

# audit

## FINANCIAR

Anul XVII, nr. 156 - 4/2019

4/2019

- Al VI-lea Congres al profesiei de auditor financiar din România: **Două decenii de maturitate a profesiei de auditor financiar în România – trecut, prezent și viitor**
- 6th Congress of the Romanian Audit Profession: **Two Decades of Maturity of the Financial Auditor Profession in Romania – Past, Present and Future**



- **Studiu comparativ la nivel european:**
  - criteriile care determină obligația auditării situațiilor financiare
  - modul de organizare a organismului de supraveghere a auditului statutar
- **Utilizarea instrumentului interactiv online GiPlot pentru explorarea datelor economice și financiare**
- **Atractivitatea profesiei de auditor financiar pentru generația Y**
  - **Rapoarte de audit extinse și onorarii de audit**
  - **Influența opiniei de audit asupra gradului de manipulare a activităților operaționale**
- **Interdependența dintre departamentul de Controlling și Management**

- **Comparative Study at European Level:**
  - the Obligation to Audit the Financial Statements
  - the Organizational Structure of the Statutory Audit Oversight Body
- **Using the GiPlot Online Interactive Tool to Explore Business and Financial Data**
- **Financial Auditor Profession's Attractiveness for Y Generation**
- **Expanded Audit Reports and Audit Fees**
- **The Influence of Audit Opinion on the Degree of Real Earnings Management**
- **Connection Between Controlling Department and Management**

**Evaziunea fiscală în țările Uniunii Europene  
- provocări pentru profesioniști**

**Tax Evasion in The Countries of the European Union  
- Challenges for Professionals**

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

În ziua de 25 octombrie 2019, în organizarea Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), la JW Marriott Bucharest Grand Hotel s-a desfășurat al șaselea Congres al profesiei de auditor financiar, cu participare internațională, marcând împlinirea a două decenii de la înființarea organismului profesional român.

Cu acest prilej Consiliul Camerei a conferit o serie de distincții, fiind premiate și două importante lucrări de cercetare științifică în domeniul profesiei, realizate în anul 2019 și publicate în paginile revistei „Audit Financiar”.

Premiile au fost înmânate de dr. **Ciprian Teodor Mihăilescu**, președintele Camerei Auditorilor Financiari din România, astfel:

- Conf. univ. dr. **Daniel Botez**, Universitatea „Vasile Alecsandri” din Bacău, pentru lucrarea *Studiu comparativ la nivel european privind criteriile care determină obligația auditării situațiilor financiare și modul de organizare a organismului de supraveghere a auditului statutar*;
- Prof univ. dr. **Nicoleta Farcane** și asist. cercetare dr. **Delia Deliu**, Universitatea de Vest din Timișoara, pentru lucrarea *Mize și provocări privind activitatea auditorului în era Blockchain*.

On October, 25, 2019, the Chamber of Financial Auditors of Romania (CAFR) organized at JW Marriott Bucharest Grand Hotel the Sixth Congress of financial auditor profession, with international participation, marking two decades since the establishment of the Romanian professional body.

On this occasion the Council of the Chamber granted a series of awards, among which two were dedicated to the scientific research works in the field of the audit profession provided in 2019, which were published in the pages of „Audit Financiar” journal.

The prizes were handed over by the president of the Chamber of Financial Auditors of Romania, **Ciprian Teodor Mihăilescu**, Ph. D., as follows:

- Associate Prof. **Daniel Botez**, Ph. D., “Vasile Alecsandri” University in Bacău, for the paper *Comparative Study at European Level on the Criteria that Determine the Obligation to Audit the Financial Statements and the Organizational Structure of the Statutory Audit Oversight Body*;
- Univ. Prof. **Nicoleta Farcane**, Ph. D.; Assist. Research **Delia Deliu**, Ph. D., West University of Timișoara, for the paper *Stakes and Challenges Regarding the Financial Auditor’s Activity in the Blockchain Era*.



# Sumar / Content

**audit**  
**FINANCIAR**

4/2019

## Daniel BOTEZ

- Studiu comparativ la nivel european privind criteriile care determină obligația auditării situațiilor financiare și modul de organizare a organismului de supraveghere a auditului statutar [Click here!](#) ..... 539

## Dinu AIRINEI, Daniel HOMOCIANU

- Utilizarea instrumentului interactiv online GiPlot pentru explorarea datelor economice și financiare în contextul componentei ex post a auditului [Click here!](#)..... 548

## Adriana TIRON-TUDOR, George Silviu CORDOȘ, Melinda Timea FÜLÖP

- Atractivitatea profesiei de auditor financiar pentru generația Y (Millennials) [Click here!](#)..... 562

## Oana-Marina BĂTAE

- Rapoarte de audit extinse și onorarii de audit – o analiză de conținut a pieței bancare din România [Click here!](#)..... 573

## Mihai CARP, Iuliana Eugenia GEORGESCU

- Influența opiniei de audit asupra gradului de manipulare a activităților operaționale. Cazul companiilor românești cotate [Click here!](#) ..... 587

## Ovidiu Constantin BUNGET, Anca Ioana BRÎNDUȘE

- Interdependența dintre departamentul de Controlling și Management – premisă pentru atingerea obiectivelor organizaționale [Click here!](#)..... 600

## Silviu DUȚULESCU, Ileana NIȘULESCU-ASFRAHZADEH

- Evaziunea fiscală în țările Uniunii Europene – provocări pentru profesioniști [Click here!](#).....609
- 

Revistă editată de  
**Camera Auditorilor Financiar  
din România**

Str. Sirenelor nr. 67-69, sector 5,  
București, OP 5, CP 83

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

Director editorial:  
dr. **Corneliu CĂRLAN**

Redactor șef:  
**Cristiana RUS**

Secretar de redacție:  
**Cristina RADU**

Prezentare grafică și tehnoredactare:  
**Nicolae LOGIN**

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

Indexare în B.D.I.:

Academic Keys;

Cabell's;

Deutsche Zentralbibliothek für

Wirtschaftswissenschaften;

DOAJ;

Ebsco;

ERIH PLUS;

Global Impact Factor;

Google Scholar;

Index Copernicus;

ProQuest;

Research Papers in Economics

(RePEc);

SCIPRO;

Ulrich's

Marcă înregistrată la OSIM,  
sub nr. M2010 07387

Telefon: +4031.433.59.22;

Fax: +4031.433.59.40;

E-mail: [audit.financiar@cafr.ro](mailto:audit.financiar@cafr.ro);  
[revista@cafr.ro](mailto:revista@cafr.ro); <http://revista.cafr.ro>;  
[facebook.com/revistaauditfinanciar](https://www.facebook.com/revistaauditfinanciar)

ISSN: 1583-5812,

ISSN on-line: 1844-8801

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

## Colegiul Editorial Științific

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

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

### Important pentru autori!

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

**Autorii** sunt rugați să respecte următoarele cerințe:

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

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

**Evaluarea articolelor** se realizează de către membri din Consiliul Științific de Evaluare al revistei, în modalitatea double-blind-review, ceea ce înseamnă că evaluatorii nu cunosc numele autorilor și nici autorii nu cunosc numele evaluatorilor.

Criterii de evaluare a articolelor: originalitatea, actualitatea, importanța și încadrarea în aria tematică a revistei; calitatea metodologiei de cercetare; claritatea și pertinenta 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”.



---

# Studiu comparativ la nivel european

privind criteriile care determină  
obligația auditării situațiilor  
financiare și modul de organizare  
a organismului de supraveghere a  
auditului statutar

---

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

## Rezumat

În ultimii ani, profesia contabilă a fost influențată semnificativ de modificarea directivelor europene în domeniul contabilității și auditului statutar.

O modificare importantă a fost determinată de Directiva 2013/34/EU privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi.

O altă modificare cu impact semnificativ asupra auditului statutar o reprezintă Directiva 2014/56/UE de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, împreună cu Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public.

Studiul de față analizează modul în care prevederile din directivele europene menționate au fost introduse în legislația statelor membre ale Uniunii Europene.

Constatările autorului pun în evidență diversitatea atitudinilor privind stabilirea criteriilor care determină obligația ca entitățile să aibă situațiile financiare auditate, precum și formele de organizare a organismelor de supraveghere a auditului statutar, însoțite de câteva comentarii necesare.

**Cuvinte-cheie:** audit statutar, organism de supraveghere a auditului statutar, profesia de audit

**Clasificare JEL:** M42

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

Botez, D. (2019), Comparative Study at European Level on the Criteria that Determine the Obligation to Audit the Financial Statements and the Organizational Structure of the Statutory Audit Oversight Body, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 4(156)/2019, pp. 619-627, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/156/022

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/156/022>

Data primirii articolului: 14.07.2019

Data revizuirii: 26.07.2019

Data acceptării: 12.09.2019

## 1. Introducere

În ultimii ani, profesia contabilă a fost influențată semnificativ de modificarea directivelor europene în domeniul contabilității și auditului statutar.

O modificare importantă a fost determinată de Directiva 2013/34/EU privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. Prin această directivă au fost stabilite criterii noi privind identificarea diferitelor categorii de entități, respectiv microentități, entități mici, entități mijlocii și mari, precum și pentru recunoașterea grupurilor de entități.

O altă modificare cu impact semnificativ asupra auditului statutar o reprezintă Directiva 2014/56/UE de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, împreună cu Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public.

Aceste acte juridice au schimbat esențial coordonatele exercitării profesiei de auditor și statutul autorității de supraveghere publică a auditorilor statutari și a firmelor de audit.

## 2. Metoda de cercetare

Studiul nostru a avut ca bază inițială de referință câteva statistici publicate de organisme europene interesate atât de modul și gradul de implementare a prevederilor din Directiva 2014/56/UE de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, împreună cu Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public, cât și de atitudinea diferită a statelor membre cu privire la stabilirea entităților care au obligația să aibă situațiile financiare auditate.

Deoarece reformele semnificative în domeniul auditului statutar au avut ca punct de referință actele juridice publicate în anul 2014, am studiat cu prioritate literatura de specialitate apărută după această dată și documentele publicate privind aceste reforme.

Atunci când a fost nevoie, am consultat site-urile organismelor de supraveghere și ale organismelor profesiei contabile, acolo unde aceste referințe

prezentau informații în limba engleză și unde informații mai detaliate privind aceste organisme nu sunt prezentate numai în limba țării respective.

## 3. Scurtă istorie

La nivel mondial, obligația pentru o entitate de a avea situațiile financiare auditate se raportează la referințe diferite. Sistemul economic, în general, nevoile de informare din anumite momente, sistemul juridic, atitudinea Statului față de afaceri, modul de finanțare a afacerilor, sistemul fiscal, tradiția și multe alte aspecte particulare au determinat reguli diferite între regiuni și, în cadrul acestora, între țări.

În SUA, obligația de a avea situațiile financiare auditate o au doar companiile publice (public companies)<sup>1</sup>, adică acele companii care sunt de interes public. Celelalte companii nu au această obligație, dar bunele practici și prevederile contractuale pot stabili ca situațiile financiare să fie auditate. De asemenea, pentru companiile care solicită credite, băncile pot cere auditarea sau chiar acționarii care nu participă permanent la activitățile companiei pot solicita intervenția auditorului.

În Europa, obligația de auditare nu este de dată recentă. Directiva 78/660/CEE privind conturile anuale ale diferitelor tipuri de societăți, rămasă în istorie sub denumirea de „A patra directivă”, a introdus, încă din anul apariției sale, 1978, în secțiunea 11, numită „Auditarea”, obligativitatea auditării conturilor anuale de către persoanele autorizate de legislația internă să le auditeze.

În legătură directă cu posibilitatea ca societățile mici să întocmească bilanțuri prescurtate, în aceeași secțiune a Directivei (secțiunea 11) s-a prevăzut posibilitatea statelor membre de a exonera aceste categorii de societăți de la obligația auditării situațiilor financiare.

Directiva a stabilit și cele trei criterii care determină limitele acestei exonerări (care sunt, în același timp, criterii de delimitare a categoriilor de entități), respectiv totalul bilanțului, cifra de afaceri netă și numărul mediu de salariați, criterii care au rămas neschimbate până astăzi. Dacă criteriile nu s-au schimbat, valoarea

<sup>1</sup> Termenul „public” are înțelesuri diferite în țările din Europa continentală față de țările din zona anglo-saxonă. Dacă în Europa acest termen se referă, în general, la instituții de stat, bugetul de stat, în țările anglo-saxone acest termen este legat de interesul public.

acestora a variat de-a lungul anilor, astfel că înainte de apariția ultimei directive acestea erau stabilite la următoarele valori: total active 4.400.000 euro; cifra de afaceri netă 8.800.000 euro; numărul mediu de salariați – 50, cu mențiunea că, în anul 2012, au fost publicate criteriile pentru recunoașterea microentităților, criterii care au fost menținute de Directiva 2013/34/UE: total active – 350.000 euro; cifra de afaceri netă – 700.000 euro; număr mediu de salariați – 10.

#### 4. Situația actuală

Directiva 2013/34/EU a produs și o schimbare de atitudine. Până la apariția acesteia, poziția Uniunii Europene era aceea de a excepta de la obligația de a avea situațiile financiare auditate anumite tipuri de societăți (se folosește și acum expresia „audit exemption thresholds”), în general entitățile considerate mici. Cu alte cuvinte, toate entitățile erau obligate să aibă situațiile financiare auditate, statele membre având opțiunea să stabilească în legislația națională prevederi astfel încât entitățile care nu atingeau pragurile a două din cele trei criterii prevăzute de directivă să nu aibă obligația de auditare.

Prevederile în vigoare denotă o altă atitudine, prin aceea că impun statelor membre să se asigure că situațiile financiare ale entităților de interes public și ale entităților mijlocii și mari sunt auditate. În consecință, entitățile mici și microentitățile nu au obligația să aibă situațiile financiare auditate. Pentru acestea, Directiva stabilește și un regim de raportare financiară simplificat.

Conform prevederilor actuale, limitele celor trei criterii, care stabilesc pragul de delimitare între entitățile mici și entitățile mijlocii și, implicit, a obligației privind auditul situațiilor financiare sunt următoarele: total active – 4.000.000 euro; cifra de afaceri netă – 8.000.000 euro; numărul mediu de salariați – 50.

Statele membre pot stabili limite diferite față de cele prevăzute în directivă, dar numai în sensul majorării acestora, cu respectarea limitelor maxime de 6.000.000 euro pentru total active și 12.000.000 euro pentru cifra de afaceri netă.

Chiar dacă directiva nu prevede în mod explicit, statele membre pot stabili (și stabilesc) limite ale pragurilor prevăzute sub nivelul acestora, astfel încât toate entitățile mici sau numai o parte din acestea să aibă obligația auditării situațiilor financiare, bazându-și acțiunea pe argumentul prezentat la pct. 43 din

expunerea de motive privind apariția Directivei 2013/34/UE, în care se menționează: „prezenta directivă nu ar trebui să împiedice statele membre să impună un audit întreprinderilor mici de pe teritoriul lor, ținând cont de condițiile și nevoile specifice ale întreprinderilor mici și de utilizatorii situațiilor lor financiare.”

Reacțiile diferite, din acest punct de vedere, au la bază atitudini diferite față de entitățile mici și mijlocii din fiecare țară, în funcție de locul lor în economie, de importanța informațiilor furnizate de acestea pentru interesul public și multe alte aspecte particulare. De exemplu, în România, entitățile mici și mijlocii din industrie, construcții, comerț și servicii realizează 57,4% din cifra de afaceri și ocupă 64,8% din forța de muncă a acestui sector (INSSE, 2018). Doar o mică parte din entitățile mici intră sub incidența obligației de auditare.

De asemenea, statele membre care nu au adoptat moneda euro, cum este și cazul României, pot majora sau reduce limitele menționate în euro atunci când fac conversia acestora în moneda locală, pentru a rotunji valorile naționale, în limita unei variații de 5%.

Având în vedere aceste referințe europene, dorim să punem în evidență reacțiile diferite ale statelor membre după apariția directivei. Termenul de transpunere a fost stabilit la 20 iulie 2015, astfel încât prevederile să poată fi aplicate de la 1 ianuarie 2016 sau cel mai târziu în cursul anului 2016. Majoritatea statelor membre au transpus noua directivă în termenul prevăzut. Este și cazul României, care a publicat noile Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate în luna decembrie 2014, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 2015. Însă, dacă în momentul apariției acestor reglementări, clasificarea entităților respecta referința din directivă prin menționarea valorilor în euro, ulterior, în anul următor, 2015, referințele valorice în euro au fost convertite în moneda națională, RON.

În continuare vom analiza reacțiile Statelor membre privind implementarea prevederilor Directivei 2013/34/UE referitoare la obligația auditării situațiilor financiare (Tabelele nr. 1 și 2).

Cea mai mare parte dintre statele membre au menținut sau redus valorile celor trei criterii, care obligă la auditare. Pe altele le-au crescut sau au stabilit obligații diferite de intervenție, audit sau revizuire, în funcție de mărimea valorii criteriilor. Este de menționat cazul Cipru, unde valorile celor trei criterii au fost reduse la zero începând din septembrie 2016.

**Tabelul nr. 1. Țări în care nivelul pragurilor este egal sau mai mic față de cel prevăzut în directivă, în ordinea crescătoare a valorii criteriilor**

Țara	Total active	Cifra de afaceri	Număr salariați
Cipru	0	0	0
Malta	46.600	93.000	2
Finlanda	100.000	200.000	3
Suedia	150.000	300.000	3
Ungaria	-	965.000	50
Danemarca	537.000	1.075.000	12
Letonia	800.000	1.600.000	50
Estonia	800.000	1.600.000	24
	2.000.000	4.000.000	50
Slovacia	1.000.000	2.000.000	30
Bulgaria	1.000.000	2.000.000	50
Franța	1.000.000	2.000.000	20
	1.550.000	3.100.000	50
Islanda	1.400.000	2.800.000	50
Cehia	1.500.000	3.000.000	50
Portugalia	1.500.000	3.000.000	50
Lituania	1.800.000	3.500.000	50
Italia	2.000.000	2.000.000	10
Croația	2.000.000	4.000.000	25
Norvegia	2.500.000	625.000	10
Polonia	2.500.000	5.000.000	50
Spania	2.850.000	5.700.000	50
România	3.500.000	7.000.000	50
Slovenia	4.000.000	8.000.000	50
Grecia	4.000.000	8.000.000	50

Sursa: Prelucrare proprie după *Accountancy Europe*, Audit exemption thresholds in Europe, Survey results, February 2019, [www.accountancyeurope.eu/publications/audit-exemption-thresholds-in-europe/](http://www.accountancyeurope.eu/publications/audit-exemption-thresholds-in-europe/)

România a stabilit limite pentru cele două criterii în etalon monetar în moneda națională, respectiv 16.000.000 RON pentru total active și 32.000.000 RON

pentru cifra de afaceri, ceea ce conduce la valori în euro ușor mai mici decât cele prevăzute în directivă.

**Tabelul nr. 2. Țări în care nivelul pragurilor este mai mare decât cel prevăzut în directivă, în ordinea crescătoare a valorii criteriilor**

Țara	Total active	Cifra de afaceri	Număr salariați
Luxemburg	4.400.000	8.800.000	50
Belgia	4.500.000	9.000.000	50
Austria	5.000.000	10.000.000	50
Danemarca	6.000.000	12.000.000	50
Olanda	6.000.000	12.000.000	50
Germania	6.000.000	12.000.000	50
Irlanda	6.000.000	12.000.000	50
Marea Britanie	6.541.000	13.082.000	50
Elveția	18.203.000	36.405.000	250

Sursa: Prelucrare proprie după *Accountancy Europe*, Audit exemption thresholds in Europe, Survey results, February 2019, [www.accountancyeurope.eu/publications/audit-exemption-thresholds-in-europe/](http://www.accountancyeurope.eu/publications/audit-exemption-thresholds-in-europe/)

Pentru interpretarea corectă a informațiilor din **Tabelele nr. 1 și 2** sunt necesare câteva precizări.

Unele state membre au prevederi privind obligația auditării situațiilor financiare incluse în legislația fiscală. De exemplu, Malta, care are cele mai scăzute valori pentru cele trei criterii, nu a stabilit excepții de la obligația auditării, atunci când există scopuri fiscale.

În Franța, sunt stabilite praguri diferite pentru diferite forme juridice ale entităților. Pragurile mai mici sunt stabilite pentru societățile pe acțiuni simplificate, care nu sunt parte a unui grup. Pragurile mai mari sunt stabilite pentru societățile cu răspundere limitată și societățile în nume colectiv. Nu există excepții pentru societățile anonime și societățile în comandită pe acțiuni. În Norvegia, companiile cu răspundere limitată sunt exceptate de la obligația auditării dacă nu depășesc toate cele trei criterii stabilite. În Portugalia, excepțiile nu se aplică în cazul societăților anonime (Accountancy Europe, 2019).

În Danemarca și Estonia sunt stabilite praguri diferite care dau posibilitatea entităților să apeleze la tipuri de asigurare diferite. Astfel, în Danemarca, entitățile care depășesc două din trei valori ale pragurilor mai mici pot opta între revizuirea și auditarea situațiilor financiare, iar cele care depășesc valorile a două din trei valori ale pragurilor mai mari sunt obligate să aibă situațiile financiare auditate. În Estonia nu este prevăzută opțiunea, adică entitățile care depășesc două din trei valori ale pragurilor mai mici sunt obligate să aibă situațiile financiare revizuite, iar cele care depășesc valorile a două din trei valori ale pragurilor mai mari sunt obligate să aibă situațiile financiare auditate (Accountancy Europe, 2019).

Aceste atitudini diferite se nuanțează atunci când luăm în considerare și numărul de entități auditate. În Belgia, de exemplu, doar 6% din cele aproximativ 400.000 de companii sunt obligate să aibă situațiile financiare auditate. Celelalte entități pot opta voluntar pentru auditare. În Danemarca, majorarea valorii pragurilor a făcut ca multe companii să renunțe la auditare. În Germania, numărul entităților mici care optează voluntar pentru audit este foarte mic. Un exemplu interesant de educație în afaceri este Marea Britanie unde, după reducerea pragurilor, 63% dintre companii au continuat să aibă situațiile financiare auditate, chiar dacă deveniseră exceptate (EFAA, 2019).

Pragurile stabilite pot fi modificate atunci când într-o țară se consideră necesar. De exemplu, în ianuarie 2018, Ministerul Afacerilor din Finlanda a supus discuției propunerea de creștere a pragurilor, pentru total active de la 100.000 euro la 350.000 euro, pentru cifra de afaceri de la 200.000 euro la 700.000 euro și numărul de salariați de la 3 la 10. Printre argumentele invocate se găsesc libertatea și responsabilitatea în afaceri. Este interesant de menționat că mai mulți respondenți au comentat împotriva majorării pragurilor (Haapamaki, 2018).

În 2010, Suedia a abrogat cerințele obligatorii privind auditul la societățile mici cu răspundere limitată. În 2017, *The Swedish National Audit Office*, o agenție independentă a Parlamentului, responsabilă cu auditul instituțiilor guvernamentale, a publicat un raport în care afirmă că abrogarea obligației de auditare la entitățile mici a provocat costuri mai mari decât beneficiile și a crescut numărul riscurilor pentru economie (Blomme, 2019).

## 5. Organismele de supraveghere a auditului statutar

Necesitatea supravegherii publice a auditului statutar s-a făcut simțită în urma mai multor scandaluri financiare, majoritatea în USA, în jurul anului 2000, culminând cu scandalul financiar ENRON. În urma acestuia, în iulie 2002, președintele George Bush a promulgat Legea Sarbanes-Oxley (SOX), numită așa după numele celor doi inițiatori, care a înființat *Public Company Accounting Oversight Board* – PCAOB, organism guvernamental, investit cu supravegherea auditului companiilor publice în scopul protecției investitorilor și a interesului public în întocmirea unor rapoarte de audit informative, precise și independente.

Momentul apariției acestei legi are o importanță deosebită deoarece înseamnă sfârșitul autoreglementării profesiei contabile, la aproape 150 de ani de la înființarea primelor forme asociative ale profesioniștilor contabili, în Marea Britanie, la mijlocul secolului al XIX-lea.

Efectul de propagare a fost destul de rapid, statele membre din Uniunea Europeană au avut obligația de a înființa organisme de supraveghere începând cu data de 1 ianuarie 2006. După obținerea statutului de membru al Uniunii, obligația s-a transferat și asupra României, care a dat curs acesteia înființând, în iulie 2008, *Consiliul de*

*Supraveghere Publică a Activității de Audit Statutar* (CSPAAS). După câteva momente de reformă, în România există, din anul 2017, *Autoritatea de Supraveghere Publică a Activității de Audit Statutar* (ASPAAS), organism guvernamental.

În Uniunea Europeană, referințele juridice privind organizarea supravegherii publice sunt prevăzute în Directiva 2006/43/EC privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și situațiilor financiare consolidate, modificată prin Directiva 2014/56/UE, și în Regulamentul nr. 537/2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public.

Organismele de supraveghere publică au responsabilitate finală pentru supravegherea următoarelor activități:

- autorizarea și înregistrarea auditorilor statutari și a firmelor de audit;
- adoptarea de standarde în domeniul eticii profesionale, controlului de calitate al firmelor de audit și activității de audit;
- formarea continuă a auditorilor;
- sistemele de asigurare a calității;
- sisteme de investigare și sancționare disciplinară.

O parte din aceste atribuții pot fi delegate altor corpuri profesionale și autorități, în anumite condiții, organismul de supraveghere având responsabilitatea finală în aceste cazuri.

Nu pot fi delegate activitățile de verificare a asigurării calității în cazul auditorilor entităților de interes public.

Conform unui studiu publicat în februarie 2019 (*Accountancy Europe*, 2019), din cele 28 de State Membre multe au manifestat încredere în organismele profesionale și au delegat acestora câteva atribuții. Astfel, în ce privește auditorii entităților de interes public au fost delegate, total sau parțial: educația (formarea profesională continuă) – în 20 de țări, înregistrarea auditorilor și controlul calității – în 14 țări. Cu privire la auditorii entităților care nu sunt de interes public: înregistrarea auditorilor – în 15 țări, publicarea standardelor – în 13 țări, educația – în 21 de țări, asigurarea calității – în 17 țări și sancționarea disciplinară – în 11 țări. În această situație, organismele profesionale continuă să joace un rol important și să participe la creșterea calității auditului.

Pentru asigurarea cooperării organismelor de supraveghere în scopul unor atitudini și practici unitare a fost înființat la nivel european Comitetul Organismelor

Europene de Supraveghere a Auditului – *Committee of European Auditing Oversight Bodies* (CEAOB). În același scop, din 2006 există *International Forum of Independent Audit Regulators* (IFIAR).

În ceea ce privește modul de organizare a organismului de supraveghere, reacția Statelor membre ale Uniunii Europene a fost diferită. Unele au stabilit organizarea acestui organism în cadrul guvernului, altele au stabilit o organizare privată, iar altele au transmis supravegherea unor organisme existente (CFRR, 2016). În cele mai multe țări, finanțarea acestor organisme provine, în totalitate sau în cea mai mare parte, de la profesia de audit (*Accountancy Europe*, 2018).

Astfel, cele mai multe țări au înființat sau reformat organismul de supraveghere în subordinea guvernului: Austria, Cipru, Finlanda, Germania, Ungaria, Lituania, Malta, Polonia, România, Spania, Suedia. Această opțiune presupune și finanțarea organismului, parțial sau total din bugetul public. În unele cazuri, finanțarea organismului de supraveghere se face din bugetul public și din contribuția auditorilor, de regulă prin organismele profesionale. Este cazul Austriei, Germaniei, Ungariei, Maltei, României. Finanțare exclusiv din bugetul public primesc în Lituania și Polonia. Există și cazuri de organisme guvernamentale care primesc finanțare doar de la auditori sau organismele profesionale: Finlanda, Spania, Suedia.

Bineînțeles că incidența aspectelor particulare de natură juridică din fiecare țară creează o diversitate a statutului acestor organisme de supraveghere. De exemplu, în Spania, supravegherea o exercită Instituto de Contabilidad e Auditoria de Cuentas (*Institut of Accounting and Accounts Auditing*), care este un organism independent atașat Ministerului Economiei și Taxelor, finanțat din contribuția auditorilor. În Lituania există *The Authority of Audit, Accounting, Property Valuation and Insolvency Management*, organizat în cadrul Ministerului Finanțelor, finanțat integral din bugetul statului. În Polonia, atribuțiile organismului de supraveghere, *Audit Oversight Commission*, sunt exercitate cu sprijinul unui departament din cadrul Ministerului Finanțelor, Accounting and Auditing Department.

În Germania, finanțarea *Auditor Oversight Body* se face în proporție de aproximativ 70% din sumele pe care le plătesc auditorii pentru inspecții, iar diferența este acoperită din bugetul federal. Taxele pentru inspecții sunt stabilite de Ministerul Federal pentru Economie și

Energie, fără implicarea profesiei contabile (IFIAR, 2019).

Altele au încredințat supravegherea unui organism independent: Bulgaria, Croația, Cehia, Franța, Grecia, Irlanda, Slovacia, Slovenia, Marea Britanie. Este interesant de constatat că în unele cazuri, chiar dacă organismul este independent, finanțarea se face exclusiv de la bugetul de stat în Bulgaria, Croația, Cehia, Slovenia. În altele, finanțarea este exclusiv privată – în Franța și Grecia. Finanțare mixtă, atât de la bugetul statului, cât și de la auditori întâlnim în Irlanda, iar în Slovacia participă bugetul public și companiile listate. În Marea Britanie finanțarea este asigurată de către companiile listate și auditori.

De exemplu, în 2018, organismul francez de supraveghere a încasat cotizații de la auditori de 14.669.457 euro, în condițiile în care declară 9.037 de comisari de conturi care au efectuat misiuni de audit statutar și are 15 membri în consiliu. Organismul de supraveghere din Cehia, finanțat din bugetul public, a încasat în 2017, suma de 2,1 mil. CZK (aprox. 82.500 euro) și declară 1.225 de membri persoane fizice și 353 de firme de audit și 151 de entități de interes public.

În Bulgaria, supravegherea se exercită de către *Commission for Public Oversight of Statutory Auditors*, organism independent, dar finanțat integral de la bugetul de stat. Însă, pe lângă supravegherea auditului statutar, această comisie evaluează performanța comitetelor de audit și nivelul de concentrare pe piață.

Câteva țări au inclus supravegherea în cadrul unui organism de reglementare existent: Belgia, Danemarca, Italia, Luxemburg, Olanda, Portugalia. În Belgia, *Belgian Audit Oversight College* (BAOC) este parte a *Financial Services and Markets Authority*, organismul de supraveghere a pieței de capital.

În Danemarca, supravegherea publică o exercită *Danish Business Authority*, organism care are ca scop să creeze un mediu de afaceri predictibil și responsabil, având atribuția legală de a administra și întocmi orice modificare la legea companiilor sau la legea contabilității. La această autoritate trebuie să se înregistreze orice firmă de audit care auditează situațiile financiare ale companiilor care tranzacționează valori mobiliare pe piața de capital din Danemarca.

În Italia, Luxemburg, Olanda și Portugalia supravegherea publică a auditului statutar este

exercitată de organismul de supraveghere a pieței de capital.

Constatăm o mare diversitate a formelor de organizare a organismelor de supraveghere, precum și a numărului de entități de interes public auditate și a numărului de auditori.

Identificarea entităților de interes public (PIEs) se raportează în Uniunea Europeană, din punctul de vedere al studiului nostru, la definiția din Directiva 2014/56/UE, care a modificat punctul nr. 13 din articolul 2 din Directiva 2006/43/CE, care prevede următoarele:

„entități de interes public» înseamnă:

- (a) entități reglementate de legislația unui stat membru ale căror valori mobiliare transferabile sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a oricărui stat membru în sensul articolului 4 alineatul (1) punctul 14 din Directiva 2004/39/CE;
- (b) instituții de credit, astfel cum sunt definite la articolul 3 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2013/36/UE a Parlamentului European și a Consiliului (\*\*), altele decât cele menționate la articolul 2 din respectiva directivă; 27.5.2014 L 158/202 Jurnalul Oficial al Uniunii Europene RO
- (c) întreprinderi de asigurare în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva 91/674/CEE; sau
- (d) entități desemnate de statele membre drept entități de interes public, de exemplu întreprinderile care au o relevanță semnificativă pentru public prin natura activităților lor, dimensiunea sau numărul lor de angajați;”

Numărul entităților de interes public din fiecare țară membră a Uniunii Europene variază în funcție de posibilitatea ca statele membre să desemneze anumite entități ca fiind entități de interes public, suplimentar celor stabilite în mod expres prin directivă.

Conform studiului realizat de *Accountancy Europe* (2019), un număr de 12 țări au adoptat definiția de referință la nivel european, în timp ce alte 18 țări au extins definiția acestora prin prevederi naționale.

Aceasta a făcut ca numărul de entități de interes public să difere semnificativ. De exemplu, conform unui studiu din 2017 (*Accountancy Europe, 2017*), Germania a adoptat definiția europeană și declară 1.150 de entități de interes public, iar Franța, care a extins definiția, declară 1.796 de astfel de entități.

În România, coordonatele entităților de interes public sunt stabilite de Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, care la punctul 12 al articolului 2 prevede:

„entități de interes public înseamnă:

- a) societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată;
- b) instituțiile de credit;
- c) societățile de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare;
- d) instituțiile financiare nebankare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general; instituțiile de plată și instituțiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică și prestare de servicii de plată; fondurile de pensii administrate privat, fondurile de pensii facultative și administratorii acestora; societățile de servicii de investiții financiare, societățile de administrare a investițiilor, organismele de plasament colectiv, depozitari centrali, casele de compensare, contrapărți centrale și operatori de piață/sistem autorizați/avizați de Autoritatea de Supraveghere Financiară; societățile/companiile naționale; societățile cu capital integral sau majoritar de stat; regiile autonome;”

În ce privește numărul de auditori, influențele sunt particulare și mult mai puternice. Avem în vedere situația că numărul de auditori dintr-o țară este determinat de tradiția profesiei contabile, modul acesteia de organizare, reformele acesteia în legătură directă cu transformările la nivel global care au influențat și această profesie, viziunea organismului profesional al auditorilor statuari și a organismului de supraveghere. De asemenea, numărul auditorilor entităților de interes public din fiecare țară este influențat de înregistrarea și dezvoltarea firmelor multinaționale de audit sau a reprezentanților naționali ai acestora, care, în multe țări, sunt majoritari pe această piață. De exemplu, în Germania, unde entitățile cotate, băncile și entitățile de asigurări totalizează un număr de 1.111, segmentul ocupat doar de Big Four pe această piață este de 5.462 mil. euro (IFIAR, 2019). Conform unui studiu recent, gradul de concentrare pe piața auditului entităților de interes public în Europa a Big Four a scăzut în perioada 2013-2017 de la 91,21% la 89,79% (IPOL, 2019).

## Concluzii

O primă concluzie este aceea că există o mare diversitate între statele membre ale Uniunii Europene, atât în ceea ce privește segmentul de entități care au obligația să aibă situațiile financiare anuale auditate, cât și cu privire la modul de organizare a organismului de supraveghere a auditului statutar.

Atitudinile statelor sunt diferite pentru că fiecare are caracteristicile sale, diferite de cele ale altor state. Ce a determinat ca Cipru să solicite auditarea situațiilor financiare ale tuturor entităților, indiferent de mărime? Poate a învățat multe din criza financiară majoră din 2012-2013. Ce îi determină pe bulgari să stabilească praguri de auditare mai mici decât jumătate din nivelul celor stabilite de România? Avem în vedere că Bulgaria și România sunt exemple date atunci când se discută despre corupție și sunt țările care nu fac parte, încă, din spațiul Schengen.

De asemenea, sunt de importanță semnificativă aspecte particulare, diferite în fiecare țară, cum sunt: rolul și statutul organismelor profesionale ale profesiei contabile; numărul profesioniștilor contabili și atribuțiile legale ale acestora; gradul în care utilizatorii situațiilor financiare au nevoie de creșterea încrederii în informațiile furnizate de acestea; atitudinea Statului față de mediul de afaceri și față de profesia contabilă.

Aceste aspecte particulare conduc la implementarea diferită a directivelor europene de către fiecare stat membru.

Autoritățile de supraveghere prezintă, de asemenea, diferențe semnificative. Nu este vorba numai despre modul de organizare. Sunt diferențe semnificative între bugetele acestora și sursele de finanțare, între numărul de membri din consiliul organismului și între numărul de angajați. Numărul atribuțiilor de supraveghere și gradul lor de delegare către organismele profesionale conduc la alte diferențe semnificative.

Aceste diferențe ne îndreptățesc constatarea că nu există o rețetă de referință pentru organizarea și funcționarea organismelor de supraveghere.

Diferențele puse în evidență în studiul nostru conduc la multe alte diferențe atunci când regulile sunt aplicate în mediul de afaceri și în practica profesională. Dezvoltarea tehnologiilor digitale, diversificarea metodelor de comunicare, caracteristicile particulare la nivel național creează o lume diversă, provocatoare, în care permanent trebuie să ne reaşezăm și să ne regândim statutul.

## BIBLIOGRAFIE

1. Accountancy Europe, *Audit exemption thresholds in Europe*, Survey results, February 2019, <https://www.accountancyeurope.eu/publications/audit-exemption-thresholds-in-europe/>
2. Accountancy Europe, *Definition of public interest entities in Europe*, State of play after the implementation of the 2014 Audit Reform, Survey, November 2017 <https://www.accountancyeurope.eu/publications/definition-public-interest-entities-europe/>
3. Accountancy Europe, *Member States' implementation of the 2014 Audit Directive and Regulation*, as of February 2019, Power Point Presentation, [www.accountancyeurope.eu](http://www.accountancyeurope.eu)
4. Accountancy Europe, *Organisation of the public oversight of the audit profession in Europe*, State of affairs after the implementation of the 2014 Audit Reform, Survey, March 2018, <https://www.accountancyeurope.eu/publications/organisation-public-oversight-audit-profession-europe/>
5. Blomme H., *Evolution of SME audit in Europe from the perspective of legislation and auditing standards*, Tax, Revista „Audit & Accountancy”, nr. 62/2019
6. Centre for Financial Reporting Reform, The World Bank, *Public Oversight Systems for Statutory Audit in the UE*, June 2017, <http://documents.worldbank.org/curated/en/566531534767662438/Public-Oversight-Systems-for-Statutory-Audit-in-the-EU>
7. Centre for Financial Reporting Reform, The World Bank, *Reporting by Audit Oversight Bodies*, 2018, <http://documents.worldbank.org/curated/en/376231555919675464/Reporting-by-Audit-Oversight-Bodies>
8. Directiva 2013/34/EU privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, *Jurnalul Oficial al UE* nr. L182 din 29/06/2013
9. Directiva 2014/56/UE de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, *Jurnalul Oficial al UE* nr. L158 din 27/05/2014
10. European Federation of Accountants and Auditors for SMEs-EFAA, *Evidence of the value of audit for SMES in Europe*, March 2019, <https://www.efaa.com/news/the-value-of-sme-audit-is-central-to-the-public-interest.html>
11. Haapamäki, *A critical analysis of raising the thresholds for audit exemption: Evidence from Finland*, [www.eufin2018.com/onewebmedia/Papers/.../Haapamäki.pdf](http://www.eufin2018.com/onewebmedia/Papers/.../Haapamäki.pdf)
12. Institutul Național de Statistică, *Anuarul statistic al României 2018*, accesat în [www.insse.ro](http://www.insse.ro)
13. International Foundation for Audit Regulators-IFIAR, *IFIAR 2018 Member profile-Germany*, <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=8448>
14. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, M.O. nr. 548 din 12/07/2017
15. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies-IPOL-STU, *EU Statutory Audit Reform*, April 2019, [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/631057/IPOL\\_STU\(2019\)631057\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/631057/IPOL_STU(2019)631057_EN.pdf)
16. Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, M.O. nr. 963 din 30.12.2014
17. Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public, *Jurnalul Oficial al UE* nr. L158 din 27/05/2014
18. [www.avnt.lt](http://www.avnt.lt)
19. [www.cposa.bg/en](http://www.cposa.bg/en)
20. [www.erst.dk](http://www.erst.dk)
21. [www.h3c.org](http://www.h3c.org)
22. [www.icac.mes.es](http://www.icac.mes.es)
23. [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org)
24. [www.kna.gov.pl](http://www.kna.gov.pl)
25. [www.rvda.cz](http://www.rvda.cz)



---

# Utilizarea instrumentului interactiv online GiPlot pentru explorarea datelor economice și financiare în contextul componentei ex post a auditului

---

*Prof. univ. dr. Dinu AIRINEI,*  
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași (UAIC),  
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor  
(FEAA), Departamentul de Contabilitate, Informatică  
Economică și Statistică (CIES), e-mail: adinu@uaic.ro

*Lect. univ. dr. Daniel HOMOCIANU,*  
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași (UAIC),  
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor  
(FEAA), Departamentul de Contabilitate, Informatică  
Economică și Statistică (CIES),  
e-mail: dan.homocianu@gmail.com

## Rezumat

În contextul unui volum în creștere de date economice, financiare și de audit, acest articol prezintă câteva avantaje legate de utilizarea unui instrument interactiv bazat pe cloud computing, și anume GiPlot, care a fost dezvoltat folosindu-se tehnologie Google, disponibil pentru utilizare gratuită și destinat inițial reprezentării și explorării vizuale a datelor cu caracter general. Instrumentul în sine este un fel de aplicație de tip simulare vizuală interactivă (VIS), care aparține categoriei mai largi de Business Intelligence prescriptivă. Se bazează pe medii și surse de date online (de exemplu: Google Drive, Google Sheets), dar și pe ideea de colaborare, transparență și suport pentru replicarea rezultatelor. Scenariile de utilizare prezentate în lucrare includ serii cronologice și diagrame de corelație, în contextul **obiectivului de ansamblu al lucrării**, și anume acela de argumentare a posibilităților de utilizare a instrumentului GiPlot pentru date economice și financiare, mai ales atunci când este vizată componenta ex post a auditului.

**Cuvinte-cheie:** auditul ex post, explorarea datelor economice și financiare, GiPlot, scenarii de utilizare, avantaje.

**Clasificare JEL:** C32, C88, Y10

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Airinei, D., Homocianu, D. (2019), Using the GiPlot Online Interactive Tool to Explore Business and Financial Data in the Context of the Ex Post Component of the Audit, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 4(156)/2019, pp.628-641, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/156/023

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/156/023>  
Data primirii articolului: 12.07.2019  
Data revizuirii: 29.07.2019  
Data acceptării: 14.09.2019

## 1. Introducere

Prezenta lucrare argumentează importanța pentru activitățile de audit a unui instrument de reprezentare interactivă intitulat sugestiv GiPlot, mai ales atunci când este folosit împreună cu date istorice, în contextul componentei ex post a auditului, care vizează mai ales operațiuni sau decizii (legislatie.just.ro), după finalizarea lor. Auditul ex post sau a posteriori (ier.gov.ro) este exercitat după realizarea tranzacției financiare și presupune, de regulă, trei tipuri: auditul performanței focalizat pe cei 3 E (economicitate, eficacitate și eficiență), auditul financiar și auditul realizat prin examinarea de către instituția supremă de audit și anume Curtea de Conturi din România (curteadeconturi.ro), care are și funcții judiciare și emite evaluări privind responsabilitatea persoanelor implicate în gestionarea banului public.

Opțiunile de reprezentare ale instrumentului GiPlot vin în întâmpinarea nevoii de comparare și explorare vizuală a oricărui specialist în activități de audit. Facilităților de analiză cronologică și de corelare li se adaugă posibilitățile de vizualizare comparativă, de filtrare biaxială și de feed-back imediat sub formă de date aferente unui punct indicat pe grafic, toate în timp real și într-un mediu online.

## 2. Istoric și revizuirea literaturii

Articolul se bazează pe contribuțiile anterioare ale autorilor (Homocianu și Airinei, 2015; Homocianu și Homocianu, 2019) privind dezvoltarea și implementarea de instrumente interactive de simulare online bazate pe *Cloud Computing* și destinate analizei și interpretării diferitelor tipuri de date, în consecință oferind un suport consistent atât în fundamentarea de concluzii științifice din domenii variate, cât și în luarea deciziilor economice (Sharda et. al, 2014).

Aceste contribuții sunt în deplin acord cu preocupările timpurii ale altor cercetători privind analiza spectrală în economie (Harvey, 1975), care este importantă în particular pentru studiul seriilor cronologice, care sunt cunoscute ca manifestând un comportament ciclic – de ex. analiza spectrală a prețurilor acțiunilor la bursă (Bertoneche, 1979).

Nucleul GiPlot, respectiv toate funcționalitățile acestuia, au fost utilizate deja în două studii. Primul studiu (Homocianu et. al., 2018) s-a concentrat pe dinamica fondului forestier din România. În acest studiu, funcțiile

de bază ale GiPlot au fost implicate în combinație cu alte instrumente de vizualizare și de tip data mining, plecând de la serii cronologice multiple și multi-sursă (Curtea de Conturi din România, Ministerul Mediului, Banca Națională a României, Institutul Național de Statistică, Global Forest Watch și Transparency International – Coaliția Globală Anti-Corupție). Opțiunea de selectare a seriilor de date, metafora sistemului cartezian de axe de coordonate și bara orizontală de filtrare cu acționare la ambele capete ale axei X asigură împreună posibilități interactive și intuitive de reprezentare atât pentru reprezentarea de serii de timp, cât și pentru generarea de diagrame de corelație.

Cel de-al doilea studiu (Homocianu et. al., 2019) privește analiza comparativă a publicațiilor științifice în reviste cu factor de impact, folosind instrumente de procesare a limbajului natural (NLP) și fundamentarea unor concluzii privind conceptele comune cele mai importante la granița dintre sistemele de asistare a deciziilor (DSS) și *Business Intelligence* (BI). Aici, instrumentul GiPlot

([sites.google.com/site/supp4giplot/try-it](https://sites.google.com/site/supp4giplot/try-it)) a fost utilizat pentru o analiză suplimentară a două serii cu frecvența în timp (ani) a publicațiilor, considerând cele două subiecte de mai sus și același tip de reviste. Această analiză a pus în evidență în mod clar o istorie mai îndelungată a *Business Intelligence*, plecând de la publicații care datează din anul 1975.

## 3. Date și metode utilizate

În prezenta lucrare am folosit date din următoarele surse: Autoritatea de Supraveghere Financiară (ASF) România și Bursa de Valori (BVB) România.

Pentru ambele surse, după prelucrări minimale aplicate datelor inițiale importate în formatul foilor de calcul tabelar, am argumentat posibilitățile de lucru cu serii de timp. Pentru cea de-a doua sursă, am prezentat și exemple cu diagrame de corelație.

În cazul primei surse de date<sup>1</sup>, ne-am propus obținerea a două grafice online care să prezinte interactiv o analiză ex post a evoluției, în raport cu anumite intervale selectate pentru anul de absolvire, a anumitor agregări corespunzătoare următorilor indicatori:

<sup>1</sup> [http://asfromania.ro/files/capital/auditori\\_financiari/Auditori-financiari-PF.xls](http://asfromania.ro/files/capital/auditori_financiari/Auditori-financiari-PF.xls)

- (1) numărul anual de absolvenți persoane fizice ai stagiului de auditor financiar, respectiv
- (2) numărul anual de județe distincte din care provin acești absolvenți.

Am aplicat în prealabil o funcție de extragere de subșiruri (RIGHT) și ulterior am generat două tabele pivot, plecând de la care am inițiat toți pașii de reprezentare cu instrumentul online GiPlot.

În cazul celei de-a doua surse<sup>1</sup>, ne-am propus în primul rând o analiză ex post a punctelor de maxim și de minim și susținerea cu reprezentări grafice interactive a mai multor argumente care să confirme existența unui punct critic în anul 2007, după aderarea României la Uniunea Europeană și înaintea declanșării crizei economico-financiare mondiale.

În plus, am vizat demonstrarea grafică a cel puțin unei corelații între două dintre variabilele implicate în analiza ex post anterior menționată.

## 4. Rezultate și discuții

Primul scenariu este construit pentru a argumenta posibilitățile de analiză ex post în munca de auditor financiar, ghidându-ne după principiile transparenței și interactivității și plecând de la date de evidență brute (în acest caz privind absolvenții stagiului de auditor financiar de tip persoane fizice), care sunt ulterior agregate pentru generarea anumitor cuantificări în raport cu diferite momente de referință disponibile și extrase din datele vizate.

În cadrul acestui prim scenariu aferent celui dintâi set de date la care ne-am referit în secțiunea anterioară, am aplicat mai întâi funcția de extragere de șiruri RIGHT (*Figura nr. 1*) pentru determinarea anului (ultimele 4 caractere) certificatului de absolvire, plecând de la un câmp compus care stochează atât numărul, cât și data aferente emiterii acestuia (Microsoft Office Excel).

**Figura nr. 1. Extragerea anului obținerii certificatului de absolvire cu funcția RIGHT disponibilă atât în Microsoft Office Excel, cât și în foi de calcul online Google Sheets**

	H	I	J
	Nr. si data carnetului de auditor	Nr si data certificatului de absolvire	An_abs
1			
2	2719/27.01.2009	051/27.09.2010	2010
3	347/01.03.2001	160/12.04.2005	2005
4	2030/27.03.2007	CERTIFICAT/16-18.03.2012	2012

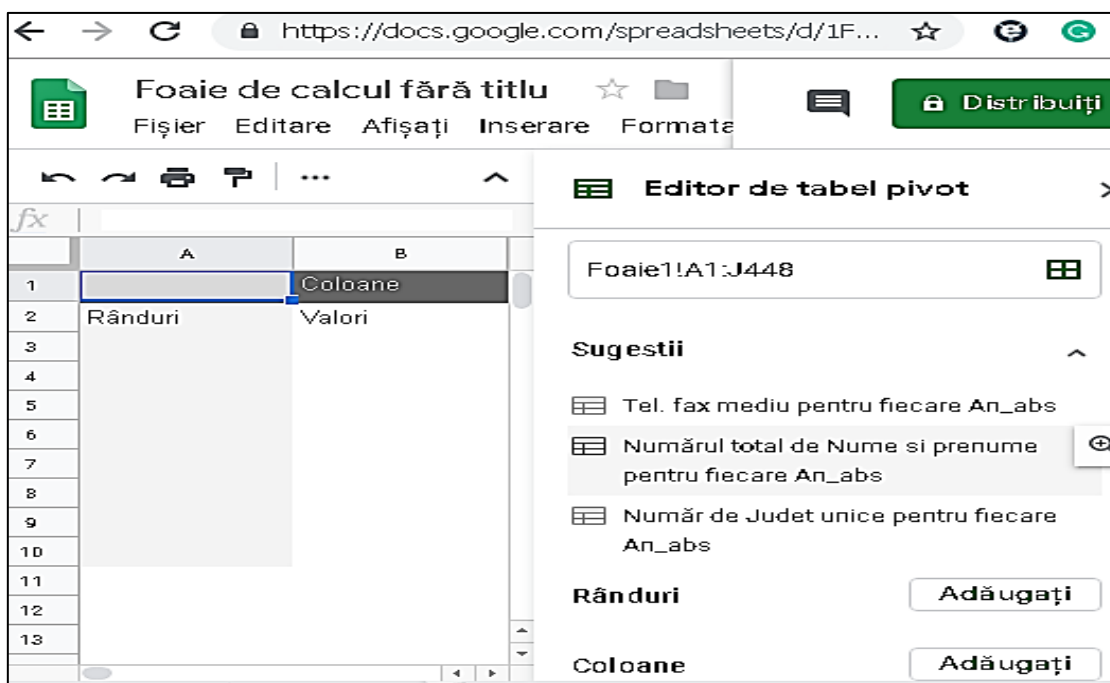
Sursa: Proiecție proprie

Ulterior, datele au fost copiate într-o foaie Google Sheets, denumită sugestiv „sursa intermediara pivotare” ([tinyurl.com/yyy58j5z](http://tinyurl.com/yyy58j5z)), după care s-a trecut la crearea a două tabele pivot (*Figura nr. 2*). Rezultatele acestora din urmă (exceptând totalul) au fost copiate în alte două

foi Google Sheets distincte, denumite sugestiv „Nr. distinct județe proveniență auditori pers. fizice” ([tinyurl.com/y58f3hkl](http://tinyurl.com/y58f3hkl)) și „Nr. auditori pers. fizice” ([tinyurl.com/y4245bbk](http://tinyurl.com/y4245bbk)).

<sup>1</sup> <http://www.bvb.ro/TradingAndStatistics/Statistics/General-Statistics>

**Figura nr. 2. Crearea, plecând de la prima sursă de date, a două tabele pivot în Google Sheets pentru cuantificarea numărului de auditori persoane fizice, respectiv a numărului distinct de județe de proveniență a acestora pentru fiecare an de absolvire**



	A	B
1	An_abs	COUNTA din Nume si prenume
2	2001	1
3	2005	270
4	2006	49
5	2007	8
6	2008	14
7	2009	26
8	2010	26
9	2011	14
10	2012	20
11	2013	19
12	<b>Total general</b>	<b>447</b>

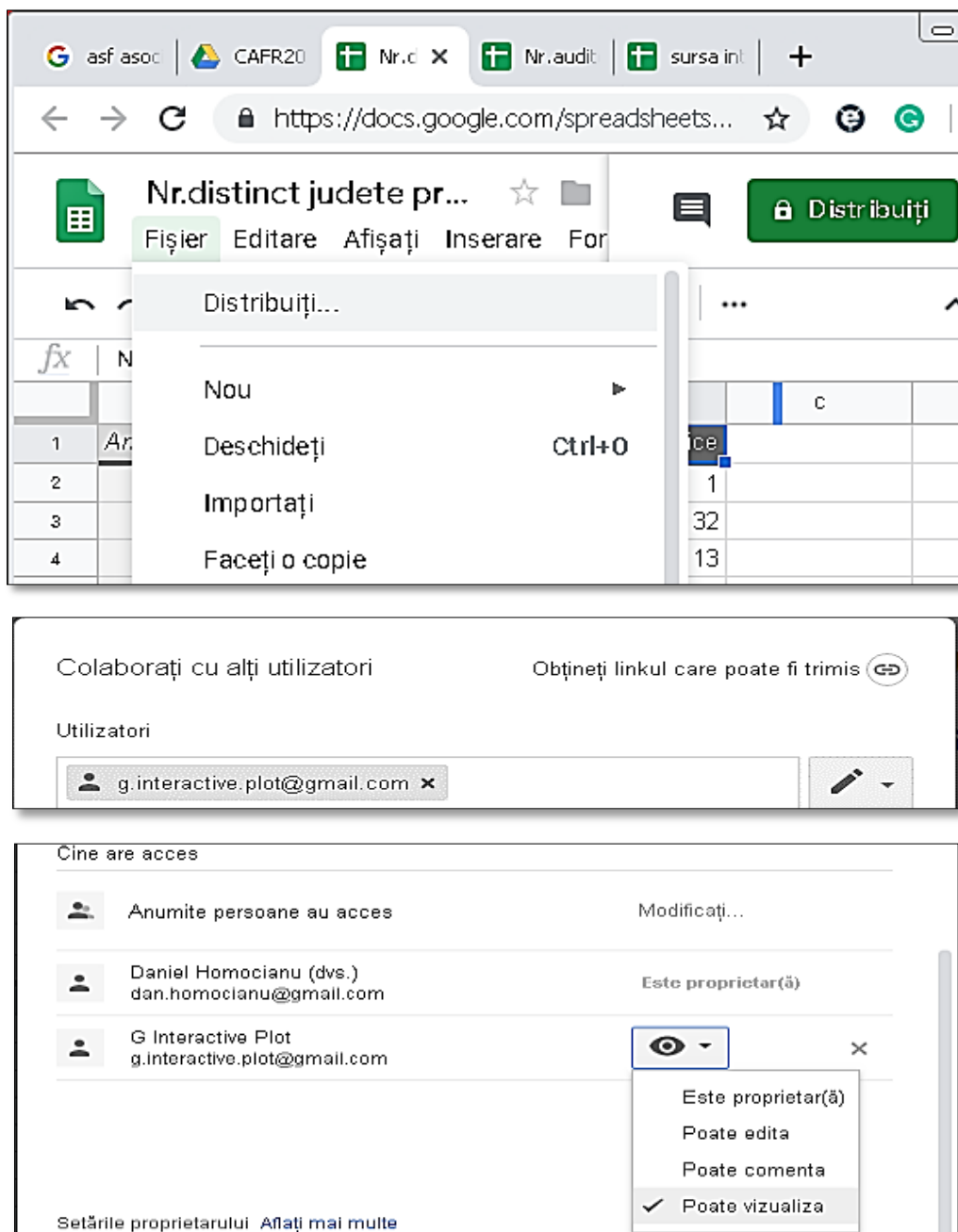
	A	B
1	An_abs	COUNTUNIQUE din Judet
2	2001	1
3	2005	32
4	2006	13
5	2007	4
6	2008	5
7	2009	7
8	2010	10
9	2011	5
10	2012	10
11	2013	10
12	<b>Total general</b>	<b>39</b>

Sursa: Proiecție proprie

Aceste foi Google Sheets rezultate au fost ulterior partajate (Figura nr. 3) cu contul asociat instrumentului online GiPlot. Ulterior, s-au preluat pe rând fiecare dintre cele două adrese URL (tip: <https://doc.google.com/spreadsheets/d/...>) aferente

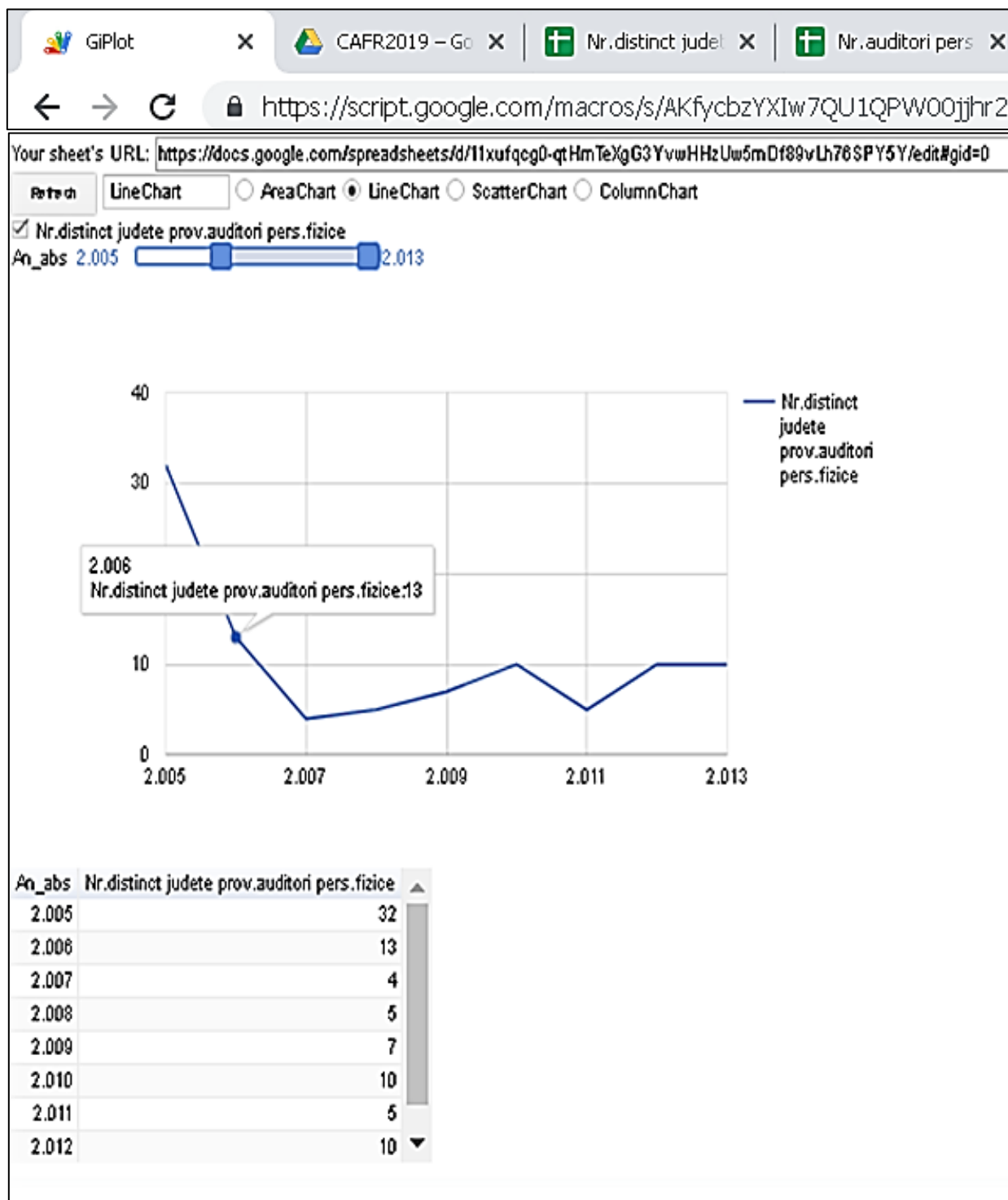
celor două foi Google Sheets, urmând a fi inserate în caseta aferentă din fereastra principală a instrumentului GiPlot (secțiunea Try-It) și având grijă să acționăm imediat pe butonul de reîmprospătare (Refresh, Figura nr. 4).

**Figura nr. 3. Partajarea conținutului celor două foi distincte cu rezultate obținute din pivotare cu contul asociat aplicației online GiPlot, pentru a permite citirea și reprezentarea lor**



Sursa: Proiecție proprie

**Figura nr. 4. Reprezentarea interactivă a datelor obținute după pivotare folosind GiPlot**



Sursa: Proiecție proprie

Ulterior, vom putea filtra pe axa timpului (ex.: 2005-2013, **Figura nr. 4**), respectiv vom avea posibilitatea de feedback imediat sub formă de date aferente, prin atingerea cu cursorul (efectul *Mouse Over*) a unui punct de interes al unei serii de pe grafic, cu evidențierea imediată a valorii asociate unui anumit moment temporal (ex.: 13 județe distincte pentru anul 2016).

Cel de-al doilea scenariu poate prezenta interes pentru munca de auditor financiar atât prin prisma unei analize

ex post a punctelor de maxim și minim, folosind date financiare de la Bursa de Valori București, cât și prin cea a unei analize de corelare inter-indicatori disponibili în sursa de date specifică.

În cadrul acestui scenariu aferent celui de-al doilea set de date menționat anterior în secțiunea de date și metode, am debutat prin simpla copiere a datelor sursă într-o nouă foaie Google Sheets ([tinyurl.com/y5o5gjwk](https://tinyurl.com/y5o5gjwk), **Figura nr. 5**).

**Figura nr. 5. Integrarea datelor din a doua sursă într-o nouă foaie Google Sheets**

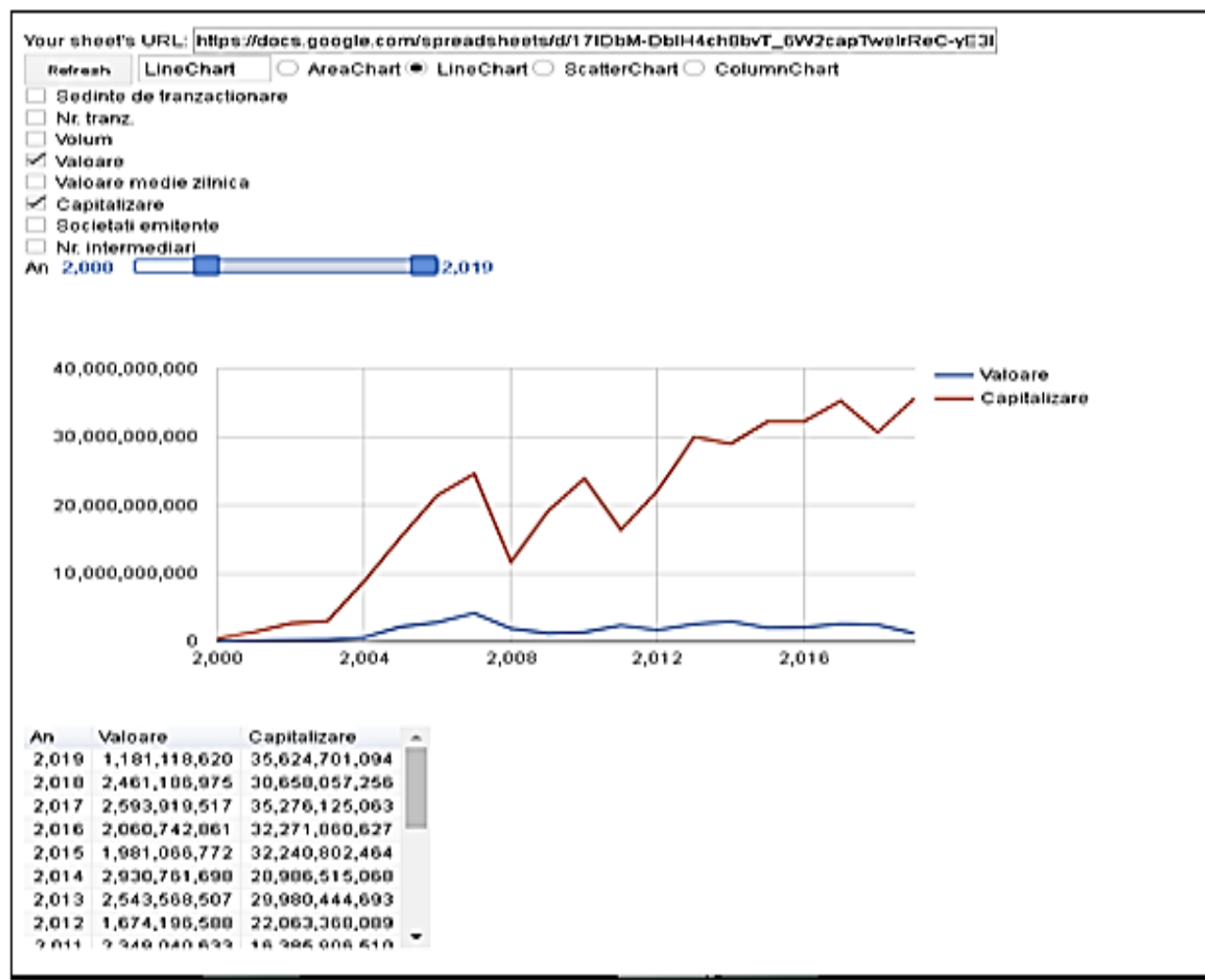
An	Sedinte de tranz.	Nr. tranz.	Volum	Valoare	Valoare medie zil	Capitalizare	Societati emitent	Nr. intermediari
2019	128	262.252	4.287.658.076	1.181.118.620	9.227.489	35.624.701.094	84	29
2018	249	536.222	8.290.217.224	2.461.186.975	9.884.285	30.658.057.256	87	29
2017	248	808.429	9.105.130.182	2.593.919.517	10.459.353	35.276.125.063	87	34
2016	254	653.270	11.048.103.360	2.060.742.861	8.113.161	32.271.860.627	86	38
2015	251	685.248	6.696.750.556	1.981.066.772	7.892.696	32.240.802.464	84	38
2014	250	787.753	11.615.242.311	2.930.761.698	11.723.047	28.986.515.068	83	40
2013	251	636.405	13.087.904.925	2.543.568.507	10.133.739	29.980.444.693	83	43
2012	250	647.974	12.533.192.975	1.674.196.588	6.696.786	22.063.368.089	79	54
2011	255	900.114	16.623.747.907	2.349.040.633	9.211.924	16.385.906.510	79	61
2010	255	889.486	13.339.282.639	1.338.291.678	5.248.203	23.892.208.164	74	65
2009	250	1.314.526	14.431.359.301	1.203.801.128	4.815.205	19.052.654.442	69	71
2008	250	1.341.297	12.847.992.164	1.895.443.665	7.581.775	11.629.766.297	68	76
2007	250	1.544.891	14.234.962.355	4.152.436.338	16.609.745	24.600.746.687	59	73
2006	248	1.444.398	13.677.505.261	2.801.708.288	11.297.211	21.414.911.687	58	73
2005	247	1.159.060	16.934.865.957	2.152.052.960	8.712.765	15.311.354.558	64	70
2004	253	644.839	13.007.587.776	598.072.158	2.363.922	8.818.832.158	60	67
2003	241	440.084	4.106.381.895	268.641.352	1.114.694	2.991.017.082	62	73
2002	247	689.184	4.085.123.289	222.426.577	900.512	2.646.438.376	65	75
2001	247	357.577	2.277.454.017	148.544.839	601.396	1.361.079.746	65	110
2000	251	496.887	1.806.587.265	93.244.168	371.491	450.512.639	114	120
1999	253	415.045	1.057.558.616	84.067.124	332.281	313.001.203	127	150
1998	255	512.705	986.804.827	0	0	0	126	173
1997	207	609.651	593.893.605	0	0	0	76	133
1996	84	17.768	1.141.648	0	0	0	17	62
1995	5	379	42.761	0	0	0	9	28

Sursa: Proiecție proprie

Ulterior, am permis citirea datelor de către aplicația GiPlot prin simpla partajare a foii Google Sheets (*Figura nr. 5*) cu contul anterior menționat, g.interactive.plot@gmail.com, după care am reușit să reprezentăm seriile cronologice folosind același instrument de reprezentare anterior menționat și pornind de la specificarea explicită a adresei URL a foii cu date despre evoluția tranzacționării acțiunilor la BVB, cu exprimarea valorii în moneda Euro.

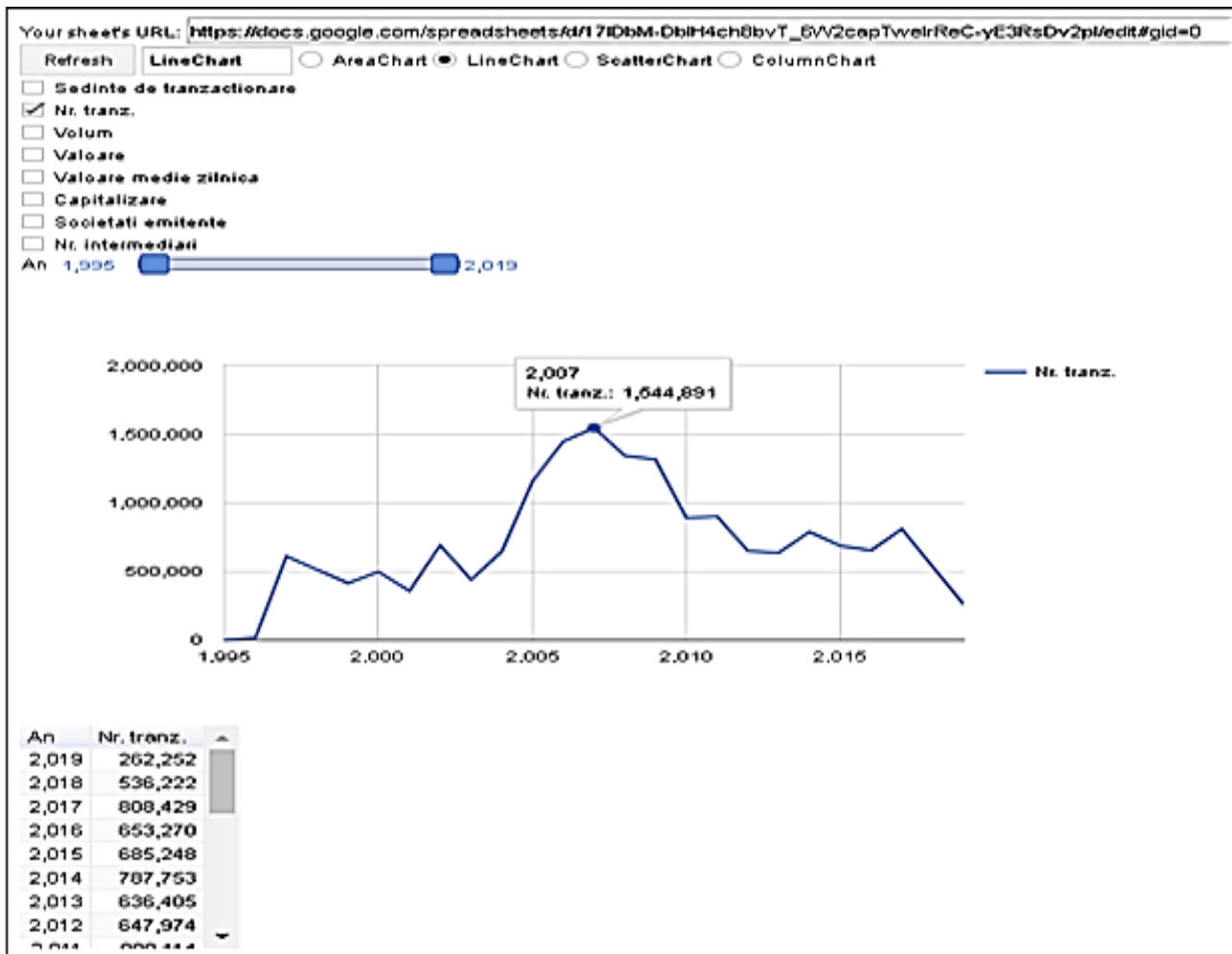
O observație importantă în acest context este cea legată de includerea într-o anumită reprezentare bazată pe serii cronologice doar a acelor serii care au o exprimare comună (*Figura nr. 6*) ca unitate de măsură utilizată (ex.: toate exprimate ca valoare în EUR, toate exprimate într-un anumit număr de unități, precum: ședințe, tranzacții, societăți și intermediari).

**Figura nr. 6. Reprezentare de serii cronologice cu evitarea de erori semantice prin selectarea doar a acelor variabile cu exprimare în aceeași unitate de măsură**



Sursa: Proiecție proprie

**Figura nr. 7. Identificarea momentului de debut al declinului economico-financiar în România prin identificarea punctului de maxim al numărului de tranzacții la BVB**



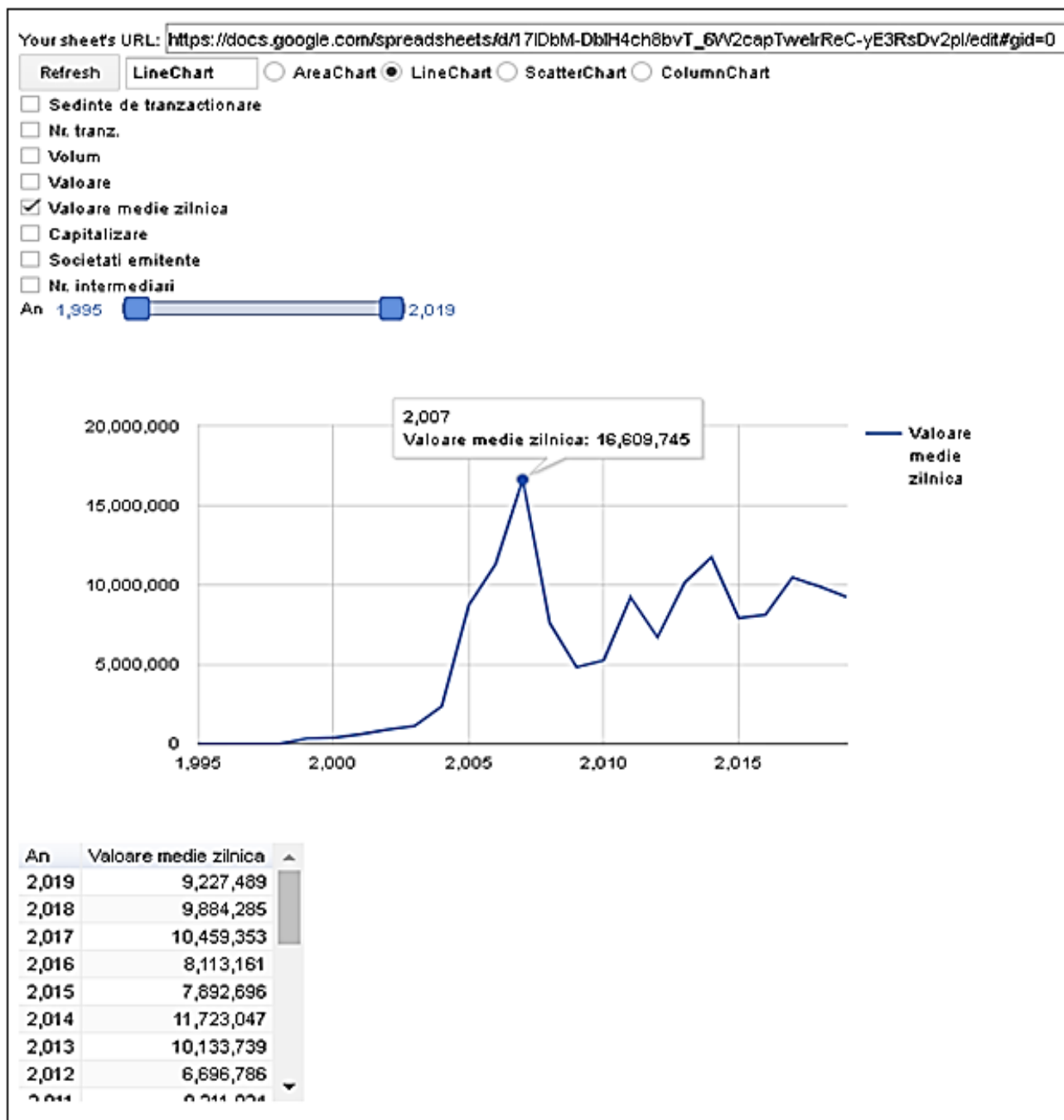
Sursa: Proiecție proprie

Seriile cronologice au o mare putere de sugestie, mai ales când se pune problema analizei *a posteriori* a unor fenomene plecând de la un volum consistent de date istorice. Ele pot conduce la validarea anumitor momente care caracterizează debutul unor fenomene socio-economice de ansamblu, cum ar fi, de exemplu, o criză (Badea, 2012). În **Figura nr. 7**, anul 2007 corespunde maximului volumului de tranzacții la BVB, după care poate fi sesizată o cădere a acestui indicator, care

poate fi ușor asociată cu criza economico-financiară care a debutat la nivel mondial la finele anului 2007 și începutul anului 2008.

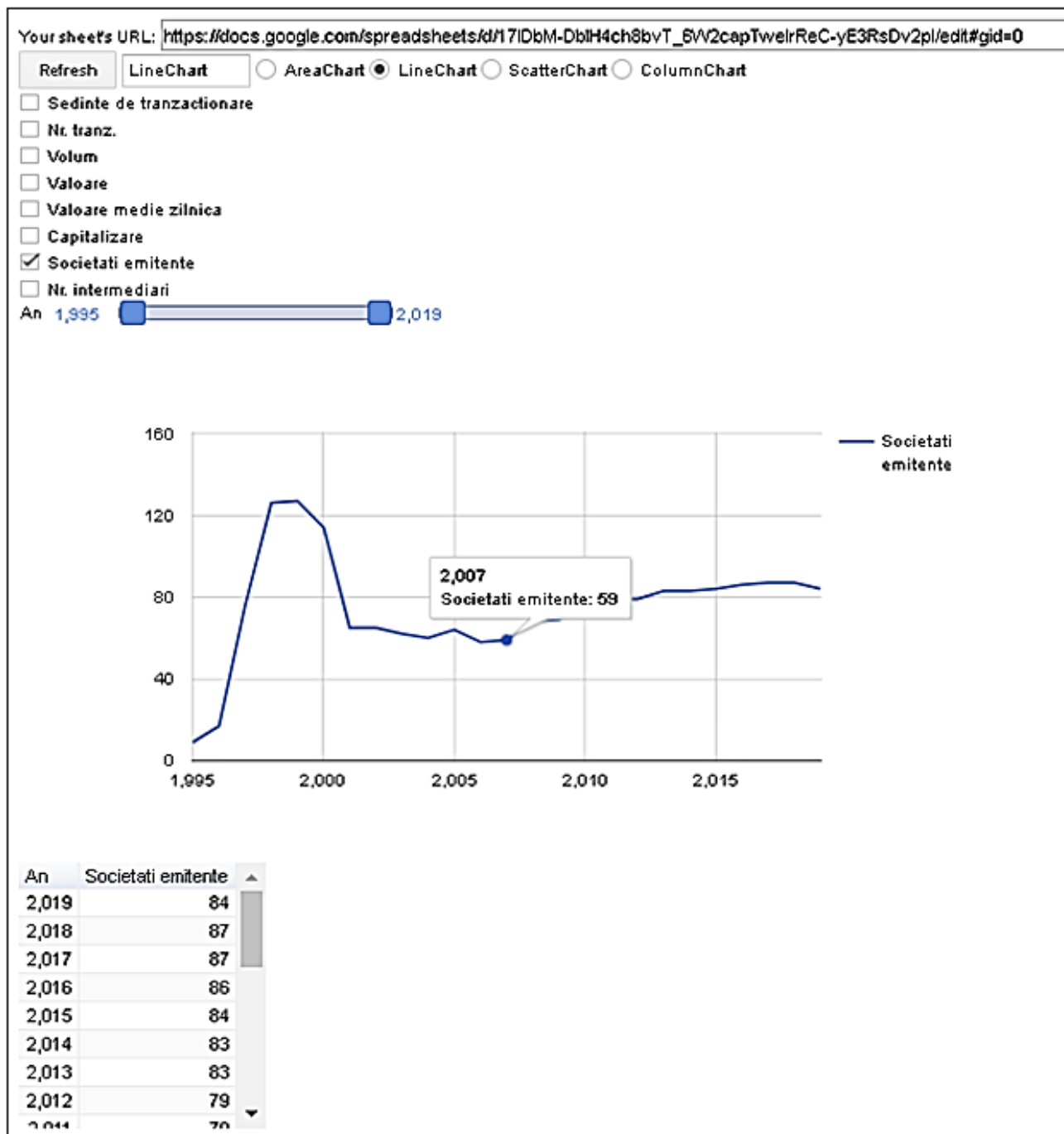
În același an (2007) s-a înregistrat o valoare maximă pentru media zilnică a tranzacțiilor cu acțiuni (**Figura nr. 8**), exprimată în EUR, respectiv o valoare apropiată (59 în anul 2007) de minim (58 în anul 2006) pentru indicatorul care privește numărul de societăți emitente, așa cum se poate sesiza în **Figura nr. 9**.

**Figura nr. 8. Identificarea momentului de debut al declinului economico-financiar prin găsirea vizuală a punctului de maxim aferent valorii medii zilnice a tranzacțiilor la BVB**



Sursa: Proiecție proprie

**Figura nr. 9. Identificarea momentului de debut al declinului economico-financiar prin aflarea punctelor de minim aferente indicatorului privind numărul societăților emittente de acțiuni**

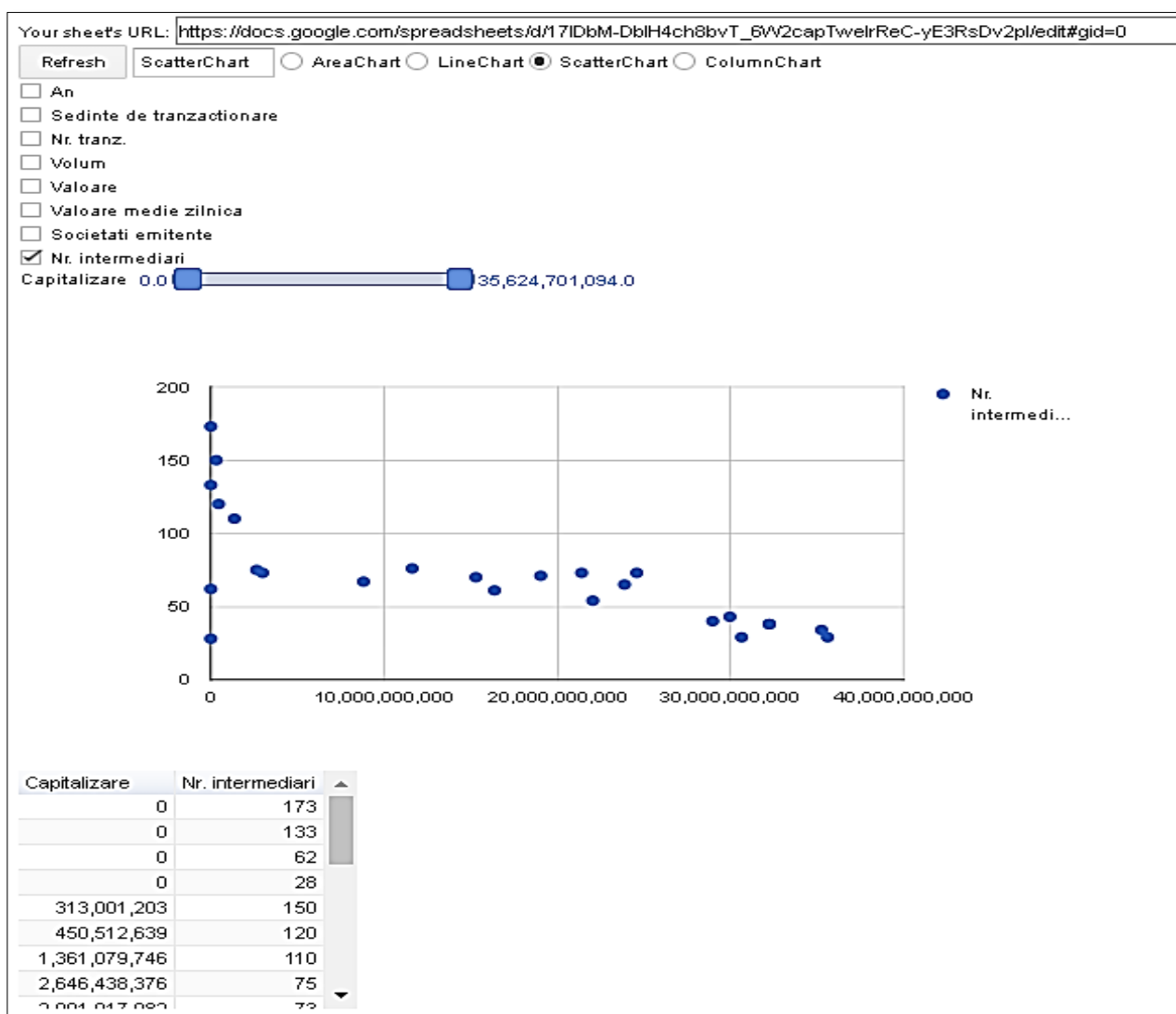


Sursa: Proiecție proprie

Un număr minim de pași este necesar pentru trecerea de la reprezentări bazate pe serii cronologice la diagrame de corelație (*Figurile nr. 10 și 11*). Astfel, vom lua în considerare exemplul în care ne va interesa cum anume este corelată capitalizarea (valoarea de piață a acțiunilor) cu restul de variabile. Ca atare, vom începe

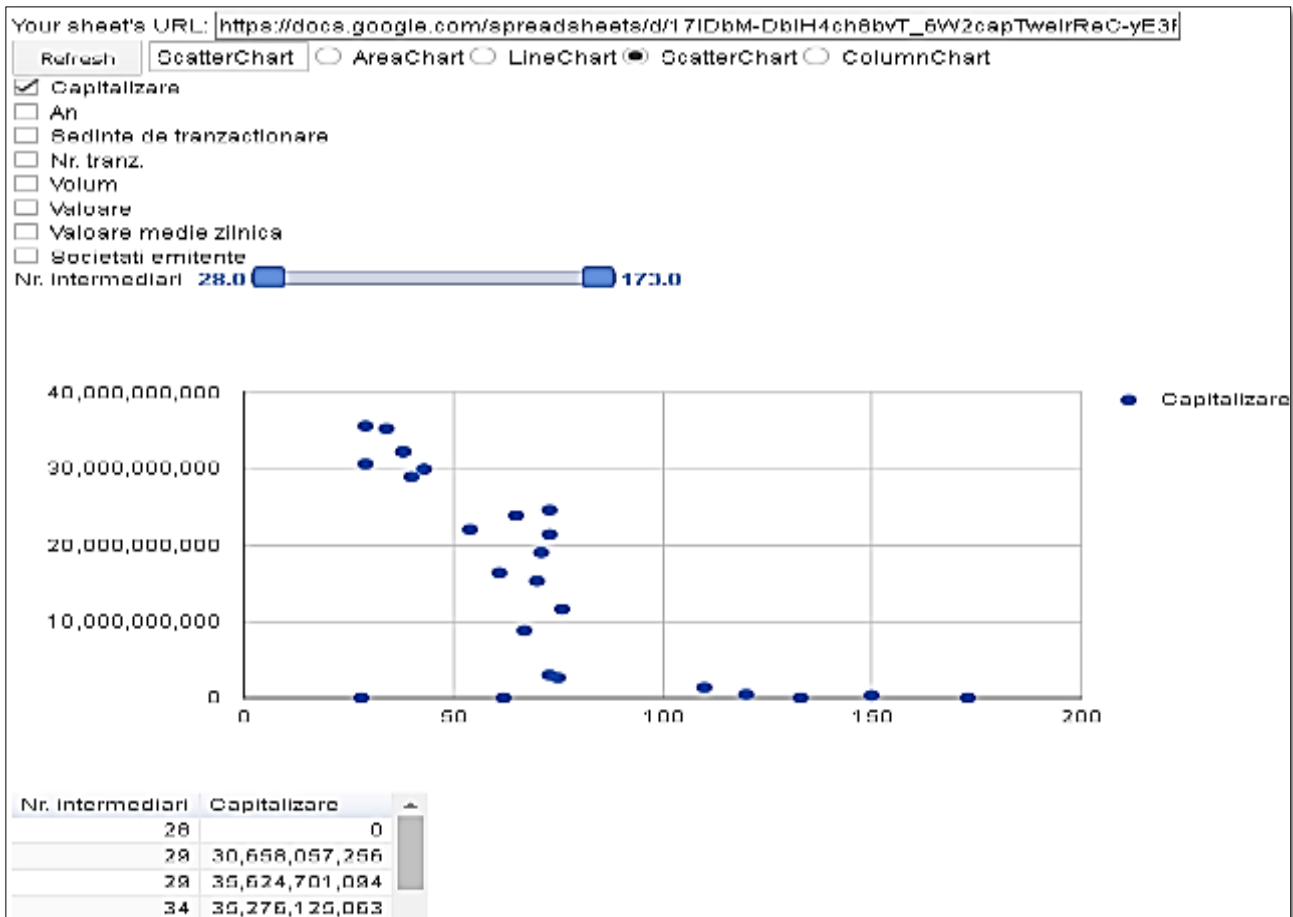
prin a insera o coloană nouă, fără valori, la stânga anului în foaia de calcul online Google Sheets, după care vom muta aici valorile din coloana aferentă indicatorului privind capitalizarea și vom sorta totul crescător după valorile acesteia din urmă, devenită acum prima coloană.

**Figura nr. 10. Identificarea corelației dintre capitalizare (axa OX) și numărul de intermediari de tranzacții cu acțiuni la BVB (axa OY)**



Sursa: Proiecție proprie

**Figura nr. 11. Aceeași corelație de mai sus explorată prin inversarea axelor: numărul de intermediari de tranzacții cu acțiuni la BVB (axa OX) și capitalizarea (axa OY)**



Sursa: Proiecție proprie

Ulterior, vom acționa prin schimbarea tipului de grafic (*Scatter / Nor de puncte*), selectarea tuturor variabilelor și apăsarea butonului *Refresh* în aplicația online GiPlot.

Dacă vom reține doar variabila corespunzătoare numărului de intermediari de tranzacții cu titluri de valoare sub formă de acțiuni, vom sesiza imediat o corelație negativă dintre aceasta și valoarea capitalizării, în ambele sensuri. Mai precis, cu cât crește valoarea celei de-a doua, scade valoarea celei dintâi (*Figura nr. 10*) și invers (*Figura nr. 11*). Pentru situația prezentată în *Figura nr. 11*, în prealabil am procedat ca mai sus, cu mențiunea că de această dată coloana aferentă

numărului de intermediari a fost mutată în așa fel încât să devină prima, iar întreg setul de date a fost resortat crescător după valorile acestei variabile.

## Concluzii

În această lucrare sunt argumentate avantajele pe care le oferă aplicațiile de simulare vizuală interactivă în analiza spectrală a datelor financiare și de audit.

Pentru o mai bună exemplificare, instrumentul ales a fost GiPlot, o aplicație simplă și ușor de utilizat atunci când vine vorba despre explorarea vizuală online a datelor.

Este vorba mai ales de date ce pot fi preluate în format foaie de calcul tabelar și care se pliază pe specificul utilizării online cu instrumentul Google Sheets, compatibil atât ca format, cât și ca posibilități de utilizare cu aplicația bine-cunoscută de la Microsoft (Office Excel).

Datele sursă utilizate în acest material au o legătură puternică cu domeniul financiar și al auditului financiar atât prin natura lor, cât și prin natura aplicațiilor potențiale, posibilităților de exploatare și interpretare, precum și a concluziilor ce pot fi derivate plecând de la ele.

Considerăm că prin cele două exemple selectate pentru acest material, reușim să expunem câteva

argumente forte privind avantajele utilizării instrumentului online GiPlot în munca de auditor. Aceste exemple au în corespondent scenarii de utilizare, în care se pune problema realizării de analize ex post, atât din perspectiva evoluției, cât și din cea a corelării inter-indicatori. În ambele situații plecăm de la posibilități de selectare de surse de date diferite și de evidențiere transparentă și în timp real a rezultatelor utilizării filtrelor biaxiale și a elementelor grafice selectate direct din componenta dedicată reprezentării interactive, care oferă un real suport pentru comparații atât de utile în analize de performanță, eficiență și eficacitate.

## BIBLIOGRAFIE

1. Badea, L., (2012) Impactul crizei financiare asupra pieței de capital din România în context european, *Economie teoretică și aplicată*, Volumul XIX, Nr. 3(568), pp. 26-39
2. Bertoneche, M. L., (1979) Spectral analysis of stock market prices, *Journal of Banking & Finance*, Vol.3, Issue 2, 201-208
3. Harvey, A. C., (1975) Spectral Analysis in Economics, *Journal of the Royal Statistical Society. Series D (The Statistician)*, Vol. 24, No. 1, 1-36
4. Homocianu, D., Airinei, D., (2015) On-line Dynamic Dashboards in Audit Activities, *Audit Financiar*, nr. 5 (125), 91-100, (Year XIII), [ssrn.com/id=2602661](https://ssrn.com/id=2602661)
5. Homocianu, D., Airinei, D., Turturean C.I., (2018) An interdisciplinary analysis with data mining and visualization tools applied on multiple and multi-source time series – The case of the forest fund in Romania, *Audit Financiar* nr. 3 (151): p.382-397
6. Homocianu, D., Homocianu, M., (2019) GiPlot: An interactive cloud-based tool for visualizing and interpreting large spectral data sets, *Spectrochimica Acta Part A: Molecular and Biomolecular Spectroscopy*, Vol. 209, 15 February 2019, p.234-240
7. Homocianu, D., Sireteanu, N.A., Dospinescu, O., Airinei, D., An analysis of scientific publications on “Decision Support Systems” and “Business Intelligence” regarding related concepts using Natural Language Processing tools, *Proceedings of the IE 2019 International Conference*, Bucharest, pp.99-104, [www.conferenceie.ase.ro](http://www.conferenceie.ase.ro), <https://ssrn.com/id=3400671>
8. Sharda, R., Delen, D., Turban, E., Business Intelligence and Analytics: Systems for Decision Support, *Pearson*, 2014
9. \*\*\* Ghidul noului angajat pentru auditorii publici externi. Pași de urmat și informații utile pentru persoanele nou angajate, 2016, [http://www.curteadeconturi.ro/Regulamente/GHID\\_ang\\_nou.pdf](http://www.curteadeconturi.ro/Regulamente/GHID_ang_nou.pdf)
10. \*\*\* Glosar de termeni utilizați în materia controlului financiar, [http://ier.gov.ro/wp-content/uploads/publicatii/Pais2\\_studiu3\\_anexe\\_ro.pdf](http://ier.gov.ro/wp-content/uploads/publicatii/Pais2_studiu3_anexe_ro.pdf)
11. \*\*\* Norme metodologice generale pentru organizarea și funcționarea auditului intern, <http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/21247>



# Atractivitatea profesiei de auditor financiar pentru generația Y (Millennials)

Prof. univ. dr. Adriana TIRON-TUDOR,  
Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca, România,  
autor corespondent,  
e-mail: adriana.tiron.tudor@gmail.com

Dr. George Silviu CORDOȘ,  
cadru didactic asociat, Universitatea „Babeș-Bolyai”,  
Cluj-Napoca, România

Lect. univ. dr. Melinda Timea FÜLÖP,  
Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca, România

## Rezumat

Studentii de azi fac parte din Generația Y (Millennials) și au anumite caracteristici specifice pe care angajatorii nu le pot ignora în momentul în care doresc să facă angajări. Profilul și așteptările acestei generații diferă foarte mult de cele ale generațiilor anterioare. În acest sens, cercetarea și-a propus să chestioneze studenții de la nivel licență și master ai facultăților de științe economice din România spre a scoate în evidență înțelegerea și atractivitatea profesiei de auditor financiar pentru aceste generații. Rezultatele studiului relevă o bună cunoaștere a responsabilităților auditorilor și existența unei atracții pentru această profesie în rândul Millennials. Având în vedere gradul destul de solicitant al profesiei și dorința generației Y de a avea un echilibru între viața personală și serviciu, studiul arată asupra căror aspecte ar trebui să se focalizeze angajatorii pentru a asigura sustenabilitatea activității din punct de vedere al capitalului uman.

**Cuvinte-cheie:** generația Y, profesia de auditor, mediu de lucru, capital uman, sustenabilitate

**Clasificare JEL:** M42

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Tiron-Tudor, A., Cordoș, G. S., Fülöp, M.T. (2019), Financial Auditor Profession's Attractiveness for Y Generation (Millennials), *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 4(156)/2019, pp. 642-652, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/156/024

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/156/024>  
Data primirii articolului: 04.08.2019  
Data revizuirii: 22.08.2019  
Data acceptării: 08.10.2019

## Introducere

O serie de schimbări demografice, sociale, economice și tehnologice provoacă profesia de auditor în prezent și, drept urmare, aceste provocări sunt intens dezbătute atât de către mediul academic, cât și de către organismele internaționale și naționale de reglementare a profesiei și cabinetele de audit, viitorii angajatori. Elementul pe care se focusează acest studiu vizează viitorul profesiei prin prisma noilor generații, respectiv a studenților care vor intra în profesia de auditor. Studenții de azi, ca reprezentanți ai generației Y (născuți în perioada 1990-2000), au anumite caracteristici specifice, care le definesc aspirațiile și pe care angajatorii nu le pot ignora în momentul în care doresc să facă angajări.

Profilul și așteptările acestor generații diferă foarte mult de cele ale generațiilor anterioare atât prin modul în care asimilează informații de specialitate, paleta largă a acestor informații și, de asemenea, prin așteptările pe care aceștia le au de la viitorul loc de muncă și, mai mult, ce responsabilități doresc aceștia să își asume. Prin comparație cu generațiile precedente, generația Y este etichetată ca o generație „mai leneșă și superficială”, dar această etichetă pusă prin comparație ignoră de fapt exact aspirațiile acestei generații și modul în care ei percep lumea, munca și viața.

Mediul concurențial acerb și în continuă schimbare face ca lupta pentru a atrage tinere talente în companii să devină mai acută, iar unul dintre cele mai critice grupuri de talente este generația Y.

În acest context, există o nevoie reală de studiu privind modul în care profesia noastră va reuși să înțeleagă aspirațiile noilor generații pentru a reuși să atragă și să rețină în profesie tinerii talentați ai noilor generații (Solomon, 2008; Harris, 2015).

Studiul de față vine în întâmpinarea acestei nevoi. Realizat pe baza unui chestionar aplicat studenților de la nivel licență și master ai facultăților de științe economice din România, studiul relevă modul în care studenții înțeleg profesia de auditor prin prisma responsabilităților auditorilor și în final atractivitatea profesiei de auditor financiar pentru această generație.

Noutatea și originalitatea studiului reiese din abordarea acestei teme pentru prima dată în România, cu privire la viitoarele generații de profesioniști în domeniul auditului. Studiul aduce contribuții la o mai bună cunoaștere a aspirațiilor generației Y cu pregătire economică, modul

în care ei înțeleg responsabilitățile profesiei, pe de o parte și, pe de altă parte, dorința și condițiile în care ar îmbrățișa această profesie. Rezultatele studiului sunt utile atât angajatorilor, cât și mediului academic și reprezentanților profesiei la nivel național și internațional pentru a înțelege cât mai bine această generație care volens-nolens reprezintă viitoarea forță de muncă și, implicit, viitorul profesiei, pentru a reuși să conecteze cerințele profesiei din punct de vedere educațional, etic și profesional cu aspirațiile acestei generații și modul în care aceștia văd profesia de auditor.

În continuare, articolul este structurat astfel. După o trecere în revistă a ceea ce înseamnă generația Y în general și în particular pentru profesia de auditor, pe baza literaturii de specialitate și a studiilor efectuate de către organisme profesionale internaționale sau firme de specialitate, este prezentată metodologia aplicată. Secțiunea metodologiei de cercetare face trimitere la dezvoltarea ipotezelor, la proiectarea cercetării și la măsurarea eșantionului și statisticilor aferente studiului. Rezultatele descriu eșantionul utilizat și o analiză detaliată a fiecărei ipoteze. Ultima secțiune prezintă rezultatele cercetării, contribuția la literatura de specialitate și o evidențiere a limitelor și potențialelor dezvoltări viitoare în domeniul cercetării.

## 1. Generația Y și profesia de auditor

Fiind o generație „atipică”, Millennials a stârnit deja multe dezbateri în literatura de specialitate. Caracterizați ca fiind focuși pe găsirea unui echilibru între muncă și viața personală, nu consideră munca o prioritate exclusivă, chiar cu promisiunea unei compensații substanțiale ulterioare sau cu șanse de promovare în carieră. Pentru cei din Generația Y nu totul se rezumă la muncă. Ei își doresc să aibă timp pentru prieteni, pentru familie, pentru pasiuni (Acar, 2014). Ei muncesc pentru a trăi, nu trăiesc pentru a munci. Tocmai de aceea, oamenii născuți după 1990 vor să combine pasiunile personale cu munca și să își dedice o parte semnificativă din timpul lor proiectelor personale în care cred și care ulterior să le aducă venituri, în loc să fie angajați cu program fix la o companie (Hernaus, 2014).

Datorită acestor aspecte, nu sunt foarte atrași – sau li se pare chiar total neatractiv – ceea ce presupune tradițional cariera serviciilor profesionale de audit, care este o profesie solicitantă, stresantă, cu termene stricte,

sezoane de vârf tot mai lungi, diverse cereri ale clienților, reglementări etice și profesionale, controale de calitate, deplasări prelungite la clienți din diverse locații. (Fogarty et al., 2000; Almer și Kaplan, 2002; Sweeney și Summers, 2002; Kalbers și Cenker, 2007; Hermanson et al., 2009, Jones et al., 2010; Church, 2014). Millennials nu sunt dispuși la un angajament intens de muncă la începutul carierei în defavoarea vieții personale, în schimbul șanseii de a deveni ulterior partener (Hermanson, 2016). Sau, chiar dacă la început li s-a părut tentant și s-au angajat în cabinete de audit, destul de rapid după angajare realizează că jobul nu corespunde așteptărilor lor privind echilibrul între muncă și viața personală și părăsesc firmele (Carcello, 2008). Între cele două extreme se regăsește o categorie mai moderată, care acceptă să facă un compromis, în sensul că ei consideră cabinetele de audit ca fiind un bun start în carieră și o bună referință în parcursul lor profesional, deci sunt dispuși să pună munca pe primul loc în defavoarea vieții personale, dar doar pentru o perioadă de până la 3-5 ani (Acar, 2014; Hermanson, 2016). Chiar dacă se simt bine într-un loc de muncă, de obicei nu stau mai mult de 3-5 ani, deoarece din cauza rețelelor sociale, a comparațiilor pe care le fac cu colegii cu același background și a dorinței de mișcare și provocare caută și găsesc noi poziții deschise (KPMG, 2019).

Millennials nu mai pun preț pe regulile tradiționale ale locului de muncă privind ținuta vestimentară office, respectarea strictă a programului de lucru, penalizări pentru întârzieri, întâlniri de afaceri formale. Generația Y nu va fi niciodată impresionată de o companie care face lucrurile să meargă într-un anumit fel, are proceduri standardizate, doar pentru că așa au funcționat dintotdeauna (Hershtatter, 2010). Millennials nu acceptă statul peste program și stresul, frustrările cu care se confruntă generațiile anterioare de auditori (Church, 2014, Hernaus, 2014).

Reversul cerințelor ridicate ale generației Y este dat de eficiența și productivitatea lor, aceștia fiind mult mai familiarizați cu tehnologiile prezente și, datorită acestui fapt, vor să „o ia mereu pe scurtătură”. Sunt creativi și inovativi, preferă să găsească o cale mai scurtă, netradițională, decât să urmeze o rutină tradițională.

Fiind conștienți de avantajul lor tehnologic, doresc „să primească recompense în mod instant” și, mai mult, să nu fie doar „o rotiță dintr-un mecanism”. Dacă își caută un job, ei nu își fac aceasta pentru a plăti facturile, ci

pentru că își doresc să aibă un loc de muncă cu un scop bine determinat, care să le ofere posibilitatea de a realiza ceva măreț în viață. Pe de altă parte, nici companiile mari nu oferă posibilități tinerilor. Aceștia sunt considerați „prea tineri” și sunt văzuți din start ca niște angajați lipsiți de experiență, fără pic de potențial. S-a demonstrat de atâtea ori, în diferite domenii, că un pic de încredere acordată unui tânăr îl poate face pe acesta să-și dezvolte aptitudini extraordinare și să profite la maximum de cunoștințele sale, spre binele companiei, desigur.

Cei din Generația Y sunt învățați să răspundă la mail-uri, să dea telefoane și să rezolve problemele din mers, chiar „de pe ceas” mai nou, datorită tehnologiilor încorporate. Tocmai de aceea, nu sunt obișnuiți și nu se simt confortabil să stea legați de un birou cu orele, nu doresc să urmeze exemplul părinților lor (generația X) care își petrec mult peste orele de program la lucru sau își iau de lucru acasă. Fiind fani ai tehnologiei, ei își pot seta biroul oriunde, oricând și în orice condiții.

Majoritatea Generației Y este ambițioasă și consideră că se poate dezvolta pe tot parcursul vieții, chiar dacă a terminat o școală de ceva vreme. Tinerii din ziua de azi preferă să urmeze cursuri care se bazează mai mult pe experiențe, decât pe teorie.

Aceste elemente au fost sesizate atât de mediul academic, cât și de către marile cabinete de audit care au început să ia măsuri în vederea îmbunătățirii mediului de lucru din cadrul firmei, având în vedere că Millennials sunt dispuși să lucreze, dar numai în condiții care corespund aspirațiilor lor. (ACCA, 2010; PWC, 2013; IFAC, 2017; KPMG, 2017; Deloitte, 2019; EY, 2019) respectiv: aranjamente flexibile privind timpul de muncă (8, 6, 4 ore pe zi sau număr de ore pe lună sau pe an), o perioadă cu întreruperi mai mari decât concediul legal, cum ar fi an, o perioadă sabatică, o perioadă comprimată privind locația, respectiv lucrat în birou, la client sau din altă locație, virtual prin mediul online sau mutarea temporară într-o altă localitate, ori țară în cazul cabinetelor internaționale (Buchheit et al, 2016).

Literatura de specialitate atrage atenția cabinetelor de audit că sunt nevoite să ia în considerare cerințele acestei generații dacă doresc să-i recruteze și să-i păstreze angajați în mod eficient (Cennamo și Gardner, 2008; Smith 2010; Caraher, 2015; Devaney, 2015).

## 2. Obiectivele studiului și ipotezele dezvoltate

Așa cum s-a enunțat în introducere, studiul prezintă două obiective, legate de modul în care generația Y înțelege responsabilitatea auditorului și atractivitatea profesiei de auditor pentru ei.

### a) Înțelegerea responsabilității auditorului

Pentru a decide cu privire la o carieră profesională într-un anumit domeniu, mai întâi este necesară cunoașterea acesteia, din punct de vedere teoretic și practic. Un element esențial în acest sens îl reprezintă responsabilitățile care le revin auditorilor (Mock et al, 2013; Turner, 2010), responsabilități prevăzute în standardele profesionale și reglementări ale profesiei (Okafor&Otalor, 2013). Cele mai relevante aspecte se referă la responsabilitățile auditorului în ceea ce privește situațiile financiare (De Muylder et al., 2012, Devi și Devi, 2014), fraudă (Siddiqui et al., 2009) și asigurarea oferită de auditori în raportul auditorului. Aceste aspecte vor sta la baza dezvoltării ipotezelor H1, H2 și H3 ale studiului.

### b) Atractivitatea profesiei de auditor pentru generația Y

Generația Y are o serie de așteptări de la locul de muncă dorit, așteptări pe care cabinetele de audit ar trebui să le ia în considerare în momentul în care doresc să-i angajeze. Ipoteza H4 privind atractivitatea profesiei de audit pentru generația Y are în vedere o serie de factori regăsiți în literatura de specialitate: posibilitățile de dezvoltare a carierei și oportunitățile de învățare, pachet salarial (salariu de bază și avantaje în natură, bonificații), natura activității ce urmează a fi desfășurată, echilibrul între muncă și viața privată, legate de companie: renumele, locația, facilitățile oferite, cultura organizațională și valorile morale și sociale ale companiei, oportunitățile de a călători, timpul flexibil de lucru (Fogarty et al., 2000; Almer și Kaplan, 2002; Sweeney și Summers, 2002; Kalbers și Cenker, 2007; Cennamo și Gardner, 2008; Hermanson et al., 2009; Hermanson et al., 2016; Jones et al., 2010; Smith, 2010; Church, 2014; Caraher, 2015; Devaney, 2015).

## 3. Descrierea metodologiei

Pentru a realiza primul obiectiv al studiului, respectiv modul în care generațiile viitoare de auditori percep responsabilitățile care le revin în calitate de auditori, studiul testează dacă studenții specializărilor economice (la nivel licență și master) înțeleg responsabilitatea auditorului în misiunea de audit. Pentru al doilea obiectiv, respectiv atractivitatea profesiei de auditor, studiul testează dacă nivelul de cunoștințe influențează decizia de a lucra într-un cabinet de audit. Pentru o analiză mai detaliată, studenții sunt grupați pe nivele de studii și cunoștințe privind auditul. (Fülöp et al., 2019):

- nivel licență la alte secții decât cele cu profil contabil – cu cunoștințe minime de audit
- nivel licență profil contabilitate – cu cunoștințe medii în domeniul auditului,
- nivel masterat în domeniul contabilității și auditului – cu cunoștințe avansate în audit.

În continuarea celui de-al doilea obiectiv sunt analizate elementele pe care le iau în considerare studenții cu privire la un posibil loc de muncă într-un cabinet de audit, fără a mai face diferență între diferitele categorii de studenți.

Studiile care analizează modul în care este înțeleasă responsabilitatea auditorilor au la bază de obicei un chestionar și/sau interviu aplicate diferitelor categorii de respondenți, cum ar fi auditori, studenți cu cunoștințe în domeniul economic sau diverse părți interesate de activitatea de audit. În mod similar și cele care analizează atractivitatea profesiei pentru noile generații utilizează preponderent chestionarul și/sau interviul. Din punct de vedere al instrumentului utilizat, folosim chestionarul, similar cu alte studii pe topicuri similare: Siddiqui et al. (2009), De Muylder et al. (2012), Devi și Devi (2014) și Enes et al. (2016). Chestionarul are două părți, care abordează diferitele aspecte ale :

- a) responsabilității auditorilor privind situațiile financiare, fraudă și nivelul de asigurare pe care îl oferă auditorul prin emiterea raportului de audit
  - b) atractivității profesiei de auditor pentru generația Y;
- Chestionarul elaborat cuprinde 24 de întrebări pretestate, din care primele 11 evaluează cunoștințele respondenților în ceea ce privește responsabilitățile auditorilor, grupate în trei ipoteze formulate (Fülöp et al., 2019), iar ultimele 13 vizează atractivitatea profesiei și

formează ultima ipoteză (Tabelul nr. 1). Pentru răspunsuri se folosește o scală de tip Likert în 5 puncte,

cu răspunsuri variind de la 1 (dezacord) la 5 (acord), iar întrebările din chestionar sunt interconectate.

Tabelul nr. 1. Întrebările chestionarului		
H	Nr.	ÎNȚELEGEREA RESPONSABILITĂȚII AUDITORULUI
H1		Auditorul este responsabil pentru
	1	- elaborarea situațiilor financiare
	2	- emiterea unei opinii privind conformitatea situațiilor financiare cu un cadru de raportare
	3	Consiliul de administrație al entității auditate este responsabil pentru elaborarea situațiilor financiare
H2		Auditorul este responsabil pentru
	4	- detectarea fraudelor
	5	- prevenirea fraudelor
		Consiliul de administrație al entității auditate este responsabil pentru
	6	- prevenirea fraudelor
	7	- detectarea fraudelor
H3	8	Dacă auditorul emite o opinie fără rezerve înseamnă că poți avea o asigurare absolută că în situațiile financiare nu există erori.
	9	Dacă auditorul emite o opinie fără rezerve înseamnă că poți avea o asigurare rezonabilă că în situațiile financiare nu există erori
	10	O opinie fără rezerve înseamnă că entitatea nu a comis fraude
	11	O opinie fără rezerve înseamnă că entitatea este sănătoasă din punct de vedere financiar și își va continua activitatea
		<b>ATRACTIVITATEA PROFESIEI DE AUDITOR</b>
H4	12	La terminarea studiilor vreau să mă angajez într-un cabinet de audit
		<b>Q1: Ce factori influențează decizia de angajare într-un cabinet de audit</b>
	13	Posibilitățile de dezvoltare în carieră
	14	Oportunitățile de învățare
	15	Pachetul salarial
	16	Natura activității
	17	Siguranța serviciului
	18	Echilibrul între viața personală și muncă
	19	Renumele
	20	Locația
	21	Facilitățile office
	22	Valorile sociale și morale
	23	Avantajele în natură oferite în plus față de salariu
	24	Oportunitatea de a face deplasări în străinătate pentru firmă
	25	<b>Q2: Specificați care ar fi cei mai importanți 5 factori dintre cei de mai sus</b>

Sursa: Proiecție proprie

În cadrul studiului au fost chestionați un număr de 392 studenți, în timpul sesiunii de examene, în perioada mai-iunie 2018, în funcție de fiecare categorie de studenți (licență și masterat). S-a utilizat metoda offline, tipărit pe hârtie, în locul celei online, deoarece a permis un control mai mare în colectarea răspunsurilor. În toate cazurile, chestionarul a fost distribuit studenților odată cu subiectele de examen la discipline care nu aveau legătură cu cunoștințele de audit, li s-a specificat

că este anonim și va fi folosit în scop de cercetare. Pentru completarea chestionarului li s-a alocat în plus față de perioada examenului un interval de 30 de minute, estimat ca fiind suficient. La expirarea perioadei, chestionarele au fost strânse separat de subiectele de examen, prin introducerea lor într-o urnă mobilă. Au fost validate 378 de chestionare, respectiv cele care au la toate întrebările un răspuns bifat.

## 4. Rezultatele obținute

### 4.1. Statisticile descriptive

Din totalul de 378 respondenți, 66,4% au fost fete și restul de 33,6% – băieți, nivel masterat – 79, licență contabilitate – 216 și licență alte specializări – diferența de 83 studenți (Tabelul nr. 2).

**Tabelul nr. 2. Date descriptive eșantion respondenți**

	Master Contabilitate&Audit	Licență Contabilitate	Licență alte specializări	Total
Fete	68	134	49	251
Băieți	11	82	34	127
<b>Total</b>	<b>79</b>	<b>216</b>	<b>83</b>	<b>378</b>

Sursa: Proiecție proprie

### 4.2. Testarea ipotezelor și discuții

În această secțiune se prezintă analiza statistică a răspunsurilor la chestionar pentru cele 4 ipoteze; studenții analizați au fost grupați pe categoriile ce

reprezintă nivelul de cunoștințe în domeniul auditului.

**H1:** *Studenții cu cunoștințe avansate în domeniul auditului cunosc responsabilitățile auditorilor privind situațiile financiare*

**Tabelul nr. 3. Analiza rezultatelor privind responsabilitatea auditorului față de situațiile financiare**

Categorie: Cunoștințe Audit Studenți	I1: Auditorul elaborează situații financiare		I2: Auditorul emite opinie privind situațiile financiare		I3: Board-ul elaborează situații financiare	
	M	SD	M	SD	M	SD
Minime	2,61	1,072	3,73	0,792	3,06	1,15
Medii	1,93	1,09	4,05	0,698	2,93	1,106
Avansate	1,51	1,12	4,71	0,57	2,75	1,346
<b>Total grup</b>	<b>1,99</b>	<b>1,092</b>	<b>4,12</b>	<b>0,692</b>	<b>2,92</b>	<b>1,166</b>

Unde: M-media, SD – deviația standard

Sursa: Proiecție proprie

Rezultatele au fost sintetizate în **Tabelul nr. 3**. Pentru I1 (auditorul elaborează situații financiare), majoritatea respondenților tind să nu fie de acord că intră în responsabilitatea auditorului elaborarea situațiilor financiare ale entității auditate. Privind I2 (auditorul emite o opinie privind situațiile financiare), majoritatea respondenților sunt de acord că auditorul are responsabilitatea emiterii unei opinii privind situațiile financiare. În schimb, la I3 (board-ul elaborează situațiile financiare) respondenții, indiferent de categorie, tind să aibă același răspuns. Per ansamblu, privind responsabilitățile auditorului față de setul de situații financiare, pe baza întrebărilor puse și a răspunsurilor primite se poate concluziona că respondenții cunosc aceste elemente. Mai mult, comparând răspunsurile grupate pe categorii se observă faptul că cu cât studenții

au cunoștințe mai avansate în audit cu atât au răspunsuri mai bune, înțelegând responsabilitățile auditorului, în concluzie H1 este validată. Respondenții care au cunoștințe avansate și chiar medii de audit au fost capabili să identifice corect responsabilitatea auditorilor în *emiterea* unei opinii cu privire la situațiile financiare și nu la *intocmirea* situațiilor financiare. Acest lucru este în concordanță cu rezultatele obținute de Siddiquet et al. (2009) privind influența nivelului de educație și De Muylder et al. (2012), cu privire la responsabilitățile auditorului și ale consiliului.

**H2:** *Studenții cu cunoștințe avansate în domeniul auditului cunosc responsabilitățile auditorilor privind fraudă*

**Tabelul nr. 4. Analiza rezultatelor privind responsabilitatea auditorilor legat de fraudă**

Categorie cunoștințe studenți	I4: Auditor Detectare fraudă		I5: Auditor Prevenire fraudă		I6: Board Detectare fraudă		I7: Board Prevenire fraudă	
	M	SD	M	SD	M	SD	M	SD
Minime	3,50	1,121	3,05	1,219	3,29	0,981	3,67	0,793
Medii	3,78	1,104	3,75	1,05	3,08	1,064	3,61	1,076
Avansate	4,20	0,873	4,35	1,275	3,29	0,925	3,92	0,931
<b>Total grup</b>	<b>3,81</b>	<b>1,059</b>	<b>3,72</b>	<b>1,134</b>	<b>3,17</b>	<b>1,017</b>	<b>3,688</b>	<b>0,984</b>

Unde: M-media, SD – deviația standard

Sursa: Proiecție proprie

Media tuturor răspunsurilor (a se vedea Tabelul nr. 4) furnizate la I4 (detectarea fraudei de către auditori) este de 3,81, iar diferențele dintre categoriile de studenți nu este mare, fapt, pe de o parte, îmbucurător, dacă ne raportăm la categoria cu cunoștințe minime și, pe de altă parte, destul de dezamăgitor dacă ne referim la categoria cu cunoștințe avansate. În ansamblu, două treimi din populația totală a respondenților sunt de acord sau parțial de acord cu rolul auditorului în detectarea fraudei. În ceea ce privește I5 (prevenirea fraudei de către auditor), surprinzător, nici una dintre categorii și mai ales categoria cu studii avansate nu se polarizează spre o opțiune, toate categoriile fiind neutre (3). Sigur, cea de dezacord ar fi demonstrat cunoștințele pe această speță. În cazul I6 și I7 (responsabilitățile Board-ului/Consiliului), fie în detectarea, fie în prevenirea fraudei, răspunsurile sunt neutre în ceea ce privește responsabilitatea Board-ului pentru detectarea acestora, în schimb legat de prevenirea fraudelor, majoritatea consideră că ar intra în atribuțiile Board-ului.

În ceea ce privește responsabilitatea Consiliului în detectarea fraudei, se știe că nu este în mod necesar responsabilitatea lor de a realiza acest lucru care, de fapt, este rolul auditorului. Totuși, considerăm că un Consiliu puternic se implică în detectarea oricărei posibile fraude, iar respondenții par să fie de acord cu acest aspect, o treime din totalul respondenților fiind de acord sau parțial de acord.

Respondenții, indiferent de nivelul lor de educație în domeniul auditului, tind spre acord – cu o medie de 3,69 – privind responsabilitatea Consiliului de a preveni fraudă. 65% dintre respondenți sunt fie de acord complet, fie de acord parțial cu aceasta.

Per ansamblu, analiza răspunsurilor la aceste patru întrebări demonstrează că există o cunoaștere mai bună a rolului auditului în detectarea fraudei la studenții cu cunoștințe avansate în domeniu.

**H3:** *Studenții cu cunoștințe avansate în domeniul auditului știu care este semnificația asigurării oferite de auditori în raportul de audit.*

**Tabelul nr. 5. Analiza rezultatelor privind semnificația asigurării**

Categorie cunoștințe student	I8: Auditor Asigurare Absolută		I9: Auditor Asigurare Rezonabilă		I10: Auditor Opinie Fraudă		Q11: Auditor Opinie-Faliment	
	M	SD	M	SD	M	SD	M	SD
Minime	3,32	1,052	3,65	0,896	2,98	1,137	3,32	1,052
Medii	3,15	1,321	3,76	1,992	3,26	1,053	3,15	1,321
Avansate	1,94	1,405	4,27	0,758	2,53	1,226	1,94	1,405
<b>Total grup</b>	<b>2,93</b>	<b>1,279</b>	<b>3,84</b>	<b>1,493</b>	<b>3,05</b>	<b>1,108</b>	<b>2,93</b>	<b>1,279</b>

Unde: M-media, SD – deviația standard

Sursa: Proiecție proprie

Pentru I8, răspunsul mediu la această întrebare a fost destul de ridicat (a se vedea **Tabelul nr. 5**), la 2,93, având în vedere că răspunsul corect ar fi fost 1, respectiv că auditorul nu oferă o asigurare absolută. Totuși, analizând răspunsurile de la I9 care ridică aceeași problemă a asigurării, de data aceasta răspunsul corect fiind 5, respondenții, poate sensibilizați de sintagma „rezonabil” recunoscută de la cursurile de audit, tind să răspundă corect. În ceea ce privește I10 și

I11, cu referire la faptul că o opinie de audit fără rezerve semnalează că entitatea auditată nu comite fraude (I10) și are o solidă poziție financiară (I11), respectiv nu poate intra în faliment și își va continua activitatea în condiții similare, rezultatele sunt asemănătoare, respectiv arată același nivel de cunoștințe între grupurile de studenți.

**H4: Atractivitatea profesiei contabile pentru generația Y**

Tabelul nr. 6. Atractivitatea profesiei de auditor		
Categorie cunoștințe studenți	I12: angajat ca auditor	
	M	SD
Cunoștințe minime	3,76	1,033
Cunoștințe medii	3,15	1,239
Cunoștințe avansate	2,94	1,343
<b>Total grup</b>	<b>3,24</b>	<b>1,216</b>

Sursa: Proiecție proprie

Per ansamblu, la nivelul întregului grup de studenți profesia de auditor este destul de atractivă pentru studenții de la facultăți cu profil economic, dar interesant este faptul că cu cât studenții cunosc mai multe despre activitatea de audit, ce presupune în mod concret ca responsabilități, timp de lucru, tip de activitate – atractivitatea scade (**Tabelul nr. 6**). Aici intervin, credem, caracteristicile generației Y, care au

făcut obiectul studiului privind caracteristicile și aspirațiile sale, prezentate la începutul lucrării. Rezultatele sunt în linie cu studiile de specialitate.

Continuând explorarea datelor pentru obiectivul 2 al studiului, au fost analizați factorii care pot influența decizia respondenților cu privire la angajarea într-un cabinet de audit (**Tabelul nr. 7**).

Tabelul nr. 7. Factorii care influențează decizia de a intra în profesia de auditor						
	Ce factori influențează decizia de angajare într-un cabinet de audit	1	2	3	4	5
13	Posibilitățile de dezvoltare în carieră	4	12	45	86	231
14	Oportunitățile de învățare	44	51	37	72	174
15	Salariul	31	46	35	54	212
16	Natura activității	9	34	58	85	192
17	Siguranța serviciului	95	34	76	35	138
18	Echilibrul între viața personală și muncă	4	23	46	97	208
19	Renumele	52	93	37	69	127
20	Locația	24	53	145	102	54
21	Facilitățile office	30	56	53	65	174
22	Valorile sociale și morale	78	96	88	104	12
23	Avantajele în natură oferite în plus față de salariu	18	41	62	84	173
24	Oportunitatea de a face deplasări în străinătate pentru firmă	43	22	208	78	27

Sursa: Proiecție proprie

Pentru marea majoritate a respondenților contează foarte mult în momentul luării deciziei de a aplica pentru un job într-un cabinet de audit factori cum ar fi:

posibilitatea de dezvoltare în carieră, salariul, echilibrul între viața personală și serviciu și natura activității. Pe următorul palier ca importanță sunt considerate:

oportunitatea de învățare, facilitățile office și avantajele în natură oferite în plus față de salariu și de avut în vedere siguranța serviciului și renumele, nu neapărat locația, oportunitatea de a face deplasări în străinătate și valorile sociale și morale ale firmei.

Luată ca top cinci factori, peste 73% dintre respondenți au menționat: posibilitatea de dezvoltare în carieră, salariul, echilibrul între viața personală și serviciu, natura activității și avantajele în natură oferite în plus față de salariu.

## 5. Concluzii, limite și perspective ale cercetării

În general, studenții cunosc responsabilitățile ce revin profesiei de auditor prin prisma întrebărilor adresate, respectiv cu privire la situațiile financiare, fraudă și asigurarea pe care o dă auditorul în raportul de audit. Aceste cunoștințe cresc odată cu studiile de profil pe care ei le urmează. Ca o concluzie secundară, considerăm că mediul universitar ar trebui de asemenea să-și pună întrebarea privind ajustarea curriculei și a modului de derulare a activității didactice în concordanță

cu profilul noilor generații, respectiv o adaptare/adequare și a metodelor de predare la cerințele generației Y, având în vedere mai ales răspunsurile studenților de nivel de masterat cu cunoștințe avansate în domeniu.

În ceea ce privește atractivitatea profesiei de auditor pentru studenți, aceasta există, dar odată cu cunoașterea în detaliu a ceea ce înseamnă această profesie. Există și rezerve privind îmbrățișarea sa, poate tocmai din cauza etichetei puse profesiei de auditor ca fiind foarte solicitantă, ceea ce pentru generația Y nu concordă neapărat cu dorința lor de echilibru între viața personală și serviciu.

Una dintre limitările studiului vizează eșantionul de respondenți și proveniența lor dintr-un singur centru universitar. Dar aceasta poate fi exploatată ca o viitoare dezvoltare a cercetării, prin extinderea grupului de studenți chestionați la facultăți de profil din alte centre universitare sau cu profil neeconomic și, eventual, luarea în considerare și a genului respondenților. O altă continuare a studiului poate fi direcționată în sfera educației în domeniul auditului, respectiv cum se adaptează educația la cerințele generației Y.

## BIBLIOGRAFIE

1. Acar, A. B. (2014). Do Intrinsic and Extrinsic Motivation Factors Differ for Generation X and Generation Y? *International Journal of Business and Social Science*, 5(5), 12-20
2. ACCA (2010). Generation Y- Realising the potential, accesibil la: <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf-national/2013/pakistan/generation-y-5mins.pdf>
3. Almer, E. D., and S. E. Kaplan (2002). The effects of flexible work arrangements on stressors, burnout, and behavioral job outcomes in public accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 14 (1): 1-34.
4. Buchheit, S., D. W. Dalton, N. L. Harp, and C. W. Hollingsworth (2016). A contemporary analysis of accounting professionals' work-life balance. *Accounting Horizons* 30 (1): 41-62.
5. Caraher, L. (2015). Millennials & Management: The Essential Guide to Making It Work at Work. Brookline, MA: Bibliomotion, Inc.
6. Carcello, J. V. (2008). Human capital challenges facing the public company auditing profession. *Current Issues in Auditing*, 2 (1): p 1-12.
7. Cennamo, L., and D. Gardner. (2008). Generational Differences in Work Values, Outcomes and Person-Organization Values Fit. *Journal of Managerial Psychology* 23 (8): 891-906.
8. Church, P. H. (2014). Assimilation of new hires in public accounting. *Current Issues in Auditing* 8 (2): p. 25-34.
9. Deloitte (2019). The Deloitte Global Millennial Survey, accesibil la: <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/millennialsurvey.html>
10. De Muylder, J., Hardies, K., Breesch, D. (2012). The expectations gap: Two remedies investigated, accesibil la: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2190404](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2190404)
11. DeVaney, S. A. (2015). Understanding the Millennial generation. *Journal of Financial Service Professionals* 69 (6): 11-14.

12. Devi, A., Devi, S. (2014). Audit expectation gap between auditors and users of financial statements. *European Journal of Business and Management*, 6(14),75–82.
13. Dimock, M (2019). Defining generations: Where Millennials end and Generation Z begins, *PEW Research Center*, accesibil la: <https://www.pewresearch.org/fact-tank/2019/01/17/where-millennials-end-and-generation-z-begins/>
14. Enes, E. F., de Almeida, B. J. M., da Silva, A. M. F. G., Carvalho, F. P., Simoes, J. M. M. (2016). Education as a contribution to reduce the audit expectation gap: The Portuguese case. *T\_EKHNE – Review of Applied Management Studies*, 14(1),10–10.
15. Fogarty, T., Singh, J., Rhoads, G. K., Moore, R. K. (2000). Antecedents and Consequences of Burnout in Accounting: Beyond the Role Stress Model. *Behavioral Research in Accounting* 12: 31–67.
16. Fülöp, M. T., Tiron-Tudor, A., Cordoș, S. G. (2019) Audit education role in decreasing the expectation gap, *Journal of Education for Business*, 94:5, 306-313
17. Harris, S. (2015). Issues for the Academic Community to Consider. Available at: [http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/04162015\\_Harris.aspx](http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/04162015_Harris.aspx)
18. Hermanson, D. R., Houston, R.W, Stefaniak, C.M, Wilkins, A.M. (2016) The Work Environment in Large Audit Firms: Current Perceptions and Possible Improvements, *Current Issues in Auditing*, Volume 10, Number 2, p. 38–61
19. Hermanson, H. M., Hill, M. C., Ivancevich, S. H., (2009). A longitudinal study of new staff auditors' initial expectations, experiences, and subsequent job perceptions. *Advances in Accounting Behavioral Research* 12: 145–183
20. Hernaus, T., Pološki Vokic, N. (2014). Work Design for Different Generational Cohorts. *Journal of Organizational Change Management*, 27(4), 615-641. <https://doi.org/10.1108/jocm-05-2014-0104>.
21. Hershatter, A., Epstein, M. (2010). Millennials and the World of Work: An Organization and Management Perspective. *Journal of Business Psychology*, 25(2), 211-223. <https://doi.org/10.1007/s10869-010-9160-y>
22. IFAC (2018). Make Way for Gen Z – Identifying What Matters Most to the Next Generation, accesibil la: <https://www.ifac.org/publications-resources/make-way-gen-z-identifying-what-matters-most-next-generation-1>
23. Ihendinihu, J., Robert, S. (2014). Role of audit education in minimizing Audit Expectation Gap (AEG) in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 9(2),203–211.
24. Jones, A., Strand Norman, C., Wier, B. (2010). Healthy Lifestyle as a Coping Mechanism for Role Stress in Public Accounting. *Behavioral Research in Accounting* 22 (1): 21–41.
25. Kalbers, L. P., Cenker, W. J. (2007). Organizational commitment and auditors in public accounting. *Managerial Auditing Journal* 22 (4): 354–375.
26. KPMG (2017), Meet the Millennials, accesibil la: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/uk/pdf/2017/04/Meet-the-Millennials-Secured.pdf>
27. Kurz, Christopher, Geng Li, and Daniel J. Vine (2018). "Are Millennials Different?," Finance and Economics Discussion Series 2018-080. Washington: Board of Governors of the Federal Reserve System, <https://doi.org/10.17016/FEDS.2018.080>.
28. Mock, T. J., Bedard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., Warne, R. C. (2013). The auditor's reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 323–351.
29. Okafor, C., Otolor, J. (2013). Narrowing the expectations gap in auditing: The role of the auditing profession. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(2),43–52.
30. Porter, B., Gowthorpe, C. (2005). Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and in1999. *Managerial Auditing Journal*, 20(5),561.
31. PricewaterhouseCoopers (2013). PwC's NextGen: A global generational study, accesibil la: <https://www.pwc.com/gx/en/hr-management-services/pdf/pwc-nextgen-study-2013.pdf>

32. Smith, K. (2010) Work-life balance perspectives of marketing professionals in Generation Y. *Services Marketing Quarterly* 31 (4): 434–447.
33. Solomon, I. (2008) Conversations with the Big 4 accounting firms' chief executives. *Current Issues in Auditing* 2 (1): p 13–27.
34. Siddiqui, J., Nasreen, T., Choudhury-Lema, A. (2009). The audit expectations gap and the role of audit education: The case of an emerging economy. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 564-583.
35. Sweeney, J., Summers, S. (2002). The effect of the busy season workload on public accountants' job burnout. *Behavioral Research in Accounting* 14: 223–245.
36. Turner, J., Mock, J., Coram, P., Gray, G. (2010). Improving transparency and relevance of auditor communications with financial statement users. *Current Issues in Auditing*, 4(1), A1–A8



---

# Rapoarte de audit extinse și onorarii de audit – o analiză de conținut a pieței bancare din România

---

*Drd. Oana-Marina BĂTAE,*  
Academia de Studii Economice din București, România,  
e-mail: oana.marinabatae@gmail.com

## Rezumat

*În zilele de astăzi, comunicarea dintre auditori, acționari și alte părți interesate are un rol important în livrarea de valoare. Prin urmare, noul format de rapoarte de audit ce urmează a fi analizat în următoarele capitole nu are doar rolul de a îmbunătăți dialogul între acționari și directori, ci și acela de a oferi o cheie la „cutia neagră” din audit pentru a explica în detalii munca desfășurată de auditor, crescând nivelul de încredere al acționarilor în acesta.*

*Studiul are două obiective principale, primul fiind reprezentat de identificarea și analiza elementelor componente ale unui raport de audit, în timp ce cel de-al doilea este reprezentat de identificarea și analiza aspectelor cheie de audit. Al treilea obiectiv este unul secundar, ce presupune o analiză comparativă a onorariilor de audit, luând în considerare diferiți indicatori precum profitul înainte de impozitare sau total active.*

**Cuvinte-cheie:** sector bancar, rapoarte de audit, aspecte cheie de audit, prezentări voluntare, onorarii de audit

**Clasificare JEL:** M42, G21

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

Bătae, O.-M., (2019), Expanded Audit Reports and Audit Fees – A Content Analysis on the Romanian Banking Sector, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 4(156)/2019, pp. 653-665, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/156/025

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/156/025>  
Data primirii articolului: 20.08.2019  
Data revizuirii: 27.08.2019  
Data acceptării: 25.09.2019

## Introducere

Auditorul extern este un profesionist ce are drept obiectiv servirea binelui public. Pentru a atinge acest obiectiv auditorii trebuie să fie transparenți cu privire la descoperirile lor și la modul în care s-a ajuns la acestea. Până în prezent, atât acționarii, cât și celelalte părți interesate au beneficiat doar de opinia binară „albă-neagră” asupra situațiilor financiare, întocmită pe un format standard ce se baza pe facilitarea comparabilității la nivel global.

În plus, criza financiară din 2008 a scos în evidență atenția sporită acordată preocupărilor diferiților investitori și ale altor părți interesate cu privire la eficacitatea administrării unei entități, în general și, de asemenea, cu privire la eficacitatea auditului astfel încât să sprijine conducerea organizației (FRC, 2015).

Consiliul pentru standarde internaționale de audit și asigurare (IAASB) a observat de-a lungul timpului nevoia de schimbare a raportului de audit prin identificarea unei cereri din partea utilizatorilor de situații financiare cu privire la prezentarea unor informații mult mai detaliate în raportul de audit în schimbul menționării doar a rezultatului misiunii de audit, „pozitiv” în cazul unei opinii fără rezerve sau „negativ” în cazul unei opinii cu rezerve.

Noul raport de audit este aplicabil începând cu situațiile financiare pentru exercițiul financiar încheiat în 2016 pentru entitățile listate la bursă și pentru celelalte companii începând cu anul 2017, în conformitate cu standardul internațional ISA 700 (Revizuit) – „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, care devine aplicabil pentru perioadele care se termină la sau după 15 decembrie 2016.

Principalele schimbări în noul raport de audit sunt următoarele: reorganizarea structurii raportului de audit pentru ca paragraful cu opinia să fie inclus încă de la început, astfel încât acționarilor și altor părți interesate să le fie prezentate concluziile într-un mod clar și concis; introducerea conceptului de *aspecte cheie de audit*, incluzându-se și modul de abordare al acestuia; includerea unei secțiuni distincte în care să fie prezentate responsabilitățile auditorilor, ale managementului și ale persoanelor însărcinate cu guvernarea; includerea pragului de semnificație și a sferei de aplicare a procedurilor de audit, cele din urmă fiind prezentări voluntare și nu cerințe, ajutând atât investitorii, cât și celelalte părți interesate în a înțelege

mai bine natura și nivelul descoperirilor făcute de către auditor.

În mod specific, Regulamentul UE nr. 537/2014 al Parlamentului și al Consiliului European reprezintă procedura legislativă care reglementează cerințele specifice cu privire la auditul statutar al entităților de interes public.

Așa cum este definit în Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, entitățile de interes public („PIE”) reprezintă companii care au titluri de valoare listate pe o piață reglementată sau sunt: instituții de credit, companii de asigurare și reasigurare, instituții financiare nebancale definite în conformitate cu reglementările legale, instituții de plată și alte instituții emitente de monedă electronică, fonduri de pensii private, fonduri de pensii facultative împreună cu administratorii acestora, societăți cu capital integral sau majoritar de stat.

În acest context, obiectivele acestui studiu sunt acelea de a analiza componentele unui raport de audit extins, emis în conformitate cu cele mai actualizate reglementări, de a identifica și analiza natura aspectelor cheie de audit prezentate de către auditori în rapoartele de audit și de a întocmi o analiză a onorariilor de audit. Ne vom îndrepta atenția asupra entităților de interes public, mai specific asupra instituțiilor de credit din sectorul bancar român.

Contribuția adusă de acest studiu este reprezentată de identificarea și analiza conținutului unui raport de audit în formă lungă, incluzând aspectele cheie de audit și, de asemenea, analiza onorariilor de audit pentru exercițiile financiare încheiate la 31 decembrie 2017 și 31 decembrie 2018 pentru bănci de top din sistemul bancar român. Detalii precum numărul și natura aspectelor cheie de audit, precum și ponderea onorariilor de audit în total active sau în profitul înainte de impozitare vor fi prezentate în următoarele capitole.

Articolul include următoarele secțiuni: primul capitol cuprinde revizuirea literaturii de specialitate cu privire la raportul de audit, aspecte cheie de audit și onorarii de audit, urmat de o secțiune ce prezintă metodologia cercetării ce va include o detaliere a obiectivelor studiului împreună cu eșantionul selectat și procesul de colectare de date. Următoarea secțiune este dedicată rezultatelor și discuțiilor, fiind încheiată cu un capitol ce va include concluziile și direcțiile viitoare aferente următoarelor studii de cercetare.

## 1. Revizuirea literaturii de specialitate

În cadrul situațiilor financiare, necesitatea ca entitățile să fie auditate de un auditor extern independent a fost asociată cu o piatră de temelie a încrederii. O misiune de audit acoperă atât încrederea, cât și obligația de conducere între persoanele responsabile cu administrarea unei companii și proprietarii unei entități sau, altfel spus, cei care dețin entitatea au nevoie de o perspectivă „adevărată și corectă” (PwC, 2017).

Asimetria informațională reprezintă un factor care determină apelarea la servicii prestate de către auditori, din partea investitorilor. Într-o piață financiară eficientă, investitorii raționali caută în permanență acele plasamente financiare care pot oferi indicații cu privire la obținerea unui randament mai mare cu risc minim. În diferite cazuri, investitorii care își asumă un risc mai mare sunt mai expuși la șinte privind conflictul de interese care ar putea apărea între aceștia și manageri, pe de o parte, din cauza existenței nepotrivirii informațiilor, iar, pe de altă parte, din cauza posibilității ca informațiile dezvăluite de companii prin situațiile financiare să includă distorsiuni semnificative (Robu și Robu, 2015).

Astfel, o reducere a diferitelor erori, fie ca urmare a fraudei sau a erorilor, se face prin intermediul serviciilor de audit care sunt realizate de persoane independente, profesioniste și cu obiective angajate de companie.

Scopul principal al auditului este de a crește nivelul de încredere al utilizatorilor vizați, în ceea ce privește situațiile financiare. Acest obiectiv este atins după eliberarea raportului de audit, incluzând o opinie cu privire la faptul că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, sub toate aspectele semnificative (IAASB, 2016).

Mai mult, companiile pot beneficia de activitatea de audit prin luarea de decizii în timp util pentru a evita stresul financiar sau pentru a-și îmbunătăți sistemele de control intern (Cenciarely, Greco și Allegrini, 2018).

Pentru a-și îndeplini obiectivele, un auditor trebuie să acționeze cu scepticism profesional, care este indicat de raționamentul și deciziile care reflectă o evaluare accentuată a riscului ca o aserțiune să nu fie corectă (Nelson, 2009).

Raportul de audit joacă un rol semnificativ în luarea deciziilor, deoarece afectează atât deciziile de investiții,

cât și pe cele de finanțare luate de instituțiile de credit (Gómez-Guillmón, 2008).

Multe studii arhivistice și experimentale s-au concentrat pe relevanța rapoartelor de audit. Literatura experimentală, în majoritatea cazurilor, evaluează relevanța opiniilor de audit în procesul decizional al utilizatorilor situațiilor financiare, în timp ce studiile arhivistice examinează reacțiile de pe piețele bursiere ale rapoartelor de audit, mai precis în jurul anunțurilor din rapoartele de audit calificate (Ittonen, 2012).

Toate companiile, indiferent de mărime, sunt responsabile cu întocmirea de situații financiare de care sunt interesați diferiți utilizatori ai informațiilor. Cu toate acestea, este important să subliniem faptul că, în majoritatea cazurilor, acești actori sunt mai interesați de companiile publice mai mari decât de celelalte organizații. Lucrările efectuate de un auditor trebuie să fie dimensionate pentru a aborda riscul crescut de identificare a unei erori materiale în situațiile financiare.

Cercetările anterioare au indicat o relație pozitivă între calitatea auditului și, respectiv, situațiile financiare, măsurate prin calitatea veniturilor sau calitatea prezentării informațiilor. De asemenea, majoritatea rezultatelor au arătat că, în general, atât profitul, cât și valoarea contabilă a capitalurilor proprii auditate de către auditorii BIG 4 sunt capabile să explice mai bine variații ale randamentului diferitelor investiții și, prin urmare, sunt mult mai relevante decât cele ale companiilor auditate de auditori non-BIG 4 (Lee și Lee, 2013).

Auditorii au avut întotdeauna acces la detalii pe care le puteau împărtăși cu investitorii, obținute prin procedurile de audit efectuate pentru un exercițiu financiar. Cu toate acestea, s-a observat că nu numai acționarii și investitorii, dar toate celelalte părți interesate au manifestat o cerere privind o mai mare transparență în ceea ce privește responsabilitățile auditorului, precum și nevoia de a avea acces la ariile cheie pe care auditorul și-a concentrat atenția. (KPMG, 2015).

Consiliul de supraveghere a contabilității companiilor publice (PCAOB), IAASB și Consiliul de raportare financiară al Regatului Unit (FRC) au propus și aprobat standarde care modifică semnificativ raportul auditorului independent. Pe baza cerințelor actuale, auditorul este obligat să prezinte informații suplimentare care sunt destinate eliminării decalajului informațional, adică diferența dintre dorințele utilizatorilor de informații și, de asemenea, informațiile disponibile în situațiile financiare

auditate, alte informații corporative din diferite tipuri de rapoarte, cum ar fi raportul anual și raportul auditorului. Prin urmare, auditorii sunt obligați să îmbunătățească relevanța rezumatului activității lor prezentate în raportul de audit (Bédard și alții, 2016).

Pentru a spori valoarea comunicativă a raportului auditorului independent, oferind o mai mare transparență în ceea ce privește misiunea de audit desfășurată, aspectele cheie de audit (KAM) au fost introduse prin adoptarea unui nou standard de audit – ISA 701 „Comunicarea principalelor aspecte de audit în raportul auditorului independent”. Este vorba despre acele aspecte care, pe baza judecății profesionale a auditorilor, au avut cea mai mare importanță în misiunea de audit a situațiilor financiare, fiind selectate dintre toate aspectele ce sunt comunicate persoanelor însărcinate cu guvernanta (IAASB, 2016).

Toate comunicările auditorului sunt capabile să influențeze calitatea auditului, astfel, un raport de audit care transmite clar rezultatul misiunii de audit prin divulgarea KAM-urilor este probabil să influențeze calitatea auditului într-o manieră pozitivă (Knechel și alții, 2013).

Aspectele cheie ale auditului au un impact direct asupra atenției părților interesate, în sensul că utilizatorii de informații accesează mai rapid secțiunea cu informații detaliate privind modul de abordare al acestora și le acordă o atenție relativ mai mare atunci când sunt comunicate în raportul auditorului independent. Cu toate acestea, când în raportul auditorului sunt dezvăluite mai multe KAM, participanții dedică mai puțină atenție părților rămase din situațiile financiare (Sirois și alții, 2018).

În ceea ce privește modificările standardelor de audit și ale legislațiilor conexe, va apărea un impact asupra costurilor de audit, acestea fiind legate în mod direct de amploarea resurselor utilizate în efectuarea unui audit (Prasad și Chand, 2017).

De asemenea, onorariile care sunt plătite auditorilor pot afecta calitatea auditului în două moduri cum ar fi: pe de o parte, onorariile mari pot crește efortul exercitat de auditori, ceea ce duce la creșterea calității auditului, în timp ce, pe de altă parte, onorariile mari care sunt plătite auditorilor, în special pentru serviciile non-audit, pot duce la o creștere a dependenței economice a auditorului de clienții lor (Hoitash și alții, 2007).

## 2. Metodologia cercetării

### 2.1. Obiectul studiului: definirea obiectivelor și metodologia cercetării

Obiectivul acestui studiu este acela de a analiza elementele componente ale raportului de audit extins, emis în conformitate cu standardele internaționale de audit revizuite (ISA) pentru perioadele încheiate la sau după 15 decembrie 2016, cu accent pe aspectele cheie de audit. Ca un obiectiv secundar, onorariile de audit prezentate în notele la situațiile financiare sunt analizate cu scopul de a evidenția ponderea acestora în total active și în profitul grupului și al băncii.

Pe de o parte, rezultatele studiului vor arăta conformitatea rapoartelor de audit extinse cu cerințele ISA, evidențiind cea mai semnificativă inovație a raportului auditorului, și anume introducerea aspectelor cheie de audit, o secțiune percepută de către acționari ca fiind cea mai valoroasă.

Pe de altă parte, analiza onorariilor de audit prezentate de către bănci în situațiile lor financiare individuale și consolidate și revizuite de către Comitetele de Audit va arăta transparența unui nivel al onorariilor competitiv, dar în același timp suficient, important în efectuarea unui audit de calitate de către BIG 4.

În ceea ce privește metodologia cercetării, se va determina un indice de prezentare (IP) a secțiunilor unui raport de audit pentru a permite analiza nivelului de transparență adoptat de către BIG 4 în emiterea rapoartelor de audit pentru instituții de credit, în conformitate cu ISA, precum ISA 700 (Revizuit) și ISA 701 – „Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent”. De asemenea, în determinarea indicelui de prezentare, am luat în considerare și prezentările voluntare în cazul în care acestea au fost incluse în rapoartele de audit.

Metoda utilizată este analiza de conținut cu o abordare calitativă printr-un proces de codare aplicat rapoartelor de audit. Procesul de codare s-a realizat manual. Așa cum menționează Saldana (2009), codarea manuală permite obținerea controlului asupra studiului. În ceea ce privește onorariile de audit, a fost aplicată de asemenea analiza de conținut împreună cu procesul de codare manuală, rezultând o analiză a nivelului onorariilor de audit ce va prezenta ponderea acestora în total active și în profitul grupului și al băncii.

Prima etapă a analizei de conținut este reprezentată de revizuirea cerințelor ISA cu privire la conținutul raportului auditorului independent. Prin intermediul acestei etape am putut identifica doar acele cerințe ce sunt aplicabile entităților de interes public. A doua etapă este reprezentată de identificarea aspectelor cheie de audit prezentate pentru eșantionul selectat, fiind urmată de analiza situațiilor financiare în vederea identificării onorariilor de audit și de procesul de codare manuală a informației în vederea alocării unui scor aferent fiecărei cerințe pe baza căruia IP va fi calculat.

## 2.2. Prezentarea eșantionului

Populația este reprezentată de numărul total de instituții de credit care desfășoară activități în România. Conform Băncii Naționale a României (BNR), la 31 decembrie 2017 am identificat un număr total de 35 de instituții de credit care activează în România, în timp ce la 31 decembrie 2018, 34 de instituții de credit au activat în sistemul bancar. Am decis să selectăm toate acele instituții de credit a căror cotă de piață în funcție de total active depășește 50% din sectorul bancar românesc, atât pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 2018, cât și pentru cel încheiat la 31 decembrie 2017.

**Tabelul nr. 1. Analiza sectorului bancar român în funcție de total active**

Nume	2018		2017	
	Total active		Total active	
	mil. RON	%	mil. RON	%
Banca Transilvania	74.354	16,48	59.315	13,87
Banca Comercială Română	67.909	15,05	67.735	15,83
BRD – Groupe Société Générale	54.089	11,99	53.491	12,50
UniCredit Bank	41.547	9,21	37.549	8,78
Raiffeisen Bank	40.042	8,88	36.085	8,44
ING Bank N.V., Amsterdam	38.372	8,51	33.657	7,87
CEC Bank	29.348	6,50	31.690	7,41
Alpha Bank	16.957	3,76	15.638	3,66
OTP Bank	11.062	2,45	9.152	2,14
Garanti Bank	10.255	2,27	9.985	2,33
Citibank Europe plc, Dublin	8.026	1,78	6.717	1,57
Banca de Export-Import a României – Eximbank	7.201	1,60	5.555	1,30
Banca Românească membră a Grupului National Bank of Greece	6.766	1,50	6.253	1,46
First Bank (Piraeus)	6.750	1,50	6.447	1,51
Banca Comercială Intesa SanPaolo	5.673	1,26	4.475	1,05
Libra Internet Bank	5.455	1,21	4.608	1,08
Credit Europe Bank	4.335	0,96	4.685	1,10
Patria Bank	3.454	0,77	3.645	0,85
BCR Banca pentru Locuințe	2.801	0,62	2.922	0,68
Idea Bank	2.131	0,47	1.845	0,43
BNP Paribas Personal Finance S.A. Paris	2.039	0,45	0	0,00
Vista Bank (Marfin)	1.999	0,44	1.974	0,46
Credit Agricole Bank	1.900	0,42	1.361	0,32
ProCredit Bank	1.483	0,33	1.312	0,31
BNP Paribas S.A. Paris (Fortis Bruxelles)	1.396	0,31	993	0,23
Banca Centrală Cooperatistă Creditcoop	1.315	0,29	1.216	0,28
Bank Leumi	1.185	0,26	1.183	0,28
Blom Bank France S.A. Paris	765	0,17	795	0,19
Porsche Bank	738	0,16	568	0,13
TBI Bank EAD Sofia	587	0,13	623	0,13

Nume	2018		2017	
	Total active		Total active	
	mil RON	%	mil RON	%
Banca Comercială Feroviară	554	0,12	574	0,13
Raiffeisen Banca pentru Locuințe	514	0,11	625	0,15
Banca Română de Credite și Investiții	120	0,03	128	0,03
Alior Bank S.A. Varșovia	49	0,01	18	0,00
Bancpost	0	0,00	10.923	2,55
Intesa Sanpaolo Spa Torino	0	0,00	4.054	0,95
<b>Total</b>	<b>451.170</b>	<b>100,00</b>	<b>427.793</b>	<b>100,00</b>

Sursă: BNR, 2019

Observăm din **Tabelul nr. 1** că primele 4 bănci ajung la o cotă de piață în funcție de total active de 52,73% la 31 decembrie 2018, respectiv 50,98% la 31 decembrie 2017. Prin urmare, eșantionul constă în primele patru instituții de credit, și anume: Banca Transilvania, Banca Comercială Română, BRD – Groupe Société Générale și UniCredit Bank.

Perioada analizei este reprezentată de 2017-2018, datorită faptului că 2017 reprezintă cel de al doilea an în care forma extinsă a raportului de audit a fost adoptată, acest lucru însemnând că anul provocărilor, 2016, a trecut cu succes și companiile de audit sunt din ce în ce mai experimentate în legătură cu această schimbare. De asemenea, 2018 a fost ales deoarece este anul tranziției la IFRS 9 – Instrumente financiare, eveniment care a dus la apariția multor provocări în sectorul bancar, în acest studiu una dintre provocări fiind actualizarea aspectelor cheie de audit cu pierderile de credit așteptate.

### 2.3. Colectarea datelor și descrierea modelului

Toate datele au fost colectate de pe site-urile oficiale ale băncilor, prin examinarea diferitelor tipuri de rapoarte precum: rapoarte anuale, rapoartele auditorului independent, situațiile financiare individuale și consolidate și orice alt raport, dacă este necesar.

Punctul de pornire este reprezentat de cerințele ISA împreună cu cele ale Regulamentului UE nr 537/2014 al Parlamentului și Consiliului European și cu cele ale Legii 162/2017. Am analizat în detaliu conținutul unui raport de audit și am considerat ca date de intrare acele date colectate din ISA, referindu-se atât la secțiuni, cât și la subelemente ale raportului. Subelementele reprezintă detalii specifice

cerute de către ISA, care au fost obținute prin procesul manual de codare.

Datele de ieșire sunt reprezentate de obținerea unui IP aplicabil la nivelul fiecărei cerințe ISA, inclusiv prezentările voluntare, în ipoteza în care analizăm opinii fără rezerve incluse într-un raport de audit emis într-un cadru de conformitate. În mod general, un scor de 1 este alocat atunci când un element este prezentat, în timp ce 0 se alocă în caz contrar.

Pentru fiecare cerință, am determinat un număr existent de subelemente (incluse în ceea ce am considerat date de intrare) și am analizat conținutul unui raport de audit, determinând numărul de subelemente ce au fost prezentate pe fiecare cerință în parte. Un indice de prezentare a fost obținut pe baza formulei menționate de Tsalavoutas și alții (2010):

$$C_j = \frac{T}{M} \quad (1)$$

Unde  $C_j$  reprezintă totalul scorului de conformitate al unei companii și valoarea sa este inclusă în intervalul [0;1].  $T$  reprezintă numărul total de elemente prezentate de către companie și  $M$  reprezintă numărul total de elemente ce ar putea fi prezentate de către companie.

Am adaptat formula astfel încât să putem calcula IP:

$$IP = \frac{\text{numărul total de subelemente ce au fost prezentate}}{\text{numărul total de subelemente ce pot fi prezentate}} \quad (2)$$

În acest caz, IP reprezintă indicele de prezentare pentru fiecare bancă analizată, iar valoarea sa este inclusă în intervalul [0;1].

Pentru aspectele cheie de audit, ne-am axat pe identificarea și analizarea acestora în termen de număr

și natură. Acolo unde un aspect cheie de audit specific a fost observat, a fost întocmită o analiză suplimentară în vederea unei bune înțelegeri a ariei respective.

În cazul onorariilor de audit, o analiză a variațiilor acestora a fost întocmită atât la nivel de grup, cât și la nivel individual, incluzându-se explicațiile ce se bazează pe o corelare a informației cu alte creșteri sau descreșteri ale diferiților indicatori.

### 3. Rezultate și discuții

Înainte de a detalia primul obiectiv principal, am efectuat o analiză a tipurilor de opinii incluse în

rapoartele de audit pentru eșantionul selectat, în perioada selectată. Principalul obiectiv este acela de a observa distribuția entităților de interes public companiilor de audit.

Așa cum se poate observa în **Tabelul nr. 2**, toate băncile selectate sunt auditate de BIG 4, primele două bănci din sistem fiind auditate de același auditor, PwC. În toate cazurile, opiniile fără rezerve au fost incluse în rapoartele de audit pentru ambele exerciții financiare analizate, 2017 și 2018.

În cazul rapoartelor de audit emise pentru trei bănci nu au existat schimbări în ceea ce privește partenerii responsabili cu misiunile de audit.

Numele băncii	Firmă de audit – 2017	Tipul opiniei – 2017	Firmă de audit – 2018	Tipul opiniei – 2018
Banca Transilvania SA (BT)	PricewaterhouseCoopers Audit SRL (PwC)	Opinie fără rezerve	PricewaterhouseCoopers Audit SRL (PwC)	Opinie fără rezerve
Banca Comercială Română SA (BCR)	PricewaterhouseCoopers Audit SRL (PwC)	Opinie fără rezerve	PricewaterhouseCoopers Audit SRL (PwC)	Opinie fără rezerve
BRD Groupe Société Générale SA (BRD)	Ernst & Young Assurance Services SRL (EY)	Opinie fără rezerve	Ernst & Young Assurance Services SRL (EY)	Opinie fără rezerve
UniCredit Bank SA (UniCredit)	Deloitte Audit SRL (Deloitte)	Opinie fără rezerve	Deloitte Audit SRL (Deloitte)	Opinie fără rezerve

Sursă: Analiza autorului

În **Tabelul nr. 3** indicele de prezentare este calculat pentru băncile BT, BCR, BRD și UniCredit, aferent exercițiilor financiare încheiate la 31 decembrie 2017, respectiv 31 decembrie 2018, acesta intrând în componența datelor de ieșire. Așa cum s-a descris în capitolul precedent, indicele de prezentare este determinat prin împărțirea numărului maxim de subelemente care trebuie să fie prezentate, la numărul de subelemente care sunt de fapt prezentate în rapoartele de audit emise pentru bănci.

Este important de menționat că în analiza noastră am inclus, de asemenea, prezentările voluntare în numărul maxim de subelemente care trebuie să fie dezvăluite, pentru a evidenția rezultatele reale identificate în cadrul studiului.

De asemenea, este important să subliniem faptul că analiza noastră conține elementele raportului de audit în cazul în care au fost emise opinii fără rezerve, după cum

se observă în **Tabelul nr. 2**, și în cazul în care continuarea activității nu este o secțiune aplicabilă pentru eșantionul selectat, așa cum s-a observat pe parcursul procesului de colectare a datelor. În ceea ce privește alte secțiuni care ar fi fost aplicabile, nu am inclus cerințele conform ISA în cazurile în care au fost identificate erori necorectate în cazul altor informații raportate sau atunci când auditorul a ales să nu raporteze un aspect cheie de audit, în mod specific, pentru a nu afecta publicul, în conformitate cu standardele și cerințele aplicabile.

Astfel, datele de intrare sunt definite ca subpunctele identificate pentru fiecare cerință ISA privind conținutul raportului de audit și se bazează pe datele colectate din ISA 700, ISA 701 și ISA 720, în timp ce rezultatele metodei de analiză a conținutului reprezintă subelementele prezentate pentru fiecare cerință utilizată în calculul indicelui de prezentare.

**Tabelul nr. 3. Calculul IP pentru 2018 și 2017**

Cerință cu subelemente	Indice pe cerință – 2018				Indice pe cerință – 2017			
	BT	BCR	BRD	UniCredit	BT	BCR	BRD	UniCredit
Titlu	1	1	1	1	1	1	1	1
Destinatar	1	1	1	1	1	1	1	1
Opinia auditorului	1	1	1	1	1	1	1	1
Bazele opiniei	1	1	1	1	1	1	1	1
Aspecte cheie de audit	1	1	0,67	0,67	1	1	0,67	0,67
Alte informații	1	1	1	1	1	1	1	1
Responsabilitățile managementului și ale celor însărcinați cu guvernarea privind situațiile financiare	1	1	1	1	1	1	1	1
Responsabilitățile auditorului pentru un audit al situațiilor financiare	1	1	1	1	1	1	1	1
Locația descrierii responsabilităților auditorului pentru un audit al situațiilor financiare	1	1	1	1	1	1	1	1
Alte responsabilități de raportare	1	1	1	1	1	1	1	1
Numele partenerului	1	1	1	1	1	1	1	1
Semnătura auditorului	1	1	1	1	1	1	1	1
Adresa auditorului	1	1	1	1	1	1	1	1
Data raportului de audit	1	1	1	1	1	1	1	1
<b>Total</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0,94</b>	<b>0,94</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>0,94</b>	<b>0,94</b>

Sursă: Analiza autorului

După cum se poate observa în **Tabelul nr. 3**, nivelul de conformitate al rapoartelor de audit extinse cu cerințele ISA, împreună cu Regulamentul UE nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului și Legea 162/2017, este foarte mare, putând concludiona că este de 100% dacă nu sunt luate în considerare prezentările voluntare, atât pentru exercițiile financiare încheiate la 31 decembrie 2017, cât și pentru cele de la 31 decembrie 2018.

Nu s-au produs modificări în ceea ce privește IP calculat pentru eșantionul selectat de la un exercițiu financiar la altul. Cu toate acestea, în cazul BRD și UniCredit, putem observa un IP de 0,94, care se datorează IP-ului obținut pentru cerințele privind aspectele cheie de audit, acesta fiind calculat prin luarea în considerare a informațiilor voluntare incluse în rapoartele de audit emise de PwC pentru BT și BCR. Aceste dezvăluiri voluntare se referă la prezentarea generală, dar și la detalii privind materialitatea și definirea grupului. Acestea nu sunt specificate de ISA, însă ISA 701 „Comunicarea aspectelor cheie de audit din raportul auditorului independent” menționează că procesul de determinare a

aspectelor cheie de audit este limitat, cu o semnificație foarte ridicată în cadrul auditului. Pentru a analiza semnificația acestora, auditorul ia în considerare natura lor și materialitatea, atât din punct de vedere cantitativ, cât și calitativ în cazul erorilor acumulate și necorectate, dacă există. Raționamentul profesional aplicat de auditor la determinarea aspectelor cheie de audit ia în considerare, de asemenea, obiectul misiunii și materialitatea.

Prin urmare, în ceea ce privește datele de ieșire, putem observa în **Tabelul nr. 3** că cerința referitoare la aspectele cheie de audit are un IP de 1 în cazul BT și BCR, nivelul maxim care poate fi atins, în timp ce în cazul BRD și UniCredit, IP este 0,67 din cauza nedivulgării subelementelor de tipul materialitate și definirea grupului.

Întrucât informațiile au fost dezvăluite de PwC în cazul a două bănci timp de două exerciții financiare, am efectuat o analiză a nivelurilor materialității și definirii grupului utilizate de auditor în determinarea aspectelor cheie de audit, un element foarte important din conținutul raportului de audit. Acest lucru este prezentat în **Tabelul nr. 4**.

**Tabelul nr. 4. Analiza prezentărilor voluntare în raportul de audit**

Detalii	BT		BCR	
	2018	2017	2018	2017
Criteriu de referință	PBT	PBT	PBT	PBT
Procent aplicat criteriului de referință	5%	5%	5%	5%
Pragul de semnificație global – milioane RON	82	69	59,5	43,6
Nivelul erorilor identificate în vederea comunicării acestora către management – milioane RON	4	3,45	2,9	2,1
Componenta semnificativă pentru audit	BT individual și Victoriabank SA	BT individual	BCR individual	BCR individual

Sursă: Analiza autorului

Pentru ambele entități de interes public analizate mai sus, profitul înainte de impozitare a fost ales ca referință în calculul pragului de semnificație, luând în considerare faptul că acesta este indicatorul prin care părțile interesate măsoară performanța grupului și a băncii. Pragul de semnificație global a fost determinat prin aplicarea unui procent de 5% la criteriul de referință, acest procent fiind pragul de materialitate cantitativ acceptabil, așa cum este documentat de auditori. Putem observa un prag de semnificație mai mare pentru ambele bănci în 2018, comparativ cu 2017, ceea ce înseamnă că instituțiile de credit au fost mai profitabile.

Al doilea obiectiv principal al acestui studiu este reprezentat de identificarea și analizarea aspectelor cheie de audit prezentate în rapoartele de audit. Pentru ca aspectele cheie de audit să fie stabilite de către auditori, se aplică cerințele ISA 701. Sunt luate în considerare următoarele: arii pentru care au fost identificate riscuri semnificative, raționamentul profesional al auditorului aplicat raționamentului conducerii entității auditate, inclusiv estimările contabile cărora le este asociat un grad ridicat de incertitudine și,

de asemenea, efectul tranzacțiilor semnificative sau al diferitelor evenimente asupra misiunii de audit.

Scopul principal al comunicării aspectelor cheie de audit este acela de a oferi o transparență mai ridicată cu privire la misiunea de audit care a fost îndeplinită, prin prezentarea de informații suplimentare utilizatorilor situațiilor financiare, astfel încât aceștia să poată înțelege mai bine compania și ariile care necesită o judecată semnificativă a managementului. Aceste aspecte sunt selectate dintre cele comunicate către cei însărcinați cu guvernarea, în conformitate cu articolul 11 din Regulamentul UE nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului, care se referă la raportul suplimentar către comitetul de audit.

În **Tabelul nr. 5** putem observa că în ceea ce privește numărul aspectelor cheie de audit raportate nu s-a schimbat nimic în 2018 față de 2017. Pentru eșantionul selectat, avem douăsprezece aspecte cheie de audit raportate în fiecare an, cele raportate acționarilor BCR reprezentând 33% în total, urmate de BT și BRD, reprezentând fiecare 25% și de UniCredit cu 17%, având două aspecte cheie de audit raportate atât în 2018, cât și în 2017.

**Tabelul nr. 5. Numărul de aspecte cheie de audit pe fiecare bancă**

Bancă	Nr. KAM raportați în 2018	Nr. KAM raportați în 2017	Pondere (%)
BT	3	3	25%
BCR	4	4	33%
BRD	3	3	25%
UniCredit	2	2	17%
<b>Totaluri</b>	<b>12</b>	<b>12</b>	<b>100%</b>

Sursă: Analiza autorului

Mai mult decât atât, natura aspectelor cheie de audit a fost analizată în **Tabelul nr. 6**. În 2018, comparativ cu 2017, a existat o singură schimbare în ceea ce privește natura aspectelor cheie de audit, în cazul

BT, așa cum este reflectat în **Tabelul nr. 6**. Toate celelalte aspecte cheie de audit nu au suferit schimbări de la o perioadă la alta.

<b>Tabelul nr. 6. Natura aspectelor cheie de audit (KAM) la nivel de bancă</b>						
<b>Natura KAM</b>	<b>BT</b>	<b>BCR</b>	<b>BRD</b>	<b>UniCredit</b>	<b>Total</b>	<b>Pondere (%)</b>
Provizioane pentru credite și avansuri acordate clienților	1	1	1	1	4	33%
Provizioane pentru litigii pentru clauze potențial abuzive din contractele de credit	1	1	0	0	2	17%
Aspecte fiscale rezultate din inspecțiile fiscale efectuate de ANAF	0	1	0	0	1	8%
Creanță privind impozitul amânat rezultată din tratamentul fiscal al deprecierei subsidiarelor	0	1	0	0	1	8%
Combi-nații de afaceri (2018) / Tratamentul fiscal al câștigului din achiziția Volksbank SA în 2015 (2017)	1	0	0	0	1	8%
Provizioane pentru litigii și alte riscuri	0	0	1	0	1	8%
Sistemele tehnologiei informației relevante pentru raportarea financiară	0	0	1	0	1	8%
Recunoașterea venitului din dobânzi și comisioane	0	0	0	1	1	8%
<b>Total</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>12</b>	<b>100%</b>

Sursă: Analiza autorului

Rezultatele arată că din totalul celor 12 aspecte cheie de audit identificate atât pentru 2018, cât și pentru 2017, 33% sunt reprezentate de deprecierea creditelor și avansurilor către clienți, fiind raportate pentru fiecare bancă de toate cele 3 firme de audit, urmate de provizioanele pentru litigii pentru clauze potențial abuzive din contractele de împrumut care reprezintă 17%. Restul de 6 tipuri diferite de aspecte cheie de audit reprezintă în ambele perioade analizate un procent de 8%, fiind specifice fiecărei instituții de credit.

În plus, luând în considerare nivelul ridicat de transparență al unuia dintre cele opt aspecte cheie de audit diferite (KAM) identificate în rapoartele de audit, am analizat motivele pe baza cărora aspectele cheie de audit au fost identificate, precum și procedurile prin care auditorul le-a abordat.

În toate rapoartele de audit inspectate, pentru ambele exerciții financiare încheiate în 2018, respectiv 2017, deprecierea creditelor și avansurilor acordate clienților a fost considerată un aspect cheie de audit, datorită: raționamentului profesional aplicat estimărilor privind

momentul recunoașterii și valoarea deprecierei, adoptării IFRS 9 „Instrumente financiare” începând cu 1 ianuarie 2018 și impactului estimat, estimărilor privind deprecierea pentru anumite categorii de credite ipotecare ce au fost afectate încă din 2016 de Legea 77/2016 privind darea în plată pentru unele active imobiliare în vederea anulării / ștergerii obligațiilor debitorilor, procesului complex ce implică raționament profesional și utilizarea estimărilor, fiind inerent incert, implicând diverse ipoteze în estimarea fluxurilor de numerar viitoare așteptate, a prețurilor de vânzare nete preconizate ale garanțiilor, împreună cu momentul recuperării garanțiilor, judecăți subiective semnificative făcute asupra momentului recunoașterii și valorii pierderilor de credit așteptate (ECL) după adoptarea la IFRS 9, efectelor Ordonanței Guvernului 114/2018 privind instituirea de măsuri în domeniul investițiilor publice și a măsurilor fiscal-bugetare, judecăți profesionale exercitate în identificarea expunerilor cu deteriorarea semnificativă a calității creditului.

În ceea ce privește abordarea aspectelor cheie de audit care au fost comunicate în rapoartele de audit pentru toate entitățile de interes public selectate, au fost efectuate următoarele proceduri în 2018: evaluarea conformității metodologiilor și modelelor cheie cu cerințele IFRS 9, revizuirea și evaluarea modelului de validare independent, revizuirea rezultatelor și guvernantei modelului conform IFRS 9, testarea pe bază de eșantion a controalelor cheie asupra datelor de intrare în sistemele sursă, precum și fluxul și transformarea acestor date din date de intrare în sisteme sursă în motorul de calcul al pierderilor de credit așteptate, utilizarea testelor de detaliu în vederea verificării datelor critice utilizate de sisteme, testarea pe bază de eșantion a modelelor statistice utilizate de către bănci în determinarea estimărilor cheie, cum ar fi probabilitatea de neplată, pierderea datorată neplății și expunerea aflată în stare de neplată, recalcularea în mod independent a pierderii de credit așteptate pentru un eșantion de credite, evaluarea testării drepturilor de acces a diferiților utilizatori în calcul ECL, verificarea reconcilierii datelor de ieșire obținute din motorul de

calcul ECL cu înregistrările contabile, testarea aprobării ipotezelor cheie de intrare și a fluxurilor de numerar actualizate, inclusiv recuperări din garanțiile care sunt la baza provizionului individual, testarea aplicabilității definiției de *default*, inclusiv alocarea corectă a evenimentului de neplată, evaluarea performanței controalelor aferente parametrilor de risc aferenți principalelor portofolii, evaluarea prezentării informațiilor în situațiile financiare privind expunerea la riscul de credit, verificarea implementării noii metodologii ECL în sistemele IT, prin testarea controalelor informatice generale referitoare la sursele de date și metodele de calcul ECL.

Toate procedurile de audit menționate mai sus sunt o combinație dintre toate rapoartele de audit analizate pentru eșantionul selectat.

Ca obiectiv adiacent, am identificat onorariile de audit prezentate de bănci în situațiile financiare consolidate și individuale și am analizat ponderea acestora în indicatori semnificativi ai instituțiilor de credit, precum total active și profitul înainte de impozitare (Tabelele nr. 7 și 8).

**Tabelul nr. 7. Analiza onorariilor de audit în relație cu total active ale fiecărei bănci**

Ponderea onorariilor de audit în total active (%)	Grup – 2018	Grup – 2017	Bancă – 2018	Bancă – 2017	Variație (%) – Grup	Variație (%) – Bancă
BT	0,006%	0,004%	0,004%	0,003%	54%	41%
BCR	0,005%	0,006%	0,005%	0,006%	-16%	-17%
BRD	0,005%	0,007%	0,004%	0,006%	-23%	-29%
UniCredit	0,008%	0,006%	0,007%	0,004%	37%	82%

Sursă: Analiza autorului

Pentru BT și UniCredit, ponderea onorariilor totale de audit în total active a crescut în 2018 față de 2017, atât la nivel consolidat, cât și la nivel individual. În cazul BT, creșterea este semnificativă și acest lucru se explică prin achiziția Bancpost SA, atât activele totale, cât și onorariile de audit crescând în 2018. Creșterea activelor totale pentru BT este semnificativă, 30% pentru grup și 25% pentru bancă, în timp ce onorariile s-au dublat pentru grup și au crescut cu 76% pentru bancă.

În cazul UniCredit, activele totale atât pentru grup, cât și pentru bancă au crescut cu 11%, în timp ce onorariile de audit s-au dublat la nivel individual.

În cazul BRD, observăm o scădere cu 23% pentru grup, urmată de 29% pentru bancă și acest lucru explică scăderea onorariilor de audit cu 22% pentru grup și 28% pentru bancă, în timp ce activele totale au crescut cu 1% atât pentru grup, cât și pentru bancă.

În cazul BCR, a existat o scădere a ponderii onorariilor de audit în total active și se explică printr-o scădere a onorariilor de audit în 2018 față de 2017 cu 15% pentru grup și 16% pentru bancă, în timp ce activele totale au crescut ușor pentru grup cu 1%, iar pentru bancă au crescut cu 0,3%.

**Tabelul nr. 8. Analiza onorariilor de audit în relație cu PBT-ul fiecărei bănci**

Ponderea onorariilor de audit în PBT (%)	Grup – 2018	Grup – 2017	Bancă – 2018	Bancă – 2017	Variație (%) – Grup	Variație (%) – Bancă
BT	0,265%	0,157%	0,183%	0,124%	69%	48%
BCR	0,265%	0,494%	0,272%	0,480%	-46%	-43%
BRD	0,150%	0,215%	0,123%	0,192%	-30%	-36%
UniCredit	0,579%	0,500%	0,447%	0,373%	16%	20%

Sursă: Analiza autorului

Cea mai semnificativă creștere a fost înregistrată la BT, ponderea onorariilor de audit în PBT crescând cu 69% pentru grup și cu 48% pentru bancă, aceasta explicându-se atât prin creșterea onorariilor de audit, cât și a PBT-ului cu 18% pentru grup și cu 19% pentru bancă. BT a ajuns pe locul doi pe piață în ceea ce privește profitul înainte de impozitare, după BRD, înregistrând la 31 decembrie 2018 valoarea de 1,7 miliarde RON la nivelul grupului și 1,37 miliarde RON la nivelul băncii.

În cazul BCR, scăderea cu 46%, respectiv 43% se explică prin scăderea onorariilor de audit, PBT crescând cu 58% pentru grup și cu 48% în cazul băncii.

Pentru BRD, ponderea acțiunilor de audit în PBT a scăzut și aceasta se datorează scăderii onorariilor de audit, în timp ce PBT a crescut cu 11% pentru grup și cu 12% pentru bancă, ajungând pe primul loc în sistemul bancar românesc, la 31 decembrie 2018, din punct de vedere al profitului, 1,85 miliarde RON pentru grup și 1,82 miliarde RON pentru bancă.

UniCredit a înregistrat creșteri atât ale onorariilor de audit, cât și ale PBT, cel din urmă cunoscând o creștere semnificativă în 2018, cu 31% pentru grup, respectiv 69% pentru bancă.

## Concluzii

Sectorul bancar reprezintă unul dintre pilonii creșterii economice în UE, iar auditorii produc acum rapoarte mai detaliate și mai informative pentru a contribui atât la creșterea încrederii publicului, cât și la stabilitatea sectorului (*Accountancy Europe*, 2018). Pentru a crește atât încrederea în auditori, cât și responsabilitatea auditorilor și a firmelor de audit care efectuează misiuni de audit este necesară creșterea transparenței raportării efectuate de aceștia, ce poate fi realizată prin introducerea KAM-urilor. Deficiențele vechiului raport de

audit au fost înlăturate prin introducerea noului raport de audit extins, care oferă informații utile utilizatorilor vizaiți.

KAM-urile sunt foarte importante pentru o mai bună înțelegere a unei companii de către părțile interesate, datorită faptului că oferă explicații suplimentare care sunt direct legate de entitatea auditată, mai degrabă decât explicații generice sau abstracte într-un limbaj standardizat.

În ceea ce privește primul nostru obiectiv principal, rezultatele arată că nivelul de conformitate al rapoartelor de audit extinse cu cerințele ISA, împreună cu Regulamentul UE nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului și Legea 162/2017 este foarte mare, putând concluziona că este de 100% dacă nu sunt luate în considerare prezentările voluntare, atât pentru exercițiile financiare încheiate la 31 decembrie 2017, cât și pentru cele de la 31 decembrie 2018.

Referitor la prezentarea aspectelor voluntare, cum ar fi pragul de semnificație și obiectivul auditului, am observat că PwC a fost singura firmă dintre cele trei analizate din BIG 4 care a prezentat detalii privind pragul de semnificație și obiectivul auditului, atingând un nivel de prezentare de 100% a tuturor secțiunilor din raportul de audit, atât obligatorii, cât și voluntare. În plus, s-a observat că PwC tinde să includă descrieri mai lungi ale riscurilor identificate în toate rapoartele lor de audit, ceea ce reflectă faptul că firma de audit a căutat să ofere o mai mare transparență și mai multe detalii în procesul de raportare a riscului, dar, totuși, evidențiază provocarea privind respectarea potențialelor așteptări care sunt contradictorii din partea utilizatorilor rapoartelor de audit (FRC, 2016).

În legătură cu cel de-al doilea obiectiv principal, am observat că numărul de KAM variază între 2-4, în timp ce 33% sunt reprezentate de detaliile oferite cu privire la deprecierea creditelor și avansurilor acordate clienților,

acestea fiind regăsite în fiecare din cele 12 rapoarte de audit analizate.

Cu toate acestea, am observat că atât în 2017, cât și în 2018, natura, descrierea și acțiunile privind abordarea KAM nu s-au schimbat semnificativ, 3 din 4 instituții de credit nu au prezentat modificări, excluzând procedurile de audit care trebuiau efectuate în legătură cu punerea în aplicare a IFRS 9. Acesta ar putea fi un risc ca aspectele cheie de audit să se standardizeze în viitor.

Totuși, pe baza analizei KAM-urilor, considerăm că există numeroase avantaje ale schimbărilor, cum ar fi: comunicarea îmbunătățită între auditori și investitori, precum și cei responsabili de guvernarea corporativă, creșterea încrederii utilizatorilor în rapoartele de audit și în situațiile financiare, transparența crescută, îmbunătățirea calității auditului și a valorii informațiilor, concentrarea auditorului asupra problemelor care

trebuie raportate, care au dus la o creștere a scepticismului profesional, îmbunătățirea raportării financiare în interes public.

În ceea ce privește obiectivul nostru secundar, onorariile de audit au suferit modificări în perioada analizată, atât din punct de vedere al ponderii în total active, cât și în profitul înainte de impozitare. Am observat că în cazul a două bănci, introducerea KAM-urilor nu a dus la o creștere a onorariilor de audit, așa cum s-ar fi așteptat, în timp ce pentru celelalte două s-a produs o creștere a acestora, însă în cazul BT creșterea este explicată de fuziunea cu Bancpost SA.

În ceea ce privește direcțiile viitoare de cercetare, studiul poate fi extins la nivelul entităților mamă pentru toate instituțiile de credit selectate, cu excepția Băncii Transilvania, care nu este controlată de un părinte străin.

## BIBLIOGRAFIE

- Accountancy Europe (2018). Auditor reporting of key audit matters in the European banking sector – Analysis and good practice examples, disponibil online la [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Accountancy\\_Europe\\_KAMs\\_2018.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Accountancy_Europe_KAMs_2018.pdf)
- Banca Transilvania (2017, 2018). Independent auditor's report and Consolidated and Separate financial statements for 2017 and 2018, disponibil online la <https://www.bancatransilvania.ro/en/investor-relations/financial-results/>
- BCR (2017, 2018). Consolidated and Separate Financial Statements 2017 and 2018, disponibil online la <https://www.bcr.ro/en/investors/financial-reports>
- Bédard, J., Coram, P., Espahbodi, R., Mock, T.J. (2016). Does recent academic research support changes to audit reporting standards? *Accounting Horizons*, vol. 30, no. 2, pp. 255-275
- BRD (2017, 2018). Independent auditor's report and Consolidated and Separate financial statements for 2017 and 2018, disponibil online la <https://www.brd.ro/en/about-brd/investors-and-shareholders/financial-information/financial-results>
- Cenciarely, V. G., Greco, G., Allegrini, M. (2018). External audit and bankruptcy prediction. *Journal of Management and Governance*, vol. 22, isuse 4, pp. 863-890
- FRC (2015), Extended auditor's reports. A review of experience in the first year, disponibil online la: <https://www.frc.org.uk/getattachment/561627cc-facb-431b-beda-ead81948604e/Extended-Auditor-Reports-March-2015.pdf>
- FRC (2016), Extended auditor's reports – A further review of experience, disponibil online la: <https://www.frc.org.uk/getattachment/76641d68-c739-45ac-a251-cabbfd2397e0/Report-on-the-Second-Year-Experience-of-Extended-Auditors-Reports-Jan-2016.pdf>
- Gómez-Guillmón, A. D., (2008). The usefulness of the audit report in investment and financing decisions. *Managerial Auditing Journal*, 18(6-7), pp.549-559
- Hoitash, R., Markelevich, A., Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, vol. 22, no. 8, pp. 761-786
- IAASB (2016), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition, Volume 1, disponibil online la: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)

12. Ittonen, K., (2012). Market reactions to qualified audit reports: research approaches. *Accounting Research Journal*, 25(1), pp. 8-24
13. Knechel, R.W., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B., Velury, U.K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 32, no. 1, pp. 385-421
14. KPMG (2015), Enhancing auditor reporting – Providing insight and transparency, disponibil online la: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/ie/pdf/2016/10/ie-aci-providing-insight-and-transparency-report.pdf>
15. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 548 din 12 iulie 2017
16. Lee, H.L., Lee, H. (2013). Do Big 4 audit firms improve the value relevance of earnings and equity?. *Managerial Auditing Journal*, vol. 28, no. 7, pp. 628-646
17. Mark W. Nelson (2009) A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 28, no. 2, pp. 1-34
18. Prasad, P., Chand, P. (2017). Changing face of the auditor's report: Implications for suppliers and users of financial statements. *Australian Accounting Review*, vol. 20, no. 4, pp. 348-367
19. PwC (2017), Understanding a financial statement audit, disponibil online la: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/pwc-understanding-financial-statement-audit.pdf>
20. Regulation (EU) no 537/2014 of the European Parliament and of the Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC, disponibil online la: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:32014R0537>
21. Robu, M. A., Robu, I. B. (2015). The influence of the audit report on the relevance of accounting information reported by listed Romanian companies. *Procedia Economics and Finance*, vol. 20, pp. 562-570
22. Saldana, J., (2009) The Coding Manual for Qualitative Researchers, London: Sage Publications Ltd
23. Sirois, L. P., Bédard, J., Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, vol. 32, no. 2, pp. 141-162
24. Tsalavoutas, I., Evans, L., Smith, M., (2010). Comparison of two methods for measuring compliance with IFRS mandatory disclosure requirements. *Journal of Applied Accounting Research*, vol. 11, no 3, pp. 213-228
25. UniCredit Bank (2017, 2018). Independent auditor's report and Consolidated and Separate financial statements for 2017 and 2018, disponibil online la <https://www.unicredit.ro/ro/institutional/banca/rapoarte-financiare.html#rezultatefinanciare>.



# Influența opinieii de audit asupra gradului de manipulare a activităților operaționale. Cazul companiilor românești cotate

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

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

## Rezumat

*Calitatea informației financiare reprezintă un reper decisiv în cadrul procesului decizional al tuturor utilizatorilor. Din acest motiv îndeplinirea criteriilor de calitate trebuie să reprezinte un deziderat pentru toți actorii implicați în elaborarea și verificarea situațiilor financiare. În acest context, lucrarea își propune să analizeze influența pe care o exercită opinia de audit asupra calității informațiilor financiare raportate de companiile românești cotate pe secțiunea reglementată a Bursei de Valori București.*

*Calitatea este evaluată din perspectiva gradului de manipulare a activității operaționale (intervenții în desfășurarea tranzacțiilor comerciale, respectiv controlarea costului bunurilor vândute prin supraproducție). Datele analizate acoperă un interval temporal de 6 exerciții financiare (2012-2017), iar relațiile de dependență sunt testate și prin introducerea unor variabile de control precum: dimensiunea firmei, îndatorarea, profitabilitatea și reputația auditorului.*

*Rezultatele obținute evidențiază contribuția opiniei de audit la creșterea calității informației financiare, măsurată prin gradul de manipulare a vânzărilor (sub aspectul valorii și al momentului realizării tranzacțiilor). În cazul manipulării prin supraproducție, opinia de audit nu exercită influențe semnificative, reflectând posibile limitări ale demersului de audit în ceea ce privește capacitatea de a identifica activitățile corupte asociate producției. Reputația auditorului nu exercită un impact semnificativ asupra manipulării vânzărilor, doar în cazul supraproducției fiindu-i asociat un rol pozitiv.*

**Cuvinte-cheie:** calitatea informației financiare, manipularea activității operaționale, opinia de audit

**Clasificare JEL:** M410, M420

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Carp, M., Georgescu, I. E. (2019), The Influence of Audit Opinion on the Degree of Real Earnings Management. The Case of Romanian Listed Companies, Audit Financiar, vol. XVII, no. 4(156)/2019, pp. 666-679, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/156/026

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/156/026>

Data primirii articolului: 11.08.2019

Data revizuirii: 26.08.2019

Data acceptării: 07.10.2019

## Introducere

Manipularea rezultatelor este un subiect amplu dezbătut în literatura internațională, ca urmare a impactului semnificativ pe care acest fenomen îl poate genera asupra calității informației financiare, respectiv asupra deciziilor utilizatorilor.

Alterarea calității informațiilor financiare se realizează în principal prin manipularea angajamentelor și prin manipularea activității operaționale (Kiattikulwattana, 2014). Acest fenomen este generat atât de motivații care reflectă obiective organizaționale în scopul prezentării unei activități performante în diferite momente (listarea la bursa de valori, accesarea unor credite etc.), cât și de motivații personale ale managerilor, în situația în care aceștia sunt remunerați în corespondență cu rezultatele obținute.

Manipularea activității operaționale (MAO) se poate realiza prin intervenții în procesul de comercializare a bunurilor (manipularea vânzărilor), controlarea costului de producție (supraproducția) și prin modificarea condițiilor de recunoaștere a cheltuielilor discreționare, în special ale celor de cercetare-dezvoltare (Ge și Kim, 2014; Chouaibi, Zouari și Khelifi, 2019). Deși des întâlnit în practică, MAO este mai puțin cercetată în literatura de specialitate (Li, 2019), și din cauza dificultăților de identificare a acțiunilor specifice, chiar și de către auditori (Sun, Lan și Liu, 2014).

Lucrarea noastră evaluează măsura în care manipularea activității operaționale, măsurată prin manipularea vânzărilor și prin supraproducție, este prezentă la nivelul companiilor românești cotate pe secțiunea principală a Bursei de Valori București. Prin utilizarea modelelor propuse de Roychowdhury (2006) a fost estimat nivelul MAO în contextul influenței demersului de auditare a situațiilor financiare, respectiv al impactului opiniei de audit exprimate și, prin extindere, al reputației auditorului (BIG4 sau Non-BIG4).

Rezultatele obținute identifică utilizarea acțiunilor de manipulare a activității operaționale de către companiile românești cotate, fenomen influențat pozitiv (în sensul reducerii) de caracteristicile demersului de audit. Contribuția opiniei de audit, exprimată pentru exercițiul financiar precedent, la creșterea calității informațiilor financiare se remarcă în cazul măsurării MAO prin gradul de manipulare a vânzărilor. În cazul manipulării prin supraproducție, opinia de audit nu exercită influențe semnificative, reflectând posibile limitări ale demersului

de audit în ceea ce privește capacitatea identificării activităților corupte asociate producției. Apartenența la BIG4 nu exercită un impact semnificativ asupra manipulării vânzărilor, doar în cazul supraproducției fiindu-i asociat un rol pozitiv, datorat deținerii unei expertize și unor proceduri considerate superioare.

Studiul contribuie la acoperirea unui gol în literatura de specialitate, fiind printre primele realizate asupra MAO în context românesc. Majoritatea studiilor efectuate asupra manipulării rezultatelor tratează subiectul din perspectiva manipulării angajamentelor (Gajevszky, 2014; Brad *et al.*, 2014, Istrate *et al.*, 2015) sau prin metode alternative, precum Benford Law (Istrate, 2019).

Conținutul lucrării este structurat după cum urmează: revizuirea literaturii de specialitate și fundamentarea ipotezelor de cercetare (secțiunea 1), prezentarea demersului de cercetare prin evidențierea populației analizate, a variabilelor implicate în studiu și a metodelor de analiză a datelor (secțiunea 2), prezentarea și interpretarea rezultatelor (secțiunea 3) și sintetizarea concluziilor studiului (secțiunea finală).

## 1. Revizuirea literaturii și fundamentarea ipotezelor de cercetare

Raportarea unor informații financiare calitative trebuie să reprezinte principalul obiectiv al demersului de reflectare contabilă a evenimentelor și tranzacțiilor specifice activității entităților economice, respectiv de elaborare a situațiilor financiare.

### 1.1. Manipularea activităților operaționale: forme de manifestare și efecte generate

Sub influența unor obiective individuale sau organizaționale, managerii pot manipula rezultatele, determinând pe această cale o alterare a calității informației contabile. Motivațiile care stau la baza manipulării rezultatelor acoperă un spectru larg, de la necesitatea îndeplinirii unor previziuni (McVay, 2006), atingerea anumitor niveluri valorice ale acțiunilor (Haw, Ho și Li, 2011), la pregătirea unei noi emisiuni de titluri (Ibrahim, Xu și Rogers, 2011) sau pentru obținerea de bonusuri suplimentare de către manageri (Moradi, Salehi și Zamanirad, 2015).

Manipularea rezultatelor se realizează prin intervenții ale managerilor în procesul de raportare financiară și în cel de organizare a tranzacțiilor, ceea ce generează alterarea informațiilor publicate, respectiv inducerea în eroare a utilizatorilor, toate având drept scop modificări ale nivelului de performanță economică raportată sau ale dimensiunii beneficiilor contractuale dependente de datele contabile comunicate (Healy și Wahlen, 1999). Principalele căi de manipulare a rezultatelor sunt reprezentate de manipularea angajamentelor (MA), manipularea activităților operaționale (MAO) și modificări în recunoașterea structurilor situațiilor financiare (*manipulare prin reclasificare* – MR) (Abernathy, Beyer și Rapley, 2014). Schimbarea clasificării elementelor de cheltuieli și de venituri reprezintă un instrument subtil de manipulare a rezultatului, care nu modifică rezultatul net obținut. Pot fi, totuși, reclasificate elemente ale rezultatului de exploatare în structuri cu o relevanță mai redusă în analiza performanței, în acest mod permițându-se controlul eficienței activității operaționale (Alfonso, Cheng și Pan, 2015).

Cu efecte semnificative asupra calității informației financiare și asupra utilizatorilor acesteia, manipularea angajamentelor și cea a activităților operaționale se diferențiază în funcție de efectul economic generat, respectiv modificările cash-flow-ului (Kiattikulwattana, 2014; Inaam și Khamoussi, 2016).

Manipularea angajamentelor se fundamentează pe raționamentul profesional (accounting choices) concretizat în alegerea unor metode contabile sau efectuarea unor estimări, acțiuni care nu au consecințe directe asupra cash-flow-urilor (Sun, Lan și Liu, 2014).

În schimb, orice intervenție a managerilor în parcursul normal al activității operaționale poate determina în final manipularea rezultatelor, în sensul urmărit de aceștia, cu efecte asupra cash-flow-ului. Pentru a atinge nivelul dorit de performanță, decidenții pot schimba momentul recunoașterii unor tranzacții în contabilitate sau pot modifica structura unui proces de exploatare (Zang, 2012). Astfel, manipularea activității operaționale presupune utilizarea unor tehnici specifice, în principal pe trei direcții: *controlarea momentului efectuării vânzărilor* (în special devansarea acestuia), prin acordarea de reduceri comerciale sau termene relaxate de plată, respectiv *supraproducția*, pentru diminuarea costurilor de producție unitare (ca urmare a diminuării costurilor fixe unitare), respectiv prin *manipularea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare* (Ge și Kim, 2014;

Kuo, Ning și Song, 2014; Chouaibi, Zouari și Khlifi, 2019). Frecvent, managerii manipulează activitatea operațională pentru a evita pierderile anuale (Roychowdhury, 2006).

Manipularea activității operaționale determină o reducere a performanței viitoare a companiei (Pappas, Walsh și Xu, 2019), ceea ce poate motiva managerii să manipuleze angajamentele, în scopul păstrării bonusurilor, corelate cu nivelul rezultatelor obținute (Moradi, Salehi și Zamanirad, 2015). Din această perspectivă, se poate afirma că manipularea activității operaționale (MAO) este utilizată de către manageri în mod oportunist, mai mult în interes propriu decât în beneficiul acționarilor (Baatour, Ben Othman și Hussainey, 2017). Acordarea de reduceri comerciale supradimensionate poate crește volumul vânzărilor, însă erodează marja comercială, reducând profitabilitatea entității. În perioada următoare, prin necesitatea revenirii la nivelul de prețuri practicate în mod normal, se poate genera o pierdere a cotei de piață, implicit o reducere a activității operaționale.

Teoria agenției menționează existența unui conflict între investitori și manageri, cu privire la accesul deplin la informațiile specifice companiilor, proprietarii actuali sau potențiali fiind interesați de calitatea informațiilor recepționate, pe baza cărora își fundamentează procesul decizional. Implicarea entităților în litigii generează acționarilor preocupări privind posibila manipulare a rezultatelor prin utilizarea angajamentelor. Dacă în disputele juridice sunt utilizate probe de natură contabilă, atenția utilizatorilor este îndreptată către posibilitatea manipulării activităților operaționale (Ibrahim, Xu și Rogers, 2011).

În același context al comportamentului oportunist al managerilor, implicarea membrilor consiliilor de conducere în mai multe echipe de coordonare a activității entităților determină o sporire a MAO, deoarece este diminuată capacitatea acestora de a monitoriza activitatea companiei (Baatour, Ben Othman și Hussainey, 2017). De asemenea, listarea pe bursă poate influența modul în care entitățile prezintă informațiile financiare, din cauza presiunii exercitate de expunerea pe o piață publică. Gradul de manipulare a activității operaționale este mai mare în cazul companiilor nelistate (private), comparativ cu cele publice. Inclusiv modul de alterare a calității informațiilor diferă, ca urmare a posibilității diferite de identificare a acestor acțiuni, în cazul companiilor nelistate fiind

utilizată preponderent manipularea tranzacțiilor, în timp ce în cazul entităților cotate intervențiile vizează supraproducția (Al-Amri *et al.*, 2017).

Acest comportament care încalcă fundamental principiile de etică a afacerilor poate precede fraudă. Analizând acest aspect, în context malaezian, Md Nasir *et al.* (2018) identifică prezența manipulării activităților operaționale în ultimii doi ani premergători comiterii fraudei.

Determinat de motivații puternice, fenomenul manipulării rezultatelor se menține indiferent de eforturile efectuate în sensul adaptării și îmbunătățirii permanente a normelor contabile. Astfel, MAO este considerată a fi o consecință a standardelor contabile bazate pe reguli, iar MA este utilizat în contextul standardelor bazate pe principii. Din perspectiva consecințelor, MAO are efecte negative pe termen mai lung decât MA, conducând la ideea superiorității normelor bazate pe principii (Sundvik, 2019). Introducerea unor rapoarte privind responsabilitatea managerilor asupra calității situațiilor financiare nu a exercitat un efect.

Deși majoritare, concluziile privind efectul negativ al manipulării activităților operaționale au în contrapondere o serie de idei conform cărora încadrarea directă a unor acțiuni ca fiind MAO trebuie evitată (Pacheco Paredes și Wheatley, 2017). Pe cale de consecință trebuie aprofundată analiza factorilor generatori, pentru a nu confunda activitățile eficiente de afaceri cu practicile manipulatorii.

## 1.2. Rolul auditului în reducerea manipulării informațiilor financiare

Prin auditarea situațiilor financiare de către specialiști independenți este urmărită creșterea gradului de asigurare a utilizatorilor că cifrele contabile raportate prezintă o imagine corectă asupra activității entităților economice (Toma, 2012). Acționarii acordă o mai mare încredere informațiilor care sunt auditate (Haga, Höglund și Sundvik, 2018).

Relația dintre audit și manipularea rezultatelor a fost amplu studiată deoarece se așteaptă ca procesul de auditare să reprezinte o constrângere pentru management, care conduce în final la îmbunătățirea calității informațiilor financiare (Huguet și Gandia, 2016).

Calitatea auditului constă în abilitatea auditorilor de a detecta și de a raporta breșe în sistemul de contabilitate și de raportare a firmelor client (DeAngelo, 1981),

reprezentând un factor important care influențează deciziile de investiții ale utilizatorilor externi (Alhadab și Clacher, 2018).

Calitatea serviciilor de audit, apreciată prin rotația auditorului, specializarea pe domenii de activitate sau mărimea firmei de audit, contribuie la reducerea manipulării rezultatelor (Alzoubi, 2018). Aceasta este asigurată și prin independența comitetului de audit și a auditorului, elemente care conduc la reducerea problemelor generate de relația agent-client care se manifestă între manageri și acționari (Inaam și Khamoussi, 2016).

Manipularea activității operaționale este mai dificil de identificat de către auditori (Huang și Sun, 2017), comparativ cu manipularea angajamentelor, deoarece aceasta se realizează prin acțiuni economice (Manowan și Lin, 2013), ceea ce necesită un nivel ridicat al calificării auditorului. Dificultatea detectării MAO este justificată de faptul că activitățile generatoare nu sunt supuse monitorizării auditorilor sau organismelor de reglementare (Ge și Kim, 2014). Kim și Sohn (2013) afirmă chiar că MAO nu ar reprezenta principala responsabilitate a auditorului. Managerii sunt tentați să renunțe la manipularea angajamentelor pentru a manipula activitățile operaționale, deoarece acestea din urmă sunt mai puțin constrânse de mecanismele guvernantei corporative, cum ar fi independența consiliului de administrație sau auditorii externi (Sun și Liu, 2016). Totuși, auditorii sunt preocupați de manipularea activității operaționale, o măsură pentru reducerea gradului de manipulare a rezultatelor fiind specializarea acestora pe industrii (Haga, Höglund și Sundvik, 2018).

## 1.3. Dezvoltarea ipotezelor de cercetare

Deși cercetată într-o măsură mai redusă, comparativ cu manipularea angajamentelor, relația dintre nivelul manipulării și calitatea auditului (măsurată prin diferite atribute ale acestuia) reprezintă o preocupare tot mai pregnantă în literatura de specialitate.

Astfel, Chi, Lisc și Pevzner (2011) afirmă că auditorii specializați pe industrii, dimensiunea și reputația auditorului (Big4), respectiv nivelul onorariului de audit sunt asociate cu un nivel ridicat al manipulărilor în activitatea operațională, reflectându-se, în opinia noastră, posibilitatea identificării prin audit a acțiunilor generatoare. Alhadab (2018) notează că un nivel superior al onorariului de audit determină o reducere a

MAO, apreciată prin nivelul costului de producție și al cheltuielilor discreționare.

Durata contractului de audit este identificată de Jennifer Ho, Liu și Schaefer (2010) ca un indicator al calității auditului, majorarea acesteia fiind direct corelată cu nivelul de manipulare a rezultatelor. Alves (2013) afirmă că o reducere a nivelului de manipulare a rezultatelor este generată și de acțiunea conjugată a comitetului de audit și a auditorilor. Pe de altă parte, prezența membrilor comitetului de audit în mai multe echipe conduce la creșterea MAO, ca urmare a reducerii eficienței activității de monitorizare (Sun, Lan și Liu, 2014).

În contextul companiilor cu risc de insolvabilitate, Xu, Dao și Wu (2018) menționează faptul că existența manipulării activităților operaționale influențează pozitiv emiterea unei opinii fără modificări, în ceea ce privește continuitatea activității, cu efect asupra prudenței auditorului.

Reputația companiei de audit (Big4/Non-Big4) are impact asupra predictibilității informațiilor financiare. În cazul situațiilor financiare auditate de companii membre Big4 se înregistrează un nivel calitativ superior al datelor (Hussainey, 2009). Alhadab și Clacher (2018), deși acceptă că auditorii Big4 dețin experiență și tehnologii superioare celor din categoria Non-Big4, remarcă faptul că aceștia oferă o asigurare limitată în detectarea și diminuare manipulării rezultatelor. În studiul efectuat asupra companiilor din UK, autorii identifică, în cazul companiilor auditate de membri Big4, o reducere a manipulării rezultatelor prin angajamente și cheltuieli discreționare, evidențiind, totuși, prezența manipulării vânzărilor, în special în apropierea datei unei noi emisiuni de acțiuni.

În opoziție cu aceste rezultate, El-Helaly, Georgiou și Lowe (2018) afirmă că în cazul companiilor grecești care fac tranzacții intra-grup nivelul manipulării activității operaționale nu este influențat de reputația auditorilor, apreciată după apartenența acestora la una dintre categoriile Big4 sau Non-Big4.

Opinia de audit exprimată reprezintă un reper în aprecierea gradului de conformare cu regulile a procesului de elaborare a situațiilor financiare. Datorită expunerii semnificative realizate asupra calității rezultatelor financiare, opinia de audit poate reprezenta un mijloc de coerciție asupra procesului de manipulare a rezultatelor. Aljinovic Barac, Vuko și Šodan (2017)

menționează faptul că 29% din opiniile cu modificări exprimate în cazul companiilor croate evidențiază prezența unor manipulări ale rezultatelor, efectuate în principal în scopul ascunderii lipsei performanței față de investitori, creditori sau autorități. Spre deosebire de aceste concluzii, în context grecesc, Tspouridou și Spathis (2014) nu identifică o influență a opiniei de audit asupra nivelului de manipulare a rezultatului, evidențiindu-se, astfel, diferențieri ale fenomenului între spațiile economice sau metodologiile de studiu. Este validată, în acest mod, utilitatea unor asemenea cercetări, care să aprofundeze relația audit-calitate a informației financiare.

Pornind de la elementele identificate în literatură, ne-am propus testarea pentru mediul economic românesc a următoarelor ipoteze de cercetare:

*H1: Opinia de audit influențează semnificativ gradul de manipulare a vânzărilor.*

*H2: Opinia de audit influențează semnificativ nivelul de manipulare a costurilor totale ale bunurilor produse.*

## 2. Demers metodologic

Demersul de cercetare este focalizat pe estimarea măsurii în care opinia de audit influențează calitatea informațiilor financiare raportate, exprimată la rândul său prin gradul de manipulare a activității operaționale. Legătura este analizată și din perspectiva reputației firmei emitente a opiniei de audit, cabinetele de audit fiind grupate în două categorii (BIG4 și non-BIG4), procedură consacrată în literatura de specialitate.

### 2.1. Date și eșantion

Studiul a fost realizat prin utilizarea informațiilor specifice companiilor cotate pe secțiunea reglementată a Bursei de Valori București (BVB). Eșantionul a fost delimitat prin excluderea entităților cu activitate de intermediere financiară. Informațiile financiare au fost colectate manual din rapoartele anuale publicate de către companii pe site-ul BVB și acoperă un interval temporal de 6 exerciții financiare (2012-2017). În acest mod, cele 69 de companii selectate au oferit posibilitatea obținerii unei serii de date formate din 414 observații individuale. Pentru eliminarea valorilor extreme a fost folosită metoda propusă de Hoaglin și Iglewicz (1987), care presupune înlocuirea acestora cu cea mai apropiată valoare din seria de date.

## 2.2. Variabile și metode de analiză a datelor

Analiza manipulării activității operaționale, în contextul desfășurării procesului de asigurare

calitativă prin auditare, necesită utilizarea unor indicatori specifici, ale căror detalii sunt prezentate în Tabelul nr. 1.

**Tabelul nr. 1. Variabilele utilizate în studiu**

Abreviere	Denumire	Descriere
CFO	Cash-flow operațional	Fluxul de trezorerie rezultat din activitatea de exploatare
CA	Cifra de afaceri	Venituri din vânzarea mărfurilor și producția vândută diminuate cu valoarea reducerilor acordate
$\Delta CA$	Variația cifrei de afaceri	Cifra de afaceri <sub>i,t</sub> – Cifra de afaceri <sub>i,t-1</sub>
CT	Costul total	Cheltuielile din exploatare diminuate cu cheltuielile cu deprecierea imobilizărilor și a activelor circulante, cheltuielile cu provizioanele și cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
DIM	Dimensiune	Logaritm din activ total
LF	Levier financiar	Datorii totale/capital propriu
ROA	Rentabilitatea economică	Rezultat de exploatare/active totale
OP	Opinia	Variabilă dummy – preia valoarea 1 dacă este emisă o opinie fără modificări și 0 în caz contrar
BIG4	Categoria auditorului	Variabilă dummy – preia valoarea 1 dacă auditorul aparține Big4 și 0 în caz contrar

Sursa: Prelucrările autorilor, 2019

În corespondență cu motivațiile și căile de alterare a calității informației financiare, prin manipularea activității operaționale, în literatura de specialitate s-au dezvoltat numeroase modele econometrice, care încearcă să măsoare eficient intensitatea fenomenului menționat. Astfel, modelul utilizat de Dechow, Kothari și Watts (1998) și Roychowdhury (2006), prezentat în ecuația nr.

$$\frac{CFO_t}{A_{t-1}} = \alpha_0 + \alpha_1 \frac{1}{A_{t-1}} + \alpha_2 \frac{CA_t}{A_{t-1}} + \alpha_3 \frac{\Delta CA_t}{A_{t-1}} + \varepsilon_t \quad (1)$$

unde CFO reprezintă cash-flow-ul operațional din anul t, CA este cifra de afaceri din anul t;  $\Delta CA$  variația cifrei de afaceri în anul t față de anul t-1,  $\alpha_{0,3}$  coeficienți de regresie,  $\varepsilon$  termenul eroare,  $A_{t-1}$  activul total din anul t-1. Toate variabilele au fost denumite cu valoarea activului total din anul precedent. Un grad de determinație ( $R^2$ ) în creștere arată o diminuare a manipulării vânzărilor.

Manipularea costurilor bunurilor produse reprezintă o altă cale de alterare a calității informațiilor financiare și

$$\frac{CT_t}{A_{t-1}} = \beta_0 + \beta_1 \frac{1}{A_{t-1}} + \beta_2 \frac{CA_t}{A_{t-1}} + \beta_3 \frac{\Delta CA_t}{A_{t-1}} + \beta_4 \frac{\Delta CA_{t-1}}{A_{t-1}} + \varepsilon_t \quad (2)$$

unde CT reprezintă costul total al bunurilor produse în anul t;  $\beta_{0,3}$  coeficienți de regresie. O dimensiune în creștere a componentei reziduu reflectă o sporire a manipulării rezultatelor prin supraproducție.

1, pune în relație cash-flow-ul operațional cu rezultatul activității comerciale (vânzările). Pentru manipularea rezultatelor, managerii modifică condițiile vânzărilor la sfârșitul exercițiului financiar prin acordarea de reduceri sau termene de plată extinse, în scopul creșterii rezultatului curent, chiar dacă eficiența activității este redusă (prin scăderea marjei comerciale).

este realizată prin supraproducție. Recepționarea unei cantități de bunuri care depășește capacitatea de distribuție a entității generează un cost unitar mai mic (datorită diminuării costului fix unitar), ceea ce conduce la o marjă operațională mai mare, dar creează costuri adiționale suplimentare. Acest aspect al manipulării activității operaționale poate fi evaluat prin intermediul modelului surprins în ecuația nr. 2.

În scopul evaluării influenței opiniei de audit asupra gradului de manipulare a activității operaționale au fost propuse modelele din ecuațiile nr. 3 și 4.

$$CFO_t = \beta_0 + \beta_1 1/A_{t-1} + \beta_2 CA_t + \beta_3 \Delta CA_t + \beta_4 Firm\_NIV_t + \beta_5 Lag\_OP_{t-1} + \beta_6 BIG4_t + \beta_7 Lag\_OP \times BIG4_t + \varepsilon_t \quad (3)$$

$$CT_t = \beta_0 + \beta_1 1/A_{t-1} + \beta_2 CA_t + \beta_3 \Delta CA_t + \beta_4 \Delta CA_{t-1} + \beta_5 Firm\_NIV_t + \beta_6 Lag\_OP_{t-1} + \beta_7 BIG4_t + \beta_8 Lag\_OP \times BIG4_t + \varepsilon_t \quad (4)$$

Lag\_OP este opinia de audit exprimată pentru exercițiul financiar precedent, iar Firm\_Niv exprimă influența variabilelor de control introduse, respectiv LF, ROA și DIM.

Lag\_OP\*BIG4 reprezintă un indicator de sensibilitate a opiniei de audit în funcție de reputația emitentului. Variabilele de control introduse au scopul validării relației deterministe în condițiile prezenței unor factori cu posibilă influență asupra fenomenului analizat.

### 3. Rezultate și interpretări

Statisticile descriptive prezentate în Tabelul nr. 2 caracterizează condițiile economice generale în care fenomenul analizat se manifestă. Analiza a fost efectuată la nivelul întregului eșantion, precum și prin separarea acestuia în două sub-eșantioane în funcție de eficiența aplicării normelor contabile conforme cu IFRS

(International Financial Reporting Standards). Perioada 2012-2013 a fost considerată ca interval de „inițiere” în aplicarea normelor contabile internaționale (cu posibile implicații asupra calității informațiilor financiare), din cauza timpului limitat de adaptare la noile reglementări, iar perioada 2014-2017 este asociată unei aplicări „conforme” a IFRS.

Din analiza indicatorilor implicați în studiu se remarcă o serie de diferențieri ale valorilor în funcție de intervalele temporale menționate. Astfel, costul total al bunurilor vândute (CT), raportat la activul total din anul precedent, înregistrează valori ridicate în perioada de „inițiere” în aplicarea IFRS (Medie = 0,189), comparativ cu perioada 2014-2017 (Medie = 0,151), ceea ce poate semnifica o serie de dificultăți în aplicarea noilor norme contabile (în prima perioadă), ineficiență în activitatea operațională sau chiar prezența manipulării rezultatelor prin supraproducție.

Tabelul nr. 2. Statistici descriptive

Elemente	Nr obs.	Total eșantion			2012-2013 Inițiere -IFRS			2014-2017 Conform – IFRS		
		N	Medie	Std. dev.	Mediană	Medie	Std. dev.	Mediană	Medie	Std. dev.
CT	414	0,167	0,360	0,023	0,189	0,377	0,022	0,151	0,348	0,025
CFO	414	0,046	0,078	0,032	0,040	0,075	0,032	0,050	0,080	0,031
CA	414	0,637	0,477	0,541	0,617	0,530	0,534	0,668	0,439	0,542
ΔCA	414	0,001	0,129	0,006	-0,011	0,126	0,000	0,010	0,130	0,010
ROA	414	0,021	0,079	0,023	0,012	0,083	0,016	0,028	0,075	0,028
LF	414	0,660	0,754	0,351	0,744	0,816	0,403	0,603	0,705	0,319
DIM	414	18,17	1,583	18,90	19,12	1,549	18,88	19,21	1,609	18,94

Sursa: Prelucrările autorilor, 2019

Totuși, perioada 2012-2013 poate fi considerată ca un interval de revenire economică după criza financiară din 2008-2009. Afirmatia este susținută și de evoluția unor indicatori, precum CFO și CA, care în prima perioadă au valori inferioare celor înregistrate în intervalul 2014-2017 (CFO<sub>mediu 2014-2017</sub> = 0,050 > CFO<sub>mediu 2012-2013</sub> = 0,040; CA<sub>mediu 2014-2017</sub> = 0,668 > CA<sub>mediu 2012-2013</sub> = 0,617). Și variația cifrei de afaceri confirmă concluziile desprinse, în prima perioadă fiind negativă (ΔCA = -0,011) și pozitivă în perioada 2014-2017 (ΔCA = 0,010).

De asemenea, în ultima perioadă se evidențiază o sporire a performanței activității (ROA<sub>mediu 2014-2017</sub> = 0,028 > ROA<sub>mediu 2012-2013</sub> = 0,012), facilitată de o reducere a îndatorării (LF<sub>mediu 2014-2017</sub> = 0,603 < LF<sub>mediu 2012-2013</sub> = 0,744). Această evoluție a condus la creșterea dimensiunii entităților (apreciată prin totalul activelor) generată de reinvestirea profitului în activitatea proprie.

Tabelul nr. 3 surprinde matricea de corelație a variabilelor incluse în studiu. Se remarcă existența unor legături semnificative între variabilele dependente și

factorii explicativi, fapt care permite aprofundarea analizei deterministe prin testarea unor modele de regresie. De asemenea, nu au fost identificate legături

cu grad de corelație crescut între variabilele independente, astfel eliminându-se eventualele probleme de coliniaritate în modele.

**Tabelul nr. 3. Matricea de corelație**

Variabile	CT	CFO	CA	$\Delta CA$	ROA	LF	DIM	BIG4	OP
CT	1								
CFO	-.011	1							
CA	.395**	.159**	1						
$\Delta CA$	.131*	.171**	.250**	1					
ROA	.184**	.438**	.274**	.312**	1				
LF	.191**	-.097	.299**	.111*	.020	1			
DIM	-.162**	.205**	-.029	.048	.205**	.022	1		
BIG4	-.269**	.087	-.030	.040	.135*	.062	.519**	1	
OP	.089	.160**	.160**	.003	.148**	-.023	.025	-.029	1

Sursa: Prelucrările autorilor, 2019

Testarea ipotezelor de cercetare, prin modelele econometrice propuse, au generat rezultate relevante cu privire la efectul procesului de audit asupra activităților de manipulare a activităților operaționale.

În acest sens, **Tabelul nr. 4** sintetizează rezultatele obținute în urma evaluării gradului de manipulare a vânzărilor prin introducerea progresivă a variabilelor independente în modelul Roychowdhury (2006).

**Tabelul nr. 4. Influența opiniei de audit asupra gradului de manipulare a vânzărilor**

Variabile independente	Variabilă dependentă – CFO				
	1	2	3	4	5
Constantă	0,038 (0,000)	-0,112 (0,086)	-0,128 (0,071)	-0,126 (0,055)	-0,138 (0,061)
$1/A_{t-1}$	-5,027 (0,059)	1,961 (0,562)	1,996 (0,544)	2,215 (0,499)	2,266 (0,496)
$CA_t$	0,022 (0,015)	0,014 (0,100)	0,014 (0,107)	0,012 (0,176)	0,012 (0,185)
$\Delta CA_t$	0,081 (0,015)	0,025 (0,426)	0,025 (0,423)	0,029 (0,357)	0,029 (0,356)
$LF_t$		-0,014 (0,007)	-0,014 (0,008)	-0,014 (0,010)	-0,013 (0,012)
$ROA_t$		0,373 (0,000)	0,374 (0,000)	0,362 (0,000)	0,363 (0,000)
$DIM_t$		0,008 (0,018)	0,009 (0,017)	0,008 (0,015)	0,009 (0,019)
$Big4_t$			-0,005 (0,564)		-0,005 (0,734)
$OP_{t-1}$				0,015 (0,071)	0,015 (0,160)
$Big4*OP$					0,001 (0,963)
N	414	414	414	414	414
$R^2$	0,045	0,227	0,228	0,235	0,235
Sig F change	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

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

Sursa: Prelucrările autorilor, 2019

Capacitatea explicativă a modelului, apreciată prin dimensiunea raportului de determinație  $R^2$ , crește, de la 4,5% la 22,7%, în condițiile introducerii variabilelor de control, ceea ce validează oportunitatea implicării acestora în analiză. Prin nivelul redus al gradului de semnificație a modelelor ( $\text{Sig } F_{\text{change}} < 0,050$ ) este confirmată semnificația statistică a modelelor, respectiv manifestarea fenomenului de manipulare a vânzărilor. Introducerea variabilei calitative Big4, privind rolul reputației firmei de audit în controlarea fenomenului de manipulare a activității operaționale, nu a generat influențe semnificative ( $\text{Sig}_{\text{Big4}}^{\text{model 3 și 5}} > 0,05$ ). Opinia de audit exprimată pentru exercițiul financiar precedent influențează pozitiv, în sensul reducerii, manipularea rezultatelor, companiile fiind interesate în păstrarea aprecierii privind calitatea raportării financiare.

Creșterea raportului de determinație ( $R^2_{\text{model4}} > R^2_{\text{model3}}$ ) relevă o sporire a corelației dintre evoluția vânzărilor și cash-flow-ul operațional, indicând în acest mod diminuarea manipulării vânzărilor. Variabila de sensibilitate a opiniei de audit în funcție de reputația firmei de audit ( $\text{Big4} * \text{OP}$ ) nu exercită o influență semnificativă, arătând faptul că entitățile client valorizează opinia de audit și mai puțin emitentul acesteia.

Aprecierea gradului de manipulare a rezultatelor prin supraproducție este prezentată prin elementele surprinse în Tabelul nr. 5. Și în acest caz introducerea variabilelor de control (Dim, LF, ROA) validează semnificația modelelor și capacitatea explicativă a relațiilor analizate.

**Tabelul nr. 5. Impactul opiniei de audit asupra manipulării costurilor**

Variabile independente	Variabilă dependentă – CT				
	1	2	3	4	5
Constantă	-0,038 (0,232)	0,796 (0,009)	0,240 (0,452)	0,778 (0,012)	0,275 (0,412)
$1/A_{t-1}$	2,153 (0,061)	-2,584 (0,866)	0,815 (0,956)	-2,173 (0,888)	-0,763 (0,996)
$CA_t$	0,284 (0,000)	0,245 (0,000)	0,235 (0,000)	0,242 (0,000)	0,233 (0,000)
$\Delta CA_t$	0,116 (0,416)	0,024 (0,870)	0,031 (0,825)	0,029 (0,843)	0,038 (0,789)
$\Delta CA_{t-1}$	0,208 (0,354)	0,051 (0,636)	0,062 (0,715)	0,044 (0,762)	0,049 (0,726)
$LF_t$		0,045 (0,068)	0,053 (0,026)	0,046 (0,064)	0,054 (0,024)
$ROA_t$		0,584 (0,018)	0,630 (0,009)	0,569 (0,022)	0,619 (0,011)
$DIM_t$		-0,045 (0,005)	0,011 (0,510)	0,043 (0,005)	-0,012 (0,457)
$Big4_t$			-0,198 (0,000)		-0,233 (0,001)
$OP_{t-1}$				0,020 (0,611)	-0,001 (0,981)
$Big4 * OP$					0,039 (0,636)
N	414	414	414	414	414
$R^2$	0,166	0,200	0,249	0,201	0,250
Sig F change	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

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

Sursa: Prelucrările autorilor, 2019

Scăderea măsurii în care este explicată variația CT prin variația cifrei de afaceri ( $R^2_{\text{model5}} < R^2_{\text{model4}}$ ) arată creșterea

manipulării rezultatelor prin supraproducție. În cazul companiilor auditate de membri Big4 fenomenul manipulării

prin supraproducție este mai redus, comparativ cu situația în care entitățile utilizează serviciile unui auditor Non-Big4. Efectul poate fi datorat existenței unor proceduri și mecanisme de analiză superioare în cazul marilor companii de audit. Opinia de audit exprimată exercită o influență nesemnificativă, situație care confirmă faptul că identificarea supraproducției este mai dificil de evidențiat de către auditor.

**Tabelul nr. 6** prezintă analiza structurală, pe cele două intervale temporale, din punctul de vedere al aplicării normelor conform IFRS, tocmai pentru identificarea măsurii în care modul de utilizare a reglementărilor contabile influențează gradul de manipulare a activității operaționale.

Din perspectiva capacității explicative a modelelor, inclusiv a gradului de asociere dintre cele două dimensiuni, cash-flow și variație a cifrei de afaceri (care arată nivelul manipulării rezultatelor), în perioada 2014-2017 se identifică o diminuare a manipulării vânzărilor ( $R^2_{2014-2017} > R^2_{2012-2013}$ ). Apartenența la Big4 nu are o influență semnificativă, consecvent cu rezultatele obținute în analiza efectuată la nivelul întregului eșantion. Opinia de audit își păstrează influența pozitivă asupra procesului de manipulare a vânzărilor (în sensul reducerii acestuia), însă concluzia este validă doar în cazul asumării unui risc de 11,9%, respectiv 17,2%.

**Tabelul nr. 6. Analiza structurală a relației opinia de audit-manipularea vânzărilor**

Variabile independente	Variabilă dependentă – CFO					
	2012-2013			2014-2017		
	1	2	3	1	2	3
Constantă	-0,151 (0,236)	-0,155 (0,181)	-0,157 (0,224)	-0,138 (0,099)	-0,118 (0,136)	0,341 (0,000)
$1/A_{t-1}$	4,087 (0,521)	6,278 (0,568)	3,598 (0,572)	1,717 (0,649)	1,980 (0,601)	1,868 (0,631)
$CA_t$	0,002 (0,908)	-0,001 (0,916)	-0,001 (0,913)	0,025 (0,036)	0,023 (0,059)	0,023 (0,058)
$\Delta CA_t$	0,028 (0,618)	0,027 (0,625)	0,027 (0,627)	0,030 (0,433)	0,034 (0,374)	0,036 (0,349)
$LF_t$	-0,005 (0,534)	-0,002 (0,803)	-0,002 (0,811)	-0,019 (0,007)	-0,020 (0,004)	-0,019 (0,006)
$ROA_t$	0,226 (0,010)	0,218 (0,012)	0,215 (0,015)	0,489 (0,000)	0,470 (0,000)	0,481 (0,000)
$DIM_t$	0,010 (0,130)	0,009 (0,109)	0,009 (0,150)	0,009 (0,036)	0,007 (0,061)	0,009 (0,053)
$Big4_t$	-0,003 (0,840)		-0,006 (0,814)	-0,012 (0,374)		-0,017 (0,392)
$OP_{t-1}$		0,022 (0,119)	0,020 (0,265)		0,012 (0,172)	0,009 (0,523)
$Big4 * OP$			0,006 (0,837)			0,008 (0,747)
N	138	138	138	276	276	276
$R^2$	0,115	0,131	0,131	0,337	0,337	0,341
Sig F change	0,023	0,009	0,029	0,000	0,000	0,000

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

Sursa: Prelucrările autorilor, 2019

Analiza secvențială, în cazul manipulării costurilor, este surprinsă în Tabelul nr. 7. În acest caz, este reflectată o utilizare preponderentă a acestor căi de alterare a informației financiare în perioada 2014-2017, comparativ cu perioada precedentă, ceea ce poate indica o adaptare și o sporire a posibilităților de manipulare

concomitent cu utilizarea experimentată a IFRS. De asemenea, efectul pozitiv al apartenenței auditorului la Big4 se păstrează, identificându-se utilitatea reputației privind eficiența procedurilor și tehnicilor de audit în diminuarea manipulării rezultatelor.

Tabelul nr. 7. Analiza secvențială a influenței opiniei de audit asupra nivelului de manipulare a costurilor

Variabile independente	Variabilă dependentă – CT					
	2012-2013			2014-2017		
	1	2	3	1	2	3
Constantă	0,124 (0,816)	0,671 (0,180)	0,067 (0,902)	0,435 (0,280)	0,914 (0,021)	0,537 (0,216)
1/A <sub>t-1</sub>	-1,539 (0,564)	-2,074 (0,447)	-1,512 (0,574)	2,706 (0,882)	1,035 (0,956)	0,367 (0,987)
CA <sub>t</sub>	0,278 (0,000)	0,294 (0,000)	0,274 (0,000)	0,202 (0,001)	0,196 (0,001)	0,198 (0,001)
ΔCA <sub>t</sub>	0,240 (0,304)	0,240 (0,316)	0,239 (0,309)	-0,085 (0,642)	-0,086 (0,650)	-0,057 (0,757)
ΔCA <sub>t-1</sub>	0,267 (0,157)	0,254 (0,298)	0,307 (0,425)	-0,103 (0,598)	-0,109 (0,612)	-0,095 (0,649)
LF <sub>t</sub>	0,048 (0,162)	0,042 (0,244)	0,051 (0,153)	0,046 (0,173)	0,036 (0,298)	0,048 (0,160)
ROA <sub>t</sub>	0,930 (0,012)	0,959 (0,011)	0,952 (0,011)	0,347 (0,287)	0,186 (0,582)	0,352 (0,290)
DIM <sub>t</sub>	-0,005 (0,863)	-0,037 (0,132)	-0,003 (0,903)	-0,020 (0,335)	-0,049 (0,013)	-0,025 (0,253)
Big4 <sub>t</sub>	-0,172 (0,011)		-0,124 (0,235)	-0,200 (0,000)		-0,264 (0,007)
OP <sub>t-1</sub>		0,026 (0,675)	0,044 (0,557)		0,034 (0,538)	-0,008 (0,903)
Big4*OP			-0,072 (0,557)			0,094 (0,417)
N	138	138	138	276	276	276
R <sup>2</sup>	0,377	0,347	0,378	0,186	0,133	0,190
Sig F change	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000

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

Sursa: Prelucrările autorilor, 2019

## CONCLUZII

Calitatea informației publicată de companii rămâne un subiect care continuă să suscite interesul cercetătorilor, ca urmare a efectului generat asupra utilizatorilor, cu efecte semnificative asupra întregului spectru economic.

Lucrarea analizează calitatea informației financiare publicate de companiile românești cotate pe secțiunea principală a BVB, prin implicarea ca factor complementar, de influență a procesului de auditare a situațiilor financiare, respectiv opinia de audit.

Testarea ipotezelor de cercetare propuse, prin utilizarea unor modele consacrate în literatură, a identificat manifestarea fenomenului de manipulare a activităților operaționale în activitatea companiilor românești cotate, prin ambele căi de acțiune, respectiv manipularea vânzărilor și supraproducția.

Astfel, s-a constatat că demersul de auditare a situațiilor financiare diminuează manipularea vânzărilor. Din cele două elemente asociate procesului de auditare doar opinia

de audit exprimată pentru exercițiul financiar precedent exercită o influență în acest sens, apartenența auditorului la unul dintre grupuri (BIG4 sau Non-BIG4) negenerând un impact semnificativ. În cazul manipulării prin supraproducție, opinia de audit nu exercită un impact semnificativ, arătând o serie de limite în capacitatea auditorilor de a identifica acțiunile efectuate în acest sens. Se evidențiază, totuși, influența pozitivă a apartenenței auditorului la BIG4, pusă pe seama deținerii și utilizării de către aceștia a unei expertize și a unor proceduri superioare.

Aceste diferențieri între capacitatea auditorului de a remarca și influența nivelul manipulării activităților operaționale sunt susținute și de rezultatele analizei secvențiale temporale. În perioada de "inițiere" în aplicarea IFRS nivelul de manipulare a vânzărilor a fost superior celui din perioada de "conformitate" a normelor. Manipularea prin supraproducție se manifestă cu preponderență în perioada 2014-2017, evidențiindu-se, astfel, dificultatea identificării acestui tip de acțiuni în condițiile aplicării unor norme contabile considerate mai complexe.

Studiul prezintă o serie de limite generate de dimensiunea redusă a eșantionului și concentrarea exclusiv asupra companiilor cotate pe secțiunea reglementată a BVB.

Eliminarea acestor restricții și extinderea analizei la nivel regional și internațional reprezintă direcțiile viitoare de cercetare.

## BIBLIOGRAFIE

1. Abernathy, J. L., Bever, B. și Raplev, E. T. (2014). Earnings Management Constraints and Classification Shifting, *Journal of Business Finance & Accounting*, vol. 41, nr. 5-6, 600–626.
2. Al-Amri, K., Al Shidi, S., Al Busaidi, M. și Akguc, S. (2017), Real earnings management in public vs. private firms in the GCC countries: a risk perspective, *Journal of Applied Accounting Research*, vol. 18, nr. 2, pp. 242-260.
3. Alfonso, E., Cheng, C.S.A. și Pan, S. (2015), Income classification shifting and mispricing of core earnings, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, pp. 1–32.
4. Alhadab, M. (2018), Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: evidence from UK, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, vol. 16, nr. 3, pp. 395-416.
5. Alhadab, M. și Clacher, I. (2018), The impact of audit quality on real and accrual earnings management around IPOs, *The British Accounting Review*, vol. 50, nr. 4, pp.442-461.
6. Aljinovic Barac, Z., Vuko, T. și Šodan, S. (2017), What can auditors tell us about accounting manipulations?, *Managerial Auditing Journal*, vol. 32, nr. 8, pp. 788-809.
7. Alves, S. (2013), The impact of audit committee existence and external audit on earnings management: Evidence from Portugal, *Journal of Financial Reporting & Accounting*, vol. 11, nr. 2, pp. 143-165.
8. Alzoubi, E.S.S. (2018), Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 30, pp. 69-84.
9. Baatour, K., Ben Othman, H. și Hussainey, K. (2017), The effect of multiple directorships on real and accrual-based earnings management: Evidence from Saudi listed firms, *Accounting Research Journal*, vol. 30, nr. 4, pp. 395-412.
10. Brad, L., Dobre, F., Țurlea, C. și Brașoveanu, I.V. (2014), The impact of IFRS adoption in Romania upon the earnings management of the Bucharest Stock Exchange entities, *Procedia Economics and Finance*, vol. 15, pp. 871-876.
11. Chi, W., Lisic, L.L. și Pevzner, M. (2011), Is enhanced audit quality associated with greater real earnings management?, *Accounting Horizons*, vol. 25, nr. 2, pp. 315-335.
12. Chouaibi, J., Zouari, G. și Khelifi, S. (2019), How does the real earnings management affect firms innovative? Evidence from US firms, *International Journal of Law and Management*, vol. 61, nr. 1, pp. 151-169.
13. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, nr. 3, pp. 183-199.
14. Dechow, P. M., Kothari, S. P. și Watts, R. L. (1998), The relation between earnings and cash flows, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 25, pp. 133–168.
15. El-Helaly, M., Georgiou, I. și Lowe, A.D. (2018), The interplay between related party transactions and earnings management: The role of audit quality, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 32, pp. 47-60.
16. Ge, W. și Kim, J. B. (2014), Real earnings management and the cost of new corporate bonds, *Journal of Business Research*, vol. 67, nr. 4, pp. 641-647.
17. Gajevszky, A. (2014), The Impact of auditor's opinion on earnings management: evidence from Romania, *Network Intelligence Studies*, vol. 2, nr. 3, pp. 61-73.
18. Haga, J., Höglund, H. și Sundvik, D. (2018), Stock market listing status and real earnings management, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 37, nr. 5, pp. 420-435.
19. Haw, I. M., Ho, S. S. și Li, A. Y. (2011), Corporate Governance and Earnings Management by Classification Shifting, *Contemporary Accounting Research*, vol. 28, nr. 2, pp. 517-553.
20. Healy, P. M. și Wahlen, J. M. (1999), A Review of The Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting, *Accounting Horizons*, vol. 13, pp. 365-383.
21. Hoaglin, D.C. și Iglewicz, B. (1987), Fine-tuning some resistant rules for outlier labeling, *Journal of the American Statistical Association*, vol. 82, nr. 400, pp. 1147-1149.
22. Huguet, D. și Gandía, J.L. (2016), Audit and earnings management in Spanish SMEs, *BRQ Business Research Quarterly*, vol. 19, nr. 3, pp. 171-187.
23. Huang, X.S. și Sun, L. (2017), Managerial ability and real earnings management, *Advances in accounting*, vol. 39, pp. 91-104.

24. Hussainey, K. (2009), The impact of audit quality on earnings predictability, *Managerial Auditing Journal*, vol. 24, nr. 4, pp. 340-351.
25. Ibrahim, S., Xu, L. și Rogers, G. (2011), Real and accrual-based earnings management and its legal consequences: Evidence from seasoned equity offerings, *Accounting Research Journal*, vol. 24, nr. 1, pp. 50-78.
26. Istrate, C., Georgescu, I.E., Carp, M., Robu, I.B. și Pavaloaia, L. (2015), Accruals earnings management in emerging markets under the transition to IFRS: The case of Romanian listed companies, *Transformations in Business & Economics*, vol. 14, nr. 2A, pp. 393-411.
27. Istrate, C. (2019), Detecting earnings management using Benford's Law: the case of Romanian listed companies, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, vol. 18, nr. 2, pp. 198-223.
28. Inaam, Z. și Khamoussi, H. (2016), Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: a meta-analysis, *International Journal of Law and Management*, vol. 58, nr. 2, pp. 179-196.
29. Jennifer Ho, L.C., Liu, C.S. și Schaefer, T. (2010), Audit tenure and earnings surprise management, *Review of Accounting and Finance*, vol. 9, nr. 2, pp. 116-138.
30. Kiattikulwattana, P. (2014), Earnings management and voluntary disclosure of management's responsibility for the financial reports, *Asian Review of Accounting*, vol. 22, nr. 3, pp. 233-256.
31. Kim, J.B. și Sohn, B.C. (2013), Real earnings management and cost of capital, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 32, nr. 6, pp. 518-543.
32. Kuo, J.M., Ning, L. și Song, X. (2014), The real and accrual-based earnings management behaviors: Evidence from the split share structure reform in China, *The International Journal of Accounting*, vol. 49, nr. 1, pp. 101-136.
33. Li, V. (2019), The effect of real earnings management on the persistence and informativeness of earnings, *The British Accounting Review*, vol. 51, nr. 4, pp. 402-423.
34. Manowan, P. și Lin, L. (2013), Dual class ownership structure and real earnings management, *International Journal of Accounting and Finance*, vol. 4, nr. 1, pp. 86-97.
35. McVay, S. E. (2006), Earnings Management Using Classification Shifting: An Examination of Core Earnings and Special Items, *The Accounting Review*, vol. 81, pp. 501-531.
36. Md Nasir, N.A.B., Ali, M.J., Razaque, R.M. și Ahmed, K. (2018), Real earnings management and financial statement fraud: evidence from Malaysia, *International Journal of Accounting & Information Management*, vol. 26, nr. 4, pp. 508-526.
37. Moradi, M., Salehi, M. și Zamanirad, M. (2015), Analysis of incentive effects of managers' bonuses on real activities manipulation relevant to future operating performance, *Management Decision*, vol. 53, nr. 2, pp. 432-450.
38. Pacheco Paredes, A.A. și Wheatley, C. (2017), Real earnings management or "just business", *Journal of Financial Economic Policy*, vol. 9, nr. 3, pp. 268-283.
39. Pappas, K., Walsh, E. și Xu, A.L. (2019), Real earnings management and Loan Contract terms, *The British Accounting Review*, vol. 51, nr. 4, pp. 373-401.
40. Roychowdhury, S. (2006), Earnings management through real activities manipulation, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 42, pp. 335-370.
41. Sun, J. și Liu, G. (2016), Does analyst coverage constrain real earnings management?, *The Quarterly Review of Economics and Finance*, vol. 59, pp. 131-140.
42. Sun, J., Lan, G. și Liu, G. (2014), Independent audit committee characteristics and real earnings management, *Managerial Auditing Journal*, vol. 29, nr. 2, pp. 153-172.
43. Sundvik, D. (2019), The impact of principles-based vs rules-based accounting standards on reporting quality and earnings management, *Journal of Applied Accounting Research*, vol. 20, nr. 1, pp. 78-93.
44. Toma, C. (2012), Rolul auditului financiar în creșterea calității informațiilor financiare, *Audit Financiar*, vol. 10, nr. 95, pp. 5-13.
45. Tspouridou, M. și Spathis, C. (2014), Audit opinion and earnings management: Evidence from Greece, *Accounting Forum*, vol. 38, nr. 1, pp. 38-54.
46. Xu, H., Dao, M. și Wu, J. (2018), The effect of real activities manipulation on going concern audit opinions for financially distressed companies, *Review of Accounting and Finance*, vol. 17, nr. 4, pp. 514-539.
47. Zang, A. Y. (2012), Evidence on the Trade-Off Between Real Activities Manipulation and Accrual-Based Earnings Management, *The Accounting Review*, vol. 87, pp. 675-703.



# Interdependența dintre departamentul de Controlling și Management – Premisă pentru atingerea obiectivelor organizaționale

*Prof. univ. dr. Ovidiu Constantin BUNGET,*  
Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de  
Economie și Administrare a Afacerilor,  
e-mail: ovidiu.bunget@e-uvt.ro

*Drd. Anca Ioana BRÎNDUȘE,*  
Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de  
Economie și Administrare a Afacerilor,  
e-mail: anca.brinduse93@e-uvt.ro

## Rezumat

*Acest articol își propune să reliefeze puternica legătură dintre activitățile managerilor și cele ale controllerilor, precum și câteva dintre beneficiile acestora.*

*Complexitatea operațiunilor desfășurate în cadrul unei companii, precum și dinamismul mediului economic au condus la dezvoltarea departamentului de controlling în cadrul organizațiilor. Datorită acestor transformări prin care a trecut profesia de controller, s-a considerat necesară o analiză atentă a literaturii de specialitate care abordează această temă. De asemenea, informațiile furnizate de literatura de specialitate vor fi corelate cu cele regăsite în practicile companiilor în cadrul cărora s-a dezvoltat tot mai mult profesia de controller, în vederea asigurării relevanței studiului.*

**Cuvinte-cheie:** *controlling, manager, obiective organizaționale*

**Clasificare JEL:** *M10, M41*

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Bunget, O. C., Brîndușe, A. I. (2019), Connection Between Controlling Department and Management – Premise for Achieving Organizational Objectives, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 4(156)/2019, pp. 680-688, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/156/027

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/156/027>  
Data primirii articolului: 3.08.2019  
Data revizuirii: 20.08.2019  
Data acceptării: 25.09.2019

## Introducere

Rolul controller-ului a trecut prin transformări semnificative, pornind de la simple operațiuni contabile, până la transmiterea informațiilor necesare managerilor în luarea deciziilor. Încă din anul 1965 a început să se contureze rolul controllerului, însă acesta nu era bine delimitat, așa cum menționa și Anthony (1965): cei care poartă denumirea de *controller* sunt persoane care întreprind activități puțin mai avansate decât contabilitatea primară și ajung până la a realiza activități specifice managementului executiv. În prezent, principalul obiectiv al unui controller este de a sprijini managementul în vederea atingerii obiectivelor stabilite, prin furnizarea informațiilor relevante în acest sens (Eschenbach & Siller, 2014). Așadar, se poate evidenția deja strânsa legătură dintre manager și controller, care se poate realiza doar prin intermediul unei comunicări eficiente între cele două părți. Așadar, prima întrebare de cercetare este *Cum poate fi definită noțiunea de controller?* După ce se va contura o definiție a acestui concept, urmărind și evoluția în timp pe care a avut-o, se vor exemplifica *responsabilitățile, dar și calitățile pe care trebuie să le îndeplinească un controller.* În final, articolul se va concentra pe modalitatea în care managerii și controlerii colaborează și cum poate această colaborare să contribuie la atingerea obiectivelor organizaționale. Relevanța acestui articol constă în faptul că va clarifica termenul de *controller* și va reuni conceptele teoretice cu cele practice în vederea unei bune aplicări a teoriei în cadrul companiilor care au departamente de controlling.

Prezentul articol are următoarea structură: introducere, în cadrul căreia se definesc obiectivele și relevanța cercetării, urmată de studiul literaturii de specialitate. În continuare, se va defini metodologia de cercetare și se vor prezenta rezultatele obținute, alături de concluzii.

## 1. Metodologia de cercetare

Acest articol urmărește în primul rând explicarea termenului de controller, având ca principală sursă literatura de specialitate. În vederea colectării informațiilor necesare se va utiliza o cercetare teoretică

a articolelor și publicațiilor de specialitate. Pentru a identifica responsabilitățile, dar și competențele unui controller, se va realiza o cercetare atât asupra literaturii de specialitate, dar și asupra cerințelor pe care companiile le au în ceea ce privește acest post.

## 2. Revizuirea literaturii de specialitate

### 2.1. Evoluția conceptului de controlling

Unul dintre principalele motive care a dus la apariția controlului de gestiune, care stă la baza conceptului de controlling, a fost descentralizarea, ca urmare a dezvoltării micilor întreprinderi în corporații de dimensiuni mari, cu locații dispersate din punct de vedere geografic (Pavlovskă & Kuzmina-Merlino, 2013). Conceptul de controlling a pornit de la o abordare contabilă, fiind definit ca un proces prin care managerii trebuie să asigure alocarea eficientă și eficace a resurselor în vederea îndeplinirii obiectivelor organizaționale (Anthony, 1965). Următoarele abordări au continuat să pună accentul pe calculația costurilor și elaborarea bugetelor, chiar dacă s-a înțeles că scopul controllingului era atingerea obiectivelor organizaționale (Kloot, 1997). În următorii ani, controllingul a continuat să își extindă aria de aplicabilitate, prin adoptarea unor noi activități. În prezent, pe lângă exercitarea activităților de elaborare a bugetelor și a previziunilor financiare, acesta a devenit un instrument de planificare și control, care prezintă abaterile dintre rezultatele efective și cele bugetate, însoțite de explicații elocvente (Eschenbach & Siller, 2014).

Având în vedere faptul că responsabilitățile unui controller derivă din contabilitatea managerială, s-a considerat relevantă prezentarea evoluției contabilității de gestiune de-a lungul timpului pentru înțelegerea rațiunilor care au stat la baza formării acestei profesii. Evoluția contabilității de gestiune poate fi împărțită în câteva faze, după cum este prezentată de către Federația Internațională a Contabililor (1988), în **Tabelul nr. 1: determinarea costurilor și controlul financiar, furnizarea informațiilor către management pentru planificare și control, reducerea consumului de resurse utilizate și valoare adăugată prin utilizarea eficientă a resurselor.** Ceea ce trebuie subliniat este faptul că nicio fază nu o exclude pe cealaltă, ci fiecare fază nouă preia elementele fazei precedente, la care adaugă tehnici și concepte noi.

**Tabelul nr. 1. Caracteristicile contabilității de gestiune în cele 4 faze ale evoluției**

	Perioada reprezentativă	Responsabilități	Scop principal
Faza 1: Determinarea costurilor și Controlul Financiar	Înainte de 1950	Activități tehnice și repetitive pentru asigurarea continuității activității	Determinarea costurilor și controlul asupra nivelului acestora
Faza 2: Furnizarea informațiilor către management pentru planificare și control	1950 – 1964	Furnizarea informațiilor relevante pentru a sprijini operațiunile managementului de linie	Furnizarea informațiilor relevante în planificare, control și procesul decizional
Faza 3: Reducerea consumului de resurse utilizate	1965 – 1984	Managementul resurselor (inclusiv a informațiilor) în vederea creșterii profitului prin reducerea resurselor utilizate	Reducerea consumurilor și a pierderilor de resurse prin analiza proceselor de fabricație și utilizarea tehnicilor de management a costurilor
Faza 4: Valoare adăugată prin utilizarea eficientă a resurselor	1985 – prezent	Îmbunătățirea rezultatelor și adăugarea de valoare prin alocarea eficientă și eficace a resurselor	Crearea de valoare prin utilizarea eficientă a resurselor, care să determine valoare pentru clienți, pentru părțile interesate și să creeze inovare

Sursa: International Federation of Accountants, 1998

### Faza 1: Determinarea costurilor și Controlul Financiar

Această fază este cunoscută ca fiind o activitate tehnică și repetitivă, necesară în vederea atingerii obiectivelor organizaționale. Principalul său scop a fost determinarea costului de producție. Deoarece procesele tehnologice erau relativ simple, costurile cu materia primă și materialele puteau fi identificate cu ușurință, fiind în strânsă legătură cu timpul manual de prelucrare. Prin urmare, numărul orelor de manoperă era baza de repartizare a costurilor indirecte pe fiecare produs. În ceea ce privește evaluarea stocurilor, s-au dezvoltat metodele FIFO (First In First Out) și LIFO (Last In First Out) (Prakash, 2013).

Bugetarea costurilor și controlul financiar venea în completarea acestor calculații. Însă, managementul folosea prea puțin din aceste informații pentru a lua decizii. Era preocupat în special de capacitatea de producție existentă și de posibila extindere a acesteia, mai mult decât de analiza costurilor de producție (Abdel-Kader & Luther, 2006). Acest lucru se datora lipsei unei concurențe puternice de pe piață în ceea ce privește calitatea sau prețul. De asemenea, procesul de fabricație era foarte bine

cunoscut și înțeles, lipsind inovarea sau modernizarea produselor sau a tehnologiilor.

### Faza 2: Furnizarea informațiilor către management pentru planificare și control

Așa cum se poate deduce din denumirea acestei faze, atenția s-a extins de la calculația costurilor la furnizarea informațiilor către management pentru a-i sprijini în activitățile de planificare și control (Kamal, 2015). A fost nevoie de un efort susținut atât din partea managerilor, cât și din partea controllerilor pentru a se putea adapta noului mod de lucru. În continuare, atenția managementului era îndreptată doar către procesul de producție și administrație internă, fără a avea preocupări strategice sau conectate la mediul înconjurător.

### Faza 3: Reducerea consumului de resurse utilizate

Procesul de producție a început să sufere diverse modificări datorită progresului tehnologic rapid. Acest factor a determinat apariția unei competiții acerbe, care a cauzat numeroase modificări în sectorul industrial (Abdel-Kader & Luther, 2006). Spre exemplu, utilizarea roboților și a tehnologiilor computerizate a dus la o îmbunătățire a calității produselor, dar și la reducerea costurilor. De asemenea, apariția acestor tehnologii au

facilitat accesul managerilor la informații în timp real (Waweru, 2010). Metodele dezvoltate în cadrul contabilității de gestiune din această perioadă au fost JIT (Just in Time) și ABC (Activity Based Costing) (Prakash, 2013).

Principala provocare din această fază a fost confruntarea cu organizațiile competitori la nivel global. Pentru a face față acestei situații, companiile au fost nevoite să utilizeze noi metode de conducere și să țină costurile sub control prin reducerea resurselor utilizate în procesele de producție (Abdel-Kader & Luther, 2006). Acest lucru a fost posibil prin motivarea și implicarea angajaților, deoarece ei au contribuit la crearea și distribuirea informațiilor necesare managementului de la toate nivelele ierarhice. Asigurarea informațiilor necesare a fost indispensabilă în vederea păstrării avantajului competitiv într-un mediu de afaceri care începea să devină tot mai dinamic și supus schimbărilor.

#### **Faza 4: Valoare adăugată prin utilizarea eficientă a resurselor**

Începând cu anii 1990, organizațiile din toată lumea s-au confruntat cu numeroase provocări cauzate de progresul tehnologic rapid, cum ar fi apariția și extinderea paginilor web, care au condus la utilizarea comerțului online (Hopper et. al, 1995). Pentru a face față competiției, controllerii și-au extins aria de responsabilitate de la reducerea resurselor la crearea de valoare pentru părțile interesate prin utilizarea eficientă a resurselor. În acest sens, au fost necesare metode care să identifice factorii care creează valoare pentru clienți, furnizori, angajați, investitori sau acționari, precum și modurile în care se poate inova în organizație (Kamal, 2015). Printre cele mai cunoscute metode utilizate în această perioadă sunt TQM (Total Quality Management) și ABM (Activity-Based Management).

Se poate observa cu ușurință faptul că în timpul evoluției controllingului, utilizarea eficientă a resurselor și crearea de valoare au luat locul furnizării de informații relevante. Acest lucru nu denotă faptul că informația nu mai reprezintă o prioritate în conducerea companiilor, ci doar că abordarea ei este diferită. Pe măsura trecerii timpului, informația este considerată o resursă la rândul ei și trebuie tratată ca atare. Ceea ce trebuie

subliniat este faptul că persoanele din departamentul de controlling încă sunt responsabile de furnizarea informațiilor relevante către management, doar că sarcinile lor cuprind acum mai multe arii de interes. În prezent, controlling-ul a devenit o parte integrată a managementului, care are ca principal obiectiv crearea de valoare pentru părțile interesate.

#### **2.2. Delimitări conceptuale privind noțiunea de controller**

Ceea ce a reprezentat o provocare este ambiguitatea termenilor utilizați în acest domeniu. În timp ce în literatura de specialitate acest rol este cunoscut sub conceptul de contabil de gestiune, în mediul de afaceri se utilizează tot mai mult termenul de controller, preluat din limba germană. Din cauza acestei ambiguități, în practică, se întâlnesc diferite denumiri pentru cei care ocupă aceste posturi, spre exemplu: controller, controller financiar, analist financiar, expert în planificare și analiză sau contabil de gestiune (Szychta & Dobroszek, 2017).

Așa cum s-a menționat, termenul de controlling a fost introdus în țările vorbitoare de limbă germană, dar având originile în contabilitatea și controlul de gestiune. În ultimele accepțiuni, acest rol a depășit nivelul operațional, și chiar și pe cel strategic, și a ajuns să constituie o coordonare managerială complexă care integrează controlul de gestiune, sistemele de planificare și control, structura organizațională, precum și sistemul de recompensare existent în companii (Schaffer & Binder, 2008). Eschenbach & Siller (2014) explică faptul că un controller poate fi perceput ca pilot, conștiință economică, medic, copilot etc. Acesta trebuie să aibă înțelegerea asupra proceselor economice, dar și asupra strategiei pentru a putea să vină în sprijinul managerului.

Într-un studiu privind percepția persoanelor din conducerea instituțiilor de învățământ superior asupra termenului de controlling, cele mai multe au fost de acord cu definiția enunțată de Asociația Internațională a Controllerilor (IGC): „Controlling-ul este o activitate specifică managementului. Este un domeniu orientat către atingerea obiectivelor și își îndreaptă toate acțiunile în acest scop. Prin urmare, calculația, planificarea, dar și monitorizarea și controlul ocupă roluri centrale. Aceste activități se referă atât la deciziile managerilor de la diferite

nivele ierarhice, dar și la managementul întregii companii” (ICV&IGC, 2012).

### **2.3. Rolul controllerului în România, precum și conexiunea acestuia cu auditorul financiar**

Așa cum s-a prezentat anterior, un controller îndeplinește roluri multiple și interacționează îndeaproape cu persoanele din conducere. Deoarece în România nu există funcția de controller, în cadrul Clasificării Ocupațiilor din România se prezintă ca „Specialist în planificare, control și raportare a performanței economice” (Ministerul Muncii și Justiției Sociale). Încă din descrierea acestei profesii, se poate distinge faptul că un bun controller trebuie să fie un specialist în domeniul economic – financiar, dar totodată să aibă abilități analitice, de comunicare, de sinteză și de prezentare. Acest rol a apărut în România odată cu dezvoltarea companiilor multinaționale, dar și ca urmare a mediului de afaceri extrem de volatil. Remus Laes, partener în cadrul unei companii de consultanță, susține faptul că „O companie are nevoie de decizii rapide, fundamentate și adaptate, capacitate de reacție și reducerea complexității. Aici intervine rolul controller-ului.” Într-un studiu calitativ realizat de Contrast Management Consulting și Controller Institut România s-a demonstrat că doar 13 din cele 38 de companii participante au implementat un sistem avansat de controlling, în timp ce 40% au un controlling de bază, iar 26% unul minimal. Din aceste date putem să concluzionăm faptul că profesia de controller a depășit faza incipientă în România și că tot mai multe companii aleg să utilizeze instrumentele specifice controlling-ului.

Controller-ul poate fi perceput și ca o interfață între management și celelalte departamente ale companiilor, care transmite informațiile relevante către management și se asigură mai apoi că direcțiile stabilite de conducere sunt urmate de către angajații companiilor. Pentru a putea asigura eficiența și eficacitatea acestor

activități, tot mai multe companii de pe piața românească se axează pe digitalizarea serviciilor oferite de departamentul de controlling. Conform Horvath & Partners (2019), în țările din Europa Centrală și de Est, două treimi din companii își concentrează eforturile în direcția creșterii digitalizării în cadrul departamentelor financiare. „Atunci când departamentul financiar folosește în mod inteligent noile instrumente și metode digitale, se obține un sistem de controlling mai eficient și proactiv” (Kurt Weber, 2019).

Existența unui sistem eficient de controlling oferă auditorului un grad de siguranță ridicat în desfășurarea misiunii de audit. Rolul principal al auditorului financiar este de a oferi o asigurare rezonabilă în ceea ce privește corectitudinea întocmirii situațiilor financiare (IAASB). Această opinie depinde în cea mai mare parte de calitatea informațiilor pe care auditorii le au la dispoziție. Atunci când există un departament de controlling bine organizat, auditorii pot să utilizeze diferite rapoarte și informații suplimentare pentru a se asigura că datele pe care le au din contabilitatea financiară sunt corecte. Pentru un auditor, datele obținute de la controller reprezintă o asigurare suplimentară în ceea ce privește informațiile utilizate în exprimarea opiniei de audit (Georgescu, et al., 2006; Ahid & Augustine, 2012). Prin urmare, în vederea desfășurării corespunzătoare a unei misiuni de audit este nevoie de o strânsă colaborare între auditori și controlleri.

### **2.4. Competențele necesare rolului de controller**

Având în vedere complexitatea activităților realizate de controlleri, este evident faptul că aceștia necesită cunoștințe de specialitate, dar și abilități de comunicare și muncă în echipă. În ceea ce privește competențele necesare pentru a ocupa funcția de controller, Eschenbach & Siller (2014) realizează profilul persoanelor din controlling, prezentat în Tabelul nr. 2.

**Tabelul nr. 2. Profilul persoanelor care activează în domeniul controlling-ului**

Abilități și competențe	Abilități personale: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Etică</li> <li>• Gândire analitică</li> <li>• Atitudine critică</li> <li>• Inițiativă</li> <li>• Precizie</li> <li>• Creativitate</li> <li>• Flexibilitate</li> </ul>
	Competențe de comunicare: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Abilități de comunicare</li> <li>• Spirit de echipă</li> <li>• Capacitate de informare</li> <li>• Câștigarea încrederii</li> </ul>
	Competențe metodice
	Cunoștințe de specialitate
	Cunoștințe specifice

Sursa: Eschenbach & Siller, 2014

În vederea comparării competențelor identificate la nivel teoretic cu cele existente în mediul de afaceri, am evidențiat abilitățile cerute de cele mai mari companii din Europa. Acestea au fost selectate având în vedere nivelul vânzărilor înregistrate în 2018. Prin această analiză comparativă s-a dorit

conturarea profilului de controller, utilizând atât informații teoretice, dar și practice. Astfel, am evidențiat în ce măsură competențele prezentate anterior se regăsesc în cerințele marilor companii. Companiile selectate pentru această analiză sunt prezentate în **Tabelul nr. 3**.

**Tabelul nr. 3. Cele mai mari companii din Europa în ceea ce privește valoarea vânzărilor**

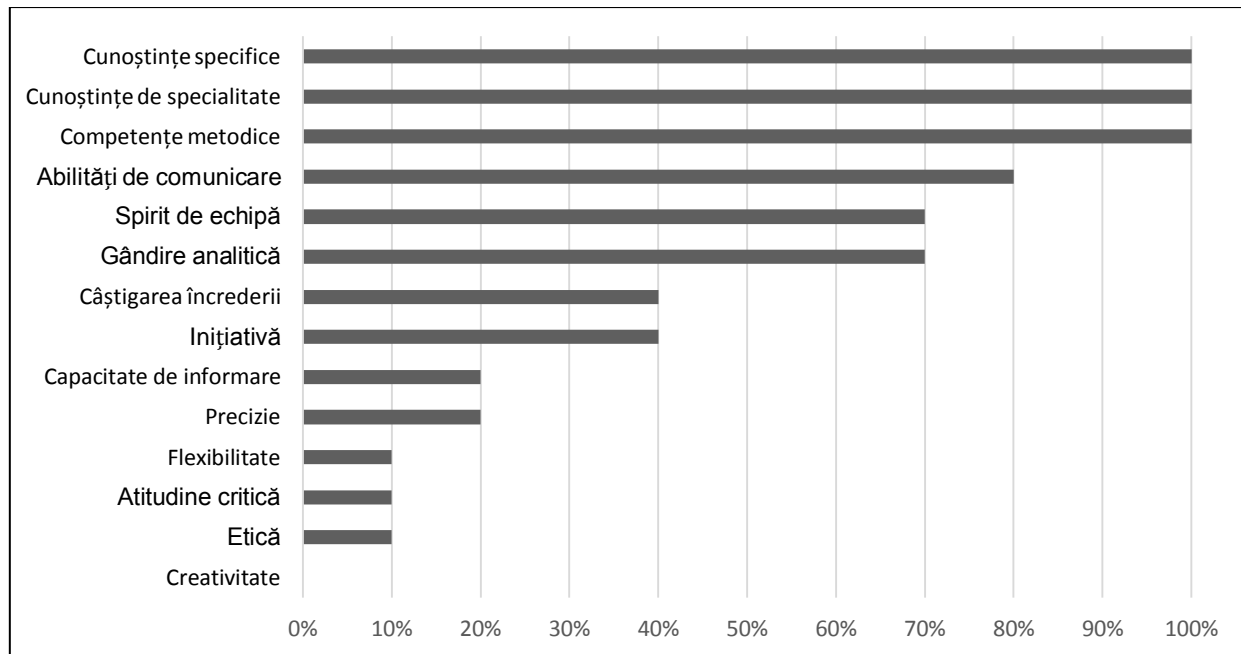
Companie	Valoarea vânzărilor în anul 2018 (USD)
1. Royal Dutch Shell	311.9 mld
2. Volkswagen	260 mld
3. British Petroleum	244.6 mld
4. Glencore	205.5 mld
5. Daimler	185.2 mld
6. AXA	149.5 mld
7. Total	149.1 mld
8. Allianz	123.5 mld
9. BNP Paris	117.4 mld
10. Gazprom	111.9 mld

Sursa: <https://www.globaldatabase.com/top-50-companies-in-europe-by-revenue-in-2018>

După ce s-au analizat cerințele pentru postul de controller în cadrul acestor companii, am realizat o comparație cu abilitățile menționate anterior de către

Eschenbach & Siller (2014). Rezultatele obținute se pot observa în **Figura nr. 1**.

**Figura nr. 1. Frecvența competențelor existente la nivel teoretic în cadrul marilor companii**



Sursă: Proiecție proprie a autorilor

După cum se poate observa, cunoștințele de specialitate, precum și cele specifice sunt dorite în rândul tuturor companiilor selectate în eșantion. De asemenea, sunt indispensabile competențele metodice. Pe lângă aceste competențe, este foarte apreciată abilitatea de a comunica, atât oral, cât și în scris. Acest lucru se datorează faptului că persoanele din departamentul de controlling se află în strânsă legătură cu persoane din diverse departamente sau cu managementul, iar capacitatea de a comunica este esențială în desfășurarea corespunzătoare a activităților. Spiritul de echipă, precum și gândirea analitică sunt următoarele cele mai apreciate abilități, fiind dorite de 70% dintre firmele analizate. Câștigarea încrederii și inițiativa sunt abilități menționate de 40% dintre firmele analizate. Următoarele abilități sunt considerate necesare de mai puțin de 30% din firmele analizate, iar creativitatea nu este o abilitate dorită. Totuși, unele companii menționează abilitatea de a realiza prezentări, unde s-ar putea utiliza creativitatea controllerului. Există posibilitatea ca unele companii să considere aceste competențe ca fiind asumate de la sine, fără a mai fi necesară menționarea lor. Spre exemplu, etica

profesională este necesară în desfășurarea oricărei profesii. Pe lângă aceste abilități, am mai regăsit și alte competențe dorite pentru un controller. Spre exemplu, se menționează o atitudine orientată spre rezultate, motivare, dar și abilități de planificare sau negociere.

În concluzie, se poate observa faptul că abilitățile și competențele menționate în studii teoretice se regăsesc într-o mare măsură (48%) printre cele dorite de către marii angajatori. Însă, aceștia au propriile cerințe, adaptate la specificul industriei sau la cultura organizațională.

## 2.5. Responsabilitățile controller-ului și colaborarea acestuia cu managementul

Pentru a putea determina modalitatea în care managerii și controllerii colaborează, este necesară delimitarea sarcinilor acestora în cadrul companiei. În timp ce managerii au ca rol primordial atingerea rezultatelor dorite, controllerii ar trebui să asigure transparența în ceea ce privește strategia, procesele, bugetele și rezultatele obținute (ICG, 2006). Mai mult, principalele activități ale departamentului de

controlling sunt în strânsă legătură cu următoarele subiecte: calculația costurilor, elaborarea bugetelor, acordarea suportului în procesul decizional, evaluarea performanței și raportare (Gnawali, 2017). Deși controlling-ul este recunoscut pentru principalele sale activități referitoare la calculația costurilor și elaborarea bugetelor, acesta a devenit un domeniu complex, fiind în contact direct cu membrii din conducere. Își face resimțit rolul în special în procesul decizional, care a devenit o provocare în mediul de afaceri caracterizat de competitivitate și dinamism (Wu et al, 2015). Altfel spus, prin intermediul activităților desfășurate de controlleri, compania își va menține direcția spre atingerea obiectivelor stabilite, reducând pe cât posibil abaterile care pot apărea.

Pentru a putea înțelege pe deplin rolul controller-ului, trebuie să se pornească de la responsabilitățile contabilului de gestiune. Acesta ar trebui să fie perceput ca principala sursă de furnizare a informațiilor relevante utilizate în procesul decizional. Deși aceasta a fost principala responsabilitate a contabililor de gestiune, rolul acestora a evoluat într-unul complex, ajungând adevărați parteneri de afaceri ai managementului (Szychta & Dobroszek, 2017). Un bun controller va aduna toate informațiile pe care le are la dispoziție și le va sintetiza, prezentându-i managerului doar informațiile relevante, în vederea simplificării procesului decizional. Pe cealaltă parte, managerul va comunica modul și frecvența cu care dorește să primească datele. Dacă managementul are la dispoziție informațiile necesare și corecte, va putea să întreprindă acțiunile necesare în vederea atingerii obiectivelor. În același timp, dacă departamentul de controlling cunoaște intențiile și preocupările managementului, va putea furniza toate datele de care este nevoie. Prin urmare, o bună colaborare între manageri și controlleri va crește probabilitatea ca obiectivele organizaționale să fie îndeplinite deoarece managerii orientează toate activitățile în această direcție, iar controllerii se asigură că acțiunile sunt îndeplinite corespunzător și îi semnalează managementului orice abateri care apar de-a lungul acestui proces.

### 3. Concluzii

Având în vedere ambiguitatea care există asupra termenului de *controller*, în cadrul prezentului articol s-au adus lămuriri în ceea ce privește definirea acestui termen. Astfel, se poate spune că un controller trebuie să aibă o bună înțelegere a proceselor care se desfășoară în cadrul companiilor, dar și asupra strategiei pentru a putea să vină în sprijinul managerului. Scopul principal al unui controller este să acorde suport conducerii, pentru ca împreună să atingă obiectivele organizaționale stabilite. S-a considerat de asemenea relevantă prezentarea profesiei de controller în România: premisele care au stat la baza apariției acesteia, dar și gradul în care companiile au dezvoltat un departament de controlling. S-a putut observa și modul în care controllerul colaborează cu auditorul în cadrul misiunilor de audit. De asemenea, s-au trasat principalele abilități și competențe pe care acesta trebuie să le dețină. Din analiza realizată asupra literaturii de specialitate, dar și a mediului de afaceri, s-a putut observa faptul că unele competențe sunt comune atât în teorie, cât și în practică, cum ar fi pregătirea profesională, competențele de comunicare, spiritul de echipă sau gândirea critică. Totodată, mediul de afaceri nu pune accentul în mod deosebit pe inițiativă, capacitatea de informare, câștigarea încrederii, atitudine critică sau creativitate. Așa cum s-a menționat anterior, este foarte posibil ca entitățile economice să nu menționeze necesitatea unora dintre aceste atribute deoarece ele se consideră asumate de la sine.

În ultima parte a articolului s-au prezentat principalele responsabilități ale unui controller, precum și interacțiunea acestuia cu managementul. Controllerii ar trebui să asigure transparența în ceea ce privește strategia, procesele, bugetele și rezultatele obținute și să furnizeze informațiile necesare managementului în procesul decizional. Având în vedere faptul că managerii au ca rol primordial atingerea obiectivelor stabilite, aceștia trebuie să colaboreze îndeaproape cu personalul din departamentul de controlling pentru a se asigura că dispun de toate informațiile necesare și pentru a orienta activitățile în direcția dorită. Prin urmare, o colaborare bună dintre cele două părți poate influența în sens pozitiv măsura în care sunt atinse obiectivele organizaționale.

## BIBLIOGRAFIE

1. Abdel-Kader, M., and Luther, R., 2006. IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting: a Research Note. *Advances in Management Accounting*, 15, pp. 229-247.
2. Ahid, M., and Augustine, A., 2012. The Roles and Responsibilities of Management Accountants in the Era of Globalization. *Global Journal of Management and Business Research*, 12(15), pp. 42 -53
3. Anthony, R., 1965. Planning and Control Systems. A Framework for Analysis. Boston: *Harvard Business Review Press*.
4. Eschenbach, R., and Siller, H., 2014. Controlling profesional: concepte și instrumente. *Editura Economică*, București
5. Georgescu, I., Betianu, L., and Macovei, C., 2006. The Role of the Management Accounting in Financial Auditing Quality Enhancement. *Second International Conference on Business, Management and Economics*. Available at <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.924337>
6. Gnawali, A., 2017. Management Accounting Systems and Organizational Performance of Nepalese Commercial Banks. *The Journal of Nepalese Business Studies*, 10(1), pp. 8-19.
7. Hopper, T., Ashton, D., and Scapens, R., 1995. The Changing Nature of Issues in Management Accounting. În *Issues in Management Accounting*. Hemel Hempstead: Prentice Hall.
8. Kamal, S., 2015. Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost and Management*, 43(4) , pp. 12-19.
9. Kloot, L., 1997. Organisational learning and management control systems: responding to environmental change. *Management Accounting Research*, 7, pp. 47-73.
10. Pavlovska, O., and Kuzmina-Merlino, I., 2013. Evolution of Management Controlling Framework: Literature Review. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 99 (6), pp. 1044-1053.
11. ICV, IGC, 2012, Perspective of the International Controller Association ICV and the International Group of Controlling IGC, accesibil la: [https://www.igccontrolling.org/fileadmin/pdf/grundsatzposition\\_e.pdf](https://www.igccontrolling.org/fileadmin/pdf/grundsatzposition_e.pdf) accesat la: 24.06.2019
12. Prakash, M., 2013. Evolution and Changes in Management Accounting Practices. *International Research Journal of Management Science and Technology*, 4(2), pp. 506-512.
13. Schaffer, U., and Binder, C., 2008. Controlling as an Academic Discipline: the Development of Management Accounting and Management Control Research in German-Speaking Countries between 1970 and 2003. *Accounting History*, 13(1), pp. 33-74.
14. Szychta, A., and Dobroszek, J., 2017. Academic Aspects of Management Accounting and Controlling in Poland since the 1990s. *Theoretical Journal of Accounting*, 93, pp. 175-209.
15. Waweru, N., 2010. The Origin and Evolution of Management Accounting: a Review of the Theoretical Framework. *Problems and Perspectives in Management*, 8(3) , pp. 165-182.
16. Wu, D., Olson, D., and Dolgui, A., 2015. Decision making in enterprise risk management: A review and introduction to special issue. *The International Journal of Management Science*, 57, pp. 1-4.
17. Clasificarea Ocupațiilor din România, <http://www.mmuncii.ro/j33/index.php/ro/2014-domenii/munca/c-o-r>
18. <https://doingbusiness.ro/articol/digitalizarea-impulsioneaza-piata-serviciilor-de-controlling-din-romania-situata-in-prezent-la-circa-80-milioane-euro-4371>
19. <http://www.controller-institut.ro/ro/noutati/primul-manual-de-controlling-profesional-in-limba-romana-4633/>
20. <https://www.iaasb.org/>

---

# Evaziunea fiscală în țările Uniunii Europene – provocări pentru profesioniști

---

*Drd. Silviu DUȚULESCU,*  
Academia de Studii Economice din București,  
e-mail: silviudemetrius@yahoo.com

*Prof. univ. dr. Ileana  
NIȘULESCU-ASFRAHZADEH,*  
Academia de Studii Economice din București,  
e-mail: ileana.nisulescu@yahoo.com

## Rezumat

*Evaziunea fiscală reprezintă un fenomen foarte complex, cu ample valențe în plan social, dar cu o manifestare deosebită în sectorul economic, reușind în anumite cazuri să afecteze serios nivelul de trai al cetățenilor.*

*Cercetarea acestui fenomen a pornit de la studii comandate în anul 2015 de Parlamentul European, care stabileau pierderile pe care le înregistra fiecare țară membră a Uniunii Europene ca urmare a fenomenului evaziunii fiscale. Pe baza acestor informații au fost adăugate noi elemente atât din studiile altor autori, cât și din propria investigație și în acest fel s-a demonstrat conexiunea dintre dimensiunea evaziunii fiscale și volumul economiei subterane la nivelul statelor Uniunii Europene.*

*Un rol important în această demonstrație l-a reprezentat și variabila, „nivelul fiscalității”, care a arătat că presiunea fiscală poate modela într-o anumită măsură comportamentul evazionist al entităților comerciale care aleg să-și mărească profitul prin tehnici situate în afara granițelor legalității. O ameliorare a comportamentelor evazioniste poate veni chiar din partea auditorilor care, prin recomandările supuse atenției clienților săi, îi pot determina pe aceștia să conștientizeze pericolul pe care îl presupune evaziunea fiscală asupra sănătății economiei naționale.*

**Cuvinte-cheie:** evaziune fiscală, economie subterană, Uniunea Europeană, nivelul fiscalității

**Clasificare JEL:** C89, D11, O11

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

Duțulescu, S., Nișulescu-Asfrazzadeh, I. (2019), Tax Evasion in the Countries of the European Union – Challenges for Professionals, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 4(156)/2019, pp. 689-696, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/156/028

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/156/028>

Data primirii articolului: 16.08.2019

Data revizuirii: 22.08.2019

Data acceptării: 10.10.2019

## Introducere

În prezent există o efervescență ridicată a mediului de afaceri, care se află într-o continuă extindere a activității în domeniul din ce în ce mai complexe și inovative, pentru care evoluția rezultatelor este foarte greu de anticipat. Pentru acest fapt responsabilă este și dezvoltarea tehnologică care ne influențează viața din ce în ce mai mult, iar odată cu aceasta se perfecționează și tehnicile utilizate de comercianți, în încercarea de a plăti taxe și impozite cât mai reduse. O parte dintre aceștia, în special companiile mari, optează pentru servicii de consiliere fiscală vizând optimizarea costurilor, în timp ce micii comercianți rămân fideli tehnicilor de raportare eronată a valorilor reale către autorități. Unii autori<sup>1</sup> chiar au avansat clasificări ale acestui fenomen în: evaziune fiscală legală și evaziune fiscală ilegală. Noi apreciem că asocierea dintre cuvântul evaziune și legalitate este una nefericită, evaziunea presupunând o încălcare a legalității. Prin urmare, optăm pentru utilizarea „optimizării fiscale” în locul sintagmei „evaziune fiscală legală”.

Subiectul evaziunii fiscale este important atât pentru autorități, cât și pentru întreaga societate, el fiind responsabil într-o mare măsură pentru insuficiența fondurilor alocate serviciilor destinate populației (servicii de asistență medicală, servicii de acțiune rapidă în cazuri de urgență și calamități naturale, servicii de pază și protecție, asigurarea învățământului gratuit până la un anumit nivel etc).

Fenomenul evaziunii fiscale se află într-o strânsă legătură cu nivelul economiei subterane. Deși economia subterană cuprinde un spectru larg de activități situate în afara legii, o parte dintre acestea reprezintă baza de calcul pentru stabilirea dimensiunii evaziunii fiscale. Este foarte important de studiat evoluția și comportamentul economiei subterane, întrucât o neutralizare rapidă a acesteia poate crea serioase dezechilibre economice, mai ales la nivelul categoriilor sărace. Aici amintim de economia de subzistență, care asigură un nivel minim de trai persoanelor din mediu rural ce nu dispun de alte surse de venit. Există autori, precum Voicu (2012), care apreciază că un nivel redus al economiei subterane, făcând referire la activitățile meșteșugărești, poate reprezenta un factor pozitiv pentru dezvoltarea

economică a respectivei societăți, iar efectele negative care ar decurge din aceste activități meșteșugărești sunt aproape insesizabile raportat la beneficiile pe care le aduc comunității. Acceptarea de către autorități a acestor tipuri de activități meșteșugărești reprezintă o acțiune benefică, întrucât în mod indirect astfel de activități încurajează munca, chiar dacă vorbim de o formă de muncă neraportată în totalitate autorităților. În caz contrar, meșteșugarii rămân fără nici o formă de venit și foarte posibil ca o bună parte dintre aceștia să devină asistați social și în acest fel tot autoritățile vor fi cele care îi vor sprijini material.

## 1. Repere din literatura de specialitate în domeniul evaziunii fiscale

Evaziunea fiscală, ca parte a economiei subterane, inclusă în marea masă a ansamblului de activități care compun infracționalitatea economică, a luat naștere odată cu apariția comerțului, din dorința de a se evita plata unei părți din profit către autorități. Această dorință persistă și astăzi, diferența fiind aceea că odată cu evoluția societății omenești au evoluat și tehnicile aplicate de comercianți privind achitarea unor contribuții cât mai reduse către bugetul de stat.

Ciupitu și Tudorache (2015) clasifică acest fenomen în: evaziune fiscală identificată și evaziune fiscală neidentificată. Consideră că primul tip este conectat la economia oficială, despre care autoritățile au cunoștință, în timp ce evaziunea fiscală neidentificată izvorăște din activitățile care alcătuiesc economia subterană, despre care autoritățile nu au cunoștință și care în mod direct nu aduc nici o contribuție. În aceeași direcție, Achim (2017) consideră că evaziunea fiscală este conectată în mod direct la economia subterană, iar acesta este și principalul element de dificultate în cuantificarea dimensiunii evaziunii fiscale, întrucât dimensiunea reală a economiei subterane este necunoscută autorităților.

Potrivit Dinga (2008), evaziunea fiscală nu este o componentă specifică economiei subterane întrucât ea presupune activități legale neraportate autorităților, iar în acest context ar fi mult mai potrivit ca evaziunea fiscală să se situeze în zona de graniță dintre economia subterană și economia oficială. Noi considerăm că evaziunea fiscală este parte a economiei subterane, întrucât această economie cuprinde ansamblul

<sup>1</sup> <http://revistaprolege.ro/diferente-evaziunea-fiscală-legală-tax-avoidance-frauda-fiscală-tax-evasion-incriminată-ca-infracțiune/>

activităților atât legale, cât și ilegale, iar evaziunea fiscală vizează doar activitățile legale nedeclarate.

Voicu (2012) definește economia subterană ca fiind totalitatea activităților care pot fi comerciale sau de altă natură, legale sau ilegale și care pentru societate pot fi periculoase sau nepericuloase. Există autori care și-au îndreptat atenția către analizarea economiei subterane și chiar au efectuat măsurători ale acesteia. Printre aceștia amintim pe: Alm, Martinez-Vasquez și Schneider (2004), respectiv Schneider și Klingmair (2004). Credem că între economia subterană și evaziunea fiscală există o legătură de interdependență, iar un set de măsuri legislative îndreptate împotriva activităților care compun economia subterană se vor resimți cu siguranță printr-o reducere semnificativă a fenomenului evaziunii fiscale.

Olabisi (2010) percepe evaziunea fiscală ca fiind o practică intenționată a agenților economici de a nu raporta valorile reale către autorități, pentru a putea reduce pe cât posibil obligația fiscală, chiar dacă această tehnică presupune realizarea unor acțiuni frauduloase.

Considerăm că evaziunea fiscală este mult mai complexă, ea putându-se extinde în sensul în care agenții economici pot recurge nu doar la raportarea trunchiată a informațiilor fiscale, ci chiar la deformarea acestora în favoarea lor, astfel încât, conform unor tranzacții fictive să ajungă să solicite bani de la stat, cum ar fi rambursările ilegale de TVA.

## 2. Metodologia de cercetare

Actuala cercetare s-a realizat într-o arie în care nu există multe studii recente și atât mediul academic, cât și autoritățile își manifestă interesul real în elaborarea de politici naționale cu privire la diminuarea infraționalității economice și combaterea fenomenului evaziunii fiscale.

Cercetarea a pornit de la studiul *The European Tax Gap, A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament*, comandat de Parlamentul European. Acesta stabilea pentru anul 2015 cuantumul pierderilor datorate fenomenului evaziunii fiscale și suportate de fiecare stat membru al Uniunii Europene. Beneficiind de aceste date, am consultat statisticile Eurostat, de unde am cules informații cu privire la valoarea PIB-ului pentru fiecare dintre cele 28 de state membre și pe baza acestor elemente am putut stabili ponderea evaziunii fiscale în PIB-ul fiecărei țări. Acest

lucru s-a realizat prin efectuarea unei proporții după formula:

$$(Pierdere\ totală\ generată\ ca\ urmare\ a\ evaziunii\ fiscale / PIB_i) * 100,$$

unde  $i$  = țara analizată.

Elementele dobândite au fost coroborate cu un alt studiu, Medina și Schneider (2018), care măsoară ponderea economiei subterane raportată la PIB pentru 159 de țări, inclusiv statele Uniunii Europene.

Pe baza acestor informații s-a putut stabili ponderea pe care o ocupă evaziunea fiscală din totalul economiei subterane, diferența fiind reprezentată de celelalte forme ale infraționalității economice, precum: corupția, traficul de persoane, prostituția, traficul de droguri, criminalitate împotriva mediului, răpiri în vederea obținerii unor răscumpărări etc.

Ipoteza de lucru de la care plecăm este aceea că volumul economiei subterane reprezintă baza de calcul pentru evaziunea fiscală. În acest sens avem procentul  $X$  (care reprezintă ponderea economiei subterane în PIB, conform studiului Medina și Schneider, 2018), din care scădem procentul  $Y$  (care reprezintă ponderea evaziunii fiscale în PIB, calculată de noi după formula de calcul prezentată anterior). Rezultatul acestei diferențe ( $X-Y$ ) reprezintă ponderea celorlalte forme de infraționalitate economică, altele decât evaziunea fiscală raportate la PIB. S-au mai efectuat alte proporții între volumul evaziunii fiscale raportat la volumul economiei subterane, formula de calcul fiind aceeași cu cea prezentată anterior, singura diferență fiind reprezentată de variabilele folosite. Astfel, ponderea evaziunii fiscale în economia subterană a fost calculată folosindu-se formula:

$$(Evaziune\ fiscală / Economie\ subterană) * 100.$$

La acestea s-a mai adăugat o variabilă, nivelul fiscalității, care a fost preluată din rapoartele Băncii Mondiale, în vederea stabilirii diverselor conexiuni și corelații între dimensiunea evaziunii fiscale și nivelul fiscalității. Această variabilă reflectă ponderea tuturor taxelor și impozitelor pe care le datorează o entitate economică autorităților, raportându-se la propriul său profit.

Plecând de la aceste variabile, s-au efectuat o serie de corelații atât între ponderile evaziunii fiscale și dimensiunea economiei subterane ca procent din PIB, cât și între ponderea evaziunii fiscale în raport cu

celelalte forme ale infrafracționalității economice. Scopul urmărit a fost identificarea diverselor particularități pe care le pot presupune statele analizate, particularități care nu ar fi putut fi anticipate în lipsa unui astfel de studiu.

### 3. Rezultate și discuții

Pe baza analizei datelor colectate, țările cu cele mai ridicate valori ale evaziunii fiscale sunt Grecia și Italia (peste 11 procente din PIB), în timp ce țara noastră

înregistrează o evaziune fiscală situată la 10,11% raportată la PIB-ul anului 2015. Italia înregistrează cea mai mare evaziune fiscală din întreaga Uniune Europeană, valoarea acesteia ridicându-se la 190,9 miliarde de euro, în timp ce Grecia și România înregistrează valori sub 20 de miliarde de euro, fiecare ca urmare a fenomenului evaziunii fiscale.

Pentru o mai bună înțelegere a pilonilor pe care se sprijină acest demers științific, întreaga bază de date a fost condensată sub forma Tabelului nr. 1.

**Tabelul nr. 1. Bază de date cu centralizarea principalelor variabile supuse analizei**

Țară	Ponderea evaziunii fiscale raportată la PIB (%)	Ponderea economiei subterane raportată la PIB (%)	Nivelul mediu al fiscalității (%)	Ponderea evaziunii fiscale în economia subterană	Ponderea infrafracționalității economice în economia subterană
Anglia	3,35	8,32	33,70	40,26	59,74
Austria	3,75	9,01	52,00	41,62	58,38
Belgia	7,39	17,80	57,80	41,52	58,48
Bulgaria	8,39	20,83	27,00	40,28	59,72
Cehia	5,22	10,47	48,50	49,86	50,14
Cipru	9,02	32,20	23,20	28,01	71,99
Croația	7,85	22,96	18,80	34,19	65,81
Danemarca	6,41	14,70	26,00	43,61	56,39
Estonia	6,78	18,49	49,30	36,67	63,33
Finlanda	5,10	13,30	40,00	38,35	61,65
Franța	5,36	11,65	66,60	46,01	53,99
Germania	4,10	7,75	48,80	52,90	47,10
Grecia	11,23	26,45	49,90	42,46	57,54
Irlanda	2,63	9,58	25,90	27,45	72,55
Italia	11,56	22,97	65,40	50,33	49,67
Letonia	6,99	16,62	35,00	42,06	57,94
Lituania	8,28	18,65	42,60	44,40	55,60
Luxemburg	3,10	10,38	20,20	29,87	70,13
Malta	9,33	29,43	41,60	31,70	68,30
Olanda	3,22	7,83	39,00	41,12	58,88
Polonia	8,04	16,67	38,70	48,23	51,77
Portugalia	6,12	17,82	42,40	34,34	65,66
România	10,11	22,94	43,20	44,07	55,93
Slovacia	6,82	11,18	48,60	61,00	39,00
Slovenia	6,69	20,21	32,00	33,10	66,90
Spania	5,55	22,01	58,20	25,22	74,78
Suedia	3,76	11,74	49,40	32,03	67,97
Ungaria	8,21	20,49	48,00	40,07	59,93

Sursa: Prelucrările autorilor, 2019

Pe baza analizei valorilor colectate, apreciem că între dimensiunea volumului economiei subterane și

evaziunea fiscală există o corelație destul de strânsă. Cu excepția Ciprului și a Maltei, cele 3 țări amintite

anterior ating și cele mai ridicate valori ale ponderii pe care o are economia subterană în PIB. O altă variabilă responsabilă într-o bună măsură de volatilitatea evoluției evaziunii fiscale este nivelul fiscalității. Toate cele 3 țări (Italia, Grecia și România) au un nivel mediu al fiscalității peste media țărilor Uniunii Europene (41,85%).

Printre țările cu cel mai redus nivel al evaziunii fiscale identificăm Irlanda (2,63%), Luxemburg (3,10%) și Olanda (3,22%), nivelul fiscalității situându-se sub media la nivelul Uniunii Europene. Prin comparație, Olanda deși are un PIB de peste 3,5 ori mai mare decât cel al Greciei, pierderile generate de evaziune fiscală sunt aproape identice (22,2 miliarde euro Olanda, respectiv 19,9 miliarde euro Grecia).

Potrivit raționamentului enunțat în metodologie, dacă din ponderea economiei subterane vom înlătura componenta reprezentată de evaziunea fiscală vom obține ponderea infrafracționalității economice. Privit prin prisma matematicii, putem asocia nivelul fiscalității cu mulțimea numerelor naturale N, iar fenomenul infrafracționalității economice cu mulțimea numerelor reale R.

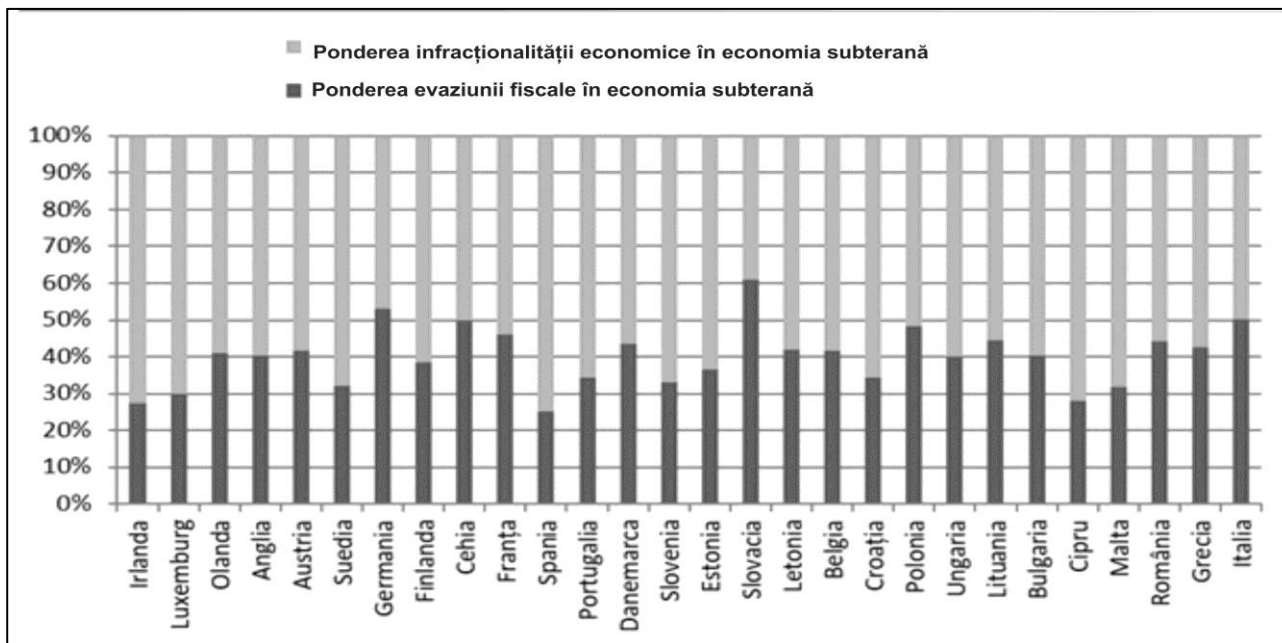
Irlanda, datorită unei ponderi foarte reduse a evaziunii fiscale, are una dintre cele mai ridicate ponderi ale

infrafracționalității economice, aceasta ridicându-se la 72,55% din volumul economiei subterane, sub 10% din PIB. Pe prima poziție într-un clasament al țărilor care înregistrează cele mai mari pierderi ca urmare a infrafracționalității economice, exceptând evaziunea fiscală, este Spania. Aceasta, deși are un nivel foarte redus al evaziunii fiscale, doar 5,5% din PIB, înregistrează unul dintre cele mai ridicate procente ale economiei subterane – de peste 20% din PIB – și o pondere a infrafracționalității economice raportată la volumul economiei subterane de peste 74%.

Contrar așteptărilor, Spania și Franța, deși au printre cele mai ridicate nivele ale fiscalității din întreaga Uniune Europeană, reușesc să-și mențină un nivel foarte redus al evaziunii fiscale, în jurul a 5% din PIB, ceea ce reflectă o eficiență sporită cu privire la implementarea politicilor fiscale.

În *Figura nr. 1* avem ilustrată pentru fiecare stat membru al Uniunii Europene descompunerea economiei subterane în elementele constitutive: evaziunea fiscală, corupția, traficul de droguri, prostituția, răpirile de persoane, comerțul cu materiale radioactive etc.

**Figura nr. 1. Distribuția economiei subterane pe principalele componente**



Sursa: Prelucrările autorilor, 2019

Conform graficului din **Figura nr. 1**, în 25 de țări ponderea infrafracționalității economice este mai ridicată decât cea a evaziunii fiscale în economia subterană. Se observă în mod clar 3 țări – Irlanda, Spania și Cipru – care înregistrează variații foarte pronunțate, ponderea infrafracționalității economice însumând peste 70 % din volumul economiei subterane.

La o analiză mai atentă identificăm țări, precum Germania, Italia și Slovenia, care ating ponderi mai mari pentru fenomenul evaziunii fiscale în raport cu celelalte forme ale infrafracționalității economice.

Dacă Germania și Italia au un nivel al fiscalității semnificativ mai ridicat decât media Uniunii Europene, ponderea economiei subterane în PIB nu poate constitui un argument plauzibil, întrucât Germania este țara cu cel mai redus nivel al economiei subterane dintre toate țările analizate.

Îndreptându-ne atenția spre România, potrivit raportului anual elaborat de Consiliul Fiscal<sup>1</sup>, țara noastră a manifestat în perioada 2006-2015 o politică pro-ciclică, care a stimulat în mod contraproductiv economia națională în perioada de expansiune economică (2006-2008), iar în perioada 2010-2015, când economia românească a evoluat la un nivel redus, cu evoluții economice anuale negative, aceste politici fiscale au acționat precum o frână, astfel fiind amplificate fluctuațiile economice, care oricum se manifestau în mod negativ în majoritatea statelor lumii.

Potrivit aceluiași raport, gradul de colectare al impozitelor a scăzut semnificativ în anul 2016 comparativ cu anul 2015, iar în urma aplicării modificărilor aduse de noul Cod Fiscal, ponderea veniturilor fiscale în PIB a scăzut substanțial, aceasta fiind a doua cea mai redusă dintre toate statele Uniunii Europene. Ca ordin de mărime, la nivelul anului 2016 nivelul veniturilor fiscale raportate la PIB ocupau o pondere de 25,9 procente, România aflându-se pe penultimul loc în cadrul Uniunii Europene și la o distanță de 13,9 puncte procentuale față de nivelul mediu înregistrat de statele membre.

Structura veniturilor fiscale din România a cunoscut o modificare la nivelul anului 2016 comparativ cu anul 2015 ca urmare a reducerii cotelor de TVA, care chiar și după această reducere presupun o pondere substanțială în totalul impozitelor indirecte, care se situează la 43,6%

<sup>1</sup> <http://www.consiliulfiscal.ro/RA2016roiunie2017.pdf>

din totalul veniturilor fiscale, comparativ cu media la nivelul Uniunii Europene – de 33,7%.

Un progres înregistrat de țara noastră constă în îmbunătățirea situației privind gestionarea arieratelor de către autoritățile statului, fapt ce a impulsionat în mod favorabil mediul economic. Chiar și situația plăților restante care presupun o perioadă mai mică de 90 de zile și care potrivit legii nr 500/2002 nu intră în categoria arieratelor, s-a ameliorat substanțial. La finalul anului 2016 valoarea totală a acestora era cu peste 21 de procente mai redusă comparativ cu anul 2015.

Credem că această disciplină financiară care a fost începută de autorități trebuie continuată, iar un rol important îl poate avea și profesia de auditor în traversarea acestei provocări. Considerăm că o poziție corectă a autorităților cu privire la îndeplinirea obligațiilor financiare ar putea reprezenta un semnal puternic pentru mediul economic de a face același lucru în raport cu autoritățile fiscale prin onorarea taxelor și impozitelor cuvenite. În acest fel vom asista la o reducere treptată a nivelului evaziunii fiscale, iar auditorii, prin serviciile pe care le prestează agenților economici, îi pot influența pe aceștia spre evitarea comiterii faptelor de evaziune fiscală.

Chiar dacă în legislația fiscală se mai strecoară inadvertențe sau lacune, auditorii pot utiliza un raționament profesional de bună credință și chiar pot face recomandări agenților economici cu privire la abordarea unei spețe pentru care cadrul legislativ nu este foarte bine consolidat.

Considerăm că studierea evoluției în timp a fenomenelor sociale care au o legătură puternică cu sfera economică este vitală atât pentru autorități, cât și pentru întreaga societate, întrucât standardul de viață al oamenilor poate fi influențat în mod vizibil de modul de manifestare al acestor fenomene. În acest sens, intenționăm ca într-un studiu viitor să analizăm evoluția acestor fenomene pentru un interval de 10 ani, iar apoi pe baza informațiilor pe care le vom obține să încercăm să efectuăm o predicție asupra evoluției acestora.

## 4. Concluzii

Evaziunea fiscală se află într-o strânsă legătură cu economia subterană pentru majoritatea statelor din Uniunea Europeană, iar acțiunea autorităților pentru reducerea economiei subterane se va reflecta și într-o diminuare a evaziunii fiscale.

Apreciem că nivelul fiscalității are o influență notabilă asupra dimensiunii evaziunii fiscale, dar subliniem că există și țări cu un comportament oarecum atipic, în sensul în care, deși au nivele ridicate ale fiscalității, cu mult peste media țărilor UE, acestea reușesc să-și mențină nivelul evaziunii fiscale în jurul a 5% (Franța și Spania).

Așa cum s-a demonstrat pe parcursul studiului, evaziunea fiscală este modelată într-o anumită măsură și de nivelul fiscalității, primele 3 țări cu cele mai mari valori ale evaziunii fiscale având nivele ale fiscalității peste media statelor UE; în timp ce în țările cu cele mai reduse nivele ale evaziunii fiscale (Irlanda, Luxemburg și Olanda), nivelul fiscalității a fost sub media la nivelul UE.

Cea mai mare pierdere înregistrată de o țară din evaziunea fiscală este Italia, aceasta ridicându-se la 11,56 % din PIB, iar în valoare absolută pierderea depășește 190 de miliarde de euro anual.

Spania, a cincea putere economică dintre țările Uniunii Europene, înregistrează cel mai ridicat nivel al infraționalității economice; valoarea pierderilor anuale înregistrate din evaziune fiscală se ridică la aproximativ 60 de miliarde de euro, respectiv 5,55% din PIB.

În urma analizelor efectuate s-a constatat că pentru majoritatea statelor din Uniunea Europeană dimensiunea economiei subterane este modelată de fenomene socio-economice, altele decât evaziunea fiscală.

Considerăm că autoritățile, prin strategiile pe care le concep pentru creșterea nivelului de trai al populației, ar trebui să aibă în vedere nu doar zona fiscală care se

poate trata relativ ușor prin algoritmi matematici, ci și comportamentele sociale, care au un puternic impact economic asupra economiei unui stat. Printre formele de criminalitate economică care aduc o contribuție substanțială la ceea ce numim economia subterană amintim de: fenomenul corupției, care în prezent este răspândit sub diverse forme în toate statele lumii, ori de activități infracționale precum: traficul de droguri, prostituția (în statele unde nu este legalizată), răpirile de persoane etc.

Deși fenomenul evaziunii fiscale în forma cea mai comună presupune ascunderea unor informații sau prezentarea lor incompletă în fața autorităților, pentru ca entitățile economice să plătească taxe și impozite cât mai reduse, există și o altă formă de manifestare a fenomenului evaziunii fiscale, care presupune ca, pe baza unor tranzacții fictive, entitățile economice să solicite sume de bani de la stat.

Pe plan național autoritățile române au reușit să tempereze situația fenomenului evaziunii fiscale prin propria disciplină financiară, aceasta presupunând diminuarea semnificativă a duratelor de timp cu plata arieratelor, precum și a celorlalte îndatoriri care nu sunt considerate arierate (perioadă mai mică de 90 de zile) și care în anul 2016 au înregistrat o diminuare cu 21,3% față de anul precedent.

Un rol important îl presupune și profesia de auditor care, prin natura activității sale și a recomandărilor de buna credință, poate acționa destul de eficient asupra mentalității agenților economici, în sensul de a-i descuraja pe aceștia să apeleze la practici evazioniste.

## BIBLIOGRAFIE

1. Achim, M. V. (2017), Corupția și economia subterană. Teorii și studii, *Presa Universitară Clujeană*, ISBN 978-606-37-0217-4, pp. 17-64.
2. Alm, J., Martinez-Vazquez, J. și Schneider, F. (2004), Sizing the Problem of the Hard-to-Tax, *Contributions to Economic Analysis*, Elsevier, nr. 268, pp 11-75.
3. Ciupitu, S.A. și Tudorache, D. (2015), Fiscal pressure causes major problems to Romanian economy: underground economy and corruption; Dimitrie Cantemir Christian University, *Knowledge Horizons – Economics*, nr. 7(1), pp. 128-130.
4. Dinga, E. (2008), Considerații teoretice privind evaziunea și fraudă fiscală, *Studii financiare*, nr. 4/2008, pp. 20-50.
5. Olabisi, J. (2010), An assessment of tax evasion and tax avoidance in Lagos, Nigeria, *Journal of research in national development*, nr. 8(1), pp. 17-27.
6. Schneider, F. și Klinglmair, R. (2004), Shadow economies around the world: What do we know? *Universitat Linz, Working paper*, nr. 403.
7. Voicu, C. (2012), Știința economică și teoria economiei „subterane”, *Economie teoretică și aplicată*, vol. 19, nr. 7(572), pp. 52-66.

8. Clasificarea evaziunii fiscale, [online] disponibil la: <<http://revistaprolege.ro/diferente-evaziunea-fiscala-legala-tax-avoidance-frauda-fiscala-tax-evasion-incriminata-ca-infractiune/>> [Accesat la 20 iulie 2019].
9. Ponderea economiei subterane, raportată la PIB-ul fiecărei țări, [online] disponibil la: <[https://www.theglobaleconomy.com/rankings/shadow\\_economy/](https://www.theglobaleconomy.com/rankings/shadow_economy/)> [Accesat la 13 iulie 2019].
10. Rapoartele Băncii Mondiale privind nivelul fiscalității pentru țările lumii la nivelul anului 2015, [online] disponibil la: <<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB15-Full-Report.pdf>> [Accesat la 17 iulie 2019].
11. Studiul „The European Tax Gap, A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament”, [online] disponibil la: <[https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/the\\_european\\_tax\\_gap\\_en\\_190123.pdf](https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-01/the_european_tax_gap_en_190123.pdf)> [Accesat la 11 iulie 2019].
12. Valoarea PIB-ului la nivelul anului 2015 pentru fiecare țară din Uniunea Europeană, [online] disponibil la: <[http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=nama\\_10\\_gdp&lang=en](http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=nama_10_gdp&lang=en)> [Accesat la 10 iulie 2019].
13. Raport anual elaborat de Consiliul Fiscal al României, [online] disponibil la: <<http://www.consiliulfiscal.ro/RA2016roiunie2017.pdf>> [Accesat la 13 august 2019].

Camera Auditorilor Financiari  
*af*  
din România



64226571000013