



Implicații ale auditului financiar în asigurarea credibilității declarațiilor privind emisiile de gaze cu efect de seră

Drd. Alexandru-Teodor CORACIONI,
Universitatea „1 Decembrie 1918” Alba Iulia,
e-mail: acoracioni@gmail.com

Prof. univ. dr. Tatiana DĂNESCU,
Universitatea de Medicină, Farmacie, Științe și
Tehnologie din Târgu Mureș,
e-mail: tatiana.danescu@gmail.com

Rezumat

Dezvoltarea sustenabilă a piețelor naționale și internaționale aduce în centrul atenției legătura dintre emisia gazelor cu efect de seră și schimbările climatice, problematică care nu poate fi omisă din sfera preocupărilor pentru dezvoltarea profesiei de audit financiar și implicit a activităților auditorului financiar. Cunoașterea rolului auditorului financiar în cadrul demersului de a furniza o asigurare rezonabilă sau limitată cu privire la aspecte referitoare la protecția mediului, dezvoltarea înțelegerii asupra circumstanțelor și specificului unei astfel de misiuni de audit financiar deschide o nișă de cercetare care aduce în centrul atenției căutarea răspunsului la cel puțin următoarele întrebări: Cum poate fi măsurat/evaluat credibil impactul emisiei gazelor cu efect de seră asupra mediului? În misiunea de asigurare este necesară utilizarea de către auditorii financiari a activității altor practicieni/experti? Cât de util este rezultatul unui astfel de serviciu de asigurare în contextul național și european? Autorii consideră că răspunsurile evidențiază rolul serviciilor de asigurare în afirmarea credibilității declarațiilor referitoare la emisiile gazelor cu efect de seră. Studiul abordează aspecte privind misiunea de asigurare asupra declarațiilor nefinanciare referitoare la gazele cu efect de seră în situația specifică din România, evaluând percepția respondenților – auditori financiari și reprezentanți din mediul academic – asupra oportunității dezvoltării pieței serviciilor de audit financiar, cât și a identificării necesității de dezvoltare și perfecționare a cadrului legislativ în ceea ce privește implicarea auditorilor financiari în astfel de misiuni de asigurare.

Cuvinte-cheie: audit financiar; misiuni de asigurare; ISAE 3410; gaze cu efect de seră; politică de mediu; echipe interdisciplinare

Clasificare JEL: M41, M42, M48

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Coracioni, A.T., Dănescu, T. (2020), Implications of Financial Audit in Ensuring the Credibility of Greenhouse Gas Emissions Statements, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 2(158)/2020, pp. 385-394,
DOI: 10.20869/AUDITF/2020/158/013

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/158/013>
Data primirii articolului: 3.02.2020
Data revizuirii: 25.02.2020
Data acceptării: 4.04.2020

1. Introducere

Plasată într-un domeniu interdisciplinar, misiunea de asigurare asupra declarațiilor referitoare la gazele cu efect de seră (GES) oferă oportunitatea dezvoltării pieței de servicii de audit financiar în România.

În contextul misiunilor de asigurare din grupa 3000 – *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, constatăm existența unui standard internațional de asigurare cu o denumire „exotică” și anume standardul ISAE 3410 – *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră*¹. Acest standard a fost emis în anul 2011 cu aplicabilitate din data de 30 septembrie 2013. Obiectul standardului este misiunea de asigurare referitoare la declarația unei entități cu privire la GES. Datorită legăturii dintre fenomenul emisiei acestor gaze și schimbările climatice, GES au o importanță particulară. Oportunitatea acestor misiuni de asigurare derivă din (1) existența unui regim reglementat de prezentare de informație, (2) ca parte a unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisii, sau (3) în scopul informării investitorilor sau a altor părți, în mod voluntar (ISAE 3410, pct. 1). Însă, oportunitatea poate fi realizată în contextul existenței unei *piețe specifice* pentru servicii profesionale de audit, constând în afirmarea cererii și ofertei de servicii profesionale. *Cererea de servicii de asigurare* este influențată, în principal, de cerința globală asupra entităților de a prezenta emisiile lor de gaze cu efect de seră, ca efect al politicii guvernamentale adresată problemei globale referitoare la schimbările climatice. *Oferta de servicii de asigurare* este influențată de capacitatea tehnică a auditorilor financiari de a realiza acest gen de misiune specifică în colaborare cu specialiști tehnici în domeniul auditat. În contextul existenței unei *piețe specifice* pentru astfel de servicii profesionale de audit care să canalizeze activitatea auditorilor financiari în direcția unei tematici globale se impune clarificarea unor aspecte referitoare la problematica schimbărilor climatice.

¹ IFAC (2015). Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexă. Ediția 2015. Volumul II. București, 2016, *Editura CAFR*, ISAE 3410 – *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră*, pp.238-327.

2. Revizuirea literaturii de specialitate

Avantajele unei misiuni de asigurare independente realizată asupra unei raportări referitoare la emisiile GES au fost identificate de către PricewaterhouseCoopers (2007), dar și de către Simnett et al. (2009). În cadrul procesului formal de dezvoltare a standardului ISAE 3410 a fost realizat un studiu preliminar (*Consultation Paper*) în octombrie 2009 (IFAC, 2009). Acest studiu a evidențiat probleme concentrate pe diferite aspecte, cum ar fi: problematica partenerului de misiune; a echipei de audit implicate în realizarea misiunii de asigurare; utilizarea standardelor IAASB de către alți utilizatori, decât practicienii din domeniul auditului financiar. În comparație cu o misiune de audit financiar a situațiilor financiare, la misiunile de asigurare având ca obiect declarațiile privind emisiile de GES ar fi necesară participarea de specialiști/experti din afara profesiei contabile, în speță ingineri chimiști sau specialiști în problematica mediului (Nugent, 2008). Momentul introducerii tranzacționării certificatelor de emisii de GES reprezintă punctul de început, în care costul degradării mediului pentru societate din acest punct de vedere este introdus în costul produselor, în scopul reducerii costurilor poluării (Samuelson, 2010). Teoria economică evidențiază că în situația în care costul marginal al reducerii emisiilor de GES este egalizat în toate industriile, precum și global în lume, se poate garanta faptul că obiectivele de mediu sunt atinse la cele mai mici costuri (Samuelson, 2010, pag. 163). Această paradigmă economică implică faptul că eforturile în această direcție trebuie generalizate, în toate domeniile de activitate și în toate zonele geografice. Studiul realizat prin *Stern Review on the economics of climate change* a evidențiat faptul că schimbările climatice sunt influențate și de lipsa informației financiare referitoare la costurile implicite legate de degradarea mediului, precum și de inabilitatea includerii acestora în calculația costurilor (HM Treasury, 2011). Subiectul informației financiare referitoare la aspecte de mediu, precum și a necesității verificării gradului de încredere furnizate de către această informație a constituit tematica unui articol de cercetare (Hong L.C., 2014). Articolul evidențiază simbioza dintre contabilitate și audit financiar referitor la aceste aspecte. De asemenea, acestea prefigurează perspectiva implicării mediului contabil în elaborarea unor standarde de contabilitate referitoare la subiectele mediului. Problematika misiunilor de asigurare în domeniul emisiilor de GES și încercarea de a răspunde la

întrebarea fundamentală a legitimității unui asemenea demers în care ar putea fi implicați auditorii financiari a constituit preocuparea lui Huggins et al.(2011). Un alt autor (Green, 2009) a abordat necesitatea completării experienței profesionale a auditorilor financiari care pot furniza misiuni de asigurare referitoare la emisiile de GES, cu experiența tehnică a unor alte categorii profesionale (ingineri, specialiști de mediu) ce sunt implicate în mod curent în această activitate.

3. Metodologia cercetării

Demersul de cercetare s-a bazat în primul rând pe o analiză calitativă a mediului legislativ și economic din

România. În cadrul acestei analize calitative am evaluat nivelul de dezvoltare al sistemului de raportare corporativă referitor la responsabilitatea socială, dar și existența unei piețe de tranzacționare a certificatelor de emisii GES. De asemenea, am întreprins o analiză a lucrărilor de specialitate care tratează acest subiect, în țările cu experiență în domeniu, pentru a identifica nivelul de dezvoltare conceptuală și științifică a problematicei analizate.

În al doilea rând, pentru o abordare cantitativă, am adresat către un grup țintă – alcătuit din practicieni cu experiență în domeniul auditului financiar și specialiști din domeniul academic – un set de întrebări sub forma unui chestionar (Tabelul nr. 1).

Tabelul nr. 1. Demers metodologic		
Nr. crt.	Obiective specifice	Întrebări adresate prin chestionar
Q1	Atitudinea față de risc Înțelegerea modului în care respondenții doresc să se poziționeze din punct de vedere al riscului misiunii, în circumstanțele acesteia, ca bază pentru concluzia sa.	În contextul circumstanțelor specifice unei misiuni care aplică ISAE 3410 <i>Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră</i> , considerați că misiunea de asigurare rezonabilă ar fi mai indicată decât o misiune de asigurare limitată?
Q2	Necesitatea colaborării cu alți experți Evaluarea gradului de încredere în experiența profesională proprie necesară luării unor decizii referitoare la demersurile adecvate circumstanțelor misiunii.	În situația în care ați fi implicat într-o misiune de asigurare specifică ISAE 3410, v-ați baza numai pe raționamentul d-voastră profesional sau ați utiliza și serviciile unor alți specialiști?
Q3	Responsabilitatea socială Obținerea unui feed-back direct din partea practicienilor referitor la dorința acestora de a se implica în aspecte ce țin de responsabilitatea socială, de credibilitatea declarațiilor nefinanciare.	Considerați că ar fi utilă implicarea auditorilor financiari în auditarea declarațiilor nefinanciare emise de către entitățile care emit aceste declarații, în contextul creșterii nivelului de responsabilitate socială?
Q4	Atitudinea față de calitatea informației nefinanciare Cunoașterea percepției respondenților privind la impactul asupra calității declarațiilor referitoare la gazele cu efect de seră ca urmare a realizării misiunilor de asigurare potrivit ISAE 3410.	Implicarea auditorilor financiari în misiuni de asigurare în conformitate cu ISAE 3410 va duce la creșterea calității declarațiilor referitoare la gazele cu efect de seră?
Q5	Perspectiva financiară a misiunilor de asigurare Identificarea percepției practicienilor privind la raportarea activității lor la mecanismele financiare ale pieței de servicii în care activează.	Considerați că valoarea oferită pentru o misiune realizată în conformitate cu ISAE 3410 ar putea să fie mai mare decât prețul pentru o misiune de asigurare care ar avea ca obiect un subiect financiar-contabil?
Q6	Implicarea în problematica de mediu Evaluarea încrederii respondenților în problematica schimbărilor climatice.	Considerați că impactul emisiilor de GES asupra schimbărilor climatice este un efect real?

Sursa: Proiecție proprie

Pentru întrebările adresate am utilizat o scală dihotomică de răspunsuri, respectiv respondenții au avut la alegere două opțiuni (afirmativ și negativ). În anumite situații, respondenții au prezentat răspunsuri cu anumite clarificări ori s-au declarat nedeciși. Am valorizat aceste răspunsuri din punct de vedere al cercetării realizate. Întrebările au fost transmise online, fiind adresate unui grup de 50 de respondenți, dintre care 70% sunt practicieni auditori financiari, iar 30% specialiști din mediul academic. Rata de răspuns la întrebările chestionarului a fost de aproximativ 66% (33 de respondenți), fiind relativ ridicată, fapt care conduce la validarea rezultatului acestui test, bazat pe folosirea chestionarului. Din punct de vedere al situației geografice a respondenților, putem spune că aceștia sunt localizați relativ omogen, respectiv aproximativ 40% sunt situați în centrul și vestul României, 35% în sudul țării, iar 25% sunt activi în estul țării. Nivelul de interes al respondenților a fost ridicat, ceea ce demonstrează interesul crescut pe care îl incită subiectul schimbărilor climatice asupra mentalului colectiv.

Am prelucrat din punct de vedere statistic răspunsurile primite, în scopul obținerii unei imagini asupra impactului pe care îl are aplicarea standardului ISAE 3410 asupra auditorilor financiari din România.

4. Rezultate și discuții

4.1. Cadrul național de raportare contabilă

Referențialul contabil *OMFP nr. 1802/2014*¹ menționează că entitățile care la data întocmirii situațiilor financiare depășesc numărul mediu de 500 de salariați în cursul perioadei de raportare trebuie să includă o declarație nefinanciară în raportul administratorilor, declarație care conține, printre altele, informații semnificative privind aspectele de mediu sau de natură socială (*OMFP 1802/2014*, art. 492¹). Printre aspectele de mediu care trebuie detaliate sunt incluse informații referitoare la emisiile de GES, precum și la consecințele asupra schimbărilor climatice pe care activitatea entității le influențează. Declarația nefinanciară trebuie evaluată de către auditorul statutar, din punct de vedere al furnizării acesteia, în condiții legale. Activitatea auditorului statutar este minimală și se rezumă din punct de vedere al cerinței legislative doar la identificarea furnizării informației specificate. Considerăm că este necesară o largire din punct de vedere legislativ a

¹ OMFP nr. 1802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, *Monitorul Oficial nr. 963 din 30 decembrie 2014*.

cerințelor adresate auditorului statutar în contextul aplicării ISAE 3410. Această cerință de raportare era adresată către entitățile de interes public care îndeplineau condiția de număr de personal. Însă, odată cu apariția *OMFP nr. 3456/2018*², cerința a fost extinsă către toate entitățile care îndeplinesc acest criteriu al numărului mediu de personal mai mare de 500 de salariați în cursul perioadei de raportare. Creșterea ariei de raportare pentru societățile care trebuie să realizeze această declarație nefinanciară are efect pozitiv în domeniul îmbunătățirii transparenței informaționale referitoare la sustenabilitate și responsabilitate socială.

Cerințe similare sunt prevăzute cu privire la entitățile-mamă ale unui grup (declarație nefinanciară consolidată), în condițiile depășirii aceluiași criteriu de mărime al numărului mediu de personal, individual sau consolidat. Aceste prevederi sunt specifice guvernantei corporative, reprezentând o transpunere parțială a *Directivei 2013/34/UE*, precum și a *Directivei 2014/95/UE* pentru a asigura un regim reglementat de prezentare de informație, dar în același timp constituie o premisă în aplicarea ISAE 3410.

4.2. Cadrul european de raportare contabilă

Directiva 2014/95/UE, care modifică *Directiva 2013/34/UE* în ceea ce privește raportarea informației nefinanciare și referitoare la diversitate de către anumite entități sau grupuri de entități, face referire la obligativitatea raportării de către entitățile mari de interes public cu peste 500 de salariați în timpul exercițiului financiar, în cadrul raportului de management, a unui minim de informații referitoare la mediu sau la unele aspecte sociale. Aspectele de mediu trebuie să includă detalii semnificative referitoare la problematica emisiilor de GES, iar în mod similar auditorii statutari trebuie să evalueze dacă entitățile au furnizat informațiile cerute în cadrul declarațiilor nefinanciare. Implicarea auditorilor statutari este minimală, având rolul identificării prezentării de către entități a unei declarații nefinanciare ce trebuie să includă anumite informații solicitate de către mecanismul de guvernare corporativă.

4.3. Codul de guvernare corporativă al Bursei de Valori București (BVB)

Codul de guvernare corporativă al BVB menționează că în cadrul responsabilității sociale ale unei corporații

² OMFP nr. 3456/2018 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile, *Monitorul Oficial nr. 942 din 7 noiembrie 2018*.

entitățile tranzacționate pe piața reglementată a BVB vor manifesta printre altele preocupări de natură economică, socială și de mediu, vor pregăti și disemina informații periodice în conformitate cu *Standardele Internaționale de Raportare Contabilă* (IFRS), de natură financiară și nefinanciară. În acest context, entitățile au posibilitatea să raporteze informații referitoare la problematica de mediu, în mod voluntar, chiar dacă nu îndeplinesc condiția obligatorie a numărului de personal cerută de legislație. Se creează premisa pentru îndeplinirea unei alte condiții de posibilă aplicare a ISAE 3410 și anume, în scopul informării investitorilor sau a altor părți, în mod voluntar.

4.4. Global Reporting Initiative (1997)

Un instrument util în activitatea de raportare a entităților îl reprezintă Standardul GRI 305: *Emissions 2016*, realizat de către Global Reporting Initiative. Acest standard prezintă problematica de raportare referitoare la GES, din punct de vedere al abordării de raportare a managementului. Standardele emise de către Global Reporting Initiative reprezintă o abordare globală pentru raportarea unei dezvoltări sustenabile.

4.5. Schemă de tranzacționare a certificatelor de emisii de GES

În cadrul legislației naționale din România a fost transpusă *Convenția Cadru a Națiunilor Unite asupra Schimbărilor Climatice* (U.N.F.C.C.C.) prin Legea nr. 24/1994 pentru ratificarea Convenției-cadru a Națiunilor Unite asupra schimbărilor climatice¹, dar și Protocolul de la Kyoto prin Legea nr. 3/2001 pentru ratificarea Protocolului de la Kyoto la Convenția-cadru a Națiunilor Unite asupra schimbărilor climatice². În acest context, în România se tranzacționează, în conformitate cu prevederile *HG 780/2006*³, certificatele EUA, CER și ERU. Aceste reglementări au fost completate ulterior, situația legislativă și economică din România fiind în consonanță cu situația europeană (*Directiva*

¹ Legea nr. 24 din 6 mai 1994 pentru ratificarea Convenției-cadru a Națiunilor Unite asupra schimbărilor climatice, semnată la Rio de Janeiro la 5 iunie 1992, *Monitorul Oficial nr. 119 din 12 mai 1994*.

² Legea nr. 3 din 2 februarie 2001 pentru ratificarea Protocolului de la Kyoto la Convenția-cadru a Națiunilor Unite asupra schimbărilor climatice, adoptat la 11 decembrie 1997, *M.O. nr. 81 din 16 februarie 2001*.

³ *HG 780/2006* privind stabilirea schemei de comercializare a certificatelor de emisii cu efect de seră, *Monitorul Oficial nr. 554 din 27 iunie 2006*.

2003/87/CE⁴), dar și globală. În cadrul Uniunii Europene cele mai recente modificări au fost convenite în martie 2018. În acest context, considerăm că este îndeplinită, de asemenea, premisa existenței unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisii, pentru crearea posibilității implicării auditorilor financiari în activitatea de asigurare prezentată de către ISAE 3410.

4.6. Utilizarea activității altor practicieni

Standardul ISAE 3410 prezintă necesitatea deținerii unei expertize științifice și tehnice necesare derulării unei asemenea misiuni de asigurare (ISAE 3410, pct. A19). În literatura de specialitate identificăm opinia lui W. Green (2009), care a menționat faptul că experiența profesională a auditorilor financiari ce pot furniza misiuni de asigurare referitoare la emisiile de GES trebuie completată cu experiența tehnică a unor alte categorii profesionale (ingineri, specialiști de mediu) ce sunt implicate în mod curent în această activitate.

4.7. Analiza bazelor de date în cadrul misiunilor de asigurare (ISAE 3410)

În misiunea de asigurare ce constituie subiectul ISAE 3410⁵, auditorul financiar poate utiliza întreaga paletă a procedurilor disponibile, de la analiza controalelor implementate, confirmări, observație, analiza estimărilor, utilizarea eșantionării, dar și proceduri analitice. Rezultatele politicilor de mediu pot fi periclitate în situația în care datele pe care se bazează sunt în mod deliberat manipulate (Matthew et al., 2019). În literatura de specialitate nu se identifică pe larg problematica acestei manipulări deliberate a informației cu referire la schimbările climatice. Aplicarea unor proceduri analitice poate să ofere soluția identificării unor situații de acest gen. O posibilitate de simplificare a identificării unor situații de manipulare a datelor o furnizează aplicarea analizei bazate pe Benford's Law (Matthew et al., 2019). Acest gen de aplicare a unei metode de tip statistic, în analiza datelor provenite din raportarea emisiilor de GES, creează posibilitatea unei filtrări rapide a informației tehnice pentru care un auditor financiar nu are o experiență tehnică specifică.

⁴ *Directiva 2003/87/CE* de stabilire a unui sistem de comercializare a cotelor de emisii de gaze cu efect de seră în cadrul UE, *JO L 275, 25.10.2003, p. 32*.

⁵ IFAC (2015). *Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*. Ediția 2015. Volumul II. București. 2016. *Editura CAFR, ISAE 3410 – Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră, pp.238-327*.

4.8. Rezultate statistice ale anchetei pe bază de chestionar

În urma prelucrării și analizei răspunsurilor primite din

partea respondenților la obiectivele specifice cercetate prin cele șase întrebări, am obținut rezultatele numerice procentuale prezentate în cadrul Tabelului nr. 2.

Tabelul nr. 2. Rezultate obținute la întrebările chestionarului						
Răspuns	Q1 (%)	Q2 (%)	Q3 (%)	Q4 (%)	Q5 (%)	Q6 (%)
Da	69,70	39,39	81,82	78,79	57,58	84,85
Nu	18,18	54,55	15,15	12,12	27,27	9,09
Nedecis	12,12	6,06	3,03	9,09	15,15	6,06
Total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Sursa: Prelucrarea autorilor, 2020

Am alocat răspunsurilor afirmative (Da) o valoare de adevăr egală cu 1, unui răspuns negativ (Nu) valoarea 0, iar răspunsurilor nedecise o valoare intermediară egală cu 0,5. În acest context, am calculat media răspunsurilor, dispersia și abaterea medie pătratică,

pentru fiecare întrebare, rezultatul acestei prelucrări statistice fiind prezentat în **Tabelul nr. 3**. Observăm că abaterea medie pătratică este relativ ridicată față de media calculată, explicația fiind furnizată de către dimensiunea redusă a eșantionului (50 elemente).

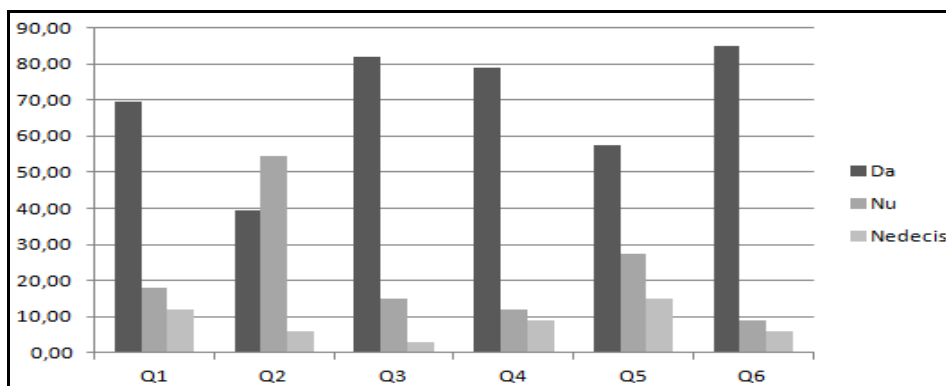
Tabelul nr. 3. Imaginea statistică a percepțiilor respondenților						
Răspuns	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6
Media	0,76	0,42	0,86	0,83	0,65	0,88
Dispersia	0,15	0,23	0,13	0,12	0,19	0,09
Abaterea medie pătratică	0,39	0,48	0,36	0,34	0,43	0,30

Sursa: Prelucrarea autorilor, 2020

Informația numerică obținută în urma prelucrării răspunsurilor primite la întrebările chestionarului este reprezentată grafic, sub formă de histograme, în **Figura nr. 1**. Din reprezentarea grafică se observă în mod

intuitiv că la toate întrebările am obținut răspunsuri nedecise într-o proporție redusă și că proporția răspunsurilor majoritar negative apare doar pentru întrebarea a doua (Q2).

Figura nr. 1. Histograma percepțiilor respondenților



Sursa: Prelucrarea autorilor, 2020

Q1: În contextul circumstanțelor specifice unei misiuni care aplică ISAE 3410 Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare GES, considerați că o misiune de asigurare rezonabilă ar fi mai indicată decât o misiune de asigurare limitată?

La această întrebare, aproximativ 69% dintre respondenți au avut ca percepție oportunitatea realizării unei misiuni de asigurare rezonabilă, în contextul realizării unei misiuni specifice conform ISAE 3410. În conformitate cu definiția prezentată în cadrul ISAE 3000 Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, în cadrul unei misiuni de asigurare rezonabile, practicianul reduce riscul misiunii la un nivel acceptabil de scăzut, în circumstanțele misiunii, ca bază pentru concluzia sa. Același standard detaliază definiția misiunii de asigurare limitată, menționând faptul că „practicianul reduce riscul misiunii, dar acest risc este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă”. Din acest punct de vedere opțiunea de răspuns a majorității respondenților exprimă dorința de furnizare a unei misiuni în condițiile unui risc de audit mai redus, însă în contextul existenței posibilităților de obținere de probe de audit adecvate și suficiente care să fundamenteze concluzia auditorului financiar.

Din totalul respondenților, o proporție de peste 10% s-au declarat nedecisi în alegerea unei variante a tipului de misiune. Din punct de vedere al răspunsurilor primite putem înțelege că respondenții preferă să realizeze acest tip de misiune de asigurare cu o atitudine prudentă, de minimizare a riscului misiunii, ca bază pentru concluzie. Răspunsurile nuanțate primite au atras atenția asupra faptului că alegerea tipului de misiune trebuie corelată cu utilizatorii vizați ai raportului de asigurare, cu destinația și utilizarea acestuia, cu cerințele și dorința clientului potențial al serviciului de asigurare.

Q2: În situația în care ați fi implicat într-o misiune de asigurare specifică ISAE 3410, v-ați baza numai pe raționamentul d-voastră profesional sau ați utiliza și serviciile unor alți specialiști?

În contextul realizării acestui tip de misiune cu aspecte tehnice / specializate, respondenții în proporție mai mare de 50% optează pentru apelarea în afara utilizării raționamentului propriu profesional, și la serviciile unor alți specialiști. Proporția celor care se bazează pe

raționament propriu profesional este ridicată, acesta fiind un indiciu al maturizării profesioniștilor din România. Respondenții au atras atenția că raționamentul profesional este necesar pentru abordarea opțiunii de utilizare a unor alți specialiști, în contextul în care însuși raționamentul profesional propriu este definitoriu în luarea deciziilor referitoare la modul de abordare al misiunii. Putem înțelege, din răspunsuri că respondenții doresc să își asume responsabilitatea deciziei în derularea acestui tip de misiune de asigurare.

Q3: Considerați că ar fi utilă implicarea auditorilor financiari în auditarea declarațiilor nefinanciare emise de către entitățile care emit aceste declarații, în contextul creșterii nivelului de responsabilitate socială?

Respondenții, într-o proporție majoritară, peste 80% au încredere că participarea auditorilor financiari în auditarea declarațiilor nefinanciare are o utilitate care poate influența creșterea nivelului de responsabilitate socială. Unii respondenți au apreciat implicarea auditorilor financiari în acest tip de misiune, ca având o utilitate necesară în contextul culturii organizaționale, dar în același timp nefiind suficientă pentru a asigura creșterea nivelului de responsabilitate socială. De asemenea, există opinia că acest tip de misiune nu are o utilitate evidentă, în contextul în care deciziile investitorilor nu sunt fundamentate în contextul unei asemenea misiuni de asigurare. Totuși, nivelul foarte ridicat al răspunsurilor sprijină aserțiunea că practicienii doresc o implicare mai crescută în domeniul auditării declarațiilor nefinanciare pentru a sprijini creșterea nivelului de responsabilitate socială.

Q4: Implicarea auditorilor financiari în misiuni de asigurare în conformitate cu ISAE 3410 va duce la creșterea calității declarațiilor referitoare la gazele cu efect de seră?

O proporție de peste 75% dintre respondenți apreciază că implicarea auditorilor financiari poate conduce la creșterea calității declarațiilor referitoare la GES, în condițiile respectării cerințelor impuse de standardul ISAE 3410. Raportat la scopul întrebării, putem considera că auditorii financiari apreciază că sistemul propriu de calitate poate să conducă implicit la o creștere a calității declarațiilor GES.

Q5: *Considerați că valoarea oferită pentru o misiune realizată în conformitate cu ISAE 3410 ar putea să fie mai mare decât prețul pentru o misiune de asigurare care ar avea ca obiect un subiect financiar-contabil?*

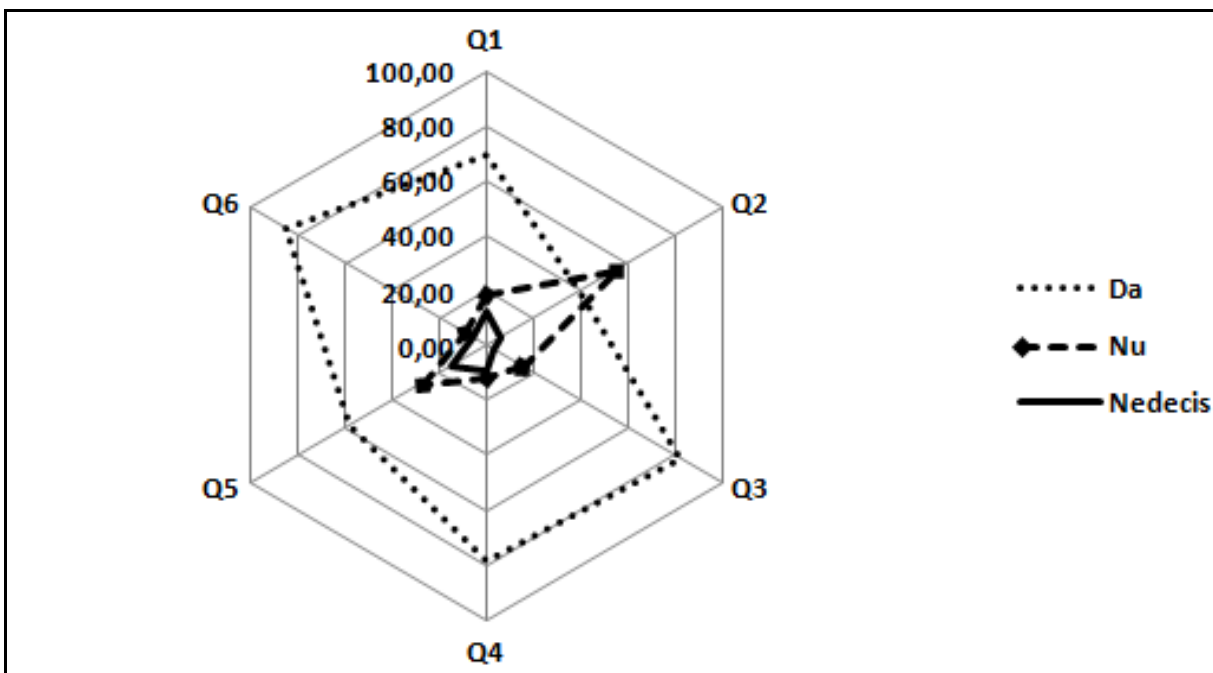
În proporție de aproximativ 60%, respondenții apreciază că prețul unor asemenea misiuni ar putea fi mai ridicat decât prețul unei misiuni de audit financiar obișnuite. Au existat și răspunsuri nuanțate, care au evidențiat necesitatea ca prețul acestor misiuni de asigurare să fie corelat cu nivelul de expertiză, bugetul de timp estimat, timpul realizat în realizarea misiunii, riscurile evaluate și corelat cu bugetul clientului. Prin proporția răspunsurilor primite din partea respondenților, putem evalua că aceștia înțeleg în mod corect că acest gen de misiune de asigurare necesită o creștere a resurselor utilizate pentru derularea misiunii și, implicit, a costurilor acesteia.

Q6: *Considerați că impactul emisiilor de gaze cu efect de seră asupra schimbărilor climatice este un efect real?*

Proporția răspunsurilor afirmative referitoare la percepția majorității respondenților că există un impact cu efect real al emisiilor de gaze cu efect de seră asupra schimbărilor climatice este peste 80%, având nivelul cel mai ridicat de încredere.

Concluzia răspunsurilor la tematica întrebărilor (Q1 – atitudinea față de riscul de audit, Q2 – necesitatea colaborării cu alți experți, Q3 – responsabilitatea socială, Q4 – atitudinea față de calitatea informației nefinanciare, Q5 – perspectiva financiară a misiunilor de asigurare, Q6 – implicarea în problematica de mediu) poate fi reprezentată într-un mod sintetic prin intermediul unui grafic radar, așa cum este prezentat în **Figura nr. 2**. Modul de prezentare al unor date multivariate într-o formă bidimensională – prin intermediul unor axe care pornesc din același punct – indică faptul că respondenții manifestă un interes preponderent în direcția reducerii riscului de audit, al implicării crescânde față de problematica de mediu, a responsabilității sociale din perspectiva calității informației nefinanciare declarate de responsabili corporativi referitoare la aspecte de protecție a mediului.

Figura nr. 2. Reprezentarea rezultatelor chestionarului



Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

5. Concluzii, limite și perspective ale cercetării

În mod evident, apariția standardului ISAE 3410 a oferit auditorilor financiari oportunitatea realizării unor noi tipuri de misiuni de asigurare. Acest fapt reprezintă o deschidere majoră pentru domeniul de activitate al auditului financiar. Diversificarea domeniului abordat necesită lărgirea echipei de audit prin includerea specialiștilor de mediu sau al inginerilor (multi-disciplinaritate). Din studiu rezultă că există un potențial pentru realizarea unor misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră, în contextul existenței unor cerințe de raportare oficiale, a unei piețe de tranzacționare a certificatelor de emisii GES, dar și a inițiativei voluntare de raportare. Pe baza rezultatelor obținute, considerăm că implicarea practicienilor auditori în realizarea unor astfel de misiuni conduce la creșterea credibilității raportărilor specifice, având o consecință imediată în îmbunătățirea deciziei în politicile de mediu. De asemenea, existența unui mediu de control al activității de audit financiar oferă posibilitatea livrării unor rapoarte care pot avea un nivel al calității ridicat. Trebuie studiat în perspectivă dacă acest gen de servicii va conduce la o creștere a costului serviciilor de asigurare oferite în acest scop, fapt care ar putea reprezenta o limitare a ofertei de servicii. Standardul ISAE 3410 poate fi utilizat de către practicienii din domeniul auditului, dar și de alți profesioniști care realizează acest gen de misiuni de asigurare, condiția fiind de respectare a condițiilor de calitate cerute de către ISQC1 sau a condițiilor educaționale. Tema misiunilor de asigurare realizate în

conformitate cu ISAE 3410 creează oportunitatea unei cercetări statistice care ar lua în studiu entitățile care îndeplinesc criteriul de număr de angajați. Această cercetare ar putea avea ca obiect de analiză existența sau incidența, în cadrul raportărilor nefinanciare realizate la sfârșitul anului 2019, a problematicii de mediu referitoare la gazele cu efect de seră.

În urma utilizării chestionarului cu întrebări care adresează obiectivele cercetării, au rezultat concluzii specifice pieței serviciilor de audit din România. Răspunsurile primite din partea grupului țintă alcătuit din auditori financiari și reprezentanți ai mediului academic au subliniat aspecte diverse ale percepției acestora asupra aplicării acestui tip de misiune de asigurare. Astfel, participanții la chestionar au prezentat opinia preponderentă că acest tip de misiune de asigurare este recomandabil să fie o misiune de asigurare rezonabilă, fiind necesară utilizarea unor experți în cadrul echipei de audit, pentru realizarea unui nivel de responsabilitate socială și pentru creșterea calității declarațiilor nefinanciare. Am identificat necesitatea realizării acestui tip de misiune în cadrul unor echipe multi-disciplinare complexe, dar și al implementării unor proceduri pe bază statistică, așa cum este aplicarea Benford's Law.

De asemenea, opinia majoritară este că prețul unor asemenea misiuni va fi mai ridicat decât al unui alt tip de misiune de audit financiar. În proporție covârșitoare, respondenții cred în efectul emisiilor de gaze cu efect de seră asupra schimbărilor climatice și doresc ca auditorii financiari să fie implicați în acest demers de auditare a declarațiilor nefinanciare.

BIBLIOGRAFIE

1. Green, W. et al., The expertise required for greenhouse gas assurance engagements: lessons to be learned from existing schemes and standards. *disponibil la adresa: https://www.researchgate.net/profile/Roger_Simnett/publication/268357942*.
2. Huggins, A. (2011). Are Greenhouse Gas Assurance Engagements a Natural Domain of the Auditing Profession?. *Current Issues in Auditing*, Vol. 5, No. 2, pp. A1-A12, 2011. *Disponibil la adresa: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1676056> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1676056>*;
3. Hong L. C. (2014). A study of the readiness and awareness of future accounting educators in introducing ISAE 3410 standards: A pilot study in Malaysia. *Disponibil la adresa: <https://www.researchgate.net/publication/241195200>*.
4. Matthew A. Cole, David J. Maddison, Liyun Zhang, (2019). Testing the emission reduction claims of CDM projects using the Benford's Law. *Climatic Change* <https://doi.org/10.1007/s10584-019-02593-5>.
5. Nugent, M. 2008. IAASB main agenda (2008). Issues paper – emission assurance. *Disponibil la*

- adresa: <http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-BGPapers.php?MID=0144&ViewCat=1017>.
6. Samuelson, P. and Nordhaus, W. (2010). Economics. McGraw-Hill/Irwin.
 7. Simnett, R., Nugent, M. and Huggins, A. (2009). Developing an international assurance standard on greenhouse gas statements. *Accounting Horizons* 23 (4): 347-364.
 8. Stern, N. (2008). Stern Review on the Economics of Climate Change. Disponibil la adresa: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hm-treasury.gov.uk/stern_review_report.htm.
 9. Codul de Governanță Corporativă al Bursei de Valori București, disponibil la adresa: <http://www.bvb.ro/info/Codul%20de%20Guvernanta%20Corporativa%20al%20Bursei%20de%20Valori%20Bucuresti.pdf>.
 10. Directiva 2003/87/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 13 octombrie 2003 de stabilire a unui sistem de comercializare a cotelor de emisie de gaze cu efect de seră în cadrul Comunității și de modificare a Directivei 96/61/CE a Consiliului, disponibil la adresa online: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=celex:32003L0087>.
 11. GRI 305: Emissions 2016, Global Reporting Initiative, disponibil la adresa online: <https://www.globalreporting.org/standards>.
 12. Hotărârea Guvernului nr. 780 din 14 iunie 2006 (actualizată) privind stabilirea schemei de comercializare a certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră, M.O. nr. 554 din 27 iunie 2006.
 13. IFAC (2015). Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe. Ediția 2015. Volumul II. București. 2016. Editura CAFRI
 14. IFAC (2009a), Consultation Paper – Assurance on a Greenhouse Gas Statement. Disponibil la adresa: <https://www.iaasb.org/projects/assurance-greenhouse-gas-statement>.
 15. Legea nr. 3 din 2 februarie 2001 pentru ratificarea Protocolului de la Kyoto la Convenția-cadru a Națiunilor Unite asupra schimbărilor climatice, adoptat la 11 decembrie 1997, M.O. nr. 81 din 16 februarie 2001.
 16. Legea nr. 24 din 6 mai 1994 pentru ratificarea Convenției-cadru a Națiunilor Unite asupra schimbărilor climatice, semnată la Rio de Janeiro la 5 iunie 1992, M.O. nr. 119 din 12 mai 1994.
 17. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844 din 12 decembrie 2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, M.O. nr. 1020 din 19 decembrie 2016.
 18. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, M.O. nr. 963 din 30 decembrie 2014.
 19. PricewaterhouseCoopers (PwC), (2007). Building trust in emissions reporting: Global trends in emissions trading schemes. Disponibil la adresa: <http://www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/docid/8DF4237F6B2F7FCF8525728300503B70>.