

audit

FINANCIAR

Anul XVIII, nr. 157 - 1/2020

1/2020

- „Auditarea” auditorilor – supravegherea: necesitate sau obligativitate?
- ”Auditing” the Auditors – Oversight: Necessity or Compulsoriness?



- **Independența în misiunile de audit financiar**
- **Profesia de auditor la feminin**
- **Mize și provocări pentru auditori în era informaticii**
- **Calitatea misiunilor de audit financiar**
 - **Adoptarea practicilor de raportare nefinanciară**

- **Independence in Financial Audit Engagements**
- **The Woman in the Audit Profession**
- **Stakes and Challenges for Auditors in IT Era**
- **The Quality of Financial Audit Missions**
- **Adoption of Non-Financial Reporting Practice**

Raportarea corporatistă în societatea (post)modernă

Corporate Reporting in the (Post)Modern Society

Sumar / Content

audit
FINANCIAR

1/2020

Gabriela Lidia TĂNASE, Aurelia ȘTEFĂNESCU

- Independența în misiunile de audit financiar. Cazul băncilor din România [Click here!](#) 3

Camelia-Daniela HAȚEGAN

- „Auditarea” auditorilor – supravegherea: necesitate sau obligativitate? [Click here!](#) 18

Atena FARAGALLA, Adriana TIRON-TUDOR, Liana STANCA

- Profesia de auditor la feminin – repere privind antreprenoriatul de gen în România [Click here!](#) 36

Nicoleta FARCANE, Delia DELIU

- Mize și provocări privind activitatea auditorului în era Blockchain [Click here!](#) 45

Maria GROSU, Ioan-Bogdan ROBU, Costel ISTRATE

- Calitatea misiunilor de audit financiar prin prisma raportării aspectelor cheie de audit [Click here!](#) 73

Ion IONAȘCU, Mihaela IONAȘCU

- Raportarea corporatistă în societatea (post)modernă: considerații privind contextul românesc [Click here!](#) 87

Alexandra-Oana MARINESCU

- Adoptarea practicilor de raportare nefinanciară ale companiilor cotate la Bursa de Valori din București [Click here!](#) 100

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.:

Cabell's;
Deutsche Zentralbibliothek für
Wirtschaftswissenschaften;
DOAJ;
Ebsco;
ERIH PLUS;
Global Impact Factor;
Google Scholar;
Index Copernicus;
ProQuest;
Research Papers in Economics
(RePEc);
Ulrich's

Marcă înregistrată la OSIM,
sub nr. M2010 07387

Telefon: +4031.433.59.22;
Fax: +4031.433.59.40;

E-mail: audit.financiar@cafr.ro;
revista@cafr.ro; <http://revista.cafr.ro>;
facebook.com/revistaauditfinanciar
ISSN: 1583-5812,
ISSN on-line: 1844-8801

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

Colegiul Editorial Științific

Dinu Airinei – *Universitatea „Al. I. Cuza”, Iași*
Veronel Avram – *Universitatea din Craiova*
Yuriy Bilan – *Universitatea Szczecin, Polonia*
Daniel Botez – *Universitatea „Vasile Alecsandri” din Bacău*
Ovidiu Bunget – *Universitatea de Vest din Timișoara*
Alain Burlaud – *Conservatorul Național de Arte și Meserii, Paris*
Tatiana Dănescu – *Universitatea de medicină, farmacie, științe și tehnologie din Târgu Mureș*
Nicoleta Farcane – *Universitatea de Vest din Timișoara*
Liliana 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 relevanța prezentării și argumentării; relevanța surselor bibliografice utilizate; contribuția adusă cercetării în domeniul abordat.

Recomandările Consiliului Științific de Evaluare al revistei sunt: acceptare; acceptare cu revizuire; respingere. Rezultatele evaluărilor sunt comunicate autorilor, urmând a fi publicate numai articolele acceptate de Consiliul Științific de Evaluare.

Detalii, pe site-ul www.revista.cafr.ro, la secțiunile „Recenzii” și „Manuscrite”.



Independența în misiunile de audit financiar. Cazul băncilor din România

Asist. univ. dr. Gabriela Lidia TĂNASE,
Academia de Studii Economice din București,
Departamentul de Contabilitate și Audit,
email: gabriela.tanase@cig.ase.ro

Prof. univ. dr. Aurelia ȘTEFĂNESCU,
Academia de Studii Economice din București,
Departamentul de Contabilitate și Audit,
email: stefanescu.aura@gmail.com

Rezumat

Pentru ca auditul extern să poată asigura credibilitatea situațiilor financiare, menținerea independenței în cadrul misiunilor de audit este o cerință obligatorie și vitală. În practică, în realizarea misiunilor de audit există o serie de amenințări la adresa independenței, precum serviciile de non-audit, dependența financiară a auditorului de client și familiaritatea dintre client și auditor. Riscul pe care acestea le generează la adresa independenței poate fi diminuat prin politicile de rotație a partenerilor și a firmei de audit. Rotația (voluntară sau impusă, a partenerului sau a firmei de audit) generează, conform literaturii de specialitate, atât avantaje, cât și dezavantaje, practicile și reglementările legale fiind diferite de la o țară la alta. Deși legislația din România nu impune rotația în cadrul misiunilor de audit, autorii consideră că adoptarea acestor practici reprezintă un indiciu asupra menținerii independenței și realizării unui audit de calitate. Pornind de la acest aspect, cercetarea de față urmărește practicile de rotație din cadrul instituțiilor bancare ce activează pe piața din România. Rezultatele relevă faptul că majoritatea băncilor adoptă o politică proprie de rotație a partenerului și a firmei de audit. Prezenta cercetare poate fi utilă deținătorilor de interese din sistemul bancar, precum și organismelor de reglementare din România.

Cuvinte cheie: audit extern; independență; rotația partenerului de audit; rotația firmei de audit; băncile din România

Clasificare JEL: M42, G21

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Tănase, G. L., Ștefănescu, A. (2020), Independence in Financial Audit Engagements. The Case of Romanian Banks, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp.113-127, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/157/001

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/157/001>

Data primirii articolului: 26.07.2019

Data revizuirii: 29.07.2019

Data acceptării: 17.09.2019

Introducere

Pentru ca misiunile de audit financiar să fie eficiente și să ofere o asigurare rezonabilă deținătorilor de interese cu privire la credibilitatea situațiilor financiare, menținerea independenței auditorilor reprezintă un aspect obligatoriu. Importanța independenței auditorilor în realizarea misiunilor de audit este recunoscută la nivelul literaturii de specialitate, care aduce însă în discuție și practicile ce pot afecta independența. Pentru atenuarea riscurilor la adresa independenței, reglementările și practicile de la nivel internațional aduc în discuție rotația în cadrul misiunilor de audit.

Literatura de specialitate prezintă avantajele și dezavantajele rotației atât a partenerului de audit, cât și a auditorului, precum și ale rotației voluntare sau impuse. Deși nu există un consens cu privire la practicile de rotație ce trebuie adoptate în realizarea misiunilor de audit pentru a asigura independența și calitatea auditului, pornind de la literatura de specialitate considerăm că o practică optimă ar trebui să vizeze următoarele aspecte: rotația firmei de audit ar trebui să se realizeze după maxim 10 ani și a partenerului de audit după maxim 5 ani; revenirea unui partener de audit la un client nu trebuie să se realizeze decât după o perioadă de pauză de minim 2 ani; rotația firmei și a partenerului de audit ar trebui reglementată legal; ar trebui impuse reguli care să interzică clientului schimbarea auditorului ca urmare a opiniei de audit pe care acesta a exprimat-o.

Cercetarea noastră urmărește analiza independenței în realizarea misiunilor de audit în cadrul instituțiilor bancare din România, prin analiza politicilor de rotație adoptate. Deși reglementările din România nu includ cerințe specifice privind rotația, considerăm că existența practicilor de rotație atât a partenerului, cât și a firmei de audit reprezintă un indiciu cu privire la menținerea independenței în realizarea misiunilor de audit, independență care contribuie la realizarea unui audit de calitate și care oferă o asigurare în plus deținătorilor de interese. Sistemul bancar a fost ales pentru realizarea cercetării datorită importanței pe care băncile o dețin pe piața din România și categoriei largi de deținători de interese care se bazează pe situațiile financiare publicate de către acestea.

Studiul realizat în prezenta lucrare este împărțit în două secțiuni. Prima parte se axează pe analiza rotației firmelor de audit, în corelație cu opinia de audit emisă,

iar cea de-a doua secțiune are în vedere rotația partenerului de audit în cadrul misiunilor realizate de către aceeași firmă de audit, urmărindu-se de asemenea politica de revenire a unui partener de audit după o anumită perioadă și influența opiniei de audit emise.

Rezultatele demonstrează că, deși reglementările din România nu prezintă reguli referitoare la necesitatea rotației firmei sau partenerului de audit în cadrul misiunilor de audit, peste 50% din băncile ce activează în cadrul sistemului bancar din România implementează o politică proprie de rotație.

Considerăm că rezultatele cercetării vor fi utile deținătorilor de interese din sistemul bancar, care se bazează pe calitatea auditului și independența auditorilor, precum și organismelor de reglementare din România, care pot lua în considerare stabilirea unor reguli care să prevadă rotația partenerilor și a firmelor de audit în vederea asigurării independenței în realizarea misiunilor de audit.

Restul lucrării este structurat astfel: stadiul cunoașterii, metodologia cercetării, rezultatele cercetării și concluzii.

1. Stadiul cunoașterii

Dezvoltarea economică, libera circulație a capitalului, precum și diversificarea categoriilor de deținători de interese din cadrul unei companii reprezintă doar o parte din elementele care accentuează importanța pe care auditul extern o prezintă. Deținătorii de interese, indiferent din categoria din care fac parte (management, acționari, investitori, bănci, angajați etc.), au nevoie de o asigurare rezonabilă că situațiile financiare prezentate de către companie sunt în concordanță cu reglementările legale în vigoare, că respectă principiile contabile general acceptate și că nu reprezintă riscul de denaturări semnificative.

Importanța unei astfel de asigurări crește, dacă luăm în calcul și marile scandaluri financiare care au zguduit încrederea pieței și a deținătorilor de interese și care au contribuit la reformarea practicilor și politicilor de audit. În acest context rolul auditului financiar sau al auditului extern devine extrem de important. Auditul extern este astfel considerat, conform literaturii de specialitate, un mecanism de control, menit să protejeze acționarii și investitorii (Quick & Schmidt, 2018). Rolul auditorilor este de a oferi asigurări în privința corectitudinii și credibilității situațiilor financiare, reducând riscul informațional asociat acestora (Dart, 2011; Lu & Sivaramkrishnan, 2009).

Pentru ca auditul extern să-și poată îndeplini în mod eficient rolul, un element deosebit de important îl reprezintă menținerea independenței. Independența implică raportarea de către auditor a erorilor întâlnite pe parcursul misiunii de audit (Quick & Schmidt, 2018; Dart, 2011). Fără independență, se consideră că auditul nu va detecta sau nu va raporta eventualele erori sau fraude care pot apărea în situațiile financiare. Auditul extern își poate îndeplini funcțiile doar dacă auditorul garantează calitatea auditului, ceea ce implică menținerea independenței (Quick & Schmidt, 2018). Meuwissen & Quick (2019) menționează faptul că protejarea independenței stă la baza credibilității profesiei de audit. Beattie et al. (1999) consideră independența auditorului ca fiind fundamentală pentru menținerea încrederii în situațiile financiare. Altfel spus, dacă independența auditorilor este amenințată, credibilitatea situațiilor financiare va fi pusă în discuție (Dart, 2011). De aceea, Chen et al. (2005) consideră independența ca element central al integrității auditului.

Importanța independenței în realizarea misiunii de audit este recunoscută la nivelul literaturii de specialitate. Conform studiului realizat de către Sarwoko & Agoes (2014) asupra firmelor de contabilitate înregistrate pe piața de capital din Indonezia, independența și specializarea auditorului într-o anumită industrie au un impact semnificativ asupra procedurilor de audit menite să detecteze fraude, iar toate cele trei variabile au o influență semnificativă asupra calității auditului. Tot în Indonezia, Rahmina & Agoes (2014) demonstrează că independența auditorilor influențează în mod pozitiv calitatea auditului. Astfel, calitatea auditului este strâns legată de independență. Fără independență, calitatea auditului este pusă sub semnul întrebării. În plus, Zhang et al. (2007) consideră, în urma cercetării realizate, că independența auditorilor crește de asemenea probabilitatea detectării slăbiciunilor aferente controlului intern.

Conceptul de independență are în vedere atât independența auditorului, cât și a firmei de audit. Mai mult decât atât, conform literaturii de specialitate, independența auditorului trebuie să fie atât în fapt, cât și în aparență (Sarwoko & Agoes, 2014; Beattie et al., 1999; Ghosh et al., 2009). Independența în fapt se referă la atitudinea mentală a auditorului, care trebuie să fie nepărtinitor, în timp ce independența în aparență se traduce prin opinia sau percepția publică asupra obiectivității auditorului și a lipsei unui conflict de interese dintre auditor și clientul său de audit (Beattie et al., 1999; Ghosh et al., 2009).

Însă, în timp ce literatura de specialitate consideră independența auditorilor ca fiind un element central în realizarea misiunilor de audit, Patel & Psaros (2000) consideră că implementarea unui set unic la nivel global pentru procedurile de audit și conduită profesională este pusă sub semnul întrebării deoarece, conform studiului realizat de către autori, independența auditorilor externi este percepută diferit de studenții din Marea Britanie, Australia, India și Malaezia, în funcție de țara din care aceștia provin. Cercetarea lor relevă faptul că percepțiile asupra independenței sunt asemănătoare pentru țările care au legături economice, politice și culturale. De aceea, considerăm că noțiunea de independență în audit trebuie abordată în funcție de contextul specific al fiecărei țări. Însă, indiferent de context și de posibilitatea adoptării unui set unic de proceduri de audit și reguli de conduită profesională, un singur aspect rămâne constant și anume importanța menținerii independenței în misiunile de audit.

Deși în teorie conceptul de independență este ușor de descris și de înțeles și un element central care asigură sau garantează succesul unei misiuni externe de audit, menținerea independenței în practică este o sarcină dificil de realizat din cauza numeroaselor amenințări cu care auditorul se confruntă în timpul misiunilor sale.

Printre obstacolele care pot amenința menținerea independenței auditorilor se numără, conform literaturii de specialitate, serviciile de non-audit prestate de către firma de audit concomitent cu auditarea situațiilor financiare, familiaritatea care poate apărea între auditori și firma angajatoare ca urmare a unei relații de auditare de lungă durată și dependența economică a firmei de audit față de client (Meuwissen & Quick, 2019; Beattie et al., 1999; Ghosh et al., 2009). Primele două situații consolidează legătura dintre firma de audit și compania auditată, accentuând dependența financiară și punând astfel sub semnul întrebării independența auditorilor.

Dependența financiară a auditorilor față de clienți poate fi percepută ca o problemă care afectează independența acestora. Conform studiului realizat de către Booker (2018), creditorii consideră situațiile financiare ale companiilor cu auditori dependenți financiar mai puțin credibile în comparație cu ale societăților ale căror auditori nu depind financiar de ele. Credibilitatea situațiilor financiare poate fi însă îmbunătățită dacă companiile adoptă voluntar o politică de rotație a firmei de audit.

În ceea ce privește problemele generate de prestarea serviciilor de non-audit, care pot afecta independența auditorilor, acestea au legătură cu: crearea unei situații de dependență financiară a firmei de audit de compania auditată, situație care poate conduce la ignorarea unor erori ca urmare a dorinței firmei de audit de a-și păstra clienții ce-i aduc beneficii financiare; tendința probabilă a auditorilor de a ignora erorile apărute sau generate în urma serviciilor de consultanță oferite; precum și legătura de familiaritate care se creează între auditor și firma auditată (Meuwissen & Quick, 2019).

În literatura de specialitate există numeroase studii care analizează impactul serviciilor de non-audit asupra independenței auditorilor. Experimentul realizat de Meuwissen & Quick (2019) în cazul particular al firmelor cotate din Germania urmărește percepția membrilor comitetului de supraveghere a firmelor (*supervisory board members*) asupra independenței auditorilor în situația în care aceștia prestează, pentru aceeași societate, atât servicii de audit, cât și servicii de non-audit (consultanță fiscală, consultanță privind sistemul informațional financiar și consultanță în domeniul resurselor umane). Rezultatele demonstrează că prestarea de servicii de non-audit generează un impact negativ asupra independenței auditorilor, în special prestarea de servicii de consultanță în domeniul resurselor umane (deși, spre deosebire de primele două, acestea nu sunt interzise de reglementările germane). Și rezultatele studiului realizat de Dart (2011) indică faptul că dependența economică a auditorului față de un client de audit și furnizarea serviciilor de non-audit sunt considerate de către investitorii din Marea Britanie amenințări mai mari la adresa independenței auditorilor decât relația pe termen lung dintre client și auditor. Chen et al. (2005) consideră, de asemenea, în urma studiului realizat în Taiwan, că furnizarea de servicii de non-audit contribuie la reducerea independenței, fiind găsită o relație negativă între durata serviciilor de non-audit și gradul în care clientul este de acord cu opinia auditorilor privind raportarea financiară. În schimb, onorariul pentru serviciile de non-audit nu influențează decizia auditorului atunci când acesta este angajat pe o perioadă mai mare de timp (mai mare de 5 ani).

În schimb, în urma unui studiu de laborator realizat, Reckers & Robinson (2007) consideră că serviciile de non-audit nu compromit independența în fapt a auditorilor. Nici Ghosh et al. (2009) nu găsesc dovezi care să susțină relația dintre independența auditorilor și rata comisionului pentru serviciile de non-audit din total. Mai mult, se pare că firmele sunt tentate să apeleze la

alte companii pentru servicii de non-audit și nu la societatea care realizează auditul. Albring et al. (2014) aduc în discuție furnizarea serviciilor de consultanță fiscală de către auditori și independența acestora. Ei demonstrează prin studiul realizat că probabilitatea ca societățile să apeleze la consultanți fiscali din afara firmelor de audit este asociată în mod pozitiv cu eficiența comitetului de audit și reguli de guvernare corporativă puternice, decizia fiind influențată de modul în care sunt percepute independența auditorilor și calitatea auditului.

Pentru a proteja independența în cazul în care auditorul prestează atât servicii de audit, cât și servicii de non-audit către același client, regulile de auditare europene prevăd interzicerea prestării unor anumite tipuri de servicii de non-audit, aprobarea prestării de servicii de non-audit de către comitetul de audit, precum și limitarea veniturilor ce pot fi obținute din alte servicii în afara celor de audit (Meuwissen & Quick, 2019). Pentru îmbunătățirea independenței auditorilor și *The Securities and Exchange Commission* interzice furnizarea unor anumite servicii de non-audit clienților auditați (Albring et al., 2014).

Considerăm, însă, că și rotația auditorilor ar permite limitarea riscurilor pe care furnizarea de servicii de non-audit le poate genera prin: limitarea posibilității de creare a unor legături de familiaritate cu clientul de audit, limitarea furnizării de servicii de non-audit pe termen lung și limitarea posibilității ca auditorul să evalueze rezultatele serviciilor furnizate.

Referitor la impactul unei relații de lungă durată dintre auditor/firmă de audit și client asupra independenței și calității auditului, păreri sunt împărțite. Conform literaturii de specialitate un angajament de lungă durată în realizarea misiunilor de audit prezintă atât avantaje, cât și dezavantaje.

Printre dezavantajele menținerii unei relații de lungă durată se numără: crearea unui sentiment de familiaritate între auditor și client, ce poate reduce scepticismul profesional al auditorului, care are o încredere mai ridicată în firma auditată; tendința auditorului de a se baza prea mult pe verificările făcute anterior, ceea ce poate conduce la reducerea eforturilor depuse în misiunea de audit etc. (Quick & Schmidt, 2018; Ball et al., 2015).

Pentru a preveni familiaritatea generată de relațiile de lungă durată dintre auditori și clientul de audit și dezavantajele menționate anterior, o soluție apărută în practică o reprezintă rotația. Rotația poate face referire

atât la rotația partenerilor de audit, cât și la rotația firmei de audit și poate fi voluntară sau obligatorie. Conform literaturii de specialitate, avantajele limitării relației dintre auditori și client au în vedere: reducerea dependenței financiare a auditorului de firma auditată; creșterea independenței auditorilor și îmbunătățirea calității auditului; avantajul scepticismului profesional al unui alt auditor și al unei noi perspective asupra elementelor supuse auditului (Quick & Schmidt, 2018; Ball et al., 2015).

Rotația, însă, aplanează avantajele pe care relația de lungă durată dintre auditor și client le poate genera. Conform literaturii de specialitate, o relație de lungă durată contribuie la îmbunătățirea calității auditului pentru că permite auditorului să detecteze mai ușor erorile ca urmare a cunoștințelor și înțelegerii profunde pe care le deține în legătură cu clientul de audit și determină auditorul să investească mai mult în cunoașterea și înțelegerea firmei auditate, limitând în același timp cazurile în care auditorul să fie forțat să renunțe la independență pentru a găsi noi clienți (Quick & Schmidt, 2018; Ball et al., 2015).

Rotația sau schimbarea auditorilor determină creșterea competiției de pe piața de audit, aspect ce poate afecta în sens negativ independența auditorilor, ce pot fi tentați să ofere o opinie de audit favorabilă pentru obținerea unui client de audit (Choi et al., 2015). Mai mult decât atât, obligativitatea rotației auditorilor poate conduce la creșterea costurilor de implementare pentru client și pentru auditor, diminuarea motivației auditorilor de a investi și de a se specializa pe anumite industrii (Catanach & Walker, 1999).

În acest context iau naștere o serie de întrebări. Este utilă sau nu rotația în cadrul misiunilor de audit extern? Poate contribui rotația la îmbunătățirea calității auditului și a gradului de independență, la reducerea dependenței financiare a auditorului de un anumit client, precum și la reducerea efectelor negative pe care furnizarea unor servicii de non-audit le poate genera? Este rotația în cadrul misiunilor de audit răspunsul magic la toate amenințările ce afectează independența? Și în contextul în care rotația este un răspuns la probleme apărute la adresa independenței, se impune rotația firmei sau a auditorului? Rotația trebuie să fie voluntară sau impusă de reglementări legale?

Pentru asigurarea calității auditului, Parlamentul European cere rotația firmei de audit la 10 ani și, prin derogare, la 24 de ani, atunci când este vorba de un

audit realizat în comun, precum și o perioadă de pauză de cel puțin 4 ani până la preluarea aceluiași client (Quick & Schmidt, 2018). Codul de etică IFAC din 2009 pentru profesioniștii contabili și Uniunea Europeană prevăd rotația partenerilor de audit la 7 ani pentru entitățile de interes public (Rahmina & Agoes, 2014; Bandyopadhyay et al., 2014). *Sarbanes Oxley Act* prevede rotația partenerului principal de audit la 5 ani (Kaplan & Mauldin, 2008; Krishnan & Zhang, 2019).

Literatura de specialitate relevă însă rezultate mixte ale politicilor de rotație a auditorului și a firmelor de audit asupra independenței și calității auditului.

Studiul lui Ball et al. (2015) realizat pe firmele listate la bursa se valori din Australia care implementează IFRS urmărește legătura dintre menținerea în funcție atât a partenerului de audit, cât și a firmei de audit și calitatea auditului. Rezultatele studiului indică o relație negativă între durata de menținere a partenerului de audit (pe baza relației dintre partener de audit și reprezentant al clientului) și calitatea auditului, dar o relație pozitivă între menținerea firmei de audit (pe baza relației firmă de audit - firmă client) și calitatea auditului. Conform opiniei autorilor, acest aspect indică beneficii pentru rotație partenerului de audit și nu firmei care realizează serviciul de audit.

Și Kaplan & Mauldin (2008) analizează percepția investitorilor non-profesioniști asupra independenței în cazul rotației partenerilor de audit și a firmei de audit. Rezultatele nu indică o percepție diferită asupra independenței indiferent dacă rotația presupune schimbarea partenerului de audit sau a firmei de audit, dar încrederea în independență este mai ridicată în situația în care Comitetul de Audit este puternic. Astfel, autorii pledează pentru rotația partenerului de audit și nu a firmei de audit.

Rezultatele studiului realizat de Krishnan & Zhang (2019) indică de asemenea faptul că rotația partenerului de audit determină schimbări asupra modului în care investitorii percep calitatea auditului. Astfel, schimbarea partenerului de audit determină scăderea costului capitalului propriu, îmbunătățește fluxul informațional oferit de câștiguri (*earnings informativeness*), iar investitorii pe termen scurt (*short sellers*) consideră informațiile referitoare la câștiguri ca având o calitate superioară după rotația partenerului de audit, riscul de audit fiind astfel redus ca urmare a rotației. Autorii atrag însă atenția asupra faptului că, în cadrul firmelor complexe, unde procesul de învățare este de lungă

durată, schimbarea partenerului de audit influențează în mod nefavorabil calitatea auditului.

Urmărind rotația obligatorie a auditorilor parteneri din China o dată la cinci ani, studiul realizat de către Bandyopadhyay et al. (2014) indică faptul că, în primii trei ani după rotație, calitatea auditului este îmbunătățită. O analiză detaliată relevă faptul că îmbunătățirea este prezentă în acele provincii din China unde reglementările legale sunt slab dezvoltate și concentrația pieței de audit este scăzută (o competiție ridicată pe piața de audit). În celelalte cazuri, rotația partenerului de audit nu influențează calitatea auditului, unde aceasta era deja ridicată. Astfel, autorii consideră că eficiența rotației partenerului de audit depinde în mare parte și de structura pieței de audit.

Un alt aspect ce trebuie avut în vedere atunci când vorbim de rotația partenerilor de audit se referă la perioada de timp necesară după care un auditor poate reveni la un client auditat anterior în calitate de partener principal de audit. Firth et al. (2012) constată, pe cazul particular al Chinei, că perioada în care un partener de audit poate reveni la un client este de doi ani. Concluziile la care autorii ajung indică faptul că partenerii care revin la o companie au tendința de a trata clientul într-o manieră mai favorabilă și consideră că impunerea unei perioade mai mari de timp pentru revenirea unui auditor la un client auditat anterior este mai benefică pentru calitatea auditului.

Și rotația firmelor de audit este supusă analizei în cadrul literaturii de specialitate. Arel et al. (2006) aduce în prim plan un efect benefic al rotației firmei de audit. Astfel, studiul lor experimental dezvăluie faptul că probabilitatea modificării raportului de audit pentru a reflecta realitatea și abaterile de la principiile contabile general acceptate este mai ridicată în cazul în care auditorii se așteaptă la rotație. Autorii consideră că independența firmei de audit crește astfel, în condițiile în care se poate vorbi de rotație. Daniels & Booker (2011) realizează un studiu privind opinia ofițerilor de credit asupra impactului rotației firmei de audit asupra independenței auditorului și a calității auditului. Rezultatele demonstrează că atunci când companiile adoptă o politică de rotație a firmei de audit crește încrederea în independența auditorilor. Cu toate acestea, lungimea mandatului de audit nu influențează opinia privind independența.

Quick & Schmidt (2018) analizează impactul pe care rotația firmei de audit, menținerea auditorilor și auditul comun îl au asupra independenței auditorilor și a calității

auditului, analizând punctul de vedere al directorilor de bănci și investitorilor din Germania. Rezultatele demonstrează că independența auditorilor este negativ influențată doar de auditul realizat în comun, precum și de legătura dintre rotația firmei de audit și auditul în comun. În schimb calitatea auditului este afectată în mod negativ de un ciclu de rotație de 24 de ani, comparativ cu un ciclu de rotație de 10 ani și de interacțiunea dintre un ciclu de rotație de 24 de ani și menținerea auditorului.

Impunerea schimbării auditorului de către reglementările legale poate genera beneficii. Astfel, Wang & Tuttle (2009) consideră, în urma studiului realizat, că rotația obligatorie a firmelor de audit îi determină pe aceștia să adopte strategii de negociere mai puțin cooperante cu potențialii clienți și să-și impună preferințele. Putem spune că, în această situație, influența clientului asupra auditorului și riscul de a fi afectată independența se diminuează. Studiul realizat de Corbella et al. (2015), în cazul particular al firmelor din Italia, unde rotația firmei de audit este obligatorie, dezvăluie faptul că rotația companiei îmbunătățește calitatea auditului în cazul în care acesta este realizat de firme de audit ce nu fac parte din categoria Big 4 și determină o scădere a onorariilor plătite auditorilor din cadrul companiilor Big 4.

Choi et al. (2015) analizează efectul schimbării auditorului asupra lichidității acțiunilor (stock liquidity). Ei iau în considerare cazul particular al Coreei de Sud, unde auditorul este numit de către Comisia de Valori Mobiliare pentru anumite firme considerate riscante. Astfel, în acest caz, schimbarea auditorului extern este impusă, nu voluntară, ceea ce diminuează riscul de manipulare a auditorului din partea companiei. Studiul lor compară impactul pe care schimbarea voluntară sau impusă a auditorului o generează asupra pieței prin referire la lichiditatea acțiunilor. Rezultatele cercetării indică faptul că societățile care au schimbat auditorul au o lichiditate mai mică, comparativ cu cele care nu au făcut acest lucru, efectul fiind mai puternic pentru firmele care trec la un auditor ce nu face parte din categoria Big 4. Impactul negativ este diminuat atunci când schimbarea este impusă. Mai mult, diferențele asupra lichidității sunt nesemnificative în cazul comparativ al societăților care nu schimbă auditorul și cele care au o schimbare impusă de către organismele de reglementare. În plus, se constată că impactul negativ al schimbării voluntare a auditorului este diminuat în cazul în care există un procent ridicat al proprietarilor străini (*foreign ownership*) în cadrul companiei. Casterella & Johnsto (2013) abordează de asemenea problematica eficienței rotației impuse sau obligatorii a firmei de audit,

analizând studiile publicate anterior. În opinia autorilor, rezultatele asupra eficienței schimbării obligatorii depind de datele folosite în cercetările analizate, respectiv o rotație voluntară sau obligatorie. Întrebarea de bază este dacă efectele schimbării voluntare vor fi aceleași și în cazul în care schimbarea firmei de audit va fi impusă.

Rotația în cadrul misiunilor de audit poate fi însă folosită și în alte scopuri decât pentru asigurarea independenței și calității auditului. Heliodoro et al. (2016) aduc în discuție un subiect extrem de important și anume legătura dintre opinia de audit și schimbarea auditorului. Această conexiune nu poate fi ignorată, deoarece atrage un sistem de alarmă asupra independenței și obiectivității auditorului. Astfel, dacă firma de audit resimte presiunea financiară ce provine din amenințarea clientului de a schimba furnizorul serviciilor de audit, pot apărea situații în care opinia de audit este schimbată în favoarea clientului sau în acord cu cerințele acestuia. Acest aspect afectează independența auditorilor și pune sub semnul întrebării calitatea auditului și credibilitatea situațiilor financiare. Studiul realizat de Heliodoro et al. (2016) asupra firmelor cotate pe piața financiară din Portugalia arată o legătură între raportul de audit și schimbarea auditorilor, pentru opiniile legate de active și altele, dar nu și pentru cele referitoare la capital și datorii. Autorii atrag atenția asupra faptului că societățile pot recurge la schimbarea intenționată a auditorului, pentru a evita prezentarea unei imagini nefavorabile asupra companiei în fața utilizatorilor situațiilor financiare.

Studiul realizat de către Salleh & Jasmani (2014) asupra companiilor din Malaezia, unde rotația firmei de audit este voluntară, iar rotația auditorului este obligatorie, indică faptul că opinia de audit nu influențează rotația partenerului, ci mai degrabă rotația firmei de audit.

Acest aspect atrage atenția asupra unei alte probleme ce poate apărea în practică. Cât de reglementată trebuie să fie schimbarea auditorului pentru a permite pieței să reacționeze la modificarea auditorului? Ferguson et al. (2018) discută acest aspect în lucrarea lor. Dacă anunțul privind schimbarea auditorului este reglementat și depinde de organismele care guvernează bursa de valori (așa cum este cazul Australiei, unde este necesară aprobarea *Australian Securities and Investments Commission* pentru informarea publică asupra schimbării auditorului și implică anumite constrângeri), există avantaje referitoare la uniformitatea diseminării informației și aprobarea doar a modificărilor

justificate. În schimb, dacă organismele de reglementare dețin un rol limitat, informația privind schimbarea auditorului este furnizată utilizatorilor mai repede, crescând astfel utilitatea acesteia, dar lăsând în același timp loc pentru schimbări ale auditorilor din motive oportunistice. Conform studiului realizat de Ferguson et al. (2018) asupra reacției pieței la anunțul schimbării auditorului, pe cazul particular al companiilor listate la bursa de valori a Australiei, care trece de la o reglementare accentuată, la reguli mai flexibile în privința înlocuirii auditorului, se poate observa o lipsă a dovezilor privind reacția pieței la anunțul companiilor privind schimbarea auditorului în situația în care acesta este reglementat și o reacție a pieței ca răspuns la calitatea auditului atunci când schimbarea implică firme de audit din categoria Big 4.

Observăm astfel că, deși opiniile privind importanța independenței sunt consecvente în literatura de specialitate, părerile privind rotația în cadrul misiunilor de audit prezintă variații semnificative.

2. Metodologia cercetării

Analiza literaturii de specialitate relevă trei aspecte importante. Primul se referă la importanța auditului extern pentru asigurarea credibilității situațiilor financiare. Cel de-al doilea are în vedere importanța independenței în realizarea misiunilor de audit, iar cel din urmă aspect evidențiază dificultatea stabilirii unor reguli generale în privința rotației în cadrul misiunilor de audit.

În România nu există reglementări care să prevadă rotația firmei sau a partenerului de audit la anumite perioade de timp. De aceea, considerăm (în opinie proprie), pornind de la practicile întâlnite în literatura de specialitate și beneficiile generate de către acestea, că: rotația partenerului de audit după 5 ani și a firmei de audit după 10 ani poate genera beneficii pentru independența și calitatea auditului; pentru a susține independența auditorilor și a limita dependența financiară a acestora de către clientul auditat, rotația trebuie să fie obligatorie, prin includerea în reglementările legale; rotația voluntară a auditorului trebuie justificată de către clientul de audit pentru a evita modificările oportunistice sau încercările de influențare a opiniei auditorului; un partener de audit nu are voie să revină la un client auditat anterior decât după o perioadă de cel puțin 2 ani de pauză.

Prezenta cercetare urmărește analiza independenței în cadrul sistemului bancar din România, prin evaluarea rotației voluntare a firmei de audit și a auditorului în cadrul misiunilor de audit anuale. Pornind de la concluziile obținute în urma analizei literaturii de specialitate, vom urmări, pentru toate băncile ce activează pe piața din România, schimbarea auditorului după cel mult 5 ani și a firmei de audit după cel mult 10 ani. Vom analiza, de asemenea, și perioada de timp în care un partener de audit poate reveni la un client de audit (pe care o considerăm a fi, în mod ideal, nu mai mică de doi ani). Considerăm că adoptarea voluntară a unei politici de rotație a partenerului de audit și/sau a firmei de audit poate indica preocuparea firmei pentru menținerea independenței în cadrul misiunilor de audit.

Alte două aspecte care vor fi urmărite în cadrul cercetării realizate au în vedere țara de origine a băncilor și opinia de audit. Scopul acestei analize este de a urmări dacă schimbarea partenerului sau a firmei de audit apare după emiterea unei opinii nefavorabile și de a vedea dacă țara de origine (unde rotația poate fi reglementată legal) influențează sau nu politicile de rotație adoptate.

Pentru realizarea obiectivelor menționate, lista băncilor ce activează în România a fost obținută de pe site-ul Băncii Naționale a României (<https://www.cursbnr.ro/lista-banci>) și actualizată și completată cu informațiile disponibile în mediul virtual. Astfel, în final a fost obținută o listă cu 29 de bănci care activează în prezent în cadrul sistemului bancar din România. Dintre acestea, 5 sunt din România, 4 sunt din Grecia, câte 3 sunt din Austria, Franța, Italia și Olanda și câte una din Belgia, Germania, Marea Britanie, Israel, Polonia, Statele Unite ale Americii, Turcia și Ungaria.

Pentru cele 29 de bănci din România au fost analizate, acolo unde au fost disponibile, rapoartele de audit din 12 ani consecutivi, respectiv pentru perioada 2007-2018, urmărindu-se cele trei aspecte menționate referitoare la rotația în cadrul misiunilor de audit (firma de audit, partenerul de audit, revenirea unui partener de audit), precum și opinia de audit emisă. Colectarea, analiza și prelucrarea datelor a fost realizată manual. Pentru început au fost cercetate site-urile oficiale ale băncilor și căutate rapoartele de audit pentru situațiile financiare individuale sau consolidate. Informațiile care nu au fost disponibile pe site-ul oficial al băncilor au fost completate, acolo unde a fost posibil, cu date colectate manual, disponibile în mediul online.

Din cele 29 de bănci supuse analizei au fost urmărite inițial pentru realizarea cercetării acelea pentru care

poate fi confirmată politica de rotație a firmei după maxim 10 ani și apoi băncile pentru care poate fi confirmată politica de rotație a partenerului de audit responsabil de misiunea de audit din cadrul aceiași firme după maxim 5 ani. Ulterior, din cauza numărului scăzut de observații, în cadrul cercetării realizate au fost menționate și analizate de asemenea și instituțiile bancare care prezintă indicii ale rotației, dar pentru care perioada după care schimbarea (firmei sau a partenerului de audit) are loc nu poate fi determinată.

Doar 4 bănci din cele 29 de instituții bancare care activează pe piața din România (13,79%) prezintă date despre firma de audit care să permită verificarea rotației firmei de audit după o perioadă de maxim 10 ani. Alte 13 din cele 29 de bănci (44,83%) prezintă indicii ale rotației firmei de audit (există o schimbare evidentă a firmei de audit), fără a putea fi determinată însă perioada de timp după care rotația are loc. Pentru 5 bănci (17,24%) nu există date suficiente care să confirme sau infirme existența rotației firmei care realizează misiunea de audit, iar pentru restul de 7 instituții bancare (24,14%) nu au putut fi colectate datele necesare realizării unei analize.

În ceea ce privește posibilitatea cercetării rotației partenerului de audit, din cele 29 de bănci, 8 (27,59%) realizează o schimbare a partenerului principal de audit după o perioadă de cel mult 5 ani consecutivi, 7 din ele (24,14%) prezintă indicii de rotație a partenerului de audit, însă lipsa datelor disponibile pentru anii anteriori și următorii fac imposibilă estimarea reală a perioadei de rotație a partenerului de audit, 5 bănci (17,24%) mențin un partener de audit în funcție pe o perioadă mai mare de 5 ani consecutivi, iar pentru 2 din instituțiile bancare analizate (6,90%) nu este posibilă nici confirmarea nici infirmarea existenței unei schimbări a partenerului de audit. Pentru restul de 7 instituții bancare (24,14%) nu au putut fi colectate datele necesare realizării unei analize.

Menționăm că pentru 6 din cele 29 de bănci nu au fost găsite rapoartele de audit pe site-ul oficial al băncilor sau în mediul online și pentru o bancă a fost găsit doar un raport de audit (aproximativ 7 bănci sau 24,14% din totalul băncilor fără informații publicate privind raportul de audit).

Un alt aspect important, ce trebuie menționat, este faptul că toate rapoartele de audit analizate, pentru toate băncile și perioadele supuse analizei, au fost întocmite de una din companiile de audit din cadrul Big 4: KPMG, Ernst & Young, Deloitte sau PricewaterhouseCoopers.

Din totalitatea rapoartelor de audit analizate (184 de rapoarte de audit), doar 5 au prezentat o opinie cu rezerve și doar 1 raport de audit a prezentat imposibilitatea exprimării unei opinii.

Pentru a evita identificarea băncilor supuse verificării în prezenta cercetare, acestea au fost incluse în studiu într-o ordine aleatoare, iar mențiunile referitoare la acestea vor fi realizate pe baza unor numere atribuite fiecărei bănci.

3. Rezultatele cercetării

Prima analiză din prezentul studiu vizează rotația firmelor de audit, în corelație cu opinia de audit emisă. Din cele 29 de instituții ce activează în sistemul bancar din România, doar pentru 4 dintre acestea (13,79%) poate fi confirmată rotația firmei de audit pe o perioadă mai mică de 10 ani. Menționăm că din cele 4 bănci, doar 2 prezintă date referitoare la procesul de audit pe o perioadă mai mare de 11 ani consecutivi.

Banca nr. 1 supusă analizei prezintă informații pentru 11 ani consecutivi. Instituția este auditată pentru început de către EY apoi, timp de 8 ani consecutivi, auditorul este KPMG, după care se realizează din nou o rotație a firmei de audit către Deloitte. Se poate observa că perioada de menținere a auditorului este mai mică decât limita maximă de 10 ani, rotația firmei de audit realizându-se după o perioadă de doar 8 ani. Acest aspect susține ideea de menținere a independenței, mai ales în contextul în care, în situația modificării firmelor de audit, opiniile au fost fără rezerve.

În cazul *Băncii nr. 3*, datele disponibile se întind pe întreaga perioadă supusă analizei, respectiv 12 ani. Rotația firmei de audit se realizează în primă instanță de la compania EY la Deloitte. Auditorul Deloitte este menținut în funcție timp 5 ani, după care are loc o nouă rotație, înapoi la firma de audit EY. Și în această situație, rotația are loc la o perioadă mai mică de 10 ani, crescând încrederea în independența firmei de audit. O altă observație importantă care reiese din analiza noastră este că nici în acest caz schimbarea nu a fost influențată de opinia de audit.

Pentru *Banca nr. 11* au fost găsite date disponibile doar pentru 9 ani consecutivi. Cu toate acestea, o analiză a rotației firmei de audit este posibilă. Banca schimbă firma de audit KPMG cu firma de audit Deloitte, pe care o menține în funcție timp de 6 ani, după care realizează o nouă rotație la KPMG. Rotația firmei de audit, realizată

pe o perioadă mai mică decât limita de 10 ani considerată optimă pentru asigurarea independenței, nu este influențată de opiniile de audit emise de către societățile de audit.

Banca nr. 16, deși dispune de date pentru doar 7 ani consecutivi, prezintă cea mai intensă rotație a firmei de audit. Astfel, aceasta face trecerea de la EY la KPMG, care devine auditor în cadrul instituției pentru doar 2 ani, după care se realizează o nouă rotație către firma Deloitte, menținută în funcție pentru 2 ani, fiind urmată apoi de către PwC. În cazul în care rotația firmei de audit poate fi observată la 2 ani, menținerea independenței poate fi confirmată. O observație ce trebuie menționată are în vedere faptul că, după un raport de audit încheiat cu imposibilitatea exprimării unei opinii, are loc o rotație a firmei de audit, însă, în contextul în care instituția bancară respectivă pare să urmărească o politică de rotație de 2 ani în cazul firmei de audit, nu considerăm acest aspect ca fiind un semnal de alarmă asupra independenței auditului sau schimbării oportunistice a firmei de audit.

Alte 13 bănci (44,83%) prezintă indicii privind rotația firmei de audit, fără a putea însă determina durata după care are loc rotația din cauza lipsei informațiilor necesare din perioadele anterioare și ulterioare anilor analizați. Fiind însă evidentă o rotație a firmei de audit, considerăm acest aspect o dovadă a preocupării pentru menținerea independenței. Menționăm că din cele 13 bănci, 2 prezintă date pe o perioadă mai mare de 11 ani.

Banca nr. 2 oferă informații privind societatea de audit pe 12 ani. În primii 10 ani auditul a fost realizat de către EY, iar în ultimii 2 ani de către PwC. Deși este evidentă o rotație a firmei de audit, care nu este influențată de opinia de audit (pentru toți anii de referință opinia este fără rezerve), durata după care rotația are loc nu poate fi identificată. Auditorul EY ar fi putut fi menținut în funcție și în perioada precedentă analizei realizate (înainte de 2007), ceea ce ar însemna că rotația a avut loc după o perioadă mai mare de 10 ani. Pentru *Banca nr. 5* au fost colectate informații referitoare la misiunea de audit pentru doar 8 ani consecutivi. În cadrul anilor analizați, instituția este auditată timp de 2 ani consecutivi de către KPMG (nu deținem informații privind firma de audit din perioada precedentă) și apoi de către Deloitte timp de 6 ani. *Banca nr. 6* prezintă informații privind misiunile de audit pe 10 ani consecutivi, putându-se observa o rotație de la EY (4 ani) la KPMG (6 ani). *Banca nr. 7*, pentru care sunt disponibile date pe 9 ani consecutivi,

realizează o rotație de la firma de audit Deloitte (7 ani) la PwC (2 ani). În cazul *Băncii nr. 8*, în care numărul anilor consecutivi disponibili pentru analiză este de 4, rotația are loc de la KPMG (1 an) la PwC (3 ani). *Banca nr. 9* are date disponibile pentru 6 ani consecutivi, rotația realizându-se de la PwC la KPMG (4 ani). Pentru *Banca nr. 10*, datele din ultimii 4 ani consecutivi relevă o trecere de la KPMG la EY (2 ani). În cazul *Băncii nr. 12*, datele disponibile pentru 4 ani consecutivi indică o schimbare a auditorului de la Deloitte (3 ani) la KPMG. *Banca nr. 13*, cu date disponibile pentru 5 ani consecutivi, realizează o rotație a firmei de audit de la PwC (4 ani) la Deloitte (1 an). *Banca nr. 14* trece de la KPMG (2 ani) la PwC (5 ani), iar *Banca nr. 15* – de la KPMG (4 ani) la PwC (2 ani). Pentru *Banca nr. 4*, deși prezintă date pe 12 ani, nu se poate confirma decât realizarea unei rotații a firmei de audit, fără a putea să verificăm dacă aceasta a avut loc după 10 ani consecutivi. Instituția bancară a fost auditată în primii 5 ani de către KPMG și apoi de către EY în următorii 7 ani.

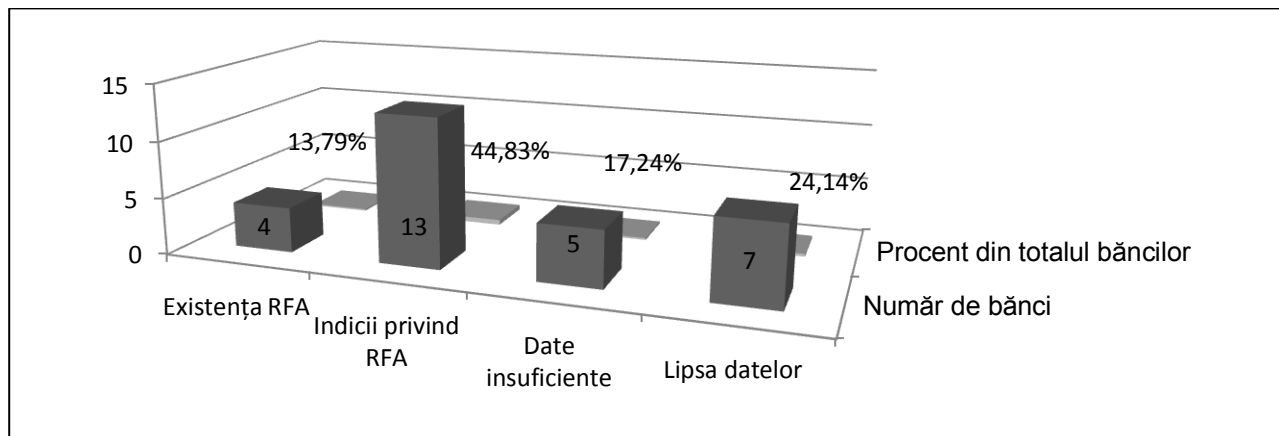
Opiniile de audit exprimate în cei 12 ani asupra situațiilor financiare au fost fără rezerve. *Banca nr. 17* realizează și ea o rotație a firmei de audit de la EY (4 ani) la KPMG (6 ani).

În nici unul dintre aceste cazuri nu există indicii care să susțină faptul că rotația firmei de audit a fost influențată de opinia de audit emisă. Mai mult decât atât, în cazul *Băncii nr. 9*, schimbarea auditorului face o trecere de la o opinie fără rezerve la o opinie de audit cu rezerve.

Pentru restul băncilor care prezintă date (5 instituții bancare, respectiv băncile 18, 19, 20, 21, 22), informațiile găsite nu au fost suficiente pentru a confirma sau infirma rotația firmei de audit după o perioadă de maxim 10 ani sau chiar existența unei rotații (ex: date disponibile doar pe o perioadă de 3 sau 9 ani consecutivi în care auditul este realizat de către aceeași firmă de audit).

Rezultatele studiului sunt prezentate schematic în cadrul *Figurii nr. 1*.

Figura nr. 1. Rotația firmelor de audit (RFA) în cadrul băncilor din România



Sursa: Proiecția autorilor

Rezultatele cercetării susțin faptul că, în cadrul sistemului bancar din România, rotația firmelor de audit este prezentă (la 17 bănci analizate pentru care au putut fi colectate date din cele 29 existente, aproximativ 58,62%) și nu este influențată de către opinia de audit emisă. Aceste aspecte prezintă indicii care susțin independența firmelor de audit care realizează misiuni de audit pentru instituțiile bancare din România.

A doua analiză realizată are în vedere rotația partenerului de audit în cadrul misiunilor realizate de către aceeași firmă de audit, urmărindu-se de asemenea politica de revenire a unui partener de audit după o anumită perioadă și influența opiniei de audit emise.

Din cele 29 de instituții prezente în sistemul bancar din România, doar 8 dintre acestea (27,59%) realizează o schimbare a partenerului principal de audit după o perioadă de cel mult 5 ani consecutivi.

Banca nr. 1 este auditată în ultimii 2 ani de către aceeași firmă de audit, în fiecare din cei 2 ani având un partener de audit diferit. Modificarea partenerului nu a fost realizată ca urmare a opiniei de audit emise și din informațiile disponibile nu este vorba de o revenire a partenerilor pe o perioadă mai scurtă de 9 ani, perioadă în care auditul a fost realizat de către alte firme de audit. *Banca nr. 5* prezintă, în cei 6 ani consecutivi de audit realizat de către aceeași companie, o schimbare a partenerului de audit după 5 ani. În cazul *Băncii nr. 3* se observă că în cadrul celor 5 ani de audit consecutiv realizat de către aceeași companie, un partener de audit este menținut în funcție maxim 4 ani. Pentru *Banca nr. 9*, în ultimii 4 ani auditați de aceeași firmă de audit există 2 parteneri de audit menținuți în funcție pe 1 an, respectiv 3 ani. Schimbarea are loc, deci, după o perioadă mai mică de un an. Schimbarea intervine însă după exprimarea unei opinii cu rezerve, ceea ce poate indica o presiune exercitată de client asupra firmei de audit. Considerăm însă că această ipoteză nu este valabilă în acest caz, următorul raport emis de alt partener de audit fiind exprimat tot cu rezerve. *Banca nr. 11*, în cei 5 ani consecutivi analizați, menține un partener de audit în funcție timp de 4 ani, până când firma de audit este schimbată. Pentru *Banca nr. 13*, în ultimii 4 ani consecutivi auditați de către aceeași firmă de audit există 3 parteneri diferiți, din care ultimii doi (până la schimbarea firmei de audit) au fost menținuți în funcție 2 ani, respectiv un an. Pentru *Banca nr. 14*, după schimbarea firmei de audit, în următorii 5 ani pot fi identificați 2 parteneri diferiți de audit, primul fiind menținut în funcție timp de 2 ani. Și pentru *Banca nr. 15*, în ultimii 4 ani consecutivi până la schimbarea firmei de audit sunt identificați 2 auditori, ultimul având un mandat de 2 ani. Pentru toate băncile analizate se observă faptul că modificările nu sunt influențate de opinia de audit emisă și nu se poate vorbi nici de revenirea în funcție a unui partener după o perioadă mai mică de 2 ani (acolo unde informațiile disponibile au permis analizarea acestui aspect).

Din cele 29 de bănci analizate, rotația partenerului de audit este prezentă și la 7 dintre acestea (24,14%), însă lipsa datelor disponibile pentru anii precedenți și următorii fac imposibilă estimarea reală a perioadei de rotație a partenerului de audit.

Pentru *Banca nr. 18* se observă o rotație a partenerului de audit în cei doi ani consecutivi supuși analizei pentru care dispunem de informații. Este însă imposibil de

determinat perioada de timp pe care partenerul anterior de audit a rămas în funcție, însă nu credem că poate fi vorba de o revenire a unui partener la același client pe o perioadă mai mică de 2 ani. Putem menționa că modificarea nu este influențată de opinia de audit emisă. Aceeași situație este întâlnită și în cazul altor bănci. Astfel, în cazul *Băncii nr. 8*, în doar 6 ani consecutivi disponibili pentru analiză, se observă o schimbare a partenerului de audit, ultimul fiind menținut pe 5 ani. Nu există însă date disponibile ulterior, pentru a putea analiza dacă partenerul de audit este menținut în funcție și în cel de-al 6-lea an consecutiv. Pentru *Banca nr. 19* se observă de asemenea o schimbare a auditorului în cei 8 ani analizați, însă lipsa informațiilor pentru perioadele anterioare și următoare nu permit verificarea ipotezei conform căreia schimbarea se realizează după maxim 5 ani. Același lucru este valabil și în cazul *Băncii nr. 20* (analiza fiind realizată pe 4 ani, în care există 2 parteneri diferiți), *Băncii nr. 10* (2 ani consecutivi, cu 2 auditori diferiți), *Băncii nr. 21* (3 ani consecutivi, cu 2 auditori diferiți), *Băncii nr. 22* (o firmă de audit este menținută în funcție 5 ani, timp în care există 2 parteneri de audit diferiți). Pentru toate băncile analizate se observă faptul că modificările nu sunt influențate de opinia de audit emisă și nu se poate vorbi nici de revenirea în funcție a unui partener după o perioadă mai mică de 2 ani (acolo unde informațiile disponibile au permis analizarea acestui aspect).

Pentru 5 bănci din cele analizate (17,24%) se constată că un partener de audit este menținut în funcție pe o perioadă mai mare de 5 ani consecutivi.

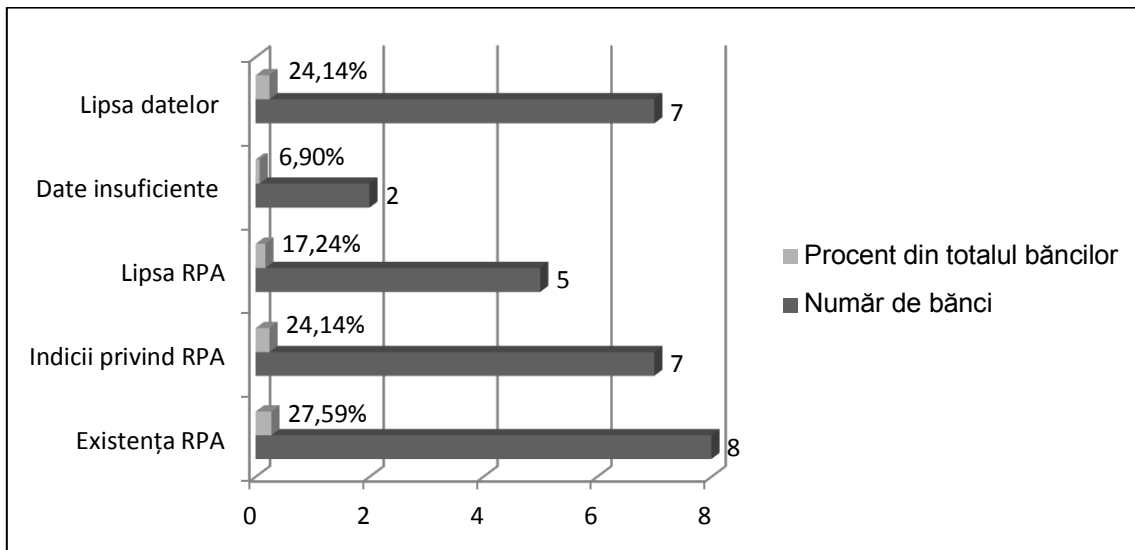
Pentru *Banca nr. 2*, în cei 9 ani de audit consecutiv realizat de către o firmă de audit se observă că un partener este menținut în realizarea misiunilor de audit pe o perioadă mai mare de 5 ani, respectiv pe 7 ani consecutivi. Când schimbarea partenerului are loc, opinia de audit nu pare să fie un factor de influență. Menționăm de asemenea că partenerul nou de audit este diferit de cei din ultimii 8 ani, nefiind nici în acest caz vorba de revenirea în funcție a unui partener. În cazul *Băncii nr. 6*, în ultimii 6 ani consecutivi analizați partenerul de audit nu a fost schimbat. *Banca nr. 7* menține în funcție, de la aceeași firmă de audit, un partener de audit pe o perioadă de 6 ani consecutivi. Același lucru poate fi observat și în cadrul *Băncii nr. 4*, unde partenerul de audit are un mandat de 7 ani consecutivi, și în cazul *Băncii nr. 17*, unde un partener este menținut în funcție timp de 6 ani neîntreruși.

Pentru 2 instituții bancare din cele 29 (6,90%) nu este posibilă nici confirmarea nici infirmarea existenței unei schimbări a partenerului de audit. Printre acestea se numără Banca nr. 12 (pentru care există date de la aceeași firmă de audit doar pe 3 ani consecutivi, în care auditul este realizat de către

aceiași partener) și Banca nr. 16 (2 firme de audit sunt menținute în funcție câte 2 ani, timp în care partenerul de audit nu se schimbă).

Rezultatele studiului sunt prezentate schematic în Figura nr. 2.

Figura nr. 2. Rotația partenerilor de audit (RPA) în cadrul băncilor din România



Sursa: Proiecția autorilor

Rezultatele cercetării susțin faptul că în cadrul sistemului bancar din România, rotația partenerilor de audit este prezentă (la 15 bănci analizate pentru care au putut fi colectate date din cele 29 existente, aproximativ 51,72%) și nu este influențată de către opinia de audit emisă. Mai mult decât atât, perioada la care un partener de audit revine la un client este, acolo unde datele permit realizarea acestei analize, mai mare de 2 ani. Aceste aspecte prezintă indicii care susțin independența firmelor de audit și a auditorilor care realizează misiuni de audit pentru instituțiile bancare din România.

În ceea ce privește țara de origine a băncilor, nu există indicii care să susțină legătura dintre o anumită țară și practicile de rotație a firmei sau a partenerului de audit.

Concluzii

Auditul extern reprezintă un mecanism de control și asigurare, care oferă deținătorilor de interese o

asigurare rezonabilă că situațiile financiare sunt conforme cu realitatea și întocmite în concordanță cu principiile contabile general acceptate. Pentru ca auditul financiar să-și poată îndeplini rolul extrem de important, independența auditorului și a firmei de audit este un element fundamental ce nu trebuie să lipsească sau să fie compromis. Literatura de specialitate recunoaște importanța independenței în realizarea misiunii de audit, fără a exista studii contradictorii în privința rolului acesteia. În schimb, studiile internaționale atrag atenția asupra elementelor ce pot reprezenta amenințări la adresa independenței auditorilor și care se întâlnesc des în practică, în realizarea misiunilor de audit. Printre aceste amenințări se numără prestarea concomitent cu serviciile de audit a unor servicii de non-audit aprobate de reglementările în vigoare, crearea unei legături de familiaritate între auditor și client, ca urmare a unei relații de colaborare de lungă durată, crearea unei dependențe financiare a firmei de audit de către client ce poate conduce la exercitarea de către acesta din urmă a unei

influențe asupra rezultatelor misiunii de audit etc. Deși rezultatele privind impactul acestor amenințări asupra independenței auditorilor pot fi contradictorii, riscul există și nu trebuie ignorat.

O metodă prin care independența poate fi protejată și riscurile și amenințările la adresa acesteia pot fi diminuate o reprezintă rotația în cadrul misiunilor de audit. Și în acest caz, studiile de specialitate relevă opinii diferite în legătură cu avantajele și dezavantajele pe care rotația le poate genera. În primul rând, ca urmare a cunoștințelor acumulate asupra unui client sau specializării auditorului într-un domeniu sau pe o industrie specifică, schimbarea acestuia poate reprezenta un dezavantaj. Politica de rotație poate, de asemenea, să crească concurența între companiile de audit, care pot ceda în fața clientului pentru a obține misiunea de audit, sau poate conferi putere unui client de audit care dorește să-și schimbe auditorul care a oferit o opinie de audit ce nu era în concordanță cu cerințele și așteptările clientului. În schimb, lipsa unei rotații poate determina auditorul să reducă gradul de scepticism profesional ca urmare a familiarizării cu activitatea clientului și cu acesta și poate permite ca auditorul să fie părtinitor sau influențat de client. Alte probleme ce privesc rotația în cadrul misiunilor de audit și pentru care nu există o opinie comună în literatura de specialitate vizează tipologia schimbării. Astfel, unii autori pledează pentru rotația partenerilor de audit, în timp ce alte studii pun în evidență avantajele rotației firmei de audit. Există, de asemenea, cercetări legate de avantajele și dezavantajele rotației voluntare sau a celei impuse de reglementările naționale.

Astfel putem observa că, deși conceptul de independență în realizarea misiunilor de audit este destul de clar și de ușor de înțeles, felul în care independența poate fi păstrată în practică generează dezbateri, în special în ceea ce privește rotația firmei de audit sau a partenerilor de audit.

În România, reglementările legale în vigoare nu prevăd rotația obligatorie a partenerilor sau a firmei de audit după o anumită perioadă de timp. În schimb, în opinia noastră, după analiza practicilor existente menționate în literatura de specialitate, pentru asigurarea și menținerea independenței, trebuie luate în considerare următoarele aspecte: rotația firmei de audit ar trebui să se realizeze după maxim 10 ani și a partenerului de audit după maxim 5 ani; revenirea unui partener de audit la un client nu trebuie să se realizeze decât după o

perioadă de pauză de minim 2 ani; rotația firmei și a partenerului de audit ar trebui reglementată legal; ar trebui impuse reguli care să interzică clientului schimbarea auditorului ca urmare a opiniei de audit pe care acesta a exprimat-o.

Cercetarea noastră vizează analiza politicii de rotație adoptate de către instituțiile din cadrul sistemului bancar din România. Deși rotația partenerilor și a firmelor de audit nu este obligatorie, considerăm că astfel de practici indică o preocupare a clienților și a firmelor de audit în menținerea independenței și astfel în menținerea calității misiunilor de audit.

Pe piața din România există în prezent 29 de instituții bancare. Rapoartele de audit pentru 12 ani consecutivi pentru fiecare din cele 29 de bănci au fost colectate, analizate și centralizate manual (acolo unde acestea au fost disponibile). Informațiile au fost colectate de pe site-urile oficiale ale băncilor și din mediul online. Din cele 29 de bănci analizate, 7 nu prezintă date referitoare la misiunile de audit. Pentru restul celor 22 de bănci au fost găsite rapoarte de audit, însă nu pentru toți cei 12 ani și numai pentru anumite perioade datele sunt prezente pe ani consecutivi.

Cercetarea a fost împărțită în două părți. În prima parte a fost analizată rotația firmelor de audit, în corelație cu opinia de audit emisă. Rezultatele indică faptul că doar 4 bănci (13,79%) prezintă date despre firma de audit care să permită verificarea rotației firmei de audit după o perioadă de maxim 10 ani; 13 bănci (44,83%) prezintă indicii ale rotației firmei de audit (există o schimbare evidentă a firmei de audit), fără a putea fi determinată însă perioada de timp după care rotația are loc; iar pentru 5 bănci (17,24%) nu există date suficiente pentru a confirma sau infirma existența rotației firmei care realizează misiunea de audit. Pentru restul de 7 instituții bancare (24,14%) nu au putut fi colectate datele necesare realizării unei analize.

A doua parte a cercetării are în vedere rotația partenerului de audit în cadrul misiunilor realizate de către aceeași firmă de audit, urmărindu-se de asemenea politica de revenire a unui partener de audit după o anumită perioadă și influența opiniei de audit emise. Rezultatele indică faptul că 8 bănci (27,59%) realizează o schimbare a partenerului principal de audit după o perioadă de cel mult 5 ani consecutivi, 7 bănci (24,14%) prezintă indicii de rotație a partenerului de audit (însă lipsa datelor pentru anii precedenți și următorii fac imposibilă estimarea reală a perioadei de rotație), 5

bănci (17,24%) mențin un partener de audit în funcție pe o perioadă mai mare de 5 ani, iar pentru 2 bănci (6,90%) nu este posibilă nici confirmarea nici infirmarea existenței unei schimbări a partenerului de audit.

Menționăm că, în opinia noastră, țara de origine a băncii și opinia de audit nu au influențat rotația partenerului sau a firmei de audit. Menționăm, de asemenea, că nu au fost găsite dovezi pentru datele analizate care să indice revenirea unui partener de audit după o perioadă mai mică de doi ani.

În concluzie, putem spune că, deși reglementările din România nu prezintă reguli referitoare la necesitatea rotației firmei sau partenerului de audit în cadrul misiunilor de audit, băncile ce activează în cadrul sistemului bancar din România adoptă practicile internaționale și în proporție de peste 50% implementează o politică proprie de rotație. Deși rotația firmei sau a partenerului de audit poate avea loc la un interval de timp mai mare sau mai mic decât limita acceptată sau practică în alte țări, considerăm că simpla adoptare a regulilor de schimbare a auditorilor în

cadru misiunilor de audit reprezintă o dovadă clară a preocupării instituțiilor bancare și a firmelor de audit pentru menținerea independenței.

Principala limită a cercetării realizate o reprezintă lipsa unei serii de date complete, pe o perioadă extinsă de timp și pentru un număr mai ridicat de instituții bancare. O altă limită o reprezintă prelucrarea manuală a datelor. Ca direcții viitoare de cercetare se va urmări extinderea analizei pe o perioadă mai mare de timp și includerea în evaluare a serviciilor de non-audit și a elementelor care definesc dependența financiară a auditorului de un client.

Considerăm că prezenta cercetare poate fi utilă deținătorilor de interese din sistemul bancar, care se bazează pe situațiile financiare auditate, pe calitatea auditului și independența auditorilor, precum și organismelor de reglementare din România care pot lua în considerare stabilirea unor reguli care să prevadă rotația partenerilor și a firmelor de audit după o anumită perioadă de timp, cu scopul promovării și menținerii independenței în realizarea misiunilor de audit.

BIBLIOGRAFIE

1. Albring S., Robinson D. & Robinson M., (2014), Audit committee financial expertise, corporate governance, and the voluntary switch from auditor-provided to non-auditor-provided tax services, *Advances in Accounting*, Volume 30, Issue 1, June 2014, Pages 81-94
2. Arel B., Brody R. & Pany K., (2006), Findings on the Effects of Audit Firm Rotation on the Audit Process under Varying Strengths of Corporate Governance, *Advances in Accounting*, Volume 22, 2006, Pages 1-27
3. Ball F., Tyler J. & Wells P., (2015), Is audit quality impacted by auditor relationships?, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Volume 11, Issue 2, August 2015, Pages 166-181
4. Bandyopadhyay S.P., Chen C. & Yu Y., (2014), Mandatory audit partner rotation, audit market concentration, and audit quality: Evidence from China, *Advances in Accounting*, Volume 30, Issue 1, June 2014, Pages 18-31
5. Beattie V., Brandt R. & Fearnley S., (1999), Perceptions of auditor independence: U.K. evidence, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 8, Issue 1, 1999, Pages 67-107
6. Booker K., (2018), Can clients of economically dependent auditors benefit from voluntary audit firm rotation? An experiment with lenders, *Research in Accounting Regulation*, Volume 30, Issue 1, April 2018, Pages 63-67
7. Casterella J.R. & Johnsto D., (2013), Can the academic literature contribute to the debate over mandatory audit firm rotation?, *Research in Accounting Regulation*, Volume 25, Issue 1, April 2013, Pages 108-116
8. Catanach Jr. A.H. & Walker P.L., (1999), The international debate over mandatory auditor rotation: a conceptual research framework, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 8, Issue 1, 1999, Pages 43-66
9. Chen K.Y., Elder R.J. & Liu J.L., (2005), Auditor Independence, Audit Quality and Auditor-Client Negotiation Outcomes: Some Evidence from Taiwan, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Volume 1, Issue 2, December 2005, Pages 119-146
10. Choi S., Choi Y.S., Gul F.A. & WJ Lee, (2015), The impact of mandatory versus voluntary auditor switches on stock liquidity: Some Korean evidence,

- The British Accounting Review*, Volume 47, Issue 1, March 2015, Pages 100-116
11. Corbella S., Florio C., Gotti G. & Mastrolia S.A., (2015), Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 25, 2015, Pages 46-66
 12. Daniels B.W. & Booker Q., (2011), The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality, *Research in Accounting Regulation*, Volume 23, Issue 1, April 2011, Pages 78-82
 13. Dart E., (2011), UK investors' perceptions of auditor independence, *The British Accounting Review*, Volume 43, Issue 3, September 2011, Pages 173-185
 14. Ferguson A., Lam P. & Ma N., (2018), Market reactions to auditor switches under regulatory consent and market driven regimes, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Volume 14, Issue 2, August 2018, Pages 197-215
 15. Firth M.A., Rui O.M. & Wu X., (2012), Rotate back or not after mandatory audit partner rotation?, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 31, Issue 4, July–August 2012, Pages 356-373
 16. Ghosh A., Kallapur S. & Moon D., (2009), Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 28, Issue 5, September–October 2009, Pages 369-385
 17. Heliodoro P.A., Carreira F.A. & M.M. Lopes, (2016), The change of auditor: The Portuguese case, *Revista de Contabilidad*, Volume 19, Issue 2, July–December 2016, Pages 181-186
 18. Krishnan G. & Zhang J., (2019), Do investors perceive a change in audit quality following the rotation of the engagement partner?, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 38, Issue 2, March–April 2019, Pages 146-168
 19. Lu T. & Sivaramakrishnan K., (2009), Mandatory audit firm rotation: Fresh look versus poor knowledge, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 28, Issue 2, March–April 2009, Pages 71-91
 20. Meuwissen R. & Quick R., (2019), The effects of non-audit services on auditor independence: An experimental investigation of supervisory board members' perceptions, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, In press, corrected proof, Available online 1 July 2019
 21. Patel C. & Psaros J., (2000), Perceptions of External Auditors' Independence: Some Cross-Cultural Evidence, *The British Accounting Review*, Volume 32, Issue 3, September 2000, Pages 311-338
 22. Quick R. & Schmidt F., (2018), Do audit firm rotation, auditor retention, and joint audits matter? – An experimental investigation of bank directors' and institutional investors' perceptions, *Journal of Accounting Literature*, Volume 41, December 2018, Pages 1-21
 23. Rahmina L.Y. & Agoes S., (2014), Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 164, 31 December 2014, Pages 324-331
 24. Reckers P.M.J. & Robinson D., (2007), New Evidence on Auditor Independence Policy, *Advances in Accounting*, Volume 23, 2007, Pages 207-229
 25. Salleh K. & Jasmani H., (2014), Audit Rotation and Audit Report: Empirical Evidence from Malaysian PLCs over the Period of Ten Years, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 145, 25 August 2014, Pages 40-50
 26. Sarwoko I. & Agoes S., (2014), An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality: Evidence from Indonesia, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 164, 31 December 2014, Pages 271-281
 27. S.E. Kaplan & Mauldin E.G., (2008), Auditor rotation and the appearance of independence: Evidence from non-professional investors, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 27, Issue 2, March–April 2008, Pages 177-192
 28. Wang K.J. & Tuttle B.M., (2009), The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation, *Accounting, Organizations and Society*, Volume 34, Issue 2, February 2009, Pages 222-243
 29. Zhang Y., Zhou J. & Zhou N., (2007), Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 26, Issue 3, May–June 2007, Pages 300-327
 30. <https://www.cursbnr.ro/lista-banci>



„Auditarea” auditorilor – suprave- gherea: necesitate sau obligativitate?

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

Rezumat

Prin activitatea lor auditorii financiari contribuie la luarea deciziilor investitorilor, astfel că furnizarea unor servicii de calitate conduce la creșterea încrederii în profesia de auditor financiar. Pentru garanția unor servicii de calitate a misiunilor de audit statutar au fost create organisme de supraveghere, care au misiunea legală de a verifica activitatea auditorilor financiari. Scopul acestei lucrări este de a realiza o comparație a modului în care sunt reglementate organismele de supraveghere în țările din Uniunea Europeană, atribuțiile acestora, precum și stadiul reformei auditului statutar în România, pe baza Directivei Uniunii Europene nr. 56/2014. Crearea organismelor de supraveghere a fost impusă ca urmare a unor servicii de audit de slabă calitate, supravegherea devenind necesară, dar această activitate putea fi atribuită organismelor profesionale, dacă acestea ar fi avut o mai mare putere coercitivă asupra membrilor. Cele mai multe neregularități apar ca urmare a nerespectării tuturor principiilor etice, care reprezintă o provocare pentru fiecare profesionist. Procesul de armonizare instituțională este încă în derulare, iar credibilitatea organismelor de supraveghere poate fi confirmată pe termen mediu și lung prin eficiența acțiunilor de inspecție asupra auditorilor financiari și prin îmbunătățirea calității raportărilor financiare auditate.

Cuvinte cheie: organisme de supraveghere; reforma auditului; raportări financiare; etică; calitate

Clasificare JEL: M40, M41

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Hațegan, C-D. (2020), „Auditing” the Auditors – Oversight: Necessity or Compulsoriness?, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp. 128-144, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/157/002

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/157/002>
Data primirii articolului: 31.07.2019
Data revizuirii: 20.11.2019
Data acceptării: 6.01.2020

Introducere

În urma falimentelor răsunătoare din Statele Unite ale Americii de la începutul secolului XXI, legislatorii din domeniul auditului financiar au conturat importanța unui audit de calitate drept factor cheie pentru o piață de capital eficientă și au încercat să identifice factorii principali ce determină un audit de calitate. În acest scop, în SUA, a fost adoptată legea Sarbanes Oxley în anul 2002, care a condus la înființarea primei autorități de supraveghere publică (*The Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB*). Globalizarea activităților economice a condus la constituirea autorităților de supraveghere în mai multe țări, precum și la o reformă a auditului în cele mai multe țări.

Importanța temei alese se bazează atât pe cerințele standardelor privind un audit de calitate, cât și pe necesitatea ca auditorii financiari să emită opinii corecte asupra situațiilor financiare pentru a nu duce în eroare toate părțile interesate. Garanția calității activităților desfășurate de auditori le revine autorităților publice de supraveghere. Prin urmare, se poate afirma că acestea realizează activitatea de „auditare” a auditorilor, așa cum este dezvoltat conceptul în literatura de specialitate (Lennox și Pittman, 2010; Carson et al., 2013; Ismail și Theng, 2015; Ismail și Mustapha 2015; Kumar, 2018).

Scopul lucrării este de a realiza o comparație a modului în care sunt reglementate organismele de supraveghere în țările din Uniunea Europeană (UE) cu atribuțiile acestora, precum și stadiul reformei auditului statutar în România, realizat în baza Directivei UE 56/2014. Având în vedere că statele membre aleg modalitatea de implementare în legislația lor națională, buna funcționare a autorităților de supraveghere este dată de caracteristicile acestora. Pentru a analiza corelațiile dintre caracteristicile autorităților de supraveghere și activitățile desfășurate de acestea s-a realizat un model econometric utilizând indicatorii care ar putea influența buna funcționare a acestora. Eșantionul a fost format din 30 de țări, din care 28 de țări membre ale UE și 2 țări membre ale Spațiului Economic European (SEE), respectiv Islanda și Norvegia. Indicatorii testați au fost: modalitatea de finanțare a autorității de supraveghere, vechimea acesteia, implicarea organismelor statului în organizare, structura de conducere, existența comitetelor consultative, activitatea de aprobare și înregistrare a auditorilor statutari, adoptarea standardelor relevante activității de audit statutar, pregătirea profesională continuă și sistemul disciplinar de investigare și administrare.

Cercetarea va contribui la dezvoltarea literaturii de specialitate deoarece oferă o analiză a datelor disponibile privind activitatea de supraveghere a auditului statutar, dintr-o perspectivă orientată spre necesitatea sau obligativitatea acestei activități, precum și a rolului organismelor profesionale în consolidarea profesiei de auditor financiar.

Lucrarea este structurată astfel: prima secțiune conține o sinteză a literaturii relevante privind activitatea de audit și supravegherea publică a acesteia, urmată de a doua secțiune, care descrie metodologia cercetării. A treia secțiune prezintă rezultatele studiului împreună cu interpretările statistice, iar ultima secțiune include concluziile, limitele studiului și direcțiile viitoare de cercetare.

1. Literatura de specialitate și cadrul de reglementare

1.1. Literatura de specialitate

Literatura de specialitate în domeniul auditului financiar al situațiilor financiare anuale ale companiilor cuprinde lucrări publicate de cercetători în domeniul contabilității și auditului financiar, precum și de profesioniști contabili și reprezentanți ai organismelor profesionale cărora le aparțin, datorită caracterul practic al activității de audit.

Jensen and Meckling (1976) au arătat de ce societatea are nevoie de auditori, respectiv pentru a certifica rapoartele emise de companiile listate pe piețele financiare.

DeAngelo (1981) a examinat factorii care influențează calitatea auditului și a definit calitatea ca fiind probabilitatea ca un auditor să descopere și să raporteze o încălcare a reglementărilor în sistemul contabil al clientului. Descoperirea unei denaturări depinde de calitatea și volumul cunoștințelor acumulate și de capacitatea auditorului, în timp ce raportarea denaturării depinde de motivația auditorului de a o dezvălui. De asemenea Watts and Zimmerman (1983) subliniază faptul că auditorii nu trebuie să dețină numai o expertiză tehnică, ci trebuie să fie și independenți în rapoartele întocmite. DeFond și Zhang (2014) consideră că un audit de calitate ridicată este cel care dă o asigurare asupra unei bune calități a raportărilor financiare a companiilor.

Pentru a arăta importanța auditului financiar, Gunther și Moore (2002) au pornit de la mai multe întrebări

referitoare la necesitatea auditului, ce înseamnă un audit bun și cum pot fi rezolvate problemele care pot apărea în urma serviciilor de audit cu o calitate îndoielnică.

Pentru realizarea unui audit de calitate este necesară respectarea principiilor din codul etic al auditorilor. Lin și Tepalagiu (2015) consideră că independența este un factor cheie în menținerea comportamentului etic al auditorului. Pentru asigurarea independenței măsurile care se pot lua sunt rotația auditorului și ponderea serviciilor non-audit furnizate clienților de audit. În studiul lor, realizat pe un eșantion de 265 angajamente de audit din S.U.A în perioada 2002-2003, Bell et al. (2015) au constatat că aceste măsuri nu au o influență negativă asupra calității auditului, așa cum susțineau autoritățile de reglementare.

Gaynor et al. (2016) realizează o cercetare privind factorii care influențează calitatea raportărilor financiare și a auditului, precum și relația între cele două concepte, deoarece variabilele utilizate pot fi diferite în măsurarea calității. Supravegherea auditorilor poate avea influență asupra politicilor de finanțare a companiilor, astfel că Shroff (2017), pe baza studiului realizat pe un eșantion de 6.924 companii din 35 de țări listate pe piața americană, pe perioada 2012-2014, a ajuns la concluzia că supravegherea auditorilor crește capacitatea de finanțare externă a companiilor, ceea ce la rândul său facilitează investițiile corporative.

Efectele supravegherii auditorilor se concretizează în activitatea de inspecție a acestora și publicarea rapoartelor de inspecție a acestora. Carson et al. (2013) au studiat un eșantion de companii din 33 de țări în perioada 2006-2010 și au constatat că în țările în care sunt efectuate inspecții independente calitatea auditului este mai ridicată. De asemenea, inspecțiile efectuate de autoritățile de supraveghere au o influență asupra cotei de piață a auditorilor (Aobdia și Shroff, 2017).

Modul de desfășurare a supravegherii influențează conformitatea auditorilor cu reglementările aplicabile. Dowling et al. (2018) au realizat 15 interviuri semistructurate cu 4 reprezentanți ai autorităților de reglementare și 11 auditori din Australia la sfârșitul anului 2012 și începutul anului 2013. Din răspunsurile auditorilor a rezultat că aceștia au perceput că stilul aplicat de autoritățile de reglementare s-a schimbat, de la un stil mai colaborativ la un stil mai coercitiv în ultima perioadă studiată.

La nivelul UE, Osmo et al. (2017) au realizat un studiu comparativ al procesului de implementare, armonizare și stabilizare a sistemelor publice de supraveghere pentru

auditorii statutar, în țările UE, conform Directivei nr. 43/2006 și au ajuns la concluzia că există încă o diversitate semnificativă între sistemele adoptate de fiecare țară membră UE. De asemenea, Fülöp (2011) a studiat modul în care fost adoptată de către statele membre și a ajuns la concluzia că acestea au înregistrat progrese cu privire la adoptarea Directivei, în special privind supravegherea publică.

1.2. Cadrul de reglementare al autorităților de supraveghere publică a auditului statutar

Supravegherea activității de audit statutar se poate realiza printr-un organism public independent sau poate fi exercitată de organismele de supraveghere a activității de pe piețele financiare. Reforma auditului a condus la posibilitatea constituirii autorităților de supraveghere ca organisme independente.

La nivel internațional Statele Unite ale Americii este prima țară care a înființat autoritatea de supraveghere publică (*The Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB*), în baza legii Sarbanes Oxley în anul 2002. Atribuțiile PCAOB sunt grupate pe patru activități: înregistrarea auditorilor, inspecția, stabilirea standardelor relevante și sancționarea auditorilor.

Ca urmare a globalizării piețelor financiare, în următorii ani s-au creat autorități de supraveghere independente în mai multe țări. Astfel în anul 2006 s-a constituit la Paris „Forumul Internațional al Autorităților de Reglementare a Auditului Independent” (*The International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR*), care a reunit autoritățile de reglementare independente de audit din 18 jurisdicții internaționale. Obiectivele organizației sunt de îmbunătățire a calității auditului la nivel global și preluarea statutului de lider strategic în domeniul auditului.

Reforma auditului la nivel european s-a bazat pe Directiva nr. 43/2006 care a fost modificată prin Directiva nr. 56/2014, în baza căreia s-a înființat în anul 2016 „Comitetul Organismelor Europene de Supraveghere a Auditului” – COESA (*PUB*). COESA este cadrul de cooperare între autoritățile competente în materie de supravegherea auditului din UE și contribuie la cooperarea eficientă între autoritățile competente în vederea maximizării eficacității cadrului legal al UE privind auditul statutar.

Implementarea Directivei s-a realizat diferit în țările membre UE, unele alegând ca autoritățile de

supraveghere să fie controlate integral de organismele guvernamentale, altele alegând să implice mai mult organismele profesionale ale auditorilor. În România prevederile Directivei s-au transpus în Legea nr. 162/2017 prin care s-a înființat „Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar” (ASPAAS), care are toate atribuțiile privind: autorizarea și înregistrarea auditorilor financiari și a firmelor de audit; adoptarea standardelor relevante, formarea profesională continuă; sistemele de asigurare a calității și sistemele de investigație și disciplină.

2. Metodologia de cercetare

Metodologia cercetării constă în analiza reglementării adoptate de țările Uniunii Europene în ceea ce privește supravegherea activității de audit statutar, prin implementarea în legislațiile naționale a Directivei UE nr. 56/2014, utilizând analiza logică și comparativă pe țări. Sursele de analiză a datelor au fost reprezentate de studiul realizat de organizația profesională Accountancy Europe în anul 2018 și de informațiile furnizate pe website-ul organizației IFIAR.

Eșantionul cuprinde 30 de țări, din care 28 de țări membre ale Uniunii Europene și 2 țări membre ale Spațiului Economic European (SEE), respectiv Islanda și Norvegia.

Pe baza caracteristicilor autorităților de supraveghere identificate s-a testat un model econometric privind corelația între acestea și atribuțiile autorităților de supraveghere, utilizându-se o regresie liniară.

3. Rezultate

Din analiza informațiilor publicate de IFIAR rezultă că au aderat la această organizație autorități de supraveghere din 55 de țări (*Figura nr. 1*), printre care se regăsesc aproape toate țările membre UE (cu excepția Estoniei și a Letoniei), Elveția, SUA, Canada, Japonia, Coreea de Sud, Rusia, Brazilia, Emiratele Arabe Unite, Turcia și Africa de Sud. Se observă că nu s-au identificat țări, precum China, India, Argentina, Mexic, membre ale grupului G20, care încă nu au un organism independent de supraveghere.

Figura nr. 1. Reprezentarea geografică a țărilor membre IFIAR



Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Din analiza implementării Directivei UE nr. 56/2014 în legislația națională a statelor membre ale UE s-a constatat că toate statele membre au transpus prevederile directivei europene, dar într-un mod diferit de la țară la țară, ceea ce arată că influențele culturale sunt în concordanță cu deviza UE „unitate în diversitate”. Din analiza modului de implementare practică nu s-a putut identifica un criteriu comun anumitor țări, din estul sau din vestul continentului sau din nordul sau sudul acestuia. Un criteriu comun care poate fi identificat este că unele țări s-au situat în extrema de a lăsa toate atribuțiile în sarcina autorității de supraveghere, în timp ce alte țări s-au poziționat spre extrema opusă, de a limita atribuțiile acesteia și de a oferi puteri sporite organismelor profesionale.

Principalele caracteristici analizate s-au referit la vechimea autorității de supraveghere, respectiv dacă a fost nou creată, pe baza prevederilor directivei, dacă organismele statului, prin ministere și agenții

guvernamentale sunt implicate în organizare, în numirea membrilor din structurile de conducere. De asemenea, alte caracteristici desprinse sunt dacă structura de conducere este asigurată printr-un singur organism, sau prin mai multe organisme, cum ar fi consiliul de administrație și consiliul de supraveghere sau direcții specializate, precum și dacă s-au constituit comitete consultative sau nu.

O caracteristică importantă este finanțarea autorității de supraveghere, care asigură o bună funcționare a acesteia, asigurându-i premisele independenței. Finanțarea poate fi efectuată integral de la bugetul statului, integral de la organismul profesional sau direct de la auditorii financiari, ori o finanțare mixtă în proporții diferite.

În **Tabelul nr. 1** sunt prezentate detaliat pe țări caracteristicile menționate, cu evidențierea situației României.

Tabelul nr. 1. Caracteristicile autorităților de supraveghere din UE și SEE				
Nr.	Indicatori	Versiunea 1	Versiunea 2	Versiunea 3
1	Este o autoritate nou creată?	Da	Nu	Există mai multe autorități?
	Țări	Austria, Belgia, Cipru, Finlanda, Germania, România	Bulgaria, Croația, Rep. Cehă, Danemarca, Estonia, Franța, Grecia, Ungaria, Islanda, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburg, Malta, Olanda, Norvegia, Polonia, Portugalia, Slovacia, Slovenia, Spania, Suedia, Marea Britanie	Italia
2	Implicarea organismelor statului	Integral	Parțial	
	Țări	Austria, Bulgaria, Croația, Danemarca, Grecia, Ungaria, Letonia, Lituania, Polonia, România , Slovenia, Suedia	Belgia, Cipru, Rep. Cehă, Estonia, Finlanda, Franța, Germania, Irlanda, Italia, Islanda, Luxemburg, Malta, Olanda, Norvegia, Portugalia, Slovacia, Spania, Marea Britanie	
3	Structura de conducere	O singură structură	Mai multe structuri	
	Țări	Belgia, Bulgaria, Croația, Cipru, Danemarca, Estonia, Finlanda, Franța, Ungaria, Islanda, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Malta, Norvegia, Polonia, Portugalia, România , Slovacia, Slovenia, Suedia, Marea Britanie	Austria, Rep. Cehă, Germania, Grecia, Luxemburg, Olanda, Spania	

Nr.	Indicatori	Versiunea 1	Versiunea 2	Versiunea 3
4	Există comitet consultativ?	Da	Nu	
	Țări	Austria, Belgia, Rep. Cehă, Danemarca, Germania, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburg, Spania	Bulgaria, Croația, Cipru, Estonia, Finlanda, Franța, Grecia, Ungaria, Islanda, Irlanda, Malta, Olanda, Norvegia, Polonia, Portugalia, România , Slovacia, Slovenia, Suedia, Marea Britanie	
5.	Finanțare	Integral de la stat	Integral de la organisme profesionale/ auditori	Mixtă
	Țări	Bulgaria, Croația, Rep. Cehă, Letonia, Lituania	Austria, Belgia, Danemarca, Finlanda, Franța, Islanda, Luxemburg, Olanda, Norvegia, Polonia, Spania, Suedia, Marea Britanie	Cipru, Estonia, Germania, Grecia, Ungaria, Irlanda, Italia, Malta, Portugalia, România , Slovacia, Slovenia

Sursa: Prelucrările autoarei, după studiul realizat de Accountancy Europe, 2018

Din Tabelul nr. 1 rezultă că doar în 6 țări autoritatea de supraveghere a fost nou creată, ca urmare a aplicării

Directivei UE 56/2014, printre care se numără și România (*Figura nr. 2*).

Figura nr. 2. Țări în care s-a creat o nouă autoritate de supraveghere

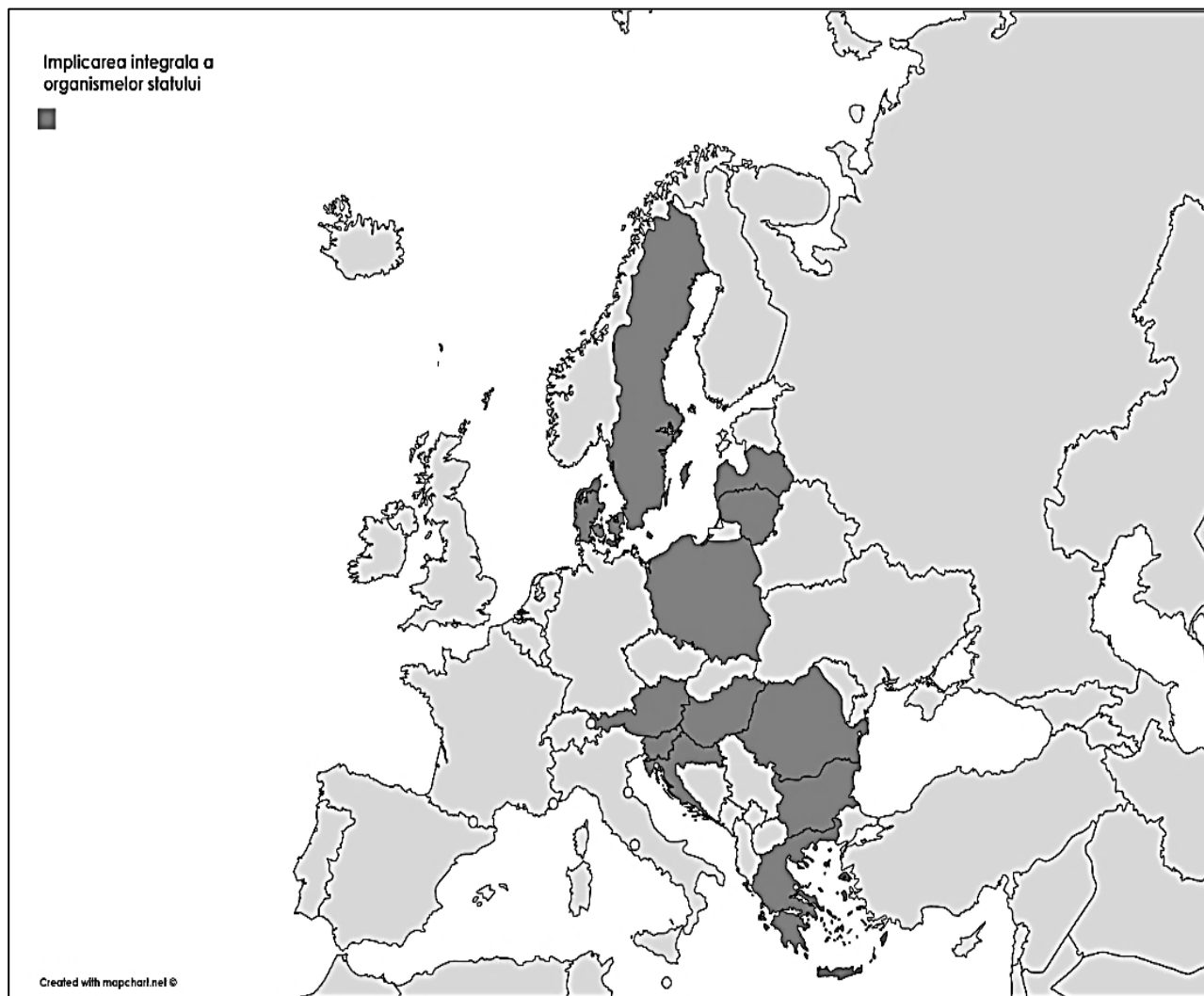


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

De asemenea, se constată o implicare integrală a organismelor statului în activitatea de supraveghere a

auditului în 12 țări, din diferite zone geografice și niveluri de dezvoltare economică (*Figura nr. 3*).

Figura nr. 3. Țări în care există o implicare integrală a organismelor statului



Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Cele mai multe țări au optat pentru o singură structură de conducere a autorității, printre care și România, iar un număr de 7 țări au reglementat două sau mai multe

structuri de conducere, o caracteristică comună a acestor țări fiind nivelul de dezvoltare economică ridicat (*Figura nr. 4*).

Figura nr. 4. Țări care au o singură structură de conducere a autorității



Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Comitetele consultative din cadrul autorităților de supraveghere au fost create în 10 țări, acestea optând

pentru a implica experți și practicieni în procesul de supraveghere (**Figura nr. 5**).

Figura nr. 5. Țări în care s-au creat comitete consultative

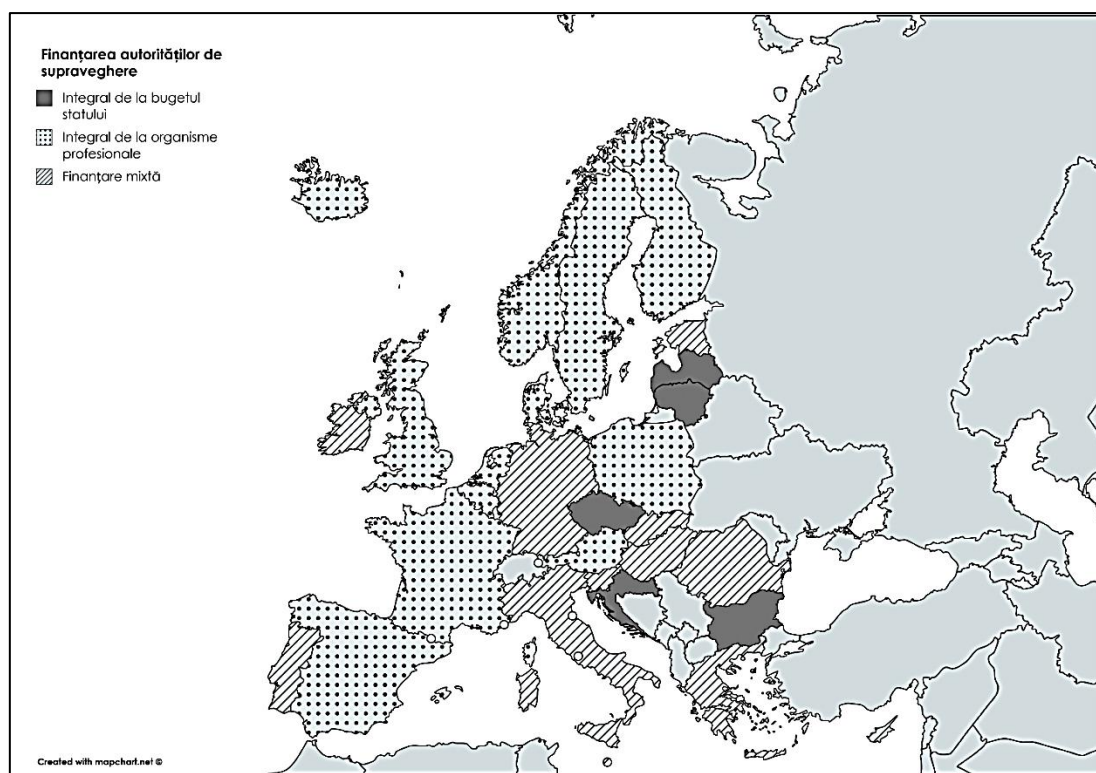


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

În ceea ce privește finanțarea activităților autorităților de supraveghere, din **Tabelul nr. 1** rezultă trei situații, respectiv finanțarea integrală de la bugetul statului în 5 țări aparținând zonei centrale și estice a UE, finanțarea integrală de la organismele profesionale și direct de la auditori în 13 țări, majoritatea dezvoltate economic,

precum și o finanțare mixtă în 12 țări (**Figura nr. 6**). De menționat că în țările aparținând grupului Europei centrale și de est finanțarea de la bugetul statului este preponderentă, față de țările dezvoltate ale UE în care se pune accentul pe finanțarea de la organismele profesionale.

Figura nr. 6. Finanțarea autorităților de supraveghere



Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

În organizarea activității de supraveghere se face distincția între entitățile de interes public (EIP) și celelalte entități (non-EIP), supravegherea fiind mai strictă la entitățile de interes public. Pentru a se realiza această diferențiere există și situația în care s-au constituit două autorități de supraveghere, cum este în Italia. De asemenea, pentru entitățile non-EIP autoritățile de supraveghere au delegat mai mult din atribuțiile lor către organismele profesionale.

Dintre activitățile pe care le pot exercita autoritățile de supraveghere, sistemul de asigurare a calității este integral în atribuția autorităților de supraveghere în toate țările din UE, așa cum prevede Directiva, precum și în

Islanda și Norvegia. Celelalte activități pot fi exercitate de autoritățile de supraveghere, de organismele profesionale recunoscute sau de ambele instituții în comun. Modalitatea de exercitare a acestor activități pentru entitățile de interese public este detaliată în **Tabelul nr. 2**.

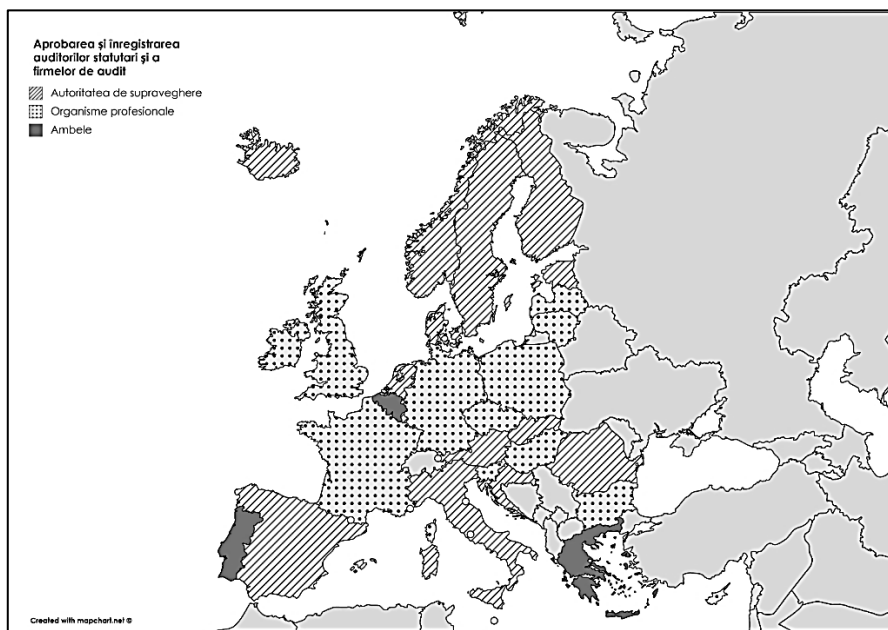
Activitatea de aprobare și înregistrare a auditorilor statuari și a firmelor de audit poate fi realizată de autoritatea de supraveghere în 15 țări ale UE, sau poate fi delegată organismelor profesionale recunoscute – în alte 12 țări sau realizată în comun – în 3 țări. Structura celor două grupuri majoritare este eterogenă, astfel că nu se poate identifica o caracteristică comună a acestora (**Figura nr. 7**).

Tabelul nr. 2. Activitățile principale ale autorităților de supraveghere a auditorilor statutari pentru entitățile de interes public

Nr.	Indicatori	Autoritatea de supraveghere / Lege*	Organismele profesionale recunoscute	Ambele
1	Aprobarea și înregistrarea auditorilor statutari și a firmelor de audit	Austria, Croația, Danemarca, Estonia, Finlanda, Italia, Islanda*, Luxemburg, Malta, Olanda, Norvegia, România , Slovacia, Spania, Suedia	Bulgaria, Cipru, Rep. Cehă, Franța, Germania, Ungaria, Irlanda, Letonia, Lituania, Polonia, Slovenia, Marea Britanie	Belgia, Grecia, Portugalia
2	Adoptarea standardelor relevante	Bulgaria*, Cipru, Estonia, Grecia, Irlanda, Luxemburg, Malta*, Olanda*, România , Slovacia, Marea Britanie	Croația, Rep. Cehă, Danemarca, Finlanda, Germania, Ungaria, Letonia, Norvegia, Polonia, Portugalia, Suedia	Austria, Belgia, Franța, Italia, Lituania, Slovenia, Spania
3	Pregătirea profesională continuă	Danemarca, Finlanda, Islanda, Italia, Luxemburg, Norvegia, România , Spania	Bulgaria, Cipru, Rep. Cehă, Estonia, Germania, Ungaria, Irlanda, Letonia, Lituania, Olanda, Polonia, Portugalia, Slovacia, Slovenia, Marea Britanie	Austria, Belgia, Croația, Franța, Grecia, Malta, Suedia
4	Sistemul disciplinar de investigare și administrare	Belgia, Bulgaria, Croația, Cipru, Danemarca, Estonia, Finlanda, Franța, Germania, Grecia, Ungaria, Islanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburg, Malta, Olanda, Norvegia, Polonia, România , Slovacia, Slovenia, Spania, Suedia, Marea Britanie		Austria, Rep. Cehă, Irlanda, Portugalia

Sursa: Prelucrările autoarei, după studiul realizat de Accountancy Europe, 2018

Figura nr. 7. Activitatea de aprobare și înregistrare a auditorilor statutari și a firmelor de audit

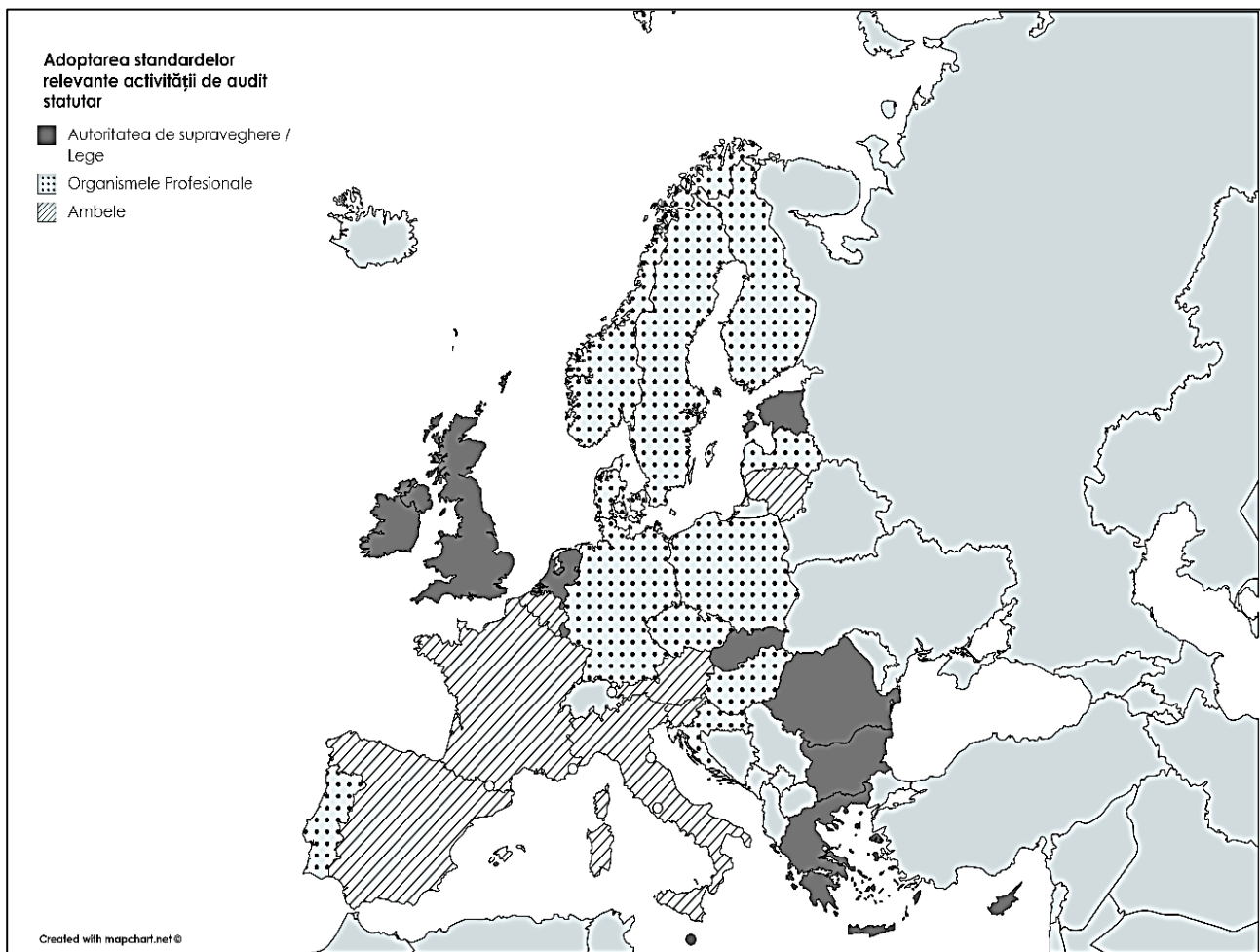


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Adoptarea standardelor relevante activității de audit statutar revine în sarcina autorității de supraveghere sau în baza legii în cazul a 11 țări, în sarcina organismelor

profesionale în cazul altor 11 țări, precum și o sarcină comună în cazul a 7 țări (*Figura nr. 8*). Pentru Islanda nu s-au identificat informații în acest sens.

Figura nr. 8. Adoptarea standardelor relevante activității de audit statutar

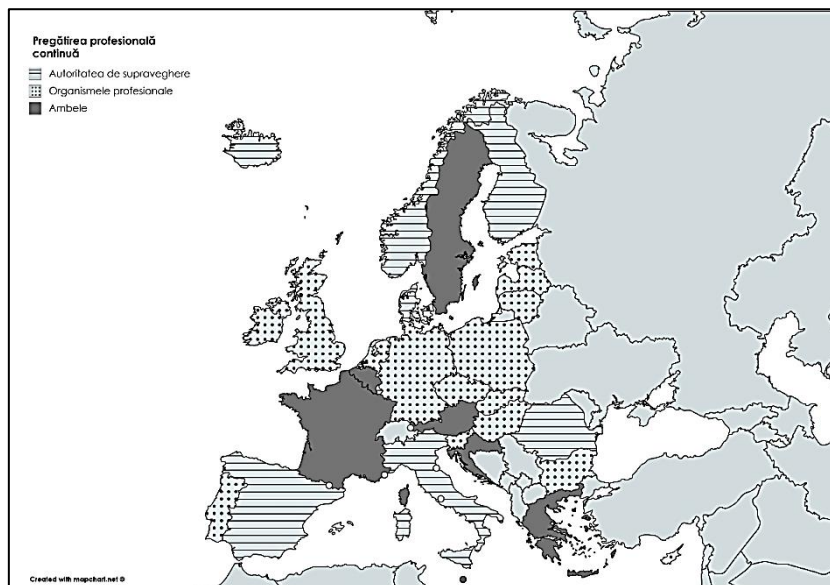


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Pregătirea profesională continuă a fost considerată atributul principal al organismelor profesionale în cazul unui grup de 15 țări, alte 7 țări au reglementat această activitate ca fiind

comună ambelor părți implicate în activitatea de audit statutar, iar 8 țări au acordat această atribuție numai autorității de supraveghere, printre care și România (*Figura nr. 9*).

Figura nr. 9. Pregătirea profesională continuă

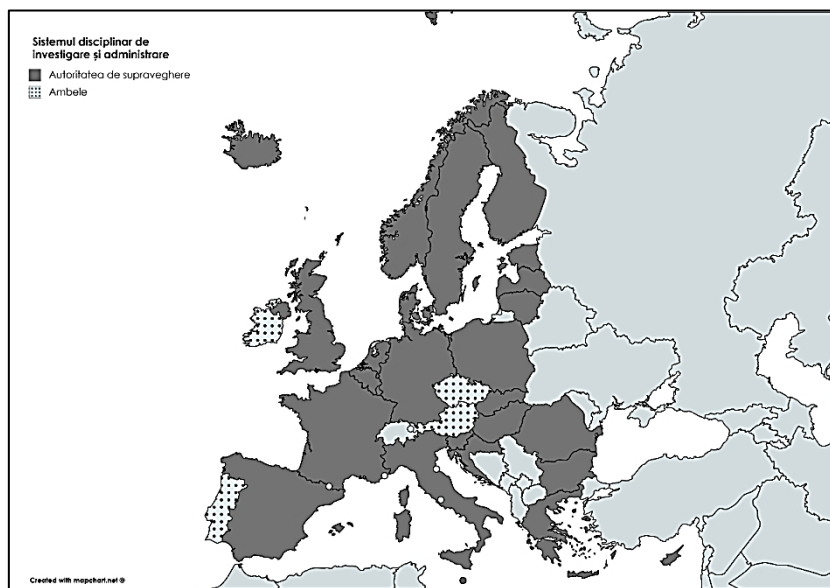


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Sistemul disciplinar de investigare și administrare a fost reglementat ca principala atribuție a autorităților de supraveghere, organismele profesionale putând exercita

această activitate numai în comun cu autoritățile de supraveghere în cazul a 4 țări din UE (**Figura nr. 10**).

Figura nr. 10. Sistemul disciplinar de investigare și administrare

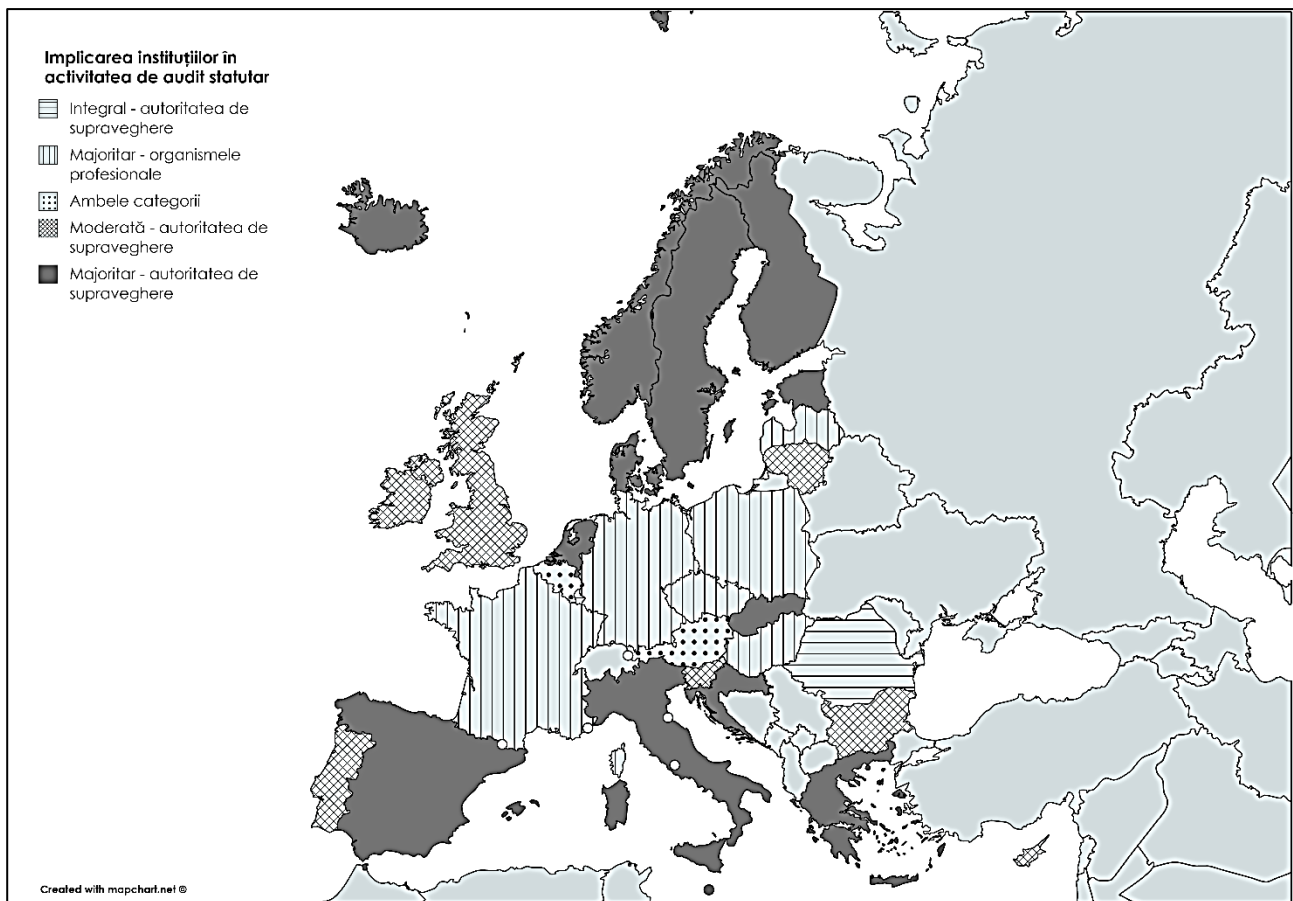


Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Din Tabelul nr. 2 se observă că fiecare din cele 4 activități enumerate este împărțită în proporții aproape egale între autoritățile de supraveghere și organismele profesionale, bineînțeles în țări diferite. De remarcat că România și Luxemburg sunt singurele țări în care autoritățile de supraveghere au

preluat toate atribuțiile privind auditul statutar al entităților de interes public. La polul opus, Republica Cehă, Germania, Ungaria, Letonia și Polonia sunt țările care au implicat mai mult organismele profesionale în supravegherea activității de audit statutar (Figura nr. 11).

Figura nr. 11. Implicarea instituțiilor în activitatea de audit statutar



Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

O implicare echilibrată a tuturor decidenților în creșterea calității activității de audit statutar poate fi considerată un deziderat permanent pentru creșterea prestigiului profesiei de auditor financiar și creșterea încrederii asupra activității realizate.

Măsurarea rezultatelor activității autorităților de supraveghere se realizează prin numărul inspecțiilor efectuate și concluziile acestor inspecții. Având în vedere inexistența datelor sau existența unor date

incomplete, pentru a stabili eficiența activității de supraveghere în țările UE nu s-au putut efectua analize și interpretări statistice.

Buna funcționare a autorităților de supraveghere este asigurată de existența unei finanțări transparente și continue. Pentru a reflecta corelația între variabila dependentă – finanțarea și variabilele independente reprezentate prin caracteristicile autorităților de supraveghere și activitățile realizate de acestea în țările

UE și SEE va fi testat un model econometric printr-o ecuație de regresie liniară de tip multifactorială, conform

următoarei formule:

$$Fa = \alpha_{it} + \beta_1 An + \beta_2 Is + \beta_3 G + \beta_4 Cc + \beta_5 Aa + \beta_6 Sr + \beta_7 Pc + \beta_8 Ia + \epsilon_{it} \quad (1)$$

Pentru a determina puterea de explicare a modelului propus, testarea ipotezei se va realiza prin mai multe modele în care se vor include toate variabilele independente, precum și testarea numai cu variabilele a căror semnificație statistică va fi mai relevantă.

În **Tabelul nr. 3** este prezentat modul de evaluare a indicatorilor menționați, cuantificare care a fost efectuată asemănător în studiul realizat de Osma et al. (2017).

Tabelul nr. 3. Descrierea variabilelor	
Variabila	Mod de reprezentare
Finanțarea autorității (Fa)	1 – dacă este finanțată integral de guvern 0.5 – dacă este o finanțare mixtă 0 – dacă este finanțată integral de organismele profesionale (OP) auditori
Autoritate nou înființată (An)	1 – dacă este o autoritate nou înființată 0 – dacă nu este o autoritate nou înființată
Implicarea organismelor statului (Is)	1 – dacă implicarea este integrală 0 – dacă implicarea este parțială
Structuri de conducere – guvernanta (G)	1 – dacă există o singură structură de conducere 0 – dacă există două sau mai multe structuri
Comitetul consultativ (Cc)	1 – dacă există comitet consultativ 0 – dacă nu există comitet consultativ
Aprobarea și înregistrarea auditorilor (Aa)	1 – dacă activitatea este realizată de autoritate 0.5 – dacă activitatea este realizată de ambele instituții 0 – dacă activitatea este realizată de OP
Adoptarea standardelor relevante (Sr)	1 – dacă activitatea este realizată de autoritate 0.5 – dacă activitatea este realizată de ambele instituții 0 – dacă activitatea este realizată de OP
Pregătirea profesională continuă (Pc)	1 – dacă activitatea este realizată de autoritate 0.5 – dacă activitatea este realizată de ambele instituții 0 – dacă activitatea este realizată de OP
Sistem disciplinar de investigare și administrare (Ia)	1 – dacă activitatea este realizată de autoritate 0 – dacă activitatea este realizată de OP

Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Pentru a evidenția dacă modalitatea de asigurare a finanțării autorității de supraveghere este influențată de ceilalți factori, s-a realizat o statistică descriptivă a indicatorilor analizați, prezentați în **Tabelul nr. 4**.

O descriere statistică corectă privind media indicatorilor se poate realiza numai în cazul celor cu valori de 1 sau 0, unde se observă că din numărul total de observații, de 30 de țări, în medie în 20% dintre acestea sunt autorități nou înființate.

De asemenea în medie de 37% organismele statului sunt implicate în activitatea autorității de supraveghere. În același sens, în medie de 77 % din numărul țărilor au o singură structură de conducere și doar o treime din numărul acestora au constituit consilii consultative în cadrul autorității de supraveghere. Din numărul total de observații, în cazul a 87% din acestea sistemul disciplinar de investigare și administrare este în sarcina autorității de supraveghere.

Tabelul nr. 4. Statistica descriptivă

Variabile	Media	Eroare standard	Deviație standard
Fa	0.3667	0.0675	0.3699
An	0.2000	0.0743	0.4068
Is	0.3667	0.0895	0.4901
G	0.7667	0.0785	0.4302
Cc	0.3333	0.0875	0.4795
Aa	0.5500	0.0875	0.4798
Sr	0.5167	0.0812	0.4450
Pc	0.3833	0.0784	0.4292
Ia	0.8667	0.0631	0.3458

Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Corelația între cele 9 variabile analizate este prezentată în **Tabelul nr. 5**, din care rezultă că variabila dependentă *finanțarea* (Fa) este într-o corelație pozitivă moderată cu *implicarea organismelor statului* (0.28) și într-o corelație negativă semnificativă cu *pregătirea profesională continuă* (-0.48), dar și cu *aprobarea și înregistrarea auditorilor* (-0.40). Dintre variabilele independente,

cele mai relevante corelații pozitive identificate sunt între *pregătirea profesională continuă* și *aprobarea și înregistrarea auditorilor* (0.70), precum și între *structura de conducere* și *sistemul disciplinar de investigare* (0.25). De asemenea, sunt de menționat și corelațiile negative relativ moderate între *adoptarea standardelor relevante* cu *implicarea statului* și *existența comitetelor consultative* (-0.27).

Tabelul nr. 5. Matricea corelațiilor

	Fa	An	Is	G	Cc	Aa	Sr	Pc	Ia
Fa	1								
An	-0.1604	1							
Is	0.2790	-0.0346	1						
G	0.1228	-0.1182	0.0927	1					
Cc	0.0648	0.1768	0.0489	-0.4458	1				
Aa	-0.3984	0.0353	-0.0807	-0.1086	0.0000	1			
Sr	-0.0384	-0.0190	-0.2662	-0.0691	-0.2694	0.1171	1		
Pc	-0.4816	0.1382	-0.0355	-0.0591	0.1955	0.6992	-0.0346	1	
Ia	-0.1438	-0.0490	0.0950	0.2473	-0.1387	0.1455	0.1270	0.2401	1

Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Modelul econometric a fost testat cu toate variabilele independente, iar în **Tabelul nr. 6** sunt prezentate

rezultatele regresiei.

Tabelul nr. 6. Rezultatele regresiei pentru Model 1

Regression Statistics	
Multiple R	0.8175
R Square	0.6683
Adjusted R Square	0.5173
Standard Error	0.3473
Observation	30

ANOVA					
	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	8	5.347	0.6683	5.5413	0.000765
Residual	22	2.6534	0.1206		
Total	30	8			

	Coefficienți	Eroare statistică	t Stat	P-value
Intercept	0	#N/A	#N/A	#N/A
An	-0.0773	0.1613	-0.4791	0.6366
Is	0.2279	0.1362	1.6741	0.1083
G	0.2950	0.1473	2.0028	0.0577
Cc	0.3145	0.1397	2.2503	0.0348
Aa	0.0384	0.1881	0.2040	0.8402
Sr	0.1723	0.1494	1.1534	0.2611
Pc	-0.4339	0.2258	-1.9215	0.0677
Ia	0.0069	0.1845	0.0375	0.9704

Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Din **Tabelul nr. 6** rezultă că există o legătură semnificativă între variabile, respectiv modificarea variabilelor independente influențează într-o proporție de 67% modificarea variabilei dependente. Modelul se validează numai pentru variabilele Is, G, Cc, Pc, concluzionând că finanțarea poate fi influențată numai de aceste variabile.

În continuare, modelul a fost testat numai cu aceste patru variabile (Model 2) pentru care modelul s-a validat, unde modificarea celor patru variabile influențează într-o proporție de 63% modificarea variabilei dependente, iar Multiple R arată o legătură foarte puternică între ele (**Tabelul nr. 7**).

Tabelul nr. 7. Rezultatele regresiei pentru Model 2

Regression Statistics	
Multiple R	0.7962
R Square	0.6340
Adjusted R Square	0.5533
Standard Error	0.3356
Observation	30

ANOVA					
	df	SS	MS	F	Significance F
Regression	4	5.0717	1.2679	11.2576	0.0000
Residual	26	2.9283	0.1126		
Total	30	8			

	Coefficienți	Standard Error	t Stat	P-value
Intercept	0	#N/A	#N/A	#N/A
Is	0.2128	0.1268	1.6787	0.1052
G	0.3774	0.0957	3.9448	0.0005
Cc	0.3117	0.1268	2.4589	0.0209
Pc	-0.3710	0.1432	-2.5913	0.0155

Sursa: Prelucrările autoarei, 2019

Rezultatele prelucrării statistice confirmă ipoteza că varianta de asigurare a finanțării autorității de supraveghere prin transfer de la bugetul statului sau prin contribuția organismelor profesionale este influențată cel mai mult de implicarea statului în organizarea activității,

de existența comitetelor consultative și de tipul structurii de conducere. O relație inversă s-a constatat între forma de finanțare și realizarea activității de pregătire profesională continuă, relație confirmată și în matricea de corelație.

Celelalte 4 variabile (An, Aa, Sr, Ia) nu au o influență asupra formei de finanțare aleasă, dar împreună cu variabilele pentru care modelul s-a validat dau o mai mare putere explicativă modelului propus.

Prin urmare, modalitatea de finanțare este un indicator important care poate fi corelat cu activitățile autorităților de supraveghere și contribuie la asigurarea independenței autorităților de supraveghere și la asigurarea transparenței decizionale a acestora.

Concluzii

Activitatea auditorilor financiari se realizează într-un cadru reglementat și cu respectarea unor standarde profesionale stabilite de organismele profesionale. Deficiențele apărute în activitatea auditorilor financiari au condus la scăderea încrederii publicului în misiunea lor. Ca răspuns la această situație au fost create organismele publice de supraveghere a activității auditorilor pentru a asigura încrederea investitorilor la luarea deciziilor, în special pentru entitățile de interes public.

Obiectivul lucrării a fost de a evidenția modalitatea de apariție a autorităților de supraveghere în țările dezvoltate și ale Uniunii Europene, precum și studiul comparativ privind modul în care Directiva UE nr. 56/2014 a fost implementată în legislațiile naționale ale statelor membre.

Din analiza efectuată s-a constatat că fiecare țară a ales o manieră proprie de transpunere a reglementărilor și de organizare a autorităților de supraveghere. Modelul econometric ales a arătat că există o relație directă între modalitatea de asigurare a finanțării autorităților de supraveghere și caracteristicile acestora, respectiv implicarea statului în organizarea activității, de existența comitetelor consultative și de tipul structurii de conducere. O relație inversă s-a constatat între modalitatea de finanțare și activitatea de pregătire profesională continuă.

O concluzie importantă care se desprinde este aceea că supravegherea auditorilor a devenit o necesitate, pornind de la faptul că orice activitate este perfectibilă, iar un control suplimentar conduce la îmbunătățirea acesteia. Creșterea calității auditului trebuie să fie o preocupare permanentă și a auditorilor, nu numai a autorităților de supraveghere (Chersan 2019). Evenimentele din economie și societate au condus ca această activitate să treacă de la situația voluntară asigurată de organismele profesionale în baza standardelor proprii de calitate, la una obligatorie, reglementată prin apariția organismelor de supraveghere publice. După o perioadă de timp se va confirma sau infirma dacă această opțiune este cea mai bună soluție.

Implicații practice ale lucrării constau în faptul că prezintă sistematizat informațiile privind organizarea autorităților de supraveghere din țările membre ale UE și arată situația României raportată la celelalte state. De asemenea, modelul econometric realizat poate fi o sursă bibliografică pentru viitoare cercetări în vederea testării sau îmbunătățirii acestuia.

Lucrarea contribuie la cunoașterea realității în domeniul auditului financiar, în special în domeniul supravegherii acestei activități de către autoritățile publice. Lucrarea poate fi o sursă bibliografică pentru cercetători în domeniul auditului financiar, precum și pentru practicienii în auditul financiar, prin informațiile referitoare la importanța colaborării cu autoritățile de supraveghere.

Limitele cercetării sunt date de faptul că datele au fost culese manual, eșantionul a fost relativ mic, limitându-se în principal la țările membre ale UE, iar descrierea variabilelor nu a putut fi realizată într-un mod unitar. Direcțiile viitoare de cercetare se pot concretiza în extinderea eșantionului prin compararea tuturor autorităților de supraveghere din toate țările care au creat aceste organisme, precum și corelarea indicatorilor privind caracteristicile acestora cu indicatori relevanți ai piețelor financiare.

BIBLIOGRAFIE

1. Aobdia, D., & Shroff, N. (2017). Regulatory oversight and auditor market share. *Journal of Accounting and Economics*, 63(2-3), 262-287.
2. Bell, T.B., M. Causholli, and W.R. Knechel (2015). Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. *Journal of Accounting Research* 53 (3): 461-509.
3. Carson, E., Simnett, R., & Vanstraelen, A. (2013). Auditing the auditors: An international analysis of the effectiveness of national inspection regimes on

- audit quality. In *The University of Auckland Business School Seminar*. Descărcat la adresa <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1237.pdf> (accesat la data de 31.05.2019).
4. Chersan, I-C. (2019), Audit Quality and Several of Its Determinants, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 1(153), pp. 93-105, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/153/002
 5. DeAngelo, L. E. (1981), Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*. 3 (December): 183–199.
 6. DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), pp. 275-326.
 7. Dowling, C., Knechel, W. R., & Moroney, R. (2018). Public Oversight of Audit Firms: The Slippery Slope of Enforcing Regulation. *Abacus*, 54(3), 353-380.
 8. Fülöp, M. T. (2011). Comparative Study on the Implementation of the Statutory Audit Directive in EU Member States, *Audit Financiar*, nr. 6, pp. 14- 22
 9. Gaynor, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M., & Yohn, T. L. (2016). Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 1-22
 10. Gunther, J.W., and Moore R. R. (2002). Auditing the Auditors: Oversight or Overkill? *Economic and Financial Policy Review*, Vol. 1, No. 5, 1-19
 11. Ismail, H., & Theng, U. C. (2015). Auditing the Auditors: Has the Establishment of the Audit Oversight Board Affected Audit Quality? *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(1S), 360-365.
 12. Ismail, H., & Mustapha, M. (2015). Auditing the Auditors: The Audit Oversight Board and Regulating Audit Quality in Malaysia. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 11(3), 138-142.
 13. Jensen, M. C., and William H. Meckling (1976), Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics* 3, pp. 305–60.
 14. Kumar A. (2018). Auditing the Auditors: An Indian Perspective, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 8, No. 4, pp. 384-398, DOI: <https://doi.org/10.5296/ijafpr.v8i4.13920>
 15. Lennox, C., and J. Pittman. 2010. Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of Accounting and Economics* 49 (1-2): 84-103.
 16. Lin, L. and Tepalagul, N. K., 2015. Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 30(1), pp. 101- 121.
 17. Osma, B. G., Gisbert, A., & de las Heras Cristóbal, E. (2017). Public oversight systems for statutory auditors in the European Union. *European Journal of Law and Economics*, 44(3), 517-552.
 18. Shroff, N. (2017). Does auditor regulatory oversight affect corporate financing and investment decisions? Available at SSRN 2667969. (accesat la data de 07.05.2019).
 19. Watts, R.L., and Jerold L. Zimmerman (1983), Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence, *Journal of Law and Economics* 26: 613–633.
 20. Accountancy Europe, (2018). Organisation of the Public Oversight of the Audit Profession in Europe State of affairs after the implementation of the 2014 Audit Reform Survey, Descărcat la adresa https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/180601_Organisation-of-the-Public-Oversight-of-the-Audit-Profession-2018-survey-update.pdf (accesat la data de 07.05.2019).
 21. Parlamentul European și Consiliul. Directiva 2014/56/UE A din 16 aprilie 2014 de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene 158, 27.5.2014, p. 196–226
 22. Parlamentul României, Legea nr. 162 din 6 iulie 2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, publicat în Monitorul Oficial nr. 548 din 12 iulie 2017
 23. PCAOB Sarbanes Oxley Act of 2002 Public Law 107–204, July 30, 2002. Descărcat la adresa https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf (accesat la data de 07.05.2019).
 24. The International Forum of Independent Audit Regulators – IFIAR Descărcat la adresa <https://www.ifiar.org/members/member-directory/> (accesat la data de 07.05.2019).



Profesia de auditor la feminin – repere privind antreprenoriatul de gen în România

Dr. Atena FARAGALLA,
Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca, România

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

Conf. univ. dr. Liana STANCA,
Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca, România

Rezumat

Deși la început profesia contabilă era considerată o profesie eminentemente masculină, desigur și din cauza contextului istoric și a cutumelor vremilor respective, în prezent numărul femeilor ce activează în profesie a devenit majoritar. Cu toate acestea, la nivel de top management în marile cabinete de audit, în organismele profesionale și în profesie, în general, raportul de gen este invers proporțional. Prin acest studiu autorii și-au propus să analizeze care sunt factorii care determină femeile din profesia de auditor să-și deschidă cabinete proprii, respectiv să înceapă o activitate antreprenorială pe cont propriu.

Cuvinte cheie: antreprenoriat; profesia de auditor; gen

Clasificare JEL: M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Faragalla, A., Tiron-Tudor, A., Stanca, L. (2020), The Women in the Audit Profession – Key Highlights Regarding Gender Entrepreneurship in Romania, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp. 145-153, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/157/003

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/157/003>
Data primirii articolului: 4.08.2019
Data revizuirii: 7.10.2019
Data acceptării: 8.01.2020

Introducere

Profesia de auditor financiar este o profesie reglementată, relativ tânără în România (înființată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 75/1999), care a cunoscut un trend ascendent al dezvoltării, susținut în mod profesionist de reprezentanții ei, ceea ce i-a permis să acceadă la o poziție cu rol proeminent în domeniul profesiilor liberale. (Popescu et al., 2015)

În prezent, Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) cuprinde 4.668 persoane fizice și 1.005 firme, conform raportului de activitate pe 2018. Din aceste persoane fizice, 1.436 sunt bărbați și restul de 3.233 sunt femei (CAFR, 2018). Procentual, raportul femeii/bărbați în profesia de auditor din România se menține de-a lungul timpului, conform Rapoartelor anuale ale CAFR, respectiv în 2015 – 72%, cu o ușoară scădere în 2016 la 69% și, ulterior, o creștere la 69,25%. Dacă ar fi să luăm în considerare femeile profesiei contabile din România pe baza unui studiu patronat de FEE în 2016, proporția femeilor implicate în profesie ajunge la 77,9 %, poziționând-o în top la nivel european (AFECA, 2016), urmată de Ungaria cu 70%, Polonia cu 64%, iar la polul opus – Franța cu 25%, Olanda cu 19% și Elveția cu numai 15%.

Deși la începuturile ei profesia contabilă (cu toate activitățile sale componente) era exclusiv masculină, în prezent la nivel european tinde să fie dominată numeric de femei, acestea reprezentând 55% din profesie (AFECA, 2016), sigur cu cele două extreme: preponderent masculină în țări precum Elveția, Olanda și Franța, iar în țările est europene, foste comuniste, preponderent feminină. Cu toate acestea, procentele se schimbă dramatic dacă analizăm pozițiile de top din companii și cabinete de audit, pentru femei existând încă niște „plafoane de sticlă sau invizibile” care nu le permit accesul egal la poziții de conducere (Ciancanelli, 1998). Întrucât profesia contabilă este destul de rigidă, fiind guvernată de reguli destul de inflexibile, problemele de gen sunt inevitabile mai ales în cazul marilor companii de audit (Dambin și Lambert, 2008, 2012; Lupu, 2010) și multe femei preferă să părăsească după o perioadă de timp companiile, ca urmare a unor evenimente din cadrul firmei sau personale și să-și deschidă propriile cabinete, respectiv să devină antreprenoare. Conform Raportului Milburn, (2009) profesia contabilă este una dintre cele mai exclusiviste profesii din punct de vedere social dintre toate. Prin

urmare, sunt făcute o serie de recomandări în vederea revizuirii practicilor actuale privind accesul echitabil și dezvoltării de idei și strategii de îmbunătățire (Raport Milburn 2009).

În acest cadru și în acest context, studiul de față dorește să analizeze, pe baza rezultatelor unui chestionar, care sunt factorii care influențează o femeie, profesionist auditor, să-și deschidă propriul cabinet de audit, respectiv să-și deschidă propria afacere în domeniul prestării de servicii de audit.

Acest studiu vine să acopere un gol în literatura de specialitate privind antreprenoriatul în profesia de auditor din România, singurul studiu pe această temă fiind realizat în 2015 de către Popescu et al., studiu care a analizat evoluția și perfecționarea activității de audit financiar în România prin prisma auditorilor financiari ca persoane fizice aflate în dublă ipostază: respectiv de antreprenor și liber profesionist, membru al CAFR. Popescu et al. (2015) prezintă imagini de ansamblu asupra mediului antreprenorial, cu identificarea oportunităților și dificultăților cu care se confruntă antreprenorul implicat în activitatea de audit financiar, a nivelului de dezvoltare a pieței de audit financiar din România, pe baza datelor aferente perioadei 1999-2013.

Mai mult, este unul dintre extrem de puținele studii focusate pe profesia contabilă la feminin din România, primul pe această temă fiind al lui Istrate (2012) care, analizând procentul femeilor din profesia contabilă în general, din cea de auditor și din învățământul economic românesc conchide că cel puțin o trăsătură din stereotipul contabilului tradițional, cea a faptului că profesionistul contabil este neapărat bărbat, nu se mai confirmă.

Articolul este structurat în cinci părți majore: o punere în temă cu privire la ce înseamnă antreprenoriatul la feminin, metodologia urmată de dezvoltarea ipotezelor, rezultatele studiului și concluziile.

Scurtă incursiune în antreprenoriatul de gen feminin

Simplist spus, prin antreprenorat înțelegem deschiderea unei afaceri pe cont propriu. (Law și Hung, 2009; Shesky, 1994), iar antreprenorul poate fi caracterizat ca o persoană cu apetit pentru risc, focusarea către obținerea de venituri mai mari, dispusă să lucreze susținut și intens, cu o viziune pe termen lung privind

afacerea sa și capacitatea de inovație (Law și Hung, 2009). Încă de la prima sa definiție din 1934, antreprenoriatul se bazează pe trei mari piloni: banii, capitalul uman și piața de desfacere (Schumpeter, 1934), definiție valabilă și azi.

Cu toate acestea, primele studii în literatură legate de femeile antreprenori au apărut de abia în 1976, scrise de Schwartz. Majoritatea studiilor în această direcție au venit din Statele Unite și Marea Britanie (Decarlo și Lyons, 1979; Hisrich și O'Brien, 1981; Pellegrino și Reece, 1982; Schwartz, 1976; Sexton și Kent, 1981), ținând cont că aceste țări sunt considerate ca fiind părinții antreprenoriului (Jennings și Brush, 2013).

Primele studii s-au axat pe femeile care și-au început propriile afaceri, care erau în același timp angajate în cadrul propriei firme. Începând să fie suficient de numeroase astfel încât să dobândească caracteristici comune, precum factorii contextuali și psihologici, consecințele suportate pentru alegerea făcută și dacă există diferențe între motivația femeilor de a deveni antreprenori și cea a bărbaților au reprezentat punctele de interes pentru cercetători (Jennings și Brush, 2013). Chiar dacă femeile ca antreprenori au existat cu mult înaintea primelor studii în literatură, ele nu au prezentat interes decât târziu, în urma sesizării discrepanței majore care există între numărul de bărbați antreprenori și cel al femeilor antreprenori.

Obiectivul studiului este de a stabili care sunt determinanții antreprenoriului de gen din profesia contabilă din România, mai exact de a determina care sunt factorii care influențează luarea deciziei de a deveni antreprenor de către femei. Plasarea studiului în contextul profesiei contabile din România survine prin prisma numărului mare de femei din profesia contabilă, ceea ce ar face plauzibil și un număr mai sporit al femeilor care își doresc să devină antreprenoare.

Metodologia

Scopul studiului este de a stabili care sunt determinanții antreprenoriului de gen din profesia contabilă din România, mai precis care sunt factorii care ar putea determina femeile să devină antreprenori și dacă decizia este influențată de evenimente interne din firmă sau de evenimente personale. Fiecare ipoteză conturată în această secțiune se bazează pe studii din literatura de specialitate care au determinat formularea lor în această manieră.

Obținerea de profit

Unul dintre primii factori care este considerat a fi motivant în vederea punerii bazelor unei afaceri este obținerea de profit. Există studii care au demonstrat că principala motivație a unui antreprenor o reprezintă maximizarea profitului obținut, creșterea afacerii și aducerea de inovație în piața în care el activează. Potrivit acestor studii, motivația de a deveni antreprenor este determinată de doi factori majori: independența financiară și satisfacția personală că ceea ce fac este ceea ce le place și de o calitate superioară (Jacobides & Winter, 2007; Demougin & Fabe, 2007). Indivizii care își deschid o afacere tind să fie motivați de profit. Totuși, acest fapt se poate să se adeverească doar în cazul bărbaților, nu și al femeilor, care sunt motivate de factori precum obținerea unui echilibru mai bun în viața de familie.

H1: Obținerea de profit este un factor care ar determina o profesionistă contabilă să își deschidă propria afacere.

Nivelul educațional

Prin această variabilă se înțelege cel puțin o diplomă de licență, așadar studii superioare. Potrivit literaturii de specialitate, respondenții care au studii superioare sunt mult mai înclinați să își deschidă propria afacere, în comparație cu cei care nu au (Wu și Wu, 2008). Potrivit lui Law și Hung (2009) indivizii care au studii superioare sunt cei care sunt cei mai înclinați să pornească ceva pe cont propriu.

H2: Nivelul educațional are o influență asupra femeilor auditor în ceea ce privește deschiderea unei afaceri.

Plafonul invizibil

În companii există de obicei o serie de bariere invizibile care stau în calea femeilor, împiedicându-le să avanseze în carieră către nivelurile ierarhice superioare. S-au realizat câteva studii care analizează acest fenomen în organizațiile contabile, precum și care sunt motivele care conduc la existența diferențelor de gen în astfel de organizații (Cohen et al, 2018; Dambrin și Lambert, 2008; Lupu, 2012; Anderson-Cough et al, 2005). Concluzia este că femeile, de cele mai multe ori, trebuie să muncească mult mai mult decât bărbații pentru a fi promovate. Acest fenomen înglobează alte micro fenomene, precum: discriminarea, accesul inegal

la resurse, defavorizarea femeilor comparativ cu bărbații. Văzând că nu au același nivel de succes, chiar dacă cel mai probabil sunt la fel de calificate, femeile ar fi determinate să își părăsească locul de muncă și să își întemeieze propria afacere.

H3: *Profesionistele contabile care experimentează barierele invizibile din organizație sunt mult mai înclinate să își deschidă propria afacere.*

Maternitatea

Existența copiilor și a unei slujbe cu normă întreagă este dificil de împăciuit. Potrivit literaturii, femeile sunt mult mai înclinate să își schimbe locul de muncă pentru slujbe care sunt mult mai puțin stresante sau să treacă la un program part-time comparativ cu bărbații, din moment ce, prin natura lor, ele sunt cele mai înclinate să aibă grija familiei (Anderson et al., 1994).

Un studiu efectuat de Lupu (2013) cu privire la femeile auditor din BIG 4 din Franța a scos la iveală câteva situații cel puțin îndoielnice în ceea ce privește reîntoarcerea femeilor din maternitate sau chiar și activitatea pe timpul sarcinii. După întoarcerea din maternitate, aceste femei primeau sarcini pe care nimeni nu le voia sau care erau sub nivelul lor de pregătire; dosarele de care se ocupau înainte erau desemnate altora în mod sistematic, birourile le erau mutate, iar unele persoane erau chiar împinse spre a-și da demisia odată ce rămâneau gravide (Fargalla, 2015).

Acest fapt conduce, de asemenea, la presupunerea ce reiese din literatura de specialitate, potrivit căreia bărbații sunt motivați de obținerea de profit, în timp ce femeile sunt motivate de obținerea unui balans între viața de familie și cea profesională cât mai curând posibil. Această presupunere derivă și din calitățile care sunt cel mai adesea asociate cu femeile: răbdătoare, bune, devotate – așadar, mult mai înclinate să aibă grijă de familie (Lupu, 2012; Kronberger, 2010).

H4: *Profesionistele contabile care au copii sunt mult mai înclinate să înceapă propria afacere.*

Poziția deținută în cadrul companiei

Femeile care fac parte din pozițiile superioare ale organizațiilor sunt mult mai înclinate să fi experimentat existența glassceiling-ului, comparativ cu femeile care fac parte din pozițiile inferioare ale organizațiilor, din moment ce ele deja au trebuit să depășească anumite bariere și obstacole astfel încât să ajungă în acel punct

(Cech și Blair-Loy, 2010). Așadar, ele deja au fost supuse unor tratamente inechitabile și au trebuit să depășească multe situații frustrante, care în timp ar fi putut conduce la un nivel de saturație care să le determine să își modifice perspectiva asupra lucrurilor. De asemenea, ele sunt cele care au ajuns la un anumit nivel din punct de vedere profesional, din moment ce experiența lor în muncă este mult mai bogată, comparativ cu femeile situate în alte niveluri ierarhice (Chow et al, 2002).

H5: *Femeile auditor care se poziționează în nivelurile ierarhice superioare ale organizațiilor sunt mult mai înclinate să își deschidă propria afacere.*

Statusul marital

Femeile care sunt măritate au tendința de a se lăsa influențate de viziunea soților și din cauza acestui lucru ele nu percep la fel existența glassceiling-ului, iar dacă totuși acesta există în organizațiile lor nu îl percep ca pe ceva care să le oprească, ci ca pe ceva care să le motiveze să meargă mai departe, să reușească, devenind un factor motivant (Cohen et al, 2018; Cech și Blair-Loy, 2010). La polul opus, femeile care nu sunt măritate sunt mult mai înclinate să atribuie dificultatea avansării în carieră existenței glassceiling-ului, care ar putea la rândul lui să le creeze impresia că nu sunt potrivite pentru a deveni deținătoarele unei afaceri.

H6: *Femeile auditor care sunt căsătorite sunt mult mai înclinate să nu își deschidă propria afacere.*

Inflexibilitatea locului de muncă și echilibrul între viața profesională și personală

Există studii în literatura de specialitate care încearcă să testeze aplicarea unui program de lucru flexibil în organizațiile contabile în vederea reținerii mai multor femei la nivelurile ierarhice superioare. Prin intermediul acestor studii s-a recunoscut faptul că există o problemă reală atunci când vine vorba de numărul de ore lucrate și încercarea de a rezolva probleme de familie în timpul programului de muncă (Kronberger et al., 2010; Lupu, 2012). Cu toate acestea, unul dintre cele mai importante rezultate ale acestui studiu este că angajații care au participat la acest test au fost considerați de către ceilalți colegi ca fiind neserioși și nu neapărat dedicați muncii și carierei implicit. Mai mult decât atât, un program flexibil nu înseamnă întotdeauna mai puține ore lucrate (Kronberger et al., 2010; Lupu, 2012).

H7: Femeile auditor care nu au parte de flexibilitate la locul de muncă sunt mult mai înclinate să își deschidă o afacere.

H8: Femeile auditor care au probleme în a-și echilibra viața profesională cu cea personală sunt mult mai înclinate să își deschidă o afacere.

Promovarea

Promovarea este strâns legată de existența glassceiling, care se referă la acele bariere invizibile care împiedică femeile și minoritățile de la avansarea pe scara ierarhică. Există studii care demonstrează că multe decizii de a începe propria afacere pornesc din frustrările acumulate la locul de muncă legate de echitate și de ignorarea în privința promovării, chiar dacă toate criteriile sunt îndeplinite și nu numai (Moyes et al, 2008).

H9: Femeile auditor care simt că au șanse scăzute la promovare sunt mult mai înclinate să își deschidă propria afacere.

Prelucrări statistice

Am folosit chestionarul ca metodă, iar în vederea obținerii de respondenți, am trimis 1.500 de e-mailuri către femei profesioniști contabili (experți contabili și auditori) din țară, folosind datele de contact obținute de pe site-uri oficiale. Solicitarea de a răspunde la chestionar a fost trimisă manual, prin mail. În corpul e-mailului s-a inclus o descriere a studiului împreună cu un link către chestionar (s-a folosit platformă *isondaje.ro*). Înainte de a trimite chestionarul, acesta a fost testat pe 15 respondenți care își desfășoară activitatea în domeniul financiar-contabil. Testarea s-a realizat atât online prin email, cât și față în față, iar pe baza feedback-ului au fost îmbunătățite calitatea și claritatea întrebărilor. E-mailurile s-au trimis în două rânduri. La o săptămână după prima rundă a mai fost trimis încă o dată către aceleași adrese de email, pentru a maximiza numărul de răspunsuri primite. În total s-au obținut 130 de răspunsuri. Rata de răspuns este de 8,67%, un procent valid conform literaturii de specialitate (Dalton et al, 2014, Anderson and Lillis, 2011, Dichev et al, 2013, Cohen et al, 2018).

Chestionarul a avut o primă parte dedicată elementelor descriptive ale respondenților, după care s-a intrat în tema cercetării. Atât respondenții cu statut de angajat,

cât și cei care dețin deja o afacere au fost chestionați cu privire la factorii care duc la decizia deschiderii unei afaceri, respectiv de a deveni antreprenori în profesia de auditor. Am pornit de la presupunerea că toți factorii luați în considerare influențează pozitiv decizia de deschidere a unei afaceri, bazându-ne și pe rezultatele similare din literatura de specialitate. Răspunsurile la întrebările privind starea (căsătorite, copii, studii, poziție, educație, discriminare) au fost închise, de genul da (1) /nu (2).

Întrebările privind profitul, inflexibilitatea la locul de muncă, echilibrul au fost evaluate pe baza unei scale Likert de la 1 la 5.

Datele au fost procesate utilizând SPSS 13, realizând analiza descriptivă alcătuită din frecvență, testul Shapiro-Wilk, în funcție de rezultatul testului Chi-Square urmărindu-se valoarea lui p bilateral, cu prag de semnificație alfa stabilit la 0.05, urmată de Spearman correlation coefficient.

Multicoliniaritatea poate afecta modelul acestor parametri, de aceea a fost necesară testarea acestui aspect care a implicat de asemenea testarea regresiei logistice. Pe baza rezultatelor lui Field (2005), putem să eliminăm multicoliniaritatea variabilelor, din moment ce toate variabilele care prezic rezultatele testului sunt aproape de 1 și toate criteriile VIF sunt mai mici ca 10. Se poate concluziona că nu există nicio problemă cu coliniaritatea în setul de date.

Valoarea modelului Chi-square=120.56 este statistic semnificativă la valoarea $p=0,000$. După efectuarea testului Omnibus de coeficienți de model pentru fiecare variabilă independentă, valoarea modelului Chi-square a înregistrat o creștere statistică de la 46 la 120, fapt ce subliniază că fiecare variabilă luată în studiu crește pe cont propriu puterea predictivă a modelului. Se poate concluziona că, în general, modelul prezice antreprenoriatul ca practică mult mai bine decât a fost doar cu constanta inclusă. Rezultatul lui Chi-Square indică faptul că modelul cu predictorii este semnificativ mai bun decât fără ei (Field, 2005) și se acceptă că variabilele luate în studiu determină profilul de antreprenor (Cox & Snell $R^2=0.597$; Nagelkerke $R^2 = 0.817$). Rezultatul testelor Hosmer și Lemeshow ne sugerează că o parte din variabilele luate în studiu determină fenomenul studiat.

În continuare, printr-o regresie logistică se stabilesc factorii care determină decizia de a deschide o afacere. Pentru regresia logistică binară a fost selectată metoda

Enter, variabilele factoriale fiind analizate simultan. Deoarece variabila dependentă (dacă profesionistele contabile doresc să devină antreprenoare) este o variabilă dihotomică, a fost efectuată regresia logistică (Fong și Ozorio, 2005). Regresia logistică binomică implicit prognozează cea mai mare dintre cele două categorii ale variabilei dependente (0 – nu antreprenor, 1 – antreprenor). În acest studiu regresia logistică prezice categoria superioară a variabilei dependente (1 – antreprenor). Studiul contribuie la identificarea variabilelor predictor al transformării femeii profesionist contabil din angajată în antreprenor. În continuare s-a aplicat ROC pentru a se testa dacă atributele luate în studiu sunt predictive pentru modelul de predictibilitate a femeilor antreprenor,

Rezultate și discuții

Descriptiv, din totalul de 130 femei, 30 lucrează în sectorul public și 100 lucrează în sectorul privat. Dintre cele care activează în sectorul privat, 25 se află în companii mari, 24 în companii mici, în timp ce restul de 51 sunt proprietarele unor cabinete, firme ori au statut de PFA în domeniu. Din punct de vedere al orașelor din care provin, răspunsurile sunt din marile orașe ale României (București, Cluj-Napoca, Brașov, Iași, Timișoara, Constanța). În ceea ce privește poziția deținută în companii, 44% din respondente dețin poziții de top, 56% se află în poziții de middle management și entry level. Din punct de vedere al statutului marital, 90% din respondente sunt căsătorite, iar 63% au copii. Experiența în muncă pentru 52% este de peste 20 de ani și toate dețin o diplomă universitară.

În total 68,5% (89 din 130) femei auditor au răspuns că sunt determinate să își deschidă o afacere sau că au deja o afacere.

Există diferențe de comportament între femeile auditor care își doresc să devină antreprenoare și cele care nu își doresc, ceea ce ajută în conturarea profilului femeii antreprenor. De asemenea, există diferențe între femeile care se află în poziții ierarhice superioare în organizațiile din care fac parte și cele care fac parte din nivelurile inferioare, aceste două categorii percepend în mod diferit ideea de discriminare la locul de muncă. Femeile care se află în poziții de top sunt mult mai înclinate să devină antreprenoare (acesta sunt și cele care au peste 21 de ani de experiență), în timp ce femeile care se află în poziții ierarhice inferioare sunt mult mai puțin înclinate să devină antreprenoare.

Auditoarele care percep existența discriminării în organizațiile din care fac parte sunt mult mai înclinate să își deschidă o afacere, discriminarea devine un factor determinant, care le face pe femei să își dorească să reușească, în ciuda barierelor pe care trebuie să le depășească. Cu toate acestea, efectul discriminării este doar asupra femeilor care fac parte din top management. Femeile care se află pe poziții ierarhice inferioare sunt descurajate de acest fapt, în timp ce acelea care se află pe poziții mijlocii de management sunt influențate pozitiv (o parte), dar sunt și descurajate.

Posibilitatea creării unui program pe baza nevoilor personale este ceea ce le-ar determina pe unele femei să devină antreprenoare, pentru că în acest mod ar putea să își gestioneze mai bine timpul de muncă și implicit timpii morți. În accepțiunea lor a deveni antreprenoare nu înseamnă neapărat mai puține ore lucrate, ci mai degrabă un număr de ore gestionate mai bine.

Femeile din profesia de audit consideră că promovarea în cadrul firmei în care activează le-ar putea aduce stabilitatea financiară, iar dacă acea promovare nu se întâmplă atunci ar putea fi determinate să plece și să încerce să își deschidă ceva pe cont propriu. Din punctul lor de vedere confortul profesional aduce și un confort psihologic.

Ipoteza că obținerea de profit ar putea fi un factor determinant pentru a-și deschide propria afacere se verifică. Femeile care se află în poziții ierarhice superioare sunt mult mai înclinate să înceapă o afacere, poziția în cadrul firmei și vârsta jucând un rol important. O explicație plauzibilă ar fi aceea că, odată ce au atins o anumită poziție în organizațiile din care fac parte, femeile au cunoștințele necesare și – eventual – resursele pentru a putea începe să lucreze pe cont propriu. Pe de altă parte, femeile care lucrează pe pozițiile ierarhice inferioare nu iau în considerare această posibilitate.

Auditoarele care au copii sunt mult mai înclinate să înceapă o afacere. O explicație plauzibilă ar putea fi aceea că profesionistele contabile care au copii sunt mult mai determinate să devină antreprenoare pentru a oferi un exemplu demn de urmat pentru copiii lor și, totodată, pentru a le asigura toate cele necesare. Rezultatele testelor arată că femeile care se află în middle și entry level positions sunt obediente, auto-suficiente, așadar, ele preferă să rămână în aceste situații care nu le sunt favorabile.

Cele căsătorite nu sunt înclinate să devină antreprenoare. Din rezultate reiese că există foarte puține femei care sunt căsătorite și care au dorința de a deveni antreprenoare, iar nivelul educației nu joacă un rol important în luarea deciziei de a deveni antreprenoare.

Rezultatele regresiei logistice arată că variabilele care au o influență semnificativă asupra antreprenoriatului de gen sunt: COPIII, GLASS CEILING, PROFIT, INFLEXIBILITATE, POZIȚIE. Rezultatul regresiei logistice arată că femeia antreprenor auditor din România este caracterizată astfel: are copii ($p\text{-value}=0.0472$) și de dragul acestor copii vrea să creeze un exemplu bun, acela al unei mame care are și o carieră model. Are o poziție de top în firma în care își desfășoară activitatea ($p\text{-value}=0.0019$), are peste 21 de ani de experiență. Este conștientă de existența discriminării ($p\text{-value}=0.0487$), dar asta doar o motivează să devină din ce în ce mai bună și să muncească din ce în ce mai mult. Discriminarea la locul de munca devine un factor motivant și nu unul care să provoace frustrare.

Independența financiară -PROFIT ($p\text{-value}= 0.0487$) este un determinant al antreprenoriatului de gen în profesia contabilă și acest determinant este legat direct de existența copiilor, din moment ce, alături de dorința de a le oferi un bun exemplu, ele doresc și asigurarea de resurse care să le permită un trai bun copiilor lor. Majoritatea femeilor care afirmă că doresc să devină antreprenoare nu sunt căsătorite, chiar dacă au copii.

Echilibrul între viața personală și cea de familie nu este o ipoteză confirmată de către regresie, la fel ca în cazul lui chi-square, dar inflexibilitatea este confirmată ($p\text{-value}=0.0472$). Profesionistele contabile consideră că deschiderea unei noi afaceri le ajută să folosească timpii morți din programul de lucru în favoarea problemelor personale.

În urma testării ROC, rezultă că modelul studiat este un model discriminant pentru 97% de cazuri. Deci modelul construit prin chestionar este discriminatoriu și poate fi utilizat pentru a identifica femeile din contabilitate pentru care există probabilitatea de a-și începe cariera de antreprenor. În concluzie, autorii au demonstrat că instrumentul dezvoltat identifică corect situațiile normale față de cele anormale, confirmând aplicabilitatea modelului în diferite firme.

Concluzii

În ultimii ani profesia contabilă s-a aflat în fața impedimentului de a nu putea să rețină femeii la nivelurile ierarhice superioare în organizații. În efortul de a soluționa această problemă, au fost implementate diferite programe, astfel încât să se încerce contracararea exodului, prin inițiative de mentorat, de abordare flexibilă a programului de muncă. Rezultatele nu au fost pe măsura așteptărilor, iar numărul femeilor din profesie pe anumite poziții de conducere rămâne în continuare mai mic decât cel al bărbaților.

O parte din aceste femei pot decide să își înceapă propria afacere. Scopul acestui studiu a fost de a stabili care sunt determinantii antreprenoriatului de gen din profesia de auditor din România și de a contura în aceeași măsură profilul femeii antreprenor. Ipotezele s-au formulat pe baza literaturii de specialitate, iar unul dintre factorii luați în considerare a fost obținerea de profit. Rezultatele studiului sunt în corelație cu literatura de specialitate internațională, confirmând faptul că femeile sunt și ele motivate de deschiderea unei afaceri în primul rând pentru a asigura un trai decent copiilor și familiei lor. Acestea nu se pot dezice de condiția lor naturală care este aceea de a fi mame și a avea responsabilitatea familiei.

Proporția femeilor care iau în considerare ideea de a începe o nouă afacere pe cont propriu sau care sunt deja deținătoare de afaceri este de 68,5%, un procent relativ plauzibil dacă este să ne raportăm la numărul mare de femei din profesie. Una dintre afirmațiile de început aducea în discuție tocmai acest număr mare de femei din profesie. Așteptarea era ca, ținând cont de această realitate, și numărul inițiativelor de antreprenoriat ale femeilor să fie relativ mare.

Existența barierelor invizibile, a anumitor forme de discriminare care împiedică femeile să avanseze către nivelurile ierarhice superioare în organizațiile din care aceste femei fac parte este un determinant al antreprenoriatului de gen, dar doar pentru femeile care se află pe poziții ierarhice superioare. Acestea percep discriminarea ca pe un factor stimulator și care le motivează pe mai departe.

Un alt aspect bazat pe literatura de specialitate este acela că femeile decid să devină antreprenoare fiind motivate de lipsa de apreciere din partea angajatorului, ceea ce creează frustrări în timp și care conduce la reconsiderarea drumului în carieră. Acest fapt este

confirmat de către discriminare ca element determinant, dar și de către factorul inflexibilitate.

Alte aspecte care reprezintă determinanți ai antreprenoriului de gen din profesia de audit care contribuie la conturarea profilului femeii antreprenor sunt: vechimea în muncă – peste 21 de ani, copii – care determină existența inițiativelor de antreprenorat, variabila căsătorie – femeile care nu sunt căsătorite sunt mult mai înclinate să își deschidă propria afacere, precum și poziția pe care o dețin în cadrul organizației.

Una dintre limitele acestui studiu este analiza inițiativelor de antreprenorat doar din perspectiva femeilor și nu și a bărbaților, ceea ce poate reprezenta o perspectivă pentru viitoarele studii. O altă limită este literatura redusă pe tema antreprenoriului la nivel de cercetare pe zona României, ipotezele fiind construite în proporție foarte ridicată pe baza studiilor efectuate la nivel internațional.

BIBLIOGRAFIE

1. Aldrich, H.E. (1999), *Organizations Evolving*, Sage, London
2. Anderson, J. C., Johnson, E. N., & Reckers, P. M. J. (1994). Perceived effects of gender, family structure, and physical appearance on career progression in public accounting: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 19, 483–491
3. Anderson, S. W., & Lillis, A. M. (2011). Corporate frugality: Theory, measurement and practice. *Contemporary Accounting Research*, 28, 1349–1387.
4. Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2005). "Helping them to forget...": The organizational embedding of gender relations in public audit firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 469–490
5. Cech, E. A., & Blair-Loy, M. (2010). Perceiving glass ceilings? Meritocratic versus structural explanations of gender inequality among women in science and technology. *Social Problems*, 57, 371–397
6. Ciancanelli, Penelope, Sonja Gallhofer, Christopher Humphrey, and Linda M. Kirkham. (1990). Gender and Accountancy: Some Evidence from the UK. *Critical Perspectives on Accounting* 1: 117–44.
7. Chow, C. W., Harrison, G. L., McKinnon, J. L., & Wu, A. (2002). The organizational culture of public accounting firms: Evidence from Taiwanese local and US affiliated firms. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 347–360
8. Cohen, J.R., Dalton, D.W., Holder-Webb, L.L. and McMillan J.J. (2018), An Analysis of Glass Ceiling Perceptions in the Accounting Profession, *Journal of Business Ethics*, 1-22
9. Dalton, D. W., Cohen, J. R., Harp, N. L., & McMillan, J. J. (2014). Antecedents and consequences of perceived gender discrimination in the audit profession. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33, 1–32
10. Dambrin, C. and Lambert, C. (2008), Mothering or auditing? The case of two Big four in France, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 21, No. 4, 2008 pp. 474-506
11. DeCarlo, J., & Lyons, P. R. (1979). A comparison of selected personal characteristics of minority and non-minority female entrepreneurs. *Journal of Small Business Management*, December, 22-29
12. Demougis, D. and Fabe, O. (2007), Entrepreneurship and the division of ownership in new ventures, *Journal of Economics & Management Strategy*, Vol. 16, No. 1, pp. 17-30
13. Dichev, I. D., Graham, J. R., Harvey, C. R., & Rajgopal, S. (2013). Earnings quality: Evidence from the field. *Journal of Accounting and Economics*, 56, 1–33
14. Faragalla, W. A. (2015) Percepția femeilor privind discriminarea la locul de muncă: studiu de caz profesia contabilă, *Audit Financiar*, XIII, Nr. 9(129)/2015, 58-66
15. Hisrich, R. D., și O'Brien, M. (1981). The woman entrepreneur from a business and sociological perspective. In K. H. Vesper (Ed.) *Frontiers in entrepreneurship research*, pp. 21-39. Wellesley, MA: Babson College
16. Istrate, C. (2012), Gender issues in Romanian accounting profession, *Review of Economic and Business Studies* 5 (2), 21-45
17. Jacobides, M. and Winter, S. (2007), Entrepreneurship and firm boundaries: the theory of a

- firm, *Journal of Management Studies*, Vol. 44 No. 7, pp. 1213-41
18. Jennings, J., & Brush, C. (2013). Research on women entrepreneurs: Challenges to (and from) the broader entrepreneurship literature? *Academy of Management Annals*, 7(1), 663–715
 19. Kronberger, M., Carter, C., & Ross-Smith, A. (2010). Changing gender domination in a Big Four accounting firm: Flexibility, performance and client service in practice. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 775–791
 20. Law, P. și Hung, J. (2009), Factors influencing Hong Kong CPAs' entrepreneurship in the accounting profession, *Journal of Human Resource Costing and Accounting* Vol. 13 No. 1, 2009, pp. 29-45
 21. Lupu, I. (2012), Approved routes and alternative paths: The construction of women's careers in large accounting firms. Evidence from the French Big Four, *Critical perspectives on accounting*, Volume 23, Issues 4-5, Pages 351-369
 22. Moyes, G., Shao, L. and Newsome, M. (2008), Comparative Analysis of Employee Job Satisfaction in The Accounting Profession, *Journal of Business & Economics Research*, vol 6, no. 2
 23. Pellegrino, E. T., și Reece, B. L. (1982). Perceived formative and operational problems encountered by female entrepreneurs in retail and service firms. *Journal of Small Business Management*, April, 15-24
 24. Popescu, C.R., Popescu, V.A. și Popescu, G.N., 2014. Rolul antreprenorului în creșterea performanței activității de audit financiar în România, *Amfiteatru Economic*, 17(38), pp. 232-251
 25. Schumpeter, J. (1934), *The Theory of Economic Development*, Harvard University Press, Cambridge, MA
 26. Schwartz, E. B. (1976). Entrepreneurship: A new female frontier. *Journal of Contemporary Business*, Winter, 47-76
 27. Sexton, D. L. (1989). Research on women business owners. In O. Hagan, C. Rivchun, & D. L. Sexton (Eds.), *Women-owned Businesses*, pp. 183-193. New York: Praeger
 28. Wu, S. and Wu, L. (2008), The impact of higher education on entrepreneurial intentions of university students in China, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, Vol. 15, No. 4, pp. 752-74
 29. Association des Femmes diplômées d'Expertise Comptable Administrateurs Gender (AFECA), and Fédération des Experts Comptables Européens (FEE). (2016). Diversity in the European Accountancy Profession. An AFECA Study with the Support of FEE. Paris: AFECA
 30. CAFR (2018), Raport anual de activitate, accesibil la: https://www.cafr.ro/uploads/Raport_CAFR_2018_RO-a40d.pdf



Mize și provocări privind activitatea auditorului în era Blockchain

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

Asist. cerc. dr. Delia DELIU,
Facultatea de Economie și de Administrare a Afacerilor,
Universitatea de Vest din Timișoara, România,
auditor financiar, e-mail: delia.deliu@e-uvt.ro

Rezumat

Relevanța profesiei de audit (în general) și calitatea auditului (în particular) într-o lume de afaceri în schimbare rapidă determină ca profesioniștii practicieni, autoritățile de reglementare și profesioniștii din mediul academic să fie informați cu privire la evoluțiile tehnologice recente, care au potențialul de a perturba ecosistemele de afaceri și, în consecință, și ecosistemul de audit.

Lucrarea își propune să formuleze o percepție obiectivă a realității într-o manieră rațională, structurată și determinată de tip pozitivist, încercând să examineze dezbaterile actuale legate de noua eră digitală, să identifice avantajele, dar și punctele slabe și deficiențele fundamentale ale elementelor tehnologiei Blockchain și să ofere o observație critică asupra modului în care schimbările cauzate ar afecta soliditatea și eficacitatea raportării de audit.

Profesia de audit trebuie să îmbrățișeze și să se „aplece” atât către oportunitățile, cât și către provocările generate de adoptarea pe scară largă a Blockchain-ului. Auditorii sunt încurajați să monitorizeze evoluțiile tehnologiei Blockchain, deoarece au posibilitatea de a evolua, de a învăța și de a valorifica capacitatea deja dovedită de a se adapta la nevoile unei lumi de afaceri în schimbare rapidă.

Trecerea către un model de audit 4.0/audit continuu/audit hibrid care include Proceduri de Audit Inteligente de tip Blockchain va putea îmbunătăți calitatea auditului, răspunzând mult mai bine cerințelor informaționale ale stakeholderilor.

Cuvinte cheie: audit financiar 4.0; audit hibrid; digitalizare; Blockchain; Big Data; Proceduri de Audit Inteligente; Contracte Inteligente; comportamente profesionale modificate

Clasificare JEL: M42, D21, M48, G39

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Farcane, N., Deliu, D. (2020), Stakes and Challenges Regarding the Financial Auditor's Activity in the Blockchain Era, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp. 154-181, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/157/004

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/157/004>
Data primirii articolului: 12.08.2019
Data revizuirii: 26.08.2019
Data acceptării: 11.01.2020

1. Introducere

Digitalizarea atinge astăzi toate sectoarele până la nivelul activităților de zi cu zi. În acest sens, **standardizarea voluntară** are un rol esențial raportat la aspectele de interoperabilitate a tehnologiei și rețelelor, gestionarea datelor de masă (Big Data), de securitate (securitate cibernetică, protecția datelor cu caracter personal), precum și de confidențialitate. Astfel, tehnologiile digitale (inclusiv inteligența artificială) reprezintă o tematică specifică privitor la strategie, reprezentând o provocare socială și economică de mare importanță.

Considerăm că participanții la nivel economic trebuie să se adapteze și să anticipeze aceste evoluții și, implicit, impactul lor asupra modurilor de producție și consum.

În consecință, profesiile și competențele se schimbă, standardizarea putând oferi răspunsuri la mai multe probleme legate de digitalizare: interoperabilitate, dezvoltarea internetului de obiecte conectate, blockchains (și aplicațiile acestora), mega datele, condițiile de muncă, securitatea cibernetică și protecția datelor cu caracter personal, sprijin pentru noile reglementări (spre exemplu, GDPR – Directiva privind plățile), operarea în module secvențiale, ori impactul digitalizării asupra mediului.

Blockchain a fost „inventat” de o persoană (sau un grup de oameni) folosind numele Satoshi Nakamoto, în 2008, pentru a servi drept registru de tranzacții publice al unui bitcoin de cryptocurrency, identitatea acestui Satoshi Nakamoto nefiind cunoscută. Introducerea Blockchain-ului pentru bitcoin a făcut-o prima monedă digitală, în vederea rezolvării problemei dublării cheltuielilor, fără a avea nevoie de o autoritate de încredere sau de un server central, designul bitcoin inspirând și alte aplicații, iar „blocurile” care pot fi citite de către public fiind folosite pe scară largă pe bază de criptografie.

Blockchain reprezintă, așadar, o tehnologie, un algoritm care permite criptarea tranzacțiilor cu chei publice, accesarea lor cu chei private și distribuția publică a întregului jurnal rezultat, acesta fiind un jurnal descentralizat, care nu poate fi alterat și care nu depinde de o entitate centrală.

Astfel, putem spune că Blockchain este, el însuși, un registru digital descentralizat, public, care nu poate fi distrus, fiind distribuit și utilizat pentru a înregistra tranzacții pe mai multe computere, astfel încât orice înregistrare care este inițiată să nu poată fi modificată retroactiv, fără modificarea tuturor „blocurilor” subsecvente. Acest lucru permite participanților să

verifice și să auditeze tranzacțiile în mod independent și fără costuri semnificative.

O bază de date de tip Blockchain este gestionată în mod independent folosind o rețea de la egal la egal și un server distribuit de semnături, acestea fiind autentificate prin colaborare în grup extins pe baza unor interese colective. Un astfel de design facilitează un flux robust de lucru în care incertitudinea participanților în ceea ce privește securitatea datelor este marginală. Pe de cealaltă parte, utilizarea unui lanț de „blocuri” elimină caracteristica reproducerii infinite dintr-un material digital, aceasta confirmând faptul că fiecare unitate de valoare a fost transferată o singură dată și, implicit, rezolvând problema pe termen lung a cheltuielilor dublate. Un lanț de „blocuri” este, deci, descris ca un protocol de schimburi de valori, un Blockchain putându-și menține drepturile de proprietate (deoarece, atunci când este configurat în mod corespunzător pentru a detalia acordul de schimb, acesta oferă o înregistrare care obligă oferta și acceptarea).

Avem de-a face, așadar, cu o înșiruire tot mai mare de înregistrări (numite „blocuri”) care sunt legate prin criptografie, fiecare „bloc” conținând un semn criptografic al „blocului” anterior, un marcaj de timp și date privind tranzacțiile, în general reprezentate sub forma unui arbore. Astfel, prin proiectare, un „bloc” manifestă rezistență privitor la modificarea datelor, fiind un fel de registru deschis, distribuit care poate înregistra tranzacțiile între două părți de manieră eficientă și într-un mod verificabil și permanent. Pentru a fi utilizat ca registru distribuit, un Blockchain este administrat în mod obișnuit de o rețea peer-to-peer, aderând în mod colectiv la un protocol privind comunicarea între noduri și validarea noilor „blocuri”. Odată înregistrate, datele dintr-un „bloc” dat nu pot fi modificate retroactiv fără modificarea tuturor „blocurilor” ulterioare, ceea ce necesită consensul majorității rețelei. Deși înregistrările de „blocuri” nu sunt inalterabile, „blocurile” pot fi considerate sigure prin proiectare și exemplifică un sistem computerizat distribuit cu o toleranță ridicată. Acesta oferă un registru incoruptibil de identități, tranzacții, documente, active etc., oferind astfel un nou mod de înregistrare, stocare și partajare a datelor de orice fel.

Considerăm că evoluția monedei bitcoin și, mai pe larg, a registrelor distribuite a fost văzută inițial ca având potențialul de a distruge, în contextul unor industrii masive. În tot felul de scenarii posibile au fost sugerate variații semnificative ale arhitecturii Blockchain. Bitcoin-ul, cel mai răspândit utilizator de Blockchain, s-a dovedit a fi extraordinar de valoros ca rețea pentru transparentă și siguranță la o scară largă, în care participarea publică și vizibilitatea sunt

esențiale. La polul opus, au apărut soluții private care au caracteristici comune cu Blockchain-ul, dar au mai mare flexibilitate în ceea ce privește siguranța datelor și accesul autorizat.

Pe tot spectrul (de la public și până la privat) există soluția pentru multe dintre problemele de date centralizate ale lumii, inclusiv pentru raportările financiare și raportările de audit. Deși nu pretindem să deținem soluția, suntem încrezători că o astfel de soluție care va schimba încet industria auditului în bine va apărea.

În acest sens, abordarea studiului nostru de caz este una terțiară, găsindu-și corespondentul în următoarele trei considerente:

i. Potențialul tehnologiei Blockchain în domeniul serviciilor financiare și intensificarea utilizării acesteia

Companiile care activează în domeniul serviciilor financiare au sesizat potențialul inovativ al tehnologiei Blockchain în descentralizarea și eficientizarea operațiunilor acestora. Avantajele oferite de implementarea tehnologiei Blockchain în sfera serviciilor financiare, cum ar fi: trasabilitatea completă a tranzacțiilor, validarea tranzacțiilor în timp foarte scurt (maxim câteva minute), eliminarea intermediarilor în decontări și minimizarea costurilor pentru validarea tranzacțiilor, permit crearea unor produse financiare sigure și sofisticate la costuri scăzute. Astfel, tehnologia Blockchain este folosită pentru diverse aplicații în domeniul serviciilor financiare: efectuarea plăților (remitere de bani, mecanisme de decontare), auditul serviciilor financiare, identitate digitală (stocarea informațiilor KYC/„know-your-customer” în Blockchain), scor de creditare, implementarea de programe de fidelizare etc.

ii. Lipsa unui cadru legal dedicat tehnologiei Blockchain – încercări incipiente de reglementare în Europa

În prezent, nu există o reglementare integrată a tehnologiei Blockchain la nivelul Uniunii Europene. În ultimii doi – trei ani, câteva state europene (e.g. Elveția, Malta, Italia, Estonia, Franța, Germania) au început să facă eforturi de reglementare a tehnologiei Blockchain și a criptoactivelor, dar puținele reglementări apărute rămân incomplete, izolate și lipsite de consistență.

iii. Capcanele lipsei de reglementare – potențiala aplicare prin analogie a reglementărilor existente

În lipsa unor reglementări specifice, se creează aparența că activele cripto pot fi folosite în mod liber, fără constrângerile legale la care sunt supuse în mod obișnuit alte tipuri de active. Cu toate acestea, remarcăm că, pe măsura intensificării utilizării criptoactivelor și a creșterii interesului pieței, autoritățile de reglementare iau în considerare riscurile aferente și tind să extindă sfera reglementărilor existente, pentru a le aplica prin analogie criptoactivelor. În consecință, apare necesitatea ca emitenții și cei care utilizează criptoactive să analizeze în detaliu caracteristicile acestora, pentru a se asigura că respectă reglementările care pot deveni incidente prin analogie, chiar dacă acestea nu se referă în mod specific la criptoactive.

Astfel, considerăm că transformările digitale și preponderența volumelor mari de date au obligat entitățile economice să încerce să se adapteze la o lume „electronică” și să își modifice practicile de afaceri (IAASB, 2016; PCAOB, 2016).

În acest context, *tehnologiile perturbatoare*, cum ar fi învățarea profundă, împreună cu Big Data (Vasarhelyi et al., 2015) schimbă din ce în ce mai mult tipul de informații colectate, respectiv modul în care aceste informații sunt analizate și diseminate. De exemplu, modelele de învățare profundă care încorporează date textuale din postările de pe social media pot ajuta la predicția riscului reputațional (Forbes, 2016) și a industriei financiare a practicilor de afaceri.

Cu mecanismele sale criptografice și consensuale care asigură integritatea tranzacțiilor, *tehnologia Blockchain* demonstrează un potențial mare, fiind ea însăși o pistă de audit impermeabilă. Fuzionată cu *Contracte Inteligente (Contracte Smart)* (Szabo, 1994; Szabo, 1997) – care sunt programe de calculator care îndeplinesc o sarcină în numele unui utilizator uman – Blockchain poate modifica semnificativ practicile de business existente. În esență, Contractele Inteligente, coroborate cu Blockchain, pot genera supply chain-uri agile prin monitorizarea și executarea automată a condițiilor facturilor de livrare și a instrumentelor derivate financiare (Mainelli & Smith, 2015; Vaziri, 2016; Yermack, 2017).

Având în vedere aceste transformări digitale recente, este important pentru profesia de auditor să ia în considerare impactul Blockchain-ului, dar și a

Contractelor Inteligente bazate pe Blockchain („Contracte Smart”).

Prin urmare, o întrebare de cercetare naturală care apare este **măsura în care profesia de auditor va fi perturbată de aceste tehnologii**. În special, acest studiu de cercetare încearcă să examineze dacă Contractele Inteligente activate cu Blockchain au potențialul de a ajuta auditorii să furnizeze misiuni de audit îmbunătățite.

Entitățile economice au fost proactive în ceea ce privește schimbările exponențiale ale tehnologiei. Totuși, aceeași premisă nu se aplică profesiei de audit extern. Presași de practicile de business în continuă (și rapidă!) schimbare, practicienii în audit financiar, autoritățile de reglementare și standardizare, dar și mediul academic – au creat inițiative menite să examineze **impactul analizelor complexe de audit („sophisticated audit analytics”) în misiunile de audit al situațiilor financiare**; aceste inițiative includ **Grupul de lucru Data Analytics (IAASB, 2017)¹ și inițiativa de analiză a datelor Rutgers și AICPA (AICPA, 2017)²**.

Deși paradigma auditului extern a cunoscut modificări semnificative în ultimele trei decenii (**Matthews, 2006; PCAOB, 2017**), cu recenta cerință de a raporta aspectele critice de audit („Key Audit Matters” – KAM) ca fiind ultima sa transformare majoră, *este clar că profesia de audit extern încă întârzie substanțial în inovația tehnologică*. Creșterea volumului, vitezei și varietății de date, dar și tehnologiile care au o evoluție rapidă – ridică problema *relevanței și aplicabilității modelului tradițional de audit* (**Appelbaum et al., 2017; Badertscher et al., 2017**).

Acest studiu de cercetare aduce mai multe contribuții importante. În primul rând, contribuie la literatura emergentă, *propunând o generație nouă de instrumente analitice de audit – Procedurile Inteligente de Audit* – activate de tehnologia Blockchain. În al doilea rând, acest studiu prezintă o discuție cu privire la **efectul Procedurilor Inteligente de Audit asupra calității auditului și a interesului public**, contribuind astfel la inițierea dezbaterii privind **rolul tehnologiilor emergente în procesul de audit**. Nu în ultimul rând, acest studiu contribuie la literatura de specialitate oferind *direcții pentru cercetările viitoare cu privire la evoluția paradigmei de audit extern*.

¹ Data Analytics Working Group (IAASB, 2017)

² Rutgers and AICPA Data Analytics Initiative (AICPA, 2017)

2. Metodologia cercetării

Tema aleasă pentru această lucrare își găsește corespondentul în *provocările și perspectivele utilizării tehnologiei Blockchain*, cu un accent deosebit pe *factorii care influențează calitatea raportării de audit și rolul (proactiv!) al auditorului financiar*.

Pe de altă parte, această cercetare își propune să aducă un plus de valoare multitudinii de cercetări deja existente cu privire la interdependența dintre efectul Procedurilor Inteligente de Audit și calitatea auditului, printr-o serie de inputuri cu privire la modul în care acestea contribuie la atenuarea decalajului de percepții ale interesului public privind setul de responsabilități ale auditorului financiar.

Cea mai mare parte a acestei lucrări se bazează pe **cercetarea fundamentală**, cuprinzând dezbateri privind tehnologia Blockchain ca un concept fundamental, respectiv *impactul acesteia asupra teoriilor și practicilor de audit*, precum și puncte de vedere cu privire la *problemele și vulnerabilitățile unei misiuni de audit în cazul utilizării exclusive de Proceduri de Audit Inteligente de tip Blockchain*, în viitorul apropiat.

Abordarea noastră se străduie să formuleze o *percepție obiectivă a realității* într-o manieră rațională, structurată și determinată de tip *pozitivist*. Încercăm să identificăm legătura între strategii și structuri și, în același timp, intenționăm să explicităm aspectele tehnologice raportat la incertitudinea evoluției mediului economic al afacerilor.

Paradigma interpretativistă la care facem apel urmărește efectele unei *reconstrucții permanente a modalităților de exploatare a informațiilor financiar-contabile*. Realitatea faptelor este văzută ca o sumă a unor acțiuni individuale prin participarea acestora în interacțiune și interconectivitate.

Studiul va fi construit folosind **metode de cercetare calitativă**, decizia de a utiliza metode calitative în detrimentul celor cantitative găsindu-și corespondentul în faptul că acestea din urmă nu ar oferi o analiză și o evaluare a evoluției tehnologiei de tip Blockchain și a domeniului de aplicare și importanței acesteia în contextul unei misiuni de audit financiar.

Mai presus de toate, dorim să oferim o înțelegere fundamentală printr-o analiză aprofundată a interacțiunii dintre avantajele și dezavantajele utilizării tehnologiei Blockchain, calitatea raportării de audit, rolul auditorului extern și ce înseamnă (sau ar trebui să însemne) o misiune de audit eficientă – mai ales într-un context socio-economic sensibil.

Prin urmare, am examinat dezbaterile actuale pe probleme legate de noua eră digitală, am identificat avantajele, dar și punctele slabe și deficiențele fundamentale ale elementelor tehnologiei Blockchain și am oferit o observație critică asupra modului în care schimbările cauzate ar afecta soliditatea și eficacitatea raportării de audit.

3. Transformări și evoluții privind informațiile contabile, tratamentul și revizuirea acestora

3.1. Noua era digitală, noi provocări pentru lumea afacerilor

În etapa actuală, la nivel internațional, asistăm la dezvoltarea unor forme moderne de comerț – precum comerțul pe Internet, care a ajuns să se bazeze aproape exclusiv pe instituțiile financiare care servesc ca părți terțe de încredere în procesarea plăților electronice, această modalitate funcționând destul de bine pentru marea parte a tranzacțiilor, însă fără să acopere toate neajunsurile unui model bazat pe încredere totală.

Fără nicio îndoială, până la acest moment nu sunt cu adevărat posibile tranzacțiile de tip complet ireversibil, deoarece instituțiile financiare nu pot evita medierea unor potențiale litigii legate de acestea, costul medierii determinând o majorare a costurilor tranzacției, limitând dimensiunea tranzacțiilor practice și ducând la reducerea posibilității efectuării tranzacțiilor ocazionale mici. În consecință, apare în contrapartidă o nevoie crescândă privind **garantarea încrederii**. Este inevitabilă, astfel, acceptarea unui anumit procent de fraudă (cu toată că dacă s-ar utiliza moneda fizică, aceste inconveniente și costuri suplimentare ar dispărea), însă este dificil să se identifice un mecanism de efectuare a plăților pe baza canalelor de comunicații fără a se proceda la modalități de garantare a încrederii.

Astfel, se impune cu necesitate existența unui sistem electronic de plată bazat pe dovezi criptografice în loc de încredere, permițând oricărui două părți dispuse să efectueze tranzacții directe între ele fără a fi nevoie de un sistem terț care să garanteze încrederea.

Progresul tehnologic a dus la **dezvoltarea metodelor de facturare**, aceasta însemnând *revoluționarea puterii de facturare și a modului de accesare a acesteia*.

Coordonarea aplicațiilor de facturare cu alte aplicații

software și tehnologii a îmbunătățit comunicarea și actualizarea automată a datelor. Platformele de facturare care au fost utilizate până acum permiteau efectuarea de sarcini limitate, precum editarea și trimiterea facturilor, însă, în zilele de azi, modalitățile de facturare pot fi integrate cu alte programe software, care permit urmărirea momentului de operare, generarea unor rapoarte și transmiterea de mesaje electronice.

În acest sens, **Vevera (2014)** arată că actualmente există mai multe dispozitive mobile decât oameni în lume, constatând că sunt aproape 2,7 miliarde de utilizatori de internet și 1,5 miliarde de utilizatori de smartphone-uri, evidențiind că această penetrare fără precedent a tehnologiei, combinată cu agilitatea și accesibilitatea puterii de calcul mare prin cloud, schimbă modul în care sunt produse și utilizate datele.

Observăm, astfel, manifestarea tranziției către o *societate informațională și creșterea gradului de democratizare împreună cu evoluția complementară a cloud-ului*, și anume faptul că prin telefonia mobilă și internet infrastructura software devine accesibilă unei game mai extinse de utilizatori. Se schimbă mentalitățile și modelele de consum, la nivel global, vânzările prin e-commerce înregistrând sume de miliarde de dolari, în timp ce numărul companiilor ce utilizează aceste noi tehnologii pentru a crea noi modele de afaceri la costuri semnificativ mai mici este în creștere.

Agenda Digitală pentru Europa 2020 elaborată de **Comisia Europeană** prezintă o viziune asupra viitorului Europei în care va exista „o piață unică digitală, caracterizată de interoperabilitate crescută, siguranță și încredere în Internet, acces mult mai rapid, investiții în cercetare și dezvoltare, alfabetizare digitală, aplicarea tehnologiilor informației pentru soluționarea diverselor probleme cu care se confruntă societatea”¹.

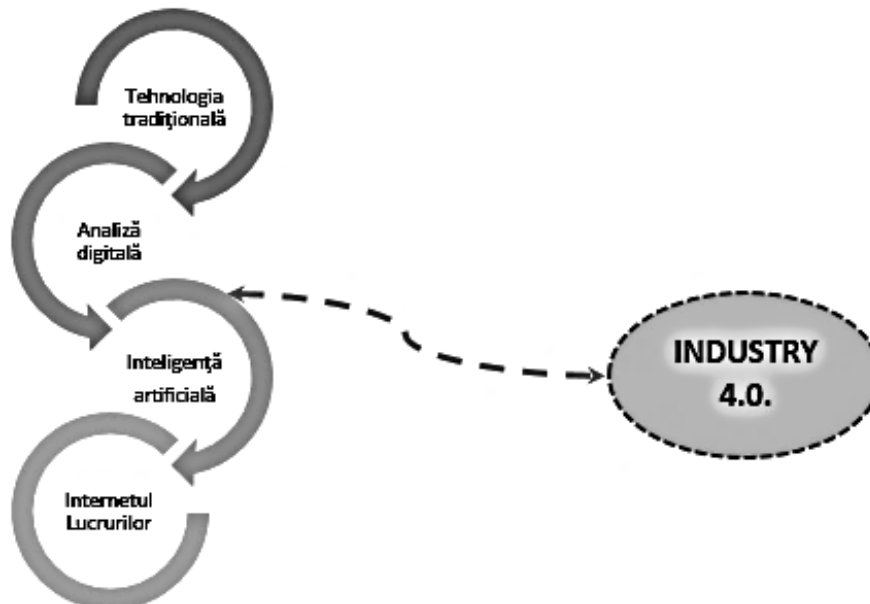
Industry 4.0 – a patra revoluție industrială – este rezultatul intersecției tehnologiei tradiționale cu digital analytics, inteligența artificială și Internetul tuturor lucrurilor („Internet of Things”)², după cum putem vedea ilustrat și în **Figura nr. 1. Industrializarea 4.0** reprezintă, în fapt, numele Consiliului de Cercetare al Guvernului Federal German și al proiectului de strategie³ privind viziunea tehnică de viitor a aceluiași guvern, ca o consecință luând naștere și o Platformă de Cercetare cu același nume.

¹ https://europa.eu/european-union/file/1525/download_ro?token=Yfra7Pmc

² Internet of Things (abreviat și IoT; denumire din engleză, în traducere liberă *Internetul Lucrurilor*) este un concept ce presupune folosirea Internetului pentru a conecta între ele diferite dispozitive, servicii și sisteme automate, formând astfel o rețea de obiecte

³ https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/dem/monitor/sites/default/files/DTM_Industrie%204.0.pdf

Figura nr. 1. Cadrul Industry 4.0



Sursă: Proiecție proprie

Astfel, producția industrială de viitor se va dezvolta în simbioză cu tehnica modernă de informație și comunicare. Baza tehnică pentru realizarea acestui scop o constituie sistemele digitale interconectate, aceste sisteme făcând posibilă în Industrializarea 4.0 o producție auto-organizată în care operatorii, mașinile, instalațiile, logistica și produsul comunică și cooperează unele cu altele nemijlocit împreună. *Interconectarea* va face posibil un salt de la supravegherea unui mic segment de producție în auto-organizarea unui lanț întreg până la nivelul unei companii. Rețeaua va trebui să includă toate fazele unui produs: de la idee, trecând prin procesele de proiectare și producție, incluzând logistica și calculația, urmărirea utilizării produsului și a service-ului, până la reciclare.

În acest sens, anul trecut, compania de consultanță **Deloitte** a intervievat 1.600 de directori executivi de top din 19 țări pentru a afla cât de pregătiți sunt aceștia să profite de *avantajele oferite de Industry 4.0*, în beneficiul clienților, al angajaților sau al comunității¹. Consecința

dezvoltării conceptului de e-guvernare, robotizarea și automatizarea în sectoarele industriale și transferul serviciilor din zona tradițională către zona digitală, au determinat estimarea faptului că aproximativ 60% din locurile de muncă existente în România ar putea fi afectate de economia digitală. Întrebările adresate participanților la studiu s-au concentrat asupra a patru teme majore: impact social, strategie, competențe ale forței de muncă și tehnologie. Rezultatele studiului indică faptul că, deși la nivel conceptual înțeleg schimbările pe care Industry 4.0 le aduce, directorii executivii sunt mai puțin siguri în legătură cu modul în care trebuie să acționeze la aceste schimbări astfel încât să beneficieze cât mai mult de pe urma acestora. În fiecare dintre cele patru zone de impact, sondajul a identificat un anumit grad de contradicție.

Majoritatea răspunsurilor lasă să se înțeleagă că a patra revoluție industrială va *îmbunătăți echitatea socială și calitatea vieții*, precum și *stabilitatea*, apreciind că influența mediului de afaceri în modelarea viitorului va fi mai mare decât cea a guvernelor.

¹ Deloitte (2018) – *The Industry 4.0 Paradox – Overcoming Disconnects on the Path to Digital Transformation*. Survey: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Docume>

[nts/energy-resources/2018/Industry-4dot0-Paradox-RegionalAnalysis-Americas.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mx/Docume/nts/energy-resources/2018/Industry-4dot0-Paradox-RegionalAnalysis-Americas.pdf)

Companiile care au pus implicațiile celei de a patra revoluții industriale asupra forței de muncă în topul listei de priorități explorează potențialul unor roluri noi care vor permite oamenilor să își pună în valoare punctele forte, pe măsură ce vor folosi tehnologia în scop inovator și pentru noi abordări în ce privește învățarea și dezvoltarea.

La noi în țară există preocupări în sensul *încurajării implicării în tehnologizarea activităților companiilor*, precum arată studiul realizat în rândul IMM-urilor și furnizorilor de produse IT destinate digitalizării, studiu realizat de **ENCORE RESEARCH S.R.L.** pentru ARIES Transilvania în noiembrie 2018¹. Conceptele cheie în jurul cărora se dezvoltă proiecte și acțiuni sunt *inovarea și antreprenoriatul, susținerea companiilor în zona de tehnologie*, precum și în *colaborarea trans-sectorială*, prin activarea unor grupuri de lucru: eHealth, Smart City, Smart Mobility, e-Learning și Open Innovation 2.0. În cadrul companiilor aflate într-o fază avansată de implementare a digitalizării, principalele servicii introduse sunt cele ce vizează folosirea facturii electronice (87%), tehnologia mobile (69% dintre ele deja o utilizează) și utilizarea de instrumente și echipamente de acces, control și securitate centralizate (65%). Componenta avansată a digitalizării (stocarea Cloud, data analytics sau utilizarea de aplicații de tip ERP, SAP) nu e implementată decât în proporții care variază de la 20% la 37%. În urma digitalizării, principalele produse / servicii obținute au fost cele de digitalizare a procesului de producție și cele de expunere ridicată a companiei în mediul online, prin pagina web. Aplicațiile software de gestiune sunt implementate într-un procent nesemnificativ la nivelul companiilor.

Studiul arată că, în momentul de față, companiile din țara noastră nu sunt încă suficient de pregătite și din cauza unor piedici în implementarea procesului de digitalizare, acestea fiind legate de lipsa de expertiză, costurile ridicate sau incompatibilitatea cu domeniul de activitate. La nivelul pieței, semnalele arată că reticenta clienților față de beneficii, lipsa de pregătire a acestora și bugetele nesemnificative alocate determină manifestarea unor mari obstacole în vânzarea de produse destinate digitalizării. Pentru a putea ieși din acest impas, se recomandă *programe de educare a*

clienților și elaborarea unei strategii complexe, care să permită *atragera de resurse pentru implementarea digitalizării*. Pe termen mediu (5 ani) se previzionează creșterea numărului companiilor care vor implementa digitalizarea cu circa 35%-40%, cu toate că, la nivel general, digitalizarea este cunoscută destul de superficial. Instituțiile publice și companiile mari, cu cifră de afaceri de peste 6 milioane lei, sunt cele care cunosc, au încredere și văd în cea mai mare proporție impactul ridicat al digitalizării în mediile în care activează.

Atragerea mai multor clienți, comunicarea optimală, dar și productivitatea și eficiența sunt percepute ca **beneficii majore ale digitalizării**. Companiile consideră că producția și vânzările sunt departamentele cele mai predispușe spre a fi digitalizate. Printre **dezavantajele** prezentate se arată *deficitul de expertiză la nivelul resursei umane, slaba pregătire profesională* care să îi permită activarea într-un mediul digital.

Însă, toate aceste aspecte menționate lasă să se întrevadă **drumuri noi de abordare a prelucrării informației în epoca digitalizării**. Constatăm că suporturile informaționale cunosc și ele modificări semnificative, care permit o exploatare operativă în epoca digitalizării. În consecință, vom încerca să identificăm **formele suport ale informației financiar-contabile din lumea afacerilor și modalitățile inovative de prelucrare ale acestora cu ajutorul dispozitivelor electronice**.

3.2. Consecințe ale evoluției formelor suport de informații și ale modificării metodelor de prelucrare

Este evident că profesioniștii contabili preferă o aplicație de facturare convenabilă și ușor de folosit, care să le permită să vizualizeze un raport financiar sumar pe o singură pagină. Este cert că acele companii care nu se adaptează la sistemul de facturare online vor fi rămâne în urmă, deoarece tot mai mulți clienți și furnizorii de servicii au ales să *integreze facturile digitale* și au accesat pentru *metode de plată moderne*.

Prin urmare, documentele suport de contabilitate au evoluat pentru a se putea adapta noilor tehnologii disponibile, de tipul înregistrărilor magnetice sau electronice, cloud sau tablete. De asemenea, a evoluat și forma de evidență a registrelor contabile care nu au doar forma suport hârtia scrisă, ci mai degrabă registre care se prezintă sub forma unor baze de date, de exemplu Registrul-jurnal, Registrul de evidență a mijloacelor fixe sau Balanța stocurilor, care sunt în fapt

¹ ENCORE RESEARCH SRL pentru ARIES Transilvania (2018), *Cererea și oferta de digitalizare*, studiu realizat în rândul IMM-urilor și furnizorilor de produse IT destinate digitalizării: <https://www.itstudy.ro/media/wysiwyg/cerere-oferta-digitalizare-2018.pdf>

baze de date cu specificități proprii. Există tipuri de baze de date accesibile publicului larg, dar cu un anumit grad de confidențialitate, precum accesul la formularea comenzilor de marfă, mai exact clientul își completează individual comanda direct în sistem având acces la baza de date privitoare la stoc pe categorii, caracteristici, preț. Registrele Jurnal de tip Carte Mare pot fi sub forma unor baze de date gestionate atât la nivel intern, cât și parțial la nivel extern, servind accesului direct al acționarilor sau auditorilor.

✓ *Facturarea online – provocare a zilelor noastre*

Există multe motive care determină ca facturarea digitală să devină imperativ necesară pentru fiecare companie care dorește să își eficientizeze procesul de gestionare. De fapt, furnizorii interesați se străduiesc să ofere soluții de facturare diversificate pentru clienții lor, cu instrumente inovatoare și procese simplificate și cât mai sigure. Facturarea online poate ajuta la reducerea costurilor tradiționale de facturare cu până la 80%. Prin această modalitate se elimină utilizarea de hârtie, plicuri, ștampile și costuri legate de transport. O factură electronică poate fi generată, aprobată, trimisă și plătită într-un interval ce nu depășește o oră, făcând probă de eficiență și permițând atât clienților, cât și furnizorilor de servicii să acceseze în mod instantaneu facturile din orice loc și la orice moment. Facturarea online salvează toate datele în siguranță, făcând astfel o recuperare mai ușoară atunci când sunt necesare bazele de date.

✓ *Tehnologiile moderne și modalitățile de facturare în viitor*

Tendința tot mai mare de schimbare a tehnologiilor și a proceselor de facturare a determinat ca facturarea online să fie tot mai mult utilizată îndeosebi de către marile companii, dar și de către cele de dimensiune redusă. Existența unui număr semnificativ de mare al companiilor mici și mijlocii a sporit potențialul de adoptare a tehnologiei de facturare online, deoarece aceste companii au accesat noile modalități de facturare online. Cu toate acestea, deși cerințele lor diferă oarecum față de necesitățile unor companii mari, totuși ele și-au exprimat dorința și au căutat soluții de facturare digitale accesibile, rapide și ușor de utilizat, înțelegându-le bine avantajele.

Există din ce în ce mai multe aplicații care răspund acestor cerințe. Diferența care se manifestă este doar din punct de vedere al gradului de securitate, de protecție a datelor și de integrare a acestora în sistemul global al companiei (Billing.tn, Smart bill, FGO în parteneriat cu Saga Software, Archibus, Oblio.eu). Modalitățile de E-facturare sunt fiabile, eficiente și rapide, tocmai pentru a satisface nevoile de facturare ale

clienților, acestea acoperind arile de facturare, plată, notificări, urmărirea timpului, sincronizarea, raportarea și multe alte funcții.

Experiența de facturare digitală integrată demonstrează că este mult mai ușor să poată fi oferită o experiență agreabilă pentru clienți atunci când sunt înțelese elementele importante ale facturării on-line. Instrumentele digitale ajută la intensificarea procesului de facturare și de plată, acestea permițând accesarea anumitor informații, efectuarea plăților, facturarea elementelor dorite și chiar analiza unor rapoarte care pot fi generate din aceste baze de date construite.

Sinteza de informații obținută din baza de date introdusă asigură coerența și poate ajuta clienții în exprimarea celei mai bune opțiuni. Clientul are nevoie de ceva care îi poate conferi un rezultat pe care își poate baza deciziile. Conștientizarea funcțională a beneficiilor aduse de aplicațiile de facturare face parte dintr-un proces complex, dar trebuie oferit în cel mai simplu mod. Astfel, diversele aplicații se străduiesc să ofere clienților cea mai bună experiență posibilă, cum ar fi crearea de rapoarte lunare sau accesarea unei pagini de sinteză pentru a găsi toate informațiile principale pe o singură pagină. Facturarea este, cu siguranță, un proces în evoluție la care este deja asociată o mare complexitate. Dar, datorită tehnologiei, apare oportunitatea de a beneficia de numeroasele avantaje oferite de facturarea online.

Analizând mai multe site-uri de facturare din țara noastră, am observat cum diferite companii își fac promovare privitor la diversele aplicații. Pentru a împiedica întârzierea sau pierderea plăților din partea clienților, o opțiune benefică este facturarea online, existând posibilitatea de a trimite facturi de afaceri online către clienți și putându-se efectua plățile concomitent sau în timp optim. Elementele de facturare pentru generatorul de facturi online pot ajuta să fie evitate micile și multele probleme legate de facturare, făcând o economie de timp pentru munca contabililor. Facturarea integrată ajută la transmiterea directă a facturilor către clienți, permițând totodată și posibilitatea de a fi plătiți la timp.

Exemplu:

Billing.tn – este o platformă profesionistă de facturare online care oferă o experiență integrată de facturare digitală. Ea a dezvoltat o soluție completă online de contabilitate și de facturare care conectează întreprinderile mici cu contabilii, furnizorii, băncile și alte programe de comerț electronic. Billing.tn deschide ușa pentru a conecta direct clienții și furnizorii, în vederea efectuării tuturor tranzacțiilor comerciale legate de facturare.

✓ *Și pentru a merge mai departe... Excelența tehnologiei Blockchain*

Observăm, astfel, că în aceste condiții, se impune în mod imperativ **existența unei forme de securizare care să reducă divergențele sau conflictele derivate din lipsa unor facturi sau datorate unor posibile erori.**

Tehnologia Blockchain, pe care o vom prezenta în continuare, va putea permite rezolvarea acestor neajunsuri prin *automatizarea tuturor proceselor* privind ciclul unei facturi, începând cu punctul de pornire – de la furnizor către client, prin securizarea facturilor și a datelor cuprinse în conținutul acesteia, urmărirea în timp real a facturilor, posibilitatea instantanee de partajare a facturilor cu reprezentanți ai conducerii, acționari sau auditori. Utilizarea acestei moderne tehnologii de facturare reprezintă un sprijin semnificativ, existând și modalități de plată care ar putea fi asociate facturii, fără să implice plata de comisioane, plățile automate putând fi efectuate în baza unor Contracte Inteligente definite la nivelul acestei tehnologii speciale. Mai mult, tehnologia Blockchain *protejează contra riscurilor de fraudă* prin securizarea plăților, putând în consecință să ducă și la îmbunătățirea prin reducerea numărului de zile de întârziere a plății efectuate de către beneficiar furnizorului.

✓ *Blockchain și sistemul de facturare*

Implicațiile Blockchain-ului sunt potențial transformativă, afectând serviciile de contabilitate, audit, fiscalitate și consultanță.

Companiile mari de servicii contabile recunosc deja importanța „blocului”. În acest sens, compania de consultanță **Deloitte** a anunțat implicarea unui grup de lucru de 800 de profesioniști din 20 de țări care dezvoltă aplicații în domeniul bancar, al plăților transfrontaliere, al comerțului și al finanțării. Pe de cealaltă parte, compania de consultanță **PwC** notează că „blocul” poate modifica structural practicile comune dintre clienți, concurenți și furnizori. **Ernst & Young** arată că Blockchain va face pentru ecosistemele de afaceri ceea ce a făcut sistemul de planificare de tip ERP¹ pentru o singură companie, Blockchain integrând informații și procese în cadrul și în afara entității, având potențialul de a eficientiza și accelera procesele de afaceri, respectiv de a spori

¹ Enterprise Resource Planning (abreviat și ERP; denumire din engleză, în traducere liberă *Planificarea Resurselor Companiei*) este destinat managementului integrat al tuturor proceselor și operațiunilor dintr-o companie în cadrul unei platforme informatice unice

protecția împotriva securității cibernetice și de a reduce sau elimina rolul intermediarilor. De asemenea, în prezent **KPMG** colaborează cu firmele de software TOMIA și cu cei doi lideri ai industriei registrelor distribuite (de tip DLT) – Microsoft și R3 – pentru a rezolva problemele care apar din conexiunile pluripartite și din conectivitatea 5G și a dezvolta soluții Blockchain pentru decontările din telecomunicații.

Blockchain-ul poate îmbunătăți *acuratețea și eficiența procesului de facturare și de plată*, deoarece furnizorul, în loc să trimită o factură tradițională unui client, va factura direct în departamentul de contabilitate al clientului, în timp real, pe o carte digitală multipartidă. Prin utilizarea tehnologiei Contractelor Inteligente, clientul ar putea plăti automat factura după ce computerul confirmă primirea bunurilor și existența unor fonduri suficiente în contul bancar. Blockchain reprezintă una din tehnologii despre care am putea spune că depășește piața tehnică, piața financiară și provocările legate de reglementare.

Tehnologia Blockchain în sine poate fi văzută ca o **tehnologie bazată pe contabilitate**. Prin intermediul acestei tehnologii se înregistrează și se stochează active, datorii, tranzacții și permite folosirea unor metode de înregistrare a fluxurilor de trezorerie și de reconciliere a conturilor. Industria contabilă s-a bazat până în momentele actuale îndeosebi pe suporturi de hârtie și uneori chiar și pe tehnologii bazate pe cloud pentru a efectua funcții și tranzacții contabile și pentru a se asigura că cerințele de reglementare sunt îndeplinite.

Aceste proceduri sunt, de bună seamă, greoaie, dar *auditorii* – în vederea certificării – solicită actele justificative pe hârtie pe măsura revizuirii tranzacțiilor din contabilitate.

4. Atracția actuală a tehnologiei BLOCKCHAIN în mediul de afaceri

Tehnologia Blockchain are potențialul de a susține industrii întregi, sectorul financiar putând suferi cele mai mari și mai perturbatoare modificări. Deși această tehnologie a atras atenția multora dintre cele mai mari instituții financiare, cazurile de utilizare rămân încă în faza experimentală.

În acest context, lucrarea de față prezintă avantajele tehnologiei Blockchain pentru **cazuri specifice de utilizare în misiunile de audit**.

4.1. Starea actuală a tehnologiei contabile

Digitalizarea sistemului de contabilitate este încă la început, în comparație cu alte industrii, unele dintre ele fiind puternic afectate de progresele tehnologiei. Unele dintre motive își pot găsi corespondentul în cerințele de reglementare excepțional de ridicate în ceea ce privește validitatea și integritatea. Întregul sistem de contabilitate este construit astfel încât falsificarea este imposibilă sau, cel puțin, foarte costisitoare. Pentru a realiza acest lucru, se bazează pe mecanisme de control și verificări reciproce, acest lucru afectând inevitabil operațiunile zilnice.

Printre dezavantaje, menționăm: duplicarea sistematică a eforturilor, documentări ample și controale periodice. Cele mai multe dintre ele sunt sarcini manuale, intensive, departe de a fi automatizate. Până în prezent, asta părea a fi sacrificiul dezvăluirii adevărului contabil. Blockchain, apărut recent, este un *registru distribuit, fără*

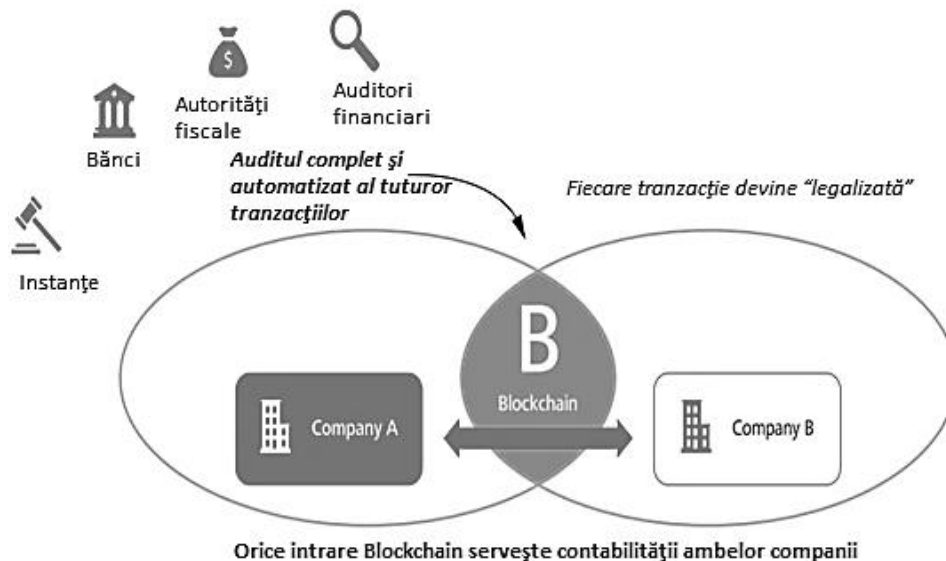
încredere/“trustless”¹, disponibil în sistem deschis și cu costuri de utilizare neglijabile.

Folosirea Blockchain pentru evidența contabilă este extrem de promițătoare – de la *simplificarea respectării cerințelor de reglementare și îmbunătățirea evidenței contabile cu intrare dublă*, orice este imaginabil, inclusiv *evidența triplă*, respectiv *intervenția auditorului*.

4.2. Saltul uriaș: modul în care Blockchain poate îmbunătăți practicile contabile de astăzi

Contabilitatea financiară modernă se bazează pe un sistem cu dublă intrare, acest tip de evidență contabilă revoluționând domeniul contabilității financiare în perioada Renașterii și rezolvând problema managerilor care au început să aibă încredere în propriile evidențe contabile. Cu toate acestea, pentru a câștiga încrederea tuturor stakeholderilor, auditorii externi independenți verifică, de asemenea, informațiile financiare ale companiei (*Figura nr. 2*).

Figura nr. 2. Atributul tehnologiei Blockchain de a permite verificarea completă și concludentă

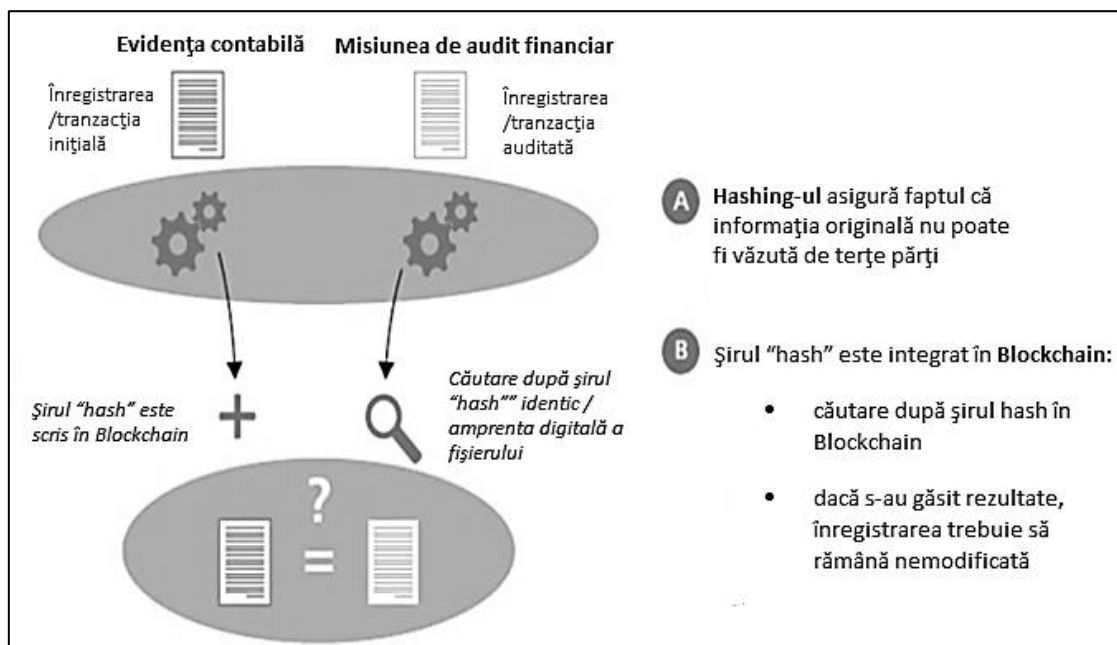


Sursă: Deloitte (2016)

Tehnologia Blockchain poate reprezenta următorul pas pentru contabilitate (*Figura nr. 3*).

¹ Blockchain-ul nu elimină de fapt încrederea. Ceea ce face, însă, este să reducă la minimum cantitatea de încredere necesară oricărui singur actor din sistem. Acest lucru se realizează prin

distribuirea încrederii între diverși actori din sistem printr-un joc economic care stimulează actorii să coopereze cu regulile definite de protocol. Poate că o modalitate mai exactă de a descrie Blockchain-urile nu este „fără încredere”, ci construită pe baza *încrederii distribuite*: „avem încredere în toată lumea din agregat”.

Figura nr. 3. Verificarea integrității evidențelor contabile prin intermediul Blockchain


Sursă: Deloitte (2016)

Astfel, în loc să țină înregistrări separate pe baza documentelor justificative, companiile își pot evidenția tranzacțiile și operațiunile direct într-un *registru comun*, creând un *sistem de interblocare a înregistrărilor contabile de durată*. Deoarece toate intrările sunt distribuite și sigilate criptografic, falsificarea sau distrugerea acestora pentru a ascunde activitatea este practic imposibilă. Este similar cu tranzacția verificată de un notar – doar în mod electronic.

Companiile ar beneficia din mai multe puncte de vedere:

- ✓ *standardizarea* ar permite *auditorilor* să verifice *automat* o mare parte din cele mai importante date din spatele situațiilor financiare;
- ✓ *costul și timpul* necesar pentru efectuarea unei misiuni de audit ar scădea considerabil;
- ✓ auditorii ar putea alocă *timpul economisit* unor domenii unde pot crea *valoare adăugată* (de ex. tranzacțiile foarte complexe sau mecanismele de control intern).

Aceste avantaje vor fi abordate în cele ce urmează.

4.3. Primii pași către contabilitatea bazată pe Blockchain

Nu este necesar să se înceapă cu un registru comun pentru toate înregistrările contabile. Blockchain, ca sursă de încredere, poate fi de asemenea extrem de util în structurile contabile de astăzi, putând fi integrat treptat cu procedurile contabile tipice: începând de la asigurarea integrității înregistrărilor, până la pistele de audit complet urmăribile. La sfârșitul drumului, auditurile complet automatizate ar putea deveni realitate. Rezultatul este o gamă largă de comenzi organizatorice, tehnologice și procesuale. Toate măsurile preventive trebuie documentate în mod concludent pentru terți. În mod surprinzător, deși conștiente de multiplele beneficii, multe companii sunt extrem de reținute în introducerea unui sistem holistic de arhivare electronică.

Utilizarea Blockchain face posibilă dovedirea cu ușurință a integrității fișierelor electronice. O abordare este de a genera un șir de „*hash*” al fișierului, acesta reprezentând, în fapt, *amprenta digitală a aceluși fișier*. În continuare, respectiva amprentă este marcată imutabil/”timestamped” cu ajutorul unei scrieri în

Blockchain printr-o tranzacție. În orice moment ulterior se poate dovedi integritatea aceluși fișier generând din nou amprenta și comparându-l cu amprenta stocată în Blockchain. În cazul în care amprentele digitale sunt identice, documentul a rămas nealterat de la prima scriere a hash-ului pe Blockchain.

Timestamping-ul poate fi efectuat în orice punct al ciclului de viață al documentelor și face ca orice prevedere organizatorică, tehnologică și procedurală ulterioară să fie depășită. De preferință, amprenta ar trebui marcată din punct de vedere cronologic imediat după crearea documentului electronic, chiar înainte ca documentul să fie trimis de la emitent la destinatar, astfel putându-se exclude riscul modificării documentului pe întregul ciclu de viață al acestuia. Pentru arhivarea documentului se pot utiliza depozitele/arhivele obișnuite de date, întrucât integritatea poate fi dovedită cu ușurință.

Pentru a extinde acest concept, pe Blockchain se poate reprezenta ciclul de viață al fiecărui eveniment contabil, inclusiv toate documentele relevante. Procese întregi de business, care se întind pe mai multe departamente sau companii devin astfel ușor de urmărit. În cele din urmă, tehnologia Blockchain permite **Contracte Inteligente**, adică programe de calculator care se pot executa în anumite condiții (de ex. o factură care „se plătește singură” după verificarea că mărfurile livrate au fost primite conform specificațiilor și că sunt disponibile suficiente fonduri în contul bancar al companiei).

Tehnologia Blockchain are **potențialul de a modela natura contabilității actuale**, putând constitui o modalitate de a automatiza în mare măsură procesele de contabilitate în conformitate cu cerințele de reglementare. După cum am descris mai sus, există numeroase puncte de plecare pentru a utiliza tehnologia Blockchain. Va urma probabil o cascadă de noi aplicații, care sunt construite una peste alta, conducând la servicii noi, fără precedent.

Dincolo de schimbările din tehnicile de contabilitate și sistemele informaționale, au fost examinate *consecințele inevitabile ale Blockchain-ului asupra funcțiilor contabile și financiare în afaceri (Iansiti & Lakhani, 2017)*, respectiv *asupra tranzacțiilor și auditorilor externi (Dai & Vasarhelyi, 2017)*, a ceea ce ar trebui să ne conducă să reflectăm asupra **abilităților profesioniștilor** care îndeplinesc aceste activități. Blockchain se poate extinde mult atacând și alte arii decât zona conturilor de creanțe și datorii. Astfel, **Dai & Vasarhelyi (2017)**

dezbat modul în care „blocul” de legături, împreună cu tehnologia smart-contract, ar putea fi utilizate pentru a iniția automat compensațiile bazate pe performanță pe baza unor criterii predefinite. Ei analizează, de asemenea, modul în care „blocul” de legături ar putea fi utilizat pentru a automatiza recunoașterea veniturilor pe baza unor algoritmi și a unor date din activități specifice înregistrate în sistemul de „blocuri” în lanț.

Operațiunile Blockchain sunt marcate cu date despre timp și sunt imuabile, astfel încât *auditorii ar beneficia de trasee cu istoric și autentificarea automată a tranzacțiilor*.

Deloitte remarcă faptul că standardizarea creată de Blockchain ar putea permite auditorilor să verifice în mod automat numărul mare de tranzacții care stă la baza situațiilor financiare. De exemplu, dacă datele complete privind activitatea de inventariere sunt înregistrate într-un sistem de „blocuri”, auditorii ar putea determina balanța stocurilor de la distanță și timp real.

În consecință, auditul ar evolua în mod semnificativ, permițând auditorilor să petreacă mai mult timp în ședințe de analiză a **obținerii de valoare adăugată**, cum ar fi *analizele previzionale, îmbunătățirile controlului intern și alte domenii care necesită raționamente umane și soluții complexe pentru rezolvarea problemelor*.

Astfel, dacă Blockchain ca atare nu permite reducerea operațiunilor de introducere în contabilitate, punerea în aplicare a Contractelor Inteligente ar putea permite acest lucru, mai ales dacă sunt legate de obiecte conectate. Într-adevăr, tranzacțiile recurente cu furnizorii și clienții ar putea să fie ușor de administrat de această tehnologie. O validare simplă a serviciului de logistică, de exemplu, ar putea permite executarea în cascadă din aceste Contracte Inteligente. Automatizarea acestor sarcini ar putea continua să permită să se evite timp și muncă prețioase în cadrul serviciilor de contabilitate: erori la numerele facturilor, transferuri de sume care nu corespund sumelor facturate etc.

Natura „blocului” va permite, în final, o evaluare în documente financiare continue (**Degos, 2017**). Acest lucru ar trebui să fie profund, afectând activitatea contabilului și a finanțatorului corporativ atât în sarcinile sale, cât și în planificarea anuală.

Tranzacțiile care sunt impracticabile pentru a inversa ar *proteja vânzătorii de fraudă și mecanismele de escrow de rutină ar putea fi ușor implementate pentru a proteja cumpărătorii*. Atenționăm deci privitor la *aspectul dublării*

cheltuielilor prin utilizarea unei platforme distribuită de la egal la egal ca server de timp pentru a genera o dovadă computațională a ordinii cronologice a tranzacțiilor.

Sistemul este sigur atâta timp cât nodurile oneste controlează în mod grupat, permițând mai multă putere profesioniștilor contabili decât oricare alt grup cooperant de noduri de atac, precum exemplul PayPal.

Aptitudinile contabilului și auditorului vor trebui, de asemenea, să se extindă atât la nivelul aplicativ, dar și raportat la adaptabilitate. Studenții și profesioniștii în contabilitate vor trebui să adopte percepția că tehnologia își va schimba în permanență competențele necesare și le va redefini noi roluri.

Când schimbările frecvente ale paradigmei vor deveni normă, educația și cercetarea vor trebui să se schimbe odată cu acestea, tendințele actuale incluzând progresul în ceea ce privește **Big Data, progresul captării automate a datelor și apariția auditului continuu.**

Toate acestea permit să se poată lua decizii mai informate, însă gestionarea și analizarea acestor date va necesita competențe statistice sporite și o capacitate de a înțelege procesele de afaceri, ambele putând fi dezvoltate și predate la nivel academic. Deși captarea automată de date oferă mai multe avantaje – viteză, precizie, lărgime și accesibilitate – fără o **capacitate umană de a genera reguli adecvate pentru raportarea excepțiilor, agregarea și alte decizii importante**, beneficiile automatizării vor fi pierdute.

Auditul continuu, care poate fi văzut ca o evoluție a celor două tendințe menționate mai sus, poate conduce la o asigurare sporită, dar numai dacă este gestionat de auditori care adaugă beneficii prin abilitățile lor de analiză, nu printr-o capacitate de a efectua prelevare manuală intensivă de muncă și activitatea de colectare a datelor ale auditorilor din trecut.

Impactul potențial al celei de-a patra revoluții industriale la nivelul profesiei de auditor ne determină să apreciem că auditul din zilele noastre ar putea suferi modificări semnificative din cauza noilor tehnologii promovate de această revoluție, care s-ar putea manifesta sub forma *colectării probelor de audit valide în timp real* și ar putea permite *monitorizarea permanentă a tuturor tranzacțiilor*.

4.4. Bazele de date, ERP și Blockchain

Din 2009, Blockchain a servit ca o informație perturbatoare majoră, tehnologia pe care se bazează fiind apreciată a fi la fel de revoluționară ca Internetul

(Swan, 2015). Inițial, a fost dezvoltat ca metodologie de înregistrare a tranzacțiilor cu cripto-monedă, funcționalitatea sa fiind preluată într-un număr mare de aplicații, cum ar fi serviciile bancare.

Compararea Blockchain cu abordările existente ar putea ajuta la ilustrarea avantajelor acestei tehnologii emergente. Bazele de date sunt cele mai explorate și cele mai multe, utilizându-se în contextul înregistrării și organizării aplicațiilor pe scară largă. Bazele de date distribuite sunt mai ales comparabile cu Blockchain, deoarece ambele sisteme se bazează pe mai multe calculatoare pentru proceduri de operare și întreținere. **Peters & Panayi (2015)** au susținut că Blockchain ajută *la evitarea conflictelor care apar atunci când sunt multiple modificările făcute simultan de diferite calculatoare în cadrul distribuției în sistemul bazei de date.*

În opinia noastră, printre **avantaje** se numără și *capacitatea de a crea contracte de auto-executare, dar și asigurarea securității, confidențialitatea și integritatea datelor stocate în aceste registre.*

Sistemele ERP sunt printre cele mai importante inovații din utilizarea bazelor de date corporative, un sistem ERP reprezentând un software de business preechipat care oferă o soluție integrată pentru nevoile organizației de procesare a informațiilor. ERP-urile sunt de obicei construite pe baze de date relaționale de bază.

Blockchain este considerat un nou tip de bază de date care are potențialul de a juca rolul *modulului de contabilitate* într-un ERP sau să fie utilizat împreună cu sistemul de informații contabile existente. Spre deosebire de un ERP obișnuit, care este de obicei organizat într-o arhitectură centralizată, Blockchain distribuie puterea tranzacției de verificare, stocare și organizare către un grup de calculatoare.

Considerăm că *fabricile inteligente* vor utiliza o abordare complet nouă a producției, în care produsele inteligente sunt identificabile și pot fi urmărite cu capacitatea de auto-conștientizare și optimizare, iar ansamblul sistemelor de fabricație sunt conectate pe verticală cu alte procese de afaceri și pe orizontală cu părțile afiliate din afara fabricii.

Industria 4.0, după cum am prezentat mai sus, reprezintă, în sine, un concept ce înglobează tehnologiile și conceptele de **organizare a lanțului valoric**. În cadrul fabricilor inteligente structurate modular sunt monitorizate procesele fizice, se creează o

copie virtuală a lumii fizice și se iau decizii descentralizate. Pe lângă IoT, procesele și sistemele cibernetice comunică și cooperează între ele și oameni în timp real. Prin intermediul **IoS (Internetul Serviciilor)**, atât serviciile organizatorice interne, cât și cele transfrontaliere sunt oferite și utilizate de către participanții lanțului valoric.

Fuziunea dintre lumea fizică și cea virtuală este posibilă în baza *sistemelor fizice cibernetice* care reprezintă integrări ale proceselor de calcul și ale proceselor fizice. Calculatoarele și rețelele încorporate monitorizează și controlează procesele fizice, de obicei cu bucle de feedback, unde procesele fizice afectează calculele și invers. Prima generație de sisteme fizice cibernetice include tehnologii de identificare precum etichete care permit identificarea unică.

Depozitarea și analiza trebuie furnizate ca un serviciu centralizat. A doua generație de sisteme fizice cibernetice sunt echipate cu senzori și elemente de acționare cu o gamă limitată de funcții, iar a treia generație poate stoca și analiza date, fiind echipată cu mai mulți senzori și elemente de acționare și fiind compatibilă cu rețeaua.

Exemplu:

Un exemplu de sistem fizic cibernetic este **Coșul Inteligent (iBin) al lui Würth** care conține un modul de cameră infraroșu încorporat pentru gestionarea pieselor și care determină cantitatea de piese din iBin. Dacă cantitatea scade sub stocul de siguranță, iBin comandă automat piese noi. Aceasta permite gestionarea pieselor bazate pe consum în timp real (Günthner et al., 2014).

Industria 3.0 era caracterizată prin fluxuri de materiale predefinite bazate pe procese standardizate predefinite, sistemul intralogistic fiind bazat pe un flux material centralizat și complex al arhitecturilor materialelor. Pe de cealaltă parte, în cadrul Industriei 4.0 reglarea și reconfigurarea fluxului de materiale impun în orice punct al traseului de parcurs al materialelor existența unor sisteme de control descentralizate și luarea de decizii hibride. Sistemul intralogistic, în acest caz, este compus din unități funcționale (entități) prin cooperare de module transportoare, unități de transport și servicii (software).

Provocarea o reprezintă *configurarea, controlul și luarea deciziilor în timp real bazate pe entități logistice inteligente*.

Odată cu automatizarea din ce în ce mai mare a informațiilor contabile în lumea afacerilor moderne, **majoritatea standardelor contabile ar trebui să fie încorporate în software și sisteme** care implementează și execută procesul de înregistrare, după cum a arătat și **Krahel (2012)**. În acest context, *Contractele Inteligente* ar putea juca un rol important în codificarea regulilor contabile și înregistrarea autonomă a tranzacțiilor care respectă anumite standarde contabile.

Cunoașterea și înțelegerea sistemelor

informatic devin instrumente din ce în ce mai necesare pentru auditor și *pregătirea profesională* va trebui să abordeze cu intensitate această necesitate. Odată cu evoluția tehnologiei, **natura funcției de asigurare a auditului se va schimba**. Eșantioanele mici, evaluarea documentelor fizice și evaluarea valorii istorice punctuale în timp nu oferă prea multă valoare pentru întreprindere sau pentru investitori. Aici este vorba de o *nouă formă a funcțiilor de măsurare și asigurare, în principal automată, de perspectivă, complementară controalelor de afaceri și, în multe cazuri, punând în evidență necesități preventive*.

Auditul poate fi atât **reactiv**, cât și **predictiv**, aceasta făcându-ne să reflectăm asupra noilor forme de manifestare a lucrărilor de audit față de formele tradiționale.

5. Evoluția auditului – de la un audit tradițional la un audit „smart”

Metodologiile actuale de audit prevăd:

1. eșantionarea tranzacțiilor și operațiunilor în vederea colectării probelor de audit cu privire la riscul de denaturare semnificativă;
2. abordare de audit retrospectivă și
3. opinie de audit anuală.

Într-o economie modernă, în care bazele de date stochează mii de tranzacții zilnice care pot fi expuse atacurilor de securitate cibernetică, este esențial ca modelul tradițional de audit să evolueze pe măsură ce auditurile situațiilor financiare devin automat progresive și cu caracter predictiv.

În consecință, este esențial pentru auditorii externi să ia în considerare *impactul analizelor sofisticate de audit*, precum și *al altor tehnologii emergente*, inclusiv Contractele Inteligente și Blockchain, pentru ca aceștia să rămână relevanți și să continue să creeze valoare adăugată interesului public prin furnizarea de audituri de înaltă calitate într-un ecosistem complex. Deoarece entitățile economice continuă să adopte Contracte Inteligente și Blockchain și pentru a îmbunătăți eficiența proceselor de afaceri (**Tapscott & Tapscott, 2016**), este important ca auditorii externi să înțeleagă oportunitățile și provocările pe care le oferă aceste tehnologii (**Dai & Vasarhelyi, 2017**; **Rozario & Thomas, 2017**).

În prezent, auditorii au opțiunea de a dezvolta **instrumente analitice de date în interior** sau de a achiziționa instrumente analitice de date de la furnizorii de software de audit. În plus, *integrarea mai multor instrumente analitice de audit* ar fi necesară pentru a răspunde solicitărilor stakeholderilor pentru o raportare de audit mai transparentă, în timp util (**Romero et al., 2012**; **No & Vasarhelyi, 2017**).

Deși aceste instrumente analitice de audit ar putea fi încărcate în cloud de către auditor și puse la dispoziția stakeholderilor, salvarea rezultatelor procedurilor de audit în cloud aproape în timp real s-ar putea dovedi a fi o sarcină extrem de dificilă. Întrucât planificarea unui audit necesită mai multe evaluări de tip cost-beneficiu (inclusiv a conturilor care ar trebui examinate, natura, calendarul și amploarea procedurilor de audit etc.) (**Louwers et al., 2013**; **Badertscher et al., 2017**), este foarte probabil ca mutarea către un ecosistem de raportare a instrumentelor analitice de audit activate în cloud să nu fie posibilă din punct de vedere cost-beneficiu.

Având în vedere dimensiunile complexe inerente ale adaptării tehnologiilor existente pentru a reflecta un model de audit proactiv și mai transparent, este esențial să se ia în considerare implicațiile *analizelor de audit inteligente bazate pe contracte* (în continuare **Proceduri Inteligente de Audit**). În esență, Contractele Inteligente desfășurate pe un Blockchain creat de auditorul extern pot facilita executarea procedurilor de audit și, în același timp,

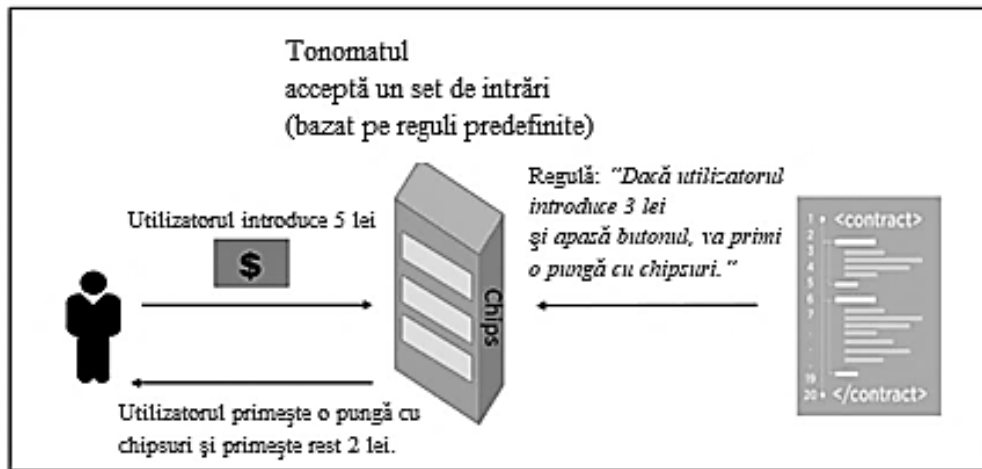
pot oferi raportări de audit în timp real, dar și mai multă transparență părților interesate (**Rozario & Thomas, 2017**). Astfel, conceptualizarea Contractelor Inteligente este extinsă pentru a include Proceduri Inteligente de Audit care să ajute auditorii externi în furnizarea de audituri mai eficiente și mai eficiente.

Procedurile de Audit Inteligente sunt proceduri de audit autonome, inclusiv *teste de control intern autonome* (denumite în continuare **Teste Inteligente de Control**) și *proceduri analitice autonome* (în continuare **Proceduri Analitice Inteligente**), care sunt implementate pe Blockchain-ul auditorului extern. Desfășurarea Procedurilor Inteligente de Audit pe registrul de Blockchain distribuit ar duce la apropierea de raportarea în timp către stakeholderi, precum investitori cheie, furnizori, inspectori de audit, SEC și comitetul de audit. Întrucât Blockchain-ul oferă o platformă pentru executarea Procedurilor Inteligente de Audit și raportarea de audit aproape just-in-time, aceste noi proceduri de audit au un potențial mare de a îmbunătăți calitatea auditului, permițând auditorilor să execute mai eficient procedurile de audit și, ca urmare, să aloce mai multe resurse pentru zonele cu risc mai mare. În cele din urmă, întrucât Procedurile Inteligente de Audit ar fi distribuite nodurilor participante pe „blocul” de audit al auditorului aproape în timp real, acest lucru ar conduce la satisfacerea nevoilor de mai multă transparență și raportare de audit just-in-time.

5.1. Relevanța Contractelor Inteligente și a Procedurilor Inteligente de Audit în contextul Blockchain-ului pentru audit

Contractele Inteligente au fost introduse pentru prima dată de **Szabo (1994)** ca reprezentând un „protocol computerizat de tranzacții și operațiuni care execută termenii unui contract”, incluzând etapele de implementare, executare, verificare și performanță ale procesului de contractare. Szabo descrie Contractele Inteligente folosind exemplul unui tonomat de produse pentru a descrie operaționalizarea lor în lumea reală, precum putem observa ilustrat în **Figura nr. 4**.

Figura nr. 4. Ilustrarea unui contract inteligent – exemplul unui tonomat cu chipsuri



Sursă: Proiecție proprie, după Szabo (1994) și Rozario & Vasarhelyi (2018)

Exemplu:

Astfel, un tonomat reprezintă un Contract Inteligent între un client și un vânzător și este conceput pentru a accepta un set de intrări (bazat pe reguli predefinite) și de ieșiri, adică prin intermediul transferului de proprietate, în cazul în care aceste reguli sunt respectate. Un client ar introduce o sumă de bani specificată și ar selecta un produs, respectiv, în acest caz, clientul ar introduce 5,00 lei pentru a cumpăra o pungă de chipsuri care costă 3,00 lei. Contractul inteligent se va activa și va căuta produsul respectiv și prețul aferent. Dacă produsul este găsit și prețul este egal sau mai mic decât suma monetară furnizată de client, Contractul Inteligent transferă dreptul de proprietate asupra produsului prin eliberarea acestuia către client și returnarea diferenței dintre prețul produsului și suma furnizată de utilizator (în cazul în care banii furnizați de client depășesc prețul produsului selectat). În consecință, distribuitorul eliberează o pungă de chipsuri și restul de 2,00 lei către client, iar tranzacția dintre vânzător și client este decontată. Evident, dacă produsul nu este găsit sau dacă banii furnizați de utilizator nu sunt suficienți pentru a achiziționa produsul, tranzacția nu poate fi finalizată (Szabo, 1994).

Deși o inovație la începutul anilor '90, Contractele Inteligente nu au prosperat în acea perioadă, tocmai din cauza faptului că era necesară existența unui terț de încredere, autorizat să monitorizeze termenii și execuția

contractelor codificate, ceea ce prezintă riscul ca o parte contractantă să nu-și îndeplinească obligațiile contractuale, după cum a observat și Kiviat (2015). Totuși, cu ajutorul tehnologiei Blockchain, executarea Contractelor Inteligente devine posibilă pe măsură ce responsabilitățile de supraveghere sunt distribuite nodurilor participante (Buterin, 2014; Dai & Vasarhelyi, 2017).

Astfel, considerăm **avantajele Contractelor Inteligente pe Blockchain** ca fiind următoarele:

1. *dezintermediere* – deoarece nu este necesar să selectați preemtiv o autoritate centrală de încredere;
2. *încredere într-un mediu lipsit de încredere* – dat fiind faptul că informațiile sunt criptate și vizibile de către toți cei de pe Blockchain;
3. *atenuarea riscului de fraudă sau eroare umană* – întrucât Contractele Inteligente efectuează calcule precise; și
4. *eficiența procesului* – deoarece Contractele Inteligente se autoexecută.

În consecință, Contractele Inteligente sunt pur și simplu *agenți software care execută automat sarcini pe Blockchain în baza unor condiții predefinite care imită acțiunile unui utilizator uman* (Nwana & Ndumu, 1999; Vasarhelyi & Hoitash, 2005). Cercetarea agenților software a precedat Contractele Inteligente și

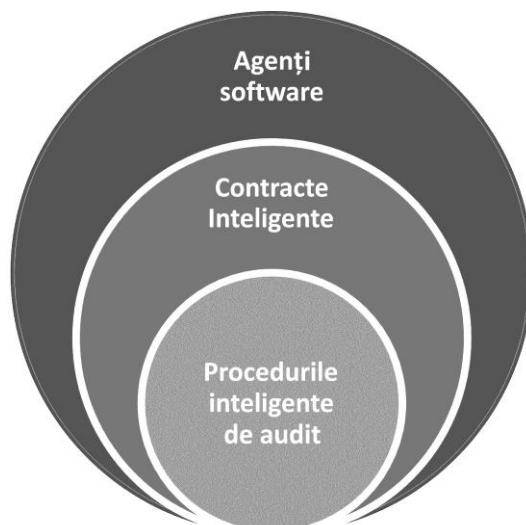
Blockchain-ul, așa cum au apărut în anii '80 (Nwana & Ndumu, 1999) cu scopul de a dezvolta programe de calculator care să ajute utilizatorul uman în monitorizarea evenimentelor sau în îndeplinirea sarcinilor (Maes, 1994).

Ca urmare, este firesc să extindem definiția Contractelor Inteligente pentru a reprezenta o varietate de programe de calculator care conțin reguli predefinite și execută sarcini, pe baza acestor reguli.

Deși există aplicații generale pentru Contracte Inteligente Blockchain, inclusiv decontarea automată a instrumentelor derivate financiare și transferul sigur al titlurilor de proprietate (DeCovny, 2015; Fanning

& Centers, 2016), aplicațiile pentru domeniul de audit rămân neexplorate. Aplicat domeniului de audit extern, definirea Contractelor Inteligente Blockchain este extinsă pentru a include **Procedurile de Audit Inteligente** (de exemplu, analiza dovezilor de audit) care sunt executate în mod autonom în numele auditorului în scopul îmbunătățirii eficienței, eficacității și satisfacerii nevoilor informaționale ale stakeholderilor pentru raportări de audit mai transparente, oferite în timp real. **Figura nr. 5** prezintă legăturile menționate anterior între agenții software, Contractele Inteligente și Procedurile Inteligente de Audit.

Figura nr. 5. Relația de intercorelare „agenți software – Procedurile Inteligente de Audit”



Sursă: Rozario & Vasarhelyi (2018)

În fiecare an, PCAOB lansează o informare cu privire la inspecțiile din anul curent care evidențiază zonele de audit în care firmele de audit erau deficitare, aceste domenii incluzând: controlul intern asupra raportării financiare, validarea estimărilor de valoare justă și răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă (PCAOB, 2017).

Aplicate auditului, **avantajele Procedurilor Inteligente de Audit** sunt iminente, deoarece pot contribui la reducerea decalajului de așteptări care există în prezent între procedurile pe care auditorii le efectuează deja vs. procedurile pe care inspectorii de audit și autoritățile de reglementare se așteaptă ca aceștia să le efectueze.

Pe Blockchain-ul auditorului extern se pot dezvolta Proceduri Inteligente de Audit bazate pe procedurile de audit care sunt convenite cu inspectorul de audit. În esență, aceste Proceduri Inteligente de Audit ar fi analizate de inspector pentru a reduce decalajul de așteptare, permițând în același timp inspecții proactive ale auditului, dat fiind faptul că atât auditorii, cât și autoritățile de reglementare au posibilitatea de a adresa în mod proactiv tocmai acele zone unde cabinetele de audit au deficiențe. Odată ajuns la un consens, Procedurile Inteligente de Audit ar fi încărcate pe Blockchain, iar auditorul extern ar invoca aceste proceduri, trimițând probe de audit relevante.

Procedurile Inteligente de Audit și rezultatele acestora ar fi vizibile de către auditorul extern, în calitate de proprietar al Blockchain-ului de audit, dar și de inspectorul de audit.

La fel de importanți, stakeholderii, inclusiv SEC, investitori-cheie și comitetul de audit ar putea avea acces limitat pentru revizuirea rezultatelor agregate ale Procedurilor Inteligente de Audit, cu accent pe toate mesajele de eroare (steagurile roșii/"red flags") care pot fi indicatori pentru elemente notabile (Alles et al., 2006; Issa & Kogan, 2014); prin urmare, se va reduce diferența de expectanță între auditori și utilizatorii situațiilor financiare într-o economie rapidă și modernă. În plus, revizuirea rezultatelor Procedurilor Inteligente de Audit ar permite SEC-ului să urmeze o abordare proactivă monitorizând clienții de audit care ar putea necesita inspecție sau identificând potențiali indicatori care pot semnaliza o criză economică. Colectiv, desfășurarea Procedurilor Inteligente de Audit pe Blockchain are potențialul de a îmbunătăți calitatea auditului și de a răspunde cerințelor stakeholderilor.

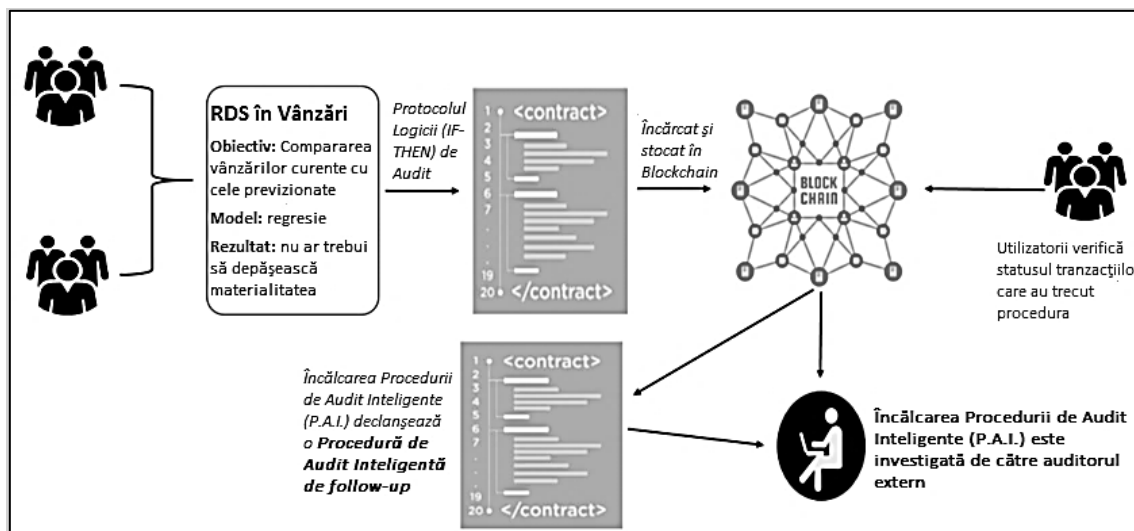
Spre exemplu, auditorul extern și inspectorul ar fi de acord cu procedurile de audit predefinite pentru a aborda riscul ca mărfurile expediate să nu fie înregistrate cu exactitate. Aceste proceduri predefinite ar fi descompuse în regulile „IF-THEN” de către cabinetul de audit, de exemplu, și încorporate într-o Procedură

Analitică Inteligentă care este încărcată în Blockchain-ul auditorului extern și pre-aprobată atât de firma de audit, cât și de inspector (Rozario & Thomas, 2017).

În acest sens, o descriere a unei Proceduri Analitice Inteligente pentru a aborda acest risc este prezentată în *Figura nr. 6* și ar consta în:

- o regulă pentru a prezice vânzările săptămânale curente pe baza unui model de regresie multivariat instruit care să încorporeze parametrii financiari și nefinanciari (inclusiv vânzări săptămânale, locație și temperaturi din săptămânile anterioare); modelul de regresie multivariată va fi re-instruit și re-testat, deoarece mai multe date ar fi colectate de fiecare dată când auditorul abordează procedura inteligentă;
- vânzările preconizate din regresia multivariată pot fi apoi utilizate ca referință sau benchmark pentru a compara vânzările actuale (Yoon, 2016). Logica „IF-THEN” poate exprima faptul că, în cazul în care vânzările curente sunt egale cu/mai mici/mai mari decât/până la 5% din valoarea totală, atunci nu sunt necesare alte proceduri de audit, iar auditorul este capabil să cuantifice riscul de denaturare semnificativă pentru conturile de venituri. Dacă intrarea (adică vânzările efective) nu corespunde regulilor programate, va fi afișat un mesaj de eroare, care indică faptul că este necesară o investigație suplimentară.

Figura nr. 6. Exemplu de procedură de audit inteligentă – soluționarea riscului de denaturare semnificativă în vânzări



Sursă: Rozario & Vasarhelyi (2018)

Auditorul extern poate apoi să propună alternative pentru procesarea acestor mesaje de eroare. Prima alternativă presupune generarea unei Proceduri Inteligente de Audit de Follow-up care să interacționeze cu procedura analitică inteligentă menționată anterior. Regulile programate în acest test de audit inteligent de follow-up ar include reguli care reflectă filtrele de risc care segregă tranzacțiile cu erori care ar necesita atenția auditorului. O condiție „IF-THEN” care indică dacă vânzările au crescut ca urmare a sezonului, de exemplu, ar discrimina acele tranzacții de vânzări care au crescut din motive legitime în comparație cu acele tranzacții care au crescut din motive neverificabile și potențial frauduloase sau eronate, care ar necesita, desigur, investigații de către auditorul extern.

Pe de altă parte, prelucrarea mesajelor de eroare nu este obligatoriu să fie autonomă; prin urmare, auditorul extern ar putea opta să verifice manual acele tranzacții care au fost semnalizate prin Procedura Analitică Inteligentă, deși acest lucru poate duce la problema unor „excepții excepționale”, care poate fi deja evidentă datorită instrumentelor analitice mai sofisticate care sunt executate în afara Blockchain-ului (**Issa & Kogan, 2014**). Pe Blockchain-ul auditorului extern inspectorul de audit are capacitatea de a inspecta rezultatele Procedurii Analitice Inteligente în mod proactiv, deoarece acesta poate accesa Procedura Inteligentă de Audit și statusul tranzacțiilor care fac obiectul procedurii aproape în timp real. Mai mult, SEC, investitorii-cheie și comitetul de audit pot vizualiza rezultatele acestei proceduri și pot face o evaluare a veniturilor (dacă nu sunt necesare proceduri suplimentare) sau pot face o evaluare preliminară în scenariul în care mesajele de eroare trebuie să fie procesate.

O ilustrare a unei Proceduri Analitice Inteligente a fost descrisă mai sus, cu toate acestea, este important de menționat că pot fi dezvoltate Proceduri de Audit Inteligente mai simple, dar totodată noi. De exemplu, din moment ce Blockchain permite urmărirea și monitorizarea sigură a diferitelor dispozitive de tip IoT (Internet of Things), firma de audit poate proiecta un test de control intern pentru a verifica locația reală a mărfurilor și a o compara cu locația preconizată a mărfurilor (**Dai & Vasarhelyi, 2017; Rozario & Thomas, 2017**) pentru a evalua riscul ca mărfurile să fie expediate la locația incorectă. Deoarece entitățile economice au început să exploreze sinergiile Blockchain și IoT (**IBM, 2017**), este rezonabil să deducem că auditorii ar trebui

să proiecteze noi proceduri de audit care să-i ajute să evalueze mai precis riscul de denaturare semnificativă.

5.2. Raționamentul de procesare – o nouă formă a probelor de audit

Raționamentul de procesare este un instrument promițător care este util în diferite etape ale procesului de audit, în special testele controalelor interne.

Datele stocate în jurnalele de evenimente oferă auditorilor informații abundente care ar putea servi ca dovezi suplimentare de audit atunci când efectuează teste de control sau alte proceduri de audit. În plus, jurnalele de evenimente sunt înregistrate automat în sistemul IT atunci când au loc activități sau procese de afaceri și, prin urmare, sunt mai puțin susceptibile de a fi modificate sau denaturate.

Este demn de remarcat faptul că utilizarea raționamentului aplicat proceselor în cazul procedurilor de audit este încă în fază incipientă și există multe provocări atât pentru auditori, cât și pentru management. De exemplu, nu toate companiile sunt dispuse să păstreze înregistrările întregului jurnal de evenimente pentru fiecare ciclu de afaceri, deoarece stocarea jurnalelor de evenimente ar putea folosi o cantitate mare de spațiu pe disc și ar încetini sistemul IT. În acest caz, dacă compania nu înregistrează o parte a jurnalului de evenimente pentru un ciclu economic, atunci informațiile extrase sunt incomplete și nu pot fi utilizate de către auditori. Prin urmare, auditorii trebuie să se asigure că informațiile pe care le utilizează pentru analiza proceselor sunt complete și exacte.

Instrumentul ar facilita astfel plățile, schimburile de informații, introducerea partenerilor de afaceri și a băncilor, după cum subliniază și **Coyne & McMickle (2017)**, într-un nou grad de parteneriat folosind contabilitatea conectată, utilizând Contracte Inteligente pentru a constitui ceea ce este desemnat ca un adevărat **ecosistem de contabilitate digitalizată**.

Conceptul de **contabilitate inteligentă (Smart Accounting)** face referire la *Contractele Inteligente*, programe de calculator folosite de companiile "inteligente" care profită din plin de oportunități de tipul tehnologiilor de blocare. Aceste programe sunt calificate "inteligente", după cum am evidențiat și la începutul lucrării, pentru că sunt capabile să funcționeze autonom pentru a verifica condițiile de realizare a acestora și pentru a le declanșa după caz. Dezvoltarea recentă a

acestei tehnologii permite descentralizarea și asigurarea acestor Contracte Inteligente – lucru imposibil de realizat până atunci – făcând posibilă utilizarea lor în activitatea profesională.

Dincolo de realizarea unor contracte simple, aceste programe informatice pot fi codificate pentru a efectua un set de operații în funcție de condițiile specifice. Acestea pot fi utilizate, de exemplu, ca *instrument de control automat, supervisor de operațiuni contabile conform unor proceduri standardizate*.

Programul verifică apoi că înregistrarea contabilă îndeplinește condițiile și standardele care au fost predefinite. Ele pot fi, de asemenea, programate să inițieze proceduri contabile specifice când sunt îndeplinite anumite criterii. Smart Accounting permite, prin urmare, o automatizare a operațiunilor contabile, controale și proceduri sigure.

Această cale de utilizare tehnologică câștigă un impuls în mediul actual de obiecte conectate care pot intra în rezonanță cu aceste programe informatice.

Raționamentul de procesare este în strânsă legătură și cu conceptul de **Internet al lucrurilor (IoT)**, dezbătut mai sus, concept recent care evocă *conectivitatea multor obiecte fizice din interiorul unui mediu virtual, utilizarea markerelor RFID4* (identificare prin frecvență radio), *senzori* sau alte elemente care să permită conectarea în interior, după cum observă și **Atzori et al. (2010)**.

Această interconectivitate permite imaginarea unei adevărate sinergii cu Contractele Inteligente, astfel încât putem spune că operațiunile legate de elementele fizice (vânzarea de bunuri, stocuri, producția etc.) sunt integrate automat în contabilitate și permit inițierea și executarea procedurilor contabile în Contractele Inteligente. Deci putem afirma că *o contabilitate inteligentă se poate conecta direct la mediul fizic al organizației*.

Datorită conectivității obiectelor fizice menționate anterior și automatizării contabilității prin contabilitate inteligentă, menționăm **posibilitatea de a beneficia de o contabilitate aproape de o actualizare în timp real**.

Contabilitatea în timp real ar permite o difuzare instantanee de informații contabile către părțile interesate (cum ar fi managerii, dar și contabilii sau acționarii entității economice). Aceștia ar putea apoi să gestioneze performanța financiară a companiei, prin analiza modificărilor, în vederea obținerii de alerte

pentru atingerea pragurilor și respectarea consecințelor operațiunilor specifice.

Vedem astfel apariția unui **Sistem Contabil Inteligent Conectat**, inclusiv în cadrul acesteia, *la toate părțile interesate ale organizației*.

Acest tip de sistem a fost denumit **Ecosistem Contabil Digitalizat**, concept introdus de **Dai & Vasarhelyi (2017)**. Acesta combină efectele tuturor elementelor menționate mai sus. Prin asocierea diferitelor tehnologii de Blockchain, a Contractelor Inteligente și prin conectivitatea obiectelor fizice, este posibil să se aibă în vedere *o transformare a mediului contabil al companiei*. Datele contabile sunt sigure, automatizate, actualizate și controlate, o înregistrare directă în contabilitatea tranzacțiilor "fizice" despre companie fiind posibilă prin conectivitatea obiectelor și executarea Contractelor Inteligente. Acestea permit realizarea procedurilor contabile conform normelor și standardelor în vigoare, stabilite de organismele de control, în consecință, formându-se, totodată, un registru de acces între manageri, investitori, parteneri de afaceri, bănci, firme de audit, departamente fiscale etc.

Noul model de audit este acela care *monitorizează și analizează continuu fluxul de date contabile al unei organizații și anomaliile sau excepțiile care vor declanșa alarme pentru a atrage atenția auditorilor*.

Acest proces continuu al serviciilor de audit și monitorizarea permanentă vor putea fi oferite ca *servicii on-line* de către firme de audit. Companiile vor solicita servicii pe Internet și astfel de solicitări vor fi apoi corelate cu serviciile pe care le pot oferi firmele de audit. Firmele de audit își vor putea *delocaliza în mod continuu serviciile de audit și de monitorizare permanentă cu ajutorul modelelor bazate pe o infrastructură de tip cloud*. Anomaliile, precum și informațiile conexe vor fi transmise auditorilor pentru a efectua în continuare investigațiile și testele de audit.

6. Rolul auditorului – ce fel și sub ce formă apar modificările activităților și comportamentului

În ecosistemul de afaceri de astăzi, profesioniștii contabili (în general) și auditorii financiari (în particular) sunt profesioniștii de încredere care garantează existența tranzacțiilor, atestă dovezile, exactitatea și exhaustivitatea acestora, precum și prezentarea

informațiilor conexe în setul de situații financiare (Hayes et al., 2014).

Pentru a îndeplini aceste obiective, mai ales în contextul tehnologiei Blockchain, auditorii au nevoie de o bună înțelegere a activității clientului, a infrastructurii IT și a sistemelor IT relevante pentru controalele în vigoare, dar și pentru raportarea financiară.

6.1. Schimbări la nivelul profesiei contabile – implicare, comportament și rol

Trecerea la un sistem financiar cu elemente semnificative de Blockchain va oferi multe oportunități pentru profesia contabilă, contabilii fiind considerați profesioniști responsabili cu păstrarea evidenței, aplicarea și respectarea unor regulamente complexe, dar și cu respectarea logicii de afaceri și respectarea standardelor.

Pentru a deveni cu adevărat o parte integrantă a sistemului financiar, va trebui implementată o *tehnologie Blockchain dezvoltată, standardizată și optimizată*.

Astfel, este posibil ca acest proces să dureze mai mulți ani (acest lucru fiind deja dovedit de când Bitcoin a început să funcționeze) și există încă multă muncă de făcut. Există o multitudine de aplicații de tip Blockchain și startup-uri în acest domeniu, dar sunt încă foarte puține care trec dincolo de dovada unui concept sau a unui stadiu de studiu pilot.

Profesioniștii contabili participă deja la cercetare, tatonând terenul, dar există mai mult pentru profesie. Pregătirea reglementărilor și a standardelor pentru a acoperi „blocurile” va genera mari provocări, iar cele mai importante firme și organisme contabile pot aduce experiența lor în ceea ce privește aceste aspecte.

Profesioniștii contabili pot furniza consiliere companiilor care au în vedere aderarea la tehnologia Blockchain, oferindu-le sfaturi privind măsurarea costurilor și avantajelor noului sistem.

Tehnologia Blockchain, făcând apel la un registru digital la nivelul căruia tranzacțiile sunt înregistrate în mod cronologic și pot fi vizualizate de toți cei care au acces, este de așteptat să afecteze, totodată, și auditul, securitatea informatică, planificarea și analiza financiară, însă ne putem da seama că va reprezenta o bază de date vastă și de securitate maximă, care va avea multiple utilizări.

Astfel, companiile de prestări de servicii contabile resimt deja implicațiile pentru clienții acestora, ceea ce probabil

le va determina ca în viitor să adere la modalități de implementare de „blocuri” în sistemele lor de planificare a resurselor întreprinderii (ERP), în special pentru sarcini cum ar fi achizițiile și gestionarea furnizorilor.

✓ *Perspective la nivelul profesiei contabile. Noi competențe profesionale în viitor*

Activitățile de contabilitate cu asigurarea tranzacțiilor și efectuarea transferului drepturilor de proprietate vor putea fi transformate prin „blocuri” și Contracte Inteligente, respectiv prin abordări specifice. Diminuarea timpului destinat reconcilierilor și gestionarea litigiilor, combinate cu o certitudine sporită legată de drepturi și obligații, despre cum să fie contabilizate tranzacțiile, vor putea permite o extindere a zonelor care pot fi urmărite prin contabilitate.

Astfel, multe elemente de contabilitate operativă vor putea fi optimizate prin intermediul tehnologiei Blockchain și al altor tehnologii moderne – precum analiza datelor – care vor determina creșterea eficienței și valorii adăugate generate de funcția contabilă. În consecință, vom asista la modificarea ariei de aptitudini a participanților din birourile de contabilitate.

Responsabilii financiari vor fi forțați să își dezvolte și să își extindă rolurile, întrucât vor trebui să-și petreacă mai mult timp în raportare. Viteza afacerilor este ridicată, iar departamentele de finanțe și contabilitate au dificultăți în a menține ritmul. Experiența clientului va deveni o ofertă cheie în industriile de servicii, iar controlorii și directorii financiari vor începe să își reorienteze departamentele de la centrele de costuri către centre de servicii. Aceștia vor prelua din ce în ce mai mult rolul privitor la gestionarea riscurilor. Investitorii vor începe în sfârșit să acorde atenție modificărilor standardelor de contabilitate.

În 2018, am constatat obligativitatea companiilor publice de a trece la rapoarte duale. Investitorii trebuie să fie conștienți de faptul că veniturile retratate vor fi probabil mai scăzute decât cele raportate anterior pentru multe companii. Ca și în cazul recunoașterii veniturilor, standardul contabil privind leasing-ul va accelera adoptarea ERP-ului cloud, mai ales că mai multe companii sunt afectate, raportat la fostele reglementări.

Activitățile de consultanță și alte valori adăugate activităților se vor extinde. Pentru a controla în mod corespunzător o tranzacție semnificativă pe bază de „blocuri”, focusul auditorului se va schimba.

Nu va mai fi nevoie să se confirme cu exactitate existența de tranzacții cu „blocuri” cu surse externe, dar

există încă o mulțime de aspecte cărora trebuie să li se acorde atenție pentru tranzacții dacă sunt înregistrate și recunoscute în contabilitatea financiară, declarațiile și modul în care se decid elementele de raționament precum evaluările. Pe termen lung, din ce în ce mai mult autoritățile de reglementare cu acces ar putea verifica în timp real și cu mare certitudine tranzacțiile cu privire la originea acestor tranzacții.

Însă, în cele din urmă „blocul” nu va elimina lucrările de audit sau cele de contabilitate. Tehnologia este încă în fază incipientă, iar până la stabilizarea fundației, beneficiile integrării sale ca înlocuitor al inteligenței umane sunt îndepărtate într-un orizont de timp.

Se așteaptă ca tehnologia Blockchain să devină un element-cheie al managementului modern al lanțului de aprovizionare în următorii cinci ani, mai ales în ceea ce privește siguranța și originea fiecărui produs, aspecte pe care consumatorii doresc să le cunoască.

Ne aflăm în fața unei controverse la nivelul profesiei de auditor. Profesioniștii (și analiștii) contabili au început să acorde mai multă atenție aspectelor legate de **calitatea și independența în audit**, putând apărea probleme în ceea ce privește **relevanța**. Mai multe companii vor acorda atenție modului în care relațiile cu clienții sunt cântărite sau evaluate de echipele de audit. Vom urmări o discuție mult mai critică cu privire la ceea ce înseamnă adevăratul **agnosticism** în ceea ce privește **relația respectivă și dacă vor exista sau nu repercusiuni**.

O problemă importantă este legată de dificultățile care nu pot permite o adoptare rapidă și folosirea de tehnologii în domeniul contabilității și al practicii de audit. Cu ajutorul noilor tehnologii, auditul va schimba semnificativ profesia de auditor prin **automatizarea procedurilor actuale, extinderea domeniului lor de aplicare, scurtarea timpului și, eventual, îmbunătățirea calității generale de asigurare**. Această secțiune ilustrează impactul **auditului 4.0** asupra profesiei de auditor din patru perspective: **standarde, principii, tehnologie și auditori**.

După cum am mai arătat, **Krahel (2012)** a discutat despre **formalizarea standardelor de audit** argumentând acest lucru în sensul că cele mai multe standarde ar trebui să fie încorporate și implementate direct în software, în sisteme moderne computaționale. În consecință, ambiguitatea în standardele actuale de audit ar trebui înlocuită cu o reprezentare formală pentru a permite o abordare aproape reală.

Pe de cealaltă parte, asigurarea timpului de lucru, în lumea Industriei 4.0, va fi în mare parte dominată de protocoalele formale inter-obiect, capacitățile tehnice ale "lucrurilor" și obiectivul și funcțiile obiectelor interconectate.

Standardele și regulile ar putea fi, deci, programate în mașini, linii de producție și produse care să permită măsurarea, prelucrarea și comunicarea în timp real a informațiilor financiare. De exemplu, evaluarea stocurilor ar fi automatizată prin urmărirea valorilor actuale ale achizițiilor, producția obținută putând fi evaluată în mod continuu prin colectarea de date în timp real cu privire la consumul de energie al liniilor de producție și costurile forței de muncă.

Astfel, multe elemente care erau alocate în mod indirect, acum vor putea fi măsurate direct. În plus, produsele vor emite în mod autonom alerte dacă sunt vechi, depășite, cu mișcare lentă sau sunt deteriorate, pentru a preveni supraevaluarea stocurilor. O astfel de **automatizare ar putea reduce din timpul și munca auditorului raportat la participarea efectivă cu ocazia inventarierii pentru observarea fizică și ar elimina și munca de introducere manuală a prețurilor actuale**.

6.2. Necesitatea unor forme de pregătire profesională evaluate și tipuri de activități rezervate auditorului pe termen lung

Tehnologia Blockchain are potențialul de a afecta toate procesele de înregistrare, inclusiv modul în care tranzacțiile sunt inițiate, procesate, autorizate, înregistrate și raportate. Modificările modelelor de afaceri și ale proceselor de afaceri pot afecta activitățile de back-office, precum raportarea financiară și calculul impozitelor.

De asemenea, auditorii independenți vor trebui să înțeleagă această tehnologie așa cum este pusă în aplicare la clienții lor. Astfel, atât rolul, cât și seturile de abilități ale auditorilor externi se pot schimba pe măsură ce apar noi tehnici și proceduri bazate pe Blockchain. De exemplu, metodele pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate vor trebui să ia în considerare atât registrele tradiționale de sine stătătoare, cât și registrele Blockchain.

În plus, există potențial pentru o mai mare **standardizare și transparentă în contabilitate și raportare**, ceea ce ar putea permite o extragere și o analiză a datelor mult mai eficientă.

Astfel, tehnologia Blockchain ar putea aduce noi *provocări și oportunități* profesiei de audit. În timp ce serviciile tradiționale de audit vor rămâne importante, abordarea unui auditor extern se poate schimba. La fel cum profesia de audit evoluează astăzi, cu inovații de audit în automatizare și analiză de date, tehnologia Blockchain poate avea, de asemenea, un impact semnificativ asupra modului în care auditorii își conduc angajamentele de audit. Mai mult decât atât, **auditorii ar putea fi nevoiți să-și extindă seturile de cunoștințe și abilități** pentru a răspunde cerințelor anticipate ale lumii afacerilor, din moment ce tehnologia Blockchain este adoptată tot mai mult.

Toate cele expuse mai sus ne conduc cu gândul la faptul că viitorul auditului trebuie discutat prin luarea în considerare a *misiunilor de audit a situațiilor financiare care beneficiază de Proceduri Inteligente de Audit, de tip Blockchain*. Cu siguranță, în adoptarea modelului de **audit 4.0/audit continuu/audit hibrid** vor fi întâlnite diverse *provocări*, astfel de vulnerabilități putându-se referi la:

1. **cerințele legale actuale** legate de auditul statutar, legate opinia de audit anuală, calitativă și agregată;
2. **securitatea și confidențialitatea blockchain-ului** auditorului extern și a Procedurilor Inteligente de Audit;
3. **scalabilitatea** Blockchain-ului și **flexibilitatea** Procedurilor Inteligente de Audit; și
4. impactul Procedurilor Inteligente de Audit asupra **raționamentului profesional și scepticismului** auditorului.

În timp ce tehnologia Blockchain și Contractele Inteligente vor schimba modul în care sunt efectuate și livrate auditurile situațiilor financiare, profesia de audit extern ar prospera prin aplicarea acestor tehnologii.

Au fost propuse mai multe Proceduri de Audit Inteligente de tip Blockchain, însă o serie de probleme pertinente necesită cercetări suplimentare (**Tabelul nr. 1**).

Tabelul nr. 1. Vulnerabilitățile tehnologiei Blockchain în cazul unei misiuni de audit financiar

PROVOCĂRI GENERATE DE BLOCKCHAIN	
1. Cerințe legale statutare curente	<ul style="list-style-type: none"> • Este relevantă asigurarea calitativă atunci când pot fi cuantificate rezultatele Procedurilor Inteligente de Audit? • Ar trebui/ar putea revizuirea de audit, certificările sau sigiliile de aprobare să înlocuiască opinia de audit (anuală)? • Cum ar trebui să se schimbe cerințele legale pentru a încuraja raportarea de audit în timp real și la nivel tranzacțional? • S-ar schimba conceptul de materialitate pe măsură ce companiile se orientează către un model de audit hibrid? • Ar putea auditorii externi să ofere o asigurare cu privire la informațiile de bază care alcătuiesc situațiile financiare și sistemul de Contracte Inteligente de tip Blockchain? • Care sunt riscurile IT (și răspunsurile la acestea) în sistemul de Contracte Inteligente de tip Blockchain pe care auditorii externi ar trebui să îl abordeze?
2. Securitatea și confidențialitatea Procedurilor Inteligente de Audit de tip Blockchain	<ul style="list-style-type: none"> • Cum să limitezi accesul la rezultatele Procedurilor Inteligente de Audit pentru a răspunde diferitelor nevoi informaționale? • Ce obiective de audit ar rămâne în afara Blockchain-ului și care nu ar fi acoperite de Procedurile de Audit Inteligente? • Informațiile confidențiale ale clientului trebuie încărcate în Blockchain?
3. Scalabilitate și flexibilitate	<ul style="list-style-type: none"> • Cum ar trebui firmele de audit să abordeze codul eronat în Procedurile de Audit Inteligente? • Cât de des trebuie executate Procedurile de Audit Inteligente? • Cum vor fi procesate alertele de neconformitate (mesajele de eroare) din Procedurile de Audit Inteligente? • Cum ar trebui să gestioneze auditorii Procedurile de Audit Inteligente învechite? • Auditorii ar trebui să stocheze foile de lucru aferente Procedurilor Inteligente de Audit în același sau în cadrul altui Blockchain?
4. Impactul asupra raționamentului profesional al auditorului	<ul style="list-style-type: none"> • Procedurile de Audit Inteligente de tip Blockchain îmbunătățesc scepticismul profesional al auditorilor? • Procedurile de Audit Inteligente de tip Blockchain determină auditorii să acceseze excesiv aceste tehnologii?

Sursă: Rozario & Vasarhelyi (2018)

În acest context, în ultimii ani s-a dezbătut intens problema **naturii, obiectului și rolului auditorului financiar**, respectiv a **rolului extins al auditorului financiar** (Deliu, 2013) – mai ales în cazul utilizării tehnologiei Blockchain, părerile fiind împărțite. Unii subliniază nevoia crescândă ca auditorii să posedă competențe și abilități în tehnologia digitală (Raphae, 2017), în timp ce alții consideră că este imperativ necesar ca aceștia să își îndrepte atenția înspre activități mai puțin numeroase, dar creatoare de valoare adăugată (MacManus, 2017). Deoarece sistemele Blockchain standardizează

procesarea tranzacțiilor în multe industrii, auditorul financiar poate fi în măsură să ofere asigurare *utilizatorilor tehnologiei*, îndeplinind un potențial rol viitor tocmai datorită setului de competențe pe care le posedă, datorită independenței, obiectivității și expertizei lui.

Lista de roluri potențiale noi pentru un auditor financiar din **Tabelul nr. 2** este ilustrativă și nu exhaustivă, tocmai din cauza obstacolelor semnificative de reglementare și profesionale evidențiate mai sus, care pot rămâne înainte ca auditorul să poată prelua aceste roluri potențiale.

Tabelul nr. 2. Funcțiile adiacente ale auditorului financiar în contextul tehnologiei Blockchain	
ROLUL POTENȚIAL AL AUDITORULUI FINANCIAR	
<p>i. Funcția de AUDITARE A CONTRACTELOR INTELIGENTE ȘI ORACLES</p>	<p>După cum am descris mai sus, Contractele Inteligente pot fi încorporate într-un Blockchain pentru a automatiza procesele de afaceri. Părțile contractante pot dori să apeleze la serviciile unui profesionist care să furnizeze asigurare cu privire la <i>implementarea Contractelor Inteligente în conformitate cu logica de afaceri adecvată</i>. În plus, un auditor ar putea verifica <i>interfața dintre Contractele Inteligente și sursele de date externe care declanșează evenimente de afaceri</i>. Fără o evaluare independentă, utilizatorii tehnologiilor Blockchain s-ar confrunta cu riscul de erori sau vulnerabilități neidentificate. Pentru a prelua acest nou rol, un auditor financiar poate avea nevoie de un <i>nou set de abilități</i>, inclusiv <i>înțelegerea limbajului de programare tehnic și a funcțiilor unui Blockchain</i>.</p> <p style="text-align: center;">↕</p> <p>Acest tip de rol ridică întrebări importante pentru profesia de audit:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Ce tipuri de seturi de competențe are nevoie auditorul ca profesia de audit să rămână relevantă? – Ce factori ar avea un impact asupra riscului de audit? – Ce ar presupune responsabilitatea continuă și răspunderea extinsă a auditorului financiar odată ce un Contract Intelligent este eliberat într-un Blockchain?
<p>ii. Funcția de AUDITARE A BLOCKCHAIN-URILOR CONSORTIULUI</p>	<p>Înainte de a lansa o nouă aplicație pe o platformă Blockchain existentă sau de a beneficia de un produs Blockchain existent, utilizatorii sistemului pot dori o <i>asigurare independentă cu privire la stabilitatea și robustețea arhitecturii sale</i>. În loc ca fiecare participant să-și îndeplinească propria diligență, poate fi mai eficient să se apeleze la serviciile unui auditor financiar, în vederea atingerii acestor obiective. În plus, elementele critice ale Blockchain-ului (de exemplu, gestionarea cheilor criptografice) ar trebui să fie concepute pentru a include controale generale de IT sofisticate care să ofere protecție permanentă în ceea ce privește informațiile sensibile, precum și controale de procesare asupra securității, disponibilității, integrității procesării și confidențialității. În mod continuu, este posibil să fie nevoie de o terță parte de încredere, independentă, pentru a asigura eficiența controalelor asupra unui Blockchain privat.</p> <p style="text-align: center;">↕</p> <p>Acest tip de servicii adiacente ridică, de asemenea, o serie de întrebări:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Când se oferă asigurare în cadrul unui Blockchain, cine este clientul? – Cum ar evalua un auditor financiar riscul de audit în cazul unui sistem autonom? – Cum s-ar aplica regulile de independență pentru utilizatorii unui Blockchain?

ROLUL POTENȚIAL AL AUDITORULUI FINANCIAR	
<p>iii. Funcția de ADMINISTRARE</p>	<p>Soluțiile permise de Blockchain pot beneficia de o terță parte de încredere, independentă și nepărtinitoare pentru a îndeplini funcțiile unui <i>administrator central care acordă acces</i>. Această funcție ar putea fi responsabilă pentru <i>verificarea identității</i> sau un proces suplimentar de verificare care trebuie finalizat de un participant înainte de a li se acorda acces la un Blockchain, administratorul central putând <i>valida aplicarea și monitorizarea protocoalelor Blockchain-ului</i>. Dacă această funcție este îndeplinită de un utilizator / nod al Blockchain-ului, atunci ar putea exista un avantaj necuvenit și încrederea dintre membrii consorțiului ar putea fi slăbită. Întrucât acest rol ar fi conceput pentru a crea încredere față de Blockchain în ansamblul său, va fi necesară îngrijirea cuvenită la stabilirea funcției sale și a responsabilităților și răspunderii sale legale. În calitate de profesionist de încredere, un auditor financiar independent ar putea fi capabil să îndeplinească această sarcină.</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Cu toate acestea, acest rol ar ridica noi întrebări pentru profesie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Prin asumarea unui rol atât de important, în ce măsură cel care furnizează asigurarea este cu adevărat independent față de participanții la Blockchain? – Auditorul financiar ar putea efectua misiuni de audit a situațiilor financiare ale participanților?
<p>iv. Funcția de ARBITRAJ</p>	<p>Aranjamentele de afaceri pot fi complexe și pot conduce la dispute chiar și între cele mai bine intenționate părți. Pentru un Blockchain autorizat, în viitor ar putea fi necesară o <i>funcție de arbitraj pentru soluționarea litigiilor dintre participanții din consorțiul Blockchain</i>. Această funcție este similară executorului unei averi, rol îndeplinit în mod obișnuit de diverși profesioniști calificați. Participanții la Blockchain pot solicita existența unei astfel de funcții pentru a aplica condițiile contractuale în cazul în care spiritul Contractului Inteligent se îndepărtează de un document legal, clauzele contractuale sau o scrisoare. Ar trebui examinate alte considerații pentru a determina dacă într-adevăr este necesară o funcție de arbitraj.</p> <p style="text-align: center;"></p> <p>Dacă auditorul financiar dorește să își asume acest rol, va trebui să răspundă la întrebări critice, cum ar fi:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Ce cadru legal ar fi utilizat pentru a rezolva litigiile? – Ce set de abilități ar fi necesar pentru un auditor financiar? – Acest rol ar putea crea amenințări la adresa independenței?

Sursă: Proiecție proprie

Tehnologia Blockchain face parte din digitalizarea rapidă a proceselor de afaceri, iar, în acest context, profesia de audit trebuie să ia în considerare **abilitățile care vor fi necesare în viitor**, astfel încât auditorii financiari să poată răspunde cerințelor pieței într-o lume de afaceri unde tehnologia Blockchain a fost adoptată pe scară largă.

Ca atare, profesia de audit ar trebui să ia în considerare faptul că ritmul de inovație legat de această tehnologie este implacabil; noi clase de active digitale sunt create rapid pentru a putea fi implementate pe Blockchain. Considerăm, așadar, că, în calitate de *furnizori critici de servicii profesionale care susțin piețele care*

funcționează bine, auditorii financiari ar trebui **să se aplece, să ajute la identificarea riscurilor asociate cu această nouă tehnologie și să găsească modalități de a profita de beneficiile acesteia**.

Concluzii

Având în vedere dezbaterile recente cu privire la **relevanța profesiei de audit (în general) și calitatea auditului (în particular) într-o lume de afaceri în schimbare rapidă**, este important ca profesioniștii practicieni, autoritățile de reglementare și academicienii să fie informați cu privire la *evoluțiile tehnologice recente*

care au potențialul de a perturba ecosistemele de afaceri și, în consecință, și ecosistemul de audit.

În 2016, **Organizația Internațională pentru Standardizare** (ISO, International Organization for Standardization) a **Comitetului Tehnic** al „blocurilor” s-a preocupat pentru crearea de „blocuri”, prin elaborarea standardului **ISO/TC 307 „Tehnologii de blockchain și registru distribuit”**¹. Problema nu se mai pune de a aprecia că se va adapta sau nu această tehnologie, ci mai degrabă de la ce moment și în ce forme va fi preluată. Grupurile de certificare de la nivel internațional, dar și național, vor veghea la implementarea standardizată a acestor „blocuri” și vor urmări garantarea securității prin utilizarea acestor „blocuri”.

Numeroasele inițiative privind *impactul noilor tehnologii asupra auditului situațiilor financiare* sugerează că auditorii externi depun eforturi considerabile pentru a răspunde continuu unei economii digitale și moderne.

Utilizatorii situațiilor financiare se așteaptă ca auditorii financiari să efectueze un audit independent al situațiilor financiare, folosindu-și raționamentul și scepticismul lor profesional. Auditorii externi concluzionează dacă au obținut o asigurare rezonabilă că situațiile financiare ale unei entități, luate în ansamblul său, reflectă o imagine fidelă. Este puțin probabil ca tehnologia Blockchain să înlocuiască aceste judecăți de valoare ale auditorilor. Cu toate acestea, auditorii trebuie să monitorizeze evoluțiile tehnologiei Blockchain, deoarece acestea vor afecta sistemele de tehnologie informațională ale clienților lor. Astfel, auditorii externi vor trebui să fie familiari cu elementele de bază ale tehnologiei Blockchain și să lucreze cu experți pentru a verifica riscurile tehnice complexe asociate acesteia.

În plus, considerăm că auditorii ar trebui să fie conștienți de oportunitățile de a susține și încuraja adoptarea de către clienți a tehnologiei Blockchain, tocmai pentru a îmbunătăți colectarea probelor în timpul misiunii de audit. De asemenea, ar trebui să ia în considerare dacă tehnologia Blockchain le va permite să creeze rutine de audit automatizate.

Printre **avantajele** utilizării tehnologiei de tip Blockchain de către auditorii financiari enumerăm, așadar:

- ✓ eficientizarea contabilității prin reducerea costurilor și prin diverse automatizări (la

confirmarea livrării, plățirea automată a facturilor);

- ✓ permiterea confirmării automate a unor tranzacții cu terții, fără a mai fi nevoie de confirmările acestora;
- ✓ scăderi semnificative de costuri;
- ✓ obiective de audit ca existența, apariția, acuratețea și exhaustivitatea operațiunilor și tranzacțiilor vor fi cele ce vor putea fi verificate automat.

Pe de cealaltă parte, identificăm și o serie de **dezavantaje și riscuri**, pe care le redăm sintetic în cele ce urmează:

- riscuri specifice tehnologiei (securitate, eroare umană, dependență excesivă);
- riscuri de natură legală;
- spălarea banilor;
- importanța crescută a controalelor interne;
- risc mai mare de fraudă;
- proceduri de audit învechite.

Profesia de audit trebuie să *îmbrățișeze și să se „aplece” atât către oportunitățile, cât și către provocările generate de adoptarea pe scară largă a Blockchain-ului*. Auditorii sunt încurajați să monitorizeze evoluțiile tehnologiei Blockchain, deoarece au posibilitatea de a evolua, de a învăța și de a valorifica capacitatea deja dovedită de a se adapta la nevoile unei lumi de afaceri în schimbare rapidă.

În opinia noastră, trecerea către un model de **audit 4.0/audit continuu/audit hibrid** care include Proceduri de Audit Inteligente de tip Blockchain poate îmbunătăți calitatea auditului, răspunzând mult mai bine cerințelor informaționale ale stakeholderilor.

✓ *Perspective ale cercetării viitoare*

Vom încerca să realizăm un *studiu bazat pe teoriile de bază care ne vor putea permite să formulăm percepții privind felul în care auditorii din România ar putea cuantifica de manieră estimativă care va fi impactul Blockchain-ului asupra activităților lor zilnice*. Profilul auditorilor se va schimba, și, desigur va exista un potențial efect perturbator al tehnologiei asupra profesiei și este mai mult decât probabil că vom asista la o manifestare de rezistență la schimbare a firmelor mai mici de audit mai care nu par să fie dispuse să se

¹ <https://www.iso.org/committee/6266604.html>

implice a face eforturi pentru a face față schimbărilor viitoare. Profesia contabilă va fi oarecum amenințată, deoarece va parcurge o schimbare de paradigmă și se va semnala cu mai multă pregnanță nevoia de specialiști informaticieni decât nevoia de tehnicieni contabili, însă munca bazată pe raționamentul profesional va implica și nevoia de profesioniști contabili, îndeosebi datorită faptului că va fi necesară mai ales o urmărire prospectivă mai degrabă decât analiza retrospectivă.

Cu Blockchain vom parcurge trecerea de la paradigma de încredere a companiilor sau instituțiilor la cea care are la bază un sistem și o comunitate descentralizată. Această tehnologie ridică numeroase probleme și implică mai mulți participanți atât reprezentanți ai guvernului, cât și din domeniul privat, care vor fi implicați în a înțelege, dezvolta și exploata această tehnologie.

BIBLIOGRAFIE

- Alles, M., Brennan, G., Kogan, A., Vasarhelyi, M. A. (2006). Continuous Monitoring of Business Process Controls: A Pilot Implementation of a Continuous Auditing System at Siemens. *International Journal of Accounting Information Systems*, 7(2), pp. 137-161
- Appelbaum, D. Kogan A., Vasarhelyi, M. A. (2017). Big Data and Analytics in the Modern Audit Engagement: Research Needs. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 36(4), pp.1-27
- Atzori, L., Ieri, A., Morabito, G. (2010). The Internet of Things: A Survey. *Computer Networks*, 54, pp. 2787-2805
- Badertscher, B. A., Kim, J., Kinney, W., Owens, E. L. (2017). Audit Procedures and Financial Statement Quality: The Positive Effects of Negative Assurance, *Working Paper*.
- Boboc, A., Metzger, J.L. (2019). La Formation Continue à l'Épreuve de sa Numérisation, *Formation Emploi*, 145, pp. 101-118
- Buterin, V. (2014). A Next-Generation Smart Contract and Decentralized Application Platform. *White paper*
- Chan, D.Y., Chiu, V., Vasarhelyi, M.A. (2018). Continuous Auditing: Theory and Application. Series on Big Data, Analytics and Artificial Intelligence applied to Accounting and Auditing, *Emerald Publishing*, United Kingdom
- Coyne, J.G., McMickle, P.L. (2017). Can Blockchains Serve an Accounting Purpose? *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(2), pp. 101-111
- Dai, J., Vasarhelyi, M. A. (2017). Towards Blockchain-based Accounting and Assurance. *Journal of Information Systems*, 31(3), pp. 5-21
- Deliu, D. (2013). The Responsibilities and Limited Liability of the Financial Auditor in a Sensitive Socio-Economic Context. *PhD thesis*, West University of Timișoara, Romania
- Degos, J. G. (2017). Les Blocs Chaînés et la Future Fiabilité des Missions d'Expertise Comptable, *Dossier Blockchain*, 224-225, pp. 13-21
- Günthner, W., Klenk, E., Tenerowicz-Wirth, P. (2014). Adaptive Logistiksysteme als Wegbereiter der Industrie 4.0. In: Bauernhansl, T., M. ten Hompel and B. Vogel-Heuser, eds., *Industrie 4.0 in Produktion, Automatisierung und Logistik. Anwendung, Technologien und Migration*, pp. 297-323
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., Wallage, P. (2014). Principles of Auditing. An Introduction to International Standards on Auditing, 3rd ed., *Pearson*
- Iansiti, M., Lakhani, K. R. (2017). The Truth about Blockchain. *Harvard Business Review*, 95(1), pp. 118-127
- Issa, H., Kogan, A. (2014). A Predictive Ordered Logistic Regression Model as a Tool for Quality Review of Control Risk Assessments. *Journal of Information Systems*, 28(2), pp. 209-229
- Kiviat, T. I. (2015). Beyond Bitcoin: Issues in Regulating Blockchain Transactions. *DukeLaw Journal*, 65, pp. 569-569
- Kogan, A., Alles, M.G., Vasarhelyi, M. A.; Wu, J. (2014). Design and Evaluation of a Continuous Data Level Auditing System. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), pp. 221-245
- Krahel, J.P. (2012). On the Formalization of Accounting Standards, dissertation, *Newark Rutgers*, State University of New Jersey
- Louwers, T. J., Ramsay, R. J., Sinason, D. H., Strawser, J. R., Thibodeau, J. C. (2013). Auditing and Assurance Services. *McGraw-Hill/Irwin New York*, NY
- Maes, P. (1994). Agents that Reduce Work and Information Overload. *Communications of the ACM*, 37(7), pp. 30-40

21. MacManus, E. (2017). The Audit of the Future. *The Journal of the Global Accounting Alliance*, White Paper
22. Mainelli, M., Smith, M. (2015). Sharing Ledgers for Sharing Economies: An Exploration of Mutual Distributed Ledgers (aka Blockchain Technology). *The Journal of Financial Perspectives*, 3(3), pp. 38-69
23. Matthews, D. (2006). From Ticking to Clicking: Changes in Auditing Techniques in Britain from the 19th century to the Present, *The Accounting Historians Journal*, 33(2), pp. 63-102
24. No, W. G., Vasarhelyi, M. A. (2017). Cybersecurity and Continuous Assurance. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), pp. 1-12
25. Nwana, H. S., Ndumu, D. T. (1999). A Perspective on Software Agents Research. *The Knowledge Engineering Review*, 14(2), pp. 125-142
26. Peters, G., Panayi, E. (2015). Understanding Modern Banking Ledgers Through Blockchain Technologies: Future of Transaction Processing and Contracte Smart on the Internet of Money. In Tasca, P., Aste, T., Pelizzon, L., Perony, N. – *Banking Beyond Banks and Money: A Guide to Banking Services in the Twenty-First Century*
27. Raphael, J. (2017). Rethinking the Audit. *Journal of Accountancy*, 4, pp. 28-32
28. Romero, S., Gal, G., Mock, T. J., Vasarhelyi, M. A. (2012). A Measurement Theory Perspective on Business Measurement. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 9(1), pp. 1-24
29. Rozario, A. M., Thomas, C. (2017). Reshaping the Audit with Blockchain and Artificial Intelligence: An External Auditor Blockchain for Close to Real-Time Audit Reporting. *Rutgers University Working Paper*
30. Rozario, A. M., Vasarhelyi, M. A. (2018). Auditing with Contracte Smart. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 18, pp. 1-27
31. Szabo, N. (1994) "Contracte Smart". Unpublished manuscript
32. Szabo, N. (1997). Formalizing and Securing Relationships on Public Networks, *First Monday*, 2(9)
33. Swan, M. (2015). Blockchain: Blueprint for a New Economy. *O'Reilly Media, Inc*
34. Tapscott, D. Tapscott, A. (2016). *Blockchain Revolution*. 1st ed. New York: Portfolio-Penguin
35. Vasarhelyi, M. A., Hoitash, R. (2005). Intelligent Software Agents in Accounting: An Evolving Scenario. *The Evolving Paradigms of Artificial Intelligence and Expert Systems: An International View*, 6
36. Vasarhelyi, M. A., Kogan, A., Tuttle, B. M. (2015). Big Data in Accounting: An Overview, *Accounting Horizons*, 29(2), pp. 381-396
37. Vaziri, A. (2016). SMART BOL – Reducing Contractual Enforcement Costs. *Chain of Things research*
38. Vevera, A.V. (2014). O nouă epocă digitală. *Romanian Journal of Information Technology and Automatic Control*, 24(3), pp. 23-28
39. Yoon, K. (2016). Weather Variables as Audit Evidence, *Doctoral dissertation*, Rutgers University-Graduate School-Newark
40. Yermack, D. (2017). Corporate Governance and Blockchains. *Review of Finance*, 21(1), pp. 7-31
41. *** – AICPA (1989) – *Analytical Procedures*, AU Section 320. New York, NY
42. *** – AICPA (2017) – *Rutgers AICPA Data Analytics Research Initiative*. New York, NY
43. *** – Deloitte (2018) – *The Industry 4.0 Paradox – Overcoming Disconnects on the Path to Digital Transformation*. Survey
44. *** – Deloitte (2016) – *Blockchain Technology – A Game-Changer in Accounting?* White paper
45. *** – ENCORE RESEARCH SRL pentru ARIES Transilvania (2018) – *Cererea și oferta de digitalizare*, studiu realizat în rândul IMM-urilor și furnizorilor de produse IT destinate digitalizării
46. *** – FORBES (2016) – *Thirteen Companies that Use Deep Learning to Produce Actionable Results*
47. *** – IAASB (2016) – *Exploring the Growing Use of Technology in the Audit, with a Focus on Data Analytics*. New York, NY: IFAC
48. *** – IAASB (2017) – *Data Analytics*. New York, NY: IFAC
49. *** – IBM (2017) – *Implementing Blockchain for Cognitive IoT Application*
50. *** – KPMG (2018) – *Realizing Blockchain's Potential. Introducing KPMG Blockchain Technology Risk Assessment Solution*
51. *** – PCAOB (2016) – *Audit Expectations Gap: A Framework for Regulatory Analysis*. Washington, D.C: PCAOB
52. *** – PCAOB (2017) – *PCAOB Adopts New Standard to Enhance the Relevance and Usefulness of the Auditor's Report with Additional Information for Investors*. Washington, D.C: PCAOB
53. *** – PCAOB (2017) – *Staff Inspection Brief*. Washington, D.C: PCAOB



Calitatea misiunilor de audit financiar

prin prisma raportării aspectelor cheie de audit

Conf. univ. dr. Maria GROSU,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iași,
e-mail: maria_lia24@yahoo.com

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

Prof. univ. dr. Costel ISTRATE,
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iași,
e-mail: istrat@uaic.ro

Rezumat

La nivelul unei piețe de capital reglementate, raportarea unui set complet de situații financiare care să cuprindă informații financiare de calitate reprezintă dezideratul principalilor utilizatori cu scopul luării deciziilor de ordin strategic sau operațional. Deciziile acestora sunt influențate, printre altele, de opiniile independente și obiective ale profesiei de audit, prin care se asigură reprezentarea exactă, sub cele mai semnificative aspecte, a poziției și performanței financiare. Marile scandaluri financiare au adus în discuție rolul profesiei de audit, precum și adoptarea de noi standarde de audit sau de metodologii care să contribuie la creșterea calității misiunilor de audit și, implicit, a rapoartelor de audit. Raportarea în audit a cunoscut numeroase modificări de-a lungul timpului, cele mai recente fiind cele care se referă la includerea aspectelor cheie de audit drept secțiune separată în cadrul raportului emis de către auditor. Scopul acestei cerințe vizează sporirea valorii comunicaționale a raportului de audit prin asigurarea unei mai mari transparențe, care să vină în sprijinul părților interesate. În acest context, prezintă interes în ce măsură rapoartele de audit ale entităților cotate la Bursa de Valori București emise după aplicarea noilor cerințe de raportare în audit asigură o valoare comunicațională sporită și, implicit, o calitate superioară a misiunilor de audit financiar. Acest studiu are la bază analiza rapoartelor de audit financiar aferente exercițiilor financiare care s-au încheiat la finele anilor: 2016, 2017 și 2018 ale companiilor cotate la BVB pe piața principală, tocmai pentru a reliefa calitatea misiunilor de audit financiar ca urmare a obligației impuse auditorilor de a include în rapoartele publicate aspectele cheie de audit într-o secțiune separată.

Cuvinte cheie: calitatea în audit; raport de audit; aspecte cheie de audit (KAM); transparența în audit; valoarea comunicațională a raportului de audit

Clasificare JEL: C12, M41, M42, M48

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Grosu, M., Robu, I-B., Istrate, C. (2020), The Quality of Financial Audit Missions by Reporting the Key Audit Matters, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp. 182-195, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/157/005

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/157/005>

Data primirii articolului: 16.09.2019

Data revizuirii: 8.10.2019

Data acceptării: 14.01.2020

1. Introducere

Raportarea în audit a cunoscut în ultimii ani modificări semnificative, fiind revizuite o parte din standardele internaționale care vizează acest aspect, cum sunt: ISA 700 – *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, ISA 705 – *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*, ISA 706 – *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent și ISA 720 – Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*. Aplicarea standardelor revizuite a fost impusă începând cu auditul situațiilor financiare pentru perioadele care s-au încheiat la finele anului 2016. Toate aceste modificări ale standardelor de raportare în audit au fost susținute și de cercetările academice (Czerney, K et. al., 2014; Cordoș, et. al., 2015; Bédard et. al., 2016) și vin în sprijinul dezvoltării profesiei de audit prin consolidarea credibilității oferită de către auditor (Bunget et. al., 2012).

O modificare importantă care merită analizată se referă la comunicarea aspectelor cheie de audit (*Key Audit Matters – KAM*) în raportul auditorului independent, cerință nou introdusă tot pentru auditul situațiilor financiare aferente perioadelor care s-au încheiat la finele anului 2016, prin ISA 701 – *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*. Cu toate acestea, sunt țări în care aplicarea unora dintre modificările menționate asupra rapoartelor de audit a fost efectuată încă din anul 2013. Un exemplu poate fi cazul companiei Rolls Royce din Marea Britanie (Kiss et. al., 2015).

Studiile au examinat efectul potențial al unei secțiuni KAM, separată în raportul auditorului, asupra valorii comunicaționale pentru utilizatori și au sugerat necesitatea unor politici de raportare a auditorilor care să comunice mai eficient care a fost raționamentul profesional al profesionistului în audit (Backof, 2015). Rezultatele relatate au scos în evidență faptul că pentru investitorii profesioniști, prezentarea KAM într-o secțiune separată a raportului de audit are o valoare comunicațională mare, în timp ce pentru investitorii neprofesioniști se pare că influența este mai puțin importantă (Kohler, et. al., 2016). Obiectivul general al ISA 701 este de a scoate în evidență *responsabilitatea auditorului* în ceea ce privește comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul acestuia, iar finalitatea este de a îmbunătăți valoarea comunicațională a raportului

auditorului, prin furnizarea unei transparențe sporite cu privire la întreg demersul de audit (Dănescu și Spătăcean, 2018; ACCA, 2018).

Astfel, scopul acestui studiu îl reprezintă analiza calității misiunilor de audit prin prisma raportării aspectelor cheie de audit, la nivelul firmelor cotate BVB. Lucrarea este structurată în cinci secțiuni (inclusiv *Introducere* și *Concluzii*), după cum urmează: *Secțiunea a II-a* este destinată trecerii în revistă a literaturii de specialitate, *Secțiunea a III-a* este destinată prezentării metodologiei de cercetare utilizate în studiu, iar în *Secțiunea a IV-a* sunt prezentate rezultatele cercetării și discuții asupra acestora.

2. Trecerea în revistă a literaturii de specialitate și dezvoltarea ipotezei de cercetare

Conform normei internaționale de audit, ISA 701 – *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*, „*KAM-urile sunt acele aspecte care, în baza raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă... și sunt selectate dintre aspectele discutate cu persoanele responsabile cu guvernarea*” (IAASB, 2016). Raționamentul profesional al auditorului este cel care determină măsura în care o serie de aspecte necesită o atenție semnificativă pe parcursul efectuării auditului (Kachelmeier et. al., 2018).

Studiile au arătat că există atât un decalaj de comunicare, cât și un decalaj informațional între utilizatorii raportărilor financiare și preparatorii acestora, unde sunt încadrați și auditorii (Mock et. al. 2013). Pe de altă parte, unii autori afirmă că prin includerea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului există și riscul dezvăluirii unor informații care ar putea fi considerate confidențiale (Segal, 2017).

2.1. Condiții pentru determinarea aspectelor de audit ca aspecte cheie

Pentru *determinarea aspectelor cheie de audit*, printre reperele după care ar trebui să se ghideze auditorul, se regăsesc (IFAC, 2015a): domeniile cu risc ridicat de denaturare semnificativă, raționamentele semnificative ale auditorului cu privire la diferite aspecte din situațiile

financiare sau estimările contabile identificate ca având o incertitudine ridicată. Pentru stabilirea aspectelor cheie de audit, normele recomandă să se aibă în vedere perioada curentă. Cu toate acestea, uneori poate fi util ca auditorul să analizeze dacă un aspect care a fost raportat ca aspect cheie de audit în perioada anterioară continuă să reprezinte un aspect cheie de audit și în perioada curentă (IFAC, 2016a).

În general, se consideră că aspectele care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului și care vor fi discutate cu persoanele însărcinate cu guvernarea sunt aspecte care pot fi considerate aspecte cheie de audit. Se consideră, de exemplu, că aspectele care ridică probleme auditorului în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate pot fi relevante atunci când auditorul determină aspectele cheie de audit (IFAC, 2015b). În plus, dacă pentru un anumit aspect comunicat persoanelor responsabile cu guvernarea se pot aplica mai multe raționamente, atunci crește probabilitatea ca auditorul să clasifice respectivul aspect drept un aspect cheie de audit (IFAC, 2016b).

Care este etapa aferentă demersului auditorului în care sunt determinate aspectele cheie de audit? Auditorul poate să-și formeze o părere preliminară cu privire la aspectele care ar putea reprezenta aspecte cheie de audit încă din etapa de planificare, dar încadrarea ca aspecte cheie de audit se bazează pe probele obținute pe parcursul efectuării auditului, precum și pe rezultatele finale obținute.

Este de remarcat faptul că utilizatorii situațiilor financiare și-au manifestat interesul, mai ales în ultima perioadă, și pentru *estimările contabile*, identificate ca având o incertitudine ridicată (Sirois et. al., 2018). Acestea depind în mare măsură de raționamentul conducerii și sunt considerate, de multe ori, cele mai complexe domenii din situațiile financiare (Gimbar et. al., 2016a), fiind regăsite frecvent menționate de auditor ca aspecte cheie de audit, după cum se constată și din rapoartele de audit aferente entităților cotate și analizate în acest studiu. Aceste afirmații sunt întărite și de faptul că prin reglementările naționale (OMFP nr. 3189/2017) s-a introdus obligația expresă că persoanele responsabile de gestiunea averii entității răspund inclusiv pentru estimările efectuate, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate.

Normele de audit dau indicații cu privire la *considerentele relevante pentru a clasifica un aspect drept aspect cheie de audit* de către auditori, și anume:

importanța aspectului pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori; subiectivismul la care s-a apelat în procesul de selectare de către conducere a unei anumite politici contabile; natura dificultăților în aplicarea procedurilor de audit și în colectarea unor probe relevante și credibile pe care să se bazeze opinia auditorului; măsura în care aspectul a implicat mai multe raționamente de audit separate, dar totuși legate între ele.

Pentru acest din urmă considerent, se pot aduce în discuție, de exemplu, contractele pe termen lung, care necesită o atenție mai mare din partea auditorului în ceea ce privește recunoașterea veniturilor, de exemplu.

Există circumstanțe în care un aspect considerat aspect cheie de audit *nu este comunicat în raportul auditorului*. Această decizie se ia, uneori, ca urmare a faptului că reglementările nu permit publicarea unor informații care pot aduce prejudicii unei investigații desfășurate de către o autoritate competentă, care are legătură, de exemplu, cu spălarea banilor. Altfel spus, necomunicarea unui aspect cheie în raportul auditorului este adecvată doar în situația în care consecințele negative ale publicării depășesc beneficiile generate pentru entitate sau pentru interesul public. Mai poate fi vorba, de exemplu, despre informații care dacă ar fi publicate ar afecta negocierile comerciale sau poziția concurențială a entității. Dar asemenea cazuri se consideră că sunt foarte rare (Bédard et.al., 2014), deoarece raportul de audit trebuie să ofere o transparență sporită pentru utilizatorii vizați.

Pornind de la opinia de audit exprimată, analiza și evaluarea transparenței în raportarea financiară a făcut și obiectul altor studii statistice (Robu et. al., 2019), scoțând în evidență faptul că numai componenta rentabilitate are o influență semnificativă asupra transparenței în raportarea financiară, evaluată pe baza opiniei de audit. În plus, sunt studii care și-au propus să determine factorii care influențează numărul de KAM-uri pe care auditorii le-au raportat pentru companiile auditate din principalele țări europene pentru exercițiul încheiat la finele anului 2016, reliefând faptul că activitățile complexe ale companiilor duc la un număr mai mare de KAM-uri raportate, cu excepția băncilor, unde asocierea este negativă. Această constatare este susținută de faptul că instituțiile financiare își desfășoară activitatea într-o industrie puternic supravegheată și reglementată, ceea ce poate reduce necesitatea dezvăluirii KAM-urilor (Pinto, et. al., 2019).

2.2. Prezentarea și descrierea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului

Noutatea introdusă prin ISA 701 cu privire la raportarea în audit o constituie tocmai faptul că auditorul trebuie să *comunică aspectele cheie de audit* în raportul său într-o secțiune separată, cu titlul: „Aspecte cheie de audit”, în care pentru fiecare aspect cheie prezentat trebuie utilizat un subtitlu adecvat, precum și o descriere a acestuia, argumentând prezentarea aspectului în această secțiune a raportului de audit (IAASB, 2016; Botez, 2018). Important de menționat este faptul că auditorul nu emite o opinie separată cu privire la aceste aspecte și nici nu se poate considera că aspectele cheie de audit ar reprezenta un substitut pentru exprimarea unei opinii modificate (IAASB, 2016).

Din *descrierea aspectelor cheie de audit* prezentate, utilizatorii raportului de audit trebuie să înțeleagă motivul pentru care aspectul prezentat a fost considerat aspect cheie de audit, precum și modul cum a fost tratat acesta în demersul de audit. Există și situații în care, deși auditorul consideră unele aspecte ale auditului ca fiind elemente cheie, totuși poate recurge la *necomunicarea acestora în raportul de audit*, fie din motivul că reglementările nu permit prezentarea publică a acelor aspecte, fie pentru că auditorul consideră că urmările negative ale comunicării ar depăși beneficiile interesului public (Brasel et.al., 2016). Este cazul ISA 705 – *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*, care interzice, în principiu, auditorului să comunice aspectele cheie de audit atunci când acesta se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare.

Atunci când se constată *o interacțiune între elementele cheie de audit și alte elemente care trebuie prezentate separat* în raportul auditorului, prezentarea separată primează, iar Secțiunea „Aspecte cheie de audit” va face doar trimitere la celelalte secțiuni. Se pot aduce în discuție aici aspecte care generează opinii modificate, care vor fi raportate în conformitate cu ISA 705 – *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent* sau aspecte referitoare la îndoeli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, care cad sub incidența ISA 570 – *Continuitatea activității*. ISA 701 face și precizarea că atunci când auditorul consideră că nu sunt aspecte cheie de audit de comunicat, acest lucru trebuie declarat în scris tot în Secțiunea „Aspecte cheie de audit”.

Atât normele internaționale de audit, cât și literatura de specialitate (Cordoș și Fülöp, 2015) consideră că obligația auditorilor de a include în rapoartele de audit aspecte cheie într-o secțiune separată va spori nu doar valoarea comunicațională a raportului de audit, în general, ci va îmbunătăți și comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, atâta timp cât aspectele cheie de audit prezentate sunt selectate dintre aspectele discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta. În plus, această cerință poate determina și o sporire a atenției pe care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta o acordă pe viitor prezentărilor de informații din situațiile financiare la care se face referire în raportul auditorului la un moment dat (IAASB, 2016).

Numărul aspectelor cheie de audit care ar trebui comunicate de către auditor în raportul acestuia este o problemă de raționament profesional și este influențat, în mod sigur, de dimensiunea și complexitatea entității, de natura activității acesteia, dar și de circumstanțele misiunii de audit (IAASB, 2016). Dacă auditorul constată un număr ridicat de aspecte cheie de audit în etapa de planificare, este important ca acestea să fie reanalizate pentru a stabili dacă toate rămân aspecte cheie de audit și vor fi comunicate în raportul auditorului. O listă prea amplă a aspectelor cheie de audit s-ar putea să ridice semne de întrebare din partea utilizatorilor, nefiind considerată neapărat un punct tare al demersului auditorului.

În ceea ce privește *prezentarea aspectelor cheie de audit*, normele de audit precizează că Secțiunea aferentă acestora trebuie plasată imediat după exprimarea opiniei, ceea ce confirmă valoarea informațională a acestor aspecte. În cadrul Secțiunii „Aspecte cheie de audit”, ordinea prezentării este o problemă de raționament profesional. Acestea pot fi prezentate în ordinea importanței relative sau în ordinea în care sunt prezentate în situațiile financiare. Important este să fie introduse subtitluri, pentru a fi ușor de diferențiat. Informațiile originale care nu au fost făcute publice de către entitate este de dorit să nu fie prezentate în cadrul aspectelor cheie de audit de către auditor. Poate fi vorba, de exemplu, despre informări preliminare doar pentru investitori, care nu au fost publicate în vreun alt raport. Se va avea în vedere faptul că *descrierea aspectelor de audit considerate cheie* nu trebuie să reprezinte doar o reiterare a prezentărilor de informații din situațiile financiare, dar o referință la orice prezentări de informații din situațiile

financiare s-ar putea să fie utilă celor interesați. De exemplu, atunci când entitatea include justificări detaliate cu privire la estimările contabile, auditorul poate face o trimitere la prezentarea acelor ipoteze pentru înțelegerea clară a aspectului considerat cheie.

Există și cazuri, considerate foarte rare, în care raportul de audit *nu conține niciun aspect cheie*. În această situație, în ISA 701 – *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*, se precizează că auditorul trebuie să facă trimitere la aspectele menționate în Baza pentru opinie sau la cele menționate în secțiunea aferentă Incertitudinilor semnificative privind continuitatea activității, afirmând că în afara aspectelor menționate în cadrul secțiunilor amintite, alte aspecte nu mai sunt considerate cheie.

Toate aspectele considerate cheie de către auditor pe baza raționamentului profesional al acestuia și care se intenționează să fie incluse în raportul de audit trebuie aduse la cunoștință și discutate cu *persoanele responsabile cu governanța din entitate*. În acest scop, auditorul poate oferi persoanelor responsabile cu governanța o variantă intermediară a raportului de audit.

2.3. Dezvoltarea ipotezei de cercetare: influența aspectelor cheie de audit din raportul de audit din anul curent asupra calității misiunilor de audit viitoare

Trebuie făcută o separare clară între aspectele care generează o opinie modificată și care trebuie prezentate în Secțiunea „Bază pentru opinia modificată” și aspectele considerate de către auditor *aspecte cheie de audit*. Ideea introducerii în raportul de audit a Secțiunii „Aspecte cheie de audit” ar trebui să sporească valoarea comunicațională a raportului pentru utilizatorii acestuia, dar prezentarea aspectelor care generează o opinie modificată în Secțiunea „Bază pentru opinia modificată” ajută utilizatorii la o mai bună identificare și înțelegere a circumstanțelor în funcție de care s-a ajuns la o asemenea opinie (Christensen *et al.*, 2014).

Maniera în care au fost comunicate aspectele cheie de audit de către auditori în rapoartele acestora, atât din punct de vedere calitativ (formă și conținut), cât și din punct de vedere cantitativ (al numărului de KAM-uri), prezintă interes pentru utilizatori (Fülöp, 2018). Sunt autori care au demonstrat că aproximativ 75% din KAM-urile prezentate într-un exercițiu financiar se repetă și în următorul exercițiu, aspect important care influențează

luarea deciziilor de către investitori (Lennox *et al.*, 2019).

Legat de acest aspect, unii autori au studiat efectul raportării aspectelor cheie de audit asupra responsabilității auditorului și au evidențiat faptul că, în funcție de aspectele cheie de audit raportate, răspunderea auditorului poate fi amplificată sau redusă (Gimbar *et al.*, 2016a; Gimbar *et al.*, 2016b; Kachelmeier *et al.*, 2014, Weirich *et al.*, 2014). Prezentarea aspectelor cheie de audit în raport poate diminua expunerea auditorului la diferite litigii, la fel ca asigurarea rezonabilă pe care acesta o dă cu privire la imaginea fidelă prezentată de situațiile financiare anuale (Bakcof *et al.*, 2014).

Pe baza rezultatelor identificate la nivelul literaturii de specialitate consultate, în studiul de față se propune spre testare și validare următoarea ipoteză de cercetare:

Ipoteză de cercetare: *La nivelul firmelor românești cotate la BVB și supuse auditului statutar, prezentarea aspectelor cheie de audit în raportul de audit din anul curent poate conduce la creșterea calității misiunilor de audit viitoare.*

3. Metodologia cercetării: populație, eșantion, variabile, sursa datelor, metode de analiză a datelor

Pentru testarea și validarea ipotezei de cercetare propusă, în studiu se urmează un demers statistic (Jaba, 2002), care presupune identificarea populației analizate și selecția eșantionului, alegerea variabilelor, stabilirea metodelor de analiză a datelor și propunerea modelelor econometrice de analizat, colectarea și prelucrarea datelor, iar la final obținerea rezultatelor cercetării și interpretarea acestora.

3.1. Populația studiată și eșantionul analizat

În studiu, populația analizată este reprezentată de totalitatea firmelor cotate la Bursa de Valori București – BVB supuse auditului financiar statutar, în conformitate cu *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. 548/12 iulie 2017.

La nivelul BVB, pot fi identificate trei mari segmente: *piața reglementată* (care cuprinde 84 de firme cotate, supuse auditului statutar), *piața AeRO* (care cuprinde 288 de firme cotate, pentru care regulile de listare nu sunt atât de stricte în comparație cu firmele cotate pe piața reglementată și nu sunt supuse auditului statutar) și *piața ATS – Internațional* (care cuprinde 15 firme internaționale care au ales să fie cotate și pe piața românească de capital).

Eșantionul selectat cuprinde doar firmele de pe *piața reglementată*. Din cele 84 de firme identificate a fost exclus un număr de 16 firme (reprezentate de firme din domeniul financiar-bancar, al asigurărilor sau al intermediarilor financiare, întrucât acestea trebuie să îndeplinească și alte criterii în raportarea financiară, iar rapoartele de audit au la bază cerințele acestor cadre de raportare și nu sunt comparabile cu rapoartele de audit ale celorlalte firme), dar și o firmă care a fost delistată în 2018. Astfel, eșantionul analizat cuprinde 67 de firme cotate, studiate în perioada 2016-2018. Anul 2016 este primul an pentru care sunt aplicate standardele internaționale de audit revizuite, cu referire la *obligăția de comunicare a aspectelor cheie de audit*.

În funcție de obiectul de activitate, eșantionul analizat cuprinde 46 de firme din domeniul producției, 18 firme din domeniul serviciilor și 3 firme din domeniul comerțului.

3.2. Variabilele analizate, modelele propuse spre testare și sursa datelor

Pentru testarea și validarea ipotezei de cercetare propuse, în studiu se urmărește analiza influenței aspectelor cheie de audit raportate în prezent asupra opiniei de audit din rapoartele de audit din anul următor. Considerăm că raportarea aspectelor cheie de audit în perioada curentă poate ghida auditorul în planificarea misiunilor viitoare, dar poate contribui și la reducerea riscului de audit și la creșterea calității misiunilor de audit din anii următori.

Astfel, principalele modele de regresie logistică (Bourbonnais, 2011) propuse spre testare, prin care se analizează influența aspectelor cheie de audit asupra calității misiunilor de audit, sunt următoarele:

$$\ln[p_i/(1-p_i)] = \beta_0 + \beta_1 \text{Auditor}_i + \beta_2 \text{Auditor}_i \cdot \text{KAM_exist}_i + \beta_3 \text{Auditor}_i \cdot \text{Total_KAM}_i + \beta_4 \text{Audit_Op}_i \cdot \text{KAM_exist}_i + \beta_5 \text{Audit_Op}_i \cdot \text{Total_KAM}_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

$$\ln[p_i/(1-p_i)] = \gamma_0 + \gamma_1 \text{KAM1}_i + \dots + \gamma_j \text{KAMj}_i + \dots + \gamma_{34} \text{KAM34}_i + \varepsilon_i \quad (2)$$

Unde:

- p_i reprezintă probabilitatea estimată ca în anul următor raportării KAM pentru o firmă i , auditorul să emită o opinie fără rezerve, cu $p_i \in [0, 1]$, iar $i = 1, \dots, 67$;
- *Auditor* reprezintă o variabilă de tip dummy, care ia valoarea 1 dacă auditorul firmei i aparține grupului Big 4 și valoarea 0, în caz contrar;
- *KAM_exist* reprezintă o variabilă de tip dummy, care ia valoarea 1 dacă pentru firma i sunt înregistrate aspecte cheie de audit în raportul de audit din anul curent și valoarea 0, în caz contrar;
- *Total_KAM* reprezintă numărul total de aspecte cheie de audit raportate de către auditor în perioada curentă pentru firma i ;
- *Audit_Op* reprezintă o variabilă de tip dummy, care ia valoarea 1 dacă pentru firma i este emisă în perioada curentă o opinie fără rezerve și valoarea 0, în caz contrar;
- *KAMj* reprezintă o variabilă de tip dummy, care ia valoarea 1 dacă se raportează un anumit tip (j) de aspect cheie de audit pentru o firmă i (lista aspectelor cheie de audit este prezentată mai jos);
- $\beta_{i=0, \dots, 5}$ și $\gamma_{i=0, \dots, 34}$ reprezintă parametrii modelelor de regresie;
- ε_i reprezintă componenta eroare, $\varepsilon \sim N(0, 1)$.

Tabelul nr. 1. Lista aspectelor cheie de audit identificate în perioada 2016-2017

Tip KAM	Descriere aspect cheie de audit	Număr de apariții
KAM1	Deprecierea imobilizărilor necorporale	12
KAM2	Deprecierea imobilizărilor corporale	36
KAM3	Deprecierea imobilizărilor financiare	9
KAM4	Deprecierea stocurilor	29
KAM5	Deprecierea creanțelor	37
KAM6	Estimare rezerve țigete și gaze	2

Tip KAM	Descriere aspect cheie de audit	Număr de apariții
KAM7	Provizioane pentru dezafectare și de mediu	2
KAM8	Litigii și provizioane aferente	17
KAM9	Datorii fiscale și provizioane aferente	6
KAM10	Provizioane pentru garanții acordate clienților	3
KAM11	Provizioane pentru concedii de odihnă neefectuate	1
KAM12	Provizioane pentru obligații post angajare	7
KAM12	Recunoașterea impozitului pe profit amânat, creanțe/datorii	22
KAM14	Recunoașterea veniturilor	57
KAM15	Reevaluarea imobilizărilor corporale	15
KAM16	Capitalizarea cheltuielilor de cercetare-dezvoltare	3
KAM17	Capitalizarea cheltuielilor de modernizare a imobilizărilor corporale	5
KAM18	Evaluarea investițiilor imobiliare la valoare justă	3
KAM19	Aplicarea facilității fiscale prin scutirea impozitului pe profit reinvestit în echipamente tehnologice	2
KAM20	Evaluarea producției în curs de execuție	9
KAM21	Majorarea capitalului social	1
KAM22	(Ne)Continuitatea activității	35
KAM23	Pragul de semnificație	3
KAM24	Clasificarea imobilizărilor financiare și tranzacțiile cu părțile afiliate	8
KAM25	Răscumpărarea acțiunilor proprii	1
KAM26	Împrumuturile nerambursabile cu caract. de subvenție pentru investiții	2
KAM27	Sistemul de control intern ineficient	4
KAM28	Neparticiparea la inventariere – numirea auditorului ulterior datei de închidere a exercițiului financiar	7
KAM29	Planul de reorganizare	3
KAM30	Schimbări în Departamentul financiar-contabil în cursul exercițiului auditat	1
KAM31	Capitaluri proprii negative	4
KAM32	Schimbarea politicilor contabile și corectarea erorilor semnificative	2
KAM33	Limitare acces la informații/Neconfirmări	1
KAM34	Datorii contingente	0

Sursă: Prelucrări proprii

Datele au fost colectate manual din rapoartele de audit ale firmelor incluse în eșantionul analizat, iar analiza datelor s-a realizat cu softul SPSS 22.0.

4. Rezultate și discuții

Este cunoscut faptul că aplicarea ISA 701 – *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*, a început odată cu auditarea situațiilor financiare întocmite pentru exercițiul financiar care s-a încheiat la finele anului 2016.

La o primă analiză a rapoartelor de audit aferente companiilor cotate la Bursa de Valori București-BVB pe piața principală, s-a constatat că rapoartele de audit emise pentru exercițiul financiar încheiat la

finele anului 2016 sunt *mult mai extinse*. Dacă anterior introducerii obligației de a include în rapoartele de audit aspectele cheie separat, acestea aveau aproximativ patru pagini, odată cu publicarea într-o secțiune separată a KAM-urilor, se poate observa că dimensiunea acestora ajunge și la zece pagini.

Concret, în urma analizei datelor, principalele rezultate au în vedere: prezentarea unor statistici descriptive pentru variabilele utilizate în modelele propuse, identificarea asocierilor dintre raportarea aspectelor cheie de audit în exercițiul curent și tipul de opinie de audit formulat de către auditor în exercițiul financiar următor și, la final, estimațiile parametrilor celor două modele de regresie logistică.

Tabelul nr. 2. Statistici descriptive privind variabilele analizate

Variabilă	Valoare	Frecvență de apariție
Auditor	Apartine Big 4 (B4)	32,80%
	Nu aparține Big 4 (NB4)	67,20%
Opinie de audit în exercițiul curent (Audit_Op _i)	Op1: opinie fără rezerve	78,40%
	Op2: opinie cu rezerve	16,40%
	Op3: imposibilitatea exprimării unei opinii	3,70%
	Op4: opinie contrară	1,50%
Opinie de audit în exercițiul următor (Audit_Op _{i+1})	Op1: opinie fără rezerve	78,40%
	Op2: opinie cu rezerve	16,40%
	Op3: imposibilitatea exprimării unei opinii	3,70%
	Op4: opinie contrară	1,50%
Existență KAM (KAM_exist)	Nu	12,70%
	Da	87,30%
Număr total de aspecte cheie de audit identificate într-un raport de audit (Total_KAM)	0 aspecte	15,70%
	1 aspect	26,90%
	2 aspecte	11,20%
	3 aspecte	17,90%
	4 aspecte	8,20%
	5 aspecte	11,90%
	6 aspecte	3,00%
	7 aspecte	3,00%
	8 aspecte	0,70%
	9 aspecte	0,00%
	10 aspecte	0,00%
	11 aspecte	0,00%
	12 aspecte	0,00%
	13 aspecte	0,70%
14 aspecte	0,70%	

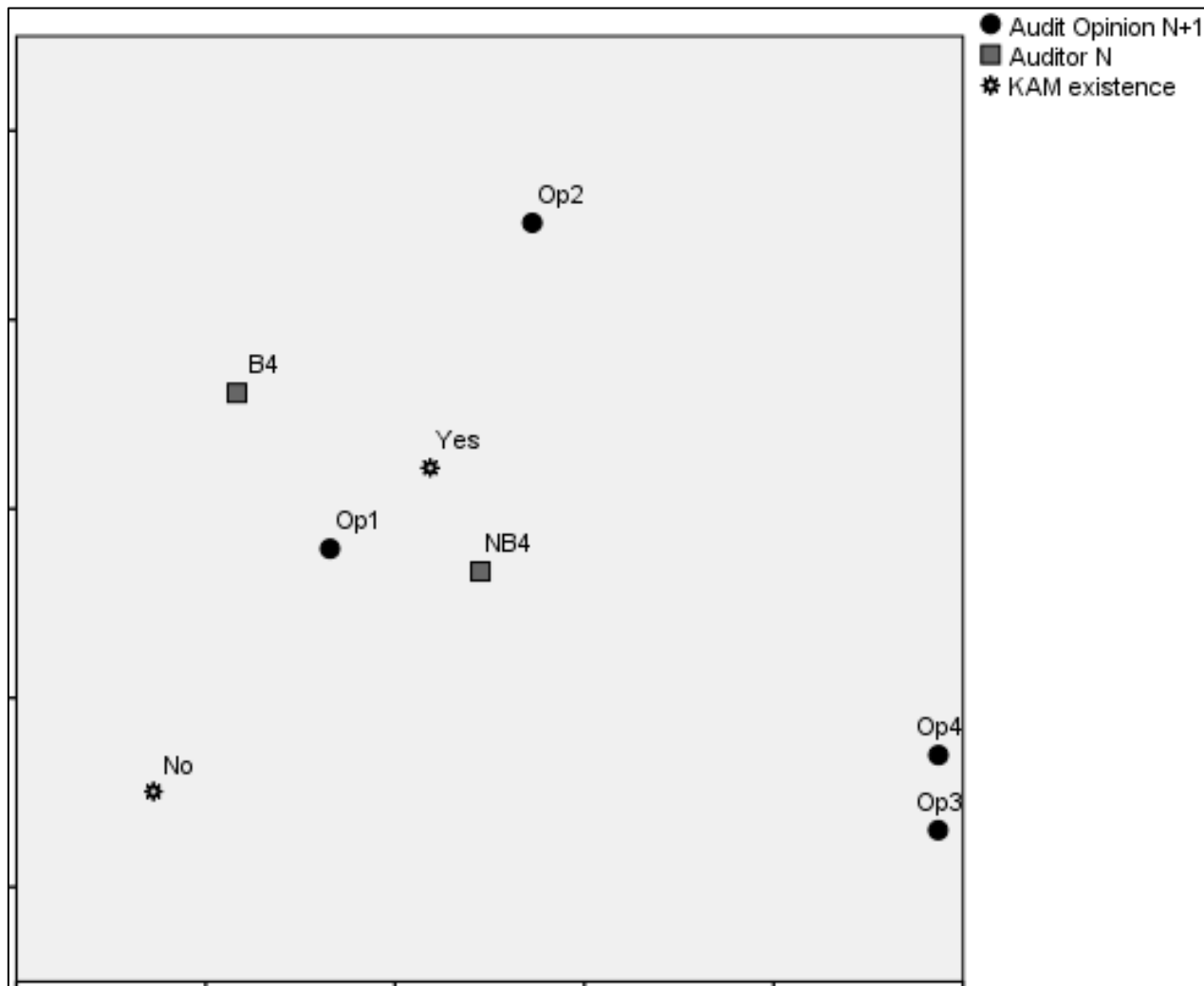
Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 22.0

Din **Tabelul nr. 2** se poate observa că pentru eșantionul analizat în perioada avută în vedere, *auditorul* aparține unor entități din Big4 într-o proporție care depășește cu puțin 30%, restul, de aproximativ 70%, fiind auditori care nu fac parte din Big4. La nivelul *tipului opiniei de audit*, se poate remarca faptul că nu există schimbări aparente de la o perioadă la alta, procentele pe cele patru tipuri de opinie fiind neschimbate. Este important de menționat faptul că, deși în momentul culegerii datelor s-au constatat schimbări ale tipului de opinie de la o perioadă la alta, luate ca întreg, aceste modificări s-au „compensat”, ceea ce a dus la rezultate identice. De remarcat este faptul că în aproximativ 80% din cazuri, opinia a fost

nemodificată. În ceea ce privește *existența KAM-urilor*, au fost și entități din eșantion (aproximativ 13%) pentru care auditorii nu au raportat niciun KAM în rapoartele de audit aferente exercițiilor financiare analizate, deși normele recomandă să fie cel puțin un aspect cheie de audit prezentat în raportul auditorului. Referitor la *numărul total de aspecte cheie de audit* identificate într-un raport de audit analizat, se constată că în 27% din cazuri există cel puțin un aspect cheie de audit prezentat.

Asocierile dintre tipul auditorului din perioada curentă și existența KAM-urilor din această perioadă cu tipul opiniei de audit din exercițiul financiar următor sunt prezentate în diagrama din **Figura nr.1**.

Figura nr. 1. Asocierile dintre raportarea aspectelor cheie de audit în exercițiul curent și tipul de opinie de audit formulat de către auditor în exercițiul financiar următor



Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 22.0, utilizând analiza factorială a corespondențelor multiple

Din diagrama din **Figura nr. 1** se poate observa că, indiferent de apartenența auditorului la B4 sau NB 4, existența KAM-urilor raportate în perioada curentă conduce auditorul la obținerea unei opinii de audit fără rezerve pentru exercițiul financiar următor. Acest fapt poate fi motivat și susținut de diminuarea riscului de audit din exercițiul financiar următor, ca urmare a identificării domeniilor sensibile care deja au fost semnalate în perioada

anterioară și care contribuie la îmbunătățirea demersului de audit (inclusiv, în planificarea misiunii) în perioadele următoare.

Influența existenței KAM-urilor, dar și a numărului acestora în perioada curentă asupra probabilității de obținere a unei opinii fără rezerve în exercițiul financiar următor este analizată cu ajutorul unui model de regresie logistică, iar rezultatele obținute în urma prelucrărilor statistice sunt prezentate în **Tabelul nr. 3**.

Tabelul nr. 3. Estimațiile parametrilor primului model de regresie

Variabile incluse în model	β	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(β)
<i>Auditor</i>	2.471	1.476	2.800	1	.094 ^a	11.830
<i>Auditor</i> · <i>KAM_exist</i>	-2.203	1.489	2.189	1	.139 ^b	.111
<i>Auditor</i> · <i>Total_KAM</i>	-.308	.284	1.177	1	.278 ^e	.735
<i>Audit_Op</i> · <i>Total_KAM</i>	.739	.597	1.535	1	.215 ^d	2.094
<i>Audit_Op</i> · <i>KAM_exist</i>	2.696	1.886	2.043	1	.153 ^c	14.820
Constantă	-.511	1.473	.120	1	.729	.600
Modelul 1: $\ln[p_i/(1-p_i)] = \beta_0 + \beta_1 \text{Auditor}_i + \beta_2 \text{Auditor}_i \cdot \text{KAM_exist}_i + \beta_3 \text{Auditor}_i \cdot \text{Total_KAM}_i + \beta_4 \text{Audit_Op}_i \cdot \text{KAM_exist}_i + \beta_5 \text{Audit_Op}_i \cdot \text{Total_KAM}_i + \varepsilon_i$						
Nivel de încredere (a: 90%; b: 85%; c: 80%; d: 75%; e: 70%)						

Sursă: Prelucrări proprii în SPSS 22.0

Din datele prezentate în **Tabelul nr. 3** se poate observa că apartenența auditorului la Grupul de firme Big4 poate conduce la emiterea unei opinii fără rezerve, pornind de la KAM-urile identificate în exercițiul financiar anterior. Totuși, pe baza scepticismului profesional, raportarea KAM-urilor, dar și a numărului acestora poate orienta auditorul din Big4 către teste de audit mai aprofundate asupra domeniilor identificate anterior pentru a depista eventuale neconcordanțe în funcție de cadrul de raportare aplicabil. Acest fapt poate conduce la diminuarea probabilității de obținere a unei opinii fără rezerve. În acest fel, auditorul se poate afla în situația de

a neglija alte domenii sensibile neidentificate anterior.

În cazul în care auditorul din Big4 sau NonBig4 ia în considerare opinia fără rezerve emisă în perioada precedentă, existența KAM-urilor identificate anterior, dar și numărul acestora îi pot facilita planificarea misiunii auditorului în perioada următoare cu impact direct asupra diminuării riscului de audit și, implicit, a creșterii calității auditului.

Influența unui anumit tip de KAM asupra probabilității emiterii unei opinii fără rezerve în exercițiul financiar următor este prezentată pe baza rezultatelor sintetizate în **Tabelul nr. 4**.

Tabelul nr. 4. Estimațiile parametrilor celui de-al doilea model de regresie

Variabile incluse în model	β	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(β)
KAM1	211.205	11593.529	.000	1	.985	5.313E+91
KAM2	72.349	4463.965	.000	1	.987	26347631219163340000000000000000.000
KAM3	240.199	16612.543	.000	1	.988	2.076E+104
KAM4	33.175	6232.698	.000	1	.996	255792104530369.900
KAM5	14.047	1728.970	.000	1	.994	1259953.949
KAM6	-278.616	32426.597	.000	1	.993	.000
KAM8	136.694	8333.901	.000	1	.987	2.321E+59
KAM9	17.187	11567.681	.000	1	.999	29115321.416
KAM10	-30.266	15755.979	.000	1	.998	.000
KAM11	-24.022	40301.997	.000	1	1.000	.000
KAM12	-197.051	13076.426	.000	1	.988	.000
KAM13	42.077	2962.464	.000	1	.989	1877918400054368770.000
KAM14	.930	1.248	.555	1	.456	2.535
KAM15	-271.175	13968.813	.000	1	.985	.000
KAM16	-25.382	107143.363	.000	1	1.000	.000
KAM17	-.206	3711.186	.000	1	1.000	.814
KAM18	15.901	13696.591	.000	1	.999	8051381.562
KAM19	-23.092	28574.702	.000	1	.999	.000
KAM20	-122.719	7469.228	.000	1	.987	.000

Variabile incluse în model	β	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(β)
KAM23	-32.564	4863.295	.000	1	.995	.000
KAM24	-1.279	1.718	.554	1	.457	.278
KAM25	337.627	43442.874	.000	1	.994	4.262E+146
KAM26	4.008	28473.264	.000	1	1.000	55.029
KAM27	99.934	28342.336	.000	1	.997	2.517E+43
KAM28	-30.355	2429.838	.000	1	.990	.000
KAM29	-245.444	27822.340	.000	1	.993	.000
KAM30	18.985	40192.969	.000	1	1.000	175751547.388
KAM31	242.721	21288.619	.000	1	.991	2.584E+105
KAM32	-169.357	27392.350	.000	1	.995	.000
KAM33	-3.067	41118.017	.000	1	1.000	.047
Constant	2.218	.692	10.271	1	.001	9.192

Model: $\ln[p/(1-p)] = \gamma_0 + \gamma_1 KAM1_i + \dots + \gamma_j KAMj_i + \dots + \gamma_{34} KAM34_i + \epsilon_i$

Sursă: Prelucrări proprii

Pe baza rezultatelor din **Tabelul nr. 4**, se poate observa că existența unui anumit tip de KAM din perioada curentă nu are o influență semnificativă (definitivă) asupra tipului de opinie emis în exercițiul financiar următor. Totuși, se poate observa că auditorul trebuie să țină cont, în mod deosebit, de trei aspecte cheie care îi pot influența demersul de audit în perioada următoare și anume: recunoașterea veniturilor, respectarea sau nu a principiului continuității activității, precum și tranzacțiile cu părțile afiliate. Motivația pentru care *recunoașterea veniturilor* reprezintă un aspect cheie semnificativ în acest model rezidă în faptul că este mai frecvent întâlnit, probabil din motivul că auditorii consideră că principiile pe care o entitate trebuie să le aplice cu privire la natura, valoarea, plasarea în timp și incertitudinea veniturilor generate de un contract cu un client sunt destul de complexe, conform IFRS 15, și importante pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori. În ceea ce privește *principiul continuității activității*, din rapoartele analizate s-a constatat că auditorii fac mențiuni frecvente în acest sens atunci când au suspiciuni că acest principiu poate fi respectat, tocmai pentru a oferi utilizatorilor toate informațiile necesare în fundamentarea deciziilor ulterioare. Tranzacțiile cu părțile afiliate reprezintă un aspect sensibil, deoarece fac parte dintr-un domeniu destul de complex și impun, de multe ori, dificultăți în aplicarea procedurilor de audit și în colectarea unor probe relevante.

5. Concluzii

În ultimii ani, rolul profesiei de audit a fost reconsiderat și noi standarde în domeniu au fost emise cu scopul creșterii calității și transparenței privind raportarea în audit, tocmai pentru a veni în sprijinul investitorilor prezenți și potențiali. Una dintre cele mai recente modificări privind raportarea în audit o constituie includerea aspectelor cheie ca secțiune separată în raportul auditorului.

În prezentul studiu s-a urmărit, în primul rând, pornind de la literatura de specialitate, să se clarifice care sunt condițiile pentru ca anumite aspecte de audit să fie considerate cheie și care este maniera de prezentare și descriere în raportul de audit a acestor aspecte. În al doilea rând, s-a urmărit în ce măsură rapoartele de audit ale entităților cotate la Bursa de Valori București emise după aplicarea noilor cerințe de raportare în audit asigură o valoare comunicațională sporită și, implicit, o calitate superioară a misiunilor de audit financiar. Eșantionul studiat cuprinde 67 de firme cotate pe piața reglementată, iar perioada supusă analizei este 2016-2018, exercițiul financiar încheiat la finele anului 2016 fiind primul exercițiu pentru care sunt aplicate standardele internaționale de audit revizuite, cu referire la obligația de comunicare a aspectelor cheie de audit. Ipoteza de cercetare a avut în vedere *testarea influenței aspectelor cheie de audit raportate de către auditor în anul curent asupra calității misiunilor de audit viitoare*, iar pentru validarea acesteia s-a urmat un demers statistic.

Anterior estimațiilor parametrilor modelelor de regresie logistică, au fost prezentate statistici descriptive pentru variabilele utilizate și s-au identificat asocierile dintre raportarea aspectelor cheie de audit în exercițiul curent și tipul opiniei de audit emisă de către auditor în exercițiul financiar următor. Rezultatele statisticii descriptive prezintă profilul companiei ca fiind auditată de către un auditor care nu face parte din Big4, opinia formulată în raportul de audit este cea fără rezerve, iar raportul de audit conține cel puțin un aspect cheie de audit. În ceea ce privește asocierea dintre raportarea aspectelor cheie de audit în exercițiul curent și tipul de opinie de audit formulat de către auditor în exercițiul financiar următor, concluzia este că, indiferent de tipul auditorului (Big4 sau NonBig 4), existența KAM-urilor raportate în perioada curentă conduce auditorul la obținerea unei opinii de audit fără rezerve pentru exercițiul financiar următor, din motivul că, fiind identificate domeniile sensibile într-o perioadă

anterioară, riscul de audit în perioada imediat următoare poate fi diminuat, iar asigurarea dată de către auditor poate crește.

Influența existenței KAM-urilor, dar și a numărului acestora în perioada curentă asupra probabilității de obținere a unei opinii fără rezerve în exercițiul financiar următor s-a analizat cu ajutorul unui model de regresie logistică, iar rezultatele au evidențiat faptul că apartenența auditorului la Grupul de firme Big4 poate conduce la emiterea unei opinii fără rezerve pornind de la KAM-urile identificate în exercițiul financiar anterior. Cu toate acestea, atât numărul de KAM-uri, cât și tipul acestora din perioada curentă ar putea ghida auditorul în perioada următoare ca încă din etapa de planificare a auditului să-și stabilească teste de audit mai aprofundate pentru domeniile și sistemele semnificative, tocmai pentru a contribui la consolidarea credibilității demersului de audit și, implicit, la îmbunătățirea calității auditului.

BIBLIOGRAFIE

1. Backof, A. (2015), The impact of audit evidence documentation on jurors' negligence verdicts and damage awards. *The Accounting Review*, 90(6), pp. 2177–2204, <https://doi.org/10.2308/accr-51072>
2. Bakcof, A., Bowlin, K., Goodson, B. (2014), The Impact of proposed changes to the content of the audit report on jurors' assessments of auditor negligence. *The MidSouth Doctoral Consortium hosted by Mississippi State University*, Disponibil la adresa: <https://www.researchgate.net/publication/324672167>.
3. Bédard, J., Coram, P., Espahbodi, R., Mock, T.J. (2016), Does Recent Academic Research Support Changes to Audit Reporting Standards? *Accounting Horizons*, 30(2), pp. 255-275.
4. Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., Schatt, A. (2014), Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience, Disponibil la adresa: http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf.
5. Botez, D. (2018), Recent Provocation Regarding Audit Reporting, Culegere de Articole Științifice. Volumul Conferinței Științifice Internaționale: *Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare/ACCOUNTING AND AUDITING IN THE GLOBALIZED CONDITIONS: REALITIES AND PROSPECTS FOR DEVELOPMENT*, Ediția a VII-a, Chișinău, pp. 44-47.
6. Bourbonnais, R. (2011), Économetrie. Manuel et exercices corrigés, 8e édition, *Dunod*: Paris, France.
7. Brasel, K., Doxey, M., Grenier, J., Reffett, A. (2016), Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability, *The Accounting Review*, 91(5), pp. 1345-1362, <https://doi.org/10.2308/accr-51380>.
8. Bunget, O.C., Dumitrescu, A.C. (2012), Studiu asupra relației dintre opinia de audit și respectarea principiilor contabile, *Audit Financiar*, 10(85), pp. 6-11.
9. Christensen, B, Glover, S., Wolfe, C. (2014), Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest?, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 33(4), pp. 71-93, <https://doi.org/10.2308/ajpt-50793>.
10. Cordoș, G.S., Fülöp, M.T. (2014), Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters, *Accounting & Management Information Systems* 14(1), pp. 128-152.

11. Cordoș, G.S., Fülöp, M.T. (2015), New Audit Reporting Challenges: Auditing the Going Concern Basis of Accounting, *Procedia Economics and Finance*, 32, pp. 216-224.
12. Czerney, K., Schmidt, J.J., Thompson, A.M. (2014), Does Auditor Explanatory Language in Unqualified Audit Reports Indicate Increased Financial Misstatement Risk?, *The Accounting Review*, 89(6), pp. 2115-2149, <https://doi.org/10.2308/accr-50836>.
13. Dănescu, T., Spătăcean, O. (2018), Audit opinion impact in the investors' perception – empirical evidence on Bucharest Stock Exchange, *Audit Financiar*, 1(149), pp. 111-121, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/149/003.
14. Fülöp, M.T. (2018), New tendencies in audit reporting, examples of good practices BVB, *Audit Financiar*, 2(150), pp. 249-260, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/150/010.
15. Gimbar, C., Hansen, B., Ozlanski, M. (2016a), Early Evidence on the Effects of Critical Audit Matters on Auditor Liability, *Current Issues in Auditing*, Spring, 10(1), pp. A24-A33, <https://doi.org/10.2308/ciia-51369>.
16. Gimbar, C., Hansen, B., Ozlanski, M. (2016b), The Effects of Critical Audit Matter Paragraphs and Accounting Standard Precision on Auditor Liability, *The Accounting Review*, 91(6), pp. 1629-1646, <https://doi.org/10.2308/accr-51382>.
17. Jaba, E. (2002), Statistica, ed. a 3-a, *Ed. Economică*, București.
18. Kachelmeier, S.J., Rimkus, D., Schmidt, J.J., Valentine, K. (2018), The Forewarning Effect of Critical Audit Matter Disclosures Involving Measurement Uncertainty, *SSRN Electronic Journal*, Disponibil la adresa: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2481284.
19. Kachelmeier, S.J., Schmidt, J.J., Valentine, K. (2017), The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report, *SSRN Electronic Journal*, Disponibil la adresa: https://umbfc.bus.miami.edu/_assets/files/faculty-and-research/conferences-and-seminars/accounting-seminars/KSV_93014.pdf.
20. Kiss, C., Fülöp, M.T., Cordoș, G.S. (2015), Relevant Aspects Regarding the Changes of the Statutory Audit Report in the Light of International Regulations, *Audit Financiar*, 13(126), pp. 63-73.
21. Köhler, A.G., Ratzinger-Sakel, N., Theis, J. (2016), The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-professional Investors, *International Symposium on Audit Research*, Singapore, *SSRN Electronic Journal*, Disponibil la adresa: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2838162
22. Lennox, C.S., Schmidt, J., Thompson, A. (2019), Are expanded audit reports informative to investors? Evidence from the U.K., University of Southern California USC Marshall School of Business, Los Angeles, *SSRN Electronic Journal*, Disponibil la adresa: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2619785
23. Mock, T.J., Bédard, J., Coram, P.J., Davis, S.M., Espahbodi, R., Warne, R.C. (2013), The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), pp. 323-351.
24. Pinto, I., Morais, A.I. (2019), What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe, *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), pp. 145-162.
25. Robu, I-B., Istrate, C., Herghiligiu, I.V. (2019), The Use of Audit Opinion in Estimating the Financial Reporting Transparency Level, *Audit Financiar*, 1(153), pp. 79-92, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/153/001.
26. Segal, M. (2017), ISA 701: key audit matters – an exploration of the rationale and possible unintended consequences in a South African, *Journal of Economic and Financial Sciences*, 10(2), pp. 374-391.
27. Sirois, L.P., Bédard, J., Bera, P. (2018), The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study, *Accounting Horizons*, 32(2), pp. 141-162, <https://doi.org/10.2308/acch-52047>.
28. Weirich, T.R., Reinstein, A. (2014), The PCAOB's Proposed New Audit Report, *The CPA Journal*, pp. 24-29, Disponibil la adresa: https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/s/43222357/New_Audit_Report.pdf.
29. ACCA (2018), Applied Skills. Audit and assurance (AA). Study text, *Kaplan Financial Limited*, UK

30. Directiva 2014/56/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 aprilie 2014 de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, *Jurnalul Oficial* nr. 158 din 27 mai 2014.
31. IAASB. (2016), *Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*, Ediția 2015, vol. I, tradus și republicat de CAFR, București
32. IFAC. (2015a), Auditor Reporting-Key Audit Matters, Disponibil la adresa:
<https://www.ifac.org/publications-resources/auditor-reporting-key-audit-matters>.
33. IFAC. (2015b), Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters, Disponibil la adresa:
<https://www.ifac.org/publications-resources/auditor-reporting-illustrative-key-audit-matters>.
34. IFAC. (2016a), The New Auditor's Report: Questions and Answers, Disponibil la adresa:
<https://www.ifac.org/publications-resources/new-auditor-s-report-questions-and-answers>.
35. IFAC. (2016b), More Informative Auditor's Reports-What Audit Committees and Finance executives need to know, Disponibil la adresa:
<https://www.ifac.org/publications-resources/more-informative-auditors-reports-what-audit-committees-and-finance>.
36. OMFP nr. 3189 din 08.12.2017 privind modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu IFRS, aprobate prin OMFP nr. 2844/2016, publicat în M. Of., Partea I, nr. 1001 din 18.12.2017.
37. Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei, *Jurnalul Oficial* nr. 158 din 27 mai 2014.



Raportarea corporatistă în societatea (post)modernă: considerații privind contextul românesc

Prof. univ. dr. Ion IONAȘCU,
Academia de Studii Economice din București,
e-mail: ionascui@gmail.com

Conf. univ. dr. Mihaela IONAȘCU,
Academia de Studii Economice din București

Rezumat

Prezentul studiu își propune să arate care este rolul raportării corporatiste în cadrul societății contemporane, marcată de fenomene ca dematerializarea și digitalizarea, creșterea importanței aspectelor ecologice și sociale în afaceri, (re)legitimarea actorilor participanți la producerea, auditarea și publicarea informațiilor privind corporațiile în condițiile multiplicării formelor de risc și incertitudine și de globalizare. De asemenea, autorii și-au propus să discute măsura în care modelul actual de raportare corporatistă satisface nevoile părților interesate și asigură o mai bună funcționare a piețelor și societății.

Cuvinte-cheie: profesia contabilă; tehnologii informaționale emergente; contabilitate pentru sustenabilitate; raportare corporativă; cercetare contabilă

Clasificare JEL: M14, M41, M42, Q56

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Ionașcu, I., Ionașcu, M., (2020), Corporate Reporting in the (Post)Modern Society: Reflections on Romania, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp.196-208, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/157/006

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/157/006>

Data primirii articolului: 29.09.2019

Data revizuirii: 2.10.2019

Data acceptării: 17.01.2020

1. Introducere: contabilitatea ca practică profesională

Prezentul studiu își propune să prezinte mutațiile suferite în domeniul contabilității în ultimele decenii, dar și o interogație privind viitorul contabilității și al profesiei contabile, definite în sens larg. Deși termenul de „contabilitate” are în lumea contemporană mai multe accepțiuni – limbaj al afacerilor, tehnică de gestiune, disciplină științifică, sistem informațional etc., în studiul de față înțelegem *contabilitatea ca o practică organizațională și profesională* (Volmer, 2019) bazată pe tehnici calculative, care furnizează informații financiare și nefinanciare pentru luarea deciziilor și asigurarea funcționării organizațiilor – companii, administrații publice și organizații non-profit – cât și a societății în ansamblul ei.

Ca practică socială, contabilitatea a apărut odată cu capacitatea omului de a raționa, fiind după unele opinii precursora a socotitului abstract și a scrierii din antichitate (Mattessich, 1989). Deși contabilitatea este o practică socială multimilenară, profesionalizarea ei s-a realizat doar în perioada modernă, odată cu Revoluția Industrială, începând cu mijlocul secolului al XIX-lea. Noua paradigmă economică a industrializării și finanțarea companiilor pe piețele de capitaluri a fost asociată cu noi nevoi informaționale ale investitorilor și creditorilor satisfăcute de profesioniștii contabili, iar contabilitatea financiară – având ca scop raportarea către furnizorii de fonduri – a fost „o creație a perioadei industriale” (Elliott și Jacobson, 2002: 72-73).

Începând cu această perioadă au apărut primele organisme legale ale profesiei contabile, cele mai vechi fiind cele din Scoția (1854) și Anglia (1870) (Perks, 1993: 45). Cu toate acestea, până acum nu avem o definire universală a *profesionistului contabil*. Într-un sens strict, profesionistul contabil este definit ca o persoană care este membru al unui organism ce face parte din Federația Internațională a Contabililor (*The International Federation of Accountants: IFAC, engl.*) (IESBA, 2018: 243). Însă, această definiție este una reduționistă. În alți termeni (IESBA, 2011: 7), profesionistul contabil este definit ca o persoană cu expertiză în domeniul contabilității, obținută prin educație formală și experiență practică și care: „i) demonstrează și menține competența; ii) respectă un cod de etică; iii) se menține la un standard profesional ridicat; și iv) se supune constrângerilor (reglementărilor) unei organizații

contabile profesionale sau unui alt mecanism de reglementare”. Dificultatea definirii profesiei contabile a fost discutată și recunoscută la nivel internațional (IFAC, IAESB, 2014:8-10). Totuși, după dezbateri publice, Consiliul de Standarde Internaționale de Educație Contabilă (*International Accounting Education Standards Board: IAESB*) din cadrul IFAC a definit profesionistul contabil ca persoana care realizează, demonstrează și își dezvoltă continuu competența profesională pentru a îndeplini un rol în profesia contabilă (*accountancy profession, engl.*) și care trebuie să se conformeze unui cod etic indicat de o organizație a profesiei contabile sau de o autoritate de acreditare (IAESB, 2015: 5).

Plecând de la această definiție și de la terminologia Codului internațional de etică al profesioniștilor contabili (IESBA, 2018) se pot realiza câteva clarificări privind diferite ipostaze în care se poate regăsi un profesionist contabil. Astfel, termenul de profesionist contabil se poate referi atât la un profesionist contabil *angajat* (*individual professional accountants in business, engl.*), cât și la un *profesionist contabil în practică publică* (*professional accountant in public practice, engl.*) atunci când desfășoară activități profesionale într-o firmă care oferă servicii profesionale (de exemplu, servicii de contabilitate, audit, fiscalitate sau consultanță), în calitate de contractant, angajat sau proprietar. Deci, termenul de profesionist contabil acoperă o mare varietate de roluri – ca angajat, contractant, partener, director (executiv sau neexecutiv), proprietar-manager sau voluntar, în organizații diferite – companii, administrație publică, educație și entități non-profit. Activitățile profesionistului contabil includ servicii de contabilitate, audit, fiscalitate, consultanță managerială și management financiar (IESBA, 2018: 243). De aceea, în practică, profesionistul contabil se va regăsi sub diverse denumiri, fiecare acoperind o anumită specializare funcțională: contabil, auditor (intern sau extern), consultant fiscal, consultant de gestiune etc. La nivelul unei jurisdicții locale poate exista un singur organism al profesioniștilor contabili, care regroupează diferite specializări contabile sau mai multe organisme profesionale, delimitate pe specializări ale profesiei contabile. Organizațiile locale ale profesiei contabile din diverse jurisdicții sunt reprezentate la nivel internațional de Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Profesioniștii contabili satisfac nevoile specifice de informații financiare și nefinanciare pentru luarea deciziilor ale unei game largi de utilizatori: managementul organizațiilor, investitori și alți furnizori de

resurse financiare, administrația publică, publicul etc., contribuind la funcționarea eficientă a piețelor și a societății (IAESB, 2015: 4).

Ca practică socială, contabilitatea este o parte din societatea contemporană care traversează o nouă etapă a devenirii ei: *postmodernitatea*. Aceasta nouă perspectivă asupra lumii este o ruptură față de perioada modernă, fiind caracterizată prin stări de tranziție, fragmentare și schimbări radicale, fără legi universale, iar istoria apare ca o multitudine de sensuri (interpretări) în continuă schimbare aplicate evenimentelor (Montagna, 1997: 125). Postmodernismul nu este doar un curent filosofic, ci influențează diverse părți constitutive ale societății actuale: arhitectura, artele, literatura, științele sociale, organizațiile și practicile manageriale etc. Din punct de vedere economic, postmodernismul este legat de perioada postindustrială, cu schimbări induse în organizații și științele de gestiune (management sciences, engl.): schimbarea accepțiunii conceptului de muncă, impactul tehnologiei informației asupra realității sociale, schimbarea modelelor de muncă în industrie, dezvoltarea de forme alternative de organizare etc. (Berg, 1989: 202). După Ghomshei (2009: 103) începutul perioadei postmoderne este marcat de câteva evenimente istorice cum sunt: introducerea internetului ca un nou instrument de comunicare la nivel global; accentuarea mișcărilor ecologice declanșată de încălzirea globală și sustenabilitatea resurselor; revoluția nanotehnologiilor; globalizarea tendințelor sociale și economice, dar și căderea zidului Berlinului, ca început al mișcării de democratizare la nivel global.

Sub impactul tendințelor postmoderniste, organizațiile clasice, fundamentate pe o structură piramidală a ierarhiei, supraspecializarea prin diviziunea excesivă a muncii și rolurile impersonale ale angajaților, suferă mutații în modul lor de organizare și funcționare. În epoca postmodernă, bazată pe tehnologia informației, organizațiile devin entități virtuale, caracterizate prin apariția fișierelor electronice și flexibile care descriu activitatea lor (Montagna, 1997: 130-131), iar instrumentele clasice de gestiune, cum este și contabilitatea, sunt privite drept construcții sociale folosite pentru a legitima raporturile de putere din cadrul organizațiilor și din societate. Drept urmare, în societatea actuală, caracterizată printr-un dinamism fără precedent datorat științei și tehnologiei, contabilitatea trebuie să se „reinventeze” deoarece suferă anumite

mutații generate de fenomenele caracteristice societății postmoderne, iar, la rândul ei, contabilitatea influențează funcționarea postmodernității.

În acest context, întrebarea studiului nostru urmărește să surprindă *care sunt principalele mutații care vor afecta contabilitatea ca practică socială în perioada imediat previzibilă*. În opinia noastră, dintre determinantele care ar putea provoca mutații în exercitarea contabilității ca practică socială în lumea postmodernă mai importante ar fi *tehnologia informației și cunoașterea științifică*, rezultată din cercetare. Cunoașterea științifică acționează atât ca un element exogen contabilității – fiind furnizată de alte domenii ale cercetării științifice, cât și ca un proces intern, rezultat al cercetărilor științifice din „interiorul” domeniului. Tehnologia informației și cercetarea științifică pot determina mutații în funcționarea modelului contabil al organizațiilor, situație care impune noi *reglementări – norme tehnice profesionale, cât și norme etice și asimilarea de bune practici* care să legitimeze *contabilitatea ca o practică socială bazată pe cunoaștere* în societatea postmodernă.

2. Contabilitatea în fața provocărilor societății postmoderne

2.1. Metodologia cercetării

Pentru a formula un posibil răspuns la întrebările studiului nostru, am utilizat o cercetare bazată pe o metodologie calitativă constând din analiza reacțiilor diverselor părți implicate în tehnologia socială a contabilității – organisme profesionale și cele de reglementare contabilă, mediul academic etc. – care încearcă să anticipeze posibilele mutații asupra contabilității ca urmare a schimbărilor din societatea postmodernă și soluțiile de adaptare și de gestionare a riscurilor asociate acestora.

2.2. Contabilitatea în fața noilor tehnologii ale informației

Cea mai mare bulversare și provocare pe care ar putea să o suporte contabilitatea ca practică socială, definită în sens larg, cu toate diferențierile profesionale – ținerea contabilității, raportarea financiară și nefinanciară, contabilitatea managerială, contabilitatea fiscală, auditul

etc. – pare să vină din exterior, dintr-un domeniu care a dus la reconfigurarea modului de funcționare a societății contemporane, bazată tot mai mult pe producerea și consumul de informații și care tinde să devină o societate informațională: *știința informației* cu partea ei aplicată – tehnologia informației.

Noile tehnologii informaționale – cum ar fi *inteligenta artificială*, tehnologia *blockchain* (blockchain technology, engl.) etc. sunt rezultatul cercetării și inovării care vin din afara perimetrului contabilității și al științelor de gestiune, dar care vor afecta în viitor exercitarea contabilității ca practică organizațională. Cu toate acestea, este greu de estimat care va fi impactul acestor inovații științifice asupra pieței muncii din domeniul contabilității și a modului de a face raportarea financiară și nefinanciară a diverselor entități, cât și auditul acestora. Totuși, există unele estimări în acest sens: unii dintre cei mai radicali interpreți ai acestor schimbări cred că, în viitorul apropiat, profesiile legate de contabilitate vor fi afectate dramatic ca urmare a robotizării profesiei, cu consecințe asupra pieței muncii, pe când alții cred că profesia contabilă va fi supusă doar unor schimbări tehnologice, dar va rezista schimbărilor, se va transforma și chiar va crește ca efective.

Frey și Osborne (2013) de la Universitatea din Oxford au cercetat impactul computerizării asupra pieței muncii pe 702 de domenii ocupaționale și au estimat că 47% din totalul locurilor de muncă din SUA au un risc ridicat de a fi afectate de automatizare în viitorul apropiat, respectiv în următorii 10-20 de ani. Potrivit rezultatelor obținute de Frey și Osborne (2013: 71), profesioniștii având ca ocupație „înregistrări contabile, contabilitate și audit” (Bookkeeping, Accounting, and Auditing Clerk, engl.) se află la vârful riscului de potențial de automatizare cu o probabilitate de 98%. Cercetarea lor a stârnit interesul și a ridicat mai multe controverse, îndeosebi legate de faptul că profesiile considerate cu risc înalt de automatizare – cum sunt contabilitatea și auditul – includ și o parte importantă de lucrări care sunt greu de informatizat.

Arntz *et al.* (2016) au efectuat o cercetare similară pentru 21 de țări membre ale OECD, folosind o abordare bazată pe sarcinile lucrătorilor, având în vedere eterogenitatea sarcinilor în cadrul ocupațiilor, și au ajuns la concluzia că, în medie, doar 9% din locurile de muncă sunt automatizabile, în această abordare „riscul informatizării” ocupaționale fiind mult mai slab în comparație cu abordarea bazată pe profesii. În ce

privește profesia de contabilitate și audit, cercetarea efectuată de Arntz *et al.* (2016: 14) arată că 76% din totalul angajaților din această profesie nu își pot îndeplini sarcinile profesionale fără munca în echipă și o interacțiune față în față. Cu toate acestea, indiferent de metodologia utilizată pentru a măsura riscul de computerizare susceptibil să afecteze contabilitatea în viitorul apropiat, un lucru este cert: trendul de automatizare a lucrărilor profesioniștilor contabili există și acesta trebuie gestionat.

De aceea, pentru a face față viitorului imediat previzibil, noile tehnologii informaționale – denumite *tehnologii emergente* – trebuie să fie însușite atât de cei care se pregătesc să acceadă în profesia contabilă, cât și de profesioniștii din domeniul contabilității. În revistele internaționale din domeniul sistemelor informaționale contabile (*accounting information systems: AIS*, engl.) cele mai frecvent studiate *tehnologii emergente* sunt: XBRL, continuous/online/digital/e-reporting; inteligența artificială; auditul continuu și monitorizarea continuă; big data, data analytics/mining; internet technologies (various); informatics, textual analysis, text mining; cloud computing etc. (Chiu *et al.*, 2019: 34).

Pentru formarea de profesioniști contabili cu aptitudini și cunoștințe în tehnologia informației, Standardul de acreditare contabilă A5 al AACSB (2018: 27) (The Association to Advance Collegiate Schools of Business, engl.) – o instituție non-guvernamentală de acreditare internațională a școlilor universitare de afaceri și contabilitate care activează pentru crearea noii generații de lideri în afaceri – cere integrarea tehnologiei informației în programele universitare de contabilitate și afaceri ca profesorii și studenții să aibă deprinderi și cunoștințe pentru „a se adapta la tehnologii emergente, precum și stăpânirea tehnologiei actuale”. Chiu *et al.* (2019: 39) arată că în revistele din domeniul sistemelor informaționale de contabilitate, cele mai multe articole privesc aplicarea tehnologiilor emergente la audit și contabilitate financiară, fiscalitatea fiind aproape ignorată. Dintre aceste tehnologii emergente, aducem în atenție impactul *tehnologiei blockchain* asupra contabilității și auditului, alegerea acesteia datorându-se atât noutății acestui subiect, cât și frecvenței lui în temele de cercetare din literatura actuală privind sistemele informaționale contabile (EU, 2018; Chiu *et al.*, 2019; Grover *et al.*, 2019, Schmitz și Leoni, 2019).

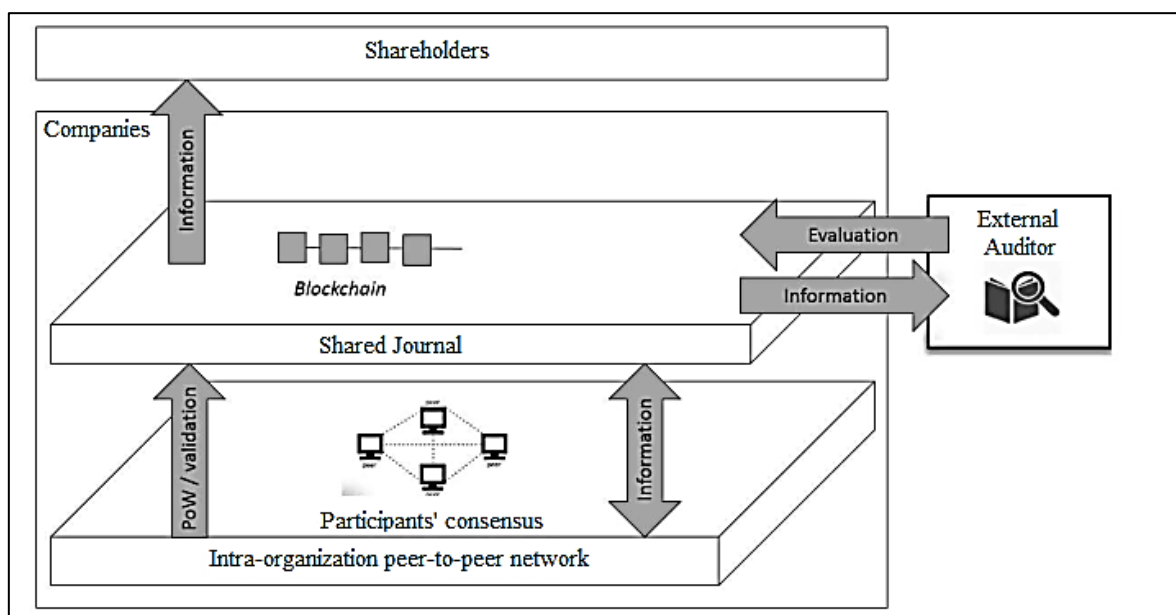
Tehnologia *blockchain* – „lanțul de blocuri” virtuale (*la chaîne de blocs*, fr.; *blockchain*, engl.), este un nou

domeniu al tehnologiei informaționale, definită oficial ca „o tehnologie a registrelor private distribuite cu permisiune (*distributed ledger technology: DLT*, engl.), care cuprinde o bază de date constituită din blocuri secvențiale de date care sunt adăugate prin consensul operatorilor de rețea” (EU, 2018: 4). Tehnologia *blockchain* a fost introdusă în 2008 de programatorul Satoshi Nakamoto odată cu moneda virtuală Bitcoin, ca un program informatic pentru transferul de numerar digital fără intermediari financiari, fiind acum aplicată îndeosebi în industria financiară și bănci (Grover *et al.*, 2019; Desplebin *et al.*, 2019). Apreciată de Dai și Vasarhelyi (2017) ca o tehnologie generatoare de transformări revoluționare comparabile cu internetul, tehnologia *blockchain* a devenit un domeniu important de interes pentru cercetarea academică din contabilitate și audit pentru a pune în evidență mutațiile posibile asupra funcționării sistemului de informații contabile al entităților, raportării corporatiste și auditului. În acest sens, studiul realizat de Grover *et al.* (2019: 739) privind tehnologia *blockchain* în literatura științifică arată că dintre toate domeniile de activitate, cel de afaceri, management și contabilitate au ocupat poziția a treia ca interes față de acest subiect. Schmitz și Leoni (2019) arată că în literatura academică și sursele profesionale privind tehnologia *blockchain* din domeniul contabilității

și auditului s-au discutat patru teme privind efectele acesteia asupra profesiei contabile și de audit: guvernanta, transparența și încrederea în ecosistemul *blockchain*; auditul continuu; contractele inteligente și schimbarea rolurilor contabililor și auditorilor.

Aplicarea tehnologiei *blockchain* în contabilitate permite ținerea unui registru public (o bază de date publică), organizat în ordine cronologică și care poate fi accesat de o rețea descentralizată de utilizatori, cum ar fi Internetul, având câteva caracteristici specifice față de bazele de date tradiționale (Desplebin *et al.*, 2019): orice modificare a unei înregistrări anterioare va necesita o retratare a tuturor blocurilor din lanț, ceea ce exclude manipularea datelor, fiind o soluție pentru *securizarea datelor*. Această bază de date contabilă permite un *grad de transparență controlat*, prin definirea accesului pentru fiecare categorie de utilizatori, tehnologia *blockchain* fiind un suport pentru registrele contabile – Registrul Jurnal și Cartea mare – accesibile și partajabile intraorganizațional, cât și terților autorizați, cum ar fi acționarii și auditorii financiari. Tehnologia *blockchain* permite utilizatorilor autorizați – manageri, acționari, contabili, auditori, autoritatea fiscală etc. – un acces partajat și în timp real la informațiile contabile privind o entitate (*Real-Time Accounting*, engl.), ca în *Figura nr. 1*.

Figura nr. 1. Reprezentarea unui sistem contabil intra-organizațional bazat pe tehnologia blockchain



Sursa: Prelucrarea autorilor pe baza Rückeshäuser, 2017, citat de Desplebin *et al.*, 2019: 10

Contractele inteligente (*smart contracts*, engl.) bazate pe tehnologia *blockchain* sunt programe informatice „inteligente” care funcționează autonom pentru a verifica condițiile de realizare și de a se auto-declanșa, dacă este cazul (Desplebin *et al.*, 2019; Rozario și Vasarhelyi, 2018). Acestea pot schimba modul cum sunt efectuate înregistrările în contabilitate prin automatizarea operațiilor contabile și a procedurilor de control, transformând-o în „contabilitate inteligentă” (*smart accounting*, engl.), cât și modul în care sunt efectuate și livrate auditurile situațiilor financiare prin „proceduri inteligente de audit” (*smart audit procedures*, engl.), prin executarea automatizată a procedurilor de audit și raportarea în timp cvasi-real a rezultatelor auditului.

Noile tehnologii informaționale nu vor elimina profesia contabilă – cu diversele ei specializări funcționale (contabili, auditori, consultanți etc.), dar vor produce transformări importante asupra acesteia (vezi **Tabelul nr. 1**). De pildă, tehnologia Blockchain care garantează inalterabilitatea datelor va modifica modul de realizare a auditului situațiilor financiare prin automatizarea unor proceduri de audit și transformarea lui într-un *audit continuu* (Desplebin *et al.*, 2019: 16). Și modul de a face contabilitatea în interiorul unei organizații se va schimba: automatizarea unor operații contabile va permite o executare în cascadă a unor „contracte inteligente” după

o validare informatică a unei tranzacții și eliminarea erorilor, ceea ce va reduce timpii de realizare a lucrărilor contabile. În ultimii ani, aplicarea tehnologiei *blockchain* a început să crească în afacerile din diferite industrii – servicii financiare, în special tehnologie financiară (Fintech), telecomunicații, servicii medicale, media etc., cât și în instituții guvernamentale din diferite țări (Deloitte, 2019). De asemenea, această tehnologie a intrat în grupurile Big Four de servicii de consultanță și audit. De exemplu, Deloitte are o divizie de cercetare și dezvoltare „Deloitte US Blockchain Lab”, cu scopul de a furniza clienților suportul în utilizarea tehnologiei *blockchain*. Comunitatea *blockchain* aparținând Deloitte numără peste 800 de profesioniști din 20 țări. EY a dezvoltat începând cu aprilie 2018 „EY Blockchain Analyzer”, utilizat în activitatea de audit și care permite auditarea companiilor care folosesc criptomonede ca BitCoin, Ether, LiteCoin, BitCoin Cash și la testarea altor active criptografice (*crypto-assets*, engl.) (Kruskopf *et al.*, 2019: 5-6). De asemenea, tehnologia *blockchain* a intrat în atenția organismelor profesiei contabile din diverse țări preocupate de formarea abilităților necesare contabililor în utilizarea acestei noi tehnologii informaționale. De exemplu, ICAEW a inclus-o în programa de pregătire a contabililor autorizați (ICAEW, 2018: 12).

Tabelul nr. 1. Incidența noilor tehnologii informaționale asupra calificărilor din profesia contabilă

Tehnologii informaționale emergente	Sistemul informațional contabil al entităților	Calificări contabile noi
<ul style="list-style-type: none"> • XBRL, continuous/online/digital/e-reporting • Inteligența artificială (artificial intelligence, engl.) • Auditarea/monitorizare continuă (Continuous auditing/monitoring, engl.) • Big data, data analytics/mining, etc. • Tehnologiile Internet (Internet technologies, engl.) • Informatică pentru analiză textuală, extragere text (Informatics, textual analysis, text mining, engl.) • Cloud computing • Blockchain and smart contracts • Alte tehnologii emergente 	Mutații 	<ul style="list-style-type: none"> • Blockchain Accountant (contabil în mediul blockchain) • Cybercrime Accountant (contabil specializat în criminalitate informatică) • Data Security Accountant (contabil specializat în securitatea datelor) • Fintech Accountant (contabil specializat în tehnologia financiară) • Historical Accounting Analyst (analist pentru date contabile istorice) • Strategic Accounting Analyst (analist pentru date contabilitate privind strategia) • Cloud Accounting specialist (specialist în contabilitatea Cloud) • Blockchain Auditor (auditor în mediul Blockchain) • etc.

Sursa: Prelucrat pe baza Chiu *et al.* (2019: 34) și Kruskopf *et al.* (2019: 9).

Tot în privința efectelor tehnologiei *blockchain* în domeniul contabilității și auditului, McCallig *et al.* (2019) susțin că această tehnologie va duce la creșterea reprezentării fidele a informațiilor din raportarea financiară a companiilor deoarece permite utilizarea de date partajate de la entități independente, a unui sistem transparent și un spațiu de stocare imuabil cu acces deschis. De asemenea, aceiași autori consideră că tehnologia *blockchain* permite accesul auditorilor la informațiile din sistem pentru formularea opiniei de audit, cât și accesul părților interesate (*stakeholders, engl.*) care au nevoie de informații credibile despre entitate.

2.3. Spre un nou model contabil al firmei: contabilitatea pentru performanță sustenabilă

Paradigma economică clasică a postulat că singura responsabilitate socială a companiilor este aceea de a-și crește profitul (Friedman, 1970). Însă, în optica postmodernă, procesul de creare a bogăției în societate este conectat la coordonate ca diversitatea, diferența, incluziunea, sustenabilitatea etc., iar discuția postmodernă despre natura responsabilității sociale a companiilor este privită ca o pluralitate de discursuri concurente care reflectă interpretări subiective ale naturii și activităților corporațiilor și efectele lor asupra ființelor umane și asupra mediului înconjurător (Roseberry, 2007: 2). Drept urmare, într-o viziune postmodernă, crearea valorii de către companii trebuie conectată cu responsabilitatea lor față de societate și față de mediul natural, pentru o dezvoltare sustenabilă. De altfel, în ultimele decenii s-a conturat „știința sustenabilității” (*sustainability science, engl.*), ca un domeniu științific emergent privind dezvoltarea sustenabilă (Bettencourt și Kaur, 2011; Kates, 2017) și considerată de unii ca „prima disciplină postmodernă” (Brinkman, 2014).

Raportarea corporatistă a fost și este centrată pe raportarea financiară (*financial reporting, engl.*), destinată în primul rând nevoilor de informații financiare ale furnizorilor de capitaluri – investitori, creditori și alți furnizori de fonduri (IASB, 2018, par. 1.2). Pentru a reflecta modul cum companiile obțin performanța financiară și incidența acesteia în societate și asupra mediului natural, rapoartele financiare trebuie completate cu informații privind responsabilitatea socială corporatistă (*corporate social responsibility: CSR, engl.*). De aceea, în epoca postmodernă, raportarea corporatistă, în special a marilor companii, tinde să se

transforme într-o raportare a performanței sustenabile (*sustainability performance, engl.*) care integrează performanța financiară (*financial performance, engl.*) cu aspectele sociale și de mediu natural. Drept urmare, practica raportării corporatiste include raportarea financiară (*financial reporting, engl.*) și raportarea sustenabilității (*sustainability reporting, engl.*) numită și contabilitatea sustenabilității (*sustainability accounting, engl.*) sau raportarea nefinanciară (*non-financial reporting, engl.*).

Dacă raportarea financiară are deja o istorie de standardizare la nivel național și internațional prin acceptarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (International Financial Reporting Standards: IFRS, engl.) ca standarde unice globale, reglementarea raportării sustenabilității companiilor este încă într-o fază emergentă. Până acum nu există un organism specializat care să producă standarde de raportare a sustenabilității corporative care să fie acceptate la nivel global, ca în cazul IFRS. Astăzi, procesul de standardizare a contabilității sustenabilității la nivel global este fragmentat între mai multe organisme internaționale implicate în raportarea sustenabilității companiilor, existând mai multe cadre de raportare a sustenabilității, definite la nivel național, ale UE și internaționale. Dintre cele mai influente organisme de normalizare a contabilității sustenabilității este *Inițiativa de Raportare Globală* (Global Reporting Initiative: GRI, engl.), o organizație independentă neguvernamentală fondată în 1997, care a elaborat un nou cadru de raportare a performanței sustenabile a companiilor – Standardele de raportare a sustenabilității (*GRI Sustainability Reporting Standards: GRI Standards, engl.*). GRI Standards au înlocuit vechiul cadru de raportare GRI G4 Guidelines, fiind aplicabile pentru rapoartele de sustenabilitate corporativă întocmite începând cu 1 iulie și sunt considerate ca fiind cea mai bună practică la nivel global de raportare a sustenabilității corporatiste (GRI, 2019). Deși aplicarea cadrului GRI de raportare a sustenabilității este facultativă, acesta a fost cea mai utilizată referință de raportare a sustenabilității de către cele mai mari 250 de companii la nivel mondial (KPMG, 2017: 28).

În 2010 s-a înființat Consiliul Internațional de Raportare Integrată (*International Integrated Reporting Council: IIRC, engl.*), ca o organizație globală non-profit formată prin asocierea diverselor părți interesate – autorități de reglementare, investitori, companii, organisme de standardizare, universitari, profesia contabilă și ONG-uri

– cu scopul de a avansa raportarea integrată corporatistă pentru o dezvoltare sustenabilă la nivel global (IASPlus, 2019).

În viziunea IIRC, raportarea integrată este în beneficiul tuturor părților interesate de abilitatea organizației de a crea valoare în timp, inclusiv angajații, partenerii comerciali, comunitățile locale, factorii de reglementare și legiuitorii (IIRC, 2013: 4). În 2013 IIRC a publicat Cadru general internațional de raportare integrată (*The International Integrated Reporting Framework: IR Framework*, engl.) care definește raportarea integrată, scopul și utilizatorii ei, menționează concepția de reglementare bazată pe principii, definește conceptele fundamentale și principiile care ghidează raportarea integrată și definește elementele constituente ale unui raport integrat. Deși unul dintre cele trei concepte fundamentale ale Cadru general de raportare integrată al IIRC (2013) este „valoarea creată pentru organizație și pentru alții”, acesta a fost criticat de Flower (2015) pe considerentul că ar fi orientat pe crearea de „valoare pentru investitori” în detrimentul „valorii pentru societate”. Cadru general al IIRC (2013) are o influență în practica raportării integrate la nivel global, deoarece circa două treimi dintre cele mai mari 250 de companii la nivel mondial au făcut referință și la acesta (IR Framework) în întocmirea rapoartelor integrate (KPMG, 2017: 24).

De asemenea, Organizația Internațională de Standardizare (*International Organization for Standardization: ISO*, engl.) a publicat în 2010 standardul internațional ISO 26000 – „Ghid privind responsabilitatea socială” (*ISO 26000, Guidance on social responsibility*, engl.), un ghid aplicabil voluntar pentru diferite tipuri de organizații, indiferent de mărime sau domeniu de activitate. Abordarea ISO 26000 este pentru o „gândire integrată” în raportarea responsabilității sociale corporatiste, motiv pentru care acest standard este considerat ca fiind complementar cu cadrul internațional (IR Framework) elaborat de IIRC pentru raportarea integrată (ISO, 2015: 9).

Într-o analiză comparativă a celor trei cadre internaționale de raportare privind responsabilitatea socială/sustenabilitatea corporativă – ISO 26000, GRI și IR Framework, Idowu *et al.* (2016) arătau că acestea au multe elemente comune, iar majoritatea principiilor și definițiilor din ISO 26000 și GRI G4 se găsesc în cadrul internațional de raportare integrată (IR), concluzionând că raportarea integrată este o evoluție în raportarea

corporativă care s-a dezvoltat pe baza standardului privind responsabilitatea socială (ISO 26000) și a cadrului GRI privind sustenabilitatea.

Însă, poate cel mai important demers în standardizarea contabilității sustenabilității la nivel internațional este cel al Uniunii Europene (UE), care a aprobat Directiva 2014/95/UE (EU, 2014), numită și „Directiva raportării nefinanciare” (*“The Non-Financial Reporting Directive”*, engl.), deoarece introduce o formă de *raportare obligatorie* a sustenabilității marilor companii pentru țările membre. Conform Directivei 2014/95/UE, companiile de interes public cu peste 500 de angajați sunt obligate să includă situații nefinanciare în rapoartele lor anuale începând din 2018 pentru informațiile privind exercițiul financiar 2017, prin care să prezinte politicile pe care le implementează în legătură cu protecția mediului natural, responsabilitatea socială și tratamentul angajaților, respectarea drepturilor omului, combaterea corupției și a dării de mită, diversitatea în consiliile de administrație (din punct de vedere al vârstei, genului, educației și formării profesionale). Directiva a fost completată în 2017 cu un Ghid privind raportarea informațiilor nefinanciare (metodologia de raportare a informațiilor nefinanciare), cu caracter facultativ (CE, 2017/C 215/01), iar în 2019 Comisia Europeană a publicat un ghid cu liniile directoare privind raportarea informațiilor referitoare la climă. Țările membre ale UE trebuie să integreze prevederile Directivei privind raportarea nefinanciară în dreptul național, dar și alte guverne, factori de reglementare și bursele de valori au un rol important în producerea de reglementări și impunerea de cerințe de raportare privind responsabilitatea socială corporatistă (KPMG, 2017: 15-20).

Existența mai multor cadre de raportare a sustenabilității corporatiste la nivel internațional și național determină și practici variate de raportare a acestora: sunt companii care integrează informațiile privind sustenabilitatea în raportul anual de gestiune, practică ce conturează conceptul de *raportare corporatistă integrată* (financiară și nefinanciară), asimilată și în cerințele directivei UE privind raportarea nefinanciară (par. 1, Directiva 2014/95/UE). Alte companii publică un raport anual privind responsabilitatea socială a companiei, separat de raportarea financiară, practică ce susține conceptul de *raportarea sustenabilității corporatiste*. Un studiu efectuat de KPMG (2017: 6-7) arată că în practica raportării marilor companii există tendința de integrare a

informațiilor nefinanciare privind dezvoltarea sustenabilă în raportarea financiară anuală, deoarece companiile privesc aspectele sociale și cele legate de mediul natural din prisma efectelor acestora asupra creării de valoare – respectiv cum acestea le afectează performanța financiară, atât pe termen scurt, cât și pe termen lung.

Cu toate acestea, *contabilitatea pentru sustenabilitate* este departe de a fi o reflectare fidelă a realității complexe – economice, sociale și de mediu natural – în care activează companiile și un instrument util în comparații și luarea deciziilor. Albu *et al.* (2013) au constatat o lipsă de comparabilitate între rapoartele de responsabilitate socială pentru companii din același sector, generată în principal de pluralitatea standardelor de raportare. Cercetarea realizată de Boiral și Henri (2017) privind raportarea performanței sustenabile, care analizează 92 de indicatori definiți de cadrul Global Reporting Initiative (GRI) pentru companii similare, arată imposibilitatea evaluării riguroase, cât și a comparării performanței sustenabile a firmelor din același sector, care urmează strict aceeași bază de raportare, din diferite cauze (aspecte calitative ale sustenabilității, nerespectarea protocoalelor GRI, informații ambigue sau incomplete, eterogenitatea datelor etc.).

De asemenea, Diouf și Boiral (2017) arată că principiile GRI sunt aplicate de o manieră elastică și incertă în raportarea sustenabilității de către entități, iar percepția părților interesate (stakeholders, engl.) este că aceste rapoarte reflectă strategiile de *managementul impresiei* (*the impression management strategies*, engl.) utilizate de companii pentru a evidenția aspectele pozitive ale performanței sustenabile și a camufla rezultatele negative. Aceasta arată că lipsa unei concertări la nivel global a standardizării raportării sustenabilității companiilor generează inconsistențe teoretice și impedimente practice ale raportării corporatiste în epoca postmodernă. În acest sens, Barker și Kasim (2016) au arătat că raportarea integrată împarte aceeași paradigmă cu raportarea financiară, dar nu și cu raportarea sustenabilității, situație care nu conduce la o schimbare de paradigmă, ci la existența a două paradigme concurente în materie de raportare corporatistă.

Contabilitatea privind responsabilitatea socială corporativă – cu diversele ei denumiri – s-a constituit în ultimele decenii ca un domeniu vast, aflat într-o fază emergentă din punct de vedere al reglementării și

practicii de raportare corporativă, fiind un posibil răspuns la discuțiile postmoderne despre rolul companiilor în societate. În același timp, contabilitatea pentru sustenabilitate tinde să se impună ca o nouă paradigmă și ca o arie de cercetare complexă și presant de importantă (Unerman și Chapman, 2014: 392).

2.4. Cercetarea contabilă ca sursă de ameliorare a practicilor contabile

Contabilitatea este un model de reprezentare a realității bazat pe concepte și convenții evolutive care stau la baza elaborării de norme și raționamente profesionale utilizate pentru întocmirea rapoartelor financiare și nefinanciare destinate luării deciziilor. Rapoartele financiare furnizează informații despre fenomene economice (IASB, 2018, par. 2.2). Însă, actualul model contabil de reprezentare a realității este unul limitat, deoarece nu reflectă decât parțial realitatea fenomenelor economice, sociale și naturale, iar această limitare rezultă din modul cum sunt definite conceptele și convențiile contabile. De exemplu, conceptul de *activ*, definit de IASB (2018, par. 4.2) ca o resursă economică constând dintr-un „drept care are potențial de a produce beneficii economice”, satisface în mod limitat noțiunea de resurse economice deoarece nu surprinde decât parțial capitalul uman și capitalul natural antrenat în activitatea economică, din cauza dificultăților legate de evaluarea acestora. Dezvoltarea conceptului de contabilitate sustenabilă (*sustainability accounting*, engl.) sau raportare nefinanciară (*non-financial reporting*, engl.), care furnizează informații despre impactul ecologic, social și economic al unei entități pentru a asigura o creștere sustenabilă reprezintă un posibil răspuns parțial la această limită, dar atât practicile, cât și cercetările privind contabilitatea sustenabilă sunt încă într-o fază emergentă. De aceea, considerăm că ameliorarea modelului contabil actual folosit la reprezentarea realității sub un aspect multidimensional – economic, social și al mediului natural – poate fi realizată prin cercetarea științifică, ale cărei rezultate să servească pentru reglementare și bunele practici contabile.

Mediul universitar este principalul furnizor de educație superioară în domeniul contabilității, dar și de cunoștințe științifice pentru practica organizațională a contabilității. Există numeroase exemple de bune practici din contabilitate, audit, fiscalitate și sisteme informaționale contabile etc., care s-au dezvoltat plecând de la

cercetarea academică (Moehrle *et al.*, 2009). Însă, impactul cercetării academice asupra practicii din domeniul contabilității, privită în sens larg, cu toate diferențierile profesionale, rămâne încă puțin recunoscut. În ultimele două-trei decenii, curentul de cercetare dominant (*mainstream*, engl.) în contabilitate a devenit pozitivismul contabil, potrivit căruia validarea adevărului științific trebuie să se bazeze pe observarea faptelor. Această abordare bazată pe metodologiile cantitative de verificare a ipotezelor duce la creșterea științificității cunoașterii din domeniul contabilității și o apropiere de criteriile de validare practicate în științele naturii.

Însă, există și un risc: cercetarea pozitivistă din domeniul contabilității tinde să se transforme într-o teorie sociologică cantitativă legată de comportamentele actorilor implicați în jocul social al contabilității, abordare care se dezvoltă fără a urmări o anumită finalitate. În unele cazuri se semnaleză că dependența cercetătorilor contabili de tehnicile cantitative a produs o decuplare a cercetării universitare de nevoile reglementatorilor și de practica din domeniul contabilității (Tort, 2014: 22). De aceea, se pune întrebarea: care este finalitatea cercetării din contabilitate și cui trebuie să servească aceasta? O primă abordare ar fi aceea că cercetarea din contabilitate, ca orice tip de cercetare științifică, trebuie să aibă drept obiectiv cunoașterea științifică, independent de finalitatea acesteia, fiind bazată pe libertatea academică. Însă, această perspectivă trebuie acomodată la statutul contabilității, de practică organizațională. Drept urmare, cercetarea din domeniul contabilității trebuie să aibă ca ultimă finalitate *ameliorarea practicilor contabile* care să permită o funcționare mai bună a piețelor și societății. De aceea, între cercetarea din contabilitate și contabilitatea ca practică socială trebuie să existe o relație biunivocă. În acest sens, prin cercetarea contabilă ar trebui să se furnizeze o bază de reflecție și de acțiune privind evoluția practicii contabile în viitor. Apoi, la rândul său, mediul profesional trebuie să fie receptiv și permisiv față de cercetarea contabilă prin facilitarea accesului la materialul empiric necesar pentru a identifica noi cunoștințe care să crească științificitatea contabilității și să permită ameliorarea calității practicilor contabile și de audit.

Comisia americană de educație contabilă superioară (US, *The Commission on Accounting Higher Education: Pathways to a Profession*), un organism comun al AAA

și profesiei contabile americane (AICPA) recomandă integrarea cercetării contabile în pregătirea teoretică și practică a studenților, profesioniștilor contabili și educatorilor (Behn *et al.*, 2012: 597). În unele jurisdicții, organismele de normalizare contabilă ale profesiei contabile și mediul de afaceri sunt implicate în stimularea cercetării din domeniul contabilității. De exemplu, în Franța, *Autorité des normes comptables* (ANC) – organismul care realizează normalizarea contabilității are ca misiune principală stimularea activității de cercetare în contabilitate, implicându-se prin formularea unor teme de cercetare și finanțarea lor, încă din 2010, de la înființarea instituției (ANC, 2019). Tot în Franța, organismul profesiei auditorilor legali – *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* (CNCC), este implicat în cercetarea științifică, prin facilitarea accesului la cercetările de tren, furnizarea de subiecte de cercetare privind auditul și acordarea de finanțare pentru cercetătorii universitari și susținerea unei reviste de cercetare aplicată (Bouquot, 2019: 64). În România, CAFR – organismul profesional al auditorilor financiari – editează revista „Audit Financiar”, cu profil științific.

Putem concluziona că, deși cercetarea științifică în domeniul contabilității este un apanaj al universitarilor, este de dorit ca aceasta să fie susținută de toți actorii sociali interesați – organisme de stat, normalizatori contabili, mediul de afaceri și profesioniști, aceasta fiind o resursă esențială pentru ameliorarea practicii contabile și o mai bună funcționare a societății.

3. Concluzii: direcții de urmat pentru mediul universitar, normalizatorii contabili și profesia contabilă din România în viitorul previzibil

În România, formarea de bază în profesia contabilă, cu toate diferențierile de competență profesională, este una de tip universitar, cu filiere de licență, masterat și studii doctorale în domeniul contabilității. Organismele profesionale în domeniul contabilității, auditului și fiscalității din România – CECCAR, CAFR, CCF și Asociația Auditorilor Interni din România (AAIR) – asigură doar formarea continuă a membrilor săi. Universitatea, prin filierele academice aferente, este

unicul furnizor de cercetare în domeniul contabilității, auditului și fiscalității din România. Având în vedere specificul mediului universitar românesc din domeniul administrării afacerilor și contabilității, al normalizării contabilității, cât și modul de structurare și reglementare a profesiei contabile din România, pentru a face față noilor provocări care vor afecta profesia contabilă în viitorul apropiat, cu toate diferențierile ei, induse de tehnologiile informaționale emergente și de modelul creșterii sustenabile, pot fi formulate câteva mari direcții de evoluție, desprinse din literatura științifică și practicile internaționale:

- reconfigurarea *curriculei de formare universitară* pentru a furniza o educație contabilă superioară care să includă (*noile*) *tehnologiile informaționale emergente* pentru a forma competențele profesionale cerute de evoluția societății informaționale;
- integrarea tendințelor din cercetare privind *contabilitatea pentru sustenabilitate* în *curricula universitară* din domeniul contabilității și administrării afacerilor;
- introducerea de module privind *tehnologiile informaționale emergente* și de *contabilitate pentru sustenabilitate* în cursurile de *formare continuă* pentru *profioniștii contabili* din diverse specialități (experți contabili, auditori financiari, auditori interni, consultanți fiscali);
- asigurarea unei *integrări* între *mediul universitar* și cel al *organismelor profesionale* care să susțină cercetarea academică din domeniul contabilității și, în special, a *cercetării aplicate*;
- includerea în procesul de *normalizare* a contabilității românești de către instituțiile care au acest atribut (Ministerul Finanțelor Publice, Banca Națională a României și Autoritatea de Supraveghere Financiară, cât și în cel de *elaborare a reglementărilor* de către

organismele profesiei contabile, cu diferitele specializări – CECCAR, CAFR, CCFR, AAIR) a unei etape de *cercetare*, care să studieze aspectele doctrinare și de impact ale noilor reglementări, inclusiv prin valorificarea cercetării academice, pentru a asigura o reglementare de calitate, coerentă și stabilă a mediului de afaceri, administrației publice și a profesiei contabile românești;

- elaborarea unui cadru normativ local sub formă de ghid, normă etc. privind *contabilitatea pentru sustenabilitate*, pe baza cerințelor directivei europene, a celor mai bune practici internaționale și a rezultatelor cercetării, prin implicarea normalizatorilor contabili, a profesiei și a mediului de cercetare academică;
- implicarea *mediului de afaceri* și a organismelor profesionale în *cercetarea aplicată* din contabilitate, audit și fiscalitate prin formularea unor teme de cercetare doctorală și finanțarea lor.

Actualmente, tendințele din societatea postmodernă occidentală încep să se regăsească, mai mult sau mai puțin, și în mediul românesc. Chiar dacă cercetarea locală în domeniul contabilității este într-o fază emergentă prin raportare la cele mai înalte standarde internaționale, tehnologiile informaționale – internetul și accesul la unele baze de date – permit cercetătorului local contactul cu rezultatele unor cercetări dintre cele mai avansate pe plan internațional. Trecerea în revistă a câtorva mutații posibile asupra profesiei contabile și a raportării corporatiste induse de evoluțiile actuale din societatea postmodernă impun în mediul românesc o regândire a tehnologiei sociale a contabilității prin instituțiile care îi asigură funcționarea: universitatea, ca principal furnizor de educație și cercetare în domeniul contabilității, mediul de afaceri ca beneficiar și profesia contabilă, ca deținătoare a cunoașterii profesionale, toate conlucrând pentru susținerea cercetării științifice.

BIBLIOGRAFIE

1. Albu, N., Albu, C.N., Dumitru, M., Dumitru, V.F. (2013), Plurality or convergence in sustainability reporting standards?, *Amfiteatru Economic*, Vol. 15, No. 7, pp. 729-742.
2. Arntz, M., Gregory, T. and Zierahn, U. (2016), The Risk of Automation for Jobs in OECD Countries: A Comparative Analysis, *OECD Social, Employment and Migration Working Papers*, No. 189, OECD Publishing, Paris.
<http://dx.doi.org/10.1787/5j1z9h56dvq7-en>
3. Barker, R., Kasim, T. (2016), Integrated Reporting: Precursor of a Paradigm Shift in Corporate Reporting? in Mio C. (eds.) *Integrated Reporting*. Palgrave Macmillan, London.

4. Behn, B.K.(chair), Ezzell, W.F, Murphy, L.A., Rayburn, J.D., Stith, M.T., and Strawser, J.R. (2012), The Pathways Commission on Accounting Higher Education: Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants, *Issues in Accounting Education*, Vol. 27, No. 3, pp. 595-600.
5. Berg, P.O. (1989), Postmodern Management? From Facts to Fiction in Theory and Practice, *Scandinavian Journal of Management*, 5(3), pp. 201-217.
6. Bettencourt, L.M.A., and Kaur, J. (2011), Evolution and Structure of Sustainability Science, *Proceedings of the National Academy of Sciences USA (PNAS)*, vol. 108, no. 49, pp. 19540-19545.
7. Bouquot, J. (2019), La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et la recherche en audit, *Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées – ACCRA*, No. 5, pp. 61-64, DOI : 10.3917/accra.005.0061
8. Brinkman, B. (2014), Sustainability: The First Postmodern Discipline, *Huffpost*, 16 November 2014, at https://www.huffpost.com/entry/sustainability-the-first_b_5831654
9. Chiu, V., Liu, Q., Muehlmann, B., Baldwin, A.A. (2019), A bibliometric analysis of accounting information systems journals and their emerging technologies contributions, *International Journal of Accounting Information Systems*, 32: 24-43.
10. Dai, J. and Vasarhelyi, M.A. (2017), Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance, *Journal of Information Systems*, Vol. 31, No. 3, pp. 5-21.
11. Desplebin, O., Lux, G., Petit, N. (2019), Comprendre la blockchain : quels impacts pour la comptabilité et ses métiers, *Audit Comptabilité Contrôle : Recherches Appliquées*, No. 5, pp. 5-23.
12. Diouf, D. and Boiral, O. (2017), The quality of sustainability reports and impression management: A stakeholder perspective, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, No. 3, pp. 643-667.
13. Elliott, R.K., Jacobson, P.D. (2002), The evolution of the knowledge professional, *Accounting Horizons* 16 (1), 69-80.
14. Flower, J. (2015), The international integrated reporting council: a story of failure, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 27 No. 2, pp. 1-17.
15. Frey, C.B. and Osborne, M.A. (2013), The Future of Employment: How Susceptible are Jobs to Computerization?, *University of Oxford*.
16. Friedman, M. (1970), The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits, *The New York Times Magazine*, September 13, at <http://www.umich.edu/~thecore/doc/Friedman.pdf>
17. Ghomshei, M. (2009), Postmodern sustainability, *International Journal of Engineering and Interdisciplinary Mathematics*, pp. 103-106.
18. Grover, P., Kar, A.K. and Janssen, M. (2019), Diffusion of blockchain technology: insights from academic literature and social media analytics, *Journal of Enterprise Information Management*, Vol. 32, No. 5, pp. 735-757.
19. Idowu, S.O., Dragu, I., Tiron-Tudor, A., Fracas, T.V. (2016), From CSR and Sustainability to Integrated Reporting, *International Journal of Entrepreneurship and Innovation*, vol. 4, no. 2, pp. 143-151.
20. Kates, R.W. (2017), Sustainability science, in *The International Encyclopedia of Geography*, Edited by Richardson D., Castree N., Goodchild M.F., Kobayashi A., Liu W., and Marston R.A., Published by *John Wiley & Sons*.
21. Kruskopf, S., Lobbas, C., Meinander, H., Söderling, K., Eds. Martikainen, M. and Lehner, OM. (2019). Digital Accounting: Opportunities, Threats and the Human Factor. *ACRN Oxford Journal of Finance and Risk Perspectives*, No. 8, Special Issue Digital Accounting, 1-15.
22. Mattessich, R. (1989), Accounting and the input-output principle in the ancient and prehistoric world, *Abacus*, 25(2):74-84.
23. McCallig, J., Robb, A., Rohde, F. (2019), Establishing the representational faithfulness of financial accounting information using multiparty security, network analysis and a blockchain, *International Journal of Accounting Information Systems* 33 (2019) 47–58.
24. Moehrle, S.R., Anderson, K.L., Ayres, F.L., Bolt-lee, C.E., Debreceny, R.S., Dugan, M.T., Hogan, C.E., Maher, M.W. and Plummer E. (2009), The Impact of Academic Accounting Research on Professional Practice: An Analysis by the AAA Research Impact Task Force, *Accounting Horizons*, Vol. 23, No. 4, pp. 411-456.

25. Montagna, P. (1997), Modernism vs. postmodernism in management accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 8, Issues 1–2, pp. 125-145.
26. Roseberry, L., (2007), Towards a Discourse Analysis of the Corporate Social Responsibility/Accountability Debate, *Copenhagen Business School, Center for Corporate Social Responsibility*, Working paper no. 02.
27. Rozario A.M., and Vasarhelyi M.A. (2018), Auditing with Smart Contracts, *The International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 18, pp. 1-27.
28. Schmitz J., Leoni G. (2019), Accounting and auditing at the time of blockchain technology: a research agenda, *Australian Accounting Review*, doi: epdf/10.1111/auar.12286
29. Tort E, (2014), Quelques éléments concernant la recherche comptable en France, *Revue Française de Comptabilité*, No. 472, pp. 18-22.
30. Unerman, J., Chapman, C. (2014), Academic contributions to enhancing accounting for sustainable development, *Accounting, Organizations and Society*, 39, 385-394.
31. Vollmer, H. (2019), Accounting for tacit coordination: The passing of accounts and the broader case for accounting theory, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 73, pp. 15-34.
32. AACSB International (2018), *Eligibility Procedures and Accreditation Standards for Accounting Accreditation*, at <https://www.aacsb.edu/-/media/aacsb/docs/accreditation/accounting/standards-and-tables/2018-accounting-standards.ashx?la=en>
33. ANC (Autorité des normes comptables), 2019, *Recherche*, <http://www.anc.gouv.fr/cms/sites/anc/accueil/recherche.html>
34. Deloitte, (2019), Deloitte's 2019 Global Blockchain Survey, at https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/se/Documents/risk/DI_2019-global-blockchain-survey.pdf
35. EU, (2014), Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups, *Official Journal L 330*, 15.11.2014, p. 1–9.
36. EU, (2018), European Parliament, Report on Blockchain: a forward-looking trade policy (2018/2085(INI)), A8-0407/2018, at http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0407_EN.pdf
37. GRI (2019), GRI Standards, <https://www.globalreporting.org/standards>
38. IAESB, (2014), Exposure Draft – Proposed framework for international education standards, at <http://www.ifac.org/publications-resources/proposed-framework-international-education-standards-2014>
39. IAESB (2015), Framework for International Education Standards for Professional Accountants and Aspiring Professional Accountants at https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAESB-Framework-for_IES-for-Professional-Accountants-and-Aspiring-Professional-Accountants.pdf
40. IASB (2018), Conceptual Framework for Financial Reporting, *IFRS Foundation*.
41. IASPlus (2019), International Integrated Reporting Council (IIRC), <https://www.iasplus.com/en/resources/sustainability/iirc#formation>
42. ICAEW, (2018), Blockchain and the future of accountancy, at <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/information-technology/technology/blockchain-and-the-future-of-accountancy.ashx>
43. IESBA (2011), A proposed definition of 'professional accountant' – a staff paper prepared for consultation, https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/5890_0.pdf
44. IESBA (2018), International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards), at <https://www.iasb.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>
45. IIRC (International Integrated Reporting Council) (2013), *The International <IR> Framework*, at <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
46. ISO (International Organization for Standardization) (2015), ISO 26000 and the International Integrated Reporting Framework <IR> Framework briefing summary, <https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/en/PUB100402.pdf>
47. KPMG (2017), The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017, *KPMG International Cooperative*.

Adoptarea practicilor de raportare nefinanciară ale companiilor cotate la Bursa de Valori din București

*Drd. Alexandra-Oana MARINESCU,
Academia de Studii Economice București,
e-mail: alexandra.marinescu@cig.ase.ro*

Rezumat

În era transformării continue, situațiile financiare și-au pierdut relevanța în fața investitorilor. În consecință, investitorii cer publicarea de informații nefinanciare pentru a putea lua decizii înțelepte. Obiectivul acestei lucrări este de a arăta potențialul companiilor cotate la Bursa de Valori București (BVB) de a publica informații nefinanciare, printr-un raport separat față de raportul anual, având ca scop atragerea investitorilor și de a crea o imagine internațională. Astfel, pentru atingerea acestui obiectiv, s-au analizat companiile cotate la BVB care fac parte din sectoare diferite de activitate. Acest studiu arată tendința companiilor de a imita cele mai bune practici în vederea elaborării rapoartelor. Cu toate acestea, România încă se confruntă cu dificultăți în înțelegerea noului concept de raportare nefinanciară.

Cuvinte cheie: raportare nefinanciară; România; transparență; companii cotate

Clasificare JEL: M14

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Marinescu, A-O., (2020), Adoption of Non-Financial Reporting Practice of the Companies Listed on Bucharest Stock Exchange, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 1(157)/2020, pp. 209-218, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/157/007

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/157/007>

Data primirii articolului: 16.08.2019

Data revizuirii: 6.10.2019

Data acceptării: 20.01.2020

1. Introducere

Globalizarea este un motor pentru noile evoluții ale informațiilor cu caracter non-financiar. Conceptul de raportare nefinanciară a fost definit și dezvoltat de numeroși autori, precum: Bowen (1953), Fredrick (1960), Davies (1973), Elkington (1997), Carroll 1999, Contrafatto (2014) și mulți alții. Dar nu în ultimul rând, acest concept a fost impus de societate și susținut și de companii, (Contrafatto, 2014). Bowen (1953) susține că raportarea nefinanciară se referă la obligațiile managerilor de a urmări aceste politici, aceste decizii sau să urmeze acele linii de acțiune care sunt dorite de valorile societății noastre. Fredrick (1960) arată că există un singur mecanism de raportare nefinanciară menit să-și să folosească resursele și să mărească profiturile, atât timp cât acestea rămân în interiorul regulilor, și anume, se angajează într-o competiție deschisă și liberă fără înșelăciune sau fraudă. Carroll (1979) descrie raportarea nefinanciară ca un concept multistrat care poate fi diferențiat în patru aspecte interdependente: economice, juridice, etice și filantropice. Carroll prezintă aceste aspecte într-o piramidă, formată din niveluri consecutive. Astfel încât pentru a atinge o raportare nefinanciară de calitate, companiile trebuie să atingă toate cele patru niveluri, în mod consecutiv.

Scopul acestui studiu este de a analiza orientarea companiilor românești de a publica informații nefinanciare.

2. Recenzia literaturii de specialitate

Comunicarea de aspecte nefinanciare a fost voluntară pentru marile companii din Europa până în momentul apariției Directivei 2014/95/UE, cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 2017 și în România prin OMFP 1938/2016, unde s-a introdus "Declarația nefinanciară".

Prin urmare, acest aspect este arătat și de KPMG prin sondajul realizat în 2017, care arată o ușoară creștere a numărului companiilor ce raportează informații privind dezvoltarea durabilă. Mai exact, 74 companii din N100 (primele 100 de companii din România în funcție de cifra de afaceri) publică informații referitoare la dezvoltarea durabilă, adică aproape trei sferturi (72%) dintre companiile mari și mijlocii la nivel mondial nu includ riscurile financiare aferente schimbărilor climatice în rapoartele financiare anuale.¹

¹ <https://home.kpmg.com/ro/ro/home/presa/comunicate-presa/2017/10/cr-reporting-2017-survey.html>

Directiva 2014/95/UE devine un impuls pentru companiile care își desfășoară activitatea în România și, pentru a se alinia la noile cerințe de sustenabilitate și la politica societății mame, companiile au adoptat practici sociale și de mediu, cum ar fi raportarea socială și de mediu (SER).

Această aliniere a condus la o literatură variată (Spence, 2007, Andrew C. Call, et al., 2017, Kin Lo, et al., 2017). Deși nu știm de ce entitățile raportează, Spence (2007) afirmă că există o nevoie urgentă de a dezvălui informații nefinanciare. Această afirmație este contrazisă de Gray (2010), care revine și afirmă că entitățile nu răspund de impactul lor social și de mediu.

Raportarea nefinanciară determină companiile să fie transparente, răspunzătoare de performanța lor generală și impactul lor asupra supraevaluării, urmărirea obiectivului dezvoltării durabile (Hartman et al. 2007; Nielsen et al., 2007). Acest concept de raportare nefinanciară este în legătură directă cu guvernarea corporativă, care completează raportarea financiară. Guvernarea corporativă arată că interesele managerilor sunt alinate cu cele ale acționarilor (Jensen, 1993; Mehran, 1995; Shleifer și Vishny, 1997).

De asemenea, dezvăluirea de informații nefinanciare oferă rapoartelor o asigurare externă cu privire la credibilitatea și legitimitatea proceselor de gestionare și la comunicarea eficientă a performanței durabile către toate părțile interesate. Jo et al. (2011, 2012) arată că angajamentul pentru raportarea de informații nefinanciare afectează pozitiv performanța corporativă, deoarece activitățile privind raportarea de informații nefinanciare pot rezolva conflictele dintre manageri și părțile interesate. De asemenea, publicarea de informații nefinanciare crește identificarea clienților și încrederea acestora (Su et al., 2017). Kim et al. (2017) au constatat că există o relație pozitivă între percepția publicării de informații nefinanciare și angajați. Randamentul angajaților și condițiile de muncă conduc la un angajament afectiv și la un comportament organizațional la locul de muncă.

Raportarea nefinanciară devine o punte de informare pentru părțile interesate, reprezentată printr-un raport. De asemenea, entitățile din sectorul industrial au început să facă față presiunilor crescânde ale diferitor părți interesate pentru a lua în considerare impactul operațiunilor lor asupra mediului natural (Abbas et al. 2019). Prin urmare, schimbarea climatului natural și creșterea semnificativă a poluării aerului, apei și solului

(Li et al., 2018) împing firmele din sectorul industrial să renunțe la dependența de resursele de energie fosilă care provoacă pericole pentru mediu și să înceapă capitalizarea resurselor regenerabile (Ji et al., 2019; Sepehri et al., 2018).

Boesso et al. (2007) și Van der Laan Smith et al. (2005) au prezentat pentru prima oară ce este raportul anual.

Raportul anual (annual report, engl.) este recunoscut ca o metodă principală de comunicare cu părțile interesate, furnizând atât informații financiare, cât și nefinanciare, după cum reiese din cercetări, observându-se variații ale calității și nivelului raportării nefinanciare în rapoartele anuale. **Rapoartele de sustenabilitate (sustainability reports, engl.)** oferă o viziune a organizației în ceea ce privește activitățile sale sociale și furnizează un supliment la situațiile financiare, asigurând informații despre un anumit set de activități ale organizației (Orhan et al., 2011).

În cadrul acestei lucrări se urmărește potențialul companiilor cotate la Bursa de Valori București de a publica informații nefinanciare, printr-un raport separat față de raportul anual. Pentru aceasta, s-a realizat un studiu de caz pe companii cotate la Bursa de Valori București (BVB). Importanța acestei cercetări este dată de faptul că raportarea nefinanciară este un concept relativ nou în România.

În continuare, lucrarea este structurată astfel: următoarea parte prezintă metodologia cercetării, altă parte analizează rapoartele anuale din punct de vedere al publicării informațiilor nefinanciare, urmată de analizarea conformității rapoartelor anuale cu principiile raportării nefinanciare. Ultima parte cuprinde concluziile și limitele acestui studiu, precum și direcțiile de cercetare viitoare.

3. Metodologia cercetării

Companiile românești au fost analizate cu ajutorul unui chestionar inițial cuprinzând 22 de companii listate la Bursa de Valori București (BVB). Cercetarea are la bază doi indici de selecție:

- BET PLUS (BUCHAREST EXCHANGE TRADING PLUS INDEX);
- BET-NG (BUCHAREST EXCHANGE TRADING ENERGY & RELATED UTILITIES INDEX).

Procesul de selecție a mai avut la bază trei criterii:

- Companiile trebuie să aibă peste 500 de angajați;

- Să aibă și capital românesc;
- Informațiile financiare și nefinanciare să fie publice pentru părțile interesate.

Au fost selectate 22 de companii din sectorul industrial care au și capital românesc. În urma analizei, a rezultat că numai 12 companii răspund criteriilor de mai sus. Compania "ROMPETROL WELL SERVICES SA" a fost exclusă din analiză deoarece raportul anual era prezentat la nivel de grup și companie. "ALRO S.A.", "TERAPLAST SA" și "ROMCARBON SA" au fost eliminate deoarece nu aveau capital românesc, iar entitățile "IAR SA Brașov", "TURBOMECHANICA S.A.", "ELECTROARGEȘ SA", "CEMACON SA", "ALUMIL ROM INDUSTRY S.A.", "Electromagnetica" au fost eliminate deoarece criteriul privind numărul de salariați nu era respectat (vezi **Tabelele nr. 1 și 2**).

Obiectivul acestui studiu este de a analiza orientarea companiilor de a publica informații nefinanciare. Pentru a atinge acest obiectiv, ne-am propus următoarele ipoteze:

H1: *Companiile cotate la BVB cu peste 500 de angajați sunt pregătite să publice informații nefinanciare în conformitate cu Directiva 2014/95/UE.*

H2: *Raportarea nefinanciară oferă entităților avantaje viitoare pentru companiile care activează la nivel global.*

H3: *Raportarea nefinanciară oferă transparență informațiilor publicate de companiile cotate la BVB pentru părțile interesate.*

Anul de referință ales pentru analiza rapoartelor este 2018. Rapoartele au fost descărcate de pe site-ul companiilor, iar pentru a arăta „conformitatea rapoartelor anuale privind respectarea principiilor raportării nefinanciare”, am adaptat metodologia folosită în studiul lui Grougiou et al. (2014).

Am creat un model bazat pe scoruri de la 1-5, după cum se poate observa în **Tabelul nr. 3**.

Pentru a se obține scorul 5, companiile trebuie să urmeze 3 criterii:

- Să publice un raport de sustenabilitate pentru anul 2018;
- Să aibă o secție specială privind relația cu investitorii;
- Să respecte în totalitate cele șase principii.

Pentru a obține scorul 4, companiile trebuie să aibă publicat un raport de sustenabilitate pe o perioadă de cel puțin 1 an. Pentru a obține scorul 3, companiile trebuie să aibă publicate informații nefinanciare, de exemplu într-o broșură care să explice orientarea sa spre raportare nefinanciară. Scorul 1 a fost obținut de

companiile care au raport, dar nu de sustenabilitate, ci, de exemplu, prezintă informații privind raportarea nefinanciară în rapoarte denumite "Donații". Iar scorul 0 este obținut de companiile care nu au niciun criteriu din cele enunțate mai sus.

Tabelul nr. 1. Eșantionul inițial al cercetării(1)

Nr.	Simbol BVB	Firme	Piață	Sector de activitate	Nr. angajați – 2018	Capital românesc (%)
1	TGN	S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Utilități (gaze naturale)	4.284	58,51
2	COTE	CONPET	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Servicii (transport prin conducte)	1.635	58,72
3	SNG	S.N.G.N. ROMGAZ S.A.	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Utilități (gaze naturale)	5.604	70,01
4	TEL	C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Utilități (energie electrica)	2.102	58,69
5	EL	SOCIETATEA ENERGETICĂ ELECTRICA SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Utilități (energie electrica)	7.995	48,79
6	SNN	S.N. NUCLEARELECTRICA SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Utilități (energie electrica)	2.002	82,5
7	ALR	ALRO S.A.	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (aluminiu și bauxită)	x	x
8	ARS	AEROSTAR SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (aeronave și nave spațiale)	1.878	71,30
9	CMP	COMPA SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (piese și accesorii auto)	2.094	54,6
10	TRP	TERAPLAST SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (materiale pentru construcții)	x	x

Sursă: Prelucrare proprie

Tabelul nr. 2. Eșantionul inițial al cercetării(2)

Nr.	Simbol BVB	Firme	Piață	Sector de activitate	Nr. angajați- 2018	Capital românesc (%)
1	PTR	ROMPETROL WELL SERVICES SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Utilități (petrol)	x	x
2	SNP	OMV PETROM SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Utilități (petrol)	12.498	33,21
3	OIL	OIL TERMINAL SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Servicii (manipulări)	927	59,62
4	RRC	ROMPETROL RAFINARE SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Utilități (petrol)	1.126	44,7
5	IARV	IAR SA Brașov	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (mentenanță, reparații și reparații capitale pentru elicopterele)	x	x
6	VNC	VRANCART SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (hârtie, carton și ambalaje de hârtie)	1.133	74,72

Nr.	Simbol BVB	Firme	Piață	Sector de activitate	Nr. angajați-2018	Capital românesc (%)
7	TBM	TURBOMECANICA S.A.	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (componente pentru aeronave)	x	x
8	CEON	CEMACON SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (cărămizi)	x	x
9	ELGS	ELECTROARGEȘ SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (aparate electrocasnice)	x	x
10	ROCE	ROMCARBON SA	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (plăci și profile din plastic)	x	x
11	ALU	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A.	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (profile de aluminiu)	x	x
12	ELMA	Electromagnetica	PIAȚA REGLEMENTATĂ	Industrial (instrumente și dispozitive pentru măsură, verificare, control, navigație)	x	x

Sursă: Prelucrare proprie

4. Analiza rapoartelor anuale din punct de vedere al publicării informațiilor nefinanciare

Am analizat rapoartele publicate de fiecare companie aflate pe pagina web BVB și pe site-ul acestora. Anul de referință folosit este 2018. Rapoartele publicate și analizate sunt rapoartele anuale și rapoartele de sustenabilitate.

Conform „Ghidului privind raportarea informațiilor nefinanciare”, obiectivul entităților este să publice informații nefinanciare (ecologice, sociale și referitoare la aspecte guvernamentale) care să fie de calitate ridicată, relevante, utile, consecvente și comparabile, astfel încât să se favorizeze creșterea economică într-un mod brusc și durabil și să asigure transparență pentru părțile interesate.

Astfel, în afară de respectarea obligativității întocmirii rapoartelor anuale în conformitate cu Regulamentul Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare – CNVM nr. 1/2006, pe site-urile web ale companiilor putem găsi și alte rapoarte intermediare, de exemplu: Raportul auditorilor individual în conformitate cu IFRS, Bugetul de

venit și cheltuieli, Raport individual privind plățile efectuate către Guvern și alte rapoarte.

Rapoartele anuale sunt întocmite în conformitate cu Regulamentul Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare – CNVM nr. 1/2006 și prezintă informații privind desfășurarea activității entității, despre desfășurarea exercițiului financiar încheiat, informații despre responsabilitatea socială și protecția mediului, strategia entității, managementul riscului și informații legate de managementul societății și structura acționariatului, cât și informații despre piața acțiunilor emise de entități. Pentru înțelegerea completă de către părțile interesate a componentelor cheie din structura de valori a unei entități, entitățile s-au orientat în a publica voluntar informații nefinanciare. Astfel, informațiile nefinanciare permit identificarea aspectelor esențiale și evaluarea acestora.

Toate informațiile sunt incluse într-un raport suplimentar, realizat voluntar, dar și obligatoriu (începând cu anul 2017 acestea devin mandatorii) de către companiile cotate la BVB, denumit ”Raport de sustenabilitate”, ”Broșura de responsabilitate socială corporativă (CSR)”, ”Raport de mediu” și ”Responsabilitate socială” (vezi Tabelul nr. 3).

Tabelul nr. 3. Companii cu rapoarte obligatorii și voluntare

Nr.	Simbol BVB	Firme	Rapoarte obligatorii	Rapoarte voluntare
1	TGN	S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.	x	x
2	COTE	CONPET	x	x
3	SNG	S.N.G.N. ROMGAZ S.A.	x	x
4	TEL	C.NT.E.E. TRANSELECTRICA	x	x

Nr.	Simbol BVB	Firme	Rapoarte obligatorii	Rapoarte voluntare
5	EL	SOCIETATEA ENERGETICĂ ELECTRICA SA	x	x
6	ARS	AEROSTAR SA	x	
7	CMP	COMP A SA	x	
8	SNP	OMV PETROM SA	x	x
9	OIL	OIL TERMINAL SA	x	
10	RRC	ROMPETROL RAFINARE SA	x	
11	VNC	VRANCART SA	x	
12	SNN	S.N. NUCLEARELECTRICA SA	x	x

Sursă: Prelucrare proprie

5. Conformitatea rapoartelor anuale cu principiile raportării nefinanciare

Conformitatea rapoartelor anuale și a rapoartelor de sustenabilitate cu principiile raportării nefinanciare este determinată de următoarele aspecte:

- respectarea celor șase principii privind performanța raportării nefinanciare;
- prezentarea modelului de afacere;
- descrierea structurii acționariatului;
- prezentarea principiilor de guvernare corporativă și a riscului;

- prezentarea orientării entităților spre activitățile sociale și de mediu.

Am analizat fiecare companie în parte și din Tabelul nr. 3 rezultă că numai șapte companii au publicat pe site-ul lor un raport de sustenabilitate. Cele șase principii care au fost aplicate pentru a evidenția gradul de respectare a conceptului de raportare nefinanciară sunt:

- Publicarea de informații semnificative;
- Informații corecte, echilibrate și ușor de înțeles;
- Informații cuprinzătoare, dar concise;
- Informații strategice și prospective;
- Informații orientate către părțile interesate;
- Informații consecvente și coerente.

Tabelul nr. 4. Scoruri obținute pentru Principiile CSR (1)

Nr.	Companii	Publicarea de informații semnificative	Informații corecte, echilibrate și ușor de înțeles	Informații cuprinzătoare, dar concise
1	S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.	5	3	2
2	CONPET	5	4	2
3	S.N.G.N. ROMGAZ S.A.	5	4	5
4	C.NT.E.E. TRANSELECTRICA	5	3	1
5	SOCIETATEA ENERGETICĂ ELECTRICA SA	5	5	5
6	AEROSTAR SA	5	3	1
7	COMP A SA	5	3	1
8	ROMPETROL RAFINARE SA	5	3	1
9	OIL TERMINAL SA	5	3	1
10	VRANCART SA	5	3	1
11	S.N. NUCLEARELECTRICA SA	5	3	2
12	OMV PETROM SA	5	5	5

Sursă: Prelucrare proprie

Tabelul nr. 5. Scoruri obținute pentru Principiile CSR (2)

Nr.	Companii	Informații strategice și prospective	Informații orientate către părțile interesate	Informații consecvente și coerente
1	S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.	0	1	2
2	CONPET	2	1	0
3	S.N.G.N. ROMGAZ S.A.	5	5	5
4	C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA	1	0	0
5	SOCIETATEA ENERGETICĂ ELECTRICA SA	5	5	5
6	OIL TERMINAL SA	2	0	1
7	COMPA SA	2	0	1
8	AEROSTAR SA	2	0	1
9	ROMPETROL RAFINARE SA	2	0	1
10	VRANCART SA	2	0	1
11	S.N. NUCLEARELECTRICA SA	0	1	2
12	OMV PETROM SA	5	5	5

Sursă: Prelucrare proprie.

În **Tabelul nr. 4** și **Tabelul nr. 5** se pot observa atât conformitatea, cât și gradul de uniformitate cu cele 6 principii privind raportarea nefinanciară. De aici putem distinge că pentru criteriul **"publicarea de informații semnificative"** scorul obținut de toate companiile este 5. Ceea ce semnifică că toate cele 12 companii prezintă informații despre:

- Modelul de afacere;
- Principalele aspecte sectoriale;
- Interesele și așteptările părților interesate.

În cazul celui de-al doilea criteriu – **"informații corecte, echilibrate și ușor de înțeles"**, scorul pentru cele 6 companii este între 4 și 5, scorul 5 este obținut de către OMV PETROM SA și SOCIETATEA ENERGETICĂ ELECTRICA SA, iar S.N.G.N. ROMGAZ S.A. obține scorul 4, fapt ce arată că datele disponibile sunt fiabile și transparente, de exemplu: pot fi prezentate într-o limbă de largă circulație.

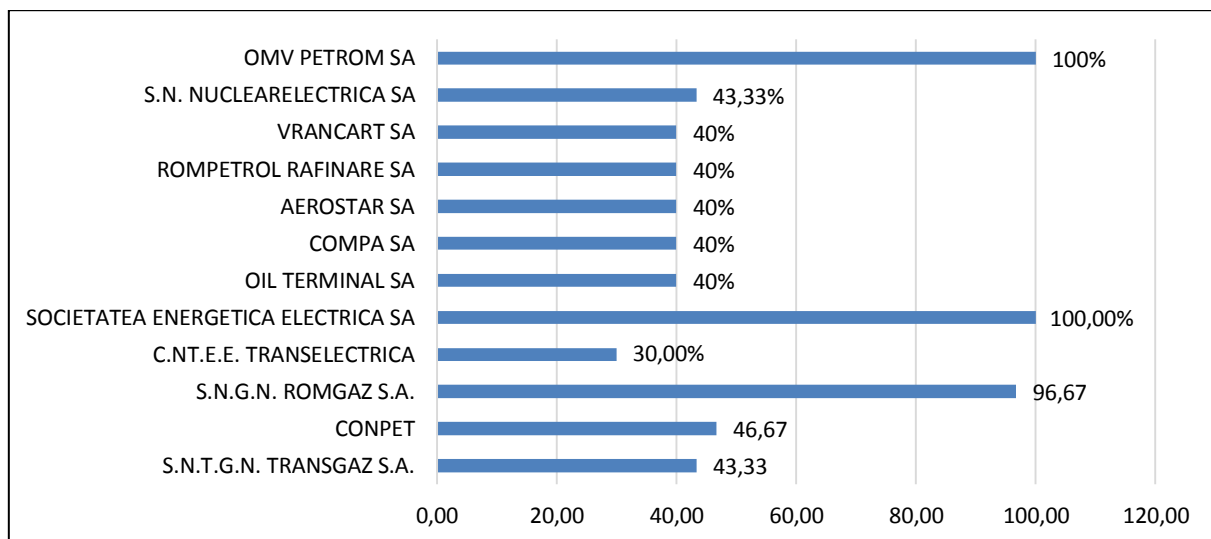
Al treilea criteriu **"informații cuprinzătoare, dar concise"** face referire la prezentarea de informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului și combaterea corupției și a dării de mită.

Al patrulea criteriu privind **"informații strategice și prospective"** urmărește dacă entitățile sunt orientate spre dezvoltarea durabilă a afacerii, evidențiindu-se o singură companie, care obține 0, și anume S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A.

Al cincilea criteriu **"informații orientate către părțile interesate"** trebuie să prezinte capacitatea companiilor de a publica informații semnificative cu privire la relația cu părțile interesate și pot explica modul în care aceasta le influențează deciziile, iar criteriul al șaselea **"Informații consecvente și coerente"** se rezumă la capacitatea companiilor de a identifica relațiile și legăturile dintre modelul de afaceri și aspectele referitoare la corupție și dare de mită. Pentru aceste criterii se observă că punctajul cel mai mare îl obțin cele 3 companii: SOCIETATEA ENERGETICĂ ELECTRICA SA, S.N.G.N. ROMGAZ S.A. și OMV PETROM SA, celelalte companii având un grad de orientare între 1 și 0

Figura nr. 1 arată nivelul de conformitate cu principiile raportării nefinanciare. Pentru fiecare companie am calculat totalul scorurilor din **Tabelul nr. 4** și **Tabelul nr. 5**, scorurile fiind exprimate în valori procentuale.

Figura nr. 1. Nivelul de conformitate a companiilor cu Principiile CSR



Sursă: Prelucrare proprie

Figura nr. 1 și Tabelul nr. 5 arată că OMV PETROM SA, S.N.G.N. ROMGAZ S.A. și SOCIETATEA ENERGETICĂ ELECTRICA SA au cel mai mare grad de conformitate cu "Ghidul privind raportarea informațiilor nefinanciare", cât și cu politicile GRI G4 Core (Global Reporting Initiative), conform prezentării site-ului acestora.

În privința entităților OMV PETROM SA, S.N.G.N. ROMGAZ S.A. și SOCIETATEA ENERGETICĂ ELECTRICA SA s-a observat că acestea prezintă separat informații nefinanciare într-un mod transparent și anume printr-un raport intitulat "Raport de sustenabilitate". OMV PETROM SA prezintă informații nefinanciare din anul 2011, SOCIETATEA ENERGETICĂ ELECTRICA SA din anul 2016, iar S.N.G.N. ROMGAZ S.A. a început să publice un raport separat începând cu anul 2017.

Raportul companiei OMV PETROM SA se găsește separat pe pagina web a companiei, la secțiunea "Sustenabilitate", iar la "Rezultate" se pot găsi rapoartele de sustenabilitate începând cu anul 2011. În urma analizei, raportul de referință a fost raportul din anul 2018, care descrie modul în care gestionează și sesizează probleme de mediu, sociale și de guvernare corporatistă. Raportul de sustenabilitate al companiei OMV PETROM SA începe în prima parte cu o secțiune intitulată "Despre raport", în care prezintă pe scurt

rezultatele consolidate ale Grupului OMV Petrom pentru anul financiar 2018. A doua parte este axată pe principiul "publicării de informații semnificative", oferind informații despre structura acționariatului, descriind modelul de afaceri, guvernarea corporativă, managementul riscului și responsabilitatea produsului. Totodată, urmărește crearea dezvoltării durabile a companiei și nu în ultimul rând, implicarea în protecția mediului și responsabilitatea socială. Responsabilitatea socială este bine evidențiată. OMV PETROM SA descrie fiecare program în parte, este axat pe dezvoltarea comunității în care activează, cât și pe indivizii care contribuie la dezvoltarea unui business responsabil. Secțiunea *protecția mediului* este descrisă printr-o multitudine de programe, în general axate pe factori care acționează direct asupra mediului înconjurător, de exemplu: emisiile de dioxid de carbon și folosirea resurselor de apă. Raportul de sustenabilitate al SOCIETĂȚII ENERGETICE ELECTRICA SA este simetric cu cel prezentat de OMV PETROM SA, iar raportul de sustenabilitate al S.N.G.N. ROMGAZ S.A. putem observa că este în categoria responsabilitate socială, neavând o implicare atât de ridicată precum OMV PETROM SA.

Prin urmare, celelalte entități, CONPET și S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., prezintă rapoarte sub formă de broșuri care nu sunt fiabile, actualizate și detaliate. De

exemplu, CONPET și S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A. au publicat doar "Raportul anual privind situația sponsorizărilor acordate". Numai S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A. are în plus "Broșura de responsabilitate socială corporativă (CSR)", S.N. NUCLEARELECTRICA SA are "Declarația de responsabilitate socială corporatistă" și C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA are un "Raport de mediu (ultima variantă din 2007)", dar acestea nu sunt actualizate.

Nivelul de conformitate a companiilor românești cu Principiile CSR nu poate fi același, deoarece fiecare companie prezintă informații nefinanciare care pot fi semnificative în funcție de tipul de activitate, pentru a reflecta o imagine corectă a entității, dar considerăm că și celelalte companii ar trebui să acorde o atenție deosebită în a publica informații nefinanciare, în primul rând pentru a oferi o transparență mai ridicată asupra rapoartelor.

6. Concluzii

Odată cu creșterea globalizării, companiile au început să se orienteze către oferirea de noi informații privind raportarea nefinanciară, într-un mod voluntar, obligate de compania mamă, dar și de către Directiva 2014/95/UE. Raportarea nefinanciară este un nou concept, aflat în plină dezvoltare pentru România, ca urmare a aplicării Directivei 2014/95/UE.

În ceea ce privește prima ipoteză, putem observa că doar șapte companii cotate la BVB cu peste 500 de angajați sunt pregătite și publică informații nefinanciare. Deși România face parte din UE din 2007, conform lui Gușe et al. (2014), aceasta nu reușește încă să se adapteze la noile reglementări impuse de noua directivă.

Rezultatele obținute din analiza celor șapte companii sunt susținute și de Gușe et al. (2016) care afirmă că majoritatea rapoartelor sunt companii multinaționale influențate de raportarea de la nivel de grup. Acest studiu arată că firmele adoptă cele mai bune practici de raportare, chiar dacă nu sunt solicitate de legislația în vigoare pentru a publica informații nefinanciare.

A doua ipoteză se referă la avantajele pe care le pot obține companiile care publică informații către părțile interesate. Acestea sunt evidențiate de mai mulți autori, precum Gray (2000), Steyn (2014) și Vaz et al. (2016). Autorii au arătat că un nivel ridicat al unei raportări nefinanciare conduce la îmbunătățirea imaginii companiei prin: atragerea de investitori noi;

transparența ridicată a informației; niveluri mai înalte de încredere cu părțile interesate; reducerea costurilor, inclusiv costul scăzut al capitalului și, de asemenea, risc de reputație mai scăzut; o mai bună identificare a oportunităților; îmbunătățirea procesului de gestionare a riscurilor; date exacte nefinanciare disponibile pentru furnizorii de date; un angajament sporit față de investitori și alte părți interesate; dezvoltarea unei limbi comune și o mai bună colaborare în diferite domenii și funcții în cadrul organizației și o mai bună alocare a resurselor.

De asemenea, raportarea nefinanciară urmărește să comunice performanța companiilor, către părțile interesate. Kulkarni (2014) consideră că raportarea nefinanciară este esențială pentru ca întreprinderile să obțină avantaje în mediul concurențial.

Rezultatele obținute prin testarea celei de-a treia ipoteze demonstrează că raportarea nefinanciară oferă transparență mai ridicată asupra raportării efectuate de către companii, deoarece din tot eșantionul de 22 companii, numai două companii (OMV PETROM SA și S.N.G.N. ROMGAZ S.A.) se regăsesc pe portalul *csrmedia.ro*, unde OMV PETROM SA este nominalizat ca fiind liderul CSR în România. Această companie publică voluntar informații nefinanciare din anul 2011, pentru părțile interesate.

O limită a cercetării este dată de eșantionul mic folosit, iar în urma analizei au rezultat numai șapte companii care au raport de sustenabilitate. O soluție pentru a arăta conformitatea rapoartelor anuale cu principiile raportării nefinanciare este includerea în analiză a mai multor indici ai BVB. O altă limită este reprezentată de absența unor discuții cu persoane din cadrul companiilor implicate în publicarea informațiilor nefinanciare și de analiza rapoartelor privind situațiile financiare individuale și nu a rapoartelor la nivel de grup. Acest studiu reprezintă un început pentru studierea și înțelegerea rolului transparenței informației nefinanciare în rapoartele de sustenabilitate. Lucrarea intenționează să lărgască viziunea de raportare a acelor companii care încă nu au o orientare spre raportarea nefinanciară.

În concluzie, studiul arată că România se află într-un proces continuu de dezvoltare a practicilor de raportare nefinanciară. Cu ajutorul "Ghidului privind raportarea informațiilor nefinanciare", elaborat de Comisia Europeană pentru înțelegerea principiilor, România poate fi un potențial raportor care să participe cu celelalte țări din UE la conștientizarea importanței și menținerea unei comunicări a informației nefinanciare pentru părțile interesate.

BIBLIOGRAFIE

1. Abbas J., Sağsan M. (2019), Impact of knowledge management practices on green innovation and corporate sustainable development: a structural analysis, *Journal of cleaner production*, 229, pp. 611-620, DOI: 10.1016/j.jclepro.2019.05.024.
2. Akisik, O., Gal, Graham (2011), Sustainability in businesses, corporate social responsibility, and accounting standards: An empirical study, *International Journal of Accounting and Information Management*, 12, September, pp. 303- 324.
3. Boesso, G., & Kumar, K. (2007). Drivers of corporate voluntary disclosure: A framework and empirical evidence from Italy and the United States. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20, pp. 269-296, DOI: 10.1108/09513570710741028.
4. Bowen, H. R. (1953). *Social Responsibilities of the Businessman*. New York: Harper & Row.
5. Call, Andrew C., Campbell, John L., Dhaliwal, Dan S., Moon, James R. Jr., (2017), Employee quality and financial reporting outcomes, *Journal of Accounting and Economics*, Volume 64, Issue 1, August, pp. 123-149, DOI: 10.1016/j.jacceco.2017.06.003.
6. Carroll, A.B. (1979). A Three-Dimensional Conceptual Model of Social Performance, *The Academy of Management Review*, 4(4), pp. 497-505, DOI: 10.2307/257850.
7. Carroll, A.B. (1999), Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct, *Business and Society*, Vol.38 No. 3, pp. 268-295, DOI: 10.1177/000765039903800303.
8. Core, J.E., Holthausen, R.W., Larcker, D.F. (1999), Corporate governance, chief executive officer compensation, and firm performance, *Journal of Financial Economics*, 51, pp. 371-406.
9. Davis, K. (1973), The case for and against business assumption of social responsibilities, *Academy of Management Journal*, Vol.16, pp.312-322, DOI: 10.2307/255331.
10. Elkington, J. (1999), The triple bottom line: Implications for the oil industry, *Oil & Gas Journal*, Vol.97, pp. 139-141.
11. Filbeck, G., Gorman, R., Zhao, X., 2009. The "best corporate citizens": are they good for their shareholders? *Financial Review*, 44 (2), pp. 239-262, DOI: 10.1111/j.1540-6288.2009.00217.x.
12. Frederick, W.C. (1960), The growing concern over business responsibility, *California Management Review*, Vol.2, pp. 54-61, DOI: 10.2307/41165405.
13. Gray., R. (2010), A re-evaluation of social, environmental and sustainability accounting: An exploration of an emerging trans-disciplinary field?, *Sustainability Accounting and Management Policy Journal*, 1(1), pp. 11-32, DOI: 10.1108/20408021011059205.
14. Grougiou, V., Leventis, S., Dedoulisd, E., Owusu-Ansahe S., (2014), „Corporate social responsibility and earnings management in U.S. banks”, *Accounting Forum* 38, pp. 155-169, DOI: 10.1016/j.accfor.2014.05.003
15. Gușe, R.G., Almășan, A., Circa, C. și Dumitru, M. (2016), The role of the stakeholders in the institutionalization of the CSR reporting in Romania, *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 15, No. 2, pp. 304-340.
16. Hartman, L. P., Rubin, R. S., & Dhanda, K. K. (2007). The communication of corporate social responsibility: United States and European Union multinational corporations. *Journal of Business Ethics*, 74, pp. 373–389.
17. Mehran, H. (1995), Executive compensation structure, ownership, and firm performance, *Journal of Financial Economics*, 38, pp. 163-184.
18. Jensen, M., (1993), The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems, *Journal of Finance*, 48, pp. 831-880
19. Ji Q., Zhang H.Y. (2019), How much does financial development contribute to renewable energy growth and upgrading of energy structure in China?, *Energy Policy*, 128, pp. 114-124
20. Jo, H., Harjoto, M., (2011), Corporate governance and firm value: the impact of corporate social responsibility. *Journal of Business Ethics*, 103 (3), pp. 351–383.
21. Jo, H., Harjoto, M. (2012). The causal effect of corporate governance on corporate social responsibility. *Journal of Business Ethics*, 106 (1), pp. 53-72.
22. Kim, H.L., Rhou, Y., Uysal, M., Kwon, N. (2017). An examination of the links between corporate social responsibility (CSR) and its internal consequences. *International Journal of Hospitality Management* 61, pp.26-34.

23. Kulkarni, Aishwarya R. (2014), A Review of Concept and Reporting of Non-Financial Initiatives of Business Organisations, *Procedia Economics and Finance* 11, pp. 33-41.
24. Li, D., Zhao, Y., Zhang, L., Chen, X., Cao, C. (2018), Impact of quality management on green innovation, *Journal of Cleaner Production*, 170, pp. 462-470.
25. Lo, K., Ramos, F., Rogo, R. (2017), Earnings management and annual report readability, *Journal of Accounting and Economics*, Volume 63, Issue 1, February, pp. 1-25.
26. Nielsen, A. E., & Thomsen, C. (2007). Reporting CSR-what and how to say it? *Corporate Communications: An International Journal*, 12(1), pp. 25-40.
27. Sepehri, A., Sarrafzadeh, M.-H., (2018), Effect of nitrifiers community on fouling mitigation and nitrification efficiency in a membrane bioreactor, *Chemical Engineering and Processing – Process Intensification*, 128, pp. 10-18.
28. Shleifer A., Vishny, R. (1997), A survey of corporate governance, *Journal of Finance*, 52, pp. 737-783.
29. Spence, C. (2007), Social and environmental reporting a hegemonic discourse.
30. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(6), pp. 855-882.
31. Steyn, M. (2014), Organisational benefits and implementation challenges of mandatory integrated reporting. Perspectives of senior executives at South African listed companies, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, Vol. 5 No. 4, pp. 476-503.
32. Su, L., Swanson, S.R., Hsu, M., Chen, X., (2017). How does perceived corporate social responsibility contribute to green consumer behavior of Chinese tourists: a hotel context. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 29 (12), pp. 3157-3176, <https://doi.org/10.1108/IJCHM-10-2015-0580>
33. Van der Laan Smith, J., Adhikari, A., & Tondkar, R.H. (2005). Exploring differences in social disclosures internationally: A stakeholder perspective. *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 24(2), pp. 123-151.
34. Vaz, N., Fernandez-Feijoo, B., Ruiz, S. (2016), Integrated reporting: An International overview, *Business Ethics: A European Review*, Volume 25, Number 4, pp. 557-591.
35. Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014, *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*, 2014, Disponibil online: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0095&from=RO>
36. Ghid privind raportarea informațiilor nefinanciare, elaborat de Comisia Europeană. Disponibil online: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=RO](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=RO)
37. Ministerul Finanțelor Publice (2016), ORDIN Nr.123/2016 din 28 ianuarie 2016 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, *Monitorul Oficial al României* nr. 81 din 4 februarie 2016, Disponibil online:
38. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_123_2016.pdf
39. Ministerul Finanțelor Publice (2016), ORDIN Nr. 1938/2016 din 17 august 2016 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile, *Monitorul Oficial al României* nr. 680 din 2 septembrie 2016, Disponibil online:
40. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_1938_2016.pdf
41. <https://home.kpmg.com/ro/ro/home/presa/comunicate-presa/2017/10/cr-reporting-2017-survey.html>
42. <http://www.transgaz.ro/>
43. <https://www.conpet.ro/>
44. <https://www.romgaz.ro/>
45. <http://www.transelectrica.ro/web/tel/home>
46. <https://www.electrica.ro/>
47. <http://www.nuclearelectrica.ro/>
48. <http://www.artego.ro/>
49. <http://www.aerostar.ro/>
50. <http://compa.ro/>
51. <http://rompetrolwellservices.kmginternational.com/undefined>
52. <http://www.omvpetrom.com/portal/01/petromcom>
53. <http://www.oil-terminal.com/>
54. <http://rompetrol-rafinare.kmginternational.com/>
55. <http://www.petex.ro/>
56. <http://www.vrancart.ro/>
57. <http://www.electromagnetica.ro/>
58. <http://www.bvb.ro/>

Camera Auditorilor Financiari
af
din România



6422657000013