

# audit

## FINANCIAR

Anul XIV, nr. 134 - 2/2016

2/2016

- **Asigurarea rapoartelor integrate: situația actuală**
- **Assurance of integrated reports: the state of the art**



- **Documentarea prețurilor de transfer – o măsură eficientă pentru combaterea fenomenului de erodare a bazei impozabile și mutare a profiturilor?**
  - **Raportarea capitalului uman în România: de la costuri corporative la responsabilitate socială și formare vocațională**
  - **Interdependențe între guvernarea corporativă și auditul financiar: informații de la Bursa de Valori din România**

- **Transfer pricing documentation – an efficient measure for combating the base erosion and profit shifting?**
- **Human capital reporting in Romania: from corporate costs to social responsibility and vocational training**
- **Interdependencies between corporate governance and financial audit: evidence from the Romanian Stock Exchange**

**Impactul auditului asupra tehnologiilor informaționale și de comunicație verzi**

**The impact of auditing on green information and communication technologies**



Universitatea „Constantin Brâncoveanu” din Pitești  
și  
Facultatea de Finanțe-Contabilitate Pitești  
organizează

Conferința științifică  
**CONTABILITATEA ȘI FINANȚELE –  
LIMBAJE UNIVERSALE ALE AFACERILOR**  
Ediția I, 18 martie 2016

Conferința își propune să creeze un spațiu de diseminare a rezultatelor cercetării în domeniile contabilitate și finanțe, dar și în domenii interdisciplinare, de mare interes atât pentru mediul academic, cât și pentru practicieni, să reprezinte o platformă de dezbateră a problemelor și provocărilor acestor domenii.

Lucrările Conferinței se vor desfășura pe secțiuni astfel:

**I. Dimensiuni și provocări ale contabilității și auditului financiar**

Responsabil secțiune: *Lect. univ. dr. Corina Ducu*, e-mail: [corina\\_ducu@yahoo.com](mailto:corina_ducu@yahoo.com)

**II. Dimensiuni și provocări actuale ale finanțelor publice și private**

Responsabil secțiune: *Lect. univ. dr. Niculina Stănescu*, e-mail: [niculina.stanescu@yahoo.com](mailto:niculina.stanescu@yahoo.com)

**III. Competitivitate și creștere eficientă prin modele de afaceri sustenabile**

Responsabil secțiune: *Conf. univ. dr. Luminița Voicu*, e-mail: [voicu\\_l2003@yahoo.com](mailto:voicu_l2003@yahoo.com)

Articolele științifice se vor publica în **Revista „Strategii manageriale”**, indexată EconPapers (RePEc), DOAJ, IDEAS. ([www.strategiimaneriale.ro](http://www.strategiimaneriale.ro)).

Se vor selecta articole în vederea publicării în **Revista „Audit Financiar”**, indexată RePEc, EBSCO, ProQuest, Cabell's, Ulrich's. ([www.revista.cafr.ro](http://www.revista.cafr.ro)).

**NU SE PERCEPE TAXĂ DE PARTICIPARE SAU TAXĂ DE PUBLICARE!**

**Important:**

- *Termenul pentru transmiterea rezumatului (max. 200 de cuvinte): 1 martie 2016*
- *Notificarea acceptării/respingerii rezumatului: autorii vor fi informați în 1-3 zile*
- *Termenul pentru transmiterea lucrărilor (redactate în limba română și în limba engleză): 10 martie 2016*
- *Notificarea acceptării/respingerii lucrării: autorii vor fi informați în 3-5 zile*

Pentru a vizualiza toate informațiile privind Conferința puteți accesa linkul:  
<http://www.univcb.ro/p-168-conferinta.stiintifica.2016.html>

Așteptăm cu mare interes să participați la lucrările Conferinței și să vizitați orașul Pitești!  
Conducerea Facultății de Finanțe – Contabilitate dorește tuturor participanților mult succes!

**Comitetul de organizare al Conferinței**

Persoană de contact: *Conf. univ. dr. Cristina Gănescu*,

E-mail: [cristina\\_ganescu@yahoo.com](mailto:cristina_ganescu@yahoo.com),

Telefon: +40744420742, +40248-212627

**PARTENERI**



# Sumar / Content

**audit**  
**FINANCIAR**

2/2016

## Liliana FELEAGĂ, Ioana NEACȘU

- Documentarea prețurilor de transfer – o măsură eficientă pentru combaterea fenomenului de erodare a bazei impozabile și mutare a profiturilor? [Click here!](#) ..... 127
- *Transfer pricing documentation – an efficient measure for combating the base erosion and profit shifting?* [Click here!](#) ..... 183

## Daniela MARDIROS, Roxana DICU, Mihai CARP

- Raportarea capitalului uman în România: de la costuri corporative la responsabilitate socială și formare vocațională [Click here!](#) ..... 139
- *Human capital reporting in Romania: from corporate costs to social responsibility and vocational training* [Click here!](#) ..... 195

## Florin DOBRE

- Interdependențe între guvernarea corporativă și auditul financiar: informații de la Bursa de Valori din România [Click here!](#) ..... 151
- *Interdependencies between corporate governance and financial audit: evidence from the Romanian Stock Exchange* [Click here!](#) ..... 206

## Laura-Diana RADU

- Impactul auditului asupra tehnologiilor informaționale și de comunicație verzi [Click here!](#) ..... 162
- *The impact of auditing on green information and communication technologies* [Click here!](#) ..... 217

## Mădălina DUMITRU, Raluca-Gina GUȘE

- Asigurarea rapoartelor integrate: situația actuală [Click here!](#) ..... 172
- *Assurance of integrated reports: the state of the art* [Click here!](#) ..... 227

Revistă lunară 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:  
prof. univ. dr. **Mădălina DUMITRU**

Secretar de redacție:  
**Cristina RADU**  
Prezentare grafică și tehnoredactare:  
**Nicolae LOGIN**

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

B.D.I.: CABELL's  
EBSCO;  
ERIH PLUS;  
PROQUEST;  
RePEc  
ULRICH's.

Marcă înregistrată la OSIM,  
sub nr. M2010 07387

Telefon: (021) 410.74.43 interior 120;  
Fax: (021) 410.03.48;  
E-mail: revista@cafr.ro;  
http: revista.cafr.ro  
ISSN: 1583-5812,  
ISSN on-line: 1844-8801

Tipar: Universal Color SA,  
Str. Victoriei, Complex Fortuna-Parter,  
Pitești, jud. Argeș,  
tel.: +40 248 215 788  
e-mail: universal@universalcolor.ro

## Colegiul Editorial Științific

- Prof. univ. dr. Dinu AIRINEI – Universitatea „Al. I. Cuza”, Iași*  
*Prof. univ. dr. Veronel AVRAM – Universitatea din Craiova*  
*Prof. univ. dr. Sorin BRICIU – Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba Iulia*  
*Prof. univ. dr. Ovidiu BUNGET – Universitatea de Vest din Timișoara*  
*Prof. univ. dr. Alain BURLAUD – Conservatorul Național de Arte și Meserii, Paris*  
*Prof. univ. dr. Tatiana DĂNESCU – Universitatea „Petru Maior”, Târgu Mureș*  
*Conf. univ. dr. Lilia GRIGOROI – Academia de Studii Economice din Moldova, Chișinău*  
*Prof. univ. dr. David HILLIER – Leeds University Business School, Marea Britanie*  
*Prof. univ. dr. Allan HODGSON – University of Queensland, Australia*  
*Prof. univ. dr. Emil HOROMNEA – Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași*  
*Prof. univ. dr. Robin JARVIS – ACCA, Universitatea Brunel, Marea Britanie*  
*Prof. univ. dr. Maria MANOLESCU – Academia de Studii Economice, București*  
*Prof. univ. dr. Dumitru MATIȘ – Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca*  
*Prof. univ. dr. Ion MIHĂILESCU – Universitatea „Constantin Brâncoveanu”, Pitești*  
*Prof. univ. dr. Ana MORARIU – Academia de Studii Economice București*  
*Conf. univ. dr. Mirela PĂUNESCU – Academia de Studii Economice București*  
*Conf. univ. dr. Irimie Emil POPA – Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca*  
*Prof. univ. dr. Vasile RĂILEANU – Academia de Studii Economice București*  
*Prof. univ. dr. Ion STANCU – Academia de Studii Economice București*  
*Prof. univ. dr. Donna STREET – Universitatea Dayton, SUA*  
*Prof. univ. dr. Ioan TALPOȘ – Universitatea de Vest din Timișoara*  
*Prof. univ. dr. Eugeniu ȚURLEA – Academia de Studii Economice București*  
*Prof. univ. dr. Iulian VĂCĂREL – membru al Academiei Române*

Toate drepturile asupra acestei ediții aparțin Camerei Auditorilor Financieri 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: revista@cafr.ro, obligatoriu 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 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 științifice** 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 [www.revista.cafr.ro](http://www.revista.cafr.ro), la secțiunile „Recenzii” și „Manuscrise”.

---

# Documentarea prețurilor de transfer – o măsură eficientă pentru combaterea fenomenului de erodare a bazei impozabile și mutare a profiturilor?

---

*Prof. univ. dr. Liliana FELEAGĂ,*  
Academia de Studii Economice București, România,  
e-mail: liliana.feleaga@cig.ase.ro

*Drd. Ioana NEACȘU,*  
Academia de Studii Economice București, România,  
e-mail: neacsu\_ioana2007@yahoo.com

## Rezumat

Constituirea grupurilor de societăți a devenit un fenomen de mare amploare, ajungând să domine economia la nivel global. Aceste grupuri și-au înființat filiale în diverse țări ale lumii, fapt ce a condus la apariția problemelor legate de impozitarea rezultatelor în cadrul grupului, respectiv la conturarea conceptului de prețuri de transfer. Acest concept a fost utilizat de-a lungul timpului de către multinaționale pentru a-și muta profiturile în jurisdicții mai relaxate din punct de vedere fiscal. Din acest motiv, la nivel global, au apărut preocupări pentru adoptarea unei legislații care să aibă ca efect combaterea fenomenului de erodare a bazei impozabile și mutare a profiturilor. Prezentul articol analizează dacă adoptarea unei legislații care să prevadă cerința documentării prețurilor de transfer reprezintă o măsură eficientă de estompere a fenomenului de manipulare a prețurilor de transfer și mutare a profiturilor. Cercetarea a fost realizată la nivelul țărilor membre ale Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică. De asemenea, articolul își propune să clarifice anumite aspecte din sfera prețurilor de transfer și să evidențieze într-o abordare practică modul de funcționare al acestora. Noutatea, originalitatea și impactul articolului asupra profesiei contabile constau în faptul că prețurile de transfer reprezintă un concept relativ nou atât pentru specialiștii din România, cât și pentru autoritățile fiscale.

**Cuvinte-cheie:** prețuri de transfer, principiul valorii de piață, relații de afiliere, dubla impunere a rezultatelor, manipularea rezultatelor, dosarul prețurilor de transfer

**Clasificare JEL:** M40

## 1. Introducere

Istoria prețurilor de transfer începe, cel mai probabil, în perioada interbelică. După Primul Război Mondial, când ratele de impozitare au început să crească, țări precum Statele Unite ale Americii au acordat o atenție deosebită modului în care se realiza alocarea profitului între întreprinderi. Ca urmare a acestor preocupări, în 1930, SUA a devenit țara care a folosit pentru prima dată noțiunea de *principiu al valorii de piață* (en. arm's length principle). Conform acestui principiu, societățile ar fi trebuit să se întrebe *care ar fi fost prețul stabilit de o companie independentă ce operează pe o piață competitivă pentru a furniza servicii comparabile*. După cel de al Doilea Război Mondial, SUA, pornind de la principiul valorii de piață, au elaborat și adoptat primele reglementări în materie de prețuri de transfer (Mirjam, 2015). Ulterior, alte țări, precum Australia, Germania, Indonezia, Italia și Japonia, au manifestat interes în ceea ce privește prețurile de transfer și au adoptat o legislație în acest sens (Lohse, Riedel și Spengel, 2012). Mai mult, pentru dezvoltarea unor reglementări la nivel global în sfera prețurilor de transfer, în anul 1979 Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) a publicat un raport cu privire la alocarea profitului și a cheltuielilor între societățile afiliate. În anul 1994 SUA au revizuit reglementările cu privire la prețurile de transfer, iar ca răspuns, OCDE a publicat în anul 1995 *Ghidul de prețuri de transfer pentru companiile multinaționale și autoritățile fiscale*, care a fost revizuit în anul 2010 (OCDE, 2010).

În România, conceptul de preț de transfer a fost menționat pentru prima dată în Codul Fiscal în anul 1994, însă abia în anul 2000 a fost elaborată legislația necesară aplicării principiului valorii de piață. Deși a trecut mai bine de un deceniu de atunci, specialiștii în domeniu consideră că această legislație este încă „ambiguă și mult prea sumară”, iar societățile nu acordă suficientă atenție aspectelor referitoare la prețurile de transfer (Corlaci și Tiron, 2014). Totuși, se așteaptă ca odată cu intrarea în vigoare la 1 ianuarie 2016 a noii legislații fiscale, care prevede obligativitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer, societățile să trateze cu mai multă atenție acest subiect, iar specialiștii din domeniul financiar-contabil să manifeste mai mult interes în ceea ce privește analiza prețurilor de transfer și documentarea acestora.

Prezentul articol își propune să analizeze dacă adoptarea de reglementări privind întocmirea dosarului prețurilor de transfer reprezintă o măsură care descurajează practica multinaționalelor de a-și muta profiturile prin intermediul mecanismului prețurilor de transfer în jurisdicții mai relaxate din punct de vedere fiscal. În plus, sunt prezentate o serie de judecăți conceptuale și practice privind prețurile de transfer, dar și unele problematice conturate de acestea: relațiile de afiliere în cadrul grupului, respectarea principiului valorii de piață și dubla impozitare a rezultatelor la nivel de grup. Mai mult, în ultimul timp s-a remarcat faptul că autoritățile fiscale au început să realizeze din ce în ce mai des controale pe tema prețurilor de transfer, controale ce vizează în special dosarul prețurilor de transfer. În acest context, articolul prezintă importanța pentru profesia financiar-contabilă, întrucât pe lângă faptul că descrie modificările legislative în materie de prețuri de transfer și mecanismul de funcționare al acestora, îi încurajează pe profesioniștii din domeniul financiar-contabil să acorde o mai mare importanță documentației prețurilor de transfer și clarifică aspecte practice.

## 2. Sinteza literaturii de specialitate referitoare la prețurile de transfer

Prețul la care bunurile sau serviciile sunt transferate între societăți din cadrul unui grup determină modul de împărțire a profitului între entități și, prin urmare, nivelul impozitului plătit de fiecare societate. Din acest motiv, subiectul prețurilor de transfer este foarte important pentru grupurile de societăți (Sansing, 2014).

Unii cercetători consideră că prețurile de transfer ar putea fi reprezentate de remunerația primită de societatea mamă pentru prestarea anumitor servicii filialelor sale. De asemenea, prețurile de transfer sunt reprezentate și de remunerația primită de o filială ca urmare a realizării de tranzacții cu o altă filială a grupului (Smith și Eden, 2001).

Pentru alți cercetători, prețurile de transfer reprezintă doar o unealtă a multinaționalelor folosită pentru a reduce impozitul pe profitul global. Astfel, Peralta ș.a. (2006) consideră că firmele multinaționale, având în vedere faptul că dețin entități în diferite țări ale lumii, pot profita de pe urma diferențelor între cotele de impozit pe

profit prin manipularea profiturilor în diferite moduri. Printre modalitățile de manipulare a profiturilor, manipularea prețurilor de transfer este cea mai cunoscută metodă.

Devereux (2006) a studiat impactul taxării asupra localizării capitalului, a firmelor și a profiturilor. În urma analizării datelor, autorul a ajuns la concluzia că valoarea cotei de impozitare joacă un rol important în cadrul deciziilor luate de firmele multinaționale, mai exact în decizia de localizare a profiturilor impozabile ale acestora.

Bartelsman și Beetsma (2003) au analizat mai multe țări membre OCDE pentru a vedea în ce măsură cotele de impozit duc la mutarea profiturilor multinaționalelor, mutări care să nu fie influențate de activitatea reală a firmelor. Rezultatele studiului au arătat că o creștere de un procent a cotei de impozit pe profit într-o anumită țară duce la reducerea cu 3 procente a veniturilor taxabile ale multinaționalelor în acea țară. Cei doi autori prezintă BMW ca exemplu de mutare a profiturilor în afara Germaniei, entitate al cărui impozit pe profit în Germania, ca procent din totalul impozitului pe profit plătit în întreaga lume, s-a redus de la 88% în 1998 la 5% în 1992 și a ajuns la 16% în 1993. Directorul financiar al BMW a fost cel care a recunoscut public că a încercat mutarea „reală” a costurilor în țările cu taxe mai mari.

Clausing (2000) a analizat impactul minimizării fiscale asupra tranzacțiilor intra-grup. El a avut în vedere tranzacțiile dintre societățile mamă din SUA și filialele acestora din alte țări în perioada 1982 – 1994 și a observat că există o legătură clară între nivelul taxelor și tranzacțiile intra-grup. Rezultatele au arătat că Statele Unite aveau pentru perioada analizată solduri ale bilanțelor comerciale mai puțin favorabile decât țările cu taxe mai mici, ceea ce a întărit premisa teoretică, potrivit căreia multinaționalele americane care urmăresc minimizarea sarcinii fiscale la nivel global practică prețuri mai mici în cadrul exporturilor către afiliați din țări ce au cote de impozit mai mici, respectiv practică prețuri mai mari în cazul importurilor de la afiliații din acele țări.

Chan (2005) a realizat un studiu pentru a determina dacă reglementările în domeniul prețurilor de transfer pot preveni manipularea acestora. Rezultatele studiului au demonstrat că reglementările guvernamentale influențează decizia privind stabilirea prețurilor de transfer în cadrul unei companii multinaționale. În

concluzie, autorul subliniază faptul că autoritățile ar trebui să stabilească reglementări și penalități dacă sunt interesate de rezolvarea problemelor legate de manipularea prețurilor de transfer.

### 3. Metodologia cercetării

Motivația cercetării a pornit de la convingerea că, odată cu modificarea de la 1 ianuarie 2016 a legislației fiscale din România în materie de prețuri de transfer, acest subiect va deveni de mare interes pentru specialiștii din domeniul financiar-contabil. În acest context, unul dintre obiectivele prezentei cercetări este reprezentat de identificarea și analizarea principalelor aspecte din domeniul prețurilor de transfer, inclusiv analizarea modificărilor aduse recent legislației românești în domeniu. Pentru atingerea acestui obiectiv s-a recurs la metodologia de cercetare calitativă. Astfel, a fost analizat un număr reprezentativ de articole științifice din literatura de specialitate internațională, în special din baza de date a IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation), întrucât această bază de date conține exclusiv articole din domeniul fiscalității internaționale.

Un alt obiectiv al cercetării a fost acela de a prezenta, într-o manieră practică, modul de funcționare a mecanismului prețurilor de transfer. În acest sens, s-a realizat o cercetare cantitativă, utilizându-se ca instrument de cercetare studiul de caz. Cercetarea cantitativă a fost utilizată și pentru a evidenția faptul că adoptarea de reglementări privind întocmirea dosarului prețurilor de transfer reprezintă o măsură care descurajează practica multinaționalelor de a-și muta profiturile, prin intermediul mecanismului prețurilor de transfer, în jurisdicții mai relaxate din punct de vedere fiscal. Pornind de la raportul *Global Transfer Pricing Review-2014*, realizat de KPMG, am construit o bază de date care conține țările membre OCDE ce au introdus cerința documentării prețurilor de transfer în legislația națională, în perioada 2000-2013. Cercetarea a fost realizată de-a lungul acestei perioade, deoarece conform unui studiu realizat de Lohse, Riedel și Spengel (2012) cele mai multe țări au adoptat reglementări referitoare la documentația prețurilor de transfer în perioada 2000-2009. Analiza nu a fost extinsă și la perioada 2014-2015, întrucât datele statistice necesare nu sunt încă disponibile. Mai departe, am analizat impactul pe care îl are adoptarea reglementărilor ce prevăd introducerea cerinței documentării prețurilor de transfer asupra veniturilor bugetare colectate din

impozitul pe profit în anul adoptării, comparativ cu anul anterior adoptării unor astfel de reglementări.

#### 4. Relația de afiliere și principiul valorii de piață - noțiunile de bază din domeniul prețurilor de transfer

Principalele noțiuni de bază din domeniul prețurilor de transfer sunt reprezentate de relația de afiliere și principiul valorii de piață.

##### Relațiile de afiliere în contextul prețurilor de transfer

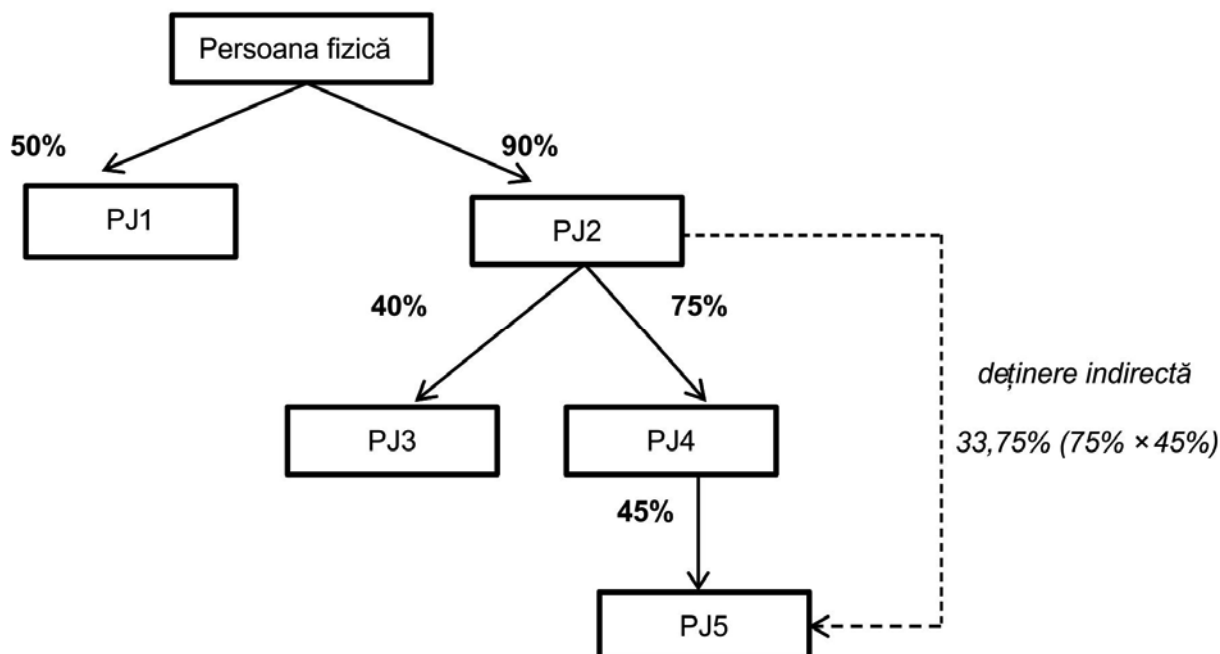
În legislația românească prețurile de transfer sunt definite ca fiind prețurile la care se realizează transferul de bunuri sau prestarea de servicii între persoane afiliate. Ca urmare, societățile acordă o atenție deosebită relațiilor de afiliere, în practică acest subiect stârnind numeroase controverse.

O persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o deține în mod direct sau indirect, în proporție de minimum 25% sau dacă o controlează efectiv. De asemenea, două persoane juridice sunt afiliate dacă există o terță persoană care să le dețină pe amândouă în mod direct sau indirect, în proporție de minimum 25%, sau dacă le controlează efectiv. În Legea 571/2003 nu se menționează expres dacă persoana terță poate să fie persoană juridică sau fizică. În acest sens, legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, valabilă de la 1 ianuarie 2016, modifică definiția persoanelor afiliate, în sensul clarificării relației de afiliere dintre două persoane juridice ce sunt deținute de o persoană fizică.

##### Studiu de caz – relație de afiliere între două persoane juridice

Având în vedere definiția persoanelor afiliate menționată mai sus, în cele ce urmează se va prezenta un exemplu practic ce va avea ca scop surprinderea tuturor situațiilor în care două persoane juridice pot fi considerate persoane afiliate. În acest sens, analiza se va face pe baza Figurii 1.

**Figura 1. Analiza relației de afiliere între două persoane juridice**



Sursa: Prelucrare proprie



Astfel, se pot observa următoarele situații:

- PJ2 deține *în mod direct*, în proporție de minimum 25% PJ3 și PJ4⇒PJ2 este afiliată cu PJ3 și PJ4. Același raționament este valabil și pentru relația de afiliere existentă între PJ4 și PJ5;
- PJ2 deține *în mod indirect*, în proporție de minimum 25% PJ5⇒PJ2 este afiliată cu PJ5;
- PJ2 deține *în mod direct*, în proporție de minimum 25% atât PJ3, cât și PJ4⇒PJ3 și PJ4 sunt persoane afiliate;
- PJ2 deține *în mod direct*, în proporție de minimum 25% PJ3, iar *în mod indirect* în proporție de minimum 25% PJ5⇒PJ3 și PJ5 sunt persoane afiliate;
- Persoana fizică deține *în mod direct*, în proporție de minimum 25% PJ1 și PJ2⇒PJ1 și PJ2 sunt persoane afiliate;
- Persoana fizică deține *în mod direct*, în proporție de minimum 25% PJ1, iar *în mod indirect* în proporție de minimum 25% PJ3⇒PJ1 și PJ3 sunt persoane afiliate. Același raționament este valabil și pentru relația de afiliere existentă între PJ1 și PJ4 și între PJ1 și PJ5.

Atunci când se analizează relația de afiliere dintre două persoane juridice, trebuie avută în vedere pe lângă procentajul de deținere de 25% și exercitarea controlului efectiv. O societate poate să fie deținută într-o proporție mai mică de 25% de o societate care exercită asupra ei un control efectiv, în această situație cele două societăți fiind persoane afiliate.

În legislația internă noțiunea de control efectiv nu este încă definită, acest subiect fiind unul delicat chiar și în cadrul legislației internaționale. Pornind de la ideea exercitării unui control efectiv, în practică au existat situații în care autoritățile fiscale au considerat două societăți afiliate deoarece aveau același administrator sau una dintre ele era unicul furnizor al celeilalte.

### Principiul valorii de piață

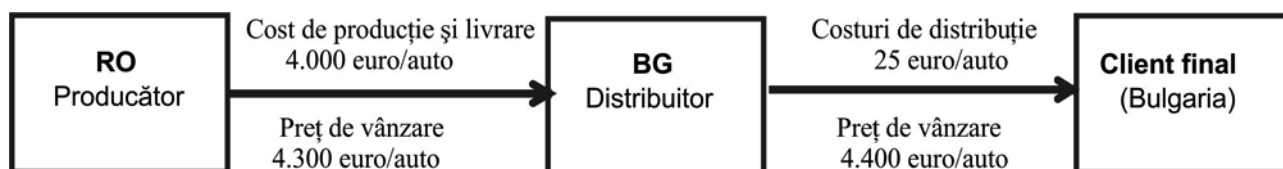
Principiul valorii de piață stă la baza întregii analize privind prețurile de transfer și cere ca prețurile stabilite în cadrul tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate să fie egale cu prețurile practicate în cadrul tranzacțiilor ce au loc între persoane independente, în circumstanțe economice similare.

O abordare practică a principiului valorii de piață se poate realiza pornind de la următorul exemplu.

#### Studiu de caz – principiul valorii de piață

Societatea RO produce autoturisme marca X în România și le vinde societății afiliate BG pentru a fi distribuite de către aceasta pe piața din Bulgaria. RO suportă costuri de 4.000 euro pentru producția și livrarea unui autoturism. BG achiziționează autoturismele de la RO la prețul de 4.300 euro/autoturism și le vinde pe piața din Bulgaria la un preț de 4.400 euro/autoturism, suportând costuri de distribuție de 25 euro/autoturism. Astfel, lanțul de aprovizionare ar putea fi ilustrat conform **Figurii 2:**

**Figura 2. Lanțul de aprovizionare**



Sursa: Prelucrare proprie

Dacă prețul practicat de societăți neafiliate pentru vânzarea de autoturisme marca X este cuprins între 4.290 euro/autoturism și 4.410 euro/autoturism, atunci prețul de 4.300 euro/autoturism practicat de RO la vânzarea autoturismelor către BG respectă principiul valorii de piață. Determinarea intervalului de valori

privind prețul practicat de societățile neafiliate se realizează pe baza unor studii de comparabilitate.

Astfel, conform **Tabelului 1**, profitul obținut la nivel de grup ar fi de 375 euro/auto, din care 75 euro vor fi impozitați în Bulgaria și 300 euro în România.

**Tabelul 1. Mecanismul prețurilor de transfer – respectarea principiului valorii de piață**

- EUR -

	RO	BG	Total
Venituri din vânzări	4.300*	4.400	8.700
Costuri de producție și livrare	(4.000)	-	(4.000)
Cost de achiziție	-	(4.300)*	(4.300)
Costuri de distribuție	-	(25)	(25)
Rezultat brut	300	75	(375)
Impozit pe profit	48 (300*16%)	7,5 (75*10%)	55,5
Rezultat net	252	67,5	319,5

\* Preț de transfer

Sursa: Prelucrare proprie

Așadar, prețul de transfer a determinat partea din profit ce va fi impozitată la nivelul fiecărei țări. Ținând cont de faptul că în România cota de impozitare este mai mare comparativ cu cea din Bulgaria, la nivel de grup s-ar putea încerca o mutare a profitului din România în Bulgaria prin manipularea prețurilor de transfer. În acest sens, RO ar putea vinde autoturismele societății

BG la un preț de 4.100 euro/autoturism, obținând un profit mai mic. În schimb, costul de achiziție al BG s-ar diminua, generând astfel un profit mai mare. Conform Tabelului 2, profitul la nivel de grup a rămas tot la valoarea de 375 euro/autoturism, prețurile de transfer afectând însă impozitul pe profitul global al grupului și profitul net.

**Tabelul 2. Mecanismul prețurilor de transfer – nerespectarea principiului valorii de piață**

- EUR -

	RO	BG	Total
Venituri din vânzări	4.100	4.400	8.500
Costuri de producție și livrare	(4.000)	-	(4.000)
Cost de achiziție	-	(4.100)	(4.100)
Costuri de distribuție	-	(25)	(25)
Rezultat brut	100	275	375
Impozit pe profit	16 (100*16%)	27,5 (275*10%)	43,5
Rezultat net	84	247,5	331,5

Sursa: Prelucrare proprie

Așa cum se poate observa, mutarea profiturilor din România în Bulgaria s-a realizat prin utilizarea unui preț de transfer care nu respectă principiul valorii de piață (nu este situat între prețurile practicate de societățile independente). În această situație, autoritățile fiscale ajustează prețurile de transfer, astfel încât acestea să se încadreze în intervalul prețurilor practicate de societățile nefiliate, ceea ce implică stabilirea unor impozite suplimentare, precum și a unor dobânzi și penalități de întârziere. Mai mult decât atât, o ajustare a prețurilor de transfer poate determina dubla impunere a rezultatelor la nivel de grup.

## 5. Dubla impunere a rezultatelor în contextul prețurilor de transfer

Pentru o mai bună înțelegere a aspectului privind dubla impunere se va continua exemplul prezentat mai sus. Astfel, se va presupune că în urma unui control, autoritățile fiscale constată că prețul autoturismelor vândute de RO către persoana afiliată din Bulgaria nu reflectă valoarea de piață și ca urmare decid o ajustare a prețurilor de transfer ale societății RO cu valoarea de 250 euro/autoturism, prețul de vânzare devenind astfel de 4.350 euro/autoturism.

Impactul acestei ajustări asupra rezultatului societății din

România este prezentat în Tabelul 3.

Tabelul 3. Dubla impunere a rezultatelor			
- EUR -			
	RO – înainte de ajustare –	RO – după ajustare –	BG
Venituri din vânzări	4.100	4.350	4.400
Costuri	(4.000)	(4.000)	(4.125)
Rezultat	100	350	275

Sursa: Prelucrare proprie

În urma ajustării prețului de vânzare de la 4.100 la 4.350 euro, rezultatul societății din România crește de la 100 la 350 euro, cu impact direct asupra sumei impozitului ce va trebui plătit de către societate în România. La nivel de grup, dacă înainte de ajustare, profitul a fost de 375 euro (100 + 275), după ajustare acest profit este de 625 euro (350 + 275), grupul găsindu-se în situația de a impozita suma de 250 euro de două ori – o dată în România și o dată în Bulgaria, de unde rezultă dubla impunere.

Pentru a evita dubla impunere, autoritățile din Bulgaria ar trebui la rândul lor să efectueze o ajustare corespondentă (adică să diminueze în scopuri fiscale veniturile impozabile ale societății din Bulgaria cu suma de 250 euro), astfel încât grupul să nu fie impozitat de două ori pentru același profit (Luca, 2009). În acest sens, societatea din România sau cea din Bulgaria pot solicita autorităților fiscale inițierea unei proceduri amiabile, după cum urmează:

- *procedura amiabilă inițiată în baza convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Bulgaria.* În această etapă, autoritățile fiscale din cele două state analizează circumstanțele care au condus la dubla impunere și se străduiesc să găsească o soluție pentru a se evita dubla impunere.

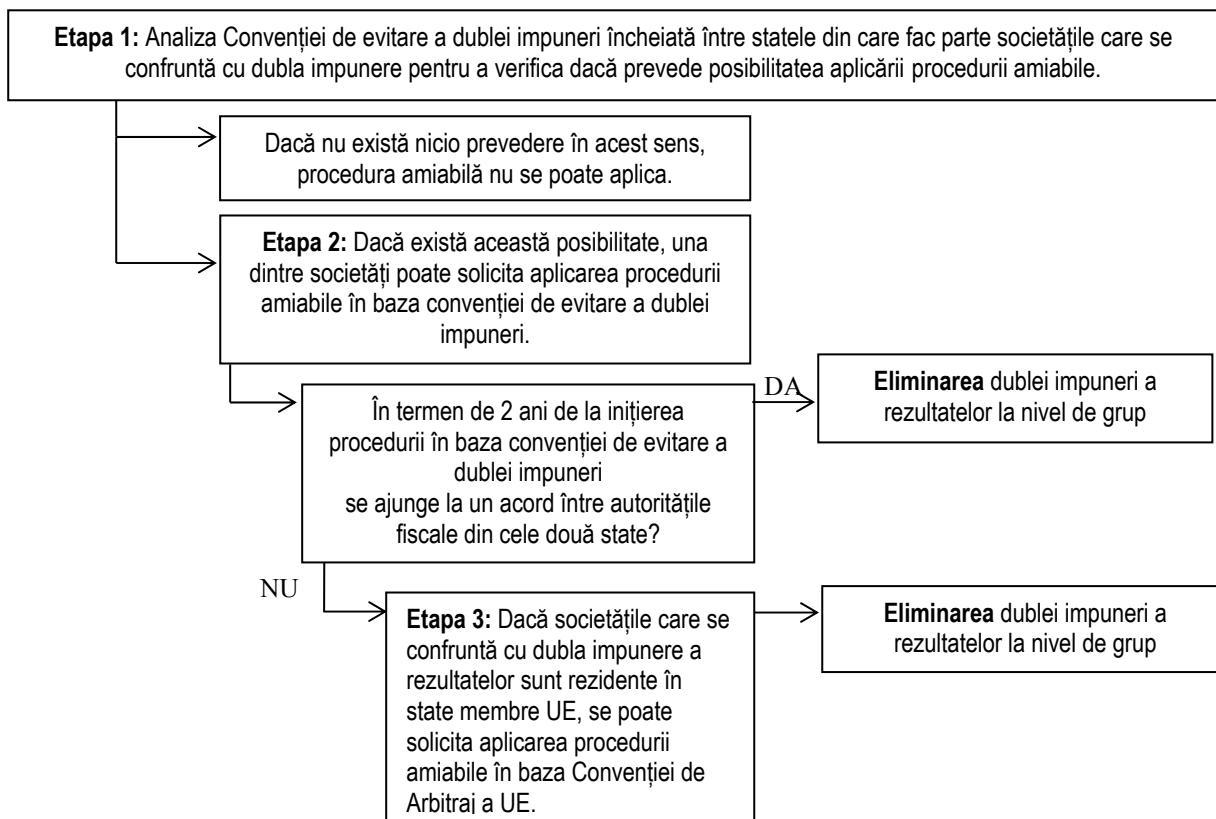
Această procedură poate fi solicitată în termen de 3 ani de la data emiterii deciziei de impunere care prevede ajustarea prețurilor de transfer ce conduce la dubla impunere a rezultatelor la nivel de grup și numai în cazul în care convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între cele două state prevede posibilitatea inițierii unei astfel de proceduri.

- *procedura amiabilă derulată în baza Convenției privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (denumită și Convenția de Arbitraj a UE), aplicabilă doar statelor membre ale UE.* Această procedură poate fi solicitată în situația în care în termen de 2 ani de la inițierea procedurii amiabile în baza convenției de evitare a dublei impuneri, autoritățile competente nu ajung la un acord privind eliminarea dublei impuneri. Astfel, conform Convenției de Arbitraj, se va stabili o comisie consultativă independentă (denumită comisie de arbitraj) care va analiza situația și va propune propria soluție. În măsura în care autoritățile fiscale din România și cele din Bulgaria continuă să aibă divergențe, soluția comisiei de arbitraj va fi soluția finală și va deveni obligatorie (van Vlem ș.a., 2014).

Soluționarea disputelor în baza Convenției de arbitraj nu trebuie să fie inițiată și poate fi suspendată în cazul în care RO sau BG sunt supuse unei „penalizări severe”. Termenul „penalizare severă” se referă la săvârșirea oricărui tip de infracțiune prevăzută de legea privind evaziunea fiscală, legea contabilității, legea privind societățile comerciale, precum și de legislația fiscală. Cuprinde totodată și sancțiuni administrative cum ar fi refuzul de prezentare a evidențelor contabile, de a depune declarații fiscale/declarații informative ca urmare a solicitării organelor fiscale etc.

Sintetizând, etapele privind evitarea dublei impuneri a rezultatelor la nivel de grup ar putea fi ilustrate conform **Figurii 3:**

**Figura 3. Etapele privind evitarea dublei impuneri**



Sursa: prelucrare proprie

## 6. Cerința documentării prețurilor de transfer – o măsură privind estomparea fenomenului de manipulare a rezultatelor

Unul dintre obiectivele articolului este acela de a demonstra faptul că adoptarea de reglementări privind întocmirea dosarului prețurilor de transfer reprezintă o măsură care descurajează practica multinaționalelor de a-și muta profiturile, prin intermediul mecanismului prețurilor de transfer, în jurisdicții mai relaxate din punct de vedere fiscal.

Eșantionul utilizat în vederea realizării cercetării a fost reprezentat de țările membre OCDE. În acest sens, cercetarea a avut în vedere parcurgerea următoarelor etape:

- întrucât cercetarea a avut în vedere perioada 2000-2013, din eșantion au fost excluse țările care au introdus în legislația națională cerința documentării prețurilor de transfer înainte de anul 2000 sau care până în anul 2013 nu au introdus o astfel de cerință în legislația națională. Această etapă a fost realizată pornind de la raportul *Global Transfer Pricing Review-2014*, realizat de KPMG;
- pentru țările rămase în eșantion până în această etapă a cercetării s-a identificat anul în care cerința documentării prețurilor de transfer a fost adoptată în legislația națională;
- următoarea etapă a constat în excluderea din eșantion a țărilor pentru care cota de impozitare a profitului nu a fost constantă în perioada cuprinsă între anul anterior adoptării cerinței privind documentarea prețurilor de transfer și anul adoptării efective a acestei cerințe. În acest sens, s-a considerat că variația cotei de impozitare poate

distorsiona rezultatele cercetării din cauza impactului pe care îl are asupra veniturilor bugetare obținute din impozitul pe profit;

- ultima etapă a cercetării a fost reprezentată de identificarea, pe baza statisticilor publicate de OCDE, a veniturilor bugetare obținute din impozitul pe profit de către țările menționate în cadrul eșantionului, precum și de identificarea ponderii acestor venituri în PIB în perioada cuprinsă între anul anterior adoptării cerinței privind documentarea prețurilor de transfer și anul adoptării efective a acestei cerințe. În plus, în această etapă au fost

excluse din eșantion două țări, întrucât pentru acestea nu au fost disponibile datele statistice necesare realizării cercetării.

**Tabelul 4** prezintă țările care au fost excluse din eșantion, iar **Tabelul 5** prezintă veniturile bugetare obținute din impozitul pe profit de către țările menționate în eșantion, precum și evoluția ponderii acestor venituri în PIB în perioada cuprinsă între anul anterior adoptării în cadrul legislației naționale a cerinței privind documentarea prețurilor de transfer și anul adoptării efective a acestei cerințe.

Țara	Motiv excludere eșantion	Țara	Motiv excludere eșantion	
Australia	Cerința documentării prețurilor de transfer a fost introdusă în legislația națională înainte de anul 2000	Irlanda	Cerința documentării prețurilor de transfer nu a fost introdusă în legislația națională până în anul 2013	
Canada		Korea		
Danemarca		Luxemburg		
Italia		Noua Zeelandă		
Japonia		Elveția		
Mexic		Estonia		Cota de impozitare nu este constantă în perioada analizată
Polonia		Israel		
UK		Slovenia		
SUA		Spania		
Austria		Olanda		
Belgia	Cerința documentării prețurilor de transfer nu a fost introdusă în legislația națională până în anul 2013	Portugalia	Datele statistice necesare realizării cercetării nu sunt disponibile	
Chile		Ungaria		
Cehia		Slovacia		
Islanda				

Sursa: prelucrare proprie pe baza KPMG (2014)

Țara	Anul introducerii în legislația națională a cerinței documentării prețurilor de transfer	Veniturile bugetare obținute din impozitul pe profit (mld. euro) în:		Ponderea în PIB a veniturilor bugetare obținute din impozitul pe profit (%) în:	
		$t_0$	$t_1$	$t_0$	$t_1$
Finlanda	2007	5,62	6,96	3,25	3,73
Franța	2010	27,73	41,31	1,43	2,07
Germania	2003	21,72	27,25	0,99	1,23
Grecia	2008	5,70	5,88	2,43	2,44
Norvegia	2008	25,04	31,71	11,02	12,14
Suedia	2007	11,35	12,26	3,46	3,52
Turcia	2008	6,40	7,88	1,63	1,78

Sursa: prelucrare proprie pe baza statisticilor OCDE

\* $t_0$  = anul anterior adoptării cerinței privind documentarea prețurilor de transfer

\* $t_1$  = anul adoptării cerinței privind documentarea prețurilor de transfer

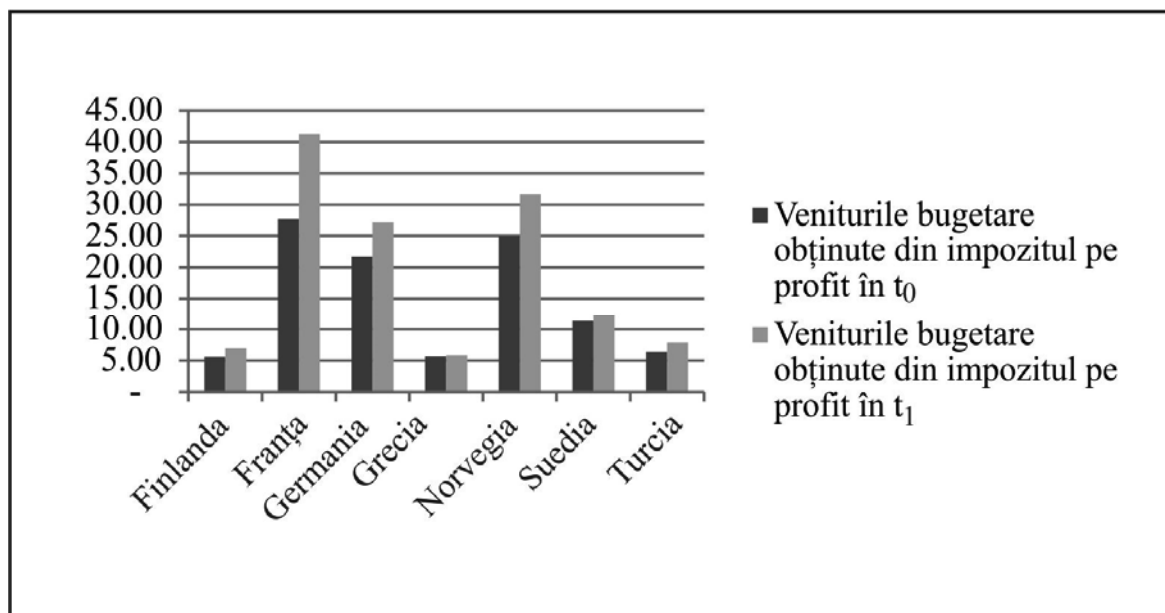
După cum se poate observa în **Tabelul 5**, cele mai multe țări au introdus în legislația națională cerința documentării prețurilor de transfer în anul 2008. Este de remarcat faptul că România a adoptat reglementările privind întocmirea dosarului prețurilor de transfer tot în anul 2008.

De asemenea, se poate observa că în cazul tuturor țărilor incluse în eșantion veniturile bugetare obținute din impozitul pe profit au înregistrat o

evoluție pozitivă în perioada cuprinsă între anul anterior adoptării cerinței privind documentarea prețurilor de transfer și anul adoptării efective a acestei cerințe, precum și faptul că ponderea acestor venituri în PIB a crescut în perioada analizată.

În **Figura 4** este evidențiată evoluția veniturilor bugetare obținute din impozitul pe profit în perioada supusă analizei.

**Figura 4. Evoluția veniturilor bugetare obținute din impozitul pe profit**



Sursa: prelucrare proprie

Având în vedere cele de mai sus, se poate concluziona că adoptarea în legislația națională în perioada 2000-2013 de către statele membre OCDE a cerinței documentării prețurilor de transfer a avut ca efect creșterea veniturilor bugetare colectate din impozitul pe profit. Altfel spus, ipoteza că cerința documentării prețurilor de transfer reprezintă o măsură pentru estomparea fenomenului de erodare a bazei impozabile și mutare a profiturilor s-a dovedit a fi adevărată. Valoarea rezultatelor este însă limitată din cauza dimensiunii reduse a eșantionului și duratei analizate. Probabil că o relevanță mai ridicată ar fi posibilă în cazul unui studiu la nivelul tuturor țărilor care au în legislația națională cerința documentării

prețurilor de transfer, indiferent de perioada în care o astfel de cerință a fost adoptată, iar evoluția veniturilor bugetare colectate din impozitul pe profit să se realizeze pe o perioadă mai mare de timp.

## 7. Concluzii

Rezultatele obținute în urma analizei evidențiază faptul că veniturile bugetare obținute din impozitul pe profit au înregistrat o creștere în anul adoptării de cerințe privind documentarea prețurilor de transfer, comparativ cu anul anterior adoptării efective a unei astfel de cerințe. Altfel spus, cerința documentării prețurilor de transfer descurajează practica multinaționalelor de a-și muta

profiturile, prin intermediul mecanismului prețurilor de transfer, în jurisdicții mai relaxate din punct de vedere fiscal. Din acest motiv, la nivel global, există numeroase preocupări în materie de prețuri de transfer, preocupări care determină adesea modificări ale legislațiilor naționale. Astfel, țări precum Australia, Danemarca, Franța, Marea Britanie, Olanda, Polonia, Mexic, Spania și Coreea de Sud au comunicat recent că preconizează implementarea sau au implementat deja noi reglementări privind documentarea prețurilor de transfer ca măsură care conduce la estomparea fenomenului de manipulare a prețurilor de transfer și mutare a profiturilor.

În România, întocmirea dosarului prețurilor de transfer de către societățile care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate este obligatorie începând cu 1 ianuarie 2016. Termenul de întocmire și prezentare a dosarului prețurilor de transfer urmează a fi stabilit printr-un ordin emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală. Ordinul respectiv va reglementa și cuantumul tranzacțiilor pentru care societățile au obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer. În prezent nu există un astfel de cuantum, societățile găsindu-se în situația de a

suporta costuri mai mari pentru analizarea tranzacției în cadrul dosarului, comparativ cu profitul obținut în urma desfășurării tranzacției. Ca o alternativă la dosarul prețurilor de transfer, legislația din România permite societăților încheierea unor acorduri de preț în avans (APA) cu autoritățile fiscale în cadrul cărora se stabilesc condițiile și modalitățile în care urmează să fie determinate, pe parcursul unei perioade fixe, prețurile de transfer. Diferența dintre un dosar de prețuri de transfer și un acord de preț în avans constă în faptul că dosarul prețurilor de transfer analizează tranzacțiile care s-au desfășurat deja între societățile afiliate, pe când acordul de preț în avans analizează tranzacțiile ce urmează a fi desfășurate.

Chiar dacă noile reglementări referitoare la obligativitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer, adoptate de către România începând cu anul 2016, reprezintă un progres pe linia combaterii fenomenului de erodare a bazei impozabile și mutare a profiturilor, având în vedere preocupările la nivel global, este de așteptat ca în viitorul apropiat și legislația României să fie modificată semnificativ din punctul de vedere al prețurilor de transfer.

## BIBLIOGRAFIE

1. Bartelsman, E.J. și Beetsma, R.M.W.J. (2003), Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries, *Journal of Public Economics*, Elsevier, vol. 87(9-10), September, pp. 2225-2252.
2. Chan, C. (2005), Do government regulations prevent transfer pricing manipulations?, *International Business & Economics Research Journal*, vol 4, nr. 10, Octombrie 2005, pp. 1-9.
3. Clausing, K.A. (2000), The impact of transfer pricing on intrafirm trade, in *International Taxation and Multinational Activity*, University of Chicago Press, Ianuarie 2000, pp. 173-200.
4. Corlaci, A. și Tiron, A. (2014), Cercetare privind percepția profesioniștilor din România din domeniul financiar-contabil referitoare la unele aspecte specifice prețurilor de transfer, *Revista Audit Financiar*, anul XII, nr. 109, 1/2014, pp. 11-17.
5. Devereux, M. (2006), „The Impact of Taxation on the Location of Capital, Firms and Profit: A Survey of Empirical Evidence, European Tax Policy Forum Conference”, lucrare prezentată la *European Tax Policy Forum conference “The Impact of Corporation Taxes across Borders”*.
6. Lohse, T., Riedel, N. și Spengel, C. (2012), *The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations – a Worldwide Overview*, Working paper-Oxford University Centre for Business Taxation Said Business School, pp. 7.
7. Luca, A. (2009), Prețurile de transfer pe înțelesul tuturor, *Consultantul fiscal*, martie 2009, pp. 34.
8. Mirjam, K. (2015), Transfer Pricing in a BEPS Era: Rethinking the Arm’s Length Principle – Part I, *International Transfer Pricing Journal*, nr. 3, pp. 141-144.
9. Peralta, C., Wauthy, X. și van Ypersele, T. (2006), Should Countries Control International Profit Shifting?, *Journal of International Economics*, vol. 68, nr. 1, pp. 24-37.
10. Richard, S. (2014), International Transfer Pricing, *Foundations and Trends(R) in Accounting*, vol. 9, nr. 1, pp. 1-57.

11. Smith, R.A. și Eden, L. (2001), Not at arm's length: a guide to transfer pricing resources, *Journal of Business & Finance Librarianship*, vol. 6, nr. 4, pp. 3-22.
12. Van Vlem, X., Markey, B., Leclercq, A. și Verlinden, I. (2014), The EU Arbitration Convention: Reinforcing the Procedure to Cope with an Expected Flood of Double Taxation Disputes, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 21, no. 4, pp. 231- 235
13. OECD (2010), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.
14. *Legea 571/2003 privind Codul Fiscal*. București: Monitorul Oficial nr. 927 din 23.12.2003.
15. *Legea 227/2015 privind Codul Fiscal*. București: Monitorul Oficial nr. 688 din 10.09.2015.



---

# Raportarea capitalului uman în România: de la costuri corporative la responsabilitate socială și formare vocațională

---

*Conf. univ. dr. Daniela MARDIROS,  
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași,  
e-mail: mardirosdanielajob@gmail.com*

*Lect. univ. dr. Roxana DICU,  
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași,  
e-mail: rm.dicu@yahoo.com*

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

## Rezumat

*Toate formele de capital care se regăsesc într-o entitate sau la nivelul unei economii își datorează existența și evoluția creativității, inovației și muncii desfășurate de capitalul uman. „Resursa vie a economiei” este motorul care determină crearea de valoare, reflectată în cifra de afaceri, produsul intern brut și în profit. Dacă România intenționează să fie competitivă pe piața mondială, capitalul uman trebuie să fie utilizat și apreciat în egală măsură. În acest scop, educația și formarea vocațională continuă trebuie să întâlnească cererea pieței de forță de muncă, aceasta din urmă contribuind la dezvoltarea capitalului uman prin oferirea unui mediu de lucru care să permită atât acoperirea necesităților financiare ale angajaților, cât și dezvoltarea personală a acestora. Analiza situației României a demonstrat faptul că țara noastră este aliniată trendului european, prin programele naționale derulate. Nu același lucru poate fi afirmat despre aspectul remunerării salariaților.*

**Cuvinte-cheie:** capital uman, responsabilitate, non-discriminare, formare vocațională continuă

**Clasificare JEL:** I25, J21, M48

## 1. Introducere

În contextul actual al schimbărilor climatice, al instabilității economice, al atenției sporite pentru drepturile omului sau pentru alte cauze sociale, *angajații – în calitate lor de capital uman* – dețin un loc prioritar. Criza economică a condus la revizuirea atitudinii corporative față de angajați, îndeosebi în cadrul companiilor în care responsabilitatea socială nu a avut la bază principii solide de organizare, coordonare și monitorizare.

Pomind de la faptul că interesul companiei nu se află în contradicție cu interesul comunității, în general, preocuparea recentă a managementului responsabil vizează inițierea și dezvoltarea legăturilor *cu angajații* din întreaga organizație. În situația în care apar probleme de pierdere a încrederii în ceea ce privește poziția unei companii, instrumentele de responsabilitate socială corporativă sunt foarte utile. Viitorul, în mod cert, va fi al companiilor responsabile social, nu doar față de mediu, ci al celor *capabile să utilizeze în mod strategic valorile părților cointeresate*. Un loc important este deținut de *capitalul uman*. Putem defini capitalul uman ca suma aptitudinilor, abilităților, talentului, cunoștințelor și expertizei angajaților, cunoașterea cu care aceștia părăsesc firma la sfârșitul zilei, cu precizarea că trebuie să existe delimitarea între expertiza individuală a angajaților și abilitatea colectivă a firmei de a exploata acest capital. Această cunoaștere poate fi unică,

individuală sau poate fi generică. De asemenea, capitalul uman poate fi definit și ca o resursă generatoare de beneficii economice, care însă nu poate fi recunoscută ca activ din cauza incapacității entităților de a-l evalua credibil (OMFP nr. 1802/2014). Khan, Humayun și Sajjad (2015) și Marimuthu, Arokiasamy și Ismail (2009) consideră că noțiunea de capital uman cuprinde toate procesele din interiorul unei entități, legate de educația și trainingul angajaților, care au ca scop creșterea nivelului cunoașterii, valorilor și abilităților angajaților, care conduc la creșterea satisfacției acestora și, implicit, a performanței firmei. Ultima perspectivă este legată de responsabilitatea socială a entităților.

La nivelul Uniunii Europene, principiile elaborate pentru a ghida companiile în implementarea responsabilității sociale corporative vizează două dimensiuni: *dimensiunea internă* (relația dintre companie și angajați) și *dimensiunea externă* (relația dintre companie și toate părțile cointeresate – stakeholderii). În ceea ce privește dimensiunea internă, din informațiile oferite de Compendiul 2014 al Uniunii Europene privind politicile de responsabilitate socială corporativă (RSC) pentru perioada 2011-2016, România a decis să își orienteze direcțiile de implicare în acțiuni ce privesc politicile sociale și de personal, precum și educația capitalului uman, conform **Tabelului 1** (Compendium, 2014).

**Tabelul 1. Inițiativele în domeniul RSC pentru economiile emergente din UE (2014)\***

Țara	BG	CZ	EE	HU	LT	LV	PL	RO	SK
<b>Politici sociale și de personal</b>	<b>x</b>	<b>x</b>		<b>x</b>			<b>x</b>	<b>x</b>	
Politici orientate spre clienți și promovarea responsabilă a afacerii	x	x	x		x	x	x	x	x
Raportare și informații suplimentare privind RSC	x					x		x	
Schimbarea climatului și RSC				x					
RSC în IMM-uri		x				x	x		x
Investiții responsabile social		x							
<b>RSC și educația</b>	<b>x</b>		<b>x</b>			<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
Achiziții publice responsabile		x	x	x		x	x	x	x
Alinierea la abordările RSC globale		x							
Drepturile omului și managementul lanțului de aprovizionare responsabil		x							
Obligații financiare și corupție						x			

Sursa: \*\*\*, *Corporate Social Responsibility – National Public Policies in the European Union – Compendium 2014*,

Legendă: BG-Bulgaria, CZ- Republica Cehă, EE-Estonia, HU-Ungaria, LT-Lituania, LV-Letonia, PL-Polonia, RO-România, SK-Slovacia

\* Luxemburg nu are intenția să dezvolte un Plan Național de Acțiune în domeniul RSC.

În acest scop, în septembrie 2011, Guvernul României a adoptat strategia națională pentru promovarea responsabilității sociale corporative pentru perioada 2011-2016. Instrumentele propuse pentru aplicarea activă a acesteia, în cazul capitalului uman, sunt creșterea preocupărilor privind educația angajaților și asigurarea condițiilor de muncă (Strategia Națională de Promovare a Responsabilității Sociale, 2011-2016).

Pornind de la aceste aspecte, considerăm oportună prezentarea și analizarea unor indicatori ce țin de raportarea sustenabilității, dar și a unor date ce caracterizează, din punct de vedere valoric, relația entităților din România și a instituțiilor din sectorul public cu capitalul uman de care dispun.

## 2. Metodologia cercetării

În cadrul metodologiei aplicate raționamentul folosit este cel *deductiv*. Pe baza datelor prezentate, s-au extras concluzii care privesc economia României și relația companiilor românești cu capitalul uman angajat. De asemenea, au fost avute în vedere și soluțiile oferite de agențiile românești pentru educarea forței de muncă și formarea vocațională continuă a acesteia. S-a utilizat *analiza comparativă* în vederea aprecierii atitudinii companiilor din eșantion față de capitalul uman, utilizând o serie de indicatori calculați în acest scop. Analiza datelor care au stat la baza determinării indicatorilor, pornind de la informațiile oferite de baze de date autohtone și europene (Institutul Național de Statistică, Eurostat), este de tip *cantitativ*. Pentru colectarea datelor folosite în prezentul studiu, Institutul Național de Statistică și Eurostat au utilizat modele de chestionar,

metoda colectării din surse administrative a datelor referitoare la populația activă, sau o combinație a celor două metode. Punctual, de exemplu, pentru indicatorii referitori la sănătatea angajaților, datele au fost colectate de la companiile de asigurări, sistemul național de asigurări sociale de sănătate și inspectoratele de muncă. Datele colectate în această manieră au fost agregate la nivelul Institutului Național de Statistică. La nivel european, datele au fost obținute prin colectarea și apoi însumarea informațiilor primite de la raportorii naționali.

## 3. Dimensiuni ale capitalului uman sub aspectul performanței (cost-beneficiu)

Este unanim recunoscut faptul că nu se poate stabili o valoare pentru capitalul uman, ca resursă economică, având în vedere faptul că acesta are caracteristici dificil de cuantificat. Pentru o perioadă îndelungată de timp unica modalitate de evaluare a capitalului uman a fost reprezentată de cheltuielile de personal. În prezent, această abordare tradițională a „valorii” forței de muncă se menține într-un număr mare de entități românești, fapt subliniat și de alegerea modalității de salarizare în regie (număr de ore lucrate), în defavoarea salarizării în acord (în funcție de producția realizată) (Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, art. 162). Dată fiind imposibilitatea găsirii unor date la nivel național privind cele două forme de salarizare, vom folosi, pentru analiza capitalului uman, nivelul costurilor salariale la nivel de economie, pe salariat, pentru a le compara cu cifra medie de afaceri pe care angajații au generat-o, în medie, pe persoană.

**Tabelul 2. Nivelul costurilor anuale totale pe angajat, în România**

Perioadă de raportare	Salariul mediu pe economie (lei)*	Salariul mediu pe economie (euro)	Costul mediu anual al forței de muncă (lei/salariat)	Costul mediu anual al forței de muncă (euro și mil. euro/salariat)	
2010	1.836	434,23	29.100	6.882,36	0,00688
2011	2.022	471,90	29.724	6.937,08	0,00694
2012	2.117	490,08	30.828	7.136,61	0,00714
2013	2.223	501,95	32.100	7.248,18	0,00725
2014	2.298	512,41	33.756	7.526,92	0,00753
2015	2.415	538,81	N/A	N/A	N/A

\*salariul mediu brut utilizat pentru fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat - BASS

Sursa: <http://statistici.insse.ro/shop/index.jsp?page=tempo3&lang=ro&ind=FOM111C>

În **Tabelul 2** se regășesc salariul mediu pe economie și nivelul mediu al costurilor salariale totale pe angajat pentru perioada luată ca referință (2010 – 2015).

**Tabelul 3** cuprinde, pentru comparație, nivelul cifrei de afaceri anuale generate de fiecare angajat activ.

**Tabelul 3. Valori ale raportării capitalului uman sub aspectul cifrei de afaceri raportate la numărul de angajați ai firmei**

Perioadă de raportare	A. Număr firme pe clase de angajatori (în funcție de numărul de angajați)					B. Cifra de afaceri pe total firme în raport cu clasa angajatorului (milioane euro)				
	0-9	10-19	20-49	50-249	250	0-9	10-19	20-49	50-249	250
2010	397.901	24.869	15.189	7.635	1.497	38.888	16.800	23.795	46.211	86.285
2011	356.008	26.947	16.294	8.161	1.541	40.319	18.488	27.016	50.214	98.452
2012	372.569	27.041	16.496	8.043	1.582	39.650	19.586	27.465	49.134	99.432
2013	383.257	27.424	16.003	7.931	1.538	36.701	19.335	27.430	52.894	99.197
2014	397.901	24.869	15.189	7.635	1.497	38.888	16.800	23.795	46.211	86.285
Perioadă de raportare	C. Cifra de afaceri pe firmă în raport cu clasa angajatorului (milioane euro) – B/A					D. Cifra de afaceri pe angajat (milioane euro) – Cifra de afaceri/Nr. mediu angajați				
	0-9	10-19	20-49	50-249	250	0-9	10-19	20-49	50-249	250
2010	0,098	0,676	1,567	6,053	57,639	0,0217	0,0466	0,0454	0,0405	0,02306
2011	0,113	0,686	1,658	6,153	63,888	0,0252	0,0473	0,0481	0,0412	0,02556
2012	0,106	0,724	1,665	6,109	62,852	0,0236	0,0500	0,0483	0,0409	0,02514
2013	0,096	0,705	1,714	6,669	64,497	0,0213	0,0486	0,0497	0,0446	0,02580
2014	0,098	0,676	1,567	6,053	57,639	0,0217	0,0466	0,0454	0,0405	0,02306

Sursa: (Eurostat, 7-8)

Considerăm indicatorul cifră de afaceri pe angajat calculat în **Tabelul 3** drept unul foarte interesant, ca imagine a dinamicii muncii în entități, în funcție de dimensiunea acestora. Observăm că valorile cifrei de afaceri raportate la numărul de angajați sunt similare și mai ales reduse pentru entitățile cu 0-9 angajați și pentru cele cu peste 250 de angajați. Acest aspect ridică, pentru noi, un semn de întrebare: este posibil ca, în entitățile mari, angajații să nu depună același efort ca în firmele cu dimensiuni mai mici (10-250 angajați), pentru simplul fapt că este imposibil de urmărit performanța individuală a fiecăruia dintre ei? Pentru micro-entități considerăm că explicația poate fi una simplă și, credem noi, rezonabilă: de multe ori, în cazul în care entitățile raportează până în 9 angajați inclusiv, puțini din aceștia sunt direct productivi, prin urmare, o discuție în sensul performanței este neconcludentă. Însă, în cazul entităților foarte mari, partea covârșitoare a angajaților este reprezentată de cei direct implicați în activitate. Prin urmare, considerăm că trebuie găsite și implementate modalități de stimulare a productivității entităților foarte mari, de exemplu prin participarea salariaților la profit. Cointeresarea angajaților la distribuirea rezultatelor pozitive poate determina un interes crescut în obținerea unei cifre de afaceri în creștere. O altă soluție ar fi trecerea la sistemul de salarizare în acord, care permite

remunerarea angajaților în funcție de producția lucrată. Aceste comentarii sunt fundamentate și pe datele **Tabelului 2**, care reflectă o creștere constantă a costurilor salariale pentru entități.

#### 4. Educația și pregătirea vocațională continuă – dimensiuni ale dezvoltării capitalului uman

În prezent, după cum s-a observat și în prezentarea dimensiunilor responsabilității sociale corporative, există o preocupare intensă pentru dezvoltarea capitalului uman, sub aspectul pregătirii, educației și formării continue. Atitudinea europeană privind angajarea, educația și trainingul angajaților este reflectată în Comunicatul de la Bruges. Elaborat pentru perioada 2011-2020, acesta reprezintă comunicatul miniștrilor europeni ai educației, al partenerilor sociali și al Comisiei Europene cu privire la abordarea strategică a Procesului de la Copenhaga (2002), referitor la întărirea cooperării europene în domeniul educației și formării profesionale. Pentru perioada menționată, guvernele ar trebui să

acorde o atenție sporită pregătirii forței de muncă, pentru a răspunde optim necesităților angajatorilor, cu accent pe îmbunătățirea învățării continue. În România, companiile acordă un interes minim dimensiunii sociale. O schimbare a opticii în acest sens ar fi în concordanță cu strategia europeană. În ceea ce privește mediul privat, managementul și angajații dispun de o legislație care protejează interesele ambelor părți, (re)gândită astfel încât să conducă la o mai bună gestionare a capitalului uman, remunerarea lui suficientă, aplicarea unor reguli de conduită socială și morală în raport cu aceștia etc. (reglementările conținute în Codul muncii, evoluția salariului minim pe economie etc.). Chiar și în aceste condiții, entitățile din mediul privat trebuie să accepte măsurile sociale ca fiind benefice în relația cu angajații, nu doar ca impuse la nivel legislativ.

Totuși, există date care ne permit să analizăm abordarea națională a educației. România și-a stabilit propriile măsuri în vederea îndeplinirii obiectivelor impuse de statutul de membru al UE în ceea ce privește dezvoltarea capitalului uman. Potrivit Programului

Național de Reforme în România (2011-2015), în scopul de a atinge o rată de ocupare de 70% în 2020, pentru grupa de vârstă 20-64 ani, țara noastră este axată pe prioritatea de eliminare a constrângerilor în calea creșterii ocupării forței de muncă, care să conducă la o mai bună funcționare a pieței, la facilitarea tranziției de la șomaj sau inactivitate la încadrarea în muncă, la consolidarea competențelor profesionale ale forței de muncă și la creșterea calității ocupării forței de muncă a rezidenților din zonele rurale, a tinerilor și a femeilor (Programul Național de Reformă, 2015, disponibil online la

[http://www.mae.ro/sites/default/files/file/pnr\\_2015.pdf](http://www.mae.ro/sites/default/files/file/pnr_2015.pdf)).

Dacă luăm în considerare Programul Național de Reformă pentru anul 2015, conform datelor furnizate de INS, rata ocupării (20-64 ani) a înregistrat valoarea de 65,7% în anul 2014, la o distanță de 4,3% față de ținta națională asumată la nivelul anului 2020. Rata de ocupare a tinerilor (15-24 ani) a fost de 22,5%.

Structura persoanelor angajate în funcție de nivelul educațional și gen este prezentată în Tabelul 4.

**Tabelul 4. Numărul de angajați ai entităților raportoare din România în raport de diferite criterii de structurare**

A. Număr de angajați în raport de nivelul educațional (mii persoane)							B. Număr de angajați în raport de gen (mii persoane)		
Perioadă de raportare	ISCED 2011 nivel 0-2		ISCED 2011 nivel 3-4		ISCED 2011 nivel 5-8		Perioadă de raportare	Bărbați	Femei
2005	537,2	9,14%	4.274,9	72,70%	1.068,4	18,16%	2005	3.187,6	2.692,8
2006	524,9	8,56%	4.448,5	72,55%	1.158,2	18,89%	2006	3.292,2	2.839,3
2007	521,7	8,45%	4.452,0	72,09%	1.202,0	19,46%	2007	3.357,3	2.818,3
2008	528,4	8,38%	4.475,0	70,94%	1.304,8	20,68%	2008	3.461,0	2.847,3
2009	548,8	8,84%	4.322,5	69,65%	1.334,9	21,51%	2009	3.409,7	2.796,5
2010	472,0	8,36%	3.891,6	68,95%	1.280,2	22,69%	2010	3.129,9	2.513,9
2011	463,2	8,14%	3.847,8	67,62%	1.379,5	24,24%	2011	3.161,9	2.528,7
2012	464,7	8,12%	3.848,8	67,21%	1.412,8	24,67%	2012	3.194,8	2.531,6
2013	465,9	8,12%	3.818,1	66,55%	1.453,1	25,33%	2013	3.209,8	2.524,3
2014	605,2	10,36%	3.751,7	64,23%	1.484,4	25,41%	2014	3.271,8	2.569,5

Sursa: <http://statistici.insse.ro>, [http://www.mae.ro/sites/default/files/file/pnr\\_2015.pdf](http://www.mae.ro/sites/default/files/file/pnr_2015.pdf)

Analiza datelor din Tabelul 4 referitoare la repartitia numărului de angajați pe niveluri educaționale reliefează o realitate care, la prima vedere, este una pozitivă: calitatea capitalului uman cunoaște o continuă îmbunătățire ca urmare a trendului crescător al angajaților cu studii superioare, în detrimentul celor cu studii liceale și postliceale. Este bine sau este rău?

Având în vedere că absolvenții de studii superioare optează pentru slujbe „de birou”, indirect productive, ne punem problema dacă nu cumva acest aspect este o piedică în calea creșterii productivității muncii, având în vedere că procentele sunt influențate și de o creștere, respectiv reducere a numărului efectiv de persoane. Prin urmare, creșterea calității educației formale este un

impediment dacă nu este susținută atât de o creștere a numărului muncitorilor direct productivi, cât și de nivelul de pregătire profesională a acestora. Să fie acesta unul din motivele stagnării valorii cifrei de afaceri pe angajat? Avem în vedere în acest sens și faptul că în anul 2009 au fost desființate școlile de arte și meserii, aspect reliefat și de diminuarea continuă, din acel moment, a personalului angajat cu studii medii (direct productivi).

În scopul de a susține formarea profesională, ca parte a programului național, legi importante, cum ar fi Codul muncii sau Codul fiscal, reglementează în mod clar sau oferă anumite facilități pentru formarea continuă. În conformitate cu Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată în Monitorul Oficial al României nr. 345/18.05.2011, art. 189, activitățile de formare profesională pot fi furnizate angajaților, în oricare din următoarele forme: frecventarea unor cursuri de formare profesională organizate de angajatori sau de către furnizorii de servicii de formare profesională; formarea profesională la locul de muncă pentru cei nou-veniți într-o poziție sau loc de muncă; perioadă de probă și de formare post-universitară în România și în străinătate;

formarea profesională la locul de muncă; coaching și alte forme de pregătire convenite între angajator și angajat.

Pentru a organiza cursuri de formare profesională este nevoie de finanțare, în special în întreprinderi, întrucât potrivit Codului muncii art. 190, angajatorii ar trebui să creeze condiții adecvate pentru ca toți angajații să poată lua parte la programe de formare profesională, după cum urmează: cel puțin o dată la fiecare 2 ani, în cazul în care au 21 sau mai mulți angajați, sau cel puțin o dată la fiecare 3 ani, în cazul în care au 21 de angajați sau mai puțin.

Deoarece cheltuielile legate de formarea profesională sunt suportate de către angajatori, finanțarea poate fi (European Centre for the Development of Vocational Training - CEDEFOP, 2013):

A. **directă**: fonduri proprii ale angajatorilor (societăți comerciale, companii naționale, regii autonome, instituții finanțate din surse extrabugetare, instituții finanțate de la bugetul național), bugetul asigurărilor pentru șomaj, sponsorizări, donații, surse externe și taxe de la cursanți;

**Tabelul 5. Numărul de cursuri organizate pentru formarea profesională continuă de către ANOFM**

Anul	Număr de cursuri	Număr de cursuri organizate pentru beneficiarii de servicii de formare profesională gratuite		Număr de cursuri legate de programe de finanțare		Număr de cursuri pe forme de pregătire				Instituția organizatoare		
		Număr de cursuri pentru șomeri	Număr cursuri organizate pentru alte categorii de beneficiari de servicii de formare profesională gratuite	Număr de cursuri finanțate din bugetul asigurărilor sociale	Număr de cursuri finanțate din alte fonduri	Inițiere	Recalificare	Perfecționare	Specializare	Furnizori de formare autorizați	Centre de formare profesională proprii ANOFM	Centre Regionale de Formare Profesională a Adultilor - CRFPA
2015	2.146	2.102	44	1.748	398	341	1.566	120	119	526	619	1.001
2014	2.002	1.953	49	1.912	90	292	1.546	72	92	457	636	909
2013	2.093	2.041	52	1.872	221	412	1.465	111	105	557	667	859
2012	2.072	2.010	62	1.647	425	397	1.468	97	110	728	622	722
2011	2.229	2.148	81	N/A	N/A	464	1.570	96	99	825	662	742
2010	2.397	2.173	224	2.094	79	493	1.750	105	49	720	851	826
2009	2.215	1.980	235	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	709	842	664

Sursa: Planul Național de Formare Profesională 2009-2015, Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă (<http://www.anofm.ro/formare-profesionala>)

**B. indirectă:** *pentru angajatori* - deducerea cheltuielilor de instruire a personalului; *pentru furnizorii de formare* - scutirea de la plata TVA (Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal publicată în Monitorul Oficial al României nr. 688/10.09.2015, art. 292, lit. f: activitatea de învățământ prevăzută în Legea educației naționale nr. 1/2011, cu modificările și completările ulterioare, formarea profesională a adulților, precum și prestările de servicii și livrările de bunuri strâns legate de aceste activități, efectuate de instituțiile publice sau de alte entități autorizate este scutită de la plata TVA-ului); *pentru angajați* - stagii de formare.

În același spirit al integrării grupurilor dezavantajate, a femeilor și a tinerilor pe piața muncii, Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă (ANOFM) organizează anual cursuri de pregătire și de formare profesională, după cum se observă în **Tabelul 5**.

Din **Tabelul 5** se observă o creștere a numărului de cursuri oferite de alte instituții decât cele finanțate din

Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat. În același trend se încadrează și numărul cursurilor de perfecționare și specializare. În scopul facilitării accesului la informații al persoanelor care sunt în căutare de locuri de muncă, în perioada 2011-2015, ANOFM a implementat serviciul de asistență telefonică (call center SPO - Serviciul Public de Ocupare), printr-un proiect cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane (POS DRU) 2007-2013. Scopul proiectului este de a crește calitatea și eficiența serviciilor ANOFM, prin implementarea de centre de asistență telefonică (call centers) furnizând oportunități și consiliere privind pregătirea vocațională/training/ dezvoltare și integrare socio-profesională pe piața muncii pentru persoanele interesate, ceea ce reprezintă un sistem inovativ de furnizare a informațiilor.

Spre deosebire de programele publice de formare continuă, prezentate pe site-ul oficial al ANOFM, pentru mediul privat informațiile sunt insuficiente, după cum se observă în **Tabelul 6**.

**Tabelul 6. Training și educație pe clase de angajatori - % din numărul total de firme**

Anul	Număr de angajați			
	0-9	10-49	50-249	Peste 250
2005	NA	23	38	64
2006	NA	NA	NA	NA
2007	NA	NA	NA	NA
2008	NA	NA	NA	NA
2009	NA	NA	NA	NA
2010	NA	12	28	56

Sursa: Population and social conditions, Education and training, Participation in education and training, Continuing vocational training in enterprises, Training/non-training enterprises, Training enterprises as percent of all enterprises, by type of training and size class, Continuing vocational training (CVT) courses, eșantion de date actualizat conform Eurostat la 03.09.2014, disponibil la: <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

## 5. Indicatori ai raportării sustenabile privind capitalul uman

**Raportarea sustenabilității** a cunoscut o dezvoltare continuă în ultimii ani. Un studiu al sustenabilității necesită luarea în considerare a rolului tuturor formelor de capital (natural, biologic, social, financiar, uman etc.) și a modului în care acestea interacționează, având ca finalitate crearea de valoare la nivelul entității (Șlaus și Jacobs, 2011). Ea este definită în general ca fiind *raportarea unei organizații referitoare la impactul asupra*

*mediului, societății și economiei*. Impactul asupra mediului mai este cunoscut și drept impact asupra capitalului natural și poate fi reflectat ca o componentă distinctă a capitalurilor, pe lângă cel financiar, economic și intelectual (Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) and Netherlands Institute of Chartered Accountants (NBA), 2013).

Nu trebuie să existe confuzie între raportarea sustenabilității cu impact asupra economiei și raportarea financiară tradițională, care conduce la indicatori valorici, cu caracter istoric. Raportarea

sustenabilității trebuie să aibă în vedere impactul activității organizației asupra economiei la nivel local și global, spre deosebire de raportarea financiară tradițională, care reflectă, în esență, starea de sănătate a entității care raportează și a economiei în ansamblu.

În cadrul **raportării sustenabilității** trebuie să se regăsească un set cât mai amplu de informații

referitoare la componente ale capitalului uman de tipul celor care privesc comunitatea, gradul de corupție, comportamentul anti-competitiv, sănătatea și siguranța angajatului, drepturile omului. Ca urmare a inconsistenței sau, nu de puține ori, chiar a inexistenței unor astfel de raportări, am avut în vedere în cercetarea noastră drept componente ale raportării sustenabile elementele prezentate în **Tabelul 7**.

**Tabelul 7. Elemente ale raportării sustenabile a capitalului uman**

Capital uman – raportare sustenabilă	Indicatori reprezentativi
- corupția și fraudă	- indicele de percepție a corupției
- drepturile omului (non-discriminarea)	- rata anuală de angajare
- sănătatea angajaților	- număr de companii din mediul de afaceri cu sisteme de eco-management implementate - licențe „eco” de producție sau/și comercializare - număr de accidente cu mai mult de 3 zile absență
- relațiile management-angajați	- aserțiuni cu caracter descriptiv

Sursa: opinie proprie

Pentru primele două aspecte identificate (corupția și drepturile

omului), datele reprezentative se regăsesc în **Tabelul 8**.

**Tabelul 8. Valori ale raportării sustenabile specifice capitalului uman**

Perioadă de raportare	Corupția și fraudă	Non-discriminarea (dreptul la muncă – rata anuală de angajare)	
		Femei	Bărbați
2005	3,0	(2,6%)	(0,6%)
2006	3,1	1,3%	0,2%
2007	3,7	(0,4%)	1,0%
2008	3,8	(0,8%)	0,6%
2009	3,8	(2,3%)	(1,7%)
2010	3,7	(2,1%)	1,2%
2011	3,6	0,3%	(1,7%)
2012	44*	(5,4%)	(4,3%)
2013	43	(1,2%)	(0,2%)
2014	43	0,4%	1,2%

\* Din 2012 s-a optat pentru calculul indicatorului de percepție a corupției prin raportarea acestuia la intervalul [0-100]

Sursa: [http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2005/0/](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2005/0/), 2006-2014

Referitor la primul indicator ce caracterizează capitalul uman din punct de vedere al raportării sustenabile,

măsura percepției corupției este dată de indicele de percepție al corupției, calculat pentru sectorul public de



care depinde, nu de puține ori, „bunăstarea” mediului de afaceri. Altfel spus, un sector public corupt sau foarte corupt va afecta negativ comunitatea de afaceri în sensul favorizării unor membri ai comunității în detrimentul celorlalți, distorsionând adevăratul raport între cererea și oferta de pe piață, incluzând aici și piața forței de muncă. Din punct de vedere valoric, cu cât scorul este mai apropiat de zero, cu atât nivelul corupției este mai ridicat. Nivelul corupției se reduce pe măsură ce indicatorul se apropie de valoarea 100 (celălalt capăt al intervalului). În paralel cu această abordare, o altă modalitate de apreciere a corupției existente în sectorul public din România este dată de valoarea unor indici ai corupției plasați în intervalul [0;10], cu următoarea semnificație: cu cât scorul este mai apropiat de zero, cu atât nivelul corupției este mai ridicat; cu cât indicatorul se apropie de valoarea 10, nivelul corupției este mai scăzut. Pentru acest indicator și corespunzător ambelor modalități de calcul ale indicelui de apreciere al corupției, valorile aferente perioadei analizate fac obiectul **Tabelului 8**.

Oportunitățile egale pentru toți angajații (egalitatea de șanse) are în vedere aspecte ce țin de non-discriminare în ceea ce privește dreptul la muncă și sunt ilustrate prin abordarea ratei de creștere a angajării în raport de sex. La o simplă analiză se observă, din datele **Tabelului 8**, că la acest capitol apare tendința de discriminare, în sensul preferinței angajatorilor pentru salariații de sex masculin.

O modalitate de apreciere a preocupării mediului de afaceri vizavi de sănătatea angajaților implicați în procesul de producere – prestare de servicii – desfacere, poate fi evaluată prin existența unor sisteme de eco-management implementate de companii (ISO 14001 – are în vedere orientarea sistemului de management al companiei în direcția minimizării impactului negativ pe care activitatea desfășurată o are asupra mediului și, prin tranzitivitate, asupra angajaților firmei, ca parte a mediului). Un alt indicator interesant de abordat este cel al numărului de licențe „eco” (cu impact redus asupra mediului) în ceea ce privește activitățile de producție sau comercializare ale firmelor din sectorul privat din România. Datele pentru acești indicatori reies din **Tabelul 9**.

**Tabelul 9. Indicatori relevanți pentru evaluarea sănătății angajaților**

Perioada de raportare	Sănătate						
	Număr de companii din mediul de afaceri cu sisteme de eco-management implementate	Număr de licențe „eco” de producție sau/și comercializare	Număr de accidente cu mai mult de 3 zile absență (pe clase de angajatori în funcție de numărul de angajați)				
			0-9	10-49	50-249	250-499	Peste 500
2005	2 companii	0 Licențe „eco”	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2006	2 companii	0 Licențe „eco”	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2007	0 companii	0 Licențe „eco”	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
2008	1 companii	3 Licențe „eco”	276	825	1.293	527	1.545
2009	0 companii	4 Licențe „eco”	241	649	930	401	1.165
2010	4 companii	4 Licențe „eco”	222	676	903	480	1.248
2011	4 companii	0 Licențe „eco”	237	614	870	424	932
2012	4 companii	0 Licențe „eco”	226	642	867	426	976
2013	3 companii	0 Licențe „eco”	244	680	852	428	1.127
2014	5 companii	0 Licențe „eco”	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A

Sursa: Health, Health and safety at work, Accidents at work, Main indicators, Accidents at work by size of enterprise, eșantion de date actualizat conform Eurostat la 13.07.2015, disponibil la: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>.

Referitor la relația management-angajați, se constată că de calitatea acesteia depinde în mare măsură sănătatea companiei. Se poate afirma că, raportându-ne la nivelul „macro” al companiei, „...semnele de sănătate stau în profitabilitatea sa, în stabilitatea economică pe termen mediu și lung, în capacitatea de a trece peste potențiale

crize sau probleme economice. Translatând spre componentele de ordin „micro”, tot sănătos înseamnă o imagine bună în piață, inclusiv în cea a muncii. Din punctul de vedere al managementului resurselor umane, sănătos se traduce prin performanțe crescute, realizate de angajați valoroși și motivați, prin costuri optime”

(Neacșu, 2014). Apreciem că de maximă sugestivitate este setul de opinii ale angajaților, versus cele ale angajatorului în ceea ce privește calitatea muncii prestate (a se

vedea **Tabelul 10**), de echilibrul pe care cele două tabere reușesc să îl stabilească depinzând în mare măsură bunul mers al activității, oricare ar fi natura acesteia.

**Tabelul 10. Angajat versus angajator – indicatori ai relației management - angajați**

Opinii neîmpărtășite privind relația management-angajați	
Angajatul este convins că	Angajatorul este convins că
<ul style="list-style-type: none"> <li>- muncește doar pentru a contribui la creșterea bunăstării șefului său</li> <li>- este nemulțumit de nivelul la care îi este remunerată munca</li> <li>- îl identifică pe șef cu o persoană arogantă</li> <li>- se apreciază ca fiind prea valoros pentru compania respectivă</li> <li>- consideră că la tot pasul întâlnești manageri incompetenți</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- își plătește prea mult angajații</li> <li>- angajații săi trebuie să îi știe de frică pentru a evita indisciplina și lenea</li> <li>- angajatul său nu este interesat decât de salariu, nu și de celelalte cheltuieli ale companiei</li> <li>- angajatul își irosește mare parte din timpul pe care îl petrece la serviciu</li> </ul>

Sursa: opinie proprie

Se adaugă la aceste aspecte starea de fapt pe care managerii trebuie să o urmărească permanent pentru a avea o companie „sănătoasă” și care se identifică prin intermediul următoarelor elemente: spațiu și timp de lucru adecvat; structură optimă de angajați; nivel de autoritate cunoscut și acceptat; climat propice pentru dezvoltarea profesională; respectarea normelor organizaționale; sistem de comunicare transparent, pe orizontală și verticală, ascendent și descendent (Apostol, 2015).

## 6. Concluzii

Capitalul uman reprezintă puterea unei națiuni, o forță ce conduce la creșterea economică, la o mai bună poziționare pe piață și pe harta lumii. Dacă la nivel conceptual aceste aspecte sunt înțelese și acceptate, în România practica infirmă teoria. Conform Eurostat, România se află pe locul 6 în Europa într-un clasament al celor mai mici salarii medii pe economie, înaintea sa fiind Moldova, Albania, Ucraina, Bulgaria și Macedonia. Prin urmare, pare inutil a vorbi despre măsuri sociale și de perfecționare continuă, când salariul mediu pe economie, la nivelul anului 2015, este de 538,81 euro, iar marea majoritate a entităților economice românești înregistrează, cel puțin formal, salarii minime pentru angajați, indiferent de nivelul de pregătire.

Pe de altă parte, educația este importantă nu doar pentru capacitatea productivă viitoare a unei națiuni, ci mai ales pentru dezvoltarea capacităților umane, fiind

văzută ca o extensie a libertății indivizilor de a trăi viața pe care ei consideră că o merită. Românii sunt însă reticenți la a învăța ceva nou, iar procesul învățării continue este prea puțin promovat în școala românească. În plus, în cele mai multe cazuri, nivelul de remunerare, indiferent de gradul de pregătire, este insuficient. Drept rezultat asistăm la un „exod” al tinerilor bine pregătiți spre alte țări care, chiar dacă nu le oferă aceleași oportunități de angajare, oferă salarii care depășesc potențialul de remunerare al companiilor românești. Referitor la relația cost-beneficiu, se ajunge la situația în care statul român suportă costurile de pregătire ale unui tânăr de care va beneficia, în perspectivă, un alt stat. Prin urmare, dincolo de disponibilitatea agenților românești de profil de a oferi și promova învățarea pe tot parcursul vieții (LLL - life-long learning), este necesară o modificare de esență a sistemului de salarizare din România.

În ceea ce privește mediul instituțional, ANOFM se implică în mod consecvent în elaborarea, implementarea și organizarea de cursuri pentru formarea vocațională continuă. Acțiunile reprezentative ale acesteia sunt grupate în Planul Național de Formare Profesională. O primă analiză a acestui plan aduce în centrul atenției alinierea la contextul european și la comunicatul Bruges, de unde se deduce că planul României privind formarea continuă nu poate fi disociat de cel european. În al doilea rând, nu se poate justifica o prezentare a perspectivei românești fără prezentarea în prealabil a strategiei europene.

Formarea profesională este o măsură activă definitorie pentru desăvârșirea profilului oricărei persoane aflate în căutarea unui loc de muncă, știut fiind faptul că prin asigurarea creșterii și diversificării competențelor profesionale ale șomerilor se ating concomitent două obiective specifice: satisfacerea

cererilor imediate de pe piața muncii și creșterea șanselor de ocupare în muncă a șomerilor. Pentru dezvoltarea profesională a persoanelor aflate în căutarea unui loc de muncă, șansele de integrare/reintegrare în muncă a acestora cresc fie imediat, fie în perspectivă.

## BIBLIOGRAFIE

1. Apostol, C. (2015), Studiu privind rolul guvernantei corporative în asigurarea transparenței informațiilor financiare, *Audit Financiar*, vol. XIII, nr. 128-8/2015, pp. 10-16.
2. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) și Netherlands Institute of Chartered Accountants (NBA) (2013), *Capitals. Background paper for IR*, [online] Disponibil la: <http://integrate-dreporting.org/wp-content/uploads/2013/03/IR-Background-Paper-Capitals.pdf> [Accesat 09 ianuarie 2016].
3. Comisia Europeană (2012), *Sprrijin pentru educația și formarea profesională în Europa: Comunicatul de la Bruges*, Luxemburg: Oficiul pentru Publicații al Uniunii Europene, [online] Disponibil la: [http://ec.europa.eu/education/library/publications/2011/bruges\\_ro.pdf](http://ec.europa.eu/education/library/publications/2011/bruges_ro.pdf) [Accesat 09 ianuarie 2016].
4. Comisia Europeană (2014), *Corporate social responsibility – national public policies in the European Union – Compendium 2014*, [online] Disponibil la <https://ec.europa.eu/digital-agenda/en/news/corporate-social-responsibility-national-public-policies-european-union-compendium-2014> [Accesat 09 ianuarie 2016].
5. European Centre for the Development of Vocational Training - CEDEFOP (2013), *VET în Europe – Country Report for Romania*, Bruxelles, [online] Disponibil la: <http://www.cedefop.europa.eu/en/publications-and-resources/country-reports/romania-vet-europe-country-report-2013> [Accesat 09 ianuarie 2016].
6. Eurostat (2015), Environment and energy, Environment, Organisations and Sites with Eco-management and Audit Scheme (EMAS) Registration și Ecolabel Licenses, eșantion de date actualizat conform Eurostat la 02.03.2015, [online] Disponibil la: <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database> [Accesat 09 ianuarie 2016].
7. Eurostat (2015), Industry, trade and services, Structural business statistics (SBS) – Main indicators, Turnover of the non-financial business economy by size class of employment, eșantion de date actualizat la 02.03.2015 conform Eurostat, [online] Disponibil la: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do?tab=table&plugin=1&pcode=tin00146&language=en> [Accesat 09 ianuarie 2016].
8. Eurostat (2015), Industry, trade and services, Structural business statistics (SBS) – Main indicators, Number of enterprises in the non-financial business economy by size class of employment, eșantion de date actualizat la 02.03.2015 conform Eurostat, [online] Disponibil la: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=ti00145&plugin=1> [Accesat 09 ianuarie 2016].
9. Eurostat (2015), Population and social conditions, Population, Labour market, Employment and unemployment, LFS – main indicators, Employment LFS adjusted series, Employment growth by sex, eșantion de date actualizat conform Eurostat la 02.03.2015, [online] Disponibil la: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do?tab=table&plugin=1&pcode=tps00180&language=en> [Accesat 09 ianuarie 2016].
10. Khan, M.T., Humayun, A., Sajjad, M. (2015), Commotation of Human Capital: Concept, Effects and Benefits, *International Journal of Information, Business and Management*, Vol. 7, No. 1, pp. 19-33.
11. Legea educației naționale nr. 1/2011, București: Monitorul Oficial al României nr. 18/10.01.2011.
12. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, București: Monitorul Oficial al României nr. 688/10.09.2015.
13. Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, București: Monitorul Oficial al României nr. 345/18.05.2011.

14. Marimuthu, M., Arokiasamy, L., Ismail, M. (2009), Human Capital Development and its Impact on Firm Performance: Evidende from Developmental Economics, *The Journal of International Social Research*, Volume 2/8, pp. 265-272.
15. Neacșu, V. (2014), Sănătatea organizațională și semnele de boală, *Market Watch*, nr. 169, octombrie-noiembrie, [online] Disponibil la: [http://www.marketwatch.ro/revista/2190/Octombrie\\_-\\_Noiembrie\\_2014\\_%5BNr\\_169%5D/](http://www.marketwatch.ro/revista/2190/Octombrie_-_Noiembrie_2014_%5BNr_169%5D/) [Accesat 09 ianuarie 2016].
16. OMFP 1802 din 29/12/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, disponibil la: [https://static.anaf.ro/static/25/Anaf/OMFP\\_1802\\_2014.pdf](https://static.anaf.ro/static/25/Anaf/OMFP_1802_2014.pdf) [Accesat 09 ianuarie 2016].
17. Programul Național de Reformă, 2015, disponibil on-line la [http://www.mae.ro/sites/default/files/file/pnr\\_2015.pdf](http://www.mae.ro/sites/default/files/file/pnr_2015.pdf)
18. Secretariatul General al Guvernului (2011), *Strategia Națională de Promovare a Responsabilității Sociale (2011-2016)*, [online] Disponibil la: <http://www.sgg.ro/nlegislativ/docs/2011/05/2x4bdfjrnwskv89h17pzq.pdf> [Accesat 09 ianuarie 2016].
19. Šlaus, I. și Jacobs, G. (2011), Human Capital and Sustainability, *Sustainability*, vol. 3, pp. 97-154.
20. Transparency International (2005), *Corruption Perceptions Index*, [online] Disponibil la: [http://www.transparency.org/research/cpi/cpi\\_2005/0/](http://www.transparency.org/research/cpi/cpi_2005/0/), 2006-2014 [Accesat 09 ianuarie 2016].
21. UNESCO Institute for Statistics (2012), *International Standard Classification of Education ISCED 2011*, [online] Disponibil la <http://www.uis.unesco.org/Education/Documents/isced-2011-en.pdf> [Accesat 09 ianuarie 2016].

---

# Interdepen- dențe între guvernanta corporativă și auditul financiar: informații de la Bursa de Valori din România

---

*Lect. univ. dr. Florin DOBRE,*  
Academia de Studii Economice București, România,  
e-mail: flndobre@gmail.com

## Rezumat

Scopul acestei cercetări este de a evidenția relația dintre indicatorii de audit financiar și indicatorii de guvernanta corporativă. Cercetarea folosește date despre entitățile listate la Bursa de Valori București, care au atât un sistem unitar de management, cât și un sistem dual de management. Studiul urmărește să identifice interdependențele dintre auditul financiar (cuantificat cu ajutorul onorariilor de audit) și anumiți indicatori specifici guvernantei corporative, precum dualitatea director executiv/director general, existența comitetului de audit, numărul membrilor executivi sau alte caracteristici ale grupului de conducere, care sunt elemente ale guvernantei corporative. Din moment ce există o corelație între indicatorii de audit și indicatorii de guvernanta corporativă, cercetarea folosește un model de ecuații simultane pe entitățile listate care și-au raportat situațiile financiare individuale conform IFRS. Datele utilizate au fost colectate manual atât din situațiile financiare ale entităților, cât și din declarația de guvernanta corporativă. Rezultatele obținute sunt mixte. În timp ce se identifică o relație negativă între onorariile de audit și numărul membrilor executivi din grupul de conducere. Pentru celelalte variabile aferente conducerii rezultatele sunt ambigue. Explicația poate fi dată de faptul că există o problemă legată de accesibilitatea datelor pentru piața de capital din România, problemă care este corelată cu lipsa de transparență în procesul de raportare.

**Cuvinte-cheie:** onorarii de audit, guvernanta corporativă, sistem unitar de management, România, caracteristicile comitetului de conducere, abordarea IFRS

**Clasificarea JEL:** M42, G34

## 1. Introducere

De la declanșarea crizei financiare a existat o nevoie accentuată ca informația financiară să fie corectă și credibilă, din moment ce aceasta este verificată de un auditor financiar. Credibilitatea auditorului a fost diminuată pe parcursul crizei financiare, din cauza incertitudinilor cu privire la capacitatea acestuia de a identifica probleme financiare mari (Sikka, 2009). În perioada crizei financiare entitățile sunt orientate spre a-și schimba auditorul financiar în favoarea unei companii care face parte din grupul Big Four față de o companie care nu este membră Big Four, deoarece se consideră că auditorul financiar, membru în grupul Big Four, conferă o credibilitate mai mare modului în care sunt construite situațiile financiare (Hubens, 2012).

Pe de altă parte, auditorul financiar nu este singurul responsabil pentru nedetectarea problemelor ce au generat declanșarea crizei financiare. Entitățile care au un sistem de guvernare corporativă slab sunt mult mai înclinate să prezinte o raportare frauduloasă decât entitățile care au un sistem de guvernare corporativă dezvoltat (Farber, 2005). Totodată, entitățile cu un sistem de guvernare corporativă slab întâmpină mai multe probleme de agent și se caracterizează printr-o protecție redusă a acționarilor minoritari (Core, Holthausen și Larcker, 1999).

Interdependențele dintre procesul de audit, elementele de guvernare corporativă și performanța financiară a unei entități sunt aspecte care trebuie analizate atent. Din acest motiv, cercetarea de față încearcă să furnizeze informații cu privire la aspectele prezentate, ținând cont de piața de capital din România.

Structura lucrării este următoarea: în prima secțiune se prezintă un stadiu succint al literaturii cu privire la interdependențele dintre elementele de audit financiar, de guvernare corporativă și performanța financiară a unei entități, în secțiunea a doua sunt evidențiate aspecte legate de baza de date și de metodologia utilizată, în a treia secțiune sunt surprinse și sunt diseminate rezultatele cercetării, în timp ce în a patra secțiune sunt prezentate concluziile cercetării și direcții de îmbunătățire a acesteia.

## 2. Stadiul cunoașterii

Corelația dintre indicatorii de audit financiar, indicatorii de guvernare corporativă și performanța financiară a unei companii a fost studiată frecvent în literatura de specialitate. Pe de o parte, remunerația auditorilor pare

a fi influențată de caracteristicile comitetului de conducere și de performanța financiară pe care a obținut-o entitatea. Potrivit lui Carcello ș.a. (2002) și Cohen și Hanno (2000), cu cât există relații mai puternice în cadrul comitetului de conducere, cu atât suma plătită auditorilor financiari este mai mare. Pe de altă parte, Dittmann, Maug și Schneider (2008) evidențiază că această corelație este inexistentă. Rezultatele sunt mixte și în legătură cu alte caracteristici ale comitetului de conducere. Chan, Ezzamel și Gwilliam (1993) și Mitra, Hossain și Deis (2007) consideră că entitățile sunt mai înclinate să plătească onorarii de audit, ridicate atunci când au o structură diversificată a acționarului. Se poate concluziona că entitățile au probleme de agent mai mari atunci când acționarul majoritar deține controlul entității (Hay, Knechel și Wong, 2006; Core, Holthausen și Larcker, 1999).

Există rezultate mixte și în ceea ce privește legătura dintre auditul financiar, măsurat cu ajutorul onorariilor de audit, și existența comitetului de audit. Unele cercetări, precum cele elaborate de către Voller, Bremert și Zein (2013), Steward și Kent (2006) sau Abbott ș.a. (2003) identifică o corelație pozitivă între existența comitetului de audit și onorariile de audit percepute, în timp ce alte studii, precum cel realizat de către Cohen și Hanno (2000) consideră că o influență negativă este mult mai credibilă deoarece are loc diminuarea riscului asociat procesului de audit.

Un alt element care este parte componentă a sistemului de guvernare corporativă este variabila director executiv/director general. Potrivit lui Farber (2005), atunci când directorul executiv este și director general, entitatea are un sistem de guvernare corporativă scăzut și este orientată spre manipularea informațiilor regăsite în situațiile financiare: rezultatele sunt similare cu ipotezele furnizate de către Idowu (2014, p.292).

Tipul auditorului financiar pe care entitatea îl are poate influența, de asemenea, valoarea onorariilor de audit. Se consideră că entitățile membre în Big Four solicită onorarii de audit mai ridicate pentru realizarea procesului de audit financiar, principalul motiv fiind reputația pe care aceștia o dețin (Campa, 2013; Reichelt și Wang, 2010). Pe de altă parte, schimbarea auditorului financiar poate fi cauzată de nivelul diferit al onorariilor de audit percepute (Craswell, Stokes și Loughton, 2002) sau de lipsa de informare financiară (Williams, 1988).

Aspectele amintite anterior au legătură cu faptul că mai multe entități, atât financiare cât și nefinanciare, au întâmpinat probleme cu privire la faptul că modalitatea de remunerare a auditorilor nu este fundamentată

adecvat din cauza problemelor identificate în cadrul sistemului de guvernanta corporativă – evaluarea riscului la care se supune entitatea.

În ceea ce privește piața de capital din România, au fost întreprinse puține cercetări legate de aceste aspecte. Brad ș.a. (2014) au identificat o corelație negativă între existența comitetului de audit, variabila director executiv/director general și tipul auditorului financiar, rezultate care sunt similare cu cele obținute de Dobre (2014).

### 3. Metodologia de cercetare

Ideea acestei cercetări este de a identifica o corelație între variabilele asociate procesului de audit financiar și celui de guvernanta corporativă. Pentru determinarea acestei corelații au fost colectate date cu privire la situațiile financiare individuale raportate conform IFRS ale entităților listate la Bursa de Valori București atât de pe pagina web a Bursei de Valori București, cât și de pe paginile web proprii ale organizațiilor. Se consideră că, o dată cu trecerea la raportarea financiară individuală conform IFRS, va avea loc o îmbunătățire a calității informației contabile (Daske, 2006). Pentru stabilirea dimensiunii eșantionului, s-a ținut cont de indicațiile Autorității de Supraveghere Financiară. În baza acestora, 71 de companii trebuie să își întocmească situațiile financiare individuale utilizând IFRS. Din acest eșantion au fost eliminate 9 companii care au o valoare negativă a capitalurilor proprii (COFI, OLT, CGC, COS, EPT, MJM, RRC, UCM, ARM). Au fost eliminate de asemenea 4 companii care au fost cotate în 2013 sau care au fost selectate pentru a-și întocmi situațiile financiare conform IFRS din 2013 (COTE, SNN, SNG, CNTE). Alte două companii (SRT, UZT) au intrat în procedură de insolvență înainte de adoptarea IFRS; prin urmare, au fost eliminate din eșantion. De asemenea, există o entitate care are un alt mod de raportare (MPN) și care nu a fost inclusă în analiză.

Scopul cercetării este de a evidenția o corelație între auditul financiar, măsurat cu ajutorul onorariilor de audit – regăsite în analiză ca *FEES* și variabilele de guvernanta corporativă. Din eșantionul rămas am exclus 13 entități care nu au furnizat informații despre valoarea onorariilor acordate auditorului financiar. Prin urmare, analiza a fost întreprinsă asupra unui eșantion format din 41 de companii.

Trebuie precizat faptul că analiza este elaborată folosind informații financiare aferente anului 2011, deoarece nu există informații despre onorariile cu care au fost

remunerați auditorii financiari după acest moment. Pentru fiecare entitate analizată au fost colectate atât informații financiare, cât și informații non-financiare. În timp ce gradul de îndatorare calculat în două moduri, fie ca fiind raportul dintre datoriile totale și capitalurile proprii (variabilă codificată cu *LEV<sub>1</sub>*) sau ca raportul dintre datoriile totale și sursele de finanțare ale entității, atât proprii, cât și împrumutate (variabilă codificată cu *LEV<sub>2</sub>*), rentabilitatea economică (variabilă codificată cu *ROA*) și modificarea procentuală a cifrei de afaceri (variabilă codificată cu *SALES CHG*) sunt informații care ar putea fi clasificate ca informații financiare, celelalte variabile ar putea fi incluse în categoria variabilelor non-financiare. Explicația este dată de faptul că aceste variabile sunt fie binare, fie sunt variabile care caracterizează sistemul de guvernanta corporativă, precum numărul de membri executivi din comitetul de conducere (variabilă codificată cu *EXMB*). Pentru numărul de membri executivi din comitetul de conducere a fost considerată valoarea medie.

Celelalte variabile care au fost incluse în analiză sunt variabile cu formă binară. Prima dintre acestea se referă la sistemul de management pe care îl are entitatea. Dacă entitatea are un sistem unitar, atunci variabilei i s-a atribuit valoarea 1; în caz contrar, variabilei i s-a atribuit valoarea 0. Această variabilă a fost codificată ca *DSYST*. O altă variabilă care poate fi corelată cu sistemul de management este variabila referitoare la situația în care directorul executiv și directorul general sunt persoane diferite. Variabila a fost codificată ca *DCEO* și acesteia i s-a atribuit valoarea 1 dacă cele două funcții sunt deținute de persoane diferite.

O altă variabilă aferentă sistemului de guvernanta corporativă este tipul auditorului financiar. Variabila a fost codificată ca *DAUD* și i-a fost atribuită valoarea 1 dacă auditorul financiar este membru în grupul Big Four. În caz contrar, variabilei i s-a atribuit valoarea 0.

Schimbarea auditorului financiar poate fi un alt element corelat cu valoarea onorariilor de audit și constituie atât o măsură de guvernanta corporativă, cât și o măsură a auditului financiar. Variabila a fost codificată cu *DCHG* și i s-a atribuit valoarea 1 dacă s-a realizat schimbarea auditorului financiar la nivelul companiei. În acest sens, s-a realizat o comparație a auditorului financiar din 2010 cu auditorul financiar din 2011.

O altă variabilă care a fost luată în considerare în cadrul analizei este existența comitetului de audit. Pentru identificarea acesteia a fost consultată Declarația de guvernanta corporativă. Variabila a fost codificată cu

*DCOMT* și *i* s-a atribuit valoarea 1 în cazul în care la nivelul entității există un comitet de audit.

Faptul că principalul acționar deține sau nu majoritatea acțiunilor poate de asemenea să influențeze nivelul onorariilor de audit. Am colectat informații referitoare la procentul controlat de principalul acționar. În cazul în care procentul deținut de acesta este peste 50%, variabilei *i* s-a atribuit valoarea 1. Variabila a fost codificată ca *DMAJS*.

Au fost luate în considerare și alte variabile corelate cu activitatea entității. Una dintre acestea se referă la domeniul de activitate al entității, cu precădere dacă aceasta acționează în industria producătoare. Entitățile

au fost clasificate conform codului CAEN. Variabila a fost codificată ca *DMANF* și *i* s-a atribuit valoarea 1 dacă entitatea activează în domeniul producției.

O altă variabilă se referă la tipul principalului acționar. Prin urmare, dacă principalul acționar este român, variabilei *i* s-a atribuit valoarea 1. În caz contrar, variabilei *i* s-a atribuit valoarea 0. Variabila a fost codificată ca *RINV*.

Din moment ce există o corelație între variabilele de guvernare corporativă, cele aferente auditului financiar și performanța financiară, a fost realizat un model de ecuații simultane. Forma structurală a acestuia este evidențiată în sistemul I.

### Sistemul I

$$\left\{ \begin{array}{l} FEES_i = \alpha_0 + \alpha_1 \times DSYST_i + \alpha_2 \times DCEO_i + \alpha_3 \times DAUD_i + \alpha_4 \times DCHG_i + \alpha_5 \times DCOMT_i + \alpha_6 \times DMAJS_i + \\ \quad + \alpha_7 \times EXMB_i + \alpha_8 \times LEV_i + \alpha_9 \times ROA_i + \varepsilon_i \\ ROA_i = \beta_0 + \beta_1 \times DSYST_i + \beta_2 \times DCEO_i + \beta_3 \times LEV_i + \beta_4 \times DMANF_i + \beta_5 \times RINV_i + \beta_6 \times SALES\ CHG_i + \\ \quad + \beta_7 \times DCOMT_i + \beta_8 \times FEES_i + \theta_i \end{array} \right.$$

unde  $\varepsilon_i$  și  $\theta_i$  sunt erorile modelului, iar *i* indică fiecare companie inclusă în analiză.

Pentru a rezolva modelul de ecuații simultane, trebuie urmate câteva etape. În primul rând, trebuie identificat tipul ecuațiilor incluse în analiză. În acest sens, se realizează o comparație între numărul de variabile endogene (în analiza întreprinsă avem două variabile endogene: valoarea onorariilor de audit și rentabilitatea economică) minus unu și numărul de variabile care

lipsesc din fiecare ecuație. În situația în care numărul de variabile care lipsesc din fiecare ecuație este mai mare decât numărul de variabile endogene minus unu, atunci sistemul este supra-identificat și poate fi estimat fie prin utilizarea metodei celei mai mici pătrate în două etape (2SLS), fie prin determinarea formei reduse a fiecărei ecuații, prin calcularea valorilor ajustate și prin înlocuirea lor în forma inițială.

Forma redusă a sistemului este evidențiată în sistemul II.

### Sistemul II

$$\left\{ \begin{array}{l} FEES_i = \alpha_0 + \alpha_1 \times DSYST_i + \alpha_2 \times DCEO_i + \alpha_3 \times DAUD_i + \alpha_4 \times DCHG_i + \alpha_5 \times DCOMT_i + \alpha_6 \times DMAJS_i + \\ \quad + \alpha_7 \times EXMB_i + \alpha_8 \times LEV_i + \alpha_9 \times \beta_0 + \alpha_9 \times \beta_1 \times DSYST_i + \alpha_9 \times \beta_2 \times DCEO_i + \alpha_9 \times \beta_3 \times LEV_i + \\ \quad + \alpha_9 \times \beta_4 \times DMANF_i + \alpha_9 \times \beta_5 \times DRINV_i + \alpha_9 \times \beta_6 \times SALES\ CHG_i + \alpha_9 \times \beta_7 \times DCOMT_i + \\ \quad + \alpha_9 \times \beta_8 \times FEES_i + \alpha_9 \times \theta_i + \varepsilon_i \\ ROA_i = \beta_0 + \beta_1 \times DSYST_i + \beta_2 \times DCEO_i + \beta_3 \times LEV_i + \beta_4 \times DMANF_i + \beta_5 \times DRINV_i + \beta_6 \times SALES\ CHG_i + \\ \quad + \beta_7 \times DCOMT_i + \beta_8 \times \alpha_0 + \beta_8 \times \alpha_1 \times DSYST_i + \beta_8 \times \alpha_2 \times DCEO_i + \beta_8 \times \alpha_3 \times DAUD_i + \\ \quad + \beta_8 \times \alpha_4 \times DCHG_i + \beta_8 \times \alpha_5 \times DCOMT_i + \beta_8 \times \alpha_6 \times DMAJS_i + \beta_8 \times \alpha_7 \times EXMB_i + \\ \quad + \beta_8 \times \alpha_8 \times LEV_i + \beta_8 \times \alpha_9 \times ROA_i + \beta_8 \times \varepsilon_i + \theta_i \end{array} \right.$$



Următoarea etapă presupune transformarea ecuațiilor reduse prin

gruparea termenilor comuni. Aceasta este prezentată în sistemul III.

### Sistemul III

$$\left\{ \begin{aligned} (1 - \alpha_9 \times \beta_8) \times FEES_i &= \alpha_0 + \alpha_9 \times \beta_0 + (\alpha_1 + \alpha_9 \times \beta_1) \times DSYST_i + (\alpha_2 + \alpha_9 \times \beta_2) \times DCEO_i + \alpha_3 \times DAUD_i \\ &+ \alpha_4 \times DCHG_i + (\alpha_5 + \alpha_9 \times \beta_7) \times DCOMT_i + \alpha_6 \times DMAJS_i + \alpha_7 \times EXMB_i + \\ &+ (\alpha_8 + \alpha_9 \times \beta_3) \times LEV_i + \alpha_9 \times \beta_4 \times DMANF_i + \alpha_9 \times \beta_5 \times DRINV_i + \\ &+ \alpha_9 \times \beta_6 \times SALES\ CHG_i + \alpha_9 \times \theta_i + \varepsilon_i \\ \\ (1 - \beta_8 \times \alpha_9) \times ROA_i &= \beta_0 + \beta_8 \times \alpha_0 + (\beta_1 + \beta_8 \times \alpha_1) \times DSYST_i + (\beta_2 + \beta_8 \times \alpha_2) \times DCEO_i + (\beta_3 + \beta_8 \times \alpha_8) \times LEV_i + \\ &+ \beta_4 \times DMANF_i + \beta_5 \times DRINV_i + \beta_6 \times SALES\ CHG_i + (\beta_7 + \beta_8 \times \alpha_5) \times DCOMT_i + \\ &+ \beta_8 \times \alpha_3 \times DAUD_i + \beta_8 \times \alpha_4 \times DCHG_i + \beta_8 \times \alpha_6 \times DMAJS + \beta_8 \times \alpha_7 \times EXMB_i \\ &+ \beta_8 \times \varepsilon_i + \theta_i \end{aligned} \right.$$

Fiecare termen al ecuației se împarte la coeficientul variabilei

endogene. Acest aspect este evidențiat în sistemul IV.

### Sistemul IV

$$\left\{ \begin{aligned} FEES_i &= \frac{\alpha_0 + \alpha_9 \times \beta_0}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} + \frac{(\alpha_1 + \alpha_9 \times \beta_1)}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \times DSYST_i + \frac{(\alpha_2 + \alpha_9 \times \beta_2)}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \times DCEO_i + \frac{\alpha_3}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \times DAUD_i + \frac{\alpha_4}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \times DCHG_i + \\ &+ \frac{(\alpha_5 + \alpha_9 \times \beta_7)}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \times DCOMT_i + \frac{\alpha_6}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \times DMAJS_i + \frac{\alpha_7}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \times EXMB_i + \frac{(\alpha_8 + \alpha_9 \times \beta_3)}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \times LEV_i \\ &+ \frac{\alpha_9 \times \beta_4}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \times DMANF_i + \frac{\alpha_9 \times \beta_5}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \times DRINV_i + \frac{\alpha_9 \times \beta_6}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \times SALES\ CHG_i + \frac{\alpha_9 \times \theta_i + \varepsilon_i}{1 - \alpha_9 \times \beta_8} \\ \\ ROA_i &= \frac{\beta_0 + \beta_8 \times \alpha_0}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} + \frac{(\beta_1 + \beta_8 \times \alpha_1)}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \times DSYST_i + \frac{(\beta_2 + \beta_8 \times \alpha_2)}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \times DCEO_i + \frac{(\beta_3 + \beta_8 \times \alpha_8)}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \times LEV_i + \frac{\beta_4}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \times DMANF_i + \\ &+ \frac{\beta_5}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \times DRINV_i + \frac{\beta_6}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \times SALES\ CHG_i + \frac{(\beta_7 + \beta_8 \times \alpha_5)}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \times DCOMT_i + \frac{\beta_8 \times \alpha_3}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \times DAUD_i \\ &+ \frac{\beta_8 \times \alpha_4}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \times DCHG_i + \frac{\beta_8 \times \alpha_6}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \times DMAJS + \frac{\beta_8 \times \alpha_7}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \times EXMB_i + \frac{\beta_8 \times \varepsilon_i + \theta_i}{1 - \beta_8 \times \alpha_9} \end{aligned} \right.$$

Ultima parte în fundamentarea ecuațiilor reduse presupune înlocuirea fiecărui

coeficient cu alte variabile. Acest aspect este evidențiat în sistemul V.

### Sistemul V

$$\left\{ \begin{aligned} FEES_i &= \gamma_0 + \gamma_1 \times DSYST_i + \gamma_2 \times DCEO_i + \gamma_3 \times DAUD_i + \gamma_4 \times DCHG_i + \gamma_5 \times DCOMT_i + \gamma_6 \times DMAJS_i + \gamma_7 \times EXMB_i + \\ &+ \gamma_8 \times LEV_i + \gamma_9 \times DMANF_i + \gamma_{10} \times DRINV_i + \gamma_{11} \times SALES\ CHG_i + \mu_i \\ \\ ROA_i &= \lambda_0 + \lambda_1 \times DSYST_i + \lambda_2 \times DCEO_i + \lambda_3 \times LEV_i + \lambda_4 \times DMANF_i + \lambda_5 \times DRINV_i + \lambda_6 \times SALES\ CHG_i + \lambda_7 \times DCOMT_i + \\ &+ \lambda_8 \times DAUD_i + \lambda_9 \times DCHG_i + \lambda_{10} \times DMAJS + \lambda_{11} \times EXMB_i + \varpi_i \end{aligned} \right.$$

După determinarea formei reduse, pentru fiecare ecuație se realizează regresia factorilor individuali asupra variabilei endogene, iar valorile ajustate se determină prin scăderea reziduurilor obținute din valoarea variabilei endogene.

Forma finală a sistemului de ecuații simultane se determină prin înlocuirea valorilor ajustate în forma structurală a ecuațiilor (ecuațiile inițiale).

Ipotezele de cercetare pe care s-a fundamentat analiza sunt:

- H1. Un sistem unitar de management influențează onorariile de audit în mod negativ.
- H2. Lipsa dualității director executiv/director general influențează onorariile de audit în mod pozitiv.
- H3. Auditorii din Big Four percep onorarii de audit mai mari pentru realizarea procesului de audit.
- H4. Existența comitetului de audit va diminua riscul asociat cu procesul de audit și, prin urmare, valoarea onorariilor de audit va scădea.

H5. Dacă acționarul majoritar deține controlul companiei, atunci onorariile de audit sunt mai mici.

H6. Numărul de membri din comitetul de conducere ar trebui să fie corelat pozitiv cu onorariile de audit, din moment ce acestea pot să fie un „proxi” pentru dimensiunea companiei.

H7. Cu cât gradul de îndatorare este mai mare, cu atât onorariile de audit sunt mai mari.

## 4. Rezultate și discuții

Scopul acestei analize este de a evidenția corelația dintre onorariile de audit, care reprezintă un bun indicator pentru auditul financiar, și sistemul de guvernare corporativă, variabilele de guvernare corporativă și caracteristicile auditorului financiar.

Pentru a fundamenta modelul de ecuații simultane trebuie să se evidențieze în primul rând matricea de corelație. Pentru a obține valori ajustate mai bune este indicat să existe valori reduse ale corelației. Matricea de corelație este prezentată în **Tabelul 1**.

**Tabel 1. Matricea de corelație**

Elem.	FEES	ROA	DSYST	DCEO	DAUD	DCHG	DCOMT	DMAJS	EXMB	LEV1	LEV2	DMANF	DRINV	SALES CHG
FEES	1													
ROA	0,221	1												
DSYST	-0,346**	-0,043	1											
DCEO	-0,065	-0,191	-0,250	1										
DAUD	0,158	0,177	-0,196	0,078	1									
DCHG	0,121	0,017	-0,28***	0,210	0,044	1								
DCOMT	-0,047	0,080	-0,336**	0,133	0,014	0,076	1							
DMAJS	-0,103	0,152	0,172	0,111	0,088	-0,164	-0,070	1						
EXMB	0,071	0,239	-0,128	0,195	0,425*	-0,026	0,187	0,045	1					
LEV1	-0,190	-0,29***	0,125	0,298***	0,194	0,095	-0,105	0,073	0,059	1				
LEV2	0,110	-0,028	0,159	-0,219	0,026	-0,016	0,016	-0,142	-0,27***	-0,088	1			
DMANF	-0,321**	-0,102	0,283***	-0,120	-0,190	-0,35**	-0,120	0,028	-0,229	0,016	-0,099	1		
DRINV	-0,040	-0,027	0,156	0,133	0,127	0,206	-0,171	0,040	-0,005	0,058	-0,082	-0,018	1	
SALES CHG	-0,097	-0,234	-0,209	0,034	-0,096	-0,185	0,001	0,103	-0,119	-0,224	-0,037	0,146	0,035	1

unde \*, \*\*, \*\*\* evidențiază pragul de semnificație la 1%, 5% și 10%

Sursa: prelucrările autorului

Din **Tabelul 1** se poate observa că cea mai mare corelație se regăsește între numărul membrilor executivi din comitetul de conducere și tipul auditorului financiar. Din moment ce corelația este în jur de 0,425, am considerat că ambele variabile pot fi incluse în analiză.

Pentru a evidenția interdependențele dintre variabilele de audit financiar, variabilele de guvernare corporativă și performanța financiară, am furnizat date despre statistica descriptivă a variabilelor incluse în analiză. Acestea sunt prezentate în **Tabelul 2**.

Tabel 2. Statistica descriptivă

Elemente	Medie	Mediană	Max.	Min.	Abatere medie pătratică	Asimetrie	Kurtosis	Jarque-Bera	Probabilitate
FEES	4.755	4.748	5.521	4.079	0,383	0,154	2.153	1.386	0,500
ROA	0,019	0,022	0,158	-0,328	0,079	-2,077	10.668	129.923	0
DSYST	0,902	1	1	0	0,300	-2,713	8.358	99.326	0
DCEO	0,634	1	1	0	0,488	-0,557	1.310	6.998	0,030
DAUD	0,244	0	1	0	0,435	1.193	2.423	10.291	0,006
DCHG	0,171	0	1	0	0,381	1.750	4.063	22.861	0,000
DCOMT	0,488	0	1	0	0,506	0,049	1.002	6.833	0,033
DMAJS	0,732	1	1	0	0,449	-1,046	2.094	8.878	0,012
EXMB	4.659	5	9	3	1.543	1,042	4.067	9.360	0,009
LEV1	0,671	0,294	3.882	0,033	0,913	2.182	7.051	60.570	0
LEV2	0,301	0,213	0,791	0,031	0,230	0,829	2.489	5.141	0,076
DMANF	0,659	1	1	0	0,480	-0,669	1.447	7.175	0,028
DRINV	0,488	0	1	0	0,506	0,049	1.002	6.833	0,033
SALES CHG	0,084	0,092	0,518	-0,427	0,190	-0,054	3.331	0,207	0,902

Sursa: prelucrările autorului

Din **Tabelul 2** se poate concluziona că aproximativ 90% dintre entitățile incluse în analiză au un sistem unitar de management. Aproximativ 63,4% dintre entități au raportat că poziția de director executiv este deținută de o altă persoană decât cea care deține poziția de director general. Aproximativ un sfert (24,4%) dintre entități au un auditor financiar din Big Four. Aproape 17% dintre acestea și-au schimbat auditorul financiar. Aproape 50% dintre entități raportează existența comitetului de audit (48,8%). În aproximativ 75% (73,2%) din cazuri, acționarul majoritar deține controlul companiei, în timp ce aproape jumătate din companii au acționarul majoritar român (48,8%). În ceea ce privește celelalte caracteristici, se poate concluziona că aproape 66% dintre entități activează în industria producătoare.

Rentabilitatea economică este în jur de 2% pe an (1,9%), înregistrând un minim de -32,8% și un maxim de 15,8%. Indicatorul aferent gradului de îndatorare evidențiază că finanțarea se realizează o treime din datorii și două treimi din capitaluri proprii. În medie, cifra de afaceri a crescut cu 8,4% pe an.

În ceea ce privește distribuția variabilelor, se poate afirma că acestea nu au o distribuție normală. Acest aspect este datorat faptului că probabilitatea de respingere a ipotezei nule când variabila are o distribuție normală este mică, prin urmare, ne asumăm, cu un risc redus, că variabilele nu sunt normal distribuite.

După ce am analizat matricea de corelație și caracteristicile variabilelor incluse în analiză, a fost fundamentată analiza aferentă modelelor de ecuații simultane. Rezultatele formei structurale sunt evidențiate în **Tabelul 3**.

Pe baza rezultatelor prezentate în **Tabelul 3** se pot formula câteva concluzii. Există o corelație puternică negativă între valoarea onorariilor de audit și sistemul unitar de management. Se pare că entitățile care au un sistem dual de management sunt mai înclinate să plătească onorarii mai mari pentru procesul de audit. Acest rezultat este relativ surprinzător din moment ce într-un sistem dual de management onorariile de audit ar trebui să fie mai mici deoarece se consideră că există o transparență mai mare. Rezultatele ar putea fi corelate cu cele identificate pentru dualitatea director executiv/director general. Se observă că entitățile în care poziția directorului executiv nu este deținută de aceeași persoană care este și director general tind să plătească onorarii mai mari pentru auditorul financiar. Coeficientul poate fi considerat statistic diferit de zero, dacă ne asumăm un risc de 16,92% de a respinge ipoteza nulă că valoarea coeficientului nu este semnificativ diferită de zero. Aceasta poate fi acceptată deoarece avem doar 41 de companii incluse în analiză. Respingerea ipotezei nule se realizează pentru

indicatorul aferent gradului de îndatorare calculat ca raport între valoarea datoriilor și valoarea fondurilor disponibile la nivel de entitate. Ținând cont de rezultatele obținute, se poate concluziona că entitățile care au un sistem unitar, dar în care poziția de director executiv și cea de director general sunt deținute de aceeași persoană, plătesc onorarii de audit mai mici pentru

realizarea procesului de audit financiar. Rezultatele sunt diferite față de rezultatele descoperite de către Tsui ș.a. (2001), care consideră că în situația în care directorul executiv nu este și director general, există un control intern mai eficient la nivelul firmei și, prin urmare, riscul asociat procesului de audit este diminuat. Efectul se observă în existența unor onorarii de audit mai mici.

**Tabelul 3. Interdependențele dintre auditul financiar, guvernarea corporativă și performanța financiară**

Model 1			Model 2		
Element	Coeficient	Valoare P	Element	Coeficient	Valoare P
Constanta	5,3966	0,0000*	Constant	5,2818	0,0000*
DSYST	-0,4806	0,0000*	DSYST	-0,5112	0,0000*
DCEO	0,0140	0,7424	DCEO	0,0642	0,1692
DAUD	0,0213	0,6296	DAUD	-0,0152	0,6668
DCHG	-0,0165	0,7210	DCHG	-0,0268	0,4917
DCOMT	-0,1631	0,0000*	DCOMT	-0,1897	0,0000*
DMAJS	-0,0131	0,0043*	DMAJS	-0,1251	0,0034*
EXMB	-0,0236	0,0966***	EXMB	-0,0152	0,2689
LEV <sub>1</sub>	0,0114	0,6568	LEV <sub>2</sub>	0,2964	0,0000*
ROA_FIT	3,0394	0,0001*	ROA_FIT	3,5486	0,0000*
R squared	83,05%		R squared	87,51%	
DW	2,03		DW	1,96	
F cu probabilitate	16,8882*		F cu probabilitate	24,1395*	

unde \*, \*\*\* evidențiază pragul de semnificație la 1%, și 10%

Sursa: prelucrările autorului

Caracteristicile auditorului financiar par a avea un impact nesemnificativ asupra onorariilor de audit, cel puțin la nivelul eșantionului analizat. Coeficienții asociați tipului de auditor și schimbării auditorului nu sunt semnificativ diferiți de zero. Pe de altă parte, pentru tipul auditorului se obțin rezultate diferite în modelul 1 și în modelul 2. Acest aspect ar putea fi asociat cu numărul redus de companii care apelează la serviciile unui auditor din Big Four. Pe de altă parte, rezultatele ar putea indica faptul că o calitate mai ridicată a serviciilor de audit se poate realiza și de către un auditor non-Big Four, din moment ce și aceste entități ar putea percepe onorarii de audit mai mari.

Existența comitetului de audit pare a diminua valoarea onorariilor de audit. Rezultatele sunt similare cu cele identificate de către Cohen și Hanno (2000). Aceștia consideră că existența comitetului de audit reduce riscul asociat procesului de audit financiar.

Existența unui acționar majoritar care deține controlul evidențiază că acesta decide să plătească onorarii mai mici auditorilor financiari. Potrivit lui Chan, Ezzamel și Gwilliam (1993) entitățile care au un acționariat diversificat vor aloca sume mai mari pentru procesul de audit din moment ce doresc să îndeplinească standardele minime. Rezultatele ar putea fi corelate cu cele descoperite de către Hay, Knechel și Wong (2006), care consideră că atunci când o companie este deținută de un singur acționar, firma se confruntă cu probleme mai mari de agent.

Numărul membrilor din comitetul de conducere pare a influența în mod negativ cuantumul onorariilor plătite auditorului financiar. Prin urmare, o creștere a numărului de membri executivi din comitetul de conducere diminuează valoarea onorariilor de audit cu aproximativ 0,0152 % sau cu 0,0236%. Fluctuația identificată se datorează faptului că există posibilitatea ca ambele modele generate să fie aplicabile. În acest sens, suntem

dispuși să ne asumăm un risc de 26% pentru respingerea ipotezei nule potrivit căreia valoarea coeficientului nu este semnificativă statistic față de zero.

În ceea ce privește gradul de îndatorare, există cercetări, precum cele realizate de către Hay, Knechel și Wong (2006) sau de către Simunic (1980), care evidențiază că onorariile de audit sunt cu atât mai ridicate, cu cât gradul de îndatorare este mai ridicat (calculat ca raport între valoarea datoriilor și valoarea totală a fondurilor disponibile). Acest rezultat poate fi identificat în cazul analizării rezultatelor celui de-al doilea model. O creștere cu 1% a gradului de îndatorare generează o creștere cu 0,29% a onorariilor de audit.

Ultimul element analizat este impactul rentabilității economice asupra onorariilor de audit. Ne așteptăm să existe o corelație negativă între aceste două elemente. Ideea care stă la baza acestei ipoteze este aceea că o profitabilitate mai mică este asociată cu un risc mai ridicat asociat echipei de audit financiar, aspect ce presupune onorarii de audit mai mari. Rezultatele noastre sunt în opoziție cu aceste presupuneri. Se pare că onorariile de audit sunt cu atât mai mari, cu cât profitabilitatea este mai mare. Acest aspect se datorează necesității de a certifica informația financiară, pentru ca aceasta să fie credibilă și reală, mai ales după declanșarea crizei financiare, moment în care credibilitatea auditorului financiar a fost distorsionată.

Modelele estimate au un  $R^2$  mai mare de 80%, nu prezintă autocorelații și furnizează informații potrivit cărora nu toți coeficienții sunt statistic semnificativ egali cu zero.

## 5. Concluzii

Scopul cercetării a fost de a identifica dacă există o corelație între performanța financiară, indicatorii de audit financiar și indicatorii de guvernare corporativă. Pentru a identifica o asemenea corelație, s-a folosit un model de ecuații simultane. Analiza a fost întreprinsă asupra unui eșantion format din 41 de companii cotate la Bursa de Valori București. Modelul a inclus atât informații financiare, cât și informații non-financiare, ca de exemplu tipul auditorului financiar, dualitatea director executiv – director general, tipul sistemului de management, existența comitetului de audit, dacă acționarul majoritar deține sau nu controlul entității, numărul de membri executivi din comitetul de conducere, valoarea rentabilității economice și gradul de îndatorare al entității.

Pentru estimarea valorilor ajustate ale variabilelor endogene am folosit și alte variabile de control, cum ar fi: dacă acționarul majoritar este un investitor român sau nu, tipul industriei în care activează entitatea (dacă e industrie producătoare sau nu) sau modificarea apărută în cifra de afaceri.

O parte dintre rezultatele obținute este în concordanță cu literatura de specialitate, iar o parte a rezultatelor este diferită față de aceasta. Spre exemplu, atunci când directorul executiv este diferit de directorul general, se alocă sume mai mari pentru procesul de audit. În plus, acest comportament se identifică și atunci când entitățile au un sistem de management dual. Se pare că entitățile cu un sistem de management unitar, în care directorul executiv e aceeași persoană cu directorul general, entitatea va plăti onorarii mai mici de audit pentru certificarea informațiilor financiare.

Pentru eșantionul pe baza căruia a fost făcută analiza, caracteristicile auditorului financiar par să nu afecteze valoarea onorariilor de audit. De fapt, fie tipul auditorului financiar, fie schimbarea sa, influențează semnificativ din punct de vedere statistic suma plătită auditorului financiar.

A rezultat o legătură pozitivă între nivelul de îndatorare și remunerarea auditului. Rezultatul este similar cu cel obținut de Hay, Knechel și Wong (2006), dar este opus în ceea ce privește profitabilitatea. Autorii consideră că între onorariile de audit și profitabilitatea entității poate fi observată mai degrabă o legătură negativă, decât una pozitivă. Acesta este și cazul nostru.

Existența comitetului de audit influențează în mod negativ valoarea remunerării auditorului. Acest lucru se datorează faptului că riscul de audit este atenuat dacă există un comitet de audit, astfel încât sunt cerute onorarii de audit mai mici. Rezultatele sunt în concordanță cu rezultatele obținute de Cohen și Hanno (2000).

Pe de altă parte, am putut observa că, în cazul în care un acționar majoritar are control asupra companiei apar mai multe probleme de agenție. Explicațiile rezidă în faptul că scad onorariile de audit atunci când controlul asupra companiei aparține unui acționar majoritar. Acest rezultat ar putea fi similar cu faptul că se întâlnește o protecție mai mică pentru acționari minoritari în cazul în care acționarul majoritar controlează entitatea. Rezultatul ar putea fi corelat cu influența negativă a membrilor executivi din comitetul de conducere. Se pare că, cu cât este mai mare o companie sau cu cât este mai mare numărul de membri executivi din comitetul de

conducere, cu atât este mai mică valoarea remunerației auditorului.

Considerăm că limita cercetării este dimensiunea mică a eșantionului inclus în analiză. Aceasta se datorează faptului că nu au putut fi găsite date referitoare la remunerația auditorului după 2011, din cauza lipsei transparenței pieței românești, ceea ce face colectarea datelor mai dificilă.

Cercetări viitoare își propun să detecteze interdependențe între auditul financiar, guvernanta corporativă și performanța financiară folosind un eșantion mai mare, prin includerea elementelor din

documentul de guvernanta corporativă și prin efectuarea unei comparații cu o piață cu caracteristici similare cu România.

### Recunoaștere

Această lucrare a fost cofinanțată din Fondul Social European, prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013, proiect numărul POSDRU/159/1.5/S/134197 „Performanță și excelență în cercetarea doctorală și postdoctorală în domeniul științelor economice din România”

### BIBLIOGRAFIE

- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F. și Raghunandan, K. (2003), The association between audit committee characteristics and audit fees, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 22, nr. 2, pp. 17–32.
- Brad, L., Dobre, F., Ciobanu, R. și Brașoveanu, I. V. (2014), „Interdependența între guvernanta corporativă și auditul financiar: evidență de pe piața de capital din România”, articol prezentat la *Emerging Market Queries in Finance and Banking*, 24-25 Octombrie 2014, București, România.
- Campa, D. (2013), Big Four fee premium and audit quality: latest evidence from UK listed companies, *Managerial Auditing Journal*, vol. 28, nr. 8, pp. 680-707.
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L. și Riley, R.A. (2002), Board characteristics and audit fees, *Contemporary Accounting Research*, vol. 19, nr. 3, pp. 365-384.
- Chan, P., Ezzamel, M. și Gwilliam, D. (1993), Determinants of audit fees for quoted UK companies, *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 20, nr. 6, pp.765-786.
- Cohen, J.R. și Hanno, D.M. (2002), Auditor's Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgments, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 19, nr. 2, pp. 133-146.
- Core, J.E., Holthausen, R.W. și Larcker, D.F. (1999), Corporate governance, chief executive officer compensation, and firm performance, *Journal of Financial Economics*, vol. 51, pp. 371-406.
- Craswell, A., Stokes, D.J., și Laughton, J. (2002), Auditor independence and fee dependence, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 33, nr. 2, pp. 253-275.
- Daske, H. (2006), Economic benefits of adopting IFRS or US-GAAP: Have the expected cost of equity capital really decreased?, *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 33, nr. 3&4 pp. 329-373.
- Dittmann, I., Maug, E.G. și Schneider, C. (2008), Bankers on the board of German firms: What do they do, what they are worth, and why they are (still) there, *Review of Finance*, vol. 14, nr. 1, pp. 35-71.
- Dobre, F. (2014), „Are financial audit elements and corporate governance policies solutions for the economic crisis?”, presented at *International Conference Post-Crisis Developments in Economics*, 21-22 noiembrie 2014, București, România.
- Farber, D.B. (2005), Restoring Trust after Fraud: Does Corporate Governance Matter?, *The Accounting Review*, vol. 80, nr. 2, pp. 539-561.
- Hay, D.C., Knechel, W.R. și Wong, N. (2006), Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes, *Contemporary Accounting Research*, vol. 23, nr. 1, pp. 141-191.
- Hubens, R. (2012), „The Influence of the Financial Crisis on Auditor Changes and Earnings Management”, Tilburg University, Disponibil la: <http://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=123020> [Accesat pe 9 ianuarie 2016].
- Idowu, S.O.(2014), *Corporate governance: an international perspective*, Springer Publishing, Berlin.

16. Mitra, S., Hossain, M. și Deis, D.R. (2007), The empirical relationship between ownership characteristics and audit fees, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, vol. 28, pp.257-285.
17. Reichelt, K.J. și Wang, D. (2010), National and Office-Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit Quality, *Journal of Accounting Research*, vol. 48, nr. 3, pp. 647-686.
18. Sikka, P. (2009), Financial crisis and the silence of the auditors, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, nr. 6-7, pp. 868-873.
19. Simunic, D.A. (1980), The pricing of audit services: Theory and evidence, *Journal of Accounting Research*, vol. 18, nr. 1, pp. 161-190.
20. Steward, J.G. și Kent, P. (2006), „The relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit”, 9-1-2006 *Working Paper Faculty of Business Publications*, Disponibil la [http://epublications.bond.edu.au/business\\_pubs/14/](http://epublications.bond.edu.au/business_pubs/14/) [Accesat pe 9 ianuarie 2016].
21. Tsui, J.S.L., Jaggi, B. și Gul, F.A. (2001), CEO Domination, Growth Opportunities, and their Impact on Audit Fees, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol. 16, nr. 3, pp. 189-208.
22. Voller, D., Bremert, M. și Zein, N. (2013), Interdependencies between auditing and corporate governance –evidence from Germany, *Auditing and Corporate Governance*, vol. 65, pp. 198-226.
23. Williams, D.D. (1988), The potential determinants of auditor change, *Journal of Business, Finance & Accounting*, vol. 15, nr. 2, pp. 243-261.

---

# Impactul auditului asupra tehnologiilor informaționale și de comunicație verzi

---

Cercetător dr. Laura-Diana RADU,  
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași,  
e-mail: glaura@uaic.ro

## Rezumat

Scopul principal al lucrării este identificarea modului în care auditorii pot contribui la sprijinirea protecției mediului natural, fără ca acesta să fie obiectul misiunii lor. Interesul pentru subiectul abordat a fost determinat, pe de o parte, de introducerea tehnologiilor informaționale și de comunicație în activitatea auditorilor și, pe de altă parte, de creșterea semnificativă a preocupărilor pentru protecția mediului. Intersecția dintre cele două domenii a condus la apariția sintagmei „auditul tehnologiilor informaționale verzi” (TIC-V) care face obiectul acestui studiu. În cadrul lui a crescut importanța stabilirii unor legături favorabile între audit, mediu și TIC pentru societate. A fost realizată o prezentare succintă a conceptului de TIC-V ca rezultat al selecției și studiului celor mai relevante opinii din literatura de specialitate a domeniului. În continuare, a fost prezentat detaliat modul în care auditul poate contribui la creșterea influențelor favorabile ale TIC-V asupra mediului, acestea din urmă fiind privite atât ca subiect, cât și ca obiect al auditului. Pornind de la toate informațiile obținute pe parcursul studiului, s-a concluzionat că auditorul poate avea un rol semnificativ în diminuarea influențelor TIC asupra mediului, dar numai în condițiile în care demersurile sale sunt acceptate și susținute de companiile care fac obiectul misiunilor de audit, precum și în măsura în care el este interesat de mediu.

**Cuvinte-cheie:** audit, mediu, tehnologii informaționale și de comunicație verzi - TIC-V, ecosistem

**Clasificarea JEL:** M42, Q56, F64, L86



## 1. Introducere

Evoluția economică este influențată semnificativ de inovația din domeniul tehnologiilor informaționale și de comunicație (TIC). Acestea au determinat schimbări majore de formă și de fond în activitatea organizațiilor din sectoare variate. Ele au condus la modificări în audit. Auditorii au fost nevoiți să se adapteze continuu schimbărilor determinate de asimilarea noilor tehnologii în organizații (Homocianu, Airinei și Dumitriu, 2014; Hurbean ș.a., 2013) și să se orienteze către domenii bine delimitate. Pe de altă parte, creșterea importanței acordate mediului a creat legături strânse între protecția acestuia și dezvoltarea și utilizarea TIC. Murugesan (2010) consideră că ele pot contribui la asigurarea echilibrului natural prin: „*optimizarea fluxurilor de lucru în organizații pentru a minimiza impactul asupra mediului, creșterea eficienței energetice a echipamentelor și a sistemelor utilizate, analiza, modelarea și simularea influenței diverselor fenomene naturale sau evenimente sociale, utilizarea unor aplicații care să furnizeze informații privind emisiile de CO<sub>2</sub>, auditarea și raportarea consumului de energie și a economiilor, furnizarea unor sisteme de management al cunoașterii mediului, sisteme de suport decizional și ontologii de mediu.*”

Conștientizarea problemelor de mediu, dezvoltarea TIC și identificarea potențialului pe care îl dețin acestea din urmă în protecția ecosistemului au condus la apariția conceptului tehnologii informaționale și de comunicație verzi (TIC-V). Ele reprezintă „*studiul și practica proiectării, producției, utilizării și eliminării calculatoarelor, serverelor și subsistemelor asociate, cum ar fi monitoare, imprimante, dispozitive de stocare și crearea de rețele și sisteme de comunicații, eficiente și eficace, cu impact minim sau chiar fără impact nefavorabil asupra mediului. De asemenea, ele urmăresc să atingă viabilitatea economică și să îmbunătățească performanța și utilitatea sistemelor, cu respectarea responsabilităților sociale și etice*” (Murugesan, 2008).

Creșterea preocupărilor pentru mediu a condus la adoptarea conceptului de TIC-V în domenii de activitate diverse, inclusiv în audit, în special prin *auditul de mediu*, dar și în alte forme ale auditului. De exemplu, în cazul *auditului sistemelor informaționale (SI)*, unele dintre beneficiile menționate de Năstase și Caia (2015) sugerează legătura dintre TIC-V și audit, fără ca autorii să facă trimitere directă la acest aspect. Din cele

menționate de autori, avem în vedere următoarele beneficii legate de subiectul lucrării: stabilirea planului pentru situații neprevăzute și recuperare în caz de dezastru, evaluarea eficacității și a eficienței utilizării resurselor și gestionarea informațiilor și a sistemelor de dezvoltare (Năstase și Caia, 2015).

Problema mediului este menționată și în cadrul *auditului financiar*. Comitetul Internațional pentru Practici de Audit (IAPC) al Federației Internaționale a Contabililor a emis în 1998 Declarația internațională privind practica de audit (IAPS) 1010 „*Luarea în considerare a aspectelor de mediu în auditul situațiilor financiare*”, cu scopul de a ajuta auditorii, furnizând recomandări cu privire la aplicarea standardelor internaționale de audit în cazul în care aspectele de mediu ar fi semnificative pentru situațiile financiare ale entității (Ienciu, Mățiș și Groșanu, 2012). Problemele de mediu pot fi abordate atât de auditorii interni, cât și de cei externi. Auditorii interni pot fi interesați de controalele care ar trebui făcute pentru a minimiza influența negativă asupra mediului, pentru a se asigura că operațiunile de mediu sunt eficiente și că deciziile privind mediul sunt documentate. Auditorii externi sunt interesați de impactul problemelor de mediu asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare, de respectarea reglementărilor în vigoare, precum și de valoarea activelor și datorii care au legătură cu activitățile influențate de mediu sau care influențează mediul.

Pornind de la conceptele și abordările menționate, lucrarea își propune să analizeze modul în care poate fi utilizat auditul pentru a sprijini extinderea TIC-V din două puncte de vedere distincte: ca obiect și ca subiect al auditului. Lucrarea cuprinde cinci secțiuni. Prima este o introducere în relația dintre audit, mediu și TIC. A doua secțiune prezintă obiectivele studiului și metodologia de cercetare selectată pentru îndeplinirea lor. În a treia secțiune, este prezentat cadrul conceptual al TIC-V și schimbările pe care le solicită adoptarea lor. În continuare, secțiunea a patra prezintă concret modul în care auditul poate influența relația dintre TIC și mediu, iar ultima secțiune sintetizează concluziile studiului.

## 2. Metodologia cercetării

Obiectivele propuse pentru acest studiu au solicitat desfășurarea unei cercetări calitative. S-a urmărit evidențierea schimbărilor necesare în audit pentru a răspunde reglementărilor de protecție a mediului,

precum și influențele asupra mediului determinate de utilizarea TIC în realizarea auditului. S-a recurs la selectarea și studierea literaturii de specialitate din domeniul auditului, al TIC-V, precum și a elementelor care marchează intersecția dintre ele (auditul TIC și auditul de mediu). Aportul personal este dat de viziunea proprie asupra legăturii dintre mediu, audit și TIC, precum și de modul în care poate fi gestionată relația dintre ele astfel încât auditul să favorizeze dezvoltarea TIC-V.

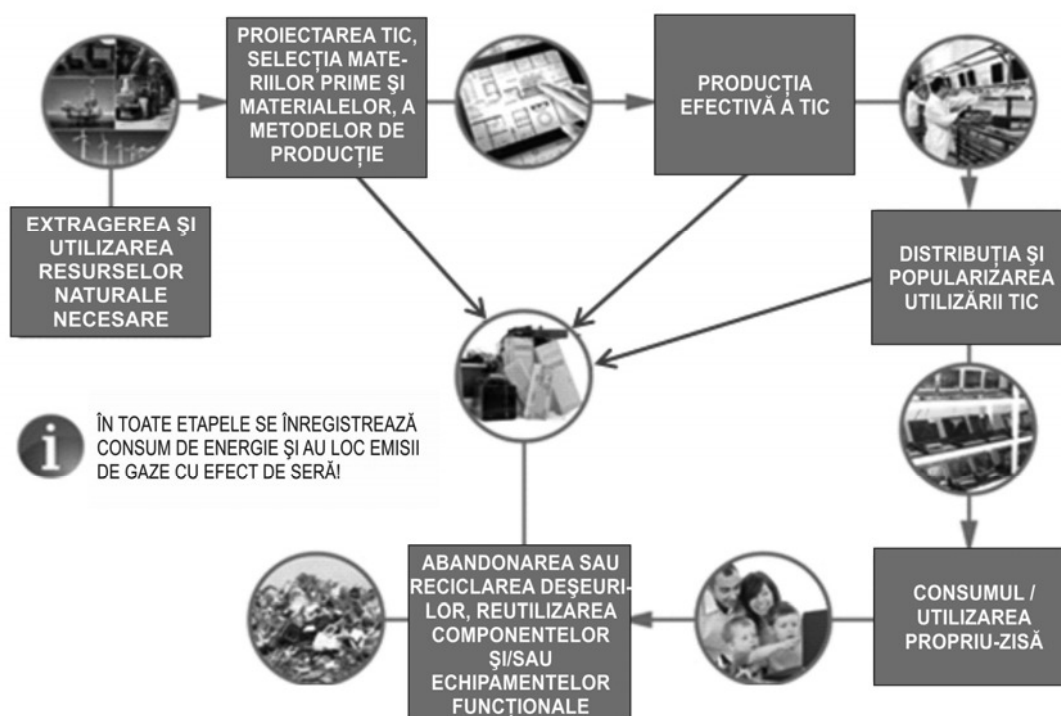
Din punct de vedere al metodologiei utilizate, demersul este de tip constructivist, deoarece începe cu descrierea importanței TIC-V, a rolului lor în protecția mediului și a premiselor care au condus la consolidarea practicilor de TIC-V. A fost studiat apoi modul în care auditul poate influența atitudinea organizațiilor față de protecția mediului, atât prin auditul de mediu, cât și prin alte forme

care nu se adresează direct acestui subiect. A fost evidențiată importanța adoptării unei atitudini favorabile asigurării echilibrului natural pentru societate în activitatea de audit, indiferent de natura lui.

### 3. TIC-V – cadrul conceptual și schimbări tehnologice

Domeniul TIC a răspuns favorabil preocupărilor pentru protecția mediului prin realizarea de inovații cu influențe nefavorabile minime și investiții substanțiale în inovații dedicate monitorizării mediului. Ele se reunesc în conceptul TIC-V și se concretizează în preocupări asociate tuturor etapelor ciclului de viață al echipamentelor și aplicațiilor, așa cum reiese și din figura următoare (Figura 1).

**Figura 1. Ciclul de viață al TIC și influența asupra mediului**



Sursa: Radu (2013)

Prima etapă în care apare problema protecției mediului este extragerea resurselor naturale necesare realizării echipamentelor. Ea ar trebui să se realizeze cu metode

neinvazive pentru mediu, iar materiile prime și materialele să fie preponderent reciclabile și biodegradabile. Similar, ar trebui selectată metoda de

producție care răspunde cel mai bine standardelor de protecție a mediului. Produsele proiectate și realizate nu ar trebui să determine influențe negative asupra ecosistemului sau ar trebui să permită ca acestea să fie minime. În prezent, sunt utilizate metale periculoase cum ar fi plumbul, mercurul și cadmiul, dar și resurse importante de apă (domeniul TIC este considerat unul dintre cele mai mari șase sectoare consumatoare de apă în industria semi-conductorilor) și energie din surse poluante. De asemenea, atât din procesul de producție, cât și din utilizarea și eliminarea echipamentelor rezultă emisii considerabile de CO<sub>2</sub>. Consumatorii de produse de tipul TIC trebuie să aibă o conduită responsabilă față de mediu. În acest sens, există o serie de norme care ar putea fi aplicate în cadrul organizațiilor pe parcursul utilizării, dar și după scoaterea din uz a TIC. În această ultimă etapă, se recomandă reutilizarea componentelor, în măsura în care este posibil.

Preocupările pentru mediu nu apar doar în relație cu echipamentele specifice TIC. Realizarea de aplicații a căror utilizare să genereze influențe negative minime asupra mediului, cunoscută sub denumirea de *green software engineering* este o altă preocupare majoră a acestui domeniu. Aceasta este arta de a defini și dezvolta produse software într-o manieră care permite ca efectele negative și pozitive rezultate din utilizarea lor asupra dezvoltării durabile, pe parcursul întregii durate de viață, să fie evaluate continuu, să fie documentate și utilizate pentru optimizarea produsului (Dick și Naumann, 2010; Dick, Naumann și Kuhn, 2010). Naumann ș.a. (2011) au propus un model de dezvoltare a aplicațiilor care să includă aceste caracteristici. El urmărește să sprijine dezvoltatorii, administratorii și utilizatorii să creeze, să întrețină și să utilizeze aplicațiile informatice astfel încât să minimizeze influențele negative asupra mediului. În alt model, propus de Shenoy și Earatta (2011), este prezentat un set de sugestii care ar trebui urmate în fiecare etapă a ciclului de viață a unei aplicații pentru a diminua emisiile de CO<sub>2</sub>. Componenta care controlează aceste aspecte în cadrul aplicațiilor este *eficiența algoritmilor*. Aceasta gestionează resursele utilizate de diverse aplicații. Din motive pragmatice, de regulă de natură financiară, se renunță uneori la realizarea unor algoritmi cât mai eficienți din punctul de vedere al resurselor solicitate, în favoarea suplimentării echipamentelor.

Contribuția TIC-V la protecția mediului se poate realiza și prin măsuri suplimentare, legate de modul de derulare a activității economice a firmelor. Acestea se referă la:

- Coordonarea, reproiectarea și optimizarea lanțului de aprovizionare, a activităților de producție și a fluxurilor organizaționale pentru a minimiza impactul asupra mediului;
- Eficientizarea operațiunilor de afaceri, a clădirilor și a altor sisteme de energie;
- Utilizarea unor sisteme de management al cunoașterii mediului, dezvoltarea de ontologii de mediu (Necula, 2012) și a unor sisteme de suport pentru decizii;
- Analiza, modelarea și simularea impactului asupra mediului pentru a identifica cele mai eficiente procese de afaceri;
- Furnizarea de platforme pentru eco-management și gestiunea emisiilor de CO<sub>2</sub>;
- Auditarea și raportarea consumului de energie și economiilor realizate din reducerea lui;
- Integrarea și agregarea datelor din diferite rețele de monitorizare a mediului (Murugesan, 2010).

Din cele prezentate, se observă că actualmente inovația tehnologică din domeniul TIC este orientată spre stimularea caracteristicilor favorabile mediului, prin dezvoltarea dispozitivelor și aplicațiilor care să permită monitorizarea acestuia și găsirea unor soluții pentru problemele existente, generate de om sau de fenomene naturale. Datorită evoluției în domeniu, ele oferă posibilitatea înregistrării și stocării unui volum uriaș de date cu caracter istoric și cu acoperire geografică mare (*big data*), realizarea de calcule pe baza unor algoritmi complecși care permit modelarea informațiilor privind ecosistemul uman, monitorizarea schimbărilor din mediu cu ajutorul sistemelor GIS, schimbul de informații în timp real între persoanele și organizațiile interesate, conectarea între echipamente fizice, cunoscută sub sintagma *Internetul lucrurilor* care, integrate într-un sistem global, oferă oportunități de control, monitorizare și comunicare.

Un proces important al TIC-V este migrarea aplicațiilor în *cloud computing*. Ea aduce avantaje substanțiale protecției mediului. Cloud computing este un model nou care integrează tehnologii și modele existente, în vederea optimizării utilizării resurselor fizice și logice. Creșterea popularității sale se datorează beneficiilor pe care le aduce organizațiilor și care le motivează să își mute activitatea în cloud, în cadrul căruia *protecția mediului* are un rol important (Nandgaonkar și Raud, 2014; Mohamed și Pillutla, 2014; Kavitha, 2014; Mansuri, Verma și Laxkar,

2014; Chou, 2015). În acest caz, protecția mediului se referă la elaborarea și aplicarea unor strategii mai bune pentru reducerea consumului de energie, reducerea volumului de echipamente solicitate și, implicit, a resurselor necesare pentru producerea lor și a deșeurilor rezultate (Linthicum, 2009). Din punctul de vedere al consumatorilor, selecția furnizorilor de servicii se poate realiza în funcție de sursele de energie folosite și de inițiativele pro-mediul. Dar dezvoltarea tehnologică este însoțită de riscuri specifice, necesitând proiectarea și implementarea unor controale care să susțină securitatea informației gestionate și stocate prin intermediul tehnologiei cloud computing, iar auditul trebuie să se adapteze la cerințele de securitate și particularitățile acestui mediu (Bendovschi și Ionescu, 2015; Popescu și Georgescu, 2015; Munteanu și Fotache, 2013).

## 4. TIC-V și relația cu auditul

În prezent, a devenit cel puțin improbabilă (dacă nu chiar imposibilă) realizarea auditului fără utilizarea TIC. Ca instrument al auditului, ele propagă influența TIC asupra mediului și pot contribui la protecția acestuia prin adoptarea TIC-V. Fie că TIC-V sunt instrument al auditului, fie că sunt obiect al auditului, profesionistul poate evalua influența acestor tehnologii asupra mediului. Acest aspect este evidențiat și de studiile anterioare care au avut în vedere, în principal, influența emisiilor de CO<sub>2</sub>. Autorii au analizat atât posibilitatea utilizării TIC pentru înregistrarea și auditul emisiilor de CO<sub>2</sub> în vederea analizei impactului lor asupra mediului (Mouchet, 2014), cât și emisiile generate de TIC (Moyer și Hughes, 2012; Raju ș.a., 2013). Rezultatele evidențiază atât efectele negative, cât și efectele

pozitive asupra ecosistemului. Cercetările pot fi extinse la problema consumului de resurse neregenerabile utilizate în producția și utilizarea de TIC, la cea a deșeurilor electronice (e-deșeuri), la încălzirea globală și la alte aspecte care influențează negativ mediul.

Pe termen lung, soluția pentru mediu este stimularea dezvoltării TIC cu influențe negative minime asupra ecosistemului, respectiv a TIC-V. Un argument în plus, în acest caz, îl reprezintă creșterea spectaculoasă a volumului de informații din mediul de afaceri care a făcut ca instrumentele și metodele existente de culegere, prelucrare și stocare să fie insuficiente. Conform unor studii realizate de IBM, în fiecare zi este creată o cantitate de 2,5 cvintilioane de biți de date, 90% din volumul de date existent în prezent fiind creat în ultimii doi ani (Zikopoulos ș.a., 2014). În aceste condiții, auditul devine tot mai dificil și consumă tot mai multe resurse, mai ales de natura TIC.

### 4.1. Auditul de mediu

Ca reacție la degradarea mediului a apărut *auditul de mediu*. Acesta reprezintă un instrument de management care cuprinde o evaluare sistematică, documentată, periodică și obiectivă a performanțelor organizației, a sistemului de management și a proceselor destinate protecției mediului care trebuie să faciliteze controlul de gestiune a practicilor care pot avea impact asupra mediului și să evalueze conformitatea cu politicile companiei (CEC, 1993). Domeniile de aplicare pot fi împărțite, din punctul de vedere al TIC, în două categorii principale: cele specifice firmelor care dezvoltă TIC și cele specifice firmelor care utilizează TIC (Tabelul 1).

**Tabelul 1. Protecția mediului pentru producătorii și utilizatorii de TIC**

Producătorii TIC	Utilizatorii TIC
<ul style="list-style-type: none"> <li>Gestiunea eficientă a materiilor prime și a materialelor, economii în utilizarea lor și găsirea de alternative mai puțin nocive pentru mediu;</li> <li>Evaluarea, controlul și reducerea poluării fonice în procesul de producție;</li> <li>Transportul materiilor prime și materialelor de la furnizor și livrarea produselor finite;</li> <li>Furnizarea unor informații reale privind efectele produselor finite asupra mediului (consum de energie, poluare, durată estimată de viață etc.).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Managementul energiei și realizarea de economii cu această resursă;</li> <li>Deșeurile generate și gestiunea lor eficientă;</li> <li>Controlul calității aerului prin măsuri de reducere a poluării;</li> <li>Reducerea numărului de călătorii prin utilizarea metodelor alternative de comunicare;</li> <li>Preocuparea managerilor pentru mediu, organizarea/participarea la programe de formare dedicate mediului;</li> <li>Publicarea de informații reale și corecte privind mediul.</li> </ul>

Sursa: Proiecția autorului

Prin auditul de mediu, auditorii trebuie să urmărească existența unor norme privind mediul în interiorul firmei și respectarea acestora în procesul de producție sau de utilizare a echipamentelor și aplicațiilor. Beneficiile pentru organizații se referă în primul rând la reducerea costurilor și îmbunătățirea imaginii firmei. Acest ultim aspect este evidențiat de McWilliams și Siegel (2000) al căror studiu a arătat că *organizațiile cu performanțe de mediu bune sunt mai bine acceptate de consumatori, investitori, furnizori, organizațiile non-profit etc.* Cu toate acestea, auditul de mediu nu este obligatoriu și nu se referă exclusiv la TIC. Auditul de mediu este o activitate voluntară pentru majoritatea organizațiilor. Cu toate acestea în ultimele decenii numărul companiilor care realizează auditul de mediu a crescut exponențial. De exemplu, conform informațiilor publicate de Agenția Europeană de Mediu (EEA, 2012), numărul de organizații înregistrate ca având un sistem de management al mediului în conformitate cu The European and Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) a crescut cu 50% în perioada 2003-2010, în timp ce în organizațiile din țările UE certificate conform ISO 14001 a crescut de aproximativ patru ori în perioada 2001-2009. Ienciu, Mățiș și Groșanu (2012) apreciază însă că sistemele de management al mediului se găsesc, de regulă, în cadrul marilor entități care dispun de resurse suficiente pentru implementare și întreținere. În cazul organizațiilor mici și mijlocii există numeroase restricții de natură financiară în implementarea sistemelor de management al mediului. Chiar și în aceste condiții, preocupările privind mediul sunt semnificative. Ele sunt stimulate de măsurile adoptate de organizațiile de reglementare, de atenția acordată de consumatori acestui domeniu, precum și de existența concurenței, destul de semnificativă în domeniul TIC.

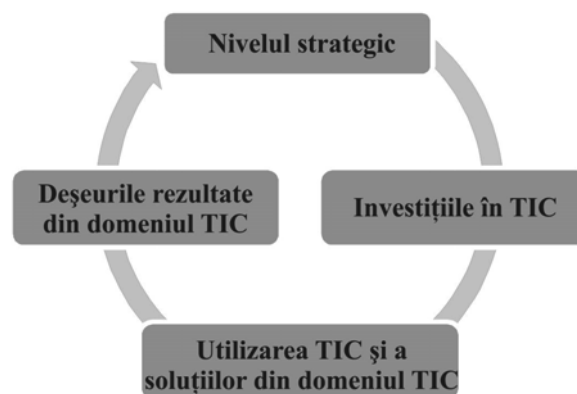
Auditul de mediu nu este însă singura formă de implicare a auditorilor în protecția mediului. Preocupările în acest sens se pot manifesta și prin alte forme ale auditului, așa cum este prezentat în secțiunea următoare.

#### 4.2. Preocupări privind TIC-V în alte tipuri de audit

Extinderea TIC-V (prin cloud computing, virtualizare, outsourcing, reproiectarea centrelor de date și managementul stațiilor de lucru) aduc modificări importante, după cum este precizat și într-un studiu publicat de Juergens (2010) în ISACA Journal. Fără a face referire directă la auditul de mediu, auditorii pot verifica integrarea caracteristicile pro-mediu ale TIC în cel puțin două din cele patru etape ale ciclului de viață a

echipamentelor (producție, proiectare, utilizare și scoatere din uz) (Murugesan, 2010), respectiv în etapa de *utilizare și la sfârșitul duratei de viață*. Având în vedere omniprezența interacțiunii dintre mediu și societate în preocupările organizațiilor internaționale, dar și a oamenilor în general, companiile ar trebui să răspundă recomandării Greenpeace (2011) conform căreia este necesară abordarea eficientă a propriilor emisii operaționale și a celor corespunzătoare produselor lor de către companii, prin stabilirea unor obiective de reducere a emisiilor de gaze de seră într-un interval de timp rațional și bine delimitat, având în vedere creșterea preconizată a sectorului TIC. Pornind de la această afirmație, într-un raport INTOSAI (2013), activitățile auditului TIC-V se manifestă prin patru arii principale prezentate în figura următoare (Figura 2).

Figura 2. Domeniile auditului TIC-V



Sursa: Proiecția autorului după INTOSAI (2013)

Pornind de la această clasificare, au fost identificate inițiativele corespunzătoare fiecărei componente. La *nivel strategic*, preocupările pentru TIC-V se concretizează în adoptarea unei strategii pro-mediu, care va urmări dezvoltarea unei culturi comune tuturor membrilor organizației privind protecția ecosistemului. Aceasta presupune consolidarea unei atitudini pe care oamenii sunt interesați să o adopte, dar pentru care au nevoie de un cadru adecvat, de instrumente corespunzătoare și de instruire. De asemenea, o strategie privind mediul va contribui la îmbunătățirea deciziilor și inițierea de acțiuni pentru limitarea efectelor negative ale activității organizației, ale produselor și ale

serviciilor pe care le oferă, dar și ale activității membrilor ei asupra mediului. Reducerea costurilor poate fi un alt beneficiu al adoptării unei strategii pro-mediul cu rezultate pe termen lung. Auditorul poate verifica existența unei asemenea strategii, precum și măsura în care este implementată și respectată de toți membrii organizației.

*Investițiile în TIC* reprezintă o altă componentă menționată de INTOSAI. Următoarele aspecte pot fi avute în vedere în sprijinul protecției mediului: alegerea echipamentelor și aplicațiilor în funcție de impactul asupra mediului (consumul de energie, emisii de CO<sub>2</sub>, durata estimată de utilizare, materiile prime și materialele din care sunt confecționate etc.), maximizarea duratei de viață a echipamentelor, analiza politicilor de mediu ale furnizorilor de produse din domeniul TIC (atât echipamente, cât și servicii). S-a constatat că uneori numai înlocuirea unor echipamente cu altele de generație mai nouă contribuie la reducerea considerabilă a consumului de energie. Ea crește însă cantitatea de e-deșeurii, ceea ce conduce la ultima caracteristică ce va fi prezentată ulterior. În cadrul acestei componente un rol semnificativ îl dețin investițiile în eco-inovații din domeniul TIC.

În ceea ce privește *utilizarea TIC și a soluțiilor din domeniul TIC*, auditorul poate verifica dacă angajații respectă strategia de mediu elaborată și adoptată la nivel strategic, dar și alte reglementări și reguli specifice. Ele se referă la economii în consumul de energie, utilizarea rațională a echipamentelor, reducerea cantității de hârtie imprimată, proiectarea sistemului informațional astfel încât să minimizeze efectele negative asupra mediului și să le valorifice pe cele pozitive. Acest ultim aspect se găsește la intersecția dintre componenta investiții în TIC și utilizarea soluțiilor din acest domeniu. El se referă la proiectarea și implementarea sistemului informațional astfel încât să contribuie la dezvoltarea durabilă a organizației și a proceselor de afaceri și vizează gestiunea fluxurilor de informații și creșterea eficienței lor (Watson ș.a., 2008; Sarkis și Zhu, 2008; Sarkis, Koo și Watson, 2013), caracteristici specifice sistemelor informaționale verzi, alături de eficiența energetică, utilizarea rațională a echipamentelor și gestiunea e-deșeurilor, aspecte asociate TIC-V. Este evidențiată astfel o altă caracteristică importantă: *aspectele privind mediul nu se limitează la echipamente și aplicații, ele trebuie integrate în problematica organizației privită ca sistem, în care TIC-V reprezintă*

*doar o componentă, dar una foarte importantă.* Problemele de mediu trebuie să fie abordate și din punctul de vedere al fluxurilor informaționale ale organizațiilor. Se remarcă necesitatea efectuării unor studii de fezabilitate privind eficiența și eficacitatea sistemului informațional din punctul de vedere al influenței asupra mediului (alături de cele care privesc fezabilitatea tehnică, economică, a legalității, operațională și umană). Pornind de la toate aspectele menționate în legătură cu utilizarea TIC, un auditor poate aprecia măsura în care ele corespund așteptărilor managementului pe intervale de la scăzut la rezonabil. De asemenea, pe baza cunoștințelor sale, auditorul poate evalua designul, implementarea și eficiența utilizării TIC în cadrul organizației, sub aspectul efectelor asupra mediului.

În final, ultima caracteristică menționată de INTOSAI se referă la *managementul e-deșeurilor*. Acestea pot fi gestionate eficient, din punctul de vedere al mediului, prin reintroducerea în uz a calculatoarelor vechi sau a componentelor care mai pot fi folosite, precum și prin reciclarea responsabilă a echipamentelor scoase din uz. Un caz particular este cel al producătorilor de hardware care ar trebui să folosească materii prime și materiale reciclabile și să le minimizeze (până la eliminare) pe cele neregenerabile sau poluante. Utilizarea eco-etichetelor constituie o practică uzuală a companiilor care dezvoltă echipamente și sprijină activ protejarea mediului. Auditorul poate verifica măsura în care se aplică asemenea măsuri pentru echipamentele din domeniul TIC. O diminuare considerabilă a e-deșeurilor s-a dovedit a fi *virtualizarea*. Ea favorizează reducerea volumului de echipamente și crește eficiența utilizării resurselor prin folosirea unui singur server pe care pot rula simultan mai multe sisteme de operare.

În calitate de utilizatori ai TIC, implicarea auditorilor în sprijinirea protecției mediului se poate realiza prin soluții simple, comune mai multor domenii de activitate, cum ar fi înlocuirea calculatoarelor de tip desktop cu cele portabile sau cu soluții de tip client ușor (*en. thin client*) sau migrarea aplicațiilor în cloud computing. Acestea aduc beneficii importante firmelor de audit: flexibilitate, recuperarea datelor în cazul producerii dezastrului, actualizarea automată a software-ului, diminuarea investițiilor în echipamente, optimizarea colaborării între membrii organizațiilor. Strategiile pentru reducerea consumului de energie, reducerea volumului de echipamente solicitate și a deșeurilor rezultate după

utilizare sunt considerate contribuții importante la diminuarea influențelor negative asupra ecosistemului care pot veni din partea auditorilor, în calitate de utilizatori ai TIC, indiferent de natura auditului pe care îl desfășoară. În concluzie, aceștia ar trebui să aplice toate recomandările legate de protecția mediului și TIC-V, pe care le-ar putea prezenta organizațiilor pentru care realizează auditul.

## 5. Concluzii

Auditul contribuie substanțial la buna desfășurare a activității economice a organizațiilor, dar și a societății în general. Beneficiile sale sunt discutate pe larg și promovate de cercetători și practicieni. Integrarea relației cu mediul în cadrul misiunilor de audit, mai puțin abordată, poate aduce avantaje semnificative pentru diminuarea dezechilibrului natural, rezultat al industrializării masive din ultimele secole. TIC reprezintă cel mai important instrument prin care poate fi realizat acest demers, având în vedere omniprezența lor în activitatea economică și socială, inclusiv în audit.

Plecând de la aceste premise, în cadrul acestui studiu a fost analizat modul în care auditul poate influența trecerea de la TIC la TIC-V. Subiectul este unul destul de controversat și de important, din punct de vedere moral și social, dar mai puțin atrăgător din punct de vedere financiar, din cauza investițiilor substanțiale pe care le solicită.

Din perspectiva aspectelor prezentate în lucrare, considerăm că problematica relației dintre mediu și TIC este complexă. Ea nu trebuie lăsată exclusiv în sarcina auditului de mediu, cu atât mai mult dacă avem în vedere lipsa obligativității lui. Preocupările pentru bunăstarea ecosistemului trebuie să se regăsească în toate formele auditului, dintre care au fost punctate, în cadrul studiului, auditul sistemelor informaționale și auditul financiar. În finalul lucrării a fost prezentată atitudinea pe care ar trebui să o aibă auditorii, în calitate de utilizatori ai TIC, și modul în care pot sprijini, din această perspectivă, TIC-V. Această abordare evidențiază și mai bine complexitatea relației dintre audit – mediu – TIC.

## BIBLIOGRAFIE

1. Bendovschi, A.C. și Ionescu, B.Ș. (2015), Discrepanța dintre tehnologia cloud computing și standardele și legislația privind auditul și securitatea informațiilor, *Revista Audit Financiar*, vol. XIII, nr. 5(125), pp. 50-56.
2. CEC (Council of the European Communities) (1993), Council Regulation (EEC) No. 1836/93 of 29th June 1993 allowing voluntary participation by companies in the industrial sector in a Community Eco-management and audit scheme. Official Journal No. L168, 10/07/93, disponibil on-line la [www. http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31993R1836:EN:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31993R1836:EN:HTML) [08.01.2016].
3. Chou, C.D. (2015), Cloud computing risk and audit issues, *Computer Standards & Interfaces*, vol. 42, November, pp. 137–142.
4. Dick, M. și Naumann, S. (2010), „Enhancing software engineering processes towards sustainable software product design”, în: Greve, K. și Cremers, A.B. (eds.) *EnvirolInfo 2010: Integration of environmental information in Europe*. *Proceedings of the 24th International Conference EnvirolInfo*, Cologne/Bonn, Germany. Shaker, Aachen, pp. 706–715.
5. Dick, M., Naumann, S. și Kuhn, N. (2010), „A model and selected instances of green and sustainable software”, în: Berleur, J., Hercheui, M.D. și Hilty, L.M. (Eds.), *What Kind of Information Society? Governance, Virtuality, Surveillance, Sustainability, Resilience*, 9th IFIP TC 9 International Conference, HCC9 2010 and 1st IFIP TC 11 International Conference, CIP 2010, Held as Part of WCC 2010, Brisbane, Australia, September 20–23, 2010; *Proceedings, IFIP International Federation for Information Processing, Berlin, Heidelberg*, pp. 248–259.
6. European Environment Agency (EEA) (2012), *Number of organisations with registered environmental management systems according to EMAS and ISO 14001*, Disponibil la <http://www.eea.europa.eu/data-and-maps/indicators/number-of-organisations-with-registered/assessment> [Accesat pe 08.01.2016].

7. Greenpeace (2011), *IT's carbon footprint*, Disponibil la <http://www.greenpeace.org/international/en/campaigns/climate-change/Climate-negotiations-in-Cancun/climate-change/cool-it/ITs-carbon-footprint/> [Accesat pe 16 ianuarie 2016].
8. Homocianu, D., Airinei, D. și Dumitriu, F. (2014), 2CASE - Cloud Computing based Audit Staff Evaluation by using the GPS4GEF on-line Prototype, *Audit Financiar*, vol. XIII, nr. 127-7, pp. 16-28.
9. Hurbean, L., Fotache, D., Păvăloaia, V.D. și Dospinescu, O. (2013), *Platforme integrate pentru afaceri. ERP*, Editura Economică, București.
10. Ienciu, I.A., Mățiș, D. și Groșanu, A. (2012), Studiu privind controlul și auditarea informațiilor de mediu, *Revista Audit Financiar*, vol. X, nr. 89-5, pp. 32-40.
11. INTOSAI (2013), *Green IT - Final Report Prepared for The INTOSAI Working Group on IT Audit*, disponibil on-line la [http://www.intosaiitaudit.org/WGITA22nd/22thWGITAMeeting/Papers/4.%20Green%20IT%20final%20report\\_SAI%20NORWAY.pdf](http://www.intosaiitaudit.org/WGITA22nd/22thWGITAMeeting/Papers/4.%20Green%20IT%20final%20report_SAI%20NORWAY.pdf) [Accesat pe 08.01.2016].
12. Juergens, M. (2010), It's Not Easy Being Green: How the Green IT Movement Is Impacting Careers in IT Audit, *ISACA Journal*, Vol. 3, disponibil on-line la <http://www.isaca.org/Journal/archives/2010/Volume-3/Documents/jpdf1003-its-not-easy-being-green.pdf> [Accesat pe 08.01.2016].
13. Kavitha, K. (2014), Study on Cloud Computing Model and its Benefits, Challenges, *International Journal of Innovative Research in Computer and Communication Engineering*, vol. 2, nr. 1, pp. 2423-2431.
14. Linthicum, D.S. (2009), *Cloud Computing and SOA Convergence in Your Enterprise: A Step-by-Step Guide*, Boston, MA: Addison-Wesley Professional.
15. Mansuri, A.M., Verma, M. și Laxkar, P. (2014), Benefit of Cloud Computing for Educational Institutions and Online Marketing, *Information Security and Computer Fraud*, vol. 2, nr. 1, pp. 5-9.
16. McWilliams, A. și Siegel, D. (2000), *Corporate social responsibility and financial performance: correlation or misspecification?*, *Strategic Management Journal*, vol. 21, nr. 5, pp. 603-609.
17. Mohamed, M. A. și Pillutla, M.S. (2014), Cloud computing: a collaborative green platform for the knowledge society, *VINE*, vol. 44, nr. 3, pp. 357-374.
18. Mouchet, C., Urquhart, N. și Kemmer, R. (2014), Techniques for Auditing the ICT carbon footprint of an organisation, *International Journal of Green Computing*, vol. 5, nr. 1, pp. 44-61.
19. Moyer, D.J. și Hughes, B.B. (2012), ICTs: Do they contribute to increased carbon emissions?, *Technological Forecasting and Social Change*, vol. 79, nr. 5, pp. 919-931.
20. Murugesan, S. (2008), Harnessing Green IT: Principles and Practices, *IT Professional*, January-February, pp. 24-33.
21. Murugesan, S. (2010), Making IT Green, *IT Professional*, March/April, pp. 4-5.
22. Munteanu, A. și Fotache, D. (2015), Enablers of information security culture, *Procedia Economics and Finance*, vol. 20, pp. 414 - 422.
23. Nandgaonkar, V.S. și Raut, A.B. (2014), A Comprehensive Study on Cloud Computing, *International Journal of Computer Science and Mobile Computing*, vol. 3, nr. 4, April, pp.733 - 738.
24. Naumann, S., Dick, M., Kern E. și Johann, T. (2011), The GREENSOFT Model: A reference model for green and sustainable software and its engineering, *Sustainable Computing: Informatics and Systems*, vol. 1, nr. 4, pp. 294-304.
25. Năstase, P. și Caia, F. (2015), Studiu privind auditul sistemelor informaționale pentru e-business, *Revista Audit financiar*, vol. XIII, nr. 123-3123, pp. 32-41.
26. Necula, S.C. (2012), Implementing the Main Functionalities Required by Semantic Search in Decision-Support Systems, *International Journal of Computers Communications & Control*, vol. 7, nr. 5, pp. 907-915.
27. Popescu, D. și Georgescu, M. (2015), Social Networks Security in Universities: Challenges and Solutions, *Scientific Annals of the "Alexandru Ioan Cuza" University of Iași Economic Sciences*, 62 (SI), pp. 53-63.
28. Radu, L.D. (2013), *Determinanții investițiilor și inovației tehnologice a firmelor*, în volumul Otiman, P., Ionescu, C. și Dinga, E. (coord.) - *Studii post-*



- doctorale în economie. *Disertații post-doctorale, Volumul 6 - Abordări conceptuale și metodologice ale proceselor economice*, Editura Academiei Române.
29. Raju, A., Lindmark, S., Delaere, S. și Ballon, P. (2013), A Holistic Impact Assessment Framework for Green ICT, *IT Professional*, vol. 15, January, nr. 1, pp. 50-56.
  30. Sarkis, J., Koo, C. și Watson, R. (2013), Green information systems & technologies – this generation and beyond: Introduction to the special issue, *Information Systems Frontiers*, vol. 15, nr. 5, November 2013, pp. 695-704.
  31. Sarkis, J. și Zhu, H. (2008), Information technology and systems in China's circular economy: implications for sustainability, *Journal of Systems and Information Technology*, vol. 10, nr. 3, pp. 202–217.
  32. Shenoy, S. și Eeratta, R. (2011), *Green Software Development Model: An Approach towards Sustainable Software Development*, IEEE Annual India Conference (INDICON), pp. 1-6.
  33. Watson, R.T., Boudreau, M., Chen A. și Huber, M., (2008), „Green IS: Building Sustainable Business Practices”, în Watson, R.T. (ed.), *Information Systems*, Athens, GA: USA: Global Text Project.
  34. Zikopoulos, P., deRoos D., Bienko, C., Andrews, M. și Buglio, R. (2014), *Big Data Beyond the Hype: A Guide to Conversations for Today's Data Center*, McGraw-Hill Professional.

---

# Asigurarea rapoartelor integrate: situația actuală

---

*Prof. univ. dr. Mădălina DUMITRU,*  
Academia de Studii Economice din București,  
e-mail: Madalina.Dumitru@cig.ase.ro

*Conf. univ. dr. Raluca Gina GUȘE,*  
Academia de Studii Economice din București,  
e-mail: GGuse@cig.ase.ro

## Rezumat

*Acest articol se concentrează pe asigurarea diferitelor secțiuni ce includ informații de sustenabilitate, sociale, de mediu sau de guvernanță din rapoartele anuale ale companiilor, care se încadrează în gama rapoartelor integrate. Întrebările principale ale cercetării sunt: care sunt secțiunile asigurate; în ce măsură sunt implicați profesioniștii contabili și auditorii în misiunile de asigurare a rapoartelor integrate; care sunt standardele folosite în misiunile de asigurare. Am analizat rapoartele integrate publicate în anul 2014 de 98 de companii incluse în Programul Pilot al Consiliului Internațional al Raportării Integrate. Principala noastră concluzie este că cele mai multe companii obțin asigurare pentru o parte din informațiile incluse în rapoartele integrate, cele mai multe rapoarte sunt asigurate de profesioniști din domeniul contabilității și că cel mai folosit standard este ISAE 3000. Articolul este important pentru practicienii contabili pentru că prezintă noi oportunități pentru dezvoltarea profesiei. Din punct de vedere academic, discrepanța dintre unele din rezultatele noastre și rezultatele studiilor bazate pe rapoartele de sustenabilitate demonstrează că asigurarea rapoartelor integrate este o temă specifică, ce trebuie studiată separat.*

**Cuvinte-cheie:** asigurare, profesioniști contabili, raportare integrată, Program Pilot, standarde de asigurare

**Clasificare JEL:** M14, Q56

## 1. Introducere

Un număr din ce în ce mai mare de entități inserează informații referitoare la responsabilitatea socială, de mediu, sociale, de sustenabilitate sau alte tipuri de raportare non-financiară în rapoartele anuale sau în rapoarte de sine stătătoare emise. Noile tipuri de rapoarte sunt denumite generic „rapoarte integrate”. Mecanismele de asigurare și alte instrumente sunt necesare pentru a asigura credibilitatea și încrederea rapoartelor corporațiilor, mai ales dacă ținem cont de faptul că rapoartele integrate sunt destinate în primul rând investitorilor, conform Cadrelui Internațional de Raportare Integrată (IIRF).

Până în prezent, pentru asigurarea rapoartelor integrate se apela la comitete de prezentare a informațiilor din situațiile financiare și la misiuni de audit intern, servicii prestate de consultanți externi, angajamente de asigurare independente realizate de practicieni pentru informații, sisteme și procese (IAASB, 2015a).

Necesitatea îmbunătățirii credibilității și încrederii a fost semnalată de Consiliul Internațional al Raportării Integrate (IIRC) și de Consiliul Internațional al Standardelor de Audit și Asigurare (IAASB) în lucrările publicate și prin formarea de grupuri de lucru (de exemplu, Grupul de Lucru pentru Raportare Integrată al IAASB a fost format în septembrie 2014). Rolul asigurării externe independente pentru rapoartele integrate (ce conduce la îmbunătățirea încrederii) și dificultatea alegerii standardelor adecvate a fost semnalată și de Oprisor (2015). În același timp, un număr din ce în ce mai mare de companii obțin asigurare pentru rapoartele integrate.

Asigurarea rapoartelor integrate generează necesitatea existenței standardelor de asigurare, care trebuie acoperită de organisme de standardizare. În plus, practicienii trebuie să dobândească aptitudinile necesare pentru a oferi opinii profesionale cu privire la această nouă formă de rapoarte corporative. În această lucrare ne vom concentra pe stadiul actual al practicii de asigurare asociate cu raportarea integrată și, de asemenea, pe implicarea profesioniștilor contabili și auditorilor în misiunile de asigurare. Importanța acestei probleme a fost recunoscută de către IIRC (2015) și Eccles, Krzus și Watson (2012). Scopul nostru este de a explora rolul pe care îl au profesioniștii contabili și auditorii competenți în pregătirea și furnizarea de asigurare cu privire la noile forme de rapoarte

corporative. O altă întrebare a cercetării abordată de articolul nostru este care sunt standardele folosite pentru asigurarea acestui tip de rapoarte.

Nu există lucrări publicate în acest domeniu până în prezent (IAASB, 2015b), iar acest lucru este motivul pentru care în secțiunea noastră de revizuire a literaturii vom lua în considerare articolele ce abordează probleme similare, cum ar fi competențele profesioniștilor contabili care asigură rapoarte de sustenabilitate sau declarații privind emisiile de gaze de seră. Prin această cercetare acoperim un gol în literatura de specialitate de contabilitate și răspundem la apelul IAASB pentru cercetare academică în domeniu.

Am decis să studiem asigurarea rapoartelor integrate, spre deosebire de asigurarea informațiilor non-financiare, pentru că ne-am așteptat să obținem o imagine mai cuprinzătoare. Implicarea în acest moment, când raportarea integrată este încă la început, este importantă pentru a sprijini construirea unui proces de asigurare robust. Asigurarea este deja inclusă în unele rapoarte integrate și există riscul ca aceste angajamente de asigurare să fie în detrimentul a ceea ce este în interesul public, în absența unui standard de asigurare corespunzător pentru ele (Ms. Diplock, IAASB, 2015c).

Acest tip de cercetare este importantă pentru profesioniștii contabili și auditori deoarece aceștia trebuie să profite de moment și să încerce să obțină o cotă de piață cât mai mare în această nouă activitate.

Lucrarea este structurată după cum urmează. Următoarea secțiune discută stadiul cunoașterii în domeniul asigurării rapoartelor integrate. Cea de a treia secțiune prezintă metodologia cercetării utilizată în lucrare. Rezultatele cercetării sunt prezentate în secțiunea a patra. Lucrarea se încheie cu concluziile noastre.

## 2. Revizuirea literaturii în domeniul asigurării rapoartelor integrate

IIRF nu prevede în mod specific asigurarea rapoartelor integrate. Cu toate acestea, studii recente publicate de Big Four (cum ar fi KPMG, 2013 și 2015 sau Deloitte, 2014) raportează că un număr tot mai mare de companii întocmesc rapoarte integrate și că există un interes tot mai mare din partea altor companii/manageri să treacă

la acest tip de raportare. Credibilitatea este o modalitate de a spori interesul pentru informațiile non-financiare (Eccles, Krzus și Watson, 2012). Deoarece există o cerere mare pentru raportarea integrată, considerăm că în viitorul apropiat va exista o nevoie de asigurare cu privire la acest tip de rapoarte. Deloitte (2014), de exemplu, raportează că 55% din cele 250 de companii incluse în eșantionul selectat pentru studiul lor obțin o asigurare pentru rapoartele de sustenabilitate, față de 28% în 2012.

Standardul Internațional de Audit (ISA) 720 revizuit a consolidat responsabilitățile auditorului în legătură cu „alte informații”. „Alte informații” reprezintă „informații financiare și non-financiare (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului aferent acestora) incluse în raportul anual al unei entități” (IAASB, 2015a). Acest fapt susține opinia noastră că ar trebui să se acorde o atenție deosebită condițiilor în care se desfășoară angajamentele de asigurare pentru rapoartele integrate. Este posibil ca profesioniștii implicați în misiuni de asigurare să se bazeze pe activitatea auditorilor interni, auditorii informațiilor de mediu, sociale și de guvernanta etc.

În ceea ce privește rapoartele integrate, practica prezentă utilizată de companii este de a obține o opinie de audit pentru partea de situații financiare a rapoartelor și o opinie separată pentru o selecție de informații non-financiare. Această combinație, totuși, nu oferă o opinie de audit „integrată”.

Asigurarea reprezintă un proces realizat de un auditor extern competent și independent, pentru a obține probe adecvate și suficiente și pentru a exprima o concluzie scrisă, care îmbunătățește gradul de încredere pe care utilizatorii o pot plasa în raportul integrat al organizației (IIRC, 2014). În termeni mai simpli, asigurarea cu privire la raportarea integrată (<IR>) este de obicei considerată a fi o concluzie independentă dacă raportul integrat al unei organizații prezintă strategia, guvernanta, performanța și perspectivele în conformitate cu IIRF (IIRC, 2014). Asigurarea referitoare la raportarea integrată poate fi obținută pe diferite teme, cum ar fi procesul de pregătire a unui raport integrat sau informațiile incluse în raport. Cu toate acestea, în conformitate cu IAASB (2015d), este preferabil ca toate principiile incluse în IIRF să fie asigurate.

Una dintre problemele nerezolvate în legătură cu asigurarea rapoartelor integrate se referă la *cunoștințele* persoanelor care urmează să ia parte la o misiune de

asigurare pentru raportare integrată. KPMG (2008) și Simnett, Vanstraelen și Chua (2009) au demonstrat că 65% și, respectiv, 43% dintre rapoartele asigurate incluse în eșantioanele lor au fost asigurate de contabili. Profesioniștii contabili pot adăuga valoare misiunilor de asigurare în ceea ce privește raportarea integrată, având cunoștințe privind raportarea corporativă, în general, dar și privind procesele de raportare, controlul intern și experiență în efectuarea misiunilor de asigurare. Cu toate acestea, efectuarea unei misiuni de asigurare în ceea ce privește raportarea integrată poate necesita competențe și cunoștințe de specialitate (IAASB, 2015d). Astfel, poate fi necesară implicarea unei echipe formate din practicieni în diverse domenii pentru un astfel de angajament. Cu toate acestea, auditorii certificați pot aduce o serie de avantaje ca membri ai unei echipe de asigurare. Aceste avantaje decurg din experiența lor în evaluarea riscurilor, a existenței și acurateței raționamentelor managerilor responsabili de raportare, structurarea raportului de asigurare/audit, precum și abilitățile dobândite, cum ar fi munca în echipă (în echipe multidisciplinare), educația relevantă și dezvoltare profesională continuă, cu respectarea Codului de etică, politicilor și procedurilor emise de o asociație profesională cum ar fi IAASB (Huggins, Green și Simnett, 2011). Totuși, echipele multidisciplinare pot fi dificil de gestionat.

O altă problemă ridicată de asigurarea rapoartelor integrate este legată de *standardele* care trebuie să fie utilizate de către practicieni. În general, profesioniștii aleg între două standarde: Standardul Internațional pentru Misiunile de Asigurare (ISAE 3000, revizuit), emis de IAASB și Standardul de Asigurare AA1000 emis de AccountAbility. Raportul de asigurare întocmit folosind AA1000AS evidențiază punctele forte și punctele slabe ale conținutului raportului, precum și sistemele de management folosite de organizație și capacitatea de reacție față de preocupările părților interesate (Lungu ș.a., 2010). Un raport de asigurare elaborat folosind ISAE 3000 subliniază limitările și punctele slabe ale procesului de raportare al companiei. Consiliul pentru Standarde de Contabilitate a Sustenabilității (SASB) încurajează utilizarea AT secțiunea 101 a American Institute of Certified Public Accountants' Statements privind standardele de atestare a angajamentelor.

O problemă care ar trebui să fie luată în considerare de către profesioniștii care desfășoară misiunea de asigurare se referă la *ghidurile* utilizate de societatea care a pregătit raportul integrat. Acestea pot fi formale

(atunci când sunt cerute prin lege, de exemplu) sau mai puțin formale. Referințele în acest domeniu sunt ghidurile publicate de Inițiativa de Raportare Globală (IAASB, 2015d).

### 3. Metodologia cercetării

Cercetarea noastră are la bază studierea conținutului rapoartelor anuale publicate în 2014 de organizațiile incluse în Programul Pilot al IIRC. Au fost identificate 98 de organizații ce corespund acestui criteriu, iar rapoartele anuale analizate au fost cele publicate de organizații prin intermediul propriei pagini web.

Am extras din rapoartele anuale date generale despre organizație (continent, domeniu de activitate, dimensiunea raportului anual – număr de pagini) și date despre conținutul raportului, concentrându-ne pe aspecte legate de asigurarea acelor secțiuni din raportul anual care sunt asociate de obicei cu informațiile non-financiare prezentate în rapoartele integrate, cum ar fi sustenabilitatea, aspectele sociale și de mediu sau guvernanta. Concret, referitor la raportul de asigurare am extras manual următoarele informații:

- existența informațiilor referitoare la asigurarea secțiunilor asociate cu raportarea non-financiară;
- mențiuni privind utilizarea standardelor emise de Inițiativa de Raportare Globală ca și criteriu de raportare;
- secțiunile asigurate;
- tipul misiunii de asigurare: asigurarea completă a raportului sau asigurarea parțială;
- domeniul auditorului: contabilitate sau altele;
- standardele folosite în cadrul misiunii de asigurare: ISAE 3000, AA1000AS, alte standarde;
- includerea opiniei de asigurare în conținutul raportului integrat;
- numărul de pagini al raportului de asigurare inclus în raportul integrat;
- exemple de informații care nu sunt asigurate;
- prezentarea de informații suplimentare referitoare la misiunea de asigurare asociată cu raportarea integrată pe pagina web a companiei.

Modul în care au fost codificate variabilele folosite în această cercetare este prezentat în **Tabelul 1**.

Tabelul 1. Codificarea variabilelor folosite		
NC	Descriere	Codificare
1	Continentul pe care se află sediul companiei	1 – Europa 2 – America 3 – Africa 4 – Asia și Australia
2	Domeniul de activitate principal al companiei	1 – Producție 2 – Altele
3	Numărul total de pagini al raportului integrat	-
4	Tipul misiunii de asigurare	0 – Nu se prezintă 1 – Completă 2 – Parțială
5	Domeniul auditorului care a asigurat raportul integrat	0 – Nu se prezintă 1 – Contabilitate 2 – Altele
6	Standardul care a stat la baza formulării opiniei de asigurare	0 – Nu se prezintă 1 – ISAE 3000 2 – AA1000AS 3 – Altele 4 – ISAE 3000 și AA1000AS
7	Este inclusă asigurarea în raportul integrat?	0 – Nu 1 – Da
8	Criteriul utilizat pentru măsurarea și prezentarea informațiilor non-financiare în raportul integrat	1 – GRI 0 – Altele
9	Numărul de pagini al raportului de asigurare	-

Sursa: prelucrările autorilor

Ipotezele cercetării noastre au fost următoarele:

1. Cele mai multe misiuni de asigurare a informațiilor non-financiare din rapoartele integrate au caracter parțial;
2. Cele mai multe companii care încheie contracte în vederea asigurării informațiilor non-financiare din rapoartele integrate apelează la entitățile specializate în contabilitate, audit și consultanță;
3. Cele mai multe firme care oferă servicii de asigurare pentru informațiile non-financiare din rapoartele integrate folosesc ISAE 3000 ca bază pentru formularea opiniei de asigurare.

#### 4. Rezultatele cercetării

Din cele 98 de companii analizate 52 sunt din Europa, 23 din America, 6 din Africa și 17 din Asia sau Australia. 43 de companii au ca obiect de activitate principal producția, celelalte având alte obiecte de activitate.

29 de companii din cele 98 includ raportul de asigurare în raportul integrat. Pentru alte 6 companii am găsit în raportul integrat referințe că au publicat opinia de asigurare pe site. Aceasta înseamnă că 35,71% dintre companiile analizate prezintă raportul de asigurare. Acest procent este mult mai mic decât cel raportat de Deloitte (2004) cu privire la rapoartele de sustenabilitate (62% în 2013). Câteva explicații ar putea fi următoarele:

- rapoartele integrate trebuie să fie cât mai concise și, de aceea, nu mai includ raportul de asigurare;
- companiile asigură separat rapoartele de sustenabilitate și nu mai asigură și componenta non-financiară din rapoartele integrate;
- a fost deja postată pe site opinia de asigurare pentru anul următor și link-ul din raportul integrat nu mai este funcțional sau motorul de căutare Google ne conduce către ultimul raport de asigurare.

În ceea ce privește procentul de companii ce prezintă rapoartele de asigurare pe continente, situația este prezentată în Tabelul 2.

**Tabelul 2. Procente companii ce prezintă rapoarte de asigurare pe continente**

NC	Continent	Procent
1	Europa	33,33%
2	America	31,81%
3	Africa	33,33%
4	Asia și Australia	41,18%

Sursa: prelucrările autorilor

Dacă în primele trei cazuri procentele sunt apropiate unele de altele și puțin sub medie, se observă că pentru Asia și Australia procentul companiilor care obțin asigurare pentru raportul anual este mult mai mare.

40% din companiile care activează în domeniul producției obțin raport de asigurare, în timp ce doar 30% din companiile care au un alt obiect de activitate principal publică raportul de asigurare.

*Ipoteza 1. Cele mai multe misiuni de asigurare a informațiilor non-financiare din rapoartele integrate au caracter parțial*

Analizând în ce măsură rapoartele integrate beneficiază de asigurare, am constatat că 60,2% dintre companii nu prezintă dacă s-a obținut asigurare pentru întregul raport sau doar pentru o parte din informații. Dintre companiile care prezintă acest aspect, în 72% din cazuri asigurarea este parțială, iar 28% dintre companii asigură întregul raport. Altfel spus, doar pentru 11,14% din companiile analizate se poate afirma cu certitudine că raportul integrat beneficiază de asigurare pentru întregul conținut. Ipoteza cercetării noastre este confirmată.

Referitor la asigurarea totală sau parțială a informațiilor din raportul integrat prezentăm următoarele date:

**Tabelul 3. Tipuri de asigurare a informațiilor din rapoartele integrate**

	Număr rapoarte	din care, prin servicii oferite de companii Big Four	%
Rapoarte integrate pentru care s-a obținut asigurare (total sau parțial)	39	27	69,23
Rapoarte integrate pentru care s-a obținut asigurare (total)	11	4	36,36
Rapoarte integrate pentru care s-a obținut asigurare (parțial)	28	23	82,14

Sursa: Prelucrările autorilor

Am constatat că 54,54% dintre opiniile emise pentru întregul raport provin de la entități din alte domenii decât cel contabil. Observăm deci, că un număr mic de entități a beneficiat de servicii de asigurare pentru întregul raport integrat și, dintre acestea, mai puțin de jumătate din ele au apelat la companii Big Four. Numărul mic de rapoarte integrate asigurate în totalitate de companiile specializate în servicii de contabilitate, audit și consultanță demonstrează dificultatea auditării de informații din rapoartele integrate în general și de către profesioniștii contabili în special, din două motive:

- volumul mare de date: acest fapt conduce la necesitatea standardizării practicilor de raportare; și
- natura informațiilor prezentate: este nevoie de utilizarea unor echipe multidisciplinare, care sunt greu de gestionat.

Rezultatele obținute în cadrul studiului nostru sunt diferite substanțial de rezultatele studiului KPMG referitor la rapoartele de sustenabilitate. În cazul acestora, aproximativ 50% dintre opiniile de asigurare au fost acordate pentru întregul raport (KPMG, 2015).

Din analiza conținutului rapoartelor de asigurare a reieșit faptul că furnizorii de servicii de asigurare au menționat ca secțiuni neasigurate: informațiile prospective, obiectivele, așteptările companiilor, capitalul, solvabilitatea, valoarea de piață a produselor noi, detaliile referitoare la consiliul de administrație, clienți, furnizori, informații financiare. La polul opus, în cele mai multe rapoarte se menționează asigurarea indicatorilor cheie ai performanței, informațiilor referitoare la sustenabilitate, principiilor din cadrele de raportare.

*Ipoteza 2. Cele mai multe companii care încheie contracte în vederea asigurării informațiilor non-financiare din rapoartele integrate apelează la entitățile specializate în contabilitate, audit și consultanță*

56 de companii dintre cele analizate (reprezentând 57,14%) nu prezintă numele entității care asigură raportul integrat. Din celelalte 42 de companii, 31 (74%) încheie contracte de asigurare a raportului integrat cu entități specializate în contabilitate, audit și consultanță și 11 (26%) cu companii din alte domenii. În plus, dintre cele 31 de companii care colaborează cu firme din domeniul contabilității, 30 au ales companii din Big Four (reprezentând 71,43% din 42 de companii). Șapte

companii prezintă numele asiguratorului, dar nu prezintă și raportul. O cauză ar putea fi legată de disponibilitatea resurselor, iar Big Four au avut resurse (materiale și mai ales umane) pentru a răspunde cererii de asigurare în domeniu. Ipoteza cercetării noastre este confirmată.

Acest rezultat este convergent cu cel al studiului KPMG (2015), conform căruia marile companii din domeniul contabilității asigură 64% din rapoartele de sustenabilitate ale celor mai mari 100 de companii din țările analizate (N100) și 65% din rapoartele de sustenabilitate ale primelor 250 de companii din clasamentul Global Fortune (G250).

*Ipoteza 3. Cele mai multe firme care oferă servicii de asigurare pentru informațiile non-financiare din rapoartele integrate folosesc ISAE 3000 ca bază pentru formularea opiniei de asigurare*

Conform datelor extrase, 60 de companii din 98 (reprezentând 61,22%) nu prezintă standardele care au stat la baza formulării opiniei de asigurare.

Statistic, datele sunt sintetizate în **Tabelul 4**.

**Tabelul 4. Standarde folosite în misiunile de asigurare a rapoartelor integrate**

Standarde utilizate	Total	Firme de contabilitate, audit și consultanță	Firme din alte domenii
ISAE 3000	37%	35,48%	27,27%
AA1000AS	21%	6,46%	45,45%
Alte standarde	37%	38,71%	18,18%
ISAE 3000 și AA1000AS	5%	6,46%	
Total	100%	87,11%	90,90%

Sursa: Prelucrările autorilor

Pentru 37% dintre misiunile de asigurare s-a folosit ISAE 3000, pentru 21% AA1000AS, pentru 37% alte standarde și pentru 5% atât ISAE 3000, cât și AA1000AS. Un număr de 11 firme de audit au folosit ISAE 3000 și 2 au folosit atât ISAE 3000, cât și AA1000AS (în total 41,94%). În patru rapoarte nu se prezintă standardul folosit. În urma analizei datelor noastre am observat că rezultatele sunt complet diferite

în ceea ce privește standardele folosite de entitățile din alte domenii decât cel contabil. Astfel, 45,45% dintre ele folosesc standardul AA1000AS, 27,27% standardul ISAE 3000, 18,18% alte standarde și pentru una dintre ele nu se specifică standardul. De asemenea, cele mai multe sunt acreditate de organizația AccountAbility.

Rezultatul nostru este corelat cu cel raportat de IFAC (2008) cu privire la asigurarea emisiilor de gaze de seră. Ipoteza cercetării a fost validată.

#### Alte rezultate ale cercetării

Am putut consulta 35 de rapoarte de asigurare emise pentru companiile din eșantionul nostru. În 68,18% din aceste rapoarte se făcea referire la utilizarea standardelor emise de Inițiativa de Raportare Globală ca și criteriu de raportare. Acest rezultat este corelat cu cele prezentate în studiul KPMG (2015).

Analizând dimensiunea rapoartelor de asigurare, am constatat că, de obicei, acestea sunt concise. Deși concizia caracterizează în general opinia exprimată de auditori, considerăm că, în cazul informațiilor non-financiare, o formă mai dezvoltată a raportului de asigurare ar putea contribui la îmbunătățirea credibilității, mai ales în absența unor standarde de raportare cu caracter obligatoriu. Informațiile referitoare la numărul de pagini sunt sintetizate în **Tabelul 5**.

Tabelul 5. Număr de pagini rapoarte de asigurare	
Elemente	Valoare
Număr mediu de pagini	2,36
Deviația standard	1,38
Număr minim de pagini	1
Număr maxim de pagini	8

Sursa: prelucrările autorilor

Rapoartele emise de profesioniști din alte domenii tind să fie mai lungi. În cazul lor, numărul mediu de pagini este de 2,45 pe raport, iar în cazul celor emise de profesioniștii contabili de 1,65 pe raport.

## 5. Concluzii

Practicile de raportare integrată evoluează și în același timp standardele aferente sunt perfecționate; asigurarea rapoartelor integrate trebuie de asemenea să evolueze.

Cercetarea noastră identifică mai multe aspecte care trebuie să fie rezolvate în viitorul apropiat, pentru a asigura credibilitatea și încrederea rapoartelor integrate prin intermediul proceselor de asigurare, care pot fi percepute ca oportunități de dezvoltare a profesiei.

Una dintre întrebările care apar ca urmare a noilor practici de raportare este dacă misiunile de asigurare ar trebui să acopere anumite secțiuni ale rapoartelor integrate sau rapoartele în ansamblu. Așa cum s-a exprimat anterior în literatura de specialitate, practica dominantă actuală de asigurare a anumitor secțiuni ale rapoartelor integrate nu poate duce decât la un grad limitat de asigurare. Cu toate acestea, asigurarea rapoartelor integrate în întregime necesită un nou set de standarde și competențe profesionale.

Nevoia de standarde profesionale în domeniu este susținută și de constatările noastre referitoare la standardele actuale folosite de asiguratori. Chiar dacă standardul ISAE 3000 este folosit de un număr mare de furnizori de servicii de asigurare în firmele de contabilitate, celelalte entități afișează o preferință pentru standardul AA1000AS. Chiar și așa, nici ISAE 3000 nici AA1000AS nu este utilizat de mai mult de 45% din asiguratori. Prin urmare, niciun standard nu a fost încă acceptat ca referință de toți asiguratorii (sau de majoritate).

O altă problemă referitoare la asigurarea rapoartelor integrate decurge din caracterul eterogen al datelor incluse în aceste rapoarte. Rezultatele noastre legate de implicarea semnificativă a entităților non-contabile în procesele de asigurare susțin importanța echipelor multidisciplinare și nevoia de a fi dezvoltate noi competențe profesionale. În plus, implicarea pe scară largă a companiilor Big Four sugerează faptul că asigurarea rapoartelor integrate este dificilă nu numai din punctul de vedere al competențelor, dar și în ceea ce privește resursele umane și materiale necesare.

O limită a cercetării noastre constă în numărul relativ mic de rapoarte incluse în eșantion. O soluție ar putea fi analiza rapoartelor integrate incluse în baza de date a Inițiativei de Raportare Globală.

Un număr semnificativ din rezultatele noastre este diferit de cele ale studiilor efectuate pe baza rapoartelor de sustenabilitate. Din acest motiv, considerăm că asigurarea rapoartelor integrate ar trebui să fie tratată de către cercetătorii de specialitate ca o zonă de cercetare de sine stătătoare.



Practicile de audit tradiționale și competențele profesionale sunt reorientate în mod regulat pentru a se potrivi obiectivelor de audit în noi domenii; cu toate acestea, în cazul în care aceste practici și competențe par deficitare, obiectivele de audit pot fi redefinite pentru

a se alinia cu competențele de audit și de asigurare existente. Tehnologiile de audit și asigurare în curs de dezvoltare sunt formalizate în cele din urmă cu scopul de a le prezenta ca obiective și raționale, contribuind astfel la acceptarea lor pe scară largă.

## BIBLIOGRAFIE

1. Deloitte (2014), *CFOs and Sustainability: Shaping their roles in evolving environment*, Disponibil la: [http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Risk/dttl-risk-Deloitte-CFOs\\_and\\_Sustainability-2014.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Risk/dttl-risk-Deloitte-CFOs_and_Sustainability-2014.pdf) [Accesat 20 August, 2015].
2. Eccles, R.G., Krzus, M.P. și Watson, L.A. (2012), *Integrated Reporting Requires Integrated Assurance*. In *Effective Auditing for Corporates: Key Developments in Practice and Procedures*, editat de Joe Oringel, 161–178. London: Bloomsbury Information Ltd.
3. Huggins, A., Green, W.J. și Simnett, R. (2011), Engagements on greenhouse gas statements: is there a role for assurers from the accounting profession?, *Current Issues in accounting*, vol. 5, nr. 2, A1 – A12.
4. IAASB (2015a), *Exploring assurance on integrated reporting and other emerging developments in external reporting*, Disponibil la: <https://www.ifac.org/publications-resources/exploring-assurance-integrated-reporting-and-other-emerging-developments> [Accesat 20 August, 2015].
5. IAASB (2015b), *Agenda Item 13, Integrated Reporting – Discussion*, Disponibil la: [http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20150615-iaasb-agenda\\_item\\_13-integrated\\_reporting\\_cover-final.pdf](http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20150615-iaasb-agenda_item_13-integrated_reporting_cover-final.pdf) [Accesat 20 August, 2015].
6. IAASB (2015c), *Agenda Item E, Innovation Working Group (WG) – Report Back*, Disponibil la: [http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20150309-Agenda\\_Item\\_E-Innovation\\_WG\\_Report\\_Back\\_Issues-final.pdf](http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20150309-Agenda_Item_E-Innovation_WG_Report_Back_Issues-final.pdf) [Accesat 20 August, 2015].
7. IAASB (2015d), *Agenda Item E.2, Assurance on Integrated Reports: An Emerging and Innovative Landscape*, Disponibil la: [http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20190309-IAASB-CAG-Agenda\\_Item\\_E.2\\_IR\\_Awareness\\_Paper-final.pdf](http://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20190309-IAASB-CAG-Agenda_Item_E.2_IR_Awareness_Paper-final.pdf) [Accesat 25 August, 2015].
8. IFAC (2008), *Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information. International Standard on Assurance Engagements 3000*. In *IFAC Handbook*, Disponibil la: [http://www.ifac.org/Members/Downloads/2008\\_IAASB\\_Handbook\\_Part\\_I-Compilation.pdf](http://www.ifac.org/Members/Downloads/2008_IAASB_Handbook_Part_I-Compilation.pdf) [Accesat 20 August, 2015].
9. IIRC (2015), *Assurance on <IR>. Overview of feedback and call to action*, July 2015, Disponibil la, from: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/07/IIRC-Assurance-Overview-July-2015.pdf> [Accesat 6 August, 2015].
10. IIRC (2014), *Assurance on <IR>. An introduction to the discussion*, Disponibil la: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/07/Assurance-on-IR-an-introduction-to-the-discussion.pdf> [Accesat 6 August, 2015].
11. KPMG (2008), *KPMG international survey of corporate sustainability reporting*, Disponibil la: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/sustainability-corporate-responsibility-reporting-2008.aspx> [Accesat 20 August, 2015].
12. KPMG (2013), *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013*, Disponibil la: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/corporate-responsibility/Documents/corporate-responsibility-reporting-survey-2013.pdf> [Accesat 20 August, 2015].
13. KPMG (2015), *Currents of change. The KPMG survey of corporate responsibility reporting*, Disponibil la: <http://www.kpmg.com/cn/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015-o-201511.aspx> [Accesat 4 January, 2016].
14. Lungu, C.I., Caraiani, C., Dascălu, C. și Sahlian, D.N. (2010), *Concepts and policies of social and environmental standards and corporate reporting*

- practice, *Anale. Seria Științe Economice. Timișoara (Annals. Economics Science Series. Timișoara)*, vol. XVI, pp. 614-622.
15. Opreșor, T. (2015), Contributions to an improved framework for integrated reporting, *Accounting and Management Information Systems*, vol. 14, nr. 3, pp. 483-507.
  16. Simnett, R., Vanstraelen, A. și Chua, W.F. (2009), Assurance on general purpose non-financial reports: An international comparison, *Accounting Review*, vol. 84, nr. 3, pp. 937-967.