyer, B. (2011). The case of sustainability assurance: Constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230-1266.
29. O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31-52.
30. Parlamentul European și Consiliul (2014), Directiva 2014/95/UE din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=RO>
31. Pasko, O., Chen, F., Oriekhova, A., Brychko, A., & Shalyhina, I. (2021). Mapping the Literature on Sustainability Reporting: A Bibliometric Analysis Grounded in Scopus and Web of Science Core Collection. *European Journal of Sustainable Development*, 10(1), 303-303.
32. Perego, P., & Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports. *Journal of business ethics*, 110(2), 173-190.
33. Peters, G. F., & Romi, A. M. (2015). The association between sustainability governance characteristics and the assurance of corporate sustainability reports.

- Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 163–198.
34. Pflugrath, G., Roebuck, P., & Simnett, R. (2011). Impact of assurance and assurer's professional affiliation on financial analysts' assessment of credibility of corporate social responsibility information. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 239-254.
 35. Power, M. (1996). Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society* 21 (2-3): 289-315.
 36. Power, M. (1999). The audit society: Rituals of verification. Oxford, UK: *Oxford University Press*.
 37. Quick, R., & Inwinkl, P. (2020). Assurance on CSR reports: impact on the credibility perceptions of non-financial information by bank directors. *Meditari Accountancy Research*, 28 (5), 833-862.
 38. Rossi, A., & Tarquinio, L. (2017). An analysis of sustainability report assurance statements: Evidence from Italian listed companies. *Managerial Auditing Journal*, 32(6), 578-602.
 39. Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937-967.
 40. Sonnerfeldt, A. L. L., & Pontoppidan, C. A. (2020). The Challenges of Assurance on Non-financial Reporting. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 10(2) <https://doi.org/10.1515/ael-2018-0050>.
 41. Venter, E. R., & van Eck, L. (2021). Research on extended external reporting assurance: Trends, themes, and opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 32(1), 63-103.
 42. Wallage, P. (2000). Assurance on sustainability reporting: An auditor's view. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(s-1), 53-65.
 43. Zaman, R., Farooq, M. B., Khalid, F., & Mahmood, Z. (2021). Examining the extent of and determinants for sustainability assurance quality: The role of audit committees. *Business Strategy and the Environment*. <https://doi.org/10.1002/bse.2777>
 44. Zhou, S., Simnett, R., & Bray, M. (2020). The journey to integrated report assurance: Different pathways to add credibility and trust to an integrated report. In *The Routledge Handbook of Integrated Reporting* (p. 355-372). Routledge.
 45. Zorio, A., García-Benau, M. A., & Sierra, L. (2013). Sustainability development and the quality of assurance reports: Empirical evidence. *Business Strategy and the Environment*, 22(7), 484-500.



Provocările auditului de performanță în sectorul public din România

Lect. univ. dr. Cristina-Nicoleta CARANICA,
Universitatea Artifex din București,
e-mail: cristina.caranica@artifex.org.ro

Drd. Alina DOMNIȘOR,
Academia de Studii Economice din București,
e-mail: adomnisor@gmail.com

Rezumat

În decursul ultimei decade, misiunile de audit al performanței au căpătat din ce în ce mai multă importanță în activitatea de audit public desfășurată în România.

Scopul acestui articol este de a prezenta caracteristicile, dar și provocările misiunilor de audit de performanță printr-o sinteză a asemănărilor și deosebirilor regăsite între acest tip de misiune și alte tipuri de audit public: de sistem, de regularitate și de audit financiar. Metodologia de cercetare utilizată a fost atât cea calitativă, cât și cea cantitativă, având rolul de a puncta comparativ modul de desfășurare distinct al acestor tipuri de misiuni realizate pe specificul Standardelor de Audit INTOSAI.

Cuvinte cheie: INTOSAI; Instituții Supreme de Audit; misiuni de performanță; misiuni de sistem; misiuni de regularitate; misiuni de audit financiar;

Clasificare JEL: M42, H83

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Caranica, C.-N., Domnișor, A. (2022), Performance Audit Challenges in the Public Sector in Romania, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 1(165)/2022, pp. 172-184, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/165/006

Link permanent pentru acest document:

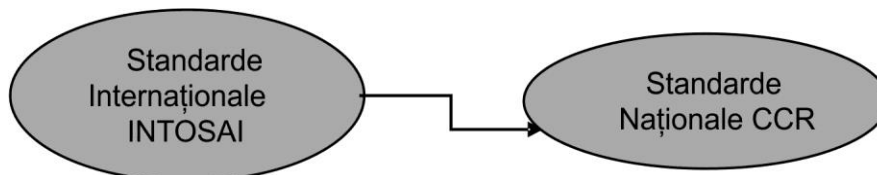
<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/165/006>
Data primirii articolului: 6.09.2021
Data revizuirii: 20.09.2021
Data acceptării: 11.01.2022

1. Introducere

În contextul progresului activităților de audit public din ultimii 30 ani, în sensul acomodării la cerințele mediului de business intern, lucru ce s-a întâmplat nu numai în România, ci și în alte țări (Xhani, Avram & Iliescu, 2020;

Reichborn-Kjennerud, 2014), cuantificarea percepției eficacității acestora a vizat realizarea unor misiuni de audit de performanță. Aceste misiuni analizează dacă obiectivele și activitățile entității sunt stabilite astfel încât să se poată realiza evaluarea rezultatelor și să se poată menționa conformitatea acestora cu obiectivele.

Figura nr. 1. Relația de interdependență dintre Standarde



Sursa: Prelucrări ale autoarelor după Standarde, 2011

În decursul ultimelor decade, Instituțiile Supreme de Audit din întreaga lume au fost în situația de a crește numărul misiunilor de audit public de performanță și pentru a crea un mecanism de îmbunătățire a activităților desfășurate de sectorul public, având în vedere și existența unor perioade de austeritate (Torres, Yetano&Pina, 2016). Cu toate acestea, există cercetări în unele țări vest europene ce concluzionează că atenția acordată acestor misiuni în mass media și în Parlament este moderată și că dialogul între Instituția Supremă de Audit și ministere este importantă în acest context (Reichborn-Kjennerud, 2014).

Prezenta lucrare a urmărit să definească diferitele tipuri de misiuni de audit public analizate, să prezinte cadrul standardizat aplicabil auditului de performanță și să releve printr-o analiză comparativă asemănări și diferențe între aceste misiuni și cele de regularitate, de sistem și audit financiar. Totodată, am realizat analiza datelor concrete puse la dispoziție de instituții reprezentative în organizarea unor astfel de misiuni în sectorul public, subliniind provocările metodologice ale auditului de performanță în România.

Pe teritoriul României se folosesc Standardele Internaționale de Audit emise de INTOSAI (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*), dar interpretate în contextul specific al unei țări din cadrul Uniunii Europene. Auditorii utilizează aceste standarde pentru a realiza activități profesionale calitative, eficiente și cu eficacitate. Aceste standarde urmăresc respectarea liniilor directoare ale auditului finanțelor publice, condiții de funcționare ce ar trebui respectate de Instituțiile Supreme de Audit (în cazul României – Curtea de Conturi a

României), principii de bază ale auditului și linii specifice, operaționale pentru desfășurarea auditului financiar, de performanță și de conformitate.

Curtea de Conturi a României a emis standarde de audit pe care le utilizează în activitatea sa astfel:

- generale referitoare la conduita etică, documentația de audit și principiile de legalitate și regularitate, privind utilizarea activității auditorilor și a experților, privind asigurarea și controlul calității în activitatea de audit, comunicarea, responsabilitatea, transparența și urmărirea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse.
- specifice: privind auditul financiar; privind auditul performanței și auditul de conformitate.

2. Cadrul standardizat și literatura de specialitate

În analiza noastră vom folosi standarde pentru planificarea misiunii, standarde privind procedurile și tehnicile de auditare și cele ce privesc realizarea raportului de audit în urma unui audit de performanță.

Standardele utilizate în misiunile de audit de performanță sunt Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI): Principiile fundamentale ale Auditului Performanței menționate în ISSAI 300; Standarde și linii directoare pentru auditul performanței bazate pe standardele de audit ale INTOSAI și pe experiența practică – ISSAI 3000; Liniile directoare ale auditului performanței – principiile cheie – ISSAI 3100. Totodată, în

auditul public de performanță se utilizează Manualul auditului performanței al Curții de Conturi Europene, Manualul auditului performanței al Curții de Conturi a României, H.G. nr.155/2014 pentru aprobarea Regulamentului privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități și H.G.

nr.1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern.

Standardele menționează că astfel de misiuni de audit de performanță se realizează în domenii cu risc ridicat și că nu exclud verificări privind conformitatea cu legislația și diferitele prevederi aplicabile.

Figura nr. 2. Etapele misiunilor de audit de performanță



Sursa: Traducere după ISSAI 300, INTOSAI Professional Standards Committee

Există trei moduri de a organiza o misiune de audit de performanță: pe bază de rezultate, prin analiza modului de apariție a disfuncțiilor din cadrul obiectivului auditat, dar și printr-o combinație a acestora.

Prin misiunile de performanță se urmărește ca, utilizând aplicarea principiilor și practicilor de management, să se

asigure minimizarea costurilor cu resursele alocate pentru a atinge rezultate maxime. Astfel, măsurarea performanței se realizează prin cei **3E**, economicitate, eficiență și eficacitate.

La targetarea celor 3E-uri, auditorii se folosesc de întrebări de tipul celor din **Tabelul nr. 1**.

Tabelul nr. 1. Întrebări folosite în măsurarea performanței

Pentru economicitate	Pentru eficiență	Pentru eficacitate
Procedurile de achiziție a bunurilor și serviciilor respectă acest principiu?	Folosirea resurselor respectă principiul?	Prin politica managerială s-au atins rezultatele programate?
Utilizarea resurselor s-a efectuat cu respectarea principiului?	Gestiunea, organizarea, execuția și monitorizarea activităților auditate respectă principiul?	Mijloacele utilizate și rezultatele obținute corespund obiectivelor politicii manageriale?
Managementul a urmărit atingerea obiectivelor și a indicatorilor de performanță stabiliți?	Activitățile corespund obiectivelor și cerințelor și se oferă servicii de calitate, la timp și orientate spre client/cetățean?	Impactul programat este rezultat direct al politicii manageriale sau datorat circumstanței?

Sursa: Proiecție proprie

Pentru a realiza un audit de performanță este necesar să se utilizeze minim două din cele trei concepte (3E):

- **Economicitatea** → minimizarea costurilor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate, dar cu menținerea calității;

- **Eficiența** → maximizarea rezultatelor la resursele alocate;

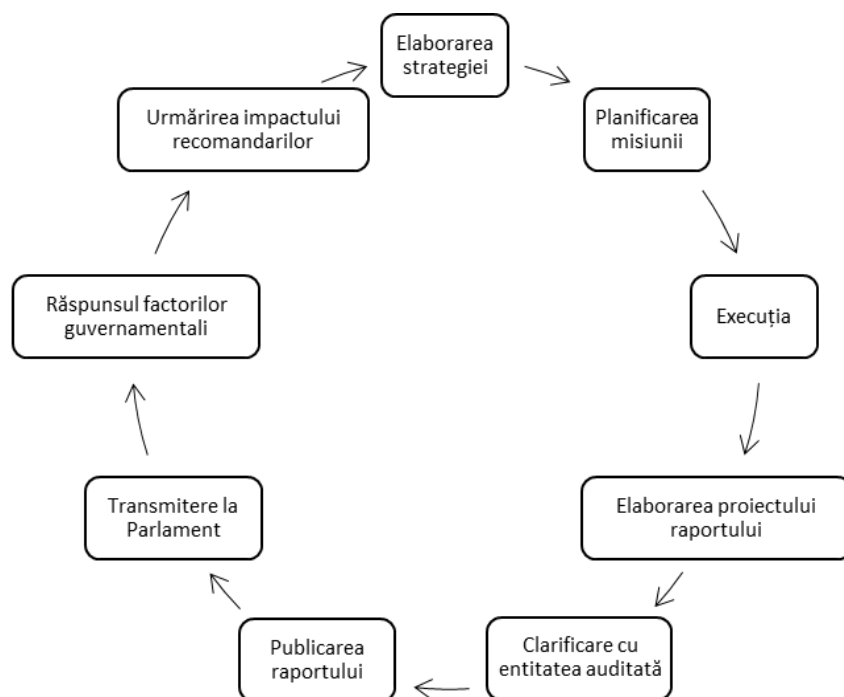
- **Eficacitatea** → gradul de îndeplinire a obiectivelor.

În faza de planificare auditul extern de performanță este realizat prin planificare strategică, atunci când se stabilesc

temele și entitățile auditate și operaționalizarea. În primă instanță strategia în astfel de misiuni este analiza riscurilor, în special cele de nereguli mari și fraude, domenii de interes și în baza unor informații primite prin rapoartele de audit de la ministere/audit financiar și inițiative/activități noi

ale executivului/entităților. Pentru stabilirea strategiei se analizează minim un orizont de timp de 3 ani și se decide care sunt resursele umane, materiale și de timp care sunt necesare pentru a realiza misiunea de performanță, astfel încât să se poată face o alegere strategică.

Figura nr. 3. Procesul auditului performanței



Sursa: Manualul Auditului Performanței, 2005, Curtea de Conturi a României

În Strategia Curții de Conturi a României urmează, conform Raportului de activitate pe anul 2020, să crească numărul temelor de audit al performanței, deoarece s-au

realizat un număr de 52 de astfel de misiuni dintr-un număr total de 3.023 de misiuni de audit public extern, respectiv 1,72%.

Tabelul nr. 2. Riscuri privind nerespectarea celor 3E-uri

1. existența unor cheltuieli nejustificate, care depășesc previziunile;
2. obiective economice neatinse sau îndeplinite parțial;
3. costuri și depășiri semnificative ale termenelor de finalizare în cazul unor proiecte;
4. reclamații, contestații și luări de atitudine ale reprezentanților grupurilor de consumatori privind calitatea serviciilor furnizate de entitate;
5. nivele mari ale datoriilor la bugetele publice și la alți creditori;
6. sistemul contabil și cel de control intern organizate sau conduse necorespunzător;
7. pierderi importante cauzate de calamități naturale, risipă etc;
8. modificări frecvente de natură instituțională/organizatorică;
9. diverse informații îngrijorătoare referitoare la utilizarea fondurilor publice prezentate de mass-media.

Sursa: Prelucrări ale autoarelor după Standarde, 2011

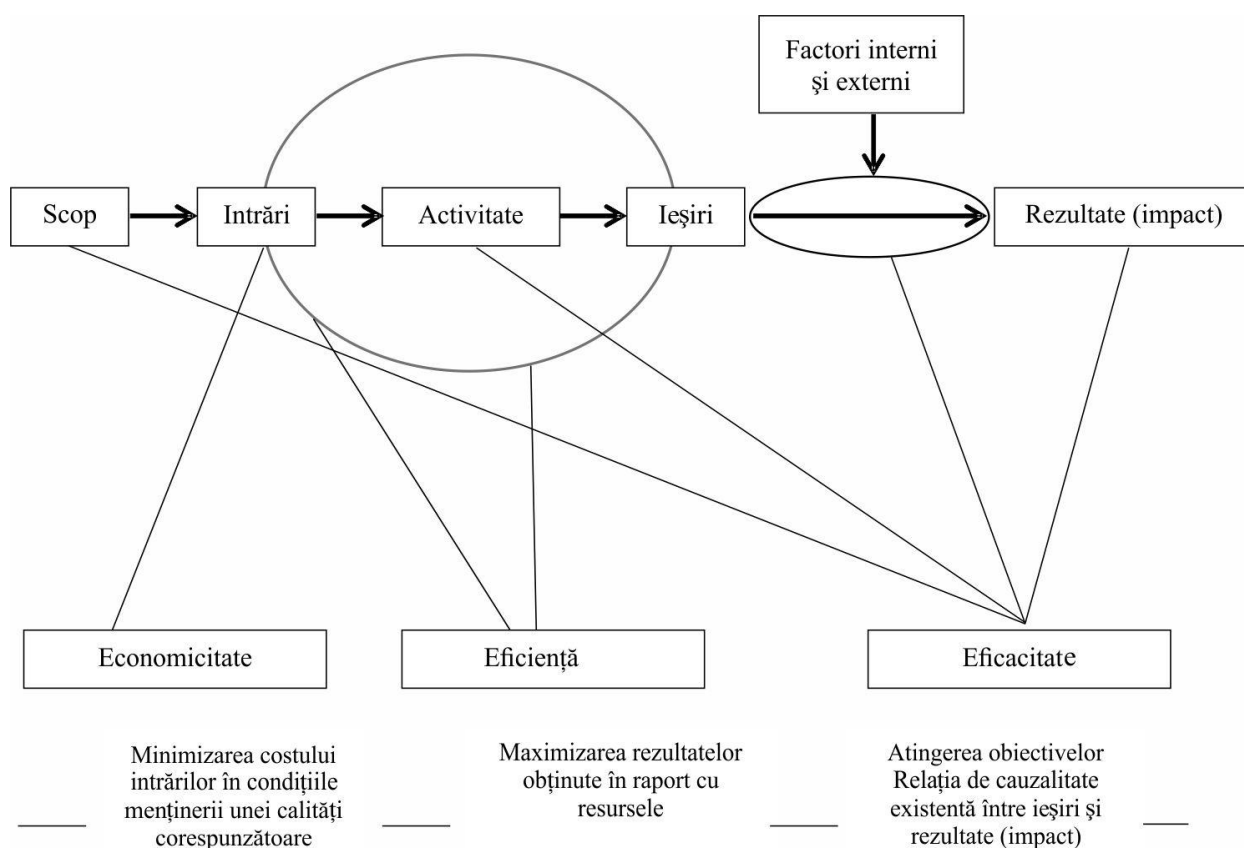
Alegerea strategică în cadrul misiunilor de performanță trebuie să țină cont și de răspunsurile la următoarele întrebări:

1. Cei 3E sunt puși în risc?
2. Studiul temei va aduce informații noi pentru creșterea performanței?
3. Este un moment potrivit pentru alegerea temei?
4. Posibilitatea de a efectua studiul?
5. Tema se încadrează în politica de auditat?

Auditul performanței **nu presupune în mod obligatoriu analizarea concomitentă** a celor „3E” – economicitate, eficiență și eficacitate, așa după cum ne precizează regulamentul de organizare și desfășurare a activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități emis de Curtea de Conturi a României.

Un model respectat de către auditori în misiunile de audit de performanță este cel referitor la urmărirea intrărilor și ieșirilor (**Figura nr. 4**).

Figura nr. 4. Model Intrări și ieșiri în auditul de performanță



Sursa: Manualul Auditului Performanței, 2005, Curtea de Conturi a României

În urma analizei misiunilor de audit public de performanță realizate de Curtea de Conturi a României s-a observat că pentru atingerea scopului s-au realizat inclusiv misiuni multianuale (de ex. Auditul performanței administrării patrimoniului sportiv al Ministerului Tineretului și Sportului în perioada 1990-2016).

Pentru pregătirea misiunii de audit public, auditorul realizează un **studiu preliminar** care are în componența sa o **analiză a riscurilor ce sunt semnificative asupra gestiunii financiare**, adică riscurile de neîndeplinire a obiectivelor stabilite pentru atingerea celor 3E-uri în utilizarea fondurilor publice și în administrarea

patrimoniului. Acestea pot fi inerente prin natura lor (risc inherent) și/sau pot fi influențate de deficiențele existente în organizarea și desfășurarea controlului intern (risc de control).

În acest sens, auditorul identifică factorii de risc ce privesc:

1. natura și complexitatea politicii, programului și operațiunilor;
2. diversitatea obiectivelor și scopurilor entității;
3. disponibilitatea resurselor,
4. complexitatea structurii organizației și claritatea responsabilităților;
5. existența și claritatea sistemelor de control;
6. complexitatea și calitatea informațiilor de gestiune.

Identificarea riscurilor conduce auditorul la **zone cu potențial riscant înalt**, ce trebuie analizate în cadrul misiunii de audit. Stabilind riscurile, auditorul realizează o listă a acestora și efectuează o primă evaluare a riscurilor cu informațiile de care dispune la acel moment.

Pentru desfășurarea misiunii auditorul trebuie să se folosească de criterii de audit pe care și le procură analizând în special legislația, standardele aplicabile și să stabilească obiectivele de audit. Pentru fiecare obiectiv se stabilesc întrebări pentru obținerea dovezilor care să stea la baza opiniei formulate și a recomandărilor formulate.

Curtea de Conturi realizează astfel de misiuni în primul rând pentru că are o „responsabilitate față de Parlament și contribuabili în legătură cu administrarea corespunzătoare a fondurilor și resurselor publice” (Standarde de audit, 2011), aceasta trebuind să răspundă solicitărilor venite din partea acestora.

O procedură specifică acestui tip de audit este **utilizarea grupului de dezbateri** pentru colectarea de informații pentru testarea acestora în cadrul misiunii, de la cei ce au legătură cu domeniul auditat, membri ai unor organizații profesionale, cercetători, cadre universitare. **Considerăm această abordare foarte importantă pentru obținerea unor recomandări de calitate.**

Deci, criteriile de audit alese de auditorii publici se vor stabili ținând cont de legislație, standarde, exemple de bună practică, indicatori de performanță, diverse criterii din valorificarea experienței diversilor cercetători, cadre universitare, experți etc.

Analiza datelor se face prin analize comparative, analize cost-beneficiu, analize cost-eficacitate, analiza îndeplinirii obiectivelor, analiza „înainte și după”.

Auditorul caută să stabilească cauza apariției problemei sesizate și efectul acelei probleme, consecința.

Raportul de audit de performanță realizat de către echipa de auditori se prezintă într-o formă specifică, cuprinzând **constatări atît cele pozitive, cît și cele pentru care s-au stabilit recomandări constructive**. Raportul de audit poate fi transmis Comisiei specializate a Parlamentului, Guvernului, Ministerului Finanțelor, Monitorului Oficial, instituțiilor publice auditate, entităților interesate. Mai mult, astfel de rapoarte vor fi reanalizate de către experți, entitatea auditată, persoane din mediul universitar și echipa care a participat la studiu, într-o perioadă ulterioară publicării acestuia, pentru a realiza un raport către Curtea de Conturi în care să se prezinte punctele de vedere ale acestor părți, care să conducă la oportunități în creșterea calității acestui tip de misiune și la creșterea impactului acestuia. Un astfel de mecanism ajută inclusiv la creșterea încrederii în activitatea Curții de Conturi.

Raportul de audit anual al Curții de Conturi a României ca Instituție Supremă de Audit cu experiență în auditul de performanță este publicat electronic și transmis și către Comisiile specializate ale Parlamentului spre analiză și supunerea spre dezbateri Plenului, după care se pregătește de către aceste Comisii un raport cu propuneri și concluzii.

Executivul va primi acest raport și, prin Ministerul Finanțelor, va realiza o minută prin care se vor menționa recomandările reținute spre implementare, având în vedere că **nu există prevedere legală care să oblige executivul la implementare**. Anual, Curtea de Conturi analizează implementarea acestor recomandări, care în cursul anului 2020 au reprezentat 115 astfel de acțiuni.

Interesul Curții de Conturi a României referitor la realizarea misiunilor de performanță este documentat inclusiv în 2012, când aceasta a inițiat demersuri privind misiuni ciclice referitoare la un domeniu de interes, de ex. sistemul de beneficii de asistență socială pentru prevenirea și combaterea sărăciei.

Curtea de Conturi Europeană a constatat că **indicatorul cel mai frecvent utilizat al impactului auditurilor de performanță este dat de recomandările implementate sau admise** (Van Looke & Put, 2011). Autorii au analizat informațiile existente pentru rapoartele/sintezele de

rapoarte de audit de performanță publicate pe pagina Curții de Conturi a României (cu denumirea din **Anexa 1**), dintr-un număr de 19 rapoarte/sinteze, realizate pentru o perioadă auditată cuprinsă între anii 2004-2019. S-a observat că toate aceste rapoarte/sinteze de rapoarte au

recomandări acceptate și doar pentru două rapoarte (aproximativ 11%) s-au formulat puncte de vedere de către auditați. În rapoartele de activitate ale instituției nu s-au regăsit informații privind numărul recomandărilor implementate din rapoartele de audit de performanță.

Număr de rapoarte/sinteze de rapoarte de audit de performanță pentru care există recomandări	Din care: Număr de rapoarte/sinteze de rapoarte de audit de performanță pentru care există recomandări acceptate	Din care: Număr de rapoarte/sinteze de rapoarte de audit de performanță pentru care există recomandări pentru care s-au formulat puncte de vedere la momentul reconcilierii de către entitatea auditată	Anii de minim și de maxim din perioada auditată a misiunilor de audit
19	19	2	2004-2019

Pe cealaltă parte, interesul și apetitul de realizare a misiunilor de audit public intern al performanței a fost din ce în ce mai mare, astfel că în Raportul privind activitatea de audit public intern din România pe anul 2019, Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern a menționat intenția de a lansa un ghid actualizat privind auditul de performanță, dar și de a realiza un proiect pilot privind testarea metodologiei elaborate în cadrul UAT Vulcana Băi.

Deși în anul 2019 s-au realizat 13.177 de misiuni de audit public intern, niciuna nu a fost de audit de performanță.

3. Metodologia cercetării

Cercetarea efectuată este exploratorie, calitativă, se referă la revizuirea literaturii de specialitate și a standardelor utilizate în misiunile de audit public de performanță, cu accent pe analiza comparativă a asemănărilor și deosebirilor regăsite între acest tip de misiune și alte tipuri (auditul de regularitate, de sistem, financiar). Studiul are ca obiectiv punctarea caracteristicilor și provocărilor auditului de performanță din sectorul public din România. Lucrarea s-a bazat și pe studiul diferențiat al ultimelor rapoarte privind activitatea de audit public intern și extern publicate de către Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (2019) și Curtea de Conturi a României (2020), din punct de vedere al organizării acestui tip de misiuni și informații privind reglementările utilizate în fiecare din cele două tipuri de misiuni de audit public de performanță, dar și prin analiza calitativă și cantitativă a informațiilor din 19 rapoarte/sinteze de rapoarte de audit de performanță realizate de către Curtea de Conturi a României, pe o perioadă de 15 ani, pentru care au fost auditate activități din diferite domenii.

4. Asemănări și deosebiri între auditul de performanță, de sistem, de regularitate și auditul financiar

Utilizând analiza comparativă a cadrului legislativ ce privește activitatea de audit public descrisă de către Legea nr.672/2002 și Legea nr.94/1992, se pot observa diferențele de definire dintre cele patru tipuri de misiuni de audit public exercitate de auditorul public intern și extern, precum în **Tabelul nr. 3**.

Se poate observa din **Tabelul nr. 3** că există:

- o asemănare de la definire între misiunile de audit public intern denumite misiuni de audit de regularitate sau conformitate și cele de audit public extern denumite misiuni de audit financiar sau de conformitate;
- o asemănare între evaluarea efectuată cu ocazia misiunilor de audit public extern, de performanță și misiunile de audit public intern de sistem, ce urmărește funcționarea din punct de vedere al eficacității, economicității și eficacității;
- o asemănare în sensul că misiunile de audit public extern organizate se referă la trei tipuri de astfel de misiuni, pe când cele de audit public intern se referă la trei tipuri de misiuni.
- o deosebire evidentă între denumirile pe care le poartă celelalte tipuri de misiuni de audit public intern față de cele de audit public extern.

Tabelul nr. 3. Deosebiri în definirea celor patru tipuri de misiuni de audit public

Auditul performanței	Auditul de sistem	Auditul de regularitate/conformitate	Audit financiar/de conformitate
Analizează criteriile stabilite în vederea implementării obiectivelor și atribuțiilor entităților față de rezultatele obținute (intern) Evaluează independent cum funcționează din punct de vedere al eficienței, economicității, eficacității activitatea/operațiunea/programul (extern)	Evaluează sistemele de conducere și control intern, pentru a stabili dacă acestea funcționează economic, eficace și eficient (intern)	Examinează acțiunile asupra efectelor financiare, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale și metodologice aplicabile (intern)	Se controlează dacă situațiile financiare sunt complete, reale și conforme cu legile și reglementările în vigoare (extern)

Sursa: Prelucrări ale autoarelor după Legea nr.672/2002 și Legea nr.94/1992

Am continuat în **Tabelul nr. 4** analiza comparativă în baza caracteristicilor descrise de H.G. nr.1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern și a H.G. nr.155/2014 pentru

aprobarea Regulamentului privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități emis de Curtea de Conturi a României.

Tabelul nr. 4. Comparație între caracteristicile celor patru tipuri de misiuni de audit public (continuare)

Auditul performanței	Auditul de sistem	Audit de regularitate/conformitate	Audit financiar/de conformitate
Auditul performanței ca activitate independentă și obiectivă de analiză a activităților/proceselor/programelor/proiectelor dintr-o entitate, concepută să aducă un plus de valoare acestora, prin evaluarea și compararea rezultatelor obținute cu cele propuse sau așteptate, în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate.	Auditul de sistem se realizează prin evaluarea sistemelor de conducere și de control intern, pentru a stabili dacă funcționează economic, eficace și eficient.	Se examinează acțiunile asupra efectelor financiare sub aspectul respectării principiilor, regulilor procedurale și metodologice aplicabile.	Auditul financiar urmărește verificarea: a) exactității și realității situațiilor financiare, conform cu reglementările contabile; b) evaluarea sistemelor de management și control privind urmărirea obligațiilor financiare către bugete sau către alte fonduri publice; c) utilizarea fondurilor alocate de la buget sau din alte fonduri speciale conform destinației stabilite;

Auditul performanței	Auditul de sistem	Audit de regularitate/conformitate	Audit financiar/de conformitate
			d) calitatea gestiunii economico-financiare; e) economicitate, eficiența și eficacitatea utilizării fondurilor publice; f) evaluarea activităților de control financiar propriu și de audit intern a entităților verificate.
OBIECTIVE			
Obiectivul principal este evaluarea modului în care entitatea utilizează fondurile publice, respectă principiile de economicitate, eficiență și eficacitate și oferă managementului un punct de vedere independent privind atingerea rezultatelor dorite, precum și recomandări privind mijloacele de a-și spori performanța. Rezultatele obținute examinate urmăresc următoarele aspecte: a) economicitatea, pentru minimizarea costului resurselor alocate la atingerea rezultatelor estimate ale unei activități cu menținerea calității corespunzătoare; b) eficiența, maximizarea rezultatelor unei activități în relație cu resursele utilizate; c) eficacitatea, adică gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare activitate și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității. Abordări utilizate de auditorii interni: a) abordarea pe bază de rezultate, pentru evaluarea performanțelor realizate, referitor la îndeplinirea cerințelor privind economicitatea, eficiența și eficacitatea în procesul de implementare și derulare a unui program sau activități; b) abordarea pe bază de probleme, se referă la identificarea, verificarea și analiza problemelor, respectiv economicitatea, eficiența și eficacitatea activităților referitor la implementarea și derularea unor programe sau realizarea unor activități de către entitățile auditate și a cauzelor apariției acestora.	Se analizează subsistemele componente ale entității, în cadrul unor misiuni specifice pentru a se asigura de funcționarea entității. În aceste misiuni se utilizează elemente specifice regularității activităților și elemente ale performanței. Criteriile utilizate în realizarea acestor misiuni sunt: a) conformitatea; b) regularitatea operațiilor și etica profesională; c) integritatea patrimonială și a documentelor justificative; d) economicitatea intrărilor, a resurselor utilizate și eficiența operațiilor; e) realizarea obiectivelor conform standardelor de calitate și performanță; f) informații operaționale și financiare utile și fiabile. Pentru acest tip de misiune entitatea publică este un sistem, compus din mai multe subsisteme.	Obiectivele misiunilor: a) valoare adăugată pentru entitatea auditată prin opinii și recomandări; b) o mai bună gestiune a riscurilor; c) monitorizarea conformității cu regulile și procedurile existente; d) creșterea calității proceselor de management al riscului, de control și de guvernanță; e) asigurarea existenței unor informații financiare și contabile fiabile și corecte; f) creșterea eficienței și eficacității operațiilor. Obiectivul principal este asigurarea regularității/conformității procedurilor și a operațiunilor cu cadrul normativ de reglementare.	Obiectivul general în misiunile de audit financiar este obținerea unei asigurări rezonabile asupra faptului că: a) situațiile financiare auditate nu conțin denaturări semnificative, sunt întocmite de către entitate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil în România, respectă principiile legalității și oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare; b) modul de administrare a patrimoniului și execuția bugetului de venituri și cheltuieli verificate sunt în concordanță cu scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele normative

Auditul performanței	Auditul de sistem	Audit de regularitate/conformitate	Audit financiar/de conformitate
Auditul performanței examinează sistemul de control intern/managerial pentru identificarea vulnerabilităților și zonelor de risc la țintele de performanță. Sistemul asigură economicitatea, eficiența și eficacitatea activităților. Criteriul principal în selectarea temelor de audit îl reprezintă posibilitatea îmbunătățirii performanțelor programelor/activităților. În organizarea misiunilor de audit extern se folosesc următoarele orientări: a) pe rezultate, dacă obiectivele stabilite au fost atinse; b) pe probleme, verificarea și analiza cauzelor disfuncțiilor; c) pe bază de sistem, care examinează funcționarea corespunzătoare a sistemului de management; d) o combinație a acestor abordări.	Folosind informații privind mărimea, volumul și diversitatea domeniilor în care activează entitatea publică, auditarea se realizează pe ansamblu sau pe componente.		prin care a fost înființată entitatea verificată și respectă principiile legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității.
REALIZAREA MISIUNII			
Pentru realizarea misiunilor de audit al performanței se utilizează un sistem de referință, criterii la care să se raporteze rezultatele verificărilor efectuate. Criteriile sunt stabilite pe baza strategiei guvernamentale, prin analiza legislației, politicilor publice, cerințelor contractuale, standardelor naționale sau internaționale, ghiduri și reglementări, standarde pe domenii și alți indicatori relevanți, literatura de specialitate, referințe obținute prin compararea cu buna practică în domeniul auditat, rezultatele obținute de entități publice similare, criterii utilizate în audituri similare; criterii de performanță stabilite de către legislativ; criterii obținute prin valorificarea experienței unor specialiști, experți, cercetători în domeniu. Grupul de dezbateri este o procedură utilizată în auditul public extern al performanței și constă în colectarea de opinii și idei privind principalele probleme de la persoane de specialitate din cadrul entității auditate și din afara acesteia.	Prin acest tip de misiune se realizează o analiză aprofundată a proceselor și rezultatelor. Se analizează modul în care a fost conceput și pus în aplicare sistemul/subsistemul.	Se realizează prin compararea realității cu sistemul de referință stabilit.	Curtea de Conturi certifică, în baza legislației, acuratețea și veridicitatea situațiilor financiare auditate.

Sursa: Prelucrări ale autoarelor după Legea nr.672/2002 și Legea nr.94/1992

Asemănări:

- ✓ derularea misiunilor de regularitate, sistem și financiare presupune elaborarea planului de audit, care trebuie să fie detaliat în funcție de mărimea entității auditate și complexitatea acesteia;
- ✓ în etapa de elaborare a planului de audit trebuie menționate informații despre natura activității entității auditate, sistemul informațional, organigrama, caracteristicile entității;
- ✓ etapele de auditare propriu-zisă și redactarea raportului de audit sunt realizate pentru oricare tip de misiune de audit public.

Deosebiri:

- ✓ **auditul de regularitate** ia în considerare reglementări clare în baza cărora se concluzionează dacă operațiunile auditate sunt legale sau ilegale, **auditul de performanță** este deschis interpretărilor, auditorul are posibilitatea de a alege criteriile în funcție de cei 3E, **auditul financiar** folosește criterii unice stabilite de legislație și de reglementările aplicabile;
- ✓ **auditul de regularitate** prezintă opinia asupra legalității operațiunilor și tranzacțiilor efectuate, **auditul de sistem** verifică implementarea și funcționarea sistemului de control intern și controlului intern în funcție de cei 3E;
- ✓ **auditul de performanță** se poate realiza numai dacă conducătorii entității au stabilit indicatori de performanță cuantificabili. Auditorul măsoară îndeplinirea indicatorilor și corespondența cu nivelul resurselor alocate și consumate;
- ✓ **auditul de performanță** se finalizează prin rapoarte specifice, structura acestora diferă în funcție de obiectiv, **auditul financiar** se finalizează prin raport de audit financiar ce prezintă circumstanțele economico-financiare;
- ✓ **auditul de regularitate** verifică și face un diagnostic entității la timpul trecut și prezent, **auditul de performanță** formulează recomandări pentru funcționarea sistemelor în viitor și **auditul financiar**

verifică și prezintă opinia după încheierea exercițiului financiar;

- ✓ **auditul de regularitate** se efectuează numai la entitățile care au evidența contabilă proprie, **auditul de performanță și de sistem** este obligatoriu a se executa cu prioritate la entitățile ce emit decizii ce influențează performanța structurilor subordonate.

5. Concluzii

O primă concluzie a studiului din punct de vedere al standardelor și reglementărilor aplicabile este că misiunile de audit de performanță se pot realiza atât de către auditorii publici externi, organizați la nivelul Curții de Conturi a României, cât și de către auditorii publici interni, organizați de către Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern din cadrul Ministerului Finanțelor.

Una din provocările actuale în desfășurarea unei misiuni de audit public intern de performanță este realizarea actualizărilor necesare de către instituția responsabilă metodologic, testarea pe cazuri concrete a acesteia prin organizarea de misiuni de audit public intern de performanță și prezentarea acestor exemple de bună practică auditorilor publici interni din România.

O altă provocare specifică acestui tip de misiune este necesitatea cunoașterii indicatorului impactului auditorilor de performanță, pe care studii anterioare l-au apreciat a fi dat de recomandările implementate sau admise.

Putem concluziona că există diferențe, dar și asemănări între misiunile de performanță realizate de către auditul public extern și intern, dar și între aceste misiuni și cele de regularitate, sistem și audit financiar.

Limitele acestei cercetări constau în numărul redus raportat al misiunilor de audit de performanță, la cele două instituții cu rol metodologic analizate. Într-un studiu ulterior se poate realiza analiza evoluției numărului acestor misiuni de performanță, dar și a modului de utilizare a metodologiei actualizate de audit public intern pentru acest tip de misiune.

BIBLIOGRAFIE

1. Reichborn-Kjennerud, K. (2014) Performance audit and the importance of the public debate, *Evaluation*, 2014 20: 368, DOI: 10.1177/1356389014539869;

2. Van Looke, E., & Put, V. (2011). The impact of performance audits: A review of the existing evidence; in: „Performance Auditing. Contributing to

- Accountability in Democratic Government”, *Edward Elgar Publishing*, Chapter 9.
DOI: <https://doi.org/10.4337/9780857931801>
3. Torres, L., Yetano, A., & Pina, V. (2016). Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices, *Administration & Society*, 1-32, 2016, DOI: 10.1177/0095399716658500;
 4. Xhani, N., Avram, M., & Iliescu Ristea, M.-A. (2020). The Development of Auditing in the Public Sector in Albania and Responsible Institutions. *Journal of International Cooperation and Development*, 3(1), 38; <https://doi.org/10.36941/jicd-2020-0004>;
 5. H.G. nr.155/2014 pentru aprobarea Regulamentului privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități; Monitorul Oficial nr. 547 din 24 iulie 2014
 6. H.G. nr.1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, Monitorul Oficial nr. 17 din 10 ianuarie 2014;
 7. Legea nr.672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 953 din 24 decembrie 2002;
 8. Manualul Auditului Performanței, *Curtea de Conturi*, București, 2005;
 9. Manualul Auditului Performanței, *Curtea de Conturi*, București, 2013, ISBN 978-973-0-14729-2;
 10. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/issai_300_en.pdf
 11. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_RO.PDF
 12. <http://www.curteadeconturi.ro/Regulamente/STANDARDE%20DE%20AUDIT%20-%202011.pdf>
 13. https://www.curteadeconturi.ro/uploads/c9bdc530/8abe592f/2f119ca1/a351d4ab/af97b450/d3f35915/66802bf0/05a372b4/Raport_de_activitate_pe_anul_2020.pdf

Anexa nr. 1. Rapoarte/sinteze de rapoarte de audit de performanță analizate

1. SINTEZA Raportului de audit al performanței privind piața de energie electrică în perioada 2010-2014; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/fde5b18f/4d913ef9/813b8158/d58016a2/39899d80/899d99ff/7f6a75c2/7c4f51d0/SINTEZA_piata_energie.pdf;
2. SINTEZA Rapoartelor de auditul performanței utilizării fondurilor publice pentru reabilitarea termică a blocurilor de locuințe la nivelul Sectoarelor Municipiului București, în perioada 2010-2014; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/76c1a1ba/9b80b461/46bf25eb/7331ad45/9b439a25/c86a46d9/3e5d329b/bbd3eee7/SINTEZA_reabilitarea_term.pdf;
3. SINTEZA Raportului de audit al performanței Eficiența și eficacitatea utilizării fondurilor în acțiunile de gestionare a deșeurilor și ecologizare a zonelor afectate de activități industriale pe perioada 2011-2013; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/a93b22b1/39581700/f6f99a2c/41bc24e7/6cf02aa4/fdc8a681/3377743f/28421cba/Sinteza_AP_deseuri.pdf;
4. SINTEZA Raportului de audit al performanței modului de administrare a fondului forestier național în perioada 2010-2013; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/2a32e71b/bba82d71/f25e1d61/c119634e/883389c0/3a79e9bf/848ef4d8/7e5ede62/Sinteza_FF.pdf;
5. Raportul de audit al performanței privind utilizarea fondurilor alocate de la bugetul de stat pentru derularea programelor sau proiectelor finanțate prin Fondurile Externe Nerambursabile pentru perioada intermediară 2007-2012; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/649ec1ae/f56c260b/2f794c69/e8ee9d00/3cb19cd8/5f111009/95a3b3f0/4618c4fe/Raport_audit_performanta_FEN_2007-2012.pdf;
6. RAPORT DE AUDIT AL PERFORMANȚEI „Evaluarea vulnerabilităților și sustenabilității datoriei publice”; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/b0211572/e15b848d/1bbddfb4/6f89c20a/3ec1af4f/a43d9eb3/83538908/2904e5e8/Raport_audit_performanta_sustenabilitate_si_vulnerabilitate_DP_2014v22septembrie2014_finala.pdf;
7. RAPORT DE AUDIT DE PERFORMANȚĂ „Evaluarea managementului datoriei publice în perioada 2012 – 2014” la Ministerul Finanțelor Publice; <https://www.curteadeconturi.ro/uploads/4fda27c9/f9d81e7f/416ac6ec/d19535d2/2eecbf69/bb>

- 9afd61/4f21678b/eb5ac99e/Raport_FIN_PERF_2015.pdf;
8. Sinteza Raportului de audit al performanței utilizării fondurilor alocate de la bugetul de stat pentru conservarea și restaurarea fondului arhivistic; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/48c3fe6b/019d219a/8c8de8b0/63903cb4/2ece73b6/19107e6d/286f166b/b0f2a33e/SINTEZA_ANR_FINAL.pdf;
 9. RAPORT DE AUDIT AL PERFORMANȚEI privind utilizarea fondurilor destinate emiterii, tipăririi, punerii și retragerii în/din circulație, conservării și comercializării timbrelor și efectelor poștale în perioada 2004-2014; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/36956a32/fe753adb/84d52904/e459923d/c96da5aa/a5c414c2/a3823e11/ecd1485b/SINTEZA_AP_TIMBRE_DEP_XI.pdf;
 10. RAPORT cu privire la cheltuielile efectuate de către entitățile publice ale administrației centrale și locale pentru desfășurarea activității de asistență juridică și reprezentare în perioada 2013-2015; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/44a6b81b/a371e61c/d982e516/2871d01e/4e75293c/21d2024d/20e35c22/005239dd/Raport_cheltuieli_juridice_cu_anexe.pdf;
 11. Sinteza Raportului de audit al performanței fondurilor alocate prin bugetul Autorității Naționale pentru Turism pentru dezvoltarea și promovarea turistică a României pentru perioada 2013-2015; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/5df5d1d1/2ec7c971/1e27241d/62cfa9b6/4e0cbcc8/439b8e32/b2c6a329/751675dc/Dep_IV_Sinteza_AN_TURISM.pdf;
 12. SINTEZA raportului de audit al performanței privind sprijinirea activității românilor de pretutindeni pe perioada 2013-2016 la Ministerul Afacerilor Externe; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/0d00b361/540ccadd/d2b5c460/9b27ae82/afd251cf/f88218ac/b9b70d04/b793bfaa/Sinteza_RAP_DPRRP.pdf;
 13. SINTEZA RAPORTULUI DE AUDIT cu tema Performanța administrării și exploatării resurselor acvatice vii din habitatele piscicole naturale și a acvaculturii, în perioada 2016-2019; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/f0298466/9272050b/e2a14f74/4dcddbd7/726d6806/6a5876e0/25c85294/3f685ef9/SINTEZA_Raport_AP_PESCUIT_si_ACVACULTURA_2016-2019.pdf;
 14. SINTEZA Raportului de Audit "Performanța activității de cercetare fundamentală și aplicativă în domeniile agriculturii în perioada 2009-2016"; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/8d3b996f/5854fcc3/fd101319/ef1fd703/6a1fc681/36126425/26c848a0/fb43e894/SINTEZA_FIN2-dupa_Plen-23.03.2017.pdf;
 15. Raport – Performanța implementării reformei îmbunătățirilor funciare reglementată de legea nr. 138/2004 (publicat 2014); https://www.curteadeconturi.ro/uploads/0ad2b5a6/5fa802c5/73c5dc5d/cbafab5f/6fbaccce/563b5a9e/12ff966c/dbec1284/RAPORT_IRIGATII.pdf;
 16. Sinteza raportului de audit al performanței la Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri naționale din România și activitatea specifică destinată drumurilor naționale, 2012; <https://www.curteadeconturi.ro/uploads/801b2f58/3fac5cf0/cc44086e/09c26529/6b32f69d/bfc3b1d6/8a461734/36a29bd0/infrutiera4.pdf>;
 17. Auditul performanței Proiectului de construire de pasarele pietonale pe DN1, 2007; <https://www.curteadeconturi.ro/uploads/555691da/59680996/2eff4250/9b36190b/c8414257/a4a25a10/a19ddd63/627deb04/infrutiera3.pdf>;
 18. Performanța utilizării fondurilor alocate pentru pietruirea drumurilor comunale, 2007; <https://www.curteadeconturi.ro/uploads/5f0960e3/7eb7fbee/f19b0ceb/37c47727/595bed72/abd22b70/fb18ee35/a9a8810b/infrutiera2.pdf>;
 19. Auditul performanței utilizării fondurilor destinate drumurilor naționale și județene, 2005; <https://www.curteadeconturi.ro/uploads/a5bfd6f0/6db9eb5/8b59360a/91d209f7/df4ee912/ec8c88a6/8fd16d21/f450f60e/infrutiera1.pdf>

Camera Auditorilor Financiari
af
din România

