

audit FINANCIAR

6/2011

- În actualitate, modificarea legii contabilității

- Critică asupra metaforei pilotului
- Provocări actuale generate de „management approach”
- Explorarea statistică a pieței de audit în scopul aprecierii independenței auditorului
- Identificarea denaturărilor intenționate în situațiile financiare



Comunicat

Consiliul Camerei Auditorilor Financiari din România, denumită în continuare Camera, convoacă, în data de 18 iunie 2011 orele 9,00, Conferința ordinară anuală a Camerei. Lucrările vor avea loc la PALATUL PARLAMENTULUI, Bd. Libertății, intrarea C 1, Sala Al. I. Cuza.

Accesul în sală se face între orele: 8,00 – 9,00.

La Conferința ordinară anuală a Camerei vor participa membrii, auditori financiari, legal convocați.

Ordinea de zi a Conferinței este următoarea:

1. Prezentarea raportului anual de activitate a Consiliului Camerei pentru anul 2010;
2. Prezentarea situațiilor financiare anuale ale Camerei pentru anul 2010;
3. Prezentarea raportului Comisiei de auditori statutare asupra gestiunii financiare a Consiliului Camerei pentru anul 2010;
4. Prezentarea execuției bugetului de venituri și cheltuieli pentru exercițiul financiar 2010;
5. Prezentarea proiectului bugetului de venituri și cheltuieli pentru anul 2011;

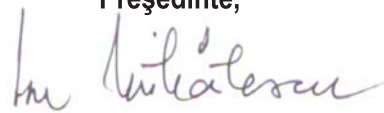
6. Prezentarea programului de activități al Consiliului Camerei pentru anul 2011;
7. Supunerea spre aprobare a materialelor prezentate în Conferința ordinară anuală;
8. Alegerea membrilor Consiliului Camerei;
9. Diverse

În cazul neîndeplinirii condiției de prezență a majorității simple, Conferința ordinară anuală se convoacă, în aceeași zi și același loc, oricare ar fi numărul membrilor prezenți, la un interval de o oră față de prima convocare, iar hotărârile se iau cu majoritatea simplă.

Pentru informații suplimentare privind organizarea Conferinței, vă rugăm să vă adresați secretariatului Camerei Auditorilor Financiari din România, tel. 021/410.74.43 interior 103, fax 021/410.03.48, e-mail: cafr@cafr.ro

Consiliul Camerei Auditorilor Financiari din România

Președinte,



Prof. univ. dr. Ion Mihăilescu

Informații

Participarea CAFR la cel de-al VII-lea Congres al Institutului Contabililor Publici Autorizați din Bulgaria (IDES)

La data de 18 aprilie 2011 a avut loc, la Sofia, cel de-al VII-lea Congres al Institutului Contabililor Publici Autorizați din Bulgaria.

Această manifestare a fost aniversară, marcând 80 de ani de audit public independent în Bulgaria și 20 de ani de la restabilirea profesiei de audit în această țară.

Camera Auditorilor Financiari din România a fost reprezentantă la acest eveniment de prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, vicepreședinte al Consiliului, și **Adriana Coșa**, șef birou relații internaționale.

În deschiderea lucrărilor, vicepreședintele Horia Neamțu a transmis participanților mesajul președintelui Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România. De asemenea, în cadrul sesiunii dedicate „**Rolului public al auditului în perioadele de criză economică**”, prof. univ. dr. Horia Neamțu a susținut o prezentare cu titlul „*Confirmarea rolului societal al auditului*”, participând la dezbaterile pe această temă.

La Congres au fost prezenți o serie de invitați internaționali, precum: **Philip Johnson** – președintele FEE, **Michel de Wolf** – președintele FIDEF, **Martin Manuzi** – director european ICAEW, **Harilaos Alamanos** – președinte SOEL Grecia, **Adam Kesik** – președintele KIBR Polonia, **Diana Ylli** – președinte al Camerei Auditorilor din Albania, **Stanislav Stanek** – membru al Comitetului executiv al Camerei Auditorilor din Cehia, **Judit Lado** – director tehnic MKVK Ungaria.



Prof. univ. Alain BURLAUD

Critică asupra metaforei pilotului
Critics on the Pilot Metaphor

3



Prof. univ. dr. Constantin ROMAN & drd. Mihaela MOCANU

Provocări actuale generate de „management approach” (I)
Current Challenges Driven by the Management Approach (I)

8



Asist. univ. drd. Melinda Timea FÜLÖP

Studiu comparativ asupra implementării Directivei privind auditul statutar în statele membre UE
Comparative Study on the Implementation of the Statutory Audit Directive in EU Member States

14



Prof. univ. dr. S.M. BYCHKOVA & conf. univ. E.U. ITYGILOVA

Considerații privind metodologia de identificare a denaturărilor intenționate în situațiile financiare care rezultă din fraudele comise de conducerea unei entități
Considerations on the Methodology of Identification of Intentional Misstatements in the Financial Statements Resulting From an Entity's Management Fraud

23



Prof. univ. dr. Elisabeta JABA & drd. Ioan-Bogdan ROBU

Explorarea statistică a pieței de audit în scopul aprecierii independenței auditorului
Statistical Exploration of the Audit Market to Assess the Auditor Independence

28



Dr. Georgeta PETRE, dr. Alexandra LAZĂR, drd. Monica AVRAM & drd. Elisabeta DUINEA

Considerații privind modificările recente aduse legii contabilității
Considerations Regarding the Recent Changes to the Accounting Law

37



De la o conferință la alta

Secvențe din activitatea CAFR, reflectate în paginile revistei
An Year after the CFAR Conference
Some of the CFAR Activities Reflected in its Journal

45



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

Str. Sirenelor, nr. 67-69, sector 5, București



Colegiul editorial științific

- Prof. univ. dr. **Sorin BRICIU**, decan, Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba Iulia
- Prof. univ. dr. **Alain BURLAUD**, director, Institut National des Techniques Economiques et Comptables, Paris
- Academician **Constantin IONETE**, Academia Română
- Prof. univ. dr. **Robin JARVIS**, director pentru IMM-ACCA, profesor de contabilitate Universitatea Brunel, Marea Britanie
- Prof. univ. dr. **David HILLIER**, decan, Leeds University Business School, Marea Britanie
- Prof. univ. dr. **Allan HODGSON**, decan, Amsterdam Business School, Olanda
- Prof. univ. dr. **Dumitru MATIȘ**, decan, Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca
- Prof. univ. dr. **Maria MANOLESCU**, ASE, București
- Prof. univ. dr. **Ion MIHĂILESCU**, Universitatea "Constantin Brâncoveanu", Pitești
- Prof. univ. dr. **Vasile RĂILEANU**, decan, Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune - ASE București
- Prof. univ. dr. **Donna STREET**, Universitatea Dayton, SUA
- Prof. univ. dr. **Ioan TALPOȘ**, rector, Universitatea de Vest din Timișoara
- Prof. univ. dr. **Alexandru ȚUGUI**, Universitatea "Alexandru Ioan Cuza", Iași
- Prof. univ. dr. **Eugeniu ȚURLEA**, șef Catedră contabilitate, audit și control de gestiune, ASE București
- Academician **Iulian VĂCĂREL**, Academia Română

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

Director editorial: Dr. **Corneliu CÂRLAN**

Redactor șef: **Cristiana RUS**

Colectiv redacțional: Marina ANTOFIE, Adriana COȘA, Alexandra JORA, Alice PETCU, Daniela ȘTEFĂNUȚ, Angela TUDOR

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.

Publicație recunoscută de CNCSIS, categoria B+

B.D.I.: <http://www.ulrichsweb.com>; <http://www.proquest.com>; www.ebscohost.com

Revista este inclusă în platforma editorială română SCPIO: www.scpio.ro

Marcă înregistrată la OSIM, sub nr. M2010 07387

Telefon: **(021) 410.74.43 interior 120**; Fax: **(021) 410.03.48**;

E-mail: **revista@cafr.ro**; <http://revista.cafr.ro>

Tipar: Universal Color S.A., str. Victoriei, bl. A2-A3, Pitești, tel.: +40 (248) 215788

ISSN 1844 - 8801

Critică asupra metaforei pilotului

Alain BURLAUD*

Abstract

Critics on the Pilot Metaphor

Who is really in charge of the company? This is one of the problems faced by the financial auditor when he has to locate responsibilities and risks. Independently of the answers provided by legal counselors or the company's statute, the science of company management offers answers that are less regulatory, but are better anchored in reality. Thus the analogy between the manager and the pilot appeared, which personalizes and idealizes power.

This theoretic concept is examined in the present article; the author shows to what extent the comparison is pertinent.

The pilot metaphor is a simplistic and peaceful representation of the way in which an organization functions, meant to strengthen the manager's prestige and authority, but without taking into account the innovation, change and adjustment needs of the entity.

It is important that on these power issues, auditors can keep their distance towards the managerial literature invading us, in order to better analyze the decision-making processes.

Key words: *manager, company, innovation, decision-making, responsibility*

JEL Classification: M 10, O 31

Cuvinte cheie: *manager, companie, inovație, decizie, responsabilitate*

* Profesor, Conservatorul Național de Arte și Meserii, Paris, e-mail: alain.burlaud@cnam.fr

Introducere

A fi comisar de conturi (în Franța, echivalentul auditorului financiar în România) al unei entități conduce inevitabil la întrebarea: cine conduce compania cu adevărat? Desigur, juriștii au un răspuns la această întrebare, pentru a putea angaja o responsabilitate personală civilă în cazul unui prejudiciu (daune) adus altora sau o responsabilitate penală, în cazul comiterii unei greșeli. Legea sau statutul societății îi desemnează pe cei care au autoritatea să numească persoana care răspunde moral, angajându-și astfel propria lor responsabilitate.

Știința gestiunii întreprinderii dă, de asemenea, un răspuns la această întrebare. Aceasta este mai puțin normativă decât știința juridică și este mai ancorată în realitate. Ea arată și conceptualizează o instrumentație care clarifică și uneori ia decizia.

Astfel a luat naștere „mitul pilotului” care personalizează și idealizează puterea, care simplifică și face comprehensibilă funcționarea unei organizații. Dar sociologia organizațiilor arată că acest răspuns ar putea fi doar formal sau teoretic. Procesele de decizie sunt mecanisme colective mult mai complexe, care trebuie corelate cu științele umane.

Este important ca asupra acestei probleme a puterii, comisarii de conturi să poată lua distanța necesară față de literatura managerială care ne invadează, să poată analiza mai bine procesele de decizie pentru a localiza mai bine responsabilitățile și riscurile.

Acesta este obiectivul exercițiului de demistificare al acestui articol.

1. Succesul unei idei simple: o organizație este pilotată

Metafora este definită ca fiind „o figură de stil prin care, bazându-se pe o comparație subînțeleasă, se atribuie unui obiect o proprietate care se potrivește altuia. Metafora este o comparație abreviată.”¹ Introducând cuvântul „pilotaj” în vocabularul de management, subînțelegem că o organizație este pilotată ca un avion sau ca o mașină de curse. Altfel spus, o singură persoană decide, chiar dacă ceilalți îl informează: turnul de control al aeroportului, standul circuitului de curse, meteorologi etc. Persoana respectivă dispune, de asemenea, de un instrumentar foarte precis: tabloul de bord cu toate alertele aferente. În fine, aceasta comandă organelor care, în limita capacităților lor fizice, se pliază comenzilor: motor, frâne, direcție etc. Se vede clar că metafora respectivă sugerează o viziune complet simplistă, idealizată și caricaturală a funcționării unei organizații. Cum poate fi, atunci, explicat succesul său?

1.1. METAFORA PILOTULUI DĂ O IMAGINE POZITIVĂ A MANAGERULUI

Reprezentarea și exprimarea nu sunt sinonime. Pictura ilustrează perfect această diferență, în special curentul impresionist (exprimarea unei impresii) care întoarce spatele picturii figurative (reprezentative). În ceea ce ne privește, metafora pilotului nu urmărește să re-

prezinte realitatea în privința exercitării autorității într-o organizație, ci să exprime o voință de putere a managerului.

Puterea este o relație asimetrică între doi indivizi sau două grupe de indivizi. Aceasta presupune că acești doi indivizi se recunosc în rolurile respective, în această relație. Altfel spus, unul trebuie să fie conștient de capacitatea sa de acțiune, în timp ce celălalt trebuie să fie conștient de faptul că el poate fi obiectul acestei capacități de acțiune. Prin urmare, se pune problema de a ști cum să faci ca această asimetrie să fie evidentă și de dorit, pentru a o putea populariza.

Una dintre pârghii este imaginea pozitivă pe care o afișează pilotul de linie. Este vorba inevitabil de un profesionist, competent și experimentat, care cunoaște toate regulile artei sale și stăpânește toți parametrii de zbor, datorită tabloului de bord de exemplu, dacă este vorba despre un avion. Echipajul său îi datorează supunere absolută pentru că ordinele comandantului navei nu pot fi discutate și nu poate exista loc de negociere în situație de criză, în cazul unei urgențe. Pasagerii au o încredere totală în pilot, pentru că îi încredințează viețile lor.

Metafora pilotului îi permite managerului să legitimizeze exigența supunerii, adică să o facă acceptabilă, conferindu-i un caracter de necesitate (imaginea căpitanului în furtună) sau un caracter rațional (imaginea tabloului de bord care sugerează că nimic nu este lăsat la voia întâmplării, dar care confirmă asimetria informației, din moment ce doar comandantul de bord și copilotul au acces la informațiile furnizate de

acest tablou de bord și doar ei au capacitatea de a le interpreta). Când ești pilotul poți, deci, să ceri să fii ascultat fără să fii acuzat că exerciți o dictatură militară².

1.2. METAFORA PILOTULUI ESTE O FIGURĂ DE STIL EFICACE

Pilotul nu este un personaj emotiv și irațional, astfel că el acționează rațional, adică într-un mod previzibil pentru un om de artă, potrivit regulilor științifice validate.

Decizia pe care o ia se bazează pe măsurări, deci pe date numerice a priori fiabile și verificabile. „A măsura înseamnă a aplica un ansamblu de elemente (obiecte, indivizi etc.) pe un ansamblu de numere, astfel încât fiecărui element să-i corespundă o valoare numerică (sau o serie de valori numerice) și numai una. Aceste numere sau serii de numere descriu anumite proprietăți ale obiectelor observate (dimensiuni, masă, durată etc.) cu scopul de a le compara fie între ele, fie cu o normă externă care servește drept etalon.”³ Se presupune că măsurarea este obiectivă, științifică. Prin extrapolare, decizia care decurge de aici devine de necontestat și devine o dovadă.

Pilotul care, să ne reamintim, este singurul stăpân de la bordul avionului, nu este însă un electron liber. El trebuie să se supună dictaturii normelor profesiei sale, unor proceduri atent codificate în manualele care prevăd aproape toate situațiile posibile împreună cu măsurile ce trebuie luate. În același mod, managerul se sprijină pe normele și instrumentele generate de către marile

¹ Foulquié, Paul, *Dictionnaire de la langue philosophique*, ed. PUF, 1982, p. 437

² Metafora simplifică realitatea privind puterea comandantului de bord pentru că acesta trebuie să ceară părerea echipajului său: copilotul, dar și echipajul comercial, în caz de incident. De 25 de ani se vorbește de „managementul resursei echipaj” (*Crew Resource Management - CRM*). Lumea trăiește cu imaginea „seniorilor Atlanticului” de după al doilea război mondial.

³ Aurox, Sylvain, *Les notions philosophiques. Dictionnaire*. Ed. PUF, 1998, p. 1605

cabinete de consultanță și de către al lor guru, transmise de presa de specialitate. Astfel, de-a lungul anilor, am văzut născându-se, apoi căzând mai mult sau mai puțin în uitare teorii precum: conducerea prin obiective (DPO), Total Quality Management (TQM), Zero Based Budgeting (ZBB), Activity Based Costing (ABC), apoi Management (ABM) al CAM-I, Economic Value Added (EVA) a lui Stern & Steward, Total Shareholder Return (TSR) de la Boston Consulting Group, Balanced Scorecard a lui Kaplan & Norton etc. Fiecare noutate aduce anumiți clienți autorului său, dar și prestigiu și considerație pentru cel care a pus-o în aplicare în întreprindere, consolidându-i imaginea de manager de anvergură internațională. În plus, un eventual eșec ar fi un subiect tabu, ținând cont de sumele investite în proiect... *Too big to fail* (Prea mare ca să eșueze). În fine, astfel se dovedește a fi „**rațională imitarea comportamentului celor mai valoroase organizații – cele mai performante sau cele mai mari – din moment ce incertitudinea este de așa natură încât este imposibil să se definească modul adecvat de a se comporta**”⁴. O decizie luată pe bază de mimetism comparativ cu exemplele cele mai prestigioase nu este nevoie a fi motivată; este legitimă.

Puterea pilotului nu este arbitrară; el se bazează pe o informație numerică riguroasă și pe norme și instrumente indiscutabile. Capabil să integreze ansamblul acestor date și constrângeri, educat de experiența sa, el acționează diferitele comenzi ale mașinii sale în mod coerent pentru a-și atinge obiectivul. Astfel, el va umbla la viteză și altitudine, va ține cont de forța și direcția vântului etc. pentru a se afla în condiții de siguranță. În același mod acționează și

managerii asupra subordonaților lor, prin stimulente coerente care provoacă reacții previzibile, conforme cu obiectivul urmărit.

După cum se vede, metafora pilotului are totuși o limită importantă: acesta interacționează cu o mașinărie, deci cu un ansamblu de organe lipsite de gândire, ceea ce nu este cazul managerului.

2. Managerul poate să se creadă pilot; organizația nu se va crede mașinărie

Dacă metafora pilotului este utilă și eficientă, asta nu înseamnă că exprimă o realitate. La fel poate fi util și eficient a exagera un pericol pentru a-l evita mai bine, adică a trăda realitatea pentru a-ți atinge scopurile. În cele ce urmează vom vedea în ce fel metafora dă o imagine infidelă a exercițiului puterii într-o organizație, ascunzând dificultățile de măsurare a indicatorilor, limitele încrederii, incertitudinile privind efectele deciziilor și incertitudinile strategice.

2.1. MĂSURARE ȘI MANIPULARE

Măsurarea unui parametru fizic asupra căruia pilotul trebuie să fie informat, cum ar fi viteza, temperatura, altitudinea sau nivelul combustibilului poate fi falsă dacă, spre exemplu, aparatul de măsură este dereglat; dar acesta nu este manipulat în mod rău intenționat. În schimb, dacă măsurarea se face asupra unei activități umane, simplul fapt al măsurării modifică obiectul supus măsurării. Într-adevăr, persoana în cauză, obiect al măsurării, știe că

această acțiune de măsurare va folosi pentru a lua decizii care vor avea consecințe pentru ea însăși și, prin extensie, pentru colegii săi de muncă sau pentru subordonați. Prin urmare, va folosi măsurarea pentru a transmite un mesaj. Astfel, personalul comercial care are dificultăți cu realizarea obiectivului său va fi tentat să transfere pe anul în curs comenzile care în mod normal se referă la exercițiul următor sau invers. Indicatorul poate avea efecte perfide.

Managerul are de asemenea nevoie să cunoască datele calitative pe care trebuie să le cuantifice pentru a le prelucra statistic. Astfel, satisfacția consumatorului, notorietatea unei mărci, opinia asupra unei campanii de comunicare pot face obiectul cuantificării. Dar știm cu toții că modul în care este pusă întrebarea modifică răspunsul, pentru că se poate sugera un anumit răspuns, în detrimentul altuia. Inducerea părținirii poate fi involuntară sau, din contră, voluntară pentru a obține rezultatul care ar permite, spre exemplu, justificarea unei decizii.

În sfârșit, în afara oricărei dorințe de manipulare, cunoașterea unui rezultat poate avea un efect de antrenare sau, dimpotrivă, un efect demobilizator. Astfel, o pierdere mare constatată la sfârșitul anului poate, în funcție de context:

- să lase personalul indiferent;
- să mobilizeze personalul pentru a redresa situația sau
- să determine plecarea celor mai buni angajați, ceea ce ar compromite situația definitiv.

De altfel, este greu de știut dinainte care dintre aceste trei reacții se va concretiza.

⁴ Allouche, José (coordonné par), *Encyclopédie des ressources humaines*, Ed. Vuibert, 2006, p. 1576

2.2. MERITĂ MANAGERUL ACEEAȘI ÎNCREDERE CA ȘI PILOTUL?

„A avea încredere într-o persoană înseamnă a te plasa într-o stare de dependență sau a prelungi o stare de dependență față de competența și bunăvoința persoanei respective; înseamnă să accepți că ești vulnerabil și să admiti că acela căruia îi acorzi încrederea exercită o putere asupra ta sau asupra unei persoane importante pentru tine”⁵. Încrederea poate parcurge scările ierarhice în ambele sensuri: subordonații pot avea încredere în șeful lor, după cum un șef poate avea încredere în subordonații săi. Această încredere este la fel de necesară pentru cel care o acordă, ca și pentru cel care o primește. Este mai simplu să ai încredere în pilot decât să înveți tu însuși să conduci, presupunând că ai astfel de aptitudini. În domeniul managementului „încrederea își reduce complexitatea, eliberând persoana care are încredere în deciziile practice punctuale”⁶. Cel care primește încrederea câștigă libertate de acțiune, chiar dacă trebuie să se dovedească a fi demn de această încredere.

Metafora pilotului și a pasagerilor săi aplicată relației de încredere între manager și personalul său poate fi pertinentă, în anumite cazuri. Totuși, există o diferență considerabilă între pilot și manager: în cazul unei erori grave de pilotaj, pilotul riscă atât viața sa, cât și viețile pasagerilor săi, în timp ce în situația unei greșeli mari de gestiune a întreprinderii, managerul are adesea șansa de a-și găsi altceva de lucru sau chiar de a fi promovat dacă lucrătorii și angajații săi sunt victimele unui plan social și de restructurare. Dacă accep-

tăm că managerul este pilot, managerul este adesea singurul de la bord care dispune de un scaun ejectabil cu parașută (aurit?)!

2.3. DE LA CERTITUDINEA PILOTULUI, LA EFECTELE INCERTE ALE DECIZIEI MANAGERIALE

Putem spera cel puțin că diferitele componente ale avionului (cârme, motoare, trenuri de aterizare, frâne etc.) vor reacționa potrivit deciziilor pilotului! Desigur, o incertitudine există; mediul rezervă surprize care pot perturba manipularea sau planul de zbor: furtuni, goluri de aer, rafale de vânt etc. Relația dintre comenzile din carlingă și componentele avionului trebuie să funcționeze ca un mecanism, pentru că acestea trebuie să răspundă imediat și total previzibil, cu excepția apariției, desigur, a unui incident tehnic. Supunerea acestor componente este oarbă. În schimb, interacțiunea acestor organe cu atmosfera se supune cu certitudine legilor fizicii și nu ordinelor pilotului. O rafală de vânt poate să devieze brusc avionul, un gol de aer – să îl facă să piardă altitudine etc. Datorită unei reacții în buclă, pilotul poate corecta această nouă situație pentru a reveni la traiectoria sa inițială sau a reprograma un nou traseu care să ducă avionul la destinație.

Metafora pilotului nu se aplică la fel de simplu managerului. Presupunând că managerul are un obiectiv clar, acesta nu poate conta pe supunerea oarbă a subordonaților săi. Ordinele sunt supuse interpretării și pot fi executate cu întârziere, pot fi deformate fie pentru că sunt ambigue, fie pentru că ating interesele personale sau colective etc. Orga-

nele de comandă acționează cu un anumit nivel de incertitudine. În schimb, metafora pilotului este pertinentă când vorbim despre impactul real al comenzii date în funcție de situația apărută, când există un anumit grad de nesiguranță în ceea ce privește efectul acțiunii asupra rezultatului. De exemplu, pentru a redresa vânzările pot fi diminuate prețurile și, prin tatonare, poate fi găsit „reglajul” optim al nivelului de preț printr-un permanent feed-back.

Cunoașterea oferă informații pentru acțiune și acțiunea produce cunoștințe experimentale din care se vor hrăni acțiunile viitoare.

2.4. DE LA PLANUL DE ZBOR AL PILOTULUI, LA STRATEGIA EMERGENTĂ A MANAGERULUI

Planul de zbor al pilotului nu poate fi nici nedeterminat nici ambiguu. Asta nu înseamnă că va fi urmat în cele mai mici detalii pentru că va trebui ca în cursul rutei să fie adaptat situației care apare, de exemplu condiții meteo capricioase sau un incident tehnic. Deci, vor trebui făcute ajustări pentru a putea face față neprevăzutului.

Situația managerului este complet diferită. Obiectivele pot să nu fie explicite, să fie ambigue, multiple și contradictorii, instabile. Strategia poate fi emergentă, adică să fie construită în timpul acțiunii și nu să fie concepută înaintea acțiunii.

Ideea strategiei emergente ne poate face să ne gândim că managerul este jucăria milioanei de microdecizii luate de alții și al căror rezultat îi scapă. Atunci el nu ar fi decât spectatorul unei

⁵ Canto-Sperber, Monique (sous la direction de), *Dictionnaire d'éthique et de philosophie morale*., Ed. PUF, 1997, p. 284

⁶ Ibid. p. 287

acțiuni, așa cum sugerează Stendhal sau Tolstoi descriind rolul unui cadru superior în desfășurarea bătăliilor napoleoniene. Ei rup, astfel, tradiția povestirilor eroice văzute de sus, pentru a descrie complexitatea comportamentelor colective într-o organizație umană văzută de jos, de la bază.

Dacă orice strategie are nevoie a *mini-ma* de ajustări care sunt determinate de observarea modului de derulare a acțiunii, este totuși important ca marea masă a detaliilor să nu ascundă sensul general al acțiunii, pentru a-i păstra coerența.

Managerul produce motivație și exercită o autoritate intelectuală și morală, recurând doar ca ultimă soluție la exercitarea brutală a puterii.

Puterea cea mai brutală, cea exercitată de stăpân asupra sclavului său, de exemplu, a determinat imense realizări în perioada antichității egiptene sau romane, independent de judecata morală care se poate face asupra acestui mod de producție. Dar acolo era vorba despre o muncă ce necesita utilizarea forței. În schimb, pentru a mobiliza mințile inteligente și puterea de creație nu se pot aplica aceleași metode. De aceea, competența excepțională, sursă a adevăratei puteri, constă în a ști să organizezi, să convingi, să motivezi, să împaci, să anticipezi, să imaginezi. Trebuie să ai carismă pentru a obține adeziunea la un proiect a majorității persoanelor implicate, pentru a respecta valorile comune cu scopul de a le câștiga încrederea.

Comandantul de bord al unui avion trebuie și el să aibă aceste calități, pentru că și el deține un rol de manager, având

în responsabilitate o echipă. Dar, *in fine*, el singur decide să acționeze într-un anumit mod asupra comenzilor aparatului.

Managerul, într-o organizație care are un anumit nivel de complexitate, nu poate pilota instrumentele. El trebuie să ia decizii fără a întrerupe dialogul.

Concluzie

Recurgerea la metafora pilotului pune, odată în plus, o mai veche întrebare filozofică: scopul scuză mijloacele? Mai precis, grija pentru eficiență prin consolidarea prestigiului și autorității managerului justifică recurgerea la o reprezentare caricaturizată a modului de funcționare a unei organizații?

Fiind liniștitoare, această metaforă are un rol social. Criticând-o, inducem complexitate și îndoială, deci neliniște și poate chiar disfuncționalități. Nu se mai știe cine conduce cu adevărat, cine ia decizii în mijlocul influențelor diverse și multiple, chiar dacă din punct de vedere juridic responsabilitățile sunt bine identificate, fie că este vorba despre un președinte-director general fie de un ministru.

Pe scurt, este mai bine să fii simplist și liniștitor decât reprezentativ și îngrijorător?

Omul de acțiune are nevoie să reducă complexitatea realității, pentru că vine un moment când trebuie să decidă, fără a ști și a înțelege totul, care este capacitatea sa de a procesa informațiile cunoscând limitele, atingând un prag de saturație.

Calea „simplistă și liniștitoare” ar putea să îl tenteze. Dar nici aceasta nu este lipsită de riscuri; ea poate să conducă în mod eficient⁷ la o catastrofă atunci când reducerea complexității șterge sau acoperă semnalele mai slabe de avertizare asupra unor evoluții importante.

Supraviețuirea unei organizații și dezvoltarea ei necesită un echilibru între certitudinea dată de simplificare (conducătorul pilotează organizația) și îndoiala generatoare de inovație, de schimbări și de capacitate de adaptare. Or, spiritul de îndoială nu este predat la cursuri, cu excepția celor de formare prin cercetare, pentru că acesta se află la bază oricărei munci științifice.

De asemenea, este puțin valorificat și în literatura managerială. Pentru a promova virtuțile creative ale îndoiei este nevoie de o metaforă mediatică puternică, valorizatoare. Doar o conștientizare lentă, un demers făcut din umilință poate permite să i se descopere virtuțile. Cu toate acestea, istoria oamenilor, a organizațiilor și a științei ne permite să constatăm că ne-am petrecut o mare parte din timpul nostru înșelându-ne, dar că toate aceste greșeli erau necesare pentru a progresa.

Virtuțile sentimentului de îndoială apar pe termen lung, or managementul, instrumentele sale și mediul său valorizează termenul scurt. Îndoiala, oricât de dureroasă ar fi, este singura posibilitate de a combate în mod creativ conservatorismul și rutina, de a substitui autoritarismul cu autoritatea.

Aceasta din urmă are dimensiuni multiple și are origini mult mai complexe decât citirea unei organigrame.

⁷ *Eficiență*: găsirea celui mai bun rezultat cu mijloace minime. A nu se confunda cu *eficacitatea*: grad de realizare a unui obiectiv. „O întreprindere sau o unitate oarecare (atelier, uzină sau instituție...) dovedesc eficiență dacă își manifestă aptitudinea de a utiliza cât mai eficient resursele pe care le-au avut la dispoziție. Eficiența reprezintă, deci, productivitatea unei întreprinderi.” (Cohen, Elie, *Dictionnaire de gestion*, Ed. La Découverte, 1994, 398 p.)

Provocări actuale generate de „management approach” (I)

Costantin ROMAN* & Mihaela MOCANU**

Abstract

Current Challenges Driven by the Management Approach (I)

The decision-making process of managers is increasingly complex in the current environment characterized by shorter life-cycles of products, increased variety of products and services, rapid technological change, lower predictability of customer preferences and more markets and channels of distributions. Moreover, the increasingly frequent application of financial reporting in accordance with the international financial reporting standards (IFRS) raises debates on the relationship between external accounting (financial accounting) and internal accounting (managerial accounting, controlling, internal reporting). The objective of the present paper is to debate an implicit concept of the IFRS framework, which has not yet received the well-deserved attention in the Romanian academic literature: the so-called "management approach". The paper presents the main structural differences between "management approach" and the integration (convergence) of internal and external accounting, as well as the advantages and disadvantages of implementing these visions.

Key words: *accounting information, management approach, integrated accounting, convergence*

JEL Classification: M41, M10

Cuvinte cheie: informație contabilă, management approach, contabilitate integrată, convergență

Introducere

Aplicarea la scară tot mai largă a raportării financiare în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară stârnește dezbateri cu privire la raportul dintre contabilitatea externă (contabilitatea financiară) și contabilitatea internă (contabilitatea de gestiune, controlling-ul, raportarea internă). Pe acest fundal, obiectivul prezentului articol este de a aduce în discuție un concept implicit al cadrului de raportare în conformitate cu IFRS, dar care nu a primit atenția cuvenită în literatura de specialitate românească: așa-numitul „management approach”. Teza fundamentală a acestui concept este de a utiliza informații generate de contabilitatea internă în raportarea financiară și de a oferi investitorilor o perspectivă asupra companiei „prin ochii managementului”. O astfel de perspectivă diminuează asimetria informațională, promovează transparența și comunicarea, reduce costurile raportării externe și, în ultimă instanță, contribuie la sporirea încrederii pe piețele de capital.

Prezentul articol definește „management approach” în contextul rolului important jucat de informația contabilă în procesele decizionale ale managementului și ale altor decidenți din afara companiei și prin comparație cu conceptul înrudit de „integrare”, „convergență”, „armonizare” între contabilitatea externă și internă. Articolul este structurat după cum urmează. Prima secțiune prezintă, pe scurt, abordarea metodologică. A doua secțiune discută rolul informației contabile în procesul decizional al managementului, precum și avantajele și neajunsurile sale. Următoarele două secțiuni prezintă con-

* Prof. univ. dr., Academia de Studii Economice, București, e-mail: roman_costantin@yahoo.de

** Drd., Academia de Studii Economice, București, e-mail: mihaela.g.mocanu@gmail.com

tabilitatea externă, respectiv contabilitatea internă ca surse de informații pentru management și utilizatorii externi. Ulterior, sunt descrise două perspective: „management approach” și contabilitatea integrată. Secțiunea de analiză critică identifică principalele diferențe structurale între aceste două perspective și, pe rând, aduce argumente și contraargumente cu privire la oportunitatea implementării lor.

Abordarea metodologică

Din punct de vedere metodologic, prezenta lucrare realizează o analiză critică și comparativă a două posibilități de conectare între contabilitatea externă și cea internă: „management approach” și contabilitatea integrată. Sunt prezentate diferențele între cele două abordări, precum și avantajele și dezavantajele generate de implementarea fiecăreia dintre acestea. Pentru obiectivele prezentei cercetări este realizată o revizuire a literaturii de specialitate, în special a celei din spațiul german, în cadrul căreia contribuțiile privitoare la controlling au o tradiție mai îndelungată.

Rolul informației contabile în procesul decizional al managementului

Companiile ar trebui să se afle permanent în căutarea de noi resurse pentru a dobândi încrederea clienților, după cum argumentează Cânda et al. (2010). Raportarea financiară este una dintre strategiile companiilor de câștigare a încrederii și de legitimare a statutului lor. În acest context, informația contabilă

Figura 1 - Rolurile informației în procesul decizional

		Incertitudinea obiectivelor	
		Scăzută	Ridicată
Incertitudinea cauzei și efectului	Scăzută	Decizie prin calcul: mașini de răspuns	Decizie prin compromis: mașini de muniție
	Ridicată	Decizie prin raționament: mașini de răspuns și învățare	Decizie prin inspirație: mașini de raționalizare

Sursa: Wouters și Verdaasdonk (2002)

are avantaje și dezavantaje specifice. În primul rând, unul dintre avantaje constă în faptul că informația contabilă folosește formalizarea în colectarea și raportarea informației, ceea ce creează un limbaj comun prin care membrii unei organizații pot comunica. Galbraith (1973) nota că formalizarea permite transmiterea de informații prin intermediul unui număr mai mic de simboluri și aceasta facilitează coordonarea între diversele departamente care trebuie să ofere date de intrare pentru procesul decizional.

Wouters și Verdaasdonk (2002) identifică situațiile în care aspectul monetar este un limbaj comun util pentru a exprima consecințele variate ale unei decizii: (1) o decizie este luată rar sau este complet nouă; (2) trebuie luate în considerare noi aspecte la luarea unei decizii familiare și (3) cunoștințele despre diversele consecințe ale unei decizii sunt dispersate printre oameni sau departamente.

În al doilea rând, informația contabilă poate ajuta managerii să-și înțeleagă atribuțiile mai clar și să reducă incertitudinea înainte de a lua decizii (Chong, 1996). Pe de-o parte, incertitudinea reprezintă o lipsă a informației comparativ cu nevoile informaționale existente în luarea unei decizii. Pe de altă parte, incertitudinea este cu atât mai ridicată

cu cât managerii sunt mai puțin apti să prevadă consecințele acțiunilor lor. Burchell et. al (1980) discută diversele roluri ale informației în procesul decizional, în funcție de nivelul incertitudinii. Aceste roluri sunt definite prin două dimensiuni: incertitudinea obiectivelor și incertitudinea cauzei și efectului (Figura 1).

Potrivit clasificării din figura 1, informația contabilă este un tip de informație care poate fi folosită ca „mașină de învățare”, deoarece, de regulă, procesul decizional al managementului se caracterizează printr-o incertitudine ridicată a cauzei și efectului, dar o incertitudine scăzută a obiectivelor. Cu ajutorul informației contabile se poate cuantifica impactul financiar al fiecărei alternative disponibile pentru decident, astfel încât să poată fi evaluat modul în care obiectivele ar putea fi atinse și, în ultimă instanță, să poată fi luate decizii mai bune.

Un alt avantaj al informației contabile constă în faptul că folosirea unei singure unități de măsură facilitează comparația și schimbul între diferite arii relevante care sunt influențate de deciziile în cauză. În plus, informația contabilă permite coordonarea și integrarea celor mai diverse activități dintr-o companie prin mijloace de calcul. Pentru aceasta, este necesar ca un număr cât mai mare

de consecințe diverse ale fiecărei alternative să fie transpuse într-o singură unitate de măsură financiară.

Pe de altă parte, dezavantajul informației contabile este faptul că reprezintă o transpunere abstractă și incompletă în formă numerică a proceselor și problemelor decizionale reale. Astfel, includerea unor aspecte operaționale în procesul decizional devine mai dificilă. Aceasta se opune ideii unui sistem de asistare a procesului decizional de tip „mașină de învățare” care să ofere numeroase informații cu privire la mai multe dimensiuni ale situației curente și ale opțiunilor existente. Incompletitudinea transpunerii provine din faptul că informația contabilă are un nivel înalt de formalizare și acesta este limitat la tipul incertitudinii pe care îl poate trata.

O astfel de incertitudine este cea în care factorii cunoscuți pot lua valori necunoscute, care pot fi adresate efectiv prin formalizare. În situația în care o companie are o incertitudine privind identificarea variabilelor și a corelației între acestea, problema decizională nu poate fi tradusă în limbaj formal.

Deciziile managementului sunt cu atât mai complexe în contextul actual, caracterizat de cicluri de viață mai scurte ale produselor, varietate crescândă a produselor și serviciilor, schimbări mai rapide ale tehnologiei, predictibilitate scăzută a preferințelor clienților și un număr mai mare al piețelor de desfacere și canalelor de distribuție.

În consecință, managerii au nevoie de informații financiare mai actuale, care să încorporeze inclusiv informații externe companiei și informații din afara sferei contabilității. În cele ce urmează va fi discutat rolul de instrument de informare a managementului și a altor utilizatori jucat de contabilitatea externă și internă.

Contabilitatea externă ca sursă de informație

Structura și conținuturile contabilității externe sunt determinate de orientarea acestora către nevoile informaționale ale utilizatorilor externi companiei. Contabilitatea externă prezintă o serie de puncte forte, cărora le corespund și deficiente specifice, referitoare atât la informațiile furnizate utilizatorilor externi, cât și la adecvarea acestor informații contabile pentru scopuri interne, cum ar fi procesul decizional al managementului. Aceste puncte forte și puncte slabe sunt menționate de Jürgen (2006) și trecute în revistă în cele ce urmează.

În primul rând, un aspect pozitiv este faptul că informațiile oferite de contabilitatea externă se bazează pe un sistem de reguli standardizate, acceptate și transparente. În plus, informațiile generate în cadrul contabilității interne prezintă un grad ridicat de obiectivitate. De asemenea, contabilitatea externă asigură comparabilitatea între companii și ramuri economice. Nu în ultimul rând, contabilitatea externă este supusă controlului de către un auditor financiar independent, ceea ce face ca produsul său final – situațiile financiare – să fie credibile pentru utilizatorii lor.

Pe de altă parte, contabilitatea externă, ca sursă de informație pentru decidenți, prezintă și unele neajunsuri. Astfel, valoarea companiei și profitul determinat în cadrul contabilității externe nu coincid cu valoarea companiei și profitul acesteia în sens economic. În plus, datele din contabilitate depind de o multitudine de ipoteze, care deschid spații de manevră semnificative în materie de politici bilanțiere și manipulări. Un alt punct slab al contabilității externe este orientarea sa puternică spre trecut și

conținutul limitat de informații privitoare la dezvoltarea viitoare a companiei.

Contabilitatea internă ca sursă de informație

În contextul prezentului studiu, contabilitatea internă este înțeleasă în sens larg ca fiind ansamblul instrumentelor cantitative necesare pentru sprijinul procesului decizional intern, cum sunt calculația costurilor și raportarea internă. Autorii adoptă perspectiva din spațiul german care pune semnul echivalenței între controlling și contabilitatea internă în înțelesul prezentat mai sus. Se consideră că activitățile principale ale contabilității interne sunt următoarele: participarea în procesul de planificare atât la nivel strategic, cât și operațional; inițierea și oferirea de sprijin pentru deciziile manageriale și contribuția la monitorizarea și controlul performanței prin oferirea de rapoarte privind performanța organizației și a segmentelor organizaționale.

În timp ce contabilitatea externă este orientată către factorii interesați din afara companiei, contabilitatea internă este orientată către nevoile informaționale interne. Acesta nu este singurul aspect prin care contabilitatea internă se diferențiază de cea externă (vezi Walker, 2006). Spre exemplu, rapoartele contabilității interne sunt, de regulă, foarte detaliate, în timp ce situațiile financiare oferă o perspectivă agregată, de ansamblu, asupra performanței companiei. De asemenea, contabilitatea internă oferă nu doar informații istorice, ci adeseori și informații previzionate, pe când contabilitatea externă are o orientare mai pregnantă spre trecut.

O altă diferență constă în faptul că raportarea internă nu este reglementată precum contabilitatea externă, fiecare companie având libertatea de a proiecta sistemul de contabilitate internă care-i deservește propriile nevoi informaționale. Printre caracteristicile contabilității interne se numără și faptul că multe dintre rapoarte sunt întocmite pentru un scop specific, adeseori irepetabil, în timp ce rapoartele contabilității externe tind să aibă un scop mai general. De asemenea, raportarea are o frecvență mai ridicată (lunară, săptămânală sau chiar zilnică) în cadrul contabilității interne decât în cadrul contabilității externe.

Viziunea „management approach”

Originea așa-numitei „management approach” o reprezintă procesul dezvoltării în Statele Unite ale Americii la începutul anilor 1990 a unui nou standard privind raportarea pe segmente (Wagenhofer, 2006). Și în ceea ce privește reglementările emise de International Accounting Standards Board, „management approach” a fost adus în discuție inițial în relație cu raportarea pe segmente conform standardului IAS 14 „Segment Reporting” (Maier, 2008). În acest context, ideea principală a „management approach” a reprezentat-o faptul că delimitarea pe segmente din cadrul raportării financiare trebuie să se orienteze nemijlocit către structura organizațională internă a societății care întocmește situațiile financiare.

Cu toate acestea, după cum subliniază Maier (2008), „management approach” nu este o teorie referitoare strict la raportarea pe segmente, ci trebuie înțeleasă ca o viziune privind contabilitatea.

Fundamentul acestei viziuni îl reprezintă obiectivul standardelor internaționale de raportare financiară (IFRS) de a pune la dispoziție informații utile pentru procesul decizional și de a prezenta compania „prin ochii managementului” (Funk și Rossmanith, 2008). Astfel, conform cadrului conceptual IFRS, situațiile financiare publicate sunt bazate pe informația utilizată de management despre poziția financiară, performanța și schimbările în poziția financiară a companiei. Din această afirmație se poate deduce că utilizatorilor externi ai informațiilor ar trebui să li se pună la dispoziție acele informații pe care și managementul firmei le utilizează în luarea deciziilor și care se folosesc în măsurarea performanței managementului.

Similar, în viziunea lui Wagenhofer (2006), obiectivul viziunii de tip „management approach” este de a raporta utilizatorilor externi astfel de informații pe care și managementul le folosește în procesul său decizional și în funcție de care îi este măsurată performanța. În mod ideal, se presupune că sistemele informaționale din companie sunt astfel proiectate de către management încât îi oferă acestuia sprijin în luarea unor decizii optime, care maximizează valoarea companiei. La originea acestei presupuneri, după cum subliniază Weißenberger și Maier (2006), se află așa-numita teorie „shareholder-value”, dezbătută atât de literatura de specialitate națională, cât și de cea internațională și care promovează primatul intereselor investitorilor.

Într-adevăr, viziunea de tip „management approach” servește interesele investitorilor, sprijină așa-numita funcție „stewardship” a contabilității și în ultimă instanță poate avea un efect pozitiv în crearea încrederii pe piețele de capital (după cum argumentează Maier, 2008). „Management approach” solicită managementului să includă informațiile obți-

nute în cadrul contabilității interne în rapoartele financiare prezentate investitorilor și altor utilizatori externi. În consecință, investitorii pot lua decizii luând în considerare informații pregătite pentru uz intern și cu ajutorul cărora este condusă compania. Ei pot privi activitățile companiei din perspectiva managementului, astfel reducându-se potențialele asimetrii informaționale existente în raport cu acesta. Se consideră (vezi Maier, 2008) că implementarea „management approach” contribuie la o comunicare deschisă și cinstită cu investitorii și astfel, indirect, la sporirea încrederii pe piețele de capital.

Integrarea contabilității externe și interne

Există numeroase dezbateri cu privire la armonizarea, convergența sau integrarea contabilității interne și externe, termenul de „integrare” fiind cel preferat în cadrul prezentului studiu. Printre argumentele în favoarea relevanței unor astfel de dezbateri se numără posibilitatea ca rezultatul calculat în cadrul contabilității externe să difere semnificativ de cel calculat în cadrul contabilității interne. Spre exemplu (vezi Wagenhofer, 2006), se poate ca rezultatul conform contabilității externe să fie bun, dar rezultatul conform contabilității interne să fie slab. Într-o astfel de situație, măsurile pentru îmbunătățirea rezultatului sunt deci mai dificil de justificat în fața factorilor interesați externi. În schimb, dacă rezultatul conform contabilității externe este slab și rezultatul intern este bun, rezultatul bun nu este credibil pentru factori interesați din afara firmei.

Astfel de situații pot fi evitate prin integrarea contabilității interne și externe,

În prim-planul căreia se află concordanța dintre rezultatul calculat în cadrul contabilității interne pentru sarcini de planificare, coordonare și control cu rezultatul publicat în cadrul contabilității externe. Integrarea completă a contabilității interne și externe este caracterizată de Funk și Rossmanith (2008) prin următoarele elemente: renunțarea la contabilizarea tipurilor de costuri calculorii în cadrul calculației interne a rezultatului, deoarece aceasta face din reconcilierea rezultatului intern cu cel extern un proces extrem de complex și de durată; un plan de conturi integrat pentru raportarea internă și externă; metode unitare de contabilitate și evaluare, inclusiv sistemele de delimitare ale acestora.

Potrivit practicii din spațiul anglo-saxon, implementarea unei contabilități complet integrate presupune renunțarea parțială sau totală la utilizarea de cheltuieli și venituri calculatorii în determinarea rezultatului. Jürgen (2006) adaugă și faptul că definițiile indicatorilor folosiți în contabilitatea internă și externă sunt puse în acord. Prin aceste mijloace se evită confuzia între diverși indicatori similari și definițiile contradictorii (spre exemplu, o firmă poate avea mai mult de cinci definiții diferite pentru termenul „cifră de afaceri”). Prin integrarea completă a contabilității interne și externe se face apel la o bază de date unitară cu principii de evaluare complet identice, care este extrasă din diverse surse interne de date. Cu toate acestea, formatul de raportare și procedurile de rutină în materie de planificare, calculație și control sunt menținute. În proiectarea contabilității interne rămâne în prim-plan dezideratul acesteia de a oferi sprijin optim în procesele interne de management.

În contextul raportării financiare în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară, integrarea con-

tabilității externe și interne se justifică prin faptul că fără aceste informații interne o companie nu poate să-și respecte sau își poate respecta foarte limitat obligația de raportare financiară conformă cu IFRS.

Analiză critică

În cele ce urmează vor fi discutate avantajele și dezavantajele aduse de viziunea „management approach”; avantajele și dezavantajele integrării complete a contabilității interne și externe și diferențele între „management approach” și contabilitatea integrată.

Optarea pentru o abordare de tip „management approach” presupune atât avantaje, cât și dezavantaje (prezentate în continuare în conformitate cu Wagenhofer, 2006). În primul rând, printre avantaje se numără faptul că sunt raportate informații pe care managementul însuși le consideră ca fiind cele mai relevante. În al doilea rând, costurile obținerii de date sunt reduse, deoarece nu trebuie obținute date suplimentare pentru raportarea externă. În al treilea rând, informațiile raportate pot fi verificate cu ușurință din exterior, pentru că auditorul financiar trebuie doar să examineze dacă datele corespund cu cele din raportarea internă.

Printre dezavantajele „management approach” se numără, din perspectiva contabilității externe, comparabilitatea mai redusă a datelor – diverse companii folosesc de regulă diverși indicatori. Din punctul de vedere al contabilității interne, un dezavantaj major constă în posibilitatea ca raportarea internă să fie afectată în mod negativ. Spre exemplu, compania ar putea fi tentată să raporteze intern alte informații decât cele care ar fi în realitate optime, numai din dorința de a-i împiedica pe utilizatorii externi să primească aceste informații.

Nu în ultimul rând, este necesar ca în proiectarea sistemului de contabilitate internă să se ia în considerare, suplimentar, și posibilele efecte externe ale respectivului sistem proiectat.

În mod similar, Funk și Rossmanith (2008) menționează argumente în favoarea și în defavoarea integrării contabilității interne și externe. Din perspectiva contabilității interne, implementarea unei contabilități integrate este binevenită din mai multe motive. În primul rând, beneficiile majore aparțin companiilor orientate pe piața de capital, deoarece integrarea contabilității interne și externe conforme cu IFRS contribuie la îmbunătățirea comunicării și conducerii acestor companii. Nu doar la nivelul întregii companii, ci și la niveluri subordonate de conducere, contabilitatea integrată contribuie la dezvoltarea de planuri care sunt potrivite pentru a atinge obiectivele financiare comunicate către exterior. În același timp, prin contabilitatea integrată, conducerea firmei devine mai capabilă să discute cu investitorii și analiștii externi, le poate motiva acestora evoluțiile trecute și le poate explica evoluțiile prognozate. Și în cazul companiilor nelistate, contabilitatea integrată poate reprezenta o posibilitate la fel de eficientă a comunicării informațiilor financiare, atât pentru scopurile imediate, cât și pentru cele strategice.

Cu toate acestea, există o serie de contraargumente pentru integrarea completă a contabilității interne și externe în contextul raportării financiare în conformitate cu IFRS. Aceste contraargumente rezultă din perspectiva conceptuală a standardelor internaționale de raportare financiară, orientate pe fundamentarea deciziilor investitorilor externi. Astfel, în anumite cazuri particulare, prevederile privind contabilizarea și evaluarea în concordanță cu IFRS pot contraveni cerințelor interne de raportare. De asemenea, există riscul ca

managerii, tocmai ca urmare a implementării „management approach” conform IFRS, să încerce să deformeze anumite informații interne ce vor fi transmise contabilității externe și care vor sta la baza evaluării lor ulterioare.

Cele două perspective prezentate, „management approach” și contabilitatea integrată, se deosebesc structural, aceste deosebiri fiind subliniate de Funk și Rossmanith (2008). Spre deosebire de „management approach”, care face obligatorie preluarea de informații interne specifice în raportarea financiară externă, integrarea contabilității interne și externe este o decizie liberă a controllorului cu privire la raportarea internă a rezultatului. În timp ce în „management approach”, informațiile oferite de controlling sunt exportate către contabilitatea externă, în cadrul contabilității integrate este vorba despre congruența cât mai accentuată între rezultatele interne și externe, în măsura în care aceasta este posibilă și relevantă din punct de vedere economic. Prin „management approach”, contabilitatea internă devine o sursă de informare pentru contabilitatea externă. Astfel, indicatorii proiectați și folosiți în primul rând pentru obiectivele contabilității interne capătă un dublu rol, fiind utilizați și în contabilitatea externă.

Concluzii

Procesul decizional al managementului este din ce în ce mai complex în contextul actual, caracterizat de cicluri de viață mai scurte ale produselor, varietate din ce în ce mai mare a produselor și serviciilor, schimbări mai rapide ale tehnologiei, predictibilitate scăzută a preferințelor clienților și un număr mai mare al piețelor de desfacere și canalelor de distribuție. Prezenta lucrare a dezbătut rolul informației oferite de con-

tabilitatea externă și internă în procesul decizional al managementului, dar și al utilizatorilor externi. Au fost prezentate două perspective asupra punctelor de tangență dintre contabilitatea externă și cea internă: așa-numita „management approach” și integrarea contabilității externe și interne. „Management approach” solicită managementului să includă informațiile obținute în cadrul contabilității interne în rapoartele financiare prezentate investitorilor și altor utiliza-

tori externi. Astfel, compania este prezentată „prin ochii managementului”. În schimb, în prim-planul contabilității integrate se află concordanța dintre rezultatul calculat în cadrul contabilității interne pentru sarcini de planificare, coordonare și control cu rezultatul publicat în cadrul contabilității externe. Ambele perspective prezintă avantaje și dezavantaje, iar discuția cu privire la dificultățile implementării uneia sau alteia rămâne deschisă.

Bibliografie

- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. and Nahapiet, J. (1980), *The roles of accounting in organizations and societ*, Accounting, Organizations and Society, 5(1), pg. 5-27;
- Cânda A., Ruscescu M., Pantea C. (2010), *Revealing the people who empower the social networks – an exploratory research of the Romanian market*, 17th International Economic Conference – IECS 2010 “The Economic World Destiny: Crisis and Globalization?”, Sibiu, România, 13-14 mai 2010;
- Chong, V.K. (1996), *Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: a research note*, Accounting, Organizations and Society 21(5), pg. 415-421;
- Funk W., Rossmanith J. (editori) (2008), *Internationale Rechnungslegung und internationales Controlling. Herausforderungen – Handlungsfelder – Erfolgspotenziale*, Gabler Verlag;
- Galbraith, J. (1973), *Designing Complex Organizations*. Addison-Wesley, Reading, MA, citat în Wouters M., Verdaasdonk P. (2002), *Supporting Management Decisions with Ex ante Accounting Information*, European Management Journal Vol. 20, No. 1, pg. 82-94;
- Maier M. T. (2008), *Der Management Approach. Herausforderungen für Controller und Abschlussprüfer im Kontext der IFRS-Finanzberichterstattung*, Peter Lang Internationaler Verlag der Wissenschaften;
- Wagenhofer A. (editor) (2006), *Controlling und IFRS-Rechnungslegung: Konzepte, Schnittstellen, Umsetzung*, Erich Schmidt Verlag;
- Walker J. (2006), *Accounting in a Nutshell, Second Edition: Accounting for the non-specialist* (CIMA Exam Support Books), Publisher: Butterworth-Heinemann, disponibil online la <http://www.springerlink.com/> ;
- Weber J., Schäffer U. (2006), *Einführung in das Controlling*, pg. 115-119;
- Weißenberger B., Maier M. (2006), *Der Management Approach in der IFRS-Rechnungslegung: Fundierung der Finanzberichterstattung durch Informationen aus dem Controlling*, Working Paper 3/2006, Justus-Liebig Universität, Gießen;
- Wouters M., Verdaasdonk P. (2002), *Supporting Management Decisions with Ex ante Accounting Information*, European Management Journal Vol. 20, No. 1, pg. 82-94.;
- International Accounting Standards Committee Foundation (2009), *Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2009*, Editura CECCAR;
- IASB Conceptual Framework for Financial Reporting, citat în Maier (2008);

Studiu comparativ asupra implementării Directivei privind auditul statutar în statele membre UE

Melinda Timea FÜLÖP*

Abstract

Comparative Study on the Implementation of the Statutory Audit Directive in EU Member States

The study examines the necessity and the proposed takeover of the statutory audit directive by the Member States of the European Union. The actuality and importance that statutory audit has in the Member States requires the examination of the way in which the statutory audit directive was undertaken by them. Thus at the European level have already been taken great efforts since 1996 to achieve a single set of national rules of all Member States. The article presents a quantitative study in order to investigate the way the adoption of the statutory audit directive was made by the Member States. The results show that in 2010 all the 27 states have transposed the statutory audit directive in the national regulations. The quantitative study is followed by a qualitative study to analyze the breach of the European directives on companies and their financial reporting. At the end of the study is presented the takeover of the statutory audit directive in Romania.

Key words: *statutory audit, harmonization, European Commission, regulations*

JEL Classification: M42, M 40, M 50, M 48

Cuvinte cheie: audit statutar, armonizare, Comisia Europeană, reglementări

Introducere

La nivel european, încă din anul 1996 se întreprind acțiuni deosebite pentru realizarea unui singur set de reglementări privind auditul situațiilor financiare anuale, care să fie preluat în reglementările naționale ale tuturor statelor membre.

În prezent, după 15 ani de străduințe susținute ale Comisiei Europene în această direcție, procesul de armonizare, în ciuda realelor progrese înregistrate, încă nu este finalizat.

În lucrarea de față am realizat un studiu privind dezvoltarea auditului statutar în Uniunea Europeană, având ca obiective analize privind următoarele trei tematici: efortul organismelor de reglementare a auditului statutar la nivelul Uniunii Europene, demersurile realizate privind clarificarea conceptului de audit statutar și modul de preluare a reglementărilor Directivei privind auditul statutar în statele membre.

Lucrarea este structurată în patru părți. Prima parte este introductivă și prezintă importanța subiectului abordat și obiectivele cercetării, a doua parte prezintă metodologia utilizată. În a treia parte am realizat o delimitare conceptuală privind auditul statutar în vederea clarificării noțiunii de audit statutar, urmată de abordarea auditului statutar și eforturile de armonizare a acestuia la nivel european, prezentate în literatura de specialitate. În vederea determinării gradului de preluare a Directivei privind auditul am studiat analizele punctuale emise de Comisia Europeană, urmat de o sinteză a celor mai semnificative sancțiuni aplicate de către Comisie.

* Asist.univ.drd., Universitatea Babeș-Bolyai, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, Cluj-Napoca, Catedra de Contabilitate și Audit, email: melinda.fulop@econ.ubbcluj.ro

Tot în cadrul acestei părți prezentăm preluarea Directivei privind auditul statutar la nivelul țării noastre, unde am avut în vedere ultimele modificări propuse prin proiectul de Hotărâre a Guvernului pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a Camerei Auditorilor Financiar din România, aliniat la prevederile actelor normative în vigoare în domeniul auditului. În a patra parte prezentăm principalele concluzii ale cercetării.

Metodologia cercetării

Având în vedere realizarea obiectivelor propuse în cadrul cercetării, demersul nostru științific se bazează pe o abordare deductivă de la general la particular, ce îmbină studiile cantitative cu cele calitative.

Pentru a putea prezenta tendința de armonizare a auditului statutar la nivelul Uniunii Europene am realizat un studiu longitudinal/cronologic ce surprinde principalele repere ce marchează evoluția acestui proces în perioada 1996-2010, publicate de Comisia Europeană, considerând că informațiile furnizate de Comisia Europeană sunt oficiale și, totodată, prezintă poziția oficială a Comisiei Europene.

Un alt element vizat a fost gradul de adoptare a prevederilor Directivei privind auditul statutar de către statele membre în legislația națională. În acest sens am aplicat o metodă transversală, întregită printr-o abordare bilaterală cantitativ – calitativă.

În cadrul studiului cantitativ am analizat modul de preluare în cadrul reglementărilor naționale a Directivei privind auditul statutar de către statele membre ale Uniunii Europene.

Pentru a cuantifica gradul în care statele membre preiau recomandările Directivei în reglementările naționale, Comisia realizează la diferite perioade de timp analize punctuale privind stadiul implementării (Scoreboard on the status of implementation of the Directive on statutory audit 2006/43/EC in Member States). Pe baza celor 10 analize punctuale din perioada 2008-2010 am realizat o sinteză a acestora, urmată de analiza rezultatelor.

Studiul calitativ se bazează pe analiza încălcărilor directivei publicate de Comisia Europeană. Dintre aceste publicații am analizat cele mai importante încălcări ale recomandărilor directivelor pentru perioada cuprinsă între anii 1998 și 2009.

1. Delimitări conceptuale privind auditul statutar

La nivel european, Directiva a VIII-a a Consiliului nr. 84/253/EEC și Recomandarea 2001/256/EEC reglementează auditul situațiilor financiare anuale sau al situațiilor financiare anuale consolidate, așa cum este prevăzut de legislația comunitară, transpusă în reglementările naționale: „Efectuarea auditului statutar al conturilor anuale ale societăților și verificarea conformității rapoartelor de gestiune cu conturile anuale respective, în măsura în care auditul și verificarea în cauză sunt impuse de dreptul comunitar” (Secțiunea 1 Articolul 1 a.); „Efectuarea auditului statutar al conturilor consolidate ale grupurilor de întreprinderi și verificarea conformității rapoartelor de gestiune consolidate cu conturile consolidate respective, în măsura în care auditul și verificarea în cauză sunt impuse de dreptul comunitar” (Secțiunea 1 Articolul 1 b.).

Directiva a VIII-a definește auditul statutar drept „un audit al conturilor anuale sau al conturilor consolidate astfel cum este prevăzut de legislație” (Capitolul I, Articolul 2). Auditorul legal, conform definiției date de Directiva 2006/43/CE (Articolul 2), „este o persoană fizică care este autorizată în conformitate cu dispozițiile prezentei directive de către autoritățile competente ale unui stat membru să efectueze audituri legale”.

În perioada de preaderare, în contextul armonizării reglementărilor naționale cu cele europene, României îi revenea sarcina de a transpune și implementa directivele emise de Uniunea Europeană.

La nivel european, Parlamentul European a emis la 17 mai 2006 Directiva 2006/43/CE privind auditul statutar al conturilor anuale și al conturilor consolidate, în vederea realizării unei abordări armonizate a auditului statutar la nivelul Uniunii Europene.

În scopul transpunerii acestei directive și pentru asigurarea conformității auditului statutar din România cu cerințele directivelor europene a fost adoptată Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90 din 24/06/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, care a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 481 din 30/06/2008.

În Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate se preia definiția dată de Directiva a VIII-a auditului statutar al situațiilor financiare anuale sau al situațiilor financiare anuale consolidate (art. 2 din OUG nr. 90/2008).

2. Stadiul cunoașterii privind auditul statutar și armonizarea sa la nivel european

Cercetările din literatura de specialitate s-au preocupat de evoluția armonizării auditului statutar și impactul acestuia asupra statelor membre din mai multe puncte de vedere, cum ar fi: alegerea auditorului statutar, noile evoluții în cadrul de reglementare pentru auditul statutar, preluarea directivelor de către diferitele state membre și conformitatea ISA și auditul statutar.

Citron D.B. & Manalis G. (2001) investighează alegerea auditorului statutar în Grecia pentru o perioadă de cinci ani în urma liberalizării pieței de audit din 1992. Autorii constată că alegerea unui auditor din Big Six este direct asociată cu participarea de către acționarii străini la piața de capital. De asemenea, atât în 1993, imediat după liberalizarea pieței, cât și în 1997 rolul Big Six era de a furniza credibilitate investitorilor internaționali.

Dewing I.P. & Russell Peter (2002) analizează tendințele în modul de a gândi și noile evoluții în cadrul de reglementare pentru auditul statutar la nivelul Uniunii Europene (UE). Ultimele evoluții sunt revizuite în trei domenii: aspecte legate de profesie; probleme de drept ale companiei și standardele de contabilitate și audit. Autorii concluzionează că progrese semnificative au fost realizate de Comisia Europeană privind reglementarea auditului statutar în UE. Îngrijorătoare rămâne lipsa progreselor în privința adoptării standardelor internaționale de audit. Excepție fac cazurile în care situațiile financiare sunt întocmite și auditate în același mod; astfel armonizarea informațiilor financiare devine dificilă. Necesitatea armonizării auditului statutar în UE este dezbătută din anul 1996 odată cu apariția primei Cărți Verzi elaborate de Comisia Europeană și este accentuată prin Programul de Evaluare a Sectorului Financiar.

Tabone N. & Baldacchion P.J. (2003) analizează auditul statutar în cadrul companiilor malteze care sunt conduse de către proprietar. Având în vedere că Malta face parte din Commonwealth, reglementările contabile și cele de audit sunt influențate de reglementările din Marea Britanie. Cu toate acestea, în ultimul deceniu reglementările au fost influențate din ce în ce mai mult de standardele internaționale și cerințele Uniunii Europene. Obligația privind auditul statutar este una dintre primele reglementări care au fost influențate de către Uniunea Europeană. Studiul realizat de autori analizează necesitatea auditului statutar în cadrul companiilor

conduse de proprietar. Rezultatele indică faptul că pentru companiile malteze conduse de către proprietar, auditul statutar îndeplinește două roluri principale: este important pentru părțile interesate din afara companiei și are un efect pozitiv asupra proprietarului și a personalului.

Programul de Evaluare a Sectorului Financiar constă dintr-o serie de obiective și măsuri specifice pentru îmbunătățirea pieței unice de servicii financiare în UE. Aceasta este alcătuită din patruzeci și două de măsuri distincte menite să armonizeze reglementările statelor membre UE. Aceste măsuri includ un sistem armonizat al informațiilor financiare pentru emitenții listați pe baza standardelor internaționale de contabilitate comune. O propunere de Directivă privind auditul legal ar clarifica obligațiile auditorilor statutari și standardele pentru independență și etică, prin asigurarea supravegherii publice a profesiei de audit și îmbunătățirea cooperării în cadrul UE (Karmel R.S., 2005).

În anul 2006 Federația Europeană a Contabililor (FEE) sub-scrie articolului 26 din Directiva a VIII-a privind Auditul Statutar, care prevede efectuarea auditurilor legale la toate companiile în conformitate cu standardele internaționale de audit. FEE consideră că această abordare a auditului legal este în interesul publicului. Directiva urmărește să asigure audituri statutare coerente de înaltă calitate în Europa.

În anul 2009 Hodgdon C.et.al. (2009) studiază conformitatea IFRS-urilor și a auditul statutar. FEE recunoaște că auditul statutar al informațiilor financiare va continua să joace un rol major în punerea în aplicare a IFRS. Funcția de audit statutar este destinată să asigure aplicarea corectă a standardelor de contabilitate, menținerea calității înalte în cadrul firmelor de audit, precum și standarde coerente de audit. Astfel, FEE a cerut stabilirea unor criterii de referință pentru standardele de etică și de asigurare a calității în rândul firmelor de audit internaționale. Rezultatele studiului consolidează importanța dezvoltării mecanismelor instituționale (de exemplu, punerea în aplicare a structurii de guvernanță corporativă) pentru încurajarea conformității cu IFRS. Rezultatele subliniază de asemenea rolul special al firmelor internaționale de audit, cât și calitatea auditului pentru a promova punerea în aplicare, cât și conformitatea cu IFRS.

Recente publicații din revista Accounting Irland (2011) includ un articol al lui Lambe Aidan care este preocupat de viitorul auditului statutar. Auditul statutar reflectă întrebări ridicate în urma crizei financiare. Recenta propunere de „Carte Verde” publicată de Comisia Europeană a atras un număr considerabil de răspunsuri din partea Irlandei. Astfel, se remarcă interesul ridicat al Irlandei privind auditul statutar și rolul audi-

torilor. În cadrul articolului amintit se propun o serie de reforme posibile privind auditul statutar, cum ar fi: reducerea complexității raportărilor financiare, îmbunătățirea comunicării între auditori și acționar/alte părți interesate, extinderea domeniului de aplicare al auditului statutar, cât și independența auditorului și a problemelor conexe.

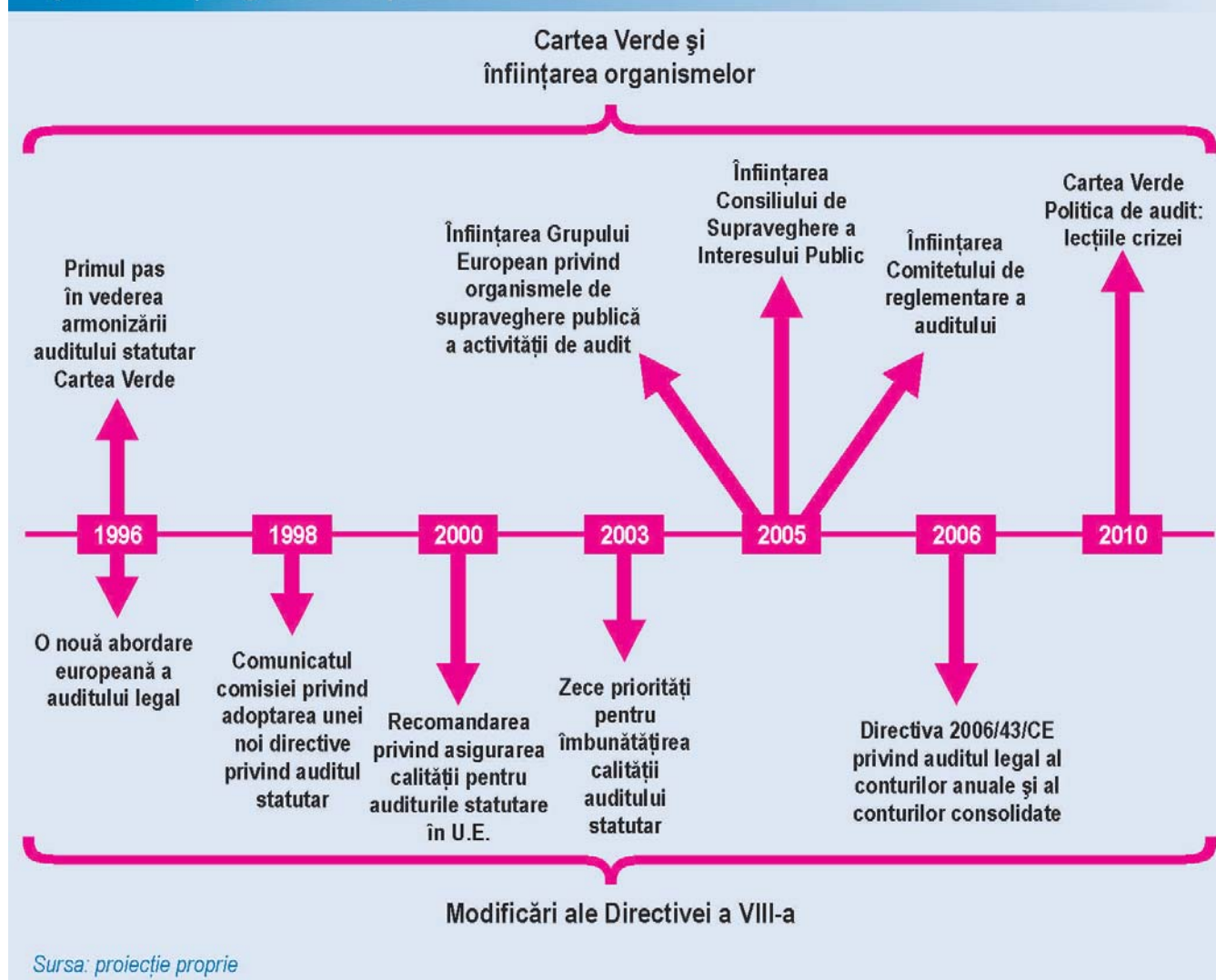
3. Efortul organismelor de reglementare a auditului statutar la nivelul Uniunii Europene

În vederea armonizării auditului statutar Comisia Europeană a întreprins o serie de demersuri din anul 1996 și până în

anul 2010. Pentru a avea o imagine de ansamblu, prin intermediul figurii nr. 1 am sintetizat cele mai importante evenimente din perioada amintită. Punctul de pornire în anul 1996 a fost marcat de elaborarea unei „Cărți Verzi”, iar ultima acțiune întreprinsă de Comisia Europeană în 2010 a fost elaborarea și publicarea unei noi „Cărți verzi” - *Politica de audit: lecțiile crizei*.

În vederea armonizării auditului statutar la nivelul Uniunii Europene un prim pas îl reprezintă elaborarea unui regulament numit „Cartea Verde”. În anul 1996 s-au întreprins primele demersuri privind armonizarea auditului statutar. Prima *Carte Verde privind Rolul, Poziția și Răspunderea Auditorului Statutar în Uniunea Europeană* (UE) a fost adoptată în 1996 de către Comisia Europeană. Regulile existente ale UE nu abordau la acel moment în mod adecvat problemele care

Figura 1 - Evoluția reglementărilor privind auditul statutar



decurg din rolul, poziția și răspunderea auditorilor statuari. Abordările divergente pot afecta negativ calitatea auditului, libertatea de stabilire pentru firmele de audit, precum și libertatea de a presta servicii de audit pe întreg teritoriul pieței unice. Prin urmare, Cartea Verde reprezintă lansarea unui proces de consultare privind armonizarea auditului statutar.

M. Monti a comentat în legătură cu efectele produse de Cartea Verde: „*vom fi siguri că auditurile pe întreg teritoriul Uniunii Europene sunt efectuate la cele mai înalte standarde profesionale, luând în considerare cele mai recente evoluții internaționale, cât și beneficiile Pieței Unice de care se vor bucura pe deplin serviciile de audit*” (Mario Monti Comisar pentru piața unică, 1996).

Existența diferențelor este inevitabilă deoarece aplicarea la nivelul legislației naționale este diferită de la o țară la alta. Ca urmare a acestor diferențe, Comisia consideră că poate fi afectată calitatea auditului și că pot apărea obstacole în libertatea de stabilire a sediului firmelor de audit și libertatea acestora de a presta servicii de audit pe întreg teritoriul pieței unice.

În anul 1998 se publică de către Comisia Europeană comunicatul (IP/98/399) privind o nouă directivă privind auditul statutar, care aduce modificări privind sistemele de control al calității auditului și independența auditorului. Rolul noii directive este de a îmbunătăți calitatea și corectitudinea auditului în toate statele membre, oferind astfel mai multă siguranță utilizatorilor de rapoarte financiare, respectiv investitorilor, creditorilor și angajaților și de încurajare a investițiilor transfrontaliere.

În anul 2000 Comisia Europeană a adoptat o Recomandare (IP/00/1327) privind stabilirea de standarde minime pentru sistemul extern de asigurare a calității pentru auditurile statutare în UE. Sistemele externe de asigurare a calității s-au dezvoltat ca o verificare a calității auditului statutar care, în conformitate cu directivele UE, sunt obligatorii pentru mai mult de trei milioane de companii cu răspundere limitată în cadrul Uniunii. Scopul acestor sisteme este de a da asigurare că auditurile statutare sunt efectuate în conformitate cu standardele de audit stabilite și că auditorii respectă regulile etice (inclusiv independența).

În anul 2003 Comisia Europeană a propus zece priorități pentru îmbunătățirea și armonizarea calității auditului statutar în întreaga Europă și de a se asigura că investitorii și alte părți interesate se pot prevala pe deplin de exactitatea situațiilor financiare auditate, în vederea prevenirii conflictelor de interese și pentru a îmbunătăți protecția UE împotriva scan-

dalurilor de tip Enron. Ca priorități pe termen scurt menționăm: consolidarea supravegherii publice a auditorilor la nivelul statelor membre și la nivelul UE, necesitatea unor standarde unice de audit pentru toate auditurile statutare ale UE începând cu 2005 și crearea unui Comitet de reglementare privind auditul care să vină cu propuneri de completare a legislației și măsuri de adoptare. Prioritățile pe termen lung vizează: modernizarea directivei privind auditul statutar, sancțiunile disciplinare; transparența cabinetelor de audit; guvernanta corporativă: consolidarea comitetelor de audit și control intern; consolidarea independenței auditorului și Codului de Etică; aprofundarea pieței interne a serviciilor de audit și examinarea răspunderii auditorului.

În anul 2005 Comisia Europeană a creat „*Grupul European privind organismele de supraveghere publică a activității de audit*” (EGAOB). Grupul asigură coordonarea eficientă a noi sisteme publice de supraveghere a auditorilor statuari și a firmelor de audit în cadrul Uniunii Europene.

În anul 2006 se adoptă de către UE o nouă directivă pentru auditul statutar al conturilor anuale și al conturilor consolidate, nr. 43 din 17 mai 2006.

Pe 28.01.2008 se publică reglementarea privind perioada de tranziție pentru activitățile de audit din anumite țări terțe. Pe data de 11.03.2008 se emite Directiva 2008/30/CE de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul statutar al conturilor anuale și al conturilor consolidate.

Tot în același an, la data de 13.05.2008, Comisia Europeană a emis o Recomandare privind „asigurarea calității externe pentru auditorii statuari și cabinetele de audit de interes public”, care oferă orientări statelor membre pentru stabilirea unui sistem independent și eficient de inspecții pe baza Directivei privind auditul statutar. În esență, această recomandare oferă mai multe responsabilități organismelor de supraveghere publică, întărește independența echipelor de inspecție și sporește transparența privind rezultatele inspecțiilor efectuate la firmele de audit.

Comisarul Barnier propunea în primăvara anului 2010 publicarea unei noi Cărți Verzi. În acest sens inițiază o dezbatere privind rolul auditării situațiilor financiare și eventuale modificări ale Directivei, aspecte cum ar fi concentrarea pe piața auditului și implicațiile sale privind stabilitatea financiară, apariția de practicieni mici și mijlocii, de audit al IMM-urilor și a standardelor internaționale de audit. Comisia Europeană publică pe data de 13.10.2010 *Cartea Verde - Politica de audit: lecțiile crizei* (Text cu relevanță pentru SEE), propunându-și să implice părțile interesate și publicul larg într-o dez-

batare pe marginea unor aspecte referitoare la activitatea de audit. Comisia își asumă rolul de lider la nivel internațional în această dezbatere și intenționează să colaboreze îndeaproape cu partenerii săi globali din cadrul Consiliului pentru Stabilitate Financiară și al G20. În acest sens, Comisia consideră că auditul, împreună cu activitatea de supraveghere și guvernanta corporativă, trebuie să contribuie masiv la stabilitatea financiară, deoarece rolul său este de a furniza o garanție în privința veridicității sănătății financiare a tuturor companiilor. Această garanție are rolul de a reduce riscurile de denaturare și, ca atare, de a genera reducerea costurilor în caz de faliment, care ar fi suportate în paralel de acționarii companiei și de entități în general. Robustețea auditului este esențială pentru restabilirea încrederii în piață, contribuind la protecția investitorilor și la reducerea costului de capital al companiilor.

4. Preluarea reglementărilor Directivei europene în statele membre

4.1. STUDIU CANTITATIV PRIVIND

TRANSPUNEREA DIRECTIVEI PRIVIND

AUDITUL STATUTAR

DE CĂTRE STATELE MEMBRE

În demersul de înțelegere a motivelor pentru care statele europene au abordat procesul de implementare a Directivei privind auditul statutar în mod atât de divers am procedat la gruparea în funcție de diferite criterii pentru fiecare țară.

Tabel 1 - Tabel centralizator privind gradul de implementare a Directivei privind auditul statutar

Ani	Țări	31.07. 2008	31.10. 2008	01.01. 2009	01.03. 2009	01.05. 2009	01.07. 2009	01.09. 2009	01.11. 2009	01.02. 2010	01.09. 2010
1951	Olanda										
1951	Franța										
1951	Belgia										
1951	Luxemburg										
1951	Italia										
1973	Irlanda										
1973	Danemarca										
1973	UK										
1981	Grecia										
1986	Portugalia										
1995	Austria										
1995	Suedia										
1995	Finlanda										
2004	Malta										
2004	Cipru										
2004	Estonia										
2004	Letonia										
2004	Polonia										
2004	Republica Cehă										
2004	Lituania										
2004	Slovacia										
2004	Slovenia										
2004	Ungaria										
2007	Bulgaria										
2007	România										

galben - nu se știe exact dacă s-a transpus în totalitate sau nu; albastru - luarea deciziei de preluare în totalitate
verde - adoptarea în totalitate; roșu - neadoptarea

Sursa: proiecție proprie

Un prim criteriu luat în considerare a fost anul aderării. Analizând statele care au aderat în 2004 și 2007, am constatat că grupul țărilor est-europene foste comuniste au adoptat aceeași strategie impusă sau „recomandată” ca precondiție în vederea acceptării intrării în Comunitatea Europeană, respectiv preluarea în totalitate a recomandărilor directivei în reglementările naționale.

Excepție constituie Polonia, Republica Cehă și Estonia unde, așa cum se observă și din tabel, pentru primele două s-au preluat prevederile directivei începând cu anul 2009, iar în cazul Estoniei numai din 2010.

Dacă ne referim la cronologia aderării la Uniunea Europeană în 1951, 1973, 1981, 1986 și 1995 constatăm că există patru mari grupuri de țări:

- țările care au preluat integral reglementările de la început;
- țări care au finalizat preluarea în prima parte a anului 2009;
- țări care au finalizat preluarea la finalul anului 2009;
- țări care au finalizat preluarea în anul 2010.

De asemenea, se poate remarca că la data de 31.09.2010 toate cele 27 de țări aveau adoptată Directiva privind auditul statutar.

4.2. STUDIU CALITATIV PRIVIND MODALITĂȚILE DE ÎNCĂLCARE A RECOMANDĂRIILOR DE CĂTRE STATELE MEMBRE UE

Comisia Europeană publică informații privind încălcările directivelor europene referitoare la societățile comerciale și raportările lor financiare.

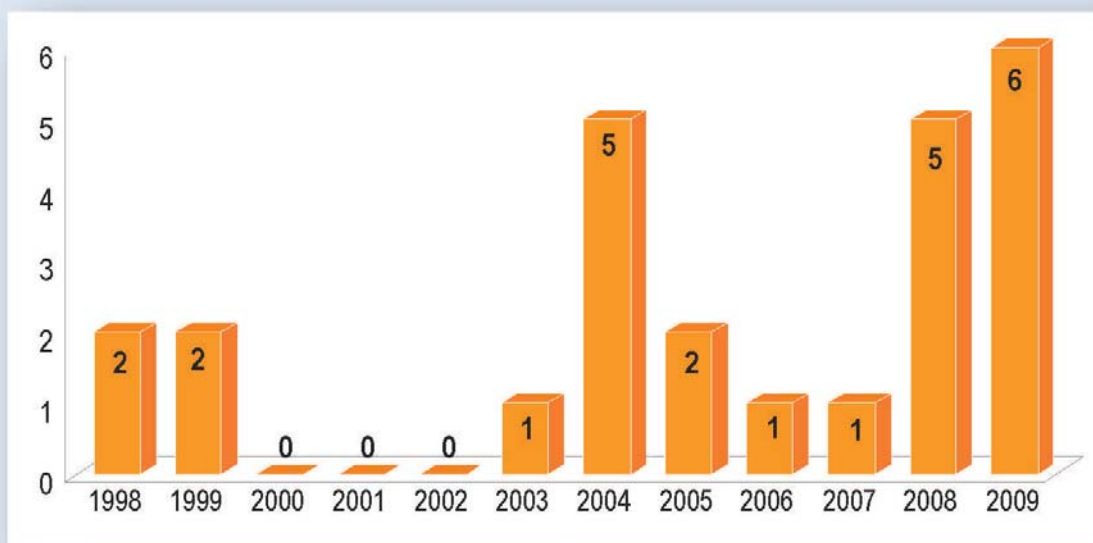
În cadrul acestor publicații am analizat cele mai importante modalități de încălcare ale recomandărilor directivelor pentru perioada cuprinsă între anii 1998 și 2009.

Așa cum se vede și din figura nr. 2, în total, în perioada analizată, au existat 25 de sesizări de încălcare a recomandărilor ce vizează unul sau mai multe state membre.

În urma analizei conținutului acestor încălcări aduse de statele membre ale Uniunii Europene am constatat că o serie de încălcări menționate nu sunt direct legate de Directiva privind auditul statutar. Astfel, am stabilit ca în continuare să ne axăm numai pe cele care vizează auditul și guvernanta corporativă.

În anul 2004 Austria încalcă Directiva prin nepreluarea în reglementarea națională a recunoașterii reciproce a calificărilor profesionale, iar în 2009 nu preia recomandările privind auditul statutar. Ca urmare, Comisia a sesizat Austria la Curtea Europeană de Justiție.

Figura 2 - Evoluția modalităților de încălcare a recomandărilor directivelor la nivelul Uniunii Europene



Sursa: proiecție proprie

Irlanda, în 2009, încalcă la fel ca și Austria recomandările Directivei privind auditul statutar, Comisia luând aceeași măsură ca și în cazul Austriei.

Italia este țara cu cele mai multe încălcări, astfel încă din anul 1998 Italia încalcă normele de aplicare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului privind autorizarea persoanelor responsabile pentru efectuarea controlului legal al documentelor contabile, continuând cu o serie de încălcări privind organizarea contabilității cluburilor sportive.

În anul 2009 Italia nu respectă obligațiile privind transparența societăților cotate la bursă, nu preia în legislația națională recomandarea privind auditul statutar. În concluzie, în urma analizei detaliate a încălcărilor aduse de Italia nu este surprinzător faptul că acest stat nu a transpus în legislația națională Directiva privind auditul statutar până în anul 2010.

Spania, la fel ca și Austria, Irlanda și Italia nu respectă prevederile privind auditul statutar.

5. Preluarea Directivei privind auditul statutar în legislația românească

La nivelul țării noastre se poate observa din tabelul privind aplicarea Directivei privind auditul statutar (Tabelul nr. 1) că s-au făcut toate demersurile în vederea adoptării Directivei privind auditul statutar. Recent a fost aprobat prin Hotărâre de Guvern un nou Regulament de organizare și funcționare a Camerei Auditorilor Financiar din România, aliniat la prevederile actelor normative în vigoare în domeniul auditului și ținând seama de numărul mare al modificărilor necesare.

Cele mai importante schimbări în cadrul acestui regulament vizează următoarele puncte:

- activitatea Camerei Auditorilor Financiar din România se desfășoară sub supravegherea Consiliului de Supraveghere Publică a Activității de Audit Statutar; această obligativitate se regăsește și în cadrul Raportului privind deținătorii firmelor de audit și consecințele privind concentrarea pieței de audit, din octombrie 2007 (3.1.3., p.24);
- perioada pentru care pot fi alese organele de conducere a Camerei, precum și Comisia de audit statutar este de trei ani, cu posibilitatea înnoirii mandatului;

această obligativitate se regăsește și în cadrul Raportului privind deținătorii firmelor de audit și consecințele privind concentrarea pieței de audit din octombrie 2007 (5.2.4., p.101);

- s-a prevăzut în mod expres, în cadrul condițiilor de atribuire a calității de auditor financiar pentru persoana juridică, că o majoritate a membrilor organelor de administrare sau de conducere a persoanei juridice, dar nu mai mult de 75 %, trebuie să fie reprezentată de persoane fizice care sunt membri activi ai Camerei, ori de auditori persoane juridice autorizate de Cameră; această obligativitate se regăsește și în cadrul Raportului privind deținătorii firmelor de audit și consecințele privind concentrarea pieței de audit din octombrie 2007, completând articolul 3.4.c din cadrul Directivei (1.2.4., p.6);
- competența Consiliului Camerei de a adopta norme pentru aprobarea auditorilor financiar care au fost înregistrați în alte state membre UE și în țări terțe.

Dintre modificările propuse analizăm în continuare modificarea ce considerăm că va avea cel mai mare impact asupra activității de audit financiar din România.

Realizând o analiză de ansamblu a persoanelor juridice înscrise în tabloul Camerei Auditorilor Financiar din România am constatat că din totalul de 851 de firme de audit înregistrate conform raportului de activitate 2009, 271 sunt SRL cu asociat unic, ceea ce reprezintă 31,85% din totalul societăților.

Deci cel puțin o treime dintre societățile de audit înregistrate la CAFR nu sunt obligate, conform acestei reglementări, să-și modifice consiliul de administrație pentru a îndeplini condițiile de atribuire a calității de auditor financiar pentru persoana juridică, respectiv faptul că o majoritate a membrilor organelor de administrare sau de conducere a persoanei juridice, dar nu mai mult de 75 %, trebuie să fie reprezentată de persoane fizice care sunt membri activi ai Camerei, ori de auditori persoane juridice autorizate de Cameră.

Concluzii

Din articolul de față se desprind trei idei de bază referitoare la modul de implementare a Directivei privind auditul statutar în statele membre ale Uniunii Europene.

O primă idee vizează eforturile semnificative pe care le depune Comisia Europeană în vederea armonizării auditului

statutar la nivelul statelor membre. Un ultim efort îl reprezintă *Cartea verde – Politici de audit: lecții de criză*. Printr-un studiu longitudinal cronologic am reușit să sintetizăm tendințele de armonizare a auditului statutar la nivelul Uniunii Europene, evidențiind principalele repere ce marchează evoluția acestui proces, organismele de reglementare și reacția statelor membre.

Din punct de vedere al gradului de adoptare a prevederilor reglementărilor Directivei privind auditul statutar de către statele membre în legislația națională, am constatat că grupul țărilor est-europene foste comuniste au adoptat aceeași strategie impusă sau „recomandată” ca precondiție în vederea acceptării intrării în Comunitatea Europeană, respectiv preluarea în totalitate a cerințelor recomandărilor directivei în reglementările naționale.

În general, statele membre ale Uniunii Europene au înregistrat progrese cu privire la adoptarea Directivei privind auditul statutar, în special privind supravegherea publică. Până în prezent, toate statele membre au notificat Comisia privind transpunerea Directivei privind auditul statutar în legislația națională.

Cea de a treia idee subliniază preluarea Directivei privind auditul statutar în legislația românească.

România se străduiește să contribuie la armonizarea auditului la nivel European; un prim pas a fost atins în anul 2008, an în care a fost transpusă Directiva privind auditul statutar în legislația națională, urmată de transpunerea reglementărilor emise de Comisia Europeană privind armonizarea auditului statutar.

Bibliografie

- Aidan, L.(2011), *Spotlight on Statutory Audit - The Irish accountancy profession's response to issues raised by the financial crisis*, Accountancy Ireland Vol.43.1,p.13-14;
- Citron, D.B. &Manalis G. (2001), *The international firms as new entrants to the statutory audit market: an empirical analysis of auditor selection in Greece, 1993 to 1997*, The European Accounting Review, 10:3, p.439-459;
- Dewing, I.P.&Russell, Peter (2002), *Regulation of statutory audit in the European Union: New developments*, Journal of Financial Regulation and Compliance, Vol.10:1,p.68 – 78;
- Hodgdon, C. et.al.(2009), *Compliance with International Financial Reporting Standards and auditor choice: New evidence on the importance of the statutory audit*, The International Journal of Accounting 44, p. 33-55;
- Karmel, R.S.(2005), *Reform of public company disclosure in Europe*, Brooklyn Law School Legal Studies Research Papers - Accepted Paper Series, <http://ssrn.com/abstract=799344>;
- Tabone, N., Baldacchino, P.J. (2003), *The statutory audit of owner-managed companies in Malta*, Managerial auditing Journal, Vol.18, p.378-398;
- Accounting: Commission adopts Green Paper on the role, position and liability of statutory auditors, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/96/696&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en>
- Accounting: Commission Communication on the statutory audit in the European Union <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/98/399&format=HTML&aged=1&language=EN>;
- Accounting: Commission issues Recommendation setting minimum quality assurance standards for statutory audits, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/00/1327&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en>
- Comisia Europeană, *Cartea Verde. Politica de audit – lecțiile crizei*, Bruxelles, 13.10.2010, COM (2010) 561 final;
- FEE, *Implementation of international auditing standards for all statutory audits in the European Union* http://www.fee.be/fileupload/upload/Briefing%20note%20to%20MEP%20on%20audit%20is%20audit%20with%20exec%20summary%20_simple%20for%20MEPs_%20-%20D26920061725.pdf;
- Internal Market: European Group of Auditors' Oversight Bodies created <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/05/1596&format=HTML&aged=0&language=EN>;
- Legea nr. 26/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, M. Of. al României nr. 145/2010;
- Hotărârea pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a Camerei Auditorilor Financiar din România, http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/transparenta/NFRof_CAFR_dec.pdf;
- Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 90/2008, publicată în M.Of. al României nr. 481/2008;

Considerații privind metodologia de identificare a denaturărilor intenționate în situațiile financiare care rezultă din fraudele comise de conducerea unei entități

S.M. BYCHKOVA* & E.U. ITYGILOVA**

Abstract

Considerations on the Methodology of Identification of Intentional Misstatements in the Financial Statements Resulting from an Entity's Management Fraud

Results of financial crimes investigations carried on in Russia indicate that during the crisis the number of frauds in case of financial reporting and assets hasn't increased, but their structure has been changed. Thereby, three levels of fraud can be marked out: fraud conducted by employees; fraud conducted by operating level managers - chief accountants, financial directors and their deputies; fraud perpetrated by top managers and all those charged with governance (stakeholders, general director). While considering a risk of employees' fraud auditor might expect receiving backing from stakeholders and senior management, third level fraud possibility of any support is minimized, especially in terms of collusion. Therefore, nowadays the number of first level crimes has been reduced due to growth of top level fraud, and their dangerous degree has become significantly higher.

Analysis of the assurance problem in case of entity's fraudulent financial reporting shows that main reasons for it are: first of all, misconduct of auditing standards requirements; secondly, existence of circumstances that make the process of entity's management fraud misstatements detecting objectively more complicated; thirdly, imperfection of audit methodology in respect of such fraud detecting.

Seems probable that solving methodological questions will allow a certain degree reduction of detection risk as to auditing of intentional misstatements in financial statements facts.

Key words: *management, intentional misstatements, frauds, fraud detecting, audit evidence*

JEL Classification: *M 42, M 10*

Cuvinte cheie: management, denaturări intenționate, fraude, detectarea fraudelor, probe de audit

* Prof. univ. dr., Universitatea Agrară de stat Saint-Petersburg, e-mail: smbychkova@mail.ru

** Conf. univ., Universitatea Tehnologică de stat din Siberia de Est, e-mail: e_itygilova@inbox.ru

Introducere

Criza financiară mondială a ridicat o serie de întrebări în cadrul profesiei contabile și de audit, care necesită o rezolvare rapidă. Una din aceste probleme constă în faptul că auditorii au confirmat că situațiile financiare cuprind denaturări semnificative cauzate de management, iar ca rezultat utilizatorii interesați ai situațiilor financiare își iau deciziile pe baza unor informații neadekvate.

Această problemă nu a fost constatată deodată, cazuri individuale fiind observate în practica mondială de-a lungul anilor, dar numai în urma recesiunii economice consecințele economice au devenit clare (prăbușiri ale băncilor și ale unor mari entități publice private sau de stat).

Rezultatele investigațiilor referitoare la „infracțiunile” financiare desfășurate în Rusia indică faptul că în timpul crizei numărul de fraude în cazul raportării financiare și a activelor nu a crescut, dar structura lor s-a modificat. Astfel, trei niveluri de fraudă pot fi evidențiate:

- fraude comise de angajați;
- fraude comise de manageri cu putere de operare - contabilii șefi, directorii financiari și adjuncții lor;
- fraude comise de către managerii de top și de toți cei însărcinați cu guvernanta (părțile interesate, directorii generali).

Luând în considerare că există un risc de fraudă din partea angajaților, un auditor s-ar fi așteptat să fie sprijinit de părțile interesate și de managementul superior al entităților. Dar nu se întâmplă așa. În prezent, numărul „infracțiunilor” de prim nivel a fost redus ca urmare a creșterii fraudelor de gradul 3, iar gradul lor de pericolitate a devenit semnificativ mai mare.

Cauzele fraudelor

Analizarea problemei asigurării în cazul raportărilor financiare frauduloase a entităților arată care sunt motivele principale care le generează:

- în primul rând, o abatere de la cerințele standardelor de audit;
 - în al doilea rând, existența unor circumstanțe care face ca procesul obiectiv de detectare a fraudelor managementului să se complice;
 - în al treilea rând, imperfecțiunea metodologiilor de audit în ceea ce privește detectarea unor astfel de fraude.
1. Abaterile de la cerințele standardelor de audit au ca rezultat apariția unor riscuri privind raportările efectuate, deoarece nu s-a ținut cont suficient de fraudă managementului. Astfel, de exemplu, Ministerul de Finanțe din Rusia, în rapoartele întocmite cu privire la starea pieței de servicii de audit pentru perioada 2006-2009, a atras atenția asupra faptului că nu s-a acordat suficientă atenție de către firmele de audit și de practicieni individuali fraudei comise de management în situațiile financiare. Prezența unor astfel de factori conduce la deteriorarea rolului auditului, care ar fi trebuit să fie privit ca un factor restrictiv al denaturărilor din raportările financiare.
 2. Circumstanțele care complică procesul de detectare a fraudei includ:
 - dificultăți în detectarea intenției, mai ales atunci când este implicată și conducerea entității;
 - utilizarea unor subterfugii pentru acoperirea fraudelor, inclusiv utilizarea de documente false;
 - posibilitatea ca managementul și cei cu guvernanta să se sus-

tragă de la procedurile de control;

- posibilitatea de înțelegere secretă, de complicitate între reprezentanții conducerii, cei însărcinați cu guvernanta, angajați sau orice altă terță parte.

Mai mult decât atât, există anumite restricții în ceea ce privește responsabilitățile și obligațiile auditorului:

- auditorul are dreptul să considere înregistrările și documentele entității ca fiind autentice și nu poate fi considerat un specialist în verificarea autenticității acestora;
- auditorul nu este responsabil și nu poate fi responsabil pentru prevenirea fraudelor (managementul poartă întreaga responsabilitate pentru detectarea și prevenirea fraudei).

Situațiile enumerate împreună cu restricțiile specifice unui audit implică un risc inevitabil ca:

- procedurile de audit, eficace în descoperirea unor erori făcute, să poată deveni ineficiente pentru detectarea fraudelor;
 - unele denaturări semnificative în situațiile financiare datorate fraudei ar putea să nu fie detectate chiar dacă auditul este corect planificat și efectuat în conformitate cu standardele de audit.
3. Imperfecțiunea metodologiilor auditului constă în lipsa prevederilor specifice teoretice, special dezvoltate pentru a detecta fraudele din raportările financiare. Astfel de prevederi includ:
 - terminologia special dezvoltată pentru detectarea raportărilor financiare frauduloase;

- o clasificare bine fundamentată a posibilelor denaturări din situațiile financiare pe baza cărora să fie identificate fraudele;
- un algoritm elaborat pentru detectarea fraudelor privind raportarea financiară.

Prin urmare, abordările convenționale specifice auditului raportărilor financiare au nevoie de cercetări suplimentare în acest domeniu.

Este probabil ca rezolvarea problemelor metodologice să permită o anumită reducere a riscurilor de detectare cu privire la auditarea situațiilor financiare.

Probleme metodologice și posibile soluții pentru determinarea fraudei

Termenul de „denaturare” în activitatea de audit are o semnificație fundamentală atât pentru dezvoltarea unor abordări eficiente în audit, cât și pentru formularea unor concluzii relevante [1]. Standardele Internaționale de Audit care formează cadrul conceptual pentru a detecta denaturările [2, 7] definesc termenul de „denaturare” ca reprezentând o divergență cu principiile de raportare financiară.

Deși, dacă ne orientăm după sensul original al cuvântului „denaturare” din practica de audit, ar trebui să fie interpretat ca „o reprezentare incorectă a informațiilor financiare ale entității care este exprimată prin supraestimarea sau subestimarea unor elemente din situațiile financiare sau printr-o abatere a valorii unui element de la valoarea sa justă”.

Pentru identificarea denaturărilor detectate și pentru formularea unor concluzii relevante ar trebui să ne bazăm pe o clasificare a denaturărilor în situațiile financiare. Astfel, de exemplu, în ceea ce privește impactul asupra fiabilității situațiilor financiare, se deosebesc denaturări semnificative sau nesemnificative. În ceea ce privește originea denaturărilor există denaturări ale situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor. Cu privire la caracterul denaturărilor, acestea sunt împărțite în intenționate și neintenționate. Din punctul de vedere al impactului acestora asupra monedei de raportare, denaturările sunt împărțite în cele care au un impact asupra monedei și cele care nu au niciun impact [1]. Aplicarea practică a acestei clasificări este prezentată în următoarele lucrări [3, 5].

Având în vedere datele de mai sus, un auditor ar putea suspecta sau, în unele cazuri, detecta anumite activități frauduloase cu referire la situațiile financiare, dar el nu este în măsură să exprime o opinie calificată din punct de vedere juridic dacă are de-a face sau nu cu o fraudă. Deși doar suspiciunile și presupunerile auditorului legate de o posibilă denaturare a situațiilor financiare cauzate de acțiunile managementului entității nu pot indica existența certă a unei fraude, sunt necesare dovezi corespunzătoare [8].

Procesul de detectare a fraudei situațiilor financiare include determinarea scopului, observarea faptelor economice și colectarea de probe; evaluarea dovezilor adunate.

Primul pas constă în stabilirea de criterii privind colectarea dovezilor referitoare la raportarea financiară frauduloasă din partea managementului entității. Plecând de la definiția „raportării financiare frauduloase” din standardele internaționale și din cele rusești de

audit sunt greu de identificat fraudele managementului unei entități în ceea ce privește raportarea financiară, scopul acestora și să determine criteriile de care se ține cont. De aceea, este necesară stabilirea unor algoritmi pentru a permite detectarea raportărilor financiare frauduloase.

Raportarea financiară frauduloasă este, în primul rând, un proces prin care managementul include în situațiile financiare indicatori frauduloși referitori la active, datorii, capitaluri, venituri și cheltuieli și alte informații prezentate. În al doilea rând, implică acțiunile frauduloase ale managementului entității cu privire la situațiile financiare care urmează să se regăsească într-o manipulare a acestor situații. Astfel, deciziile luate de către utilizatorii situațiilor financiare sunt influențate de existența unor informații false și în acest mod apare un avantaj ilegal pentru unii. Aceste acțiuni cu caracter manipulativ includ:

- falsificarea;
- ajustarea înregistrărilor contabile și a documentelor care sunt utilizate ca bază pentru elaborarea situațiilor financiare;
- prezentarea eronată în mod intenționat a evenimentelor;
- tranzacțiile de afaceri sau alte informații importante pentru raportarea financiară sunt omise;
- includerea unor ajustări pentru diverse fapte de activitate economică;
- înregistrarea inițială de fapte de activitate economică;
- înregistrările contabile, estimările de valori, la nivelul elaborării situațiilor financiare pornind de la Balanța de verificare;
- utilizarea incorectă în mod intenționat a principiilor contabile.

În cadrul unor raportări financiare frauduloase, conducerea entității ține cont de multe aspecte, dar scopul principal constă în obținerea unui avantaj ilegal. Managementul entității poate încerca să obțină:

- 1) profit pentru entitate și (sau) beneficii pentru alți terți în pofida părților interesate;
- 2) beneficii pentru alți terți în pofida părților interesate
- 3) beneficii pentru stakeholderi împotriva intereselor autorităților guvernamentale, ale autorităților fiscale,

investitorilor, instituțiilor de credit și ale altor persoane interesate.

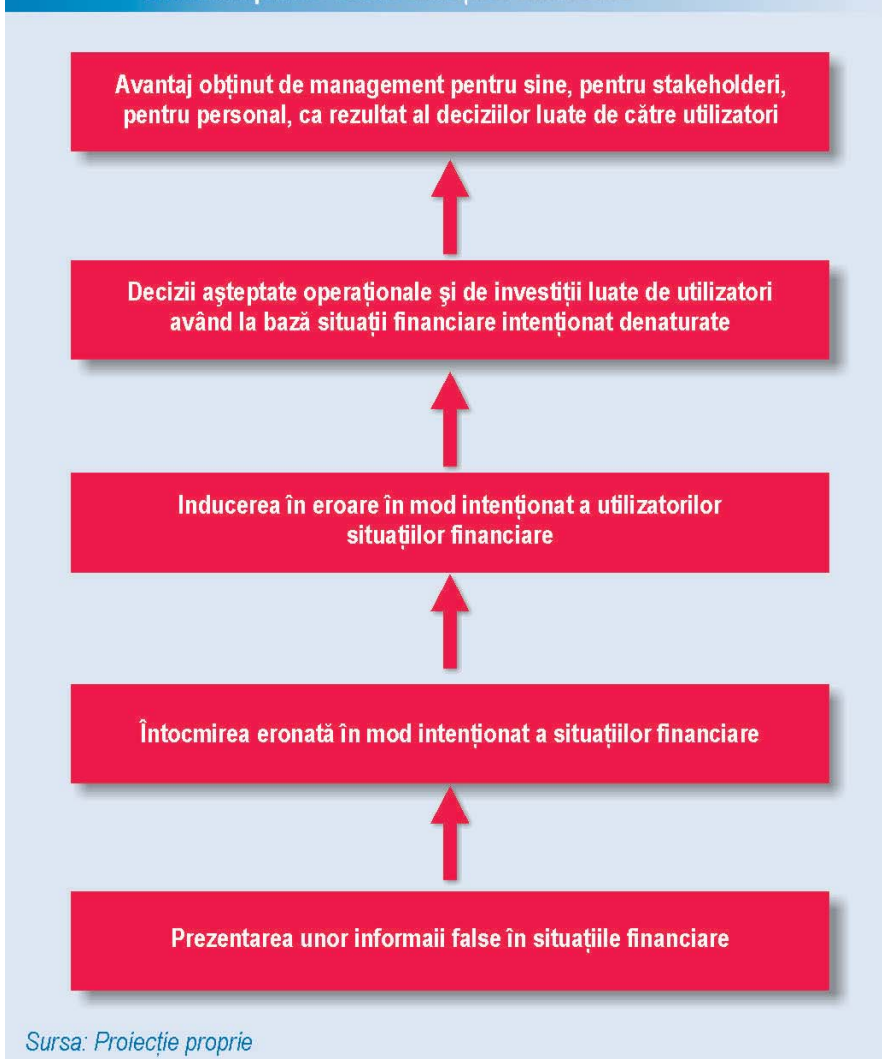
Procesul de manipulare într-o raportare financiară poate fi reprezentat conform schemei din Figura 1. Astfel, pentru a strânge dovezi referitoare la raportarea financiară frauduloasă în cursul unei inspecții trebuie să dovedești că acțiunile managementului entităților care au dus la denaturări semnificative ale situațiilor financiare au un caracter deliberat cu scopul de a obține avantaje ilegale; îndreptate împotriva intereselor acționarilor, autorităților guvernamentale, autorităților fiscale, investitorilor,

instituțiilor de credit și a altor persoane interesate.

În a doua etapă trebuie efectuată o evaluare de risc a denaturărilor din situațiile financiare datorate fraudei și se colectează probe de audit referitoare la raportările financiare frauduloase.

Evaluarea riscului de denaturare în situațiile financiare datorate fraudei se desfășoară în etapa în care entitatea auditată este cunoscută și, de asemenea, în timp ce este evaluat sistemul de control intern.

Figura 1 - Secvență de activități frauduloase atunci când sunt manipulate datele situațiilor financiare



Atunci când o fraudă este descoperită în situațiile financiare trebuie colectate probe de audit suplimentare. Cu alte cuvinte, un auditor determină dacă există dovezi despre o raportare financiară frauduloasă sau dacă aceste indicii sunt rezultatul unor erori neintenționate sau al altor factori.

Principalele circumstanțe care indică o denaturare intenționată în situațiile financiare:

- lipsa de raționalitate economică a unor tranzacții, ceea ce înseamnă că acestea sunt încheiate, nu din motive economice, ci în scopul de a obține avantaje pentru management și nu pentru entitate;
- tratamentul contabil al tranzacțiilor nu este corespunzător semnificației economice reale;
- imposibilitatea unor tranzacții de a fi încheiate în realitate din cauza factorului timp sau a lipsei lor;
- încheierea unor tranzacții dubioase între entitate și diverși terți care nu au legătură cu interesele entității.

Concluziile auditorului pot fi, de asemenea, susținute de dovezile primite ca urmare a procedurilor de evaluare a riscurilor de control, dacă acestea indică, de exemplu, o probabilitate mare

de evaziune a managementului, a obiectivelor stabilite de control, în special în ceea ce privește procesul de întocmire a situațiilor financiare.

În a treia etapă este realizată o analiză și o estimare a dovezilor adunate în ceea

ce privește raportarea financiară frauduloasă. Caracterul adecvat și suficiența probelor de audit care atestă acțiunile intenționate privind situațiile financiare sunt în general determinate de utilizarea unor proceduri de audit adecvate (proce-

durile de evaluare a riscului, mijloacele de testare a controlului, procedurile de fond). Rezultatele privind realizarea practică a algoritmului dezvoltat pentru a dovedi raportările financiare frauduloase sunt prezentate în următoarele lucrări [6, 9, 10].

Bibliografie

1. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *Notion and forms of misstatements in financial statements*, Moscow Region Messenger of an Accountant, ¹ 4 – 2009.
2. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *Conception of misstatements in financial statements detection*, Auditing Bulletin, ¹ 6 – 2009.
3. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *Detection of misstatements in financial statements*, Accounting, ¹ 14, 15. – 2009.
4. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *Internal control system: how to reveal shortcomings*, Messenger of a Professional Accountant – 2009.
5. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *Detection of misstatements in financial statements and audit evidence of fraud obtaining*, ÎNĂD. - ¹ 1. – 2010.
6. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *Detection of fraud in the course of audit of public entities*, ETAP: Economical Theory, Analysis and Practice, ¹ 1. – 2010.
7. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *International Standards on Auditing*, Edited by Bychkova S.M. – SPb.: Piter; M.: Publishing House "BINFA", 2009. – 384 p. – (Series "Joint publications with Institute of professional accountants").
8. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *Standards establishing methods of obtaining auditing evidence*, IFRS and ISA in lending agency. Methodological magazine, ¹ 2 (36). – 2010.
9. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *Corporation net assets size as a criteria of its competency*, Auditing Bulletin. - ¹ 4. – 2010.
10. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *Detection of fraudulent transactions in the course of audits*, Accounting, ¹ 9. – 2010.
11. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *Fraud risks in terms of financial crisis*, Materials of IV Scientific conference for students, graduates, educators "Accounting, analysis and auditing: history, modernity and development perspectives" (October 29, 2009) Saint-Petersburg State Agrarian University. – SPb.: Saint-Petersburg State Agrarian University Publishing House, 2010.
12. Bychkova S.M., Itygilova E.U., *Ethical conflicts as a fraud risk factor*, ETAP: Economical Theory, Analysis and Practice, ¹ 2. – 2010.

Semnal editorial



Uniunea Națională a Practicienilor în Insolvență din România (UNPIR) a publicat recent la editura C.H. Beck o importantă lucrare în domeniu, intitulată **"Procedura insolvenței"**. Cartea reprezintă a culegere de practică judiciară în materie, din perioada 2006-2009, și este tipărită în trei volume. Primul abordează deschiderea procedurii insolvenței și participanții la

procedura insolvenței, al doilea - administrarea procedurii insolvenței și reorganizarea și falimentul, iar al treilea se referă la închiderea procedurii insolvenței și antrenarea răspunderii, precum și la insolvența transfrontalieră.

Colectivul de autori, coordonat de av. **Arin Stănescu**, președintele UNPIR, este format din juriști cu experiență, judecători, avocați practicieni în insolvență. După cum preciza președintele Arin Stănescu la lansarea volumelor amintite: *"Utilitatea unei astfel de lucrări nu trebuie demonstrată. În mod special însă, în domeniul nostru de activitate, ținând cont de faptul că soluțiile sunt regionalizate pe cele cincisprezece curți de apel, era necesară crearea unui astfel de instrument în vederea unificării, pe cât posibil, a practicii judiciare. Acesta este de fapt scopul primordial al editării culegerii de decizii. În plus, ea va constitui și un instrument de lucru eficient pentru toți specialiștii care vor avea nevoie de practică judiciară cu privire la diversele aspecte ale procedurii insolvenței în activitatea lor de zi cu zi"*.

Explorarea statistică a pieței de audit în scopul aprecierii independenței auditorului

Elisabeta JABA* & Ioan-Bogdan ROBU**

Abstract

Statistical Exploration of the Audit Market to Assess the Auditor Independence

The development of the capital market and the need of the stakeholders to know the true wealth determined the foundation and the increasing the role of the audit firms, by reducing the information gap. The beginning of the international financial crisis produced a series of changes to the performance indicators of the audit firms from Romania, with negative effects on their profitability. In this study, starting from a sample of 125 audit firms from Romania, structured as belonging to a certain region of the country, it was proposed the exploration of audit market for assessing the auditor independence.

This objective can be achieved by identifying the financial profile of an audit firm, according to the registered profitability in 2008 and 2009, by the classification of the audit firms into performance groups according to the return on assets criteria, and by studying the relationship between the classification of the firms into profitability groups and the level of the receivables in total assets. The data were processed with SPSS 19.0.

The results obtained in the study, the profile identification and the classification functions, can be used to assess the performance of an audit firm, which is a condition for maintaining auditor independence, with a directly impact on the audit quality.

Key words: *audit market, profitability, profile, factor analysis, discriminant analysis, independence, analyse of variance*

JEL Classification: C35, C53, M42

Cuvinte cheie: piață de audit, independență, rentabilitate, profil, analiză factorială, analiză discriminant, analiză a varianței

Introducere

În condiții de instabilitate economică (crize financiare), misiunea de audit financiar dobândește un rol central, având ca

scop și îmbunătățirea continuă a gradului de încredere al *stakeholder*-ilor în calitatea raportului de audit emis.

Auditorul are datoria să-și exercite *raționamentul profesional* și să-și păstreze *scepticismul profesional* pe tot parcursul

* Prof. univ. dr., Director al Centrului de Cercetări Statistice, Univ. "Al. I. Cuza" Iași, e-mail: ejaba@uaic.ro

** Drd., Univ. "Al. I. Cuza" Iași, e-mail: bogdan.robust@feaa.uaic.ro

1. Apariția pieței serviciilor de audit

planificării și efectuării auditului¹, în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (*International Standards on Auditing* – ISA). În cadrul unei misiuni de audit financiar, auditorul trebuie să aibă în vedere și cerințele etice relevante în ceea ce privește independența sa (integritatea și obiectivitatea).

Referitor la integritatea și obiectivitatea auditorului, marile scandaluri financiare (Enron 2001, Adelphia 2002, Dynegy 2002, WorldCom 2002, Bernard Madoff 2008, Satyam 2009, Lehman Brothers 2010) au demonstrat încă o dată „complicitatea” directă sau indirectă a auditorilor la săvârșirea acestor fraude, fie din cauza dependenței față de o firmă auditată, fie a conflictului de interese rezultat în urma prestării de servicii de consultanță (de cele mai multe ori mult mai rentabile).

Prevenirea unor astfel de situații impune creșterea utilității auditului, care va depinde de calitatea misiunii. Calitatea misiunii este determinată de independența și experiența auditorului și ține cont de mărimea și de performanța financiară a firmei de audit².

În acest context, apare necesitatea realizării profilului unei firme de audit în funcție de performanța sa financiară (având în vedere indicatorii financiari cu privire la rentabilitatea economică, financiară și comercială), cu efecte directe asupra independenței sale în cadrul misiunii de audit financiar.

Scopul acestui studiu constă în obținerea unui profil al firmelor de audit din România, în funcție de rentabilitatea acestora, precum și realizarea clasificării acestora în grupe de performanță. Mai mult decât atât, se va studia influența performanței asupra independenței auditorului, măsurată ca raport între totalul creanțelor și total active.

Profilul, funcțiile de clasificare rezultate și ecuațiile de regresie, considerând situațiile financiare din 2008 și 2009, pot constitui puncte de plecare pentru aprecierea gradului de independență al unei firme de audit.

O firmă cu rezultate economice favorabile va căuta să-și consolideze statutul și imaginea pe piața de audit prin menținerea nivelului misiunilor de audit prestate la standarde de calitate cât mai înalte.

La nivel internațional, apariția serviciilor de audit s-a datorat în primul rând **dezvoltării pieței de capital**. Acționarii (și nu numai) au impus o serie de cerințe privind raportarea financiară, asupra performanței firmei cotate, pe baza încrederii acordate de către opinia independentă și profesionistă a auditorului.

Literatura de specialitate pune apariția cererii de servicii de audit pe seama a patru teorii de bază³: **Teoria polițienească** (*Policeman Theory*), **Teoria credibilității acordate** (*Lending Credibility Theory*), **Teoria încrederii inspirate** (*Theory of Inspired Confidence*) și **Teoria Agenției** (*Agency Theory*).

În cazul **teoriei polițienești**, lansată la începutul anilor 1940, auditorul este responsabil cu descoperirea fraudelor asemenea unui polițist. Recentele scandaluri financiare au contribuit la reconsiderarea acestei teorii și la lansarea de discuții publice privind rolul auditorului financiar în detectarea și prezentarea fraudelor financiare.

Teoria credibilității acordate face apel la rolul pe care firmele de audit îl joacă, prin auditarea situațiilor financiare necesare managerilor, pentru a spori încrederea utilizatorilor de informație financiar-contabilă în actul de guvernanță corporatistă.

La nivelul **teoriei încrederii inspirate**, dezvoltată la sfârșitul anilor 1920, necesitatea serviciilor de audit vine din direcția acționarilor care doresc să evalueze performanța firmei și să fie remunerați în cazul obținerii de profit, proporțional cu mărimea drepturilor deținute.

Din perspectiva **teoriei agenției**, dezvoltată inițial de Watts și Zimmerman (1978), o firmă este privită ca un rezultat contractual, în care anumite părți, numite **agenți** (managerii), doresc să atragă fonduri de la alte părți, numite **principali** (instituții de credit, acționari, investitori, angajați), la un anumit cost (dobândă, dividend, bonusuri salariale).

În acest caz, rolul auditorului vine în sprijinul principalului pentru certificarea informațiilor financiare oferite de către agenți, contribuind semnificativ la reducerea asimetriei informaționale.

1 Federația internațională a Contabililor, *Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Audit financiar 2009*, Coeditare CAFR - Ed. Irecson, 2009, pp. 73-74.

2 Lin, Z.J., Liu, M., Wang, Z., *Market Implications of the Audit Quality and Auditor Switches: Evidence from China*, Journal of International Financial Management and Accounting, vol. 20, nr.1, 2009, pp. 35-78.

3 Hayes, R., Dassen Roger, Schilder, A., Wallage, P., *Principles of Auditing. An Introduction to International Standards of Auditing*, second edition, Ed. Pearson Education, 2005, pp. 44-47.

Un alt factor cu implicații asupra evoluției pieței serviciilor de audit la nivel internațional îl constituie **reorganizările și transformările** continue la nivelul firmelor de audit. Acest factor acționează, din dorința firmelor respective de a fi competitive⁴, de a-și spori influența asupra normalizatorilor sau pentru a-și impune politicile corporatiste și tarifele (la nivel de monopol)⁵. Pe parcursul timpului, marile firme de audit au fost grupate, în funcție de gradul de dezvoltare și de acoperire al serviciilor de consultanță financiară, dar și în funcție de prezența la nivel internațional, pe rând, în: **Big 8** în 1987 (Arthur Andersen, KPMG Peat Marwick, Coopers & Lybrand, Ernst & Whinney, Price Waterhouse, Arthur Young, Deloitte Haskins & Sells, Touche Ross), **Big 6** în 1989 (Arthur Andersen, Ernst & Young, Deloitte & Touche, KPMG Peat Marwick, Coopers & Lybrand, Price Waterhouse), **Big 5** în 1998 (Arthur Andersen, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte & Touche, KPMG), **Big 4** din 2002 până în prezent (PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte & Touche, KPMG).

În cunoașterea stării actuale a pieței serviciilor de audit financiar, un rol însemnat îl poate avea identificarea profilului firmelor de audit în funcție de performanță.

Rezultatele financiare, cota de piață, dar și eventualele litigii care se vor repercuta semnificativ asupra continuității activității firmelor de audit pot fi considerați indicatori ai performanței acestora. Pentru evaluarea rezultatelor financiare, utilizarea ratelor de rentabilitate constituie o modalitate facilă de analiză a capacității firmei de a asigura, cu ajutorul resurselor de care dispune, cea mai bună remunerare a capitalurilor investite⁶.

În studiu sunt analizate următoarele tipuri de rentabilitate: rentabilitatea economică, financiară și comercială. **Rentabilitatea economică** permite aprecierea performanțelor realizate în cadrul activității curente și se calculează ca raport între rezultatul brut și activul total (rentabilitatea capitalului angajat în activitatea firmei). **Rentabilitatea financiară** evidențiază rata de remunerare a capitalurilor proprii și se calculează ca raport între rezultatul net și totalul capitalurilor proprii deținute de către firmă. **Rentabilitatea comercială** exprimă rentabilitatea vânzărilor/prestațiilor firmei și se calculează ca raport între rezultatul brut și totalul cifrei de afaceri.

2. Metodologia cercetării

Studiul își propune o abordare statistică a problemei, având la bază date empirice înregistrate pe un eșantion de 125 firme de audit și utilizând metode statistice de analiză multivariată pentru validarea ipotezelor de lucru formulate.

2.1. IPOTEZE DE LUCRU

Având în vedere modul de calcul al rentabilității (economice = Re , financiare = Rf și comerciale = Rc), ne propunem să testăm următoarele ipoteze de lucru:

- H₁:** Pe baza diferitelor nivele (scăzut, mediu și ridicat) ale rentabilităților (Re , Rf , Rc) se poate individualiza un profil al firmelor de audit pe zone geografice. Ne propunem să identificăm un astfel de profil al firmelor de audit pentru anii 2008 și 2009, ani care au marcat începutul crizei economico-financiare.
- H₂:** O serie de funcții scor, definite pe baza indicatorilor de sinteză din bilanț și a contului de profit și pierdere, se pot folosi pentru clasificarea firmelor analizate pe intervale de apartenență a valorilor rentabilității economice: **rentabilitate scăzută** $\in (-\infty; 0,3]$, **rentabilitate medie** $\in (0,3; 0,66]$ și **rentabilitate ridicată** $\in (0,66; +\infty)$. Ne propunem să estimăm coeficienții funcțiilor de clasificare pentru anii 2008 și 2009.
- H₃:** Încadrarea performanței economice a firmei de audit într-o grupă de clasificare (determinată de **rentabilitatea economică**) influențează semnificativ valoarea raportului **Creanțe/Active totale**, ca indicator al independenței auditorului. Considerăm că, în funcție de acest criteriu de clasificare, diferențele dintre valorile medii ale raportului, care caracterizează independența auditorului, vor fi semnificative și ne propunem identificarea acestora.

2.2. VARIABLE ANALIZATE

Plecând de la modul de calcul al celor trei tipuri de rentabilități, Re , Rf și Rc , în analiză am folosit următoarele variabile, prezentate în Tabelul 1.

4 Buijink, W., Maijor S., Meuwissen, R., *Competition in Auditing: Evidence from Entry, Exit, and Market Share Mobility in Germany versus the Netherlands*, Contemporary Accounting Research, vol. 15, nr. 3, pp. 385-404.

5 Hamilton, J., Li, Y., Stoke, D., *Is the audit service market competitive following Arthur Andersen's collapse?*, Accounting and Finance, 48, 2008, 233-258.

6 Mironiuc, M., *Analiză economico-financiară: elemente teoretico-metodologice și aplicații*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2006, p. 366.

Tabel 1 - Prezentarea variabilelor analizate

Simbol variabilă	Descriere variabilă	Simbol variabilă	Descriere variabilă
Ai	Active imobilizate	Rbrut	Rezultatul brut
Ac	Active circulante	Rnet	Rezultatul net
Cr	Creanțe	Vic	Viteza de încasare a creanțelor (zile)
Cpr	Capitaluri proprii	Re	Rentabilitate economică = $Rbrut/(Ai+Ac)$
Dt	Datorii totale	Rf	Rentabilitate financiară = $Rnet/Cpr$
CA	Cifra de afaceri	Rc	Rentabilitate comercială = $Rbrut/CA$

Sursa: Proiecție proprie

De asemenea, în prezentul studiu se consideră și variabila categorială *Regiune*, având ca valori cele 8 regiuni ale țării: 1- NV, 2 - Centru, 3 - NE, 4 - SE, 5 - București-Ilfov, 6 - Sud, 7 - SV, 8 - V. Pentru discretizarea variabilei *rentabilitate*, fie ea *Re*, fie *Rf*, fie *Rc*, s-au considerat următoarele intervale: 1- *rentabilitate scăzută* $\in (-\infty; 0,3]$, 2 - *rentabilitate medie* $\in (0,3; 0,66]$ și 3 - *rentabilitate ridicată* $\in (0,66; +\infty)$.

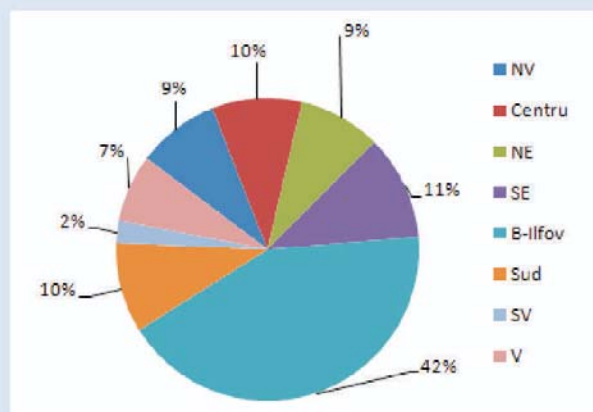
2.3. DATE ȘI EȘANȚION

Populația țintă (cea pe care dorim să o cunoaștem) este reprezentată de firmele de audit din România, membre ale Camerei Auditorilor Financiari. S-a utilizat ca *bază de sondaj* Registrul Electronic al Auditorilor Persoane Juridice, o listă ce cuprinde 890 de firme la nivelul anului 2010, repartizate pe cele 41 de județe ale țării și municipiul București. Din totalul populației, aproximativ 42% din firme sunt prezente în municipiul București. Pentru a obține un eșanțion care să respecte structura populației, aceasta s-a împărțit în două subpopulații: firme de audit din București și firme de audit din provincie. Ultima subpopulație s-a împărțit în 41 de subgrupe, fiecare corespunzând unui județ.

Structura populației și, implicit, a eșanționului analizat, după apartenența la cele 8 regiuni ale țării, este reprezentată în Figura 1.

Eșanționarea s-a realizat după *principiul alegerii aleatoare*, din fiecare subgrupă extrăgându-se aleator unitățile pentru formarea eșanționului. Metoda de eșanționare folosită este sondajul aleator stratificat, baza de sondaj fiind stratificată pe regiuni ale țării, iar principiul utilizat este cel aleator. Procedul de selecție utilizat în cadrul fiecărei subgrupe este procedul de extragere sistematic (mecanic), care presupune

Figura 1 - Structura eșanționului analizat după apartenența firmelor de audit la cele 8 regiuni ale țării



Sursa: Proiecție proprie

calcularea unui pas de numărare și extragerea aleatoare a unităților din fiecare subgrupă în funcție de acest pas.

Astfel, din fiecare grupă (din fiecare județ, respectiv municipiul București) se extrage un număr de unități (n_i) proporțional cu ponderea (N_i/N) fiecărei grupe în colectivitatea generală⁷. Volumul eșanționului pe grupe (n_i) se stabilește ținând seama de proporția de selecție (n/N). Proporția s-a aplicat numărului de unități statistice ale fiecărei grupe din colectivitatea generală (N_i), plecând de la relația de proporționalitate $n/N = n_i/N_i$, rezultând că $n_i = n \cdot N_i/N$.

Procedul extragerii aleatoare mecanice s-a aplicat pentru fiecare subgrupă. Se calculează un pas de numărare, $p = N/n_i$ și se alege aleator un număr (m), cuprins în intervalul $[1, p]$. Se

7 Jaba, E., *Statistică*, Editura Economică, Iași, 2002, p.283

extrag firmele a căror ordine este următoarea: m, m+p, m+2p...etc. Volumul eșantionului extras este de 125 unități.

Datele cu privire la variabilele analizate au fost preluate din situațiile financiare ale firmelor aferente exercițiilor financiare 2008 și 2009. Acestea pot fi accesate de pe site-ul: <http://www.doingbusiness.ro/financiar/?financiar=financiar>.

2.4. METODĂ

Metodele utilizate în studiu sunt *analiza factorială a coreșpundențelor multiple*, *analiza discriminant* și *analiza de regresie multiplă*, pe baza variabilelor independente calitative.

Analiza factorială a coreșpundențelor multiple (AFCM) este o metodă de analiză multivariată, dezvoltată pentru prima dată de Benzécri (1969) pentru studiul asocierilor dintre trei sau mai multe variabile nominale (catoriale), fiind o variantă generalizată a *analizei factoriale a coreșpundențelor*⁸. Astfel, pentru un eșantion de n indivizi dispunem de valori înregistrate pentru o serie de m variabile asociate, pe baza cărora se poate obține profilul unui individ dintr-o anumită grupă, în urma studierii asocierilor dintre variabilele analizate. Această metodă sintetizează informația inițială prin studiul asocierilor dintre variabile, evidențiate printr-o diagramă de dispersie construită pe un sistem de axe factoriale ierarhizate în ordine descrescătoare, în funcție de importanța acestora la explicarea varianței totale a norului de puncte.

Analiza discriminant (AD) este o metodă de clasificare multivariată, propusă inițial de Fisher, în anul 1936, pentru diferențierea indivizilor aparținând aceleiași specii, după o serie de caracteristici specifice. Metoda urmărește clasificarea unei populații în grupe predefinite, pe baza unor funcții scor (Z), care exprimă relațiile dintre variabilele independente, X_i , și categoriile variabilelor de clasificare. Relația dintre variabila dependentă categorială (dihotomică sau multihotomică) și combinațiile liniare ale mai multor variabile independente de tip metric se prezintă sub forma: $Z = \alpha_0 + \alpha_1 X_1 + \alpha_2 X_2 + \dots + \alpha_n X_n$. În relație, Z este scorul calculat; X_i cu ($i=1, \dots, n$) sunt variabilele independente; α_i sunt coeficienții modelului (necunoscute). Fiecărei firme i se poate asocia un scor calculat pe baza valorilor individuale ale variabilelor X_i . În funcție de valoarea scorului obținut, o firmă poate fi încadrată într-o clasă sau alta a variabilei categoriale.

În AD, demersul metodologic presupune: obținerea funcțiilor discriminant (ca o combinație liniară de X_i), identificarea variabilelor independente care contribuie cel mai mult la explicarea diferențelor dintre grupuri, clasificarea indivizilor în scop predictiv prin alocarea la un anumit grup în funcție de scorul obținut, pornind de la valori specificate ale variabilelor X_i și evaluarea acurateții clasificării⁹.

Pentru determinarea existenței unor diferențe semnificative ale *raportului de independență*, în funcție de apartenența la o anumită grupă de performanță (pe baza criteriului de rentabilitate economică), se va utiliza metoda de analiză a varianțelor, ANOVA (Analise of Variances). În cazul de față, se va aplica ANOVA Between-Subjects, raportul *Creanțe/Active totale* aferent fiecărei firme analizate aparține unei clase, determinate de apartenența la cele trei categorii de rentabilitate economică (*scăzută, medie, ridicată*). ANOVA unifactorială este o metodă de analiză a varianței pe baza unui singur factor de grupare (variabilă independentă). Metoda compară valorile medii ale raportului *Creanțe/Active totale* pentru cele trei grupe analizate, în scopul testării existenței unor diferențe semnificative între acestea¹⁰.

Tratarea datelor s-a realizat cu ajutorul programului statistic SPSS 19.0.

3. Discuții asupra rezultatelor

În urma aplicării AFCM asupra datelor din eșantionul observat, s-au obținut diagramele din Figura 2 cu privire la asocierea dintre *Apartenența firmelor de audit la cele 8 regiuni* și *clasele Rentabilitate (Re, Rf, Rc)*, înregistrate în exercițiile financiare 2008 și 2009. Pentru realizarea metodei AFCM, a fost necesar să efectuăm discretizarea variabilelor de exprimare a rentabilității. Pentru fiecare dintre cele trei variabile, Re, Rf și Rc, s-au construit trei clase: 1- *rentabilitate scăzută* $\in (-\infty; 0,3]$, 2- *rentabilitate medie* $\in (0,3; 0,66]$ și 3- *rentabilitate ridicată* $\in (0,66; +\infty)$.

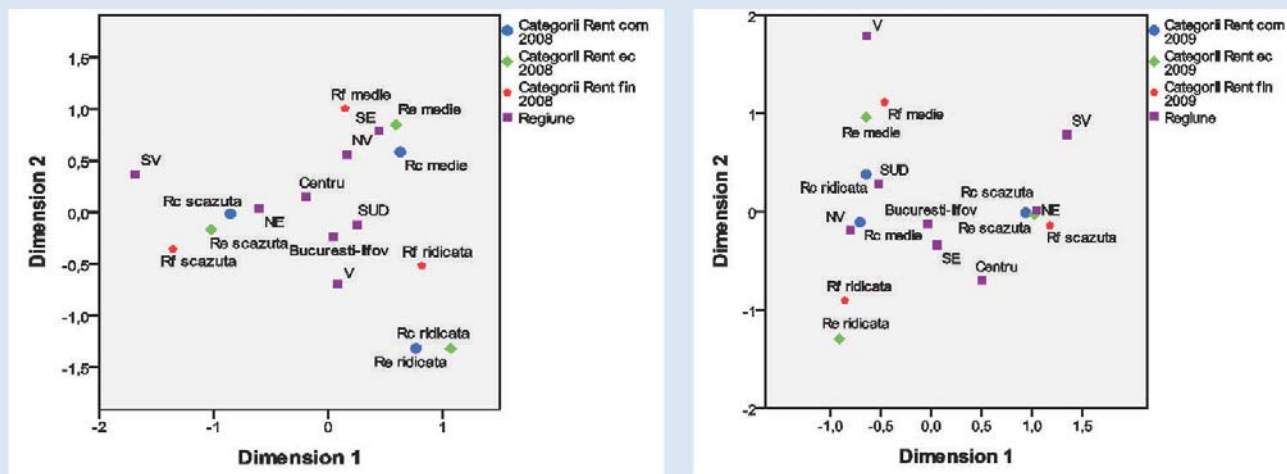
Potrivit diagramei din Figura 2, pentru exercițiul financiar din anul 2008, se observă că asocierea dintre rentabilitatea firmelor de audit și regiune prezintă o diferențiere semnificativă între firmele din SV și NE țării, care înregistrează renta-

8 Lebart, L., Piron, M., Morineau, A., *Statistique exploratoire multidimensionnelle. Visualisation et inférences en fouille de données*, 4e édition, Dunod, Paris, 2006, pp. 186-190.

9 Lebart, L., Piron, M., Morineau, A., *Op. cit.*, pp. 328-325.

10 Jaba, E., *Op. cit.*, pp. 354-355.

Figura 2 - Rentabilitatea firmelor de audit pe regiuni în anii 2008 și 2009



Sursa: Proiecție proprie

bilități economice, financiare și comerciale scăzute și firmele din SE și NV țării care au înregistrat valori medii ale rentabilităților economice, financiare și comerciale. La nivelul firmelor de audit din București-Ifov și din Vestul țării, rentabilitatea financiară a acestora este una ridicată (rezultatul net înregistrat acoperă capitalurile proprii investite), iar, din punct de vedere al rentabilității comerciale și economice, se poate observa o distribuție egală a firmelor în funcție de valorile rentabilității.

La nivelul anului 2009, se poate constata faptul că firmele din NE și SV țării și-au menținut la un nivel scăzut valoarea rentabilităților (comerciale, financiare și economice), firmele din București și Sudul țării și-au îmbunătățit performanța comercială (Rc ridicată). Mai mult decât atât, firmele din NV țării, deși și-au menținut în timp rentabilitatea comercială la valori medii (determinată de valoarea marjelor din exploatare), la nivelul exercițiului financiar 2009 acestea au înregistrat valori ale rentabilității financiare și economice ridicate. Astfel, putem concluziona că firmele din București și Vestul țării au înregistrat creșteri ale performanței economico-financiare, în timp ce situația firmelor din NE și SV țării s-a înrăutățit, în contextul crizei.

Încadrarea unei firme într-un profil sau altul ne permite să evaluăm *riscul de dependență* al firmei de audit. Cu ajutorul AFCM s-a putut determina un profil al firmelor de audit pe regiuni, în funcție de valorile înregistrate de ratele de rentabilitate (Re, Rf, Rc), pe parcursul celor două exerciții financiare, fără a se identifica influența factorilor care au stat la baza acestor variații. Această problemă se poate rezolva cu aju-

torul AD care stabilește influența factorilor asupra apartenenței unei firme la o grupă de clasificare, definită în funcție de Re.

La nivelul statisticilor descriptive, valoarea medie și abaterea standard pentru fiecare variabilă analizată la nivelul eșantionului analizat sunt prezentate comparativ cu valorile medii înregistrate de firmele din [Fig 4](#) (PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young, KPMG). Rezultatele sunt sintetizate în Tabelul 2.

Din analiza variabilelor, factori cu influență asupra rentabilității, se poate constata o diferență semnificativă între media pentru o firmă de audit din România și media înregistrată la nivelul [Fig 4](#), în ceea ce privește principalii indicatori din bilanț și contul de profit și pierdere. Comparând exercițiile financiare 2008 și 2009, se observă o creștere a creanțelor înregistrate de o firmă de audit, cu efect asupra creșterii activelor circulante și care au în contrapartidă creșteri semnificative ale capitalurilor proprii și ale datoriilor totale. În cazul firmelor membre [Fig 4](#), la nivelul anului 2009 se înregistrează o scădere a creanțelor, acestea atingând o valoare medie de 9.920.835,00 lei.

Menținerea unui nivel ridicat al creanțelor conduce la o dependență financiară a firmelor de audit din România. Această dependență față de clienți (venită din dorința auditorului de a-și recupera creanțele, dar și din cea care urmărește menținerea relațiilor contractuale) poate condiționa/influența opinia auditorului din cadrul raportului de audit, cu repercusiuni asupra calității misiunilor ulterioare.

Tabel 2 - Statistici descriptive pentru anii 2008 și 2009

Variabilă	Medie firmă audit		Abatere standard		Medie Big 4	
	2008	2009	2008	2009	2008	2009
Ai _(ron)	166283,93	169537,50	298548,5	321795,47	3232343,00	2900281,00
Ac _(ron)	194121,08	231087,03	385972,64	391356,13	18081680,00	14343874,00
Cr _(ron)	97849,79	119707,90	181082,75	237729,86	12460025,00	9920835,00
Cpr _(ron)	213737,99	257617,67	344593,11	370904,39	5439402,00	3221538,00
Dt _(ron)	1151858,18	147810,00	250540,24	253072,29	15267018,25	10604089,00
CA _(ron)	358867,54	395126,73	534269,71	612302,41	4766171,00	51365988,00
Rbrut _(ron)	120128,10	118378,83	277634,41	262837,66	1352348,00	1895490,00
Rnet _(ron)	105580,02	100414,68	238871,08	217502,07	935974,30	1492191,00
Vic _(zile)	89,25	96,75	85,09	101,51	76,35	57,41
Re	0,40	0,35	0,31	0,50	0,06	0,10
Rf	1,48	0,42	0,54	0,53	0,17	0,46
Rc	0,36	0,33	0,26	0,29	0,03	0,04

Sursa: Proiecție proprie

În ceea ce privește politica de investiții, s-au observat creșteri semnificative la nivelul unei firme de audit din România, comparativ cu o politică de dezinvestiții promovată de grupul *Big 4*. La nivelul rezultatului brut și net aferente unei firme de audit se poate observa o scădere a acestora, față de creșterea pe care au înregistrat-o firmele din *Big 4*. În ceea ce privește analiza vitezei de încasare a creanțelor, pentru o firmă de audit se constată creșteri ale acestui indicator, față de scăderea acestuia în cazul firmelor din *Big 4*. Din analiza ratelor de rentabilitate (Re, Rf, Rc) se poate observa cum firmele din România au înregistrat scăderi semnificative ale rentabilităților, față de creșterile înregistrate de grupul *Big 4*, deși pe ansamblu multinaționalele de audit par a fi mai puțin rentabile în comparație cu firmele românești. La nivel global, putem aprecia influența semnificativă și în sens negativ a crizei economico-financiare asupra evoluției pieței serviciilor de audit din România.

În cazul firmelor de audit din România se observă o înclinație a acestora spre realizarea de investiții pe seama imobilizării resurselor proprii, dar și a creșterii nivelului datoriilor totale. Aceste variații au contribuit la sporirea vulnerabilității firmelor de audit în ceea ce privește creșterea gradului de îndatorare, pentru asigurarea mijloacelor necesare continuității activității. Un grad de îndatorare ridicat, coroborat cu o diminuare a Re, pe seama factorilor de influență, poate conduce la accentuarea riscului de dependență și implicit la afectarea calității misiunii de audit.

Pentru cuantificarea influențelor variabilelor propuse în analiză în vederea clasificării firmelor de audit în grupe valorice în

funcție de repartizarea pe cele trei nivele ale Re, în SPSS s-au obținut rezultatele prezentate în Tabelul 3.

Pe baza valorilor variabilelor introduse în analiză, utilizând metoda AD și având drept criteriu de clasificare scorurile Re, s-au obținut funcțiile de clasificare a firmelor, având coeficienții modelelor sintetizați în Tabelul 3. O funcție de clasificare va fi de forma: Scor Re(scăzut, mediu, ridicat) = $\alpha_0 + \alpha_1 A_i + \alpha_2 A_c + \alpha_3 C_r + \alpha_4 C_{pr} + \alpha_5 D_t + \alpha_6 C_A + \alpha_7 R_{brut} + \alpha_8 R_{net} + \alpha_9 V_{ic}$, unde α_0 este constanta, iar $\alpha_i, i=1, \dots, 9$ sunt coeficienții obținuți prin AD și sunt prezentați în Tabelul 3. Valorile celor trei seturi de scoruri, obținute în urma înlocuirii cu valorile variabilelor independente, se vor compara între ele. Valoarea maximă dintre cele trei scoruri, pentru funcția aferentă Re, va indica apartenența unei firme de audit la o grupă de clasificare. Avantajul metodei AD este determinat de posibilitatea realizării de clasificări ulterioare ale firmelor care nu sunt cuprinse în eșantionul studiat, folosind cele trei funcții de clasificare (Re scăzut, Re mediu, Re ridicat) pentru studierea ulterioară a independenței auditorului.

În ceea ce privește existența unor diferențe semnificative la nivelul *raportului de independență* (exprimat prin ponderea *Creanțelor* în *Activele totale*), în funcție de apartenența la o anumită grupă de performanță (determinată de *rentabilitatea economică*), în Tabelul 4 s-au sintetizat rezultatele obținute în SPSS.

Pe baza evidențelor de ordin empiric sintetizate în Tabelul 4 putem concluziona următoarele: accentuarea instabilității economice la nivel național a determinat și o serie de mutații

Tabel 3 - Coeficienții funcțiilor de clasificare, pentru anii 2008 și 2009

Ex. Fin.	Re	2008			2009		
		Scăzut	Mediu	Ridicat	Scăzut	Mediu	Ridicat
Variabile							
Ai		-3,216E-06	9,332E-06	8,521E-06	6,963E-07	-7,426E-06	-1,015E-05
Ac		-5,682E-06	4,559E-06	3,638E-06	1,677E-06	-6,372E-06	-1,212E-05
Cpr		5,202E-06	-9,892E-06	-9,874E-06	1,583E-06	7,648E-06	8,697E-06
Dt		9,141E-06	-9,795E-06	-9,522E-06	2,919E-06	5,984E-06	8,918E-06
CA		1,074E-06	3,368E-06	1,927E-06	1,046E-06	2,731E-06	3,418E-06
Rbrut		-3,468E-06	3,230E-06	8,736E-06	-1,826E-05	-7,960E-05	-6,589E-05
Rnet		0	0	0	1,372E-05	9,157E-05	8,153E-05
Vic		1,533E-02	1,652E-02	1,129E-02	-3,735E-08	-1,847E-06	2,180E-06
(Constant)		-2,673E+00	-2,168E+00	-2,001E+00	-1,985E+00	-1,746E+00	-1,898E+00

Sursa: Proiecție proprie

Tabel 4 - Rezultatele descriptive privind Raportul de independență

Ex. Fin.	Medie Raport de independență		Diferențe dintre medii					
	2008	2009	2008			2009		
Grupe			Re scăzut	Re mediu	Re ridicat	Re scăzut	Re mediu	Re ridicat
Re scăzută	0,28	0,28	NE	NE	NE	E	E	E
Re medie	0,30	0,27	NE	NE	NE	E	E	E
Re ridicată	0,34	0,46	NE	NE	NE	E	E	E
Re total	0,30	0,32	-	-	-	-	-	-

E - există diferențe semnificative; NE - nu există diferențe semnificative

Sursa: Proiecție proprie

la nivelul structurii activelor firmelor de audit. Comparând cele două exerciții financiare, se poate observa cum media *Raportului de independență* a rămas neschimbată pentru firmele cu o *Re scăzută* (ponderea creanțelor în total active s-a menținut constantă), a înregistrat o ușoară descreștere pentru firmele cu *Re medie* (scade ponderea creanțelor în total active) și o creștere semnificativă pentru firmele cu *Re ridicată* (crește ponderea creanțelor în total active) cu implicații asupra independenței auditorului (mai ales în condițiile în care aceste creanțe sunt asociate numai unui singur client). La nivelul diferențelor pe grupe înregistrate în fiecare exercițiu financiar, pentru anul 2008 putem afirma că valoarea medie a *Raportului de independență* este una omogenă (egală pentru toate grupele), însă la nivelul anului 2009 se poate observa că aceste diferențe, dintre valorile medii ale rapoartelor *Creanțe/Active totale*, pentru fiecare grupă în parte, sunt semnificative ca urmare a influenței directe a *Rentabilității economice*. Astfel, se poate trage concluzia că dorința de a obține rezultate economice ridicate (în condiții de criză) prin acceptarea de clienți care nu vor onora la timp va-

loarea contractuală a misiunii va avea impact direct asupra independenței auditorului financiar și implicit asupra calității misiunilor de audit viitoare. Față de acești clienți, se va menține un *risc de independență* ridicat, în condițiile în care recuperarea creanțelor poate fi determinată și de opinia de audit exprimată în rapoartele ulterioare (emiterea unei opinii nefavorabile poate atrage întârzieri sau refuzul onorării plății auditorilor pentru misiunea prestată).

4. Concluzii

În urma rezultatelor obținute care au condus la realizarea obiectivelor propuse în studiu (obținerea profilului unei firme de audit din România, pe regiuni, în raport cu valorile Re, Rf și Rc, și obținerea unor funcții de clasificare pe baza unor factori de influență), putem aprecia impactul semnificativ al crizei economico-financiare asupra pieței de audit în anii 2008 și 2009. Influențele crizei au fost resimțite și asupra indicatorilor economico-financiarilor înregistrați de firmele de

audit, semnalându-se diminuări semnificative ale cifrei de afaceri și creșteri ale perioadei de recuperare a creanțelor. În cazul ratelor de rentabilitate (Re, Rf, Rc) se poate observa cum în anii 2008 și 2009 s-a accentuat starea financiară nefavorabilă a firmelor de audit din NE și SV și s-a consolidat cea a firmelor din București și NV țării. În raport cu marile firme de audit, membre ale *Big 4*, se evidențiază o serie de deficiențe ale firmelor românești în ceea ce privește nivelul investițiilor, al cifrei de afaceri, dar și al perioadei de recuperare a creanțelor, variabile care au contribuit la consolidarea poziției dominante a *Big 4* pe piața serviciilor de audit din România.

Obținerea funcțiilor de clasificare poate permite încadrarea firmelor de audit în grupe de performanță având în vedere Re. Aceasta se poate extinde și asupra Rf și Rc, cu impact pozitiv asupra evaluării independenței auditorului, în condițiile în care o firmă cu rezultate economice nefavorabile va fi predispusă să realizeze misiuni neconforme cu ISA și cu

standardele de calitate, acest compromis derivând din dorința de menținere a portofoliului de clienți. Mai mult decât atât, o influență notabilă asupra independenței auditorului o va avea și dorința acestuia de a obține rezultate economice ridicate, care vor conduce la creșterea nivelului creanțelor (situație de risc mai ales în cazul în care creanțele sunt atribuite numai unui singur client), cu impact direct asupra independenței auditorului (motivate fiind surprinse anterior) și implicit asupra obiectivității, sincerității și profesionalismului cu care este exprimată opinia de audit.

Utilizarea metodelor statistice în cadrul auditului financiar și interconectarea acestuia cu analiza financiară și contabilitatea pot deschide o direcție nouă de cercetare. Acest domeniu nou își va putea propune analiza fenomenelor economico-financiare din cadrul auditului financiar pe baza unor indicatori din analiza financiară prin intermediul metodelor statistice și econometrice avansate, fiind numit ipotetic *auditometrie* (*auditometrics*).

Acknowledgements: Obținerea eșantionului de firme analizat s-a realizat cu ajutorul studenților din cadrul programului de master **Statistică și actuariat în asigurări și sănătate**, al Facultății de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea "Al. I. Cuza" din Iași, iar cercetările au fost finanțate din Fondul Social European de către Autoritatea de Management pentru Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013 [proiect POSDRU/CPP 107/DMI 1.5/S/78342].

Obtaining the sample of companies was performed by students in the Master of **Statistics and Actuarial Science in Insurance and Health**, Faculty of Economics and Business Administration, "Al. I. Cuza" University of Iași, and this work was supported by the the European Social Fund in Romania, under the responsibility of the Managing Authority for the Sectoral Operational Programme for Human Resources Development 2007-2013 [grant POSDRU/CPP 107/DMI 1.5/S/78342].

Bibliografie

- Buijink, W., Maijor S., Meuwissen, R., *Competition in Auditing: Evidence from Entry, Exit, and Market Share Mobility in Germany versus the Netherlands*, Contemporary Accounting Research, vol. 15, nr. 3, 1998.
- Federația Internațională a Contabililor, *Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Audit financiar 2009*, Coeditare CAFR-Ed. Irecson, 2009.
- Hamilton, J., Li, Y., Stoke, D., *Is the audit service market competitive following Arthur Andersen's collapse?*, Accounting and Finance, 48, 2008.
- Hayes, R., Dassen Roger, Schilder, A., Wallage, P., *Principles of Auditing. An Introduction to International Standards of Auditing*, second edition, Ed. Pearson Education, 2005.
- Jaba, E., *Statistică*, Editura Economică, Iași, 2002.
- Jaba, E., Grama, A., *Analiza statistică cu SPSS sub Windows*, Ed. Polirom, 2004.
- Jaba, E., Robu, I-B., *Obținerea probelor de audit pentru testarea "Going Concern", folosind metode statistice avansate în analiza influenței factorilor asupra ratei îndatorării globale*, Revista „Audit Financiar” nr. 2, București, 2011.
- Lebart, L., Piron, M., Morineau, A., *Statistique exploratoire multidimensionnelle. Visualisation et inférences en fouille de données*, 4^e édition, Dunod, Paris, 2006.
- Lin, Z.J., Liu, M., Wang, Z., *Market Implications of the Audit Quality and Auditor Switches: Evidence from China*, Journal of International Financial Management and Accounting, vol. 20, nr.1, 2009.
- Mironiuc, M., *Analiză economico-financiară: elemente teoretico-metodologice și aplicații*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2006.

Considerații privind modificările recente aduse legii contabilității

Georgeta PETRE*, Alexandra LAZĂR**, Monica AVRAM*** & Elisabeta DUINEA****

Abstract

Considerations Regarding the Recent Changes to the Accounting Law

In the field of the accounting regulation there are a few institutions involved. In this regard, the Ministry of Public Finance issues accounting regulations for economic entities and state institutions, while the National Bank of Romania, the National Securities Commission, the Insurance Supervisory Commission and the Private Pension Funds Supervisory Commission issue accounting regulations applicable to the entities that they are regulating and supervising. Although they are distinct regulations, their issue is always based on the accounting law, which represents the framework for the accounting regulation.

All regulations request often some changes. It is also the case of the accounting law, modified recently by the Government Emergency Ordinance no. 37/2011.

After the presentation of the legal framework applicable in the accounting field, a few justifications for the necessity accounting law' changing are indicated. The most important changes to this law are explained then, such as those regarding the following: accountability of the persons who are organizing, conducting the accountancy and signing on the annual financial statements, organizing of managing accounting, approval of accounting policies and procedures, applicability of a simplified accounting system by the micro-entities

Key words: *accounting law, preparation of the financial statements, publication of the financial statements, bookkeeping accounts*

JEL Classification: *M 410 - Accounting*

Cuvinte cheie: *legea contabilității, întocmirea situațiilor financiare, publicarea situațiilor financiare, ținerea contabilității*

* Dr., director, Direcția de Legislație și Reglementări Contabile, Ministerul Finanțelor Publice, e-mail: geta.petre@mfinante.gov.ro

** Dr., director adjunct, Direcția de Legislație și Reglementări Contabile, Ministerul Finanțelor Publice, e-mail: alexandra.lazar@mfinante.gov.ro

*** Drd., consilier superior, Direcția de Legislație și Reglementări Contabile, Ministerul Finanțelor Publice, e-mail: monica.avram@mfinante.gov.ro

**** Drd., expert asistent, Direcția de Legislație și Reglementări Contabile, Ministerul Finanțelor Publice, e-mail: eli.duinea@mfinante.gov.ro

Introducere

Legea contabilității constituie cadrul general de reglementare în domeniul contabilității, fiind opozabil atât entităților și persoanelor fizice care desfășoară activități economice, cât și instituțiilor cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității.

Ca efect al evoluțiilor înregistrate în mediul economic și juridic, se ajunge la un moment dat ca unele prevederi cuprinse în legislație să nu mai fie de actualitate și, astfel, să fie necesară modificarea sau abrogarea lor, ori să se impună anumite completări. Aceste aspecte transpar și din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 37/2011 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991 și pentru modificarea altor acte normative incidente.

Autorii analizează principalele modificări și completări aduse legii contabilității, acestea fiind prezentate în continuare.

De asemenea, autorii pun în evidență modificările și completările aduse legii contabilității, efectuând unele trimiteri la legislația comunitară în domeniu.

Cadrul legal aplicabil în domeniul contabilității

1. EUROPEAN

Sub aspectul reglementărilor comunitare se amintesc:

- Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene 78/660/CEE din data de 25 iulie 1978 privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale;
- Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene 83/349/CEE privind conturile consolidate;
- Regulamentul nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate.

Există, de asemenea, directive contabile sectoriale, dar și unele directive care, deși nu sunt strict contabile, cuprind prevederi incidente, cum este cazul Directivei a XI-a Consiliului 89/666/CEE din 21 decembrie 1989 privind publicitatea sucursalelor înființate într-un stat membru de anumite forme de societăți comerciale care intră sub incidența legislației unui alt stat sau al Directivei 2005/56/CE din 26 octombrie 2005 privind fuziunile transfrontaliere ale societăților comerciale pe acțiuni.

Tot în domeniul contabilității există proiecte în curs de dezbatere – de exemplu, Propunerea de Directivă a Parlamentului European și a Consiliului de amendare a Directivei Consiliului 78/660/EEC privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale cu privire la microentități. Acest proiect de Directivă este de mare actualitate, fiind legat de preocupările instituțiilor europene în direcția reducerii costurilor administrative, inclusiv cele cu raportările contabile și, de aici, necesitatea simplificării acestora. Trebuie subliniat, în acest sens, că punctul de plecare al acțiunilor comunitare, derulate în direcția simplificării, l-a constituit faptul că un sistem unic de raportare, pentru toate entitățile, presupune aceleași costuri pentru acestea, indiferent de mărimea lor. Se impune, așadar, o corelare a costurilor cu raportarea financiară cu mărimea entității raportoare.

2. NAȚIONAL

Reglementările contabile naționale sunt reprezentate atât de legea contabilității, cât și de legislația secundară emisă în aplicarea acesteia. Astfel, în afara legii contabilității, care reprezintă cadrul general pentru entitățile din toate domeniile de activitate, există ordine ale ministrului finanțelor publice, respectiv ordine și instrucțiuni emise de celelalte instituții cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității, prin care au fost transpuse în legislația națională prevederile comunitare în domeniu.

Instituțiile care emit reglementări contabile sunt Ministerul Finanțelor Publice – pentru societăți comerciale, instituții publice, entități fără scop patrimonial și alte categorii de persoane, precum și instituțiile cu atribuții de reglementare prevăzute la art. 4 alin. (3) din legea contabilității, respectiv Banca Națională a României, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private și Comisia Națională a Valorilor Mobiliare – pentru instituțiile pe care le reglementează și supraveghează.

Reglementările contabile aplicabile entităților economice din România transpun directivele europene în domeniul contabilității, cuprinzând și unele tratamente contabile preluate din Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS).

Un element de noutate îl constituie trecerea la aplicarea IFRS de către instituțiile de credit, începând cu anul 2012, în acest sens Banca Națională a României elaborând reglementări contabile cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

La o analiză de conformitate a reglementărilor contabile naționale cu legislația comunitară se constată alinierea la prevederile comunitare. Aceasta face ca situațiile financiare

anuale întocmite de entitățile din România să fie inteligibile pentru utilizatorii de informații atât din România, cât și din alte state membre UE sau din Spațiul Economic European.

În condițiile existenței unor directive și reglementări europene și internaționale care stabilesc reguli în contabilitate, aceasta devine un limbaj european și chiar internațional.

Necesitatea modificării legii contabilității

Elaborarea unui act normativ sub formă de ordonanță de urgență a Guvernului a fost impusă de aspecte precum:

a) trecerea la implementarea IFRS ca bază a contabilității și pentru întocmirea situațiilor financiare individuale, de către instituțiile de credit, începând cu exercițiul financiar al anului 2012.

Întrucât trecerea la aplicarea IFRS va determina atât modificarea unor prevederi existente, cât și introducerea de noi prevederi, modificările și completările aduse legii contabilității au rolul de a asigura cadrul legal aplicării acestora, creându-se astfel și premisele pentru actualizarea în timp util a celorlalte reglementări secundare incidente.

Totodată, se studiază necesitatea și oportunitatea aplicării IFRS de către alte categorii de entități, respectiv cele reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare;

b) necesitatea introducerii unor prevederi referitoare la instituțiile de plată și instituțiile emitente de monedă electronică, ce acordă credite și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică și prestare de servicii de plată, pentru care Banca Națională a României urmează să emită reglementări contabile specifice.

Activitatea acestor instituții este reglementată de Directiva 2009/110/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 septembrie 2009 privind accesul la activitate, desfășurarea și supravegherea prudențială a activității instituțiilor emitente de monedă electronică, de modificare a Directivelor 2005/60/CE și 2006/48/CE și de abrogare a Directivei 2000/46/CE, respectiv Directiva 2007/64/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 13 noiembrie 2007 privind serviciile de plată în cadrul pieței interne, de modificare a Directivelor 97/7/CE, 2002/65/CE, 2005/60/CE și 2006/48/CE și de abrogare a Directivei 97/5/CE;

c) necesitatea realizării unei armonizări în legislația națională referitoare la modul în care se face publicitatea situațiilor financiare anuale, respectiv:

- introducerea obligativității depunerii situațiilor financiare anuale și a situațiilor financiare anuale consolidate, de către societățile comerciale numai la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, așa cum prevede Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale;
- instituirea modului de efectuare a raportării de către subunitățile deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European. Astfel, în stabilirea cerințelor de organizare și conducere a contabilității proprii a acestora, respectiv de raportare contabilă, s-au avut în vedere prevederile Directivei a XI-a Consiliului 89/666/CEE din 21 decembrie 1989 privind publicitatea sucursalelor înființate într-un stat membru de anumite forme de societăți comerciale care intră sub incidența legislației unui alt stat;

d) necesitatea sistematizării unor prevederi existente și introducerea unor prevederi noi referitoare la contabilitatea anumitor categorii de persoane;

e) necesitatea revizuirii unor sancțiuni privind abaterile de la legislația în domeniul contabilității.

Modificări și completări aduse legii contabilității

Prin noul act normativ s-a urmărit atât introducerea unor noi prevederi care să reglementeze anumite aspecte din domeniul contabilității, cât și sistematizarea unor prevederi existente.

Totodată, din textul ordonanței de urgență se desprinde tendința de simplificare a unor cerințe privind raportările contabile pentru anumite categorii de persoane, fără ca aceasta să afecteze calitatea informației furnizate de contabilitate. Se poate constata că reducerea acestor cerințe privind raportarea efectuată de unele categorii de persoane este însoțită de întărirea responsabilităților ce revin celor care conduc contabilitatea și semnează situațiile financiare anuale.

Se prezintă, în acest context, principalele modificări și completări aduse legii contabilității, grupate în funcție de aspectele abordate.

Răspunderea pentru organizarea contabilității persoanelor juridice a rămas, în continuare, la administratori, ordonatori de credite sau alte persoane care au obligația gestionării entității

1. Cu privire la responsabilitățile ce revin persoanelor care organizează, conduc contabilitatea și semnează situațiile financiare anuale

a) Organizarea și conducerea contabilității

Răspunderea pentru organizarea contabilității persoanelor juridice a rămas, în continuare, la administratori, ordonatori de credite sau alte persoane care au obligația gestionării entității. Tot în contextul organizării contabilității mai trebuie amintit că, în baza legii privind societățile comerciale, stabilirea politicilor contabile ale societăților comerciale constituie una din competențele de bază ale administratorilor, care nu pot fi delegate directorilor.

În ceea ce privește modul în care poate fi organizată și condusă contabilitatea, trebuie menționat că aceasta poate fi efectuată în compartimente distincte, având personal angajat sau pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

Pentru persoanele care în exercițiul financiar precedent au realizat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro, s-a prevăzut posibilitatea conducerii contabilității și pe bază de contracte/convenții civile încheiate potrivit Codului civil cu persoane fizice care au studii economice superioare. Mai precizăm că și pentru aceste entități este prevăzută posibilitatea organizării și conducerii contabilității în compartimente distincte, având personal angajat sau pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul con-

tabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (art. 10 alin. (3¹) din legea contabilității).

În cazul persoanelor fizice care desfășoară activități producătoare de venituri, răspunderea pentru organizarea contabilității revine acestora (art. 10 alin. (4¹) din legea contabilității). În ceea ce privește conducerea contabilității, aceasta poate fi efectuată ca și în cazul societăților comerciale, existând, ca o particularitate, și posibilitatea ca persoana care realizează activitatea să conducă și contabilitatea.

b) Răspunderea ce revine persoanelor care conduc contabilitatea

La art. 10 alin. (4) din legea contabilității se prevede că răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii și prevederilor contractuale.

Prin modificările aduse legii contabilității s-au introdus prevederi referitoare la conducerea contabilității entităților care au cifră de afaceri și total active sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro, stabilindu-se răspunderi pentru persoanele care conduc contabilitatea în această situație (art. 10 alin. (3¹) din legea contabilității).

Răspunderea pentru conducerea contabilității persoanelor fizice care desfășoară activități producătoare de venituri este determinată de modul în care este condusă contabilitatea, astfel:

- dacă conducerea contabilității este efectuată de aceste persoane fizice (care desfășoară activități producătoare de venituri), răspunderea revine acestora;
- dacă contabilitatea este condusă în compartimente distincte, având personal angajat, ori pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, sau pe bază de contracte/convenții civile încheiate potrivit Codului civil cu persoane fizice care au studii economice superioare, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestor persoane, potrivit legii și prevederilor contractuale.

Ca urmare, cele trei posibilități de conducere a contabilității, valabile în cazul persoanelor juridice, se aplică și în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități producătoare de venituri. Spre deosebire de celelalte persoane cuprinse în legea contabilității, se menționează expres că și persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venituri pot conduce contabilitatea privind propria activitate, situație în care răspunderea pentru conducerea acesteia revine persoanei respective.

c) Organizarea contabilității de gestiune

Față de prevederile existente în legea contabilității, potrivit cărora toate societățile comerciale, indiferent de mărime, sunt obligate să conducă contabilitatea de gestiune, adaptată la specificul activității, prin modificările aduse legii contabilității s-a eliminat această obligație. În Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 37/2011 se prevede că societățile comerciale **organizează și conduc, după caz, contabilitatea de gestiune** potrivit reglementărilor elaborate în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice (art. 1 alin. (6) din legea contabilității).

d) Aprobarea politicilor și procedurilor contabile

Până la modificarea legii contabilității, prevederi referitoare la aprobarea politicilor și procedurilor contabile prevăzute de legislație erau cuprinse în reglementările contabile aplicabile – respectiv Reglementările contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la 31 decembrie 2009, și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009, cu modificările și completările ulterioare, dar nu și în legea contabilității.

De asemenea, prevederi referitoare la politicile contabile se regăsesc la art. 142 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, referințele cuprinse acum în legea contabilității nu reprezintă, așadar, element de noutate, ele regăsindu-se anterior atât în reglementările contabile, cât și în legea privind societățile comerciale.

Având în vedere importanța politicilor contabile și responsabilitatea administratorilor privind aprobarea acestora, prin OuG nr. 37/2011 s-au prevăzut sancțiuni exprese în cazul nerespectării prevederilor legale care reglementează aceste aspecte.

Potrivit legii contabilității, MFP poate stabili întocmirea și depunerea la unitățile sale teritoriale a unor raportări contabile și la alte perioade decât anual, în cadrul exercițiului financiar

2. Situații financiare anuale și raportări contabile

Prin introducerea unor noi prevederi referitoare la situațiile financiare anuale s-a urmărit reglementarea obligațiilor ce revin persoanelor juridice cu privire la acestea, respectiv:

- identificarea persoanelor care semnează situațiile financiare anuale și raportările contabile – acestea purtând semnătura următoarelor persoane:
 - a) administratorul sau persoana care are obligația gestionării entității; și
 - b) persoana care organizează și conduce contabilitatea, respectiv:
- directorul economic, contabilul șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție;
- persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România;
- persoane fizice care au studii economice superioare și conduc contabilitatea persoanelor cu care au încheiat contracte/convenții civile, potrivit Codului civil – în cazul entităților care în exercițiul financiar precedent au realizat cifra de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro.
- depunerea situațiilor financiare anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice

Până la modificarea legii contabilității, aceasta cuprindea prevederi referitoare atât la publicarea situațiilor financiare anuale, cât și la depunerea lor la unitățile teritoriale ale Mi-

nisterul Finanțelor Publice. Prin modificările aduse legii contabilității, prevederile acesteia au fost corelate cu cele ale legii privind societățile comerciale, așa cum a fost modificată și completată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2010. Astfel, începând cu situațiile financiare anuale aferente exercițiului financiar 2010, situațiile financiare anuale nu se mai depun la oficiul registrului comerțului, ci la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Pentru efectuarea publicității legale, situațiile financiare anuale se transmit de către Ministerul Finanțelor Publice către Oficiul Național al Registrului Comerțului.

De asemenea, întrucât situațiile financiare anuale nu se mai depun la oficiul registrului comerțului, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 37/2011 au fost abrogate prevederile din legea contabilității, referitoare la acest aspect, precum și unele prevederi cuprinse în „acte normative incidente” legii contabilității (de exemplu, Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și Legea nr. 161/2003 privind unele măsuri pentru asigurarea transparenței în exercitarea demnităților publice, a funcțiilor publice și în mediul de afaceri, prevenirea și sancționarea corupției, cu modificările și completările ulterioare).

Mai trebuie menționat, legat de situațiile financiare anuale, și faptul că, distinct de publicarea efectuată de entități, există unii indicatori publicați pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, preluați din situațiile financiare anuale, așa cum este reglementat prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1485/1999 pentru publicarea pe serverul Ministerului Finanțelor a informațiilor privind plătorii de impozite și taxe înregistrați.

- prevederi referitoare la obligațiile ce revin persoanelor juridice aflate în lichidare

Potrivit prevederilor contabile existente, aceste persoane depuneau o declarație în termen de 60 de zile de la încheierea exercițiului financiar, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

Conform noilor prevederi, persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii, depun pe perioada lichidării, în termen de 90 de zile de la încheierea fiecărui an calendaristic, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, o raportare contabilă anuală al cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice.

- prevederi referitoare la situațiile financiare anuale întocmite în vederea efectuării operațiunilor de fuziune, divizare sau a lichidării persoanelor respective

Potrivit noilor prevederi introduse, situațiile financiare întocmite în vederea efectuării operațiunilor de reorganizare se

depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice în condițiile prevăzute de reglementările contabile emise în acest sens.

- prevederi referitoare la situațiile financiare anuale consolidate

Prevederile existente în legislația contabilă se refereau numai la obligația societății-mamă de a întocmi și publica situații financiare anuale consolidate, fără a exista și obligația depunerii lor la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Aceste prevederi au fost modificate, în condițiile în care prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2010 se instituie obligativitatea societății-mamă de a depune la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice copii ale situațiilor financiare anuale consolidate.

Termenul de depunere la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a situațiilor financiare anuale consolidate este de 15 zile de la data aprobării lor, fiind același cu cel existent în Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, până la modificarea acesteia prin OuG nr. 90/2010.

- prevederi referitoare la situațiile financiare anuale întocmite de subunitățile deschise în România de societăți rezidente în străinătate

Până la modificarea legii contabilității, cerințele de întocmire și publicare a situațiilor financiare anuale se aplicau tuturor subunităților înregistrate în România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate.

În ceea ce privește contabilitatea acestor subunități, distingem două situații, respectiv situația în care persoana juridică căreia îi aparține subunitatea are rezidența într-un stat aparținând Spațiului Economic European, și situația în care subunitatea aparține unei persoane juridice dintr-un stat care nu aparține Spațiului Economic European.

În urma modificărilor aduse, s-a prevăzut că subunitățile deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, până la nivel de bilanț de verificare, fără a întocmi situații financiare anuale pentru propria activitate. Ele urmează să publice situațiile financiare anuale ale persoanei juridice de care aparține, întocmite și auditate potrivit legislației statului de rezidență, iar la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice vor depune o raportare contabilă anuală.

Celelalte subunități care aparțin unor persoane juridice care au rezidență în state din afara Spațiului Economic European conduc contabilitate și întocmesc situații financiare anuale pentru propria activitate, pe care le depun la unitățile terito-

riale ale Ministerului Finanțelor Publice, urmând a se publica.

Explicația existenței unor prevederi distincte pentru subunități aparținând Spațiului Economic European este aceea că sistemele de contabilitate din țările aparținând acestui spațiu sunt inteligibile, legislația contabilă aplicabilă fiind în mare parte comparabilă, bazată fie pe directivele europene în domeniu, fie pe IFRS.

Noile prevederi referitoare la situațiile financiare anuale ale acestor subunități sunt în concordanță cu prevederile Legii nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale Directivei a XI-a Consiliului 89/666/CEE din 21 decembrie 1989 privind publicitatea sucursalelor înființate într-un stat membru de anumite forme de societăți comerciale care intră sub incidența legislației unui alt stat.

- prevederi referitoare la termenul în care autoritățile publice, ministerele și celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii, ai căror conducători au calitatea de ordonatori principali de credite, precum și direcțiile generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pentru situațiile financiare centralizate pe ansamblul județului și al municipiului București, depun la Ministerul Finanțelor Publice situații financiare trimestriale și anuale

Datorită necesității obținerii de către instituțiile statului a unor informații în termen cât mai scurt, s-a procedat la introducerea unor prevederi în acest sens.

3. Obligații ale persoanelor care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic

Cu ocazia elaborării OUG nr. 37/2011, în cuprinsul acesteia au fost inserate unele prevederi aplicabile persoanelor care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic. Prevederi similare au fost cuprinse inițial în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 864/2010 privind unele aspecte referitoare la întocmirea raportărilor anuale și a situațiilor financiare anuale, dar, dată fiind importanța acestora, s-a considerat necesar ca ele să fie cuprinse în lege.

Asemenea obligații se referă la:

- a. întocmirea și depunerea la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a unor raportări contabile anuale;
- b. înștiințarea unității teritoriale a Ministerului Finanțelor Publice despre exercițiul financiar ales. În acest scop, per-

soana trebuie să facă dovada că este sucursală a unei persoane juridice cu sediul în străinătate, respectiv filială a unei societăți-mamă cu sediul în străinătate, care are exercițiul financiar diferit de anul calendaristic;

- c. păstrarea datei alese pentru întocmirea situațiilor financiare anuale.

4. Sistem simplificat de contabilitate

În ceea ce privește propunerile de simplificare, trebuie subliniat în acest context că a fost avută în vedere și propunerea de Directivă a Parlamentului European și a Consiliului de amendare a Directivei Consiliului 78/660/EEC privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale cu privire la microentități. Elaborarea acestui proiect de Directivă a plecat de la necesitatea reducerii poverii administrative în sarcina întreprinderilor mici, determinată de regulile de raportare contabilă impuse de cerințele comunitare.

Printre propunerile cuprinse în proiectul de Directivă se numără și cele referitoare la întocmirea unui bilanț simplificat și a unui cont de profit și pierdere simplificat.

În ceea ce privește pragurile valorice luate în considerare, trebuie spus că cele cuprinse în proiectul de Directivă sunt diferite de cele prevăzute de ordonanța de modificare a legii contabilității. Astfel, potrivit proiectului de Directivă, entitățile se încadrează în categoria microentităților dacă la data bilanțului nu depășesc limitele a două din următoarele trei criterii:

- total active: 250.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 500.000 euro;
- număr mediu de angajați în cursul exercițiului financiar: 10.

Se menționează că nivelul criteriilor de mărime a suferit unele revizui, astfel că varianta actuală a proiectului de Directivă ia în considerare acești indicatori.

Față de criteriile de mai sus, ordonanța de modificare a legii contabilității prevede posibilitatea aplicării unui sistem simplificat de contabilitate de către persoanele care în exercițiul financiar precedent au realizat o cifră de afaceri netă sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro și totalul activelor sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro.

Referitor la entitățile care în exercițiul financiar precedent au înregistrat o cifră de afaceri sub echivalentul în lei al sumei de 35.000 euro, un pas spre simplificare a fost făcut, deja, prin prevederile cuprinse în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2869/2010 pentru modificarea și completarea unor

reglementări contabile. Astfel, potrivit acestui ordin, entitățile respective nu mai depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice raportări contabile în cursul exercițiului financiar. De amintit în acest sens că, potrivit legii contabilității, Ministerul Finanțelor Publice poate stabili întocmirea și depunerea la unitățile sale teritoriale a unor raportări contabile și la alte perioade decât anual, în cadrul exercițiului financiar.

O simplificare privind situațiile financiare anuale a fost adusă și în cazul persoanelor juridice fără scop patrimonial. Acestea vor întocmi situații financiare anuale formate din două componente (bilanț și contul rezultatului exercițiului).

Până la modificarea legii contabilității, situațiile financiare anuale erau formate din 4 componente, respectiv bilanț, contul rezultatului exercițiului, politici contabile și note explicative.

5. Documente și registre contabile

Reconstituirea documentelor contabile era prevăzută a se efectua în termen de maximum 30 de zile de la constatare, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere. Legea contabilității a fost completată cu prevederi pentru situația în care

intervine un caz de forță majoră, situație în care reconstituirea documentelor financiar-contabile urmează a se efectua în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acestora.

De asemenea, a fost introdusă o prevedere referitoare la păstrarea și arhivarea documentelor justificative și a registrelor de contabilitate în cazul reorganizării persoanelor juridice. Astfel, în acest caz, răspunderea pentru aspectele menționate revine acelor persoane juridice.

Concluzii

Prin modificările aduse legii contabilității, criticate de unii, apreciate de cei mai mulți, s-a efectuat un pas înainte în direcția clarificării aspectelor legate de organizarea și conducerea contabilității de către diferite categorii de entități.

S-a avut în vedere, de asemenea, reducerea costurilor administrative la entitățile mici, precum și introducerea posibilității organizării și conducerii contabilității pe bază de contracte/convenții civile încheiate potrivit Codului civil cu persoane fizice care au studii economice superioare.

Bibliografie

Directiva a XI-a Consiliului 89/666/CEE din 21 decembrie 1989 privind publicitatea sucursalelor înființate într-un stat membru de anumite forme de societăți comerciale care intră sub incidența legislației unui alt stat, publicată în Jurnalul Oficial al Comunităților Europene L 395/30.12.1989;

Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454/18.06.2008;

Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 49/04.02.1998, cu modificările și completările ulterioare;

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1066/17.11.2004, cu modificările și completările ulterioare;

Ordinul ministrului finanțelor nr. 1485/1999 pentru publicarea pe serverul Ministerului Finanțelor a informațiilor privind plătitorii de impozite și taxe înregistrați (agenți economici și instituții publice), publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 628/23.12.1999;

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2869/2010 pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile,

publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 882/29.12.2010;

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 864/2010 privind unele aspecte referitoare la întocmirea raportărilor anuale și a situațiilor financiare anuale, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 229/12.04.2010;

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 37/2011 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991 și pentru modificarea altor acte normative incidente, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 285/22.04.2011;

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 674/4.10.2010;

Propunerea de Directivă a Parlamentului European și a Consiliului de amendare a Directivei Consiliului 78/660/EEC privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale cu privire la microentități, accesibilă la http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/news/legal_proposal_en.pdf

Secvențe din activitatea Camerei Auditorilor Financiari din România, reflectate în paginile revistei

Conferința anuală a CAFR reprezintă, printre altele, un moment de bilanț al activității organismului profesional român, al drumului parcurs de la un an la altul pentru reprezentarea acestuia atât în țară, cât și pe plan internațional.

De la precedenta Conferință, care s-a desfășurat în ziua de 8 mai 2010, la București, activitatea CAFR a fost marcată de evoluțiile în plan profesional, de adaptarea la problemele induse de criza economică mondială, dar și de recunoașterea sa în plan extern, de către organisme internaționale înalte ale profesiei.

Rememorăm, pe scurt, în paginile care urmează, cele mai semnificative momente cuprinse în agenda Camerei în perioada de aproximativ un an care s-a scurs de la Conferința anuală precedentă, așa cum au fost reflectate în paginile revistei "Audit Financiar".

Martie 2010

● Hotărâre a Consiliului CAFR – publicată în Monitorul Oficial

În Monitorul Oficial nr. 139/2 martie 2010 a fost publicată Hotărârea nr. 158 din 23 februarie 2010 pentru completarea anexei la Hotărârea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România nr. 155/2010 privind atribuirea calificării și a dreptului de exercitare a profesiei de auditor financiar pentru persoanele care posedă o calificare profesională în audit financiar sau în profesii similare acestuia, atribuită de alt stat în acord cu reglementările specifice din acel stat.

● Noutăți legislative în reglementarea auditului financiar

În Monitorul Oficial al României, Partea I nr.145/5 martie 2010, a fost publicată Legea nr.26/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.75/1999, privind activitatea de audit financiar. Legea nr.26/2010 are ca obiect corelarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr.75/1999 cu dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr.90/2008 privind auditul situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, prin care a fost transpusă Directiva 2006/43/CE privind auditul statutar al conturilor anuale și al conturilor consolidate.

Astfel, CAFR devine „**autoritate competentă**”, în concordanță cu prevederile art.3 din Directiva 2006/43/CE, conform căreia „fiecare stat membru al Uniunii Europene desemnează autorități competente responsabile pentru autorizarea auditorilor financiari și a firmelor de audit”.

De asemenea, Legea nr.26/2010 statuează principiul supravegherii publice a activității CAFR, a auditorilor financiari și firmelor de audit care se realizează prin Consiliul pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar. Modificările aduse de Legea nr.26/2010 se referă în principal la: modalitatea de înscriere la stagiul, modalitatea de exercitare a profesiei, atribuirea cali-

tății de auditor financiar, înscrierea auditorilor financiari și a firmelor de audit în Registrul Public și instituirea unui Registrului Public Electronic.

La întocmirea Legii nr.26/2010 s-a ținut cont și de evoluția reglementărilor emise de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) în domeniul auditului, în special în ceea ce privește controlul calității, educația profesională, standardele internaționale de audit și alte standarde.

● CAFR – membru al Asociației Facultăților de Economie din România

Preocupată permanent de ridicarea calității profesionale a membrilor săi, Camera Auditorilor Financiari din România a colaborat intens în ultimii ani cu mediul academic universitar, cu facultățile de profil din România. Această cooperare a fost marcată prin includerea organismului profesional al auditorilor financiari români în Asociația Facultăților de Economie din România (AFER). În diploma semnată de președintele AFER, prof.univ.dr. **Ion Gh. Roșca**, se scrie, cităm: „*Se atestă Camerei Auditorilor Financiari din România – CAFR, cu sediul în București, sector 5, str. Sirenelor nr. 67-69, reprezentată prin domnul prof.univ.dr. Ion Mihăilescu – președinte, calitatea de membru asociat, începând cu data de 12 martie 2010*”

● Seminar profesional la Iași - Abordări ale auditului financiar”

În ziua de 20 martie 2010 s-a desfășurat la Iași seminarul profesional cu tema „*Abordări ale auditului financiar*”, din ciclul organizat de Camera Auditorilor Financiari din România. Au participat auditori financiari din județele

Bacău, Botoșani, Iași, Neamț, Suceava, Vaslui.

În cadrul seminarului au fost susținute următoarele comunicări:

- **Carmen Mataragiu**, membru al Consiliului CAFR: „*Auditul calității, mijloc de recunoaștere a competenței profesionale*” și „*Aspecte principale privind Ghidul «Controlul calității», editat de CAFR și ICAS*”.
- **Mircea Bozga**, Director Assurance General PricewaterhouseCoopers Servicii S.R.L.: „*Auditul financiar în contextul verificării proiectelor finanțate din fonduri europene*”
- **Aurel Petrescu**, președintele Comisiei de Apel a CAFR: „*Prezentarea unor aspecte privind soluționarea contestațiilor primite la Comisia de Apel*”.
- **Bogdan Rădulescu**, director CIEL România: „*Avantajele utilizării software-ului specific în activitatea de audit financiar*”.
- **Întâlnirea normalizatorilor europeni de audit, organizată de FEE la Bruxelles**

În ziua de 30 martie 2010 a avut loc la Bruxelles, la invitația Federației Experților Contabili Europeni, întâlnirea normalizatorilor de audit din statele membre ale Uniunii Europene. Din delegația CAFR, prezentă la această întâlnire, au făcut parte prof. univ. dr. **Ion Mihăilescu**, președinte, și **Adriana Coșa**, șef birou relații internaționale.

Discuțiile au fost moderate de **Philip Johnson**, președinte adjunct al FEE și președinte al grupei de lucru „Audit” a FEE, printre invitați aflându-se și delegați ai IAASB și ai Comisiei Europene.

Reprezentanții Comisiei Europene au notat faptul că traducerea ISA-urilor clarificate în limba română, proces

gestionat de Camera Auditorilor Financiari din România, a fost încheiat cu succes.

Aprilie 2010

● Participarea CAFR la Conferința Națională a Camerei Consultanților Fiscali

La 23 aprilie, cu prilejul participării la Conferința Națională a Camerei Consultanților Fiscali din România, prof. univ.dr. **Maria Manolescu**, vicepreședinte al Consiliului CAFR, a adresat participanților un mesaj din partea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România, în care se spune, printre altele: „*Camera Auditorilor Financiari din România consideră benefică unirea eforturilor în cadrul profesiilor și activităților înrudite sau care se întrepătrund pentru o colaborare reală între organismele profesionale atât pe plan intern, cât și pe plan internațional.*”

● Emisiune televizată despre auditul financiar în România

Emisiunea intitulată „**Legile Afacerilor**” a postului de televiziune Money Channel, din 29 aprilie 2010, a fost consacrată în întregime auditului financiar din România. Tema supusă dezbaterii, „*Auditorul financiar – un profesionist în slujba interesului public și al dezvoltării afacerilor*”, a fost susținută de prof. univ. dr. **Ion Mihăilescu**, președintele Camerei Auditorilor Financiari din România și de prof. univ. dr. **Maria Manolescu**, vicepreședinte al Consiliului Camerei. Moderator din partea postului Money Channel: **Andrei Cristea**.

Au fost abordate probleme de mare actualitate ale profesiei, legate de rolul extrem de important al auditului financiar în mediul de afaceri și, în general, în societate, de preocupările organismului profesional pentru asigurarea ca-

lității și profesionalismului, precum și a regulilor Codului Etic în desfășurarea misiunilor de audit.

Mai 2010

● Conferința anuală a Camerei Auditorilor Financieri din România

La 8 mai 2010, la Palatul Patriarhiei din București, s-a desfășurat **Conferința ordinară anuală a CAFR**, la care au participat reprezentanți ai auditorilor financiari desemnați din cele șase regiuni de dezvoltare. Între invitații de marcă la acest eveniment pot fi amintiți: **Hans van Damme**, președinte în exercițiu la data respectivă al Federației Europene a Contabililor (FEE), prof.univ. dr. **Mihai Ristea**, vicepreședinte al CECCAR, și **Florentina Șuşnea**, vicepreședinte al Camerei Consultanților Fiscali.

Ordinea de zi a Conferinței a cuprins prezentarea și aprobarea următoarelor materiale:

- Raportul de activitate a Consiliului Camerei pentru anul 2009;
- Situațiile financiare ale Camerei pentru anul 2009;
- Raportul Comisiei de auditori statuari asupra gestiunii financiare a Consiliului Camerei pentru anul 2009;
- Execuția bugetului de venituri și cheltuieli pentru exercițiul financiar 2009;
- Proiectul bugetului de venituri și cheltuieli pentru anul 2010;
- Programul de activități al Consiliului Camerei pentru anul 2010.

A fost, de asemenea, prezentată o sinteză a propunerilor de modificare a Regulamentului de Organizare și Func-

ționare a Camerei pentru alinierea la prevederile Legii 26/2010, care vizează definirea CAFR ca autoritate competentă în organizarea, coordonarea și autorizarea desfășurării activității de audit financiar în contextul clarificării rolului și locului auditului statutar ca o componentă a auditului financiar, precum și îmbunătățirea guvernancei CAFR, propuneri care au fost aprobate de Conferință.

● Protocoale de colaborare cu CECCAR în domeniul pregătirii profesionale

La data 17 mai 2010, între Camera Auditorilor Financieri din România și Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România s-au semnat două documente privind colaborarea în domeniul pregătirii profesionale:

- *Protocolul privind cooperarea în domeniul organizării și monitorizării stagiului de pregătire practică*
- *Protocolul privind recunoașterea cursurilor de pregătire profesională.*

● Participarea la evenimentele profesionale organizate de ACAP Republica Moldova

Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (ACAP - RM) a organizat în perioada 17-21 mai 2010, într-o aulă a Academiei de Studii Economice din Moldova, un curs de instruire pe tema „**Aplicarea Standardelor Internaționale de audit, calitate și etică**”, în cadrul Programului de Dezvoltare Profesională Continuă, cu suportul profesional al Camerei Auditorilor Financieri din România.

La seminar au participat peste 100 de auditorii din Republica Moldova, fiind invitați toți auditorii care dețin certificat de calificare din Republica Moldova.

Seminarul a fost deschis de viceministrul Finanțelor al Republicii Moldova, **Victor Barbăneagră**. Au participat colaboratori ai Ministerului Finanțelor din Republica Moldova, membrii Consiliului de supraveghere a activității de audit, ai Comisiei de certificare a auditorilor, reprezentanți ai mediului academic, alți reprezentanți ai profesiei.

Cursul a fost ținut de specialiști din partea Camerei Auditorilor Financieri din România: prof. univ. dr. **Ion Mihăilescu**, președintele CAFR, **Emil Culda**, prof. univ. dr. **Ali Eden**, prof. univ. dr. **Horia Neamțu** - vicepreședinți ai Consiliului CAFR.

În cadrul seminarului au fost abordate următoarele subiecte:

- Aplicarea practică a ISQC 1 într-o societate de audit;
- Soluționarea conflictelor etice și organizarea procesului de monitorizare a respectării Codului etic al IFAC;
- Aplicarea ISA clarificate. Îndrumări practice la utilizarea ISA 220, 300, 315, 320, 500, 501.

Ulterior seminarului, la 21 mai 2010, a fost organizată o masă rotundă pe tema „**Supravegherea publică a activității de audit și auditorilor**”, cu participarea auditorilor din Republica Moldova.

● Program de formare profesională cu sprijinul ICAS

În perioada 24 - 28 mai CAFR a găzduit la sediul său „Programul de formare ICAS”, la care au participat formatorii agreeți de CAFR, precum și angajați ai departamentelor de Monitorizare și Control al Calității, Juridic și Învățământ. Pregătirea a fost asigurată de doi experți ai departamentului de control al calității din cadrul Institutului Contabililor Autorizați din Scoția (ICAS): **Joanne Jamieson** și **Kenneth Oliver**.

Între temele dezbătute au figurat:

- Explicarea procesului de monitorizare al ICAS
- Planificarea auditului la firmele cotate
- Monitorizarea muncii de teren într-o vizită a unei firme cotate
- Revizuirea întregii firme ISQC1
- Proceduri de închidere a unei vizite la o firmă cotată
- Întrebări recapitulative, dezbateri, auditul unor entități speciale.

● Participare la Conferința internațională a Uniunii Auditorilor din Ucraina

În perioada 28-30 mai 2010, prof. univ. dr. **Ion Mihăilescu**, președintele Camerei Auditorilor Financiari din România, s-a aflat la Harkov, în Ucraina, pentru a lua parte la lucrările conferinței internaționale cu tema „*Responsabilitatea auditorului în cadrul misiunii de asigurare*”.

Prezentarea președintelui Camerei, având ca temă „**Principii generale de etică în activitatea de audit financiar din România**”, a subliniat necesitatea adoptării și implementării Codului etic emis de IFAC, acesta reprezentând fundamentul conduitei etice, atât de necesare auditorilor financiari în furnizarea serviciilor către clienții de audit.

Iunie 2010

● Participarea CAFR la conferința aniversară a Camerei Auditorilor din Lituania

O delegație a Camerei Auditorilor Financiari din România, formată din **Ion Mihăilescu**, președinte și **Adriana Coșa**, șef birou relații internaționale, a participat în perioada 3-5 iunie 2010, la

conferința organizată de Camera Auditorilor din Lituania, cu tema „Practici de audit în Lituania: experiență și noi tendințe”. Această manifestare a marcat și aniversarea a zece ani de la înființarea organismului omolog din Lituania.

În cadrul conferinței, președintele Camerei a susținut o prezentare care s-a axat pe provocările profesiei de audit financiar în Uniunea Europeană, mai precis pe experiența țării noastre.

● Participare la AMIS 2010

În organizarea Facultății de Contabilitate și Informatică de Gestiune din cadrul Academiei de Studii Economice din București, în perioada 16-18 iunie 2010 s-a desfășurat un important eveniment științific și profesional, Conferința **Accounting and Management Information Systems – AMIS 2010**, aflată la a 5-a ediție.

Cu prilejul ceremoniei de deschidere, desfășurată în Aula Magna a ASE, prof.univ.dr. **Pavel Năstase**, prorector al Academiei de Studii Economice și președinte al Conferinței, a subliniat contextul extrem de semnificativ al acestei manifestări, într-o lume bulversată de criză, în care aportul profesiei contabile este deosebit de important pentru asigurarea climatului de ordine și credibilitate necesar relansării dezvoltării economice.

Cu acest prilej, prof.univ.dr. **Ion Mihăilescu**, președintele Camerei Auditorilor Financiari din România, a adresat participanților un mesaj din partea Consiliului organismului profesional pe care îl reprezintă.

● Profesorul Allan Hodgson, distins cu titlul “Doctor honoris causa” al Academiei de Studii Economice din București

Profesorul **Allan Hodgson**, decan al Amsterdam Business School din cadrul Universității din Amsterdam, apropiat colaborator al mediului academic și universitar românesc și membru al Consiliului Științific al revistei „Audit Financiar”, a fost distins cu titlul de „Doctor honoris causa” al Academiei de Studii Economice din București. Ceremonia s-a desfășurat în ziua de 16 iunie, în Aula Magna, fiind condusă de rectorul Academiei de Studii Economice, prof. univ. dr. **Ioan Gh. Roșca**.

Cu prilejul evenimentului, prof.univ.dr. **Ion Mihăilescu**, președintele Camerei Auditorilor Financiari din România, l-a felicitat în mod deosebit pe profesorul Allan Hodgson pentru primirea înaltei distincții și i-a înmănat din partea Consiliului Camerei o plachetă în care este înscris următorul text: „*Distinsului profesor Allan Hodgson, în semn de înaltă prețuire pentru prestigioasa activitate didactică și de cercetare științifică în domeniul profesiei contabile, pentru sprijinul acordat Camerei Auditorilor Financiari din România în editarea revistei Audit Financiar*”.

● Participare la Conferința transfrontalieră din Ungaria

Camera Auditorilor Financiari din România a participat, în perioada 18-20 iunie 2010, la Hajduszoboszlo, la Conferința transfrontalieră organizată de Camera Auditorilor din Ungaria. Delegația CAFR a fost compusă din prof. univ.dr. **Ion Mihăilescu**, președinte, **Emil Cuda**, vicepreședinte, **Alexandru Groza**, membru al Consiliului, **Adriana Coșa**, șef birou relații internaționale și **Zoltan Szmuktu**, auditor financiar din Baia-Mare, membru CAFR.

Invitatul de onoare al acestei manifestări a fost **Philip Johnson**, președinte adjunct al Federației Experților Contabili Europeni, FEE.

În prezentarea pe care a susținut-o cu această ocazie, prof.univ.dr. **Ion Mihăilescu**, președintele CAFR, a insistat asupra preocupărilor cu care se confruntă profesia de audit din țara noastră, ridicând și unele probleme ale profesiei la nivel regional și european.

● Seminar cu participare internațională axat pe controlul calității

În perioada 25-26 iunie 2010, la Baia Mare, în organizarea Camerei Auditorilor Financiari din România, s-a desfășurat un seminar cu participare internațională axat pe controlul calității.

În deschiderea manifestării, prof. univ. dr. **Ion Mihăilescu**, președintele CAFR, a relevat faptul că seminarul se înscrie în contextul acțiunilor convenite în protocolul de colaborare profesională semnat anul trecut la Cluj-Napoca, între Cameră și Institutul Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor (ICAEW). Au fost prezenți doi importanți specialiști din partea ICAEW: **Chris Cantwell**, director tehnic Reglementarea Practicilor și **Paul Simkins**, directorul Departamentului de asigurare a calității, precum și invitați de onoare din țări vecine României, precum **Victorya Lisina** și **Mikhail Krapivko**, vicepreședinți ai Uniunii Auditorilor din Ucraina, **Hristo Mavrudiev**, vicepreședinte al Institutului Contabililor (IDES) din Bulgaria, **Pal Lakatos**, membru în Consiliul de conducere a filialei Budapesta și **Istvan Puskas**, membru în Comitetul de Control al Calității, din Camera Auditorilor din Ungaria, **Veaceslav Cioabanu**, președintele Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova.

Au participat la seminar membri ai Consiliului CAFR și ai Comisiilor de apel, și respectiv, de audit statutar, auditori financiari din județele Maramureș și Satu Mare, formatori pentru pregătirea continuă din mai multe regiuni de dezvoltare ale României.

Au fost prezentate următoarele teme:

Paul Simkins și **Chris Cantwell**, de la institutul britanic I.C.A.E.W.:

- Reglementarea auditului și controlul de calitate
- Implementarea practică a Standardelor Internaționale de Audit clarificate

Mircea Bozga, director audit Price-waterhouseCoopers România:

- Managementul riscului în auditul financiar

Prof. univ. dr. **Elena Dobre**, Universitatea „Ovidius” din Constanța:

- Managementul, controlul și auditul proiectelor.

● Lansarea Biroului European al ICAEW

La 29 iunie 2010, a avut loc, la Bruxelles, lansarea Biroului European al ICAEW (Institutul Contabililor Autorizați din Marea Britanie și Țara Galilor). Conducerea ICAEW a fost reprezentată de **Gerald Russel**, președinte, și **Martin Manuzzi**, director Regional Europa.

La acest eveniment au fost invitați prof.univ.dr. **Ion Mihăilescu**, președintele Camerei Auditorilor Financiari din România și **Adriana Coșa**, coordonatoare Biroului de Relații Internaționale. Președintele Ion Mihăilescu a înmănat reprezentanților ICAEW o plachetă, ca simbol al bunei colaborări între cele două organizații, între care există semnat și un important acord de colaborare.

Iulie 2010

● Vizite oficiale la sediile ICAEW și ACCA din Londra

O delegație a Camerei Auditorilor Financiari din România, formată din prof.

univ.dr. **Ion Mihăilescu**, președinte, și **Adriana Coșa**, șef birou relații internaționale, a efectuat în perioada 5-9 iulie 2010, o serie de vizite oficiale la sediile centrale de la Londra, Marea Britanie, ale ICAEW (Institutul Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor) și ACCA (Asociația Contabililor Autorizați Certificați).

De asemenea, reprezentanții Camerei au fost invitați să participe la Forumul privind Calitatea Auditului, organizat de către ICAEW, la care au fost prezenți și reprezentanți ai autorităților guvernamentale, ai organismului de supraveghere din Marea Britanie, ai celorlalte organisme profesionale britanice: ICAS și ACCA, precum și ai investitorilor, ai marilor companii cotate și ai mediului universitar.

● Întâlnirea Comitetului pentru Națiuni în curs de dezvoltare din cadrul IFAC

La 14 iulie 2010, la Washington, a avut loc întâlnirea Comitetului pentru Națiuni în curs de Dezvoltare al IFAC. Camera Auditorilor Financiari din România este reprezentată în acest comitet, pentru un mandat de doi ani, de **Carmen Mataragiu**, membru al Consiliului CAFR.

Septembrie 2010

● Participare la Conferința Națională și la Congresul CECCAR

La 2 septembrie 2010 a avut loc Conferința Națională a CECCAR, iar în zilele de 3-4 septembrie s-a desfășurat Congresul acestei organizații profesionale, sub genericul: „Pentru o nouă cultură în profesia contabilă”. Din partea CAFR, la aceste manifestări a participat prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, vicepreședinte al Consiliului.

● Seminar de pregătire a formatorilor

La 11 septembrie 2010, la sediul Camerei Auditorilor Financiari din România, s-a desfășurat seminarul de pregătire anuală a formatorilor. Lucrările au fost deschise de prof.univ.dr. **Ion Mihăilescu**, președintele CAFR, care a prezentat tema: *ISA 240 – Responsabilitatea auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*.

Celelalte teme supuse atenției audienței au fost:

- ISA 700 – Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare; ISA 705 – Modificări ale opiniei raportului auditorului independent; ISA 706 – Paragrafele de observații și paragrafele explicative din raportul auditorului independent (**Emil Culda**, vicepreședinte al Consiliului CAFR, **Ioan Culda**, auditor financiar).
- Prevederile reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, aplicabile de la 1 ianuarie 2010; Manual de politici și proceduri contabile (prof.univ.dr. **Maria Manolescu**, vicepreședinte al Consiliului CAFR, **Georgeta Petre**, membru al Consiliului CAFR).
- Ghid privind auditul calității (**Urania Moldovanu**, coordonator al Departamentului de monitorizare și control).
- ISA 530 – Eșantionarea în audit (**Elena Dobre**, auditor financiar).
- ISRS 4400 – Misiuni pentru efectuarea procedurilor convenite privind informațiile financiare 4 (**Elena Dobre**, auditor financiar).

● Al 14-lea Congres al Asociației Contabililor și Auditorilor din Republica Srpska

În perioada 23-25 septembrie 2010 a avut la Banja Vrucica, în Republica Srpska, Congresul anual al Asociației Contabililor și Auditorilor din Republica Srpska, cu tema *„Rolul profesiei financiare și contabile în depășirea crizei reale și în sectorul financiar”*.

Camera Auditorilor Financiari din România a fost reprezentată în cadrul acestei manifestări profesionale prin **Alexandru Groza**, membru al Consiliului CAFR.

● Conferința internațională a Uniunii Auditorilor din Ucraina

Camera Auditorilor Financiari din România a fost reprezentată prin vicepreședintele **Emil Culda**, la Conferința internațională organizată de Uniunea Auditorilor din Ucraina la Dnepropetrovsk, în perioada 24-26 septembrie 2010. Tema acestei manifestări a fost *„Auditul în secolul XXI”*.

Evenimentul a reunit și delegații ale Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (ACAP), ai Federației Europene a Contabililor și Auditorilor pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii (EFAA), ai Camerei Auditorilor din Rusia și ai Camerei Auditorilor din Slovacia (SKAU).

Vicepreședintele **Emil Culda** a rostit un mesaj cu ocazia deschiderii Conferinței, și a avut o prezentare profesională cu titlul *„Calitatea - garanția credibilității auditorului financiar”*.

● Participarea CAFR la Conferința despre insolvență

World Trade Center București și compania Think Creative au organizat, la 30 septembrie 2010, Conferința *„INSOLVENȚA – soluții financiare, soluții juridice”*, în cadrul căreia specialiști reputați din domeniul juridic și financiar au făcut cunoscute oportunitățile pe care le

oferă legea pentru ca firmele să depășească astfel de momente. Camera Auditorilor Financiari din România a participat la eveniment ca expozant, prezentând publicului serviciile pe care le pune la dispoziție și produsele editoriale apărute sub egida sa.

Octombrie 2010

● Participarea CAFR la Conferința UNCTAD și IFAC

O delegație a Camerei Auditorilor Financiari din România formată din prof.univ.dr. **Horia Neamțu** și prof.univ.dr. **Maria Manolescu**, vicepreședinți ai Consiliului CAFR, a luat parte, în ziua de 12 octombrie 2010, la Geneva, la Conferința internațională cu tema *„Guvernanța corporativă în contextul crizei financiare”*, iar în zilele de 13 și 14 octombrie 2010, la cea de-a 27-a sesiune a Grupului interguvernamental de lucru al experților în Standardele Internaționale de Contabilitate și Rapoarte al UNCTAD.

La aceste evenimente reprezentative pentru profesia contabilă au fost prezente numeroase personalități ale unor organisme internaționale, precum: IFAC, UNCTAD, Banca Mondială, Comisia Europeană, Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate, Consiliul pentru standarde internaționale de educație, reprezentanți ai organismelor profesionale din peste 70 de țări, reprezentanți ai institutelor de guvernanță corporativă din numeroase țări, dar și ai firmelor internaționale de audit, ai mediului universitar, precum și ai altor organisme naționale și internaționale.

● CAFR la Adunarea Generală FIDEF

La Adunarea Generală a Federației Internaționale a Experților Contabili Fran-

cofoni - FIDEF, Camera Auditorilor Financiari din România, membru cu drepturi depline al acestei organizații, a fost reprezentată prin președintele său, **Ion Mihăilescu**. Întâlnirea a avut loc la Strasbourg, Franța, la data de 13 octombrie 2010.

În cadrul manifestării, domnul **Michel de Wolf**, de la Institutul Revizorilor de Întreprinderi din Belgia (IRE), și-a început mandatul de președinte al acestei organizații.

● Participare la cel de-al 65-lea Congres al Ordinului Experților Contabili din Franța

În perioada 14-16 octombrie 2010, o delegație a Camerei, formată din președintele său, **Ion Mihăilescu** și **Adriana Coșa**, șef birou relații internaționale, a luat parte la cel de-al 65-lea Congres al Ordinului Experților Contabili din Franța. Evenimentul a fost organizat la Palatul Congreselor din Strasbourg și a reunit reprezentanți ai organismelor profesionale franceze, OEC și CNCC, precum și numeroși invitați străini: președintele Federației Experților Contabili Europeni, **Hans van Damme**, oaspeți din Belgia, Elveția, Albania, Bosnia și Herțegovina, Camerun, Tunisia, Maroc, Canada, Cambogia, Haiti, Liban etc.

● Delegație ACCA la Camera Auditorilor Financiari din România

La 19 octombrie 2010, la sediul CAFR din București, a avut loc o vizită la nivel înalt a unei delegații ACCA formată din **Roger Acton**, director ACCA Europa și **Andreia Stanciu** - director Europa de Sud-Est. Din partea Camerei, la discuții au participat **Ion Mihăilescu**, președinte, **Marius Burdușel**, director executiv, **Adriana Coșa**, șef birou Relații Internaționale și **Alice Petcu**, șef departament Admitere, Pregătire Continuă și Stagii.

În după-amiaza zilei de 19 octombrie, **Pavel Năstase**, membru în Consiliul CAFR, a reprezentat CAFR în cadrul ceremoniei de absolvire a studenților ACCA, transmitând, cu această ocazie, un mesaj din partea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România.

● Ziua Națională a Auditorului Financiar

La 26 octombrie se celebrează Ziua Națională a Auditorului Financiar. Cu acest prilej, **Consiliul Camerei Auditorilor Financiari din România** a transmis un mesaj în care se spune, printre altele:

„Pentru a răspunde exigențelor publicului și așteptărilor societății românești Camera Auditorilor Financiari din România este intens preocupată de calitatea misiunilor de audit, adoptând integral Standardele Internaționale de Audit și Codul Etic emise de Federația Internațională a Contabililor – IFAC, al cărei membru deplin este din anul 2008, precum și celelalte reglementări de autoritate în materie elaborate de IAASB.

Pentru noi ultimii doi ani au constituit o perioadă de frământări în vederea reformării reglementărilor naționale cu reglementările europene; ne referim la Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, aprobată prin Legea nr. 278/2008, care a preluat în legislația română Directiva europeană nr. 43/2006, precum și la Legea nr. 26/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar. În aceste reglementări se reiterează, fără echivoc, rolul și responsabilitățile Camerei Auditorilor Financiari în organizarea activității de audit în România. Iar sarcina deosebit

de importantă care a revenit Consiliului – și pe care practic a dus-o la bun sfârșit – a fost de a pune în concordanță normele și organizarea internă a Camerei cu aceste noi reglementări.”

● Seminar profesional la București: AUDITUL FINANCIAR – NECESITATE A GUVERNANȚEI CORPORATIVE. Investiție în dezvoltarea afacerilor de succes

La 27 octombrie 2010 Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) a organizat în colaborare cu Camera de Comerț și Industrie a României (CCIR) un Seminar profesional cu tema: „*Auditul financiar – necesitate a guvernanței corporative. Investiție în dezvoltarea afacerilor de succes*”. Evenimentul a avut loc la Palatul Camerei de Comerț și Industrie a României.

Pe agenda manifestării au fost incluse expunerile a două teme profesionale: „*Auditul financiar din perspectiva guvernanței economice*” – dr. **Eugen Nicolăescu**, prim-vicepreședinte al Consiliului CAFR; „*Auditul financiar, procedurile și politicile contabile – în contextul guvernanței corporative*” – prof.univ.dr. **Maria Manolescu**, vicepreședinte al Consiliului CAFR; precum și două mese rotunde, la care au participat auditori financiari, formatori în profesie și reprezentanți ai mediului de business, cu următoarele teme:

- I. „*Auditul financiar: calitate, responsabilitate, profesionalism*”
- II. „*Auditul financiar, necesitate a guvernanței corporative: cerințe și evoluții în contextul crizei economice*”

Cu prilejul simpozionului au fost transmise mesaje din partea Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România, precum și a unor instituții și organizații profesionale din țară și din străinătate.

tate: Hans van Damme, președintele FEE; dr. Gheorghe Ialomițianu, ministrul finanțelor publice; Mihail M. Vlasov, președintele Camerei de Comerț și Industrie a României; Cătălin Predoiu, ministrul justiției; acad. Mugur Isărescu, guvernatorul Băncii Naționale a României; Angela Toncescu, președintele Comisiei de Supraveghere a Asigurărilor; Gabriela Anghelache, președintele Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare, prof.univ.dr. Ion Gheorghe Roșca, rectorul Academiei de Studii Economice din București.

- **Acord de cooperare între Camera Auditorilor Financiari din România și Camera Auditorilor din Lituania (LAR)**

La 27 octombrie 2010 s-a desfășurat ședința Consiliului CAFR în prezența unor oaspeți din străinătate: din partea Camerei Auditorilor din Lituania, președintele **Saulius Lapsinskas** și directorul executiv **Algimantas Vizgirda**, iar din partea Asociației Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova, **Veaceslav Ciobanu**, președinte.

Cu acest prilej, prof.univ.dr. **Ion Mihăilescu**, președintele CAFR și **Saulius Lapsinskas**, președintele Camerei Auditorilor din Lituania, au semnat Acordul de cooperare între cele două organizații profesionale.

Noiembrie 2010

- **Participare la Conferința Camerei Naționale a Auditorilor Statutari din Polonia**

În perioada 3-5 noiembrie 2010, la Jachranka (lângă Varșovia), a avut loc cea de-a XI-a Conferință a Camerei Naționale a Auditorilor Statutari din Polonia. La această manifestare, desfășurată sub deviza „**Auditul și sistemul de supraveghere publică**”, au partici-

pat peste 400 de auditori din întreaga Polonie, precum și reprezentanți ai: Comisiei Europene, FEE, Băncii Mondiale, ICAEW, FIDEF, ACCA.

De asemenea, au participat reprezentanți ai unor organisme profesionale din Belgia, România, Ucraina, Azerbaidjan. CAFR a fost reprezentată de prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, vicepreședinte al Consiliului Camerei.

- **Participare la Ziua profesiilor liberale**

La 5 noiembrie 2010 s-a desfășurat cea de-a treia ediție a Conferinței „Ziua Profesiilor Liberale din România”, având ca temă: „**Importanța profesiilor liberale pentru societate**”.

Camera Auditorilor Financiari din România, membru fondator al UPLR, a fost reprezentată la eveniment prin prof. univ. dr. **Gheorghe Popescu**, șef Departament servicii pentru membri, care a prezentat o alocuțiune cu tema: „**Auditul financiar – o profesie liberală, în slujba interesului public**”.

- **Participare la Consiliul anual al IFAC**

La 5 noiembrie 2010, la Kuala Lumpur, Malaiezia, a avut loc Consiliul anual al Federației Internaționale a Contabililor, IFAC, la care Camera Auditorilor Financiari din România a fost reprezentată de **Ion Mihăilescu**, președinte și **Adriana Coșa**, șef birou relații internaționale.

- **CAFR – la workshop-ul internațional de la Alba Iulia consacrat cercetărilor și tendințelor în contabilitate, audit și finanțe**

Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia, Facultatea de Științe, în cooperare cu Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) și cu Asociația Generală a Economistilor din

România – filiala Alba Iulia a organizat, în perioada 5-6 noiembrie, workshop-ul internațional „**Cercetări avansate și tendințe în contabilitate, audit și finanțe**”.

Desfășurată sub egida celei de-a IV-a ediții a **Conferinței internaționale de management, economie și contabilitate „Provocări ale economiei contemporane bazate pe cunoaștere”**, manifestarea a creat cadrul necesar pentru schimbul de idei focalizat pe identificarea și rezolvarea problemelor actuale din economie.

- **CAFR la Congresul Mondial al Contabililor**

În perioada 8-11 noiembrie 2010, delegația CAFR, formată din **Ion Mihăilescu**, președinte, **Emil Culda**, vicepreședinte, **Pavel Năstase**, membru al Consiliului Camerei și **Adriana Coșa**, șef birou relații internaționale, a luat parte la cel de-al 18-lea Congres Mondial al Contabililor, care a reunit în acest an peste 6000 de delegați din 134 țări, un număr record de participanți. Congresul a fost organizat de Institutul Contabililor din Malaiezia, cu sprijinul IFAC.

- **Participarea CAFR la masa rotundă organizată de ACCA la Bruxelles**

O delegație a Camerei Auditorilor Financiari din România alcătuită din **Ion Mihăilescu**, președinte, și **Adriana Coșa**, șef birou relații internaționale, a participat, în data de 18 noiembrie 2010, la sediul ACCA de la Bruxelles, la o masă rotundă cu privire la **Regândirea valorii auditului: către o mai bună guvernare și o mai bună adaptare la nevoile piețelor și ale mediului de afaceri**.

Evenimentul a reunit circa 40 de participanți, incluzând factori de decizie din partea Comisiei Europene și Parlamen-

tului European, reprezentanți ai mediului academic, practicieni din cadrul IMM-urilor, reprezentanți ai serviciilor financiare, ai mediului de afaceri și ai profesiei de audit. Cu acest prilej a fost prezentată cartea verde a CE, **Politica de audit: lecțiile crizei**. O sesiune a mesei rotunde a fost dedicată studiilor de caz cu privire la guvernanta, în cadrul căreia au fost prezentate „**Codul Bunelor Practici**” și „**Manualul Încăpătorilor**” aferente comitetelor de audit, precum și un studiu de caz cu privire la guvernanta unei firme de audit din România. În cea de-a treia parte a avut loc o dezbatere cu privire la modul în care auditul poate fi adaptat nevoilor unei societăți în curs de schimbare.

● A fost înființată prima reprezentanță regională a Camerei Auditorilor Financieri din România

La 26 noiembrie 2010, la Iași, a fost inaugurată prima reprezentanță regională a Camerei Auditorilor Financieri din România. Au participat la eveniment membrii Consiliului Camerei, auditori financiari din Regiunea de Dezvoltare Nord-Est, cuprinzând județele Bacău, Botoșani, Iași, Neamț, Suceava și Vaslui, și oficialități locale, precum: **Cosmin Coman**, din partea Primăriei Iași, **Laura Niță**, reprezentantă a Consiliului Județean Iași, **Constantin Iațco** și **Vasile Popa**, directori ai Camerelor de Conturi din județele Iași și, respectiv, Vaslui, **Anton Doboș**, director general al Direcției Generale a Finanțelor Publice Iași, **Dan Trandafirescu**, Secția Iași a Gărzii financiare, **Mihaela Crusitu**, **Lucian Nedelcu** și **Oana Nechifor**, reprezentanți ai filialei CECCAR – Iași, **Lala Popovici**, de la Institutul European de Training, **Neculai Vițelaru**, vicepreședinte al Consiliului Național al Întreprinderilor Private Mici și Mijlocii, președintele filialei Iași a CNIPMMR. Mediul academic a fost re-

prezentat prin prof.univ.dr. **Emil Hromnea**, prof.univ.dr. **Neculai Tabără**, prof.univ.dr. **Alexandru Țugu**, de la Universitatea A.I. Cuza din Iași și conf. univ.dr. **Daniel Botez**, de la Universitatea „Vasile Alecsandri” din Bacău.

Panglica inaugurală a fost tăiată de către prof.univ.dr. **Ion Mihăilescu**, președintele Camerei Auditorilor Financieri din România, și **Scarlat Orzescu**, auditor financiar, organizator local al evenimentului.

Decembrie 2010

● Test de acces la stagiul 2010

Camera Auditorilor Financieri din România a organizat testul de verificare a cunoștințelor în domeniul financiar-contabil, pentru accesul la stagiul, în ziua de 4 decembrie 2010.

● Participare la reuniunea Companiei Naționale a Comisarilor de Conturi

Reuniunea **Companiei Naționale a Comisarilor de Conturi** a avut loc în perioada 9-10 decembrie 2010, la Bordeaux, unde au participat peste 1000 de comisari de conturi și experți economici din Franța, precum și invitați din partea unor organisme similare din alte țări europene. Camera Auditorilor Financieri din România a fost reprezentată de prof. univ. dr. **Pavel Năstase**, membru în Consiliul Camerei.

● Camera Auditorilor Financieri din România a devenit membru cu drepturi depline al Federației Experților Contabili Europeni (FEE)

La data de 16 decembrie 2010, o delegație a Camerei Auditorilor Financieri din România formată din **Ion Mihăilescu** - președinte, **Horia Neamțu** - vicepreședinte, **Maria Manolescu** -

vicepreședinte, **Marius Burdușel** - director executiv și **Adriana Coșa** - șef birou relații internaționale, a participat la Adunarea Generală a FEE, de la Bruxelles, Belgia.

Adunarea Generală a fost precedată, în prima parte a zilei, de o conferință dedicată așteptărilor pe care părțile interesate le au de la auditorii statuari.

În după-amiaza zilei de 16 decembrie a avut loc Adunarea Generală FEE, în cadrul căreia Camera Auditorilor Financieri din România și Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România au fost acceptate ca membri cu drepturi depline ai acestei federații.

Având în vedere faptul că, potrivit Statutului FEE, reprezentarea în Consiliul FEE se face pe bază de țară, iar din România vor fi două organisme profesionale membre, CAFR și CECCAR, pe baza unui acord semnat anterior, au stabilit că reprezentarea se va face prin rotație: pentru primul mandat de doi ani, reprezentantul în Consiliu va fi desemnat de CECCAR, consilierul tehnic fiind numit de CAFR, în persoana dlui. **Horia Neamțu**, vicepreședinte al CAFR.

● Nivelul mediu al onorariului orar al auditorilor financiari

În urma inspecțiilor de calitate efectuate de către Departamentul de Monitorizare și Competență Profesională, în exercițiul 2010, asupra auditurilor efectuate de membrii CAFR pe baza situațiilor financiare de la 31.12.2008 și 31.12.2009, a rezultat un nivel mediu al onorariului orar în valoare de **102 lei/oră**, fiind rezultatul practicării unor tarife cuprinse între 14,51 lei/oră (minim) și 433,36 lei/oră (maxim). Modul de calcul al cotizațiilor variabile este cel prezentat în art. 3, punctele 3 și 4 din Hotărârea nr. 140/2009.

Februarie 2011

● Participarea CAFR la Conferința Comisiei Europene

O delegație a Camerei Auditorilor Financiari din România, formată din prof. univ. dr. **Horia Neamțu**, vicepreședinte, și **Adriana Coșa**, șef birou relații internaționale, a participat în perioada 9-10 februarie 2011 la Conferința Comisiei Europene cu tema „Raportarea financiară și auditul. Un moment al schimbării?”, organizată la sediul CE de la Bruxelles, Belgia.

Evenimentul a reunit părți interesate din întreaga lume: reprezentanți ai băncilor, companiilor de asigurare, mediului academic, marilor firme de audit, reprezentanți ai Comisiei Europene și parlamentari europeni, ai organismelor de supraveghere publică din diferite țări ale Uniunii Europene și nu numai, alături de reprezentanți ai organizațiilor profesionale naționale și internaționale și ai autorităților guvernamentale.

Martie 2011

● Ghid privind unele reglementări ale profesiei de auditor, ediția a IV-a

Camera Auditorilor Financiari din România a elaborat ediția a IV-a revăzută și completată a **Ghidului privind unele reglementări ale profesiei de auditor**.

Reunind într-un volum întregul set de noi reglementări în domeniul auditului financiar, această ediție a „Ghidului” este menită să constituie, pentru auditorii financiari, membri ai Camerei, un sprijin activ în exercitarea profesiei, în condițiile unei exigențe sporite pe linia calității activității desfășurate. Auditorii financiari, membri ai Camerei, le revine importanta misiune de a-și adapta

referințele, explicațiile, analizele, constituirea și documentarea probelor, în cadrul dosarului de audit, la noile reglementări în domeniul auditului financiar și al asigurării calității.

● Participarea CAFR la Conferința internațională de la Chișinău

Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova (**ACAP RM**) și **ACCA** (Association of Chartered Certified Accountants) a organizat la Chișinău, la 3 martie 2011, Conferința internațională științifico-practică, având ca temă: **„Profesia de audit; provocări și perspective”**.

La Conferință au participat reprezentanți ai Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova, ai Curții de Conturi, Comisiei Naționale a Pieței Financiare, Băncii Mondiale, ai instituțiilor publice locale și centrale, ai organizațiilor profesionale de profil naționale și internaționale, asociațiilor profesionale, precum și reprezentanți și conducători ai unor firme de audit și consulting din Republica Moldova.

Din partea Camerei Auditorilor Financiari din România, **Emil Culda**, vicepreședinte al Consiliului, a rostit o alocuțiune pe tema *„Auditul financiar în sprijinul interesului public. Experiența României”* și a participat la dezbaterile legate de obiectul Conferinței.

● Participarea vicepreședintelui CAFR la ședința Consiliului FEE

În calitatea sa de consilier tehnic în Consiliul Federației Experților Contabili Europeni, FEE, vicepreședintele Camerei, **Horia Neamțu**, a participat în data de 16 martie 2011 la ședința ordinară de Consiliu, care a avut loc la sediul FEE din Bruxelles, Belgia.

Ordinea de zi a ședinței a cuprins o varietate de probleme, precum: rapoartele din partea Secretariatului general al FEE și ale unora dintre organismele membre FEE cu privire la activitatea curentă desfășurată în cadrul profesiei, aspecte legate de piața unică europeană, de raportarea financiară, de piața de capital, etică etc. S-au pus în discuție strategia FEE pentru perioada 2011-2012, precum și prioritățile și programul de lucru al Federației, fiind prezentate și situațiile financiare ale acesteia, aferente anului 2010.

Un punct central al dezbaterilor a fost ocupat de **„Cartea Verde privind Politica de Audit: Lecțiile crizei”**. În mod deosebit a captat interesul participanților intervenția lui Pierre Delsaux, director al direcției Libera Circulație a Capitalului, Dreptul Companiilor și Guvernanta Corporativă din cadrul Comisiei Europene, care s-a referit la viitorul Cărții Verzi și la propunerile pe marginea acesteia, dintre care o parte vor fi analizate ca proiecte legislative ale Comisiei, în timp ce altele vor lua doar forma unor recomandări pentru statele membre.

Reprezentantul Comisiei a insistat asupra faptului că există o preocupare majoră, la nivelul instituțiilor europene, în ceea ce privește schimbarea rolului auditorului. În acest context, există preocupări și au loc dezbateri în sensul generalizării formei lungi a raportului auditorului, model obligatoriu în Germania.

De asemenea, se caută un consens asupra măsurii în care auditorilor ar trebui să li se mai permită să realizeze și alte activități pentru clienții lor, în afara celor strict legate de auditarea situațiilor financiare.

În contextul în care Camera Auditorilor Financiari din România este membru cu

drepturi depline al FEE, prin participarea reprezentantului CAFR la această ședință de Consiliu se realizează o racordare directă la o sursă de informații deosebit de importantă pentru evoluția profesiei de audit din țara noastră.

● Participarea Camerei la Forumul pentru Practici Mici și Mijlocii al IFAC de la Istanbul

La 21 martie 2011, la Istanbul, a avut loc Forumul pentru Practici Mici și Mijlocii, organizat de Federația Internațională a Contabililor (IFAC) în cooperare cu Federația Experților Contabili Mediteraneeni (FCM) și cu cele două organisme profesionale din Turcia: Asociația Experților Contabili din Turcia (EAAT) și Uniunea Camerei Contabililor Publici Certificați din Turcia (TURMOB).

La acest eveniment, Camera Auditorilor Financiari din România a fost reprezentată de o delegație compusă din: **Maria Manolescu**, **Emil Cuda**, **Ali Eden**, vicepreședinți, **Carmen Mataragiu** și **Alexandru Groza**, membri ai Consiliului Camerei.

● Participare la Conferința Națională anuală a ANEVAR

La 26 martie 2011, la București, a avut loc Conferința națională anuală a Asociației Naționale a Evaluatorilor din România (ANEVAR), la care s-au prezentat raportul de activitate a consiliului director și situațiile financiare ale asociației pentru anul 2010, precum și alte rapoarte și documente privind activitatea evaluatorilor și a organismului lor profesional. Cu acest prilej, **Emil Cuda**, vicepreședinte al Consiliului CAFR, a transmis un salut prietenesc și colegial membrilor ANEVAR și conducerii acesteia.

● Participarea CAFR la aniversarea biroului ACCA România

ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), asociație contabilă internațională care oferă cele mai recunoscute calificări la nivel mondial, a sărbătorit recent cinci ani de la deschiderea biroului său din România, prin organizarea în ziua de 30 martie 2011, la București, a Conferinței cu tema: „Regândirea afacerilor – plus-valoare în funcția financiar-contabilă”, la care au susținut comunicări specialiști de marcă din domeniu.

Din partea Camerei Auditorilor Financiari din România prof. univ. dr. **Maria Manolescu**, vicepreședinte al Consiliului Camerei, a transmis un mesaj în care se spune, printre altele: *„Suntem cu toții conștienți că obținerea calificării de membru ACCA conferă un plus de valoare dezvoltării profesionale, cu atât mai mult cu cât această calificare este recunoscută pe plan mondial, în domeniul precum contabilitate, finanțe și management, reputația ACCA bazându-se pe cei peste 100 de ani de experiență în furnizarea de calificări contabile și financiare. În contextul activității de audit financiar în slujba interesului public, Camera Auditorilor Financiari din România desfășoară excelente relații de colaborare cu ACCA, cu Biroul ACCA din România. Suntem onorați de participarea membrilor marcanți din conducerea ACCA la evenimentele internaționale pe care le organizăm, de semnarea Acordurilor de Cooperare cu ACCA și de participarea lectorilor ACCA la seminariile tehnice pe care le-am organizat și vom continua să le organizăm pentru membrii noștri.”*

Evenimentul a cuprins o masă rotundă având drept subiect „Auditul și societatea – valoarea auditului într-o lume modernă”, la care a avut intervenții și prof. univ. dr. **Maria Manolescu**.

Aprilie 2011

● Website-ul CAFR – într-o nouă arhitectură

Începând cu data de 4 aprilie 2011, publicul vizitator al website-ului Camerei Auditorilor Financiari din România, www.cafr.ro îl regăsește într-o nouă arhitectură. Cu un design modern, site-ul este judicios structurat spre a oferi un volum mai bogat de informații cu privire la activitatea Camerei și a membrilor săi, postate în timp real și care pot fi accesate facil și rapid.

Astfel, sunt disponibile pe site: Registrul public electronic al auditorilor financiari, legislația și normele de lucru ale Camerei, date despre programele de pregătire profesională, accesul la profesie, controlul de calitate, publicațiile editate, acțiunile pe plan național organizate de Cameră, precum și activitățile internaționale la care CAFR participă în calitate de membru cu drepturi depline al IFAC, FEE și FIDEF sau în cadrul programelor de cooperare cu organizații profesionale din alte țări, adresele de contact ale Departamentelor Camerei.

Site-ul este realizat în două versiuni: română și engleză.

● Seminar tehnic la Constanța

În perioada 8-9 aprilie 2011, la Constanța, Camera Auditorilor Financiari din România a organizat împreună cu Biroul ACCA pentru Europa de Sud-Est un seminar tehnic pe tema aplicării Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și a Standardelor Internaționale de Audit. Au participat auditori financiari din Regiunea de Dezvoltare Sud-Est, respectiv din județele Constanța, Tulcea, Brăila, Galați, Vrancea și Buzău. După deschiderea seminarului, în cadrul căreia **Andreia Stanciu**, director ACCA pentru Europa de Sud-

Est, și **Gheorghe Rusu**, auditor financiar, din partea CAFR, s-au referit la modul în care au fost selecționate temele propuse și la importanța acestora, lectorul din partea ACCA, **Smaranda Ștreangă**, a supus atenției auditoriului principiile de bază ale IFRS și cerințele minimale ale unui set de situații financiare în conformitate cu IAS.

● Sesiune de pregătire profesională pe teme de combatere a spălării banilor

Camera Auditorilor Financieri din România a organizat împreună cu Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor prima sesiune de instruire, din seria celor două sesiuni dedicate tuturor categoriilor de entități raportoare privind pregătirea profesională continuă a specialiștilor implicați în combaterea spălării banilor și finanțării terorismului dedicat auditorilor financieri, membri ai Camerei.

În cadrul evenimentului, care a avut loc la 12 aprilie 2011 la sediul Camerei Auditorilor Financieri din România, lectorii ai Oficiului Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor au susținut prelegeri pe următoarele teme:

1. *Activitățile ONPCSB în domeniul finanțării terorismului (Convenția de la Varșovia privind spălarea, descoperirea, sechestrarea și confiscarea produselor infracțiunii și finanțarea terorismului) și implementarea regulii sancțiunilor internaționale (OUG nr. 128/ 2010 pentru modificarea și completarea OUG nr. 202 privind punerea în aplicare a sancțiunilor internaționale. (Ion Florin, consilier al președintelui ONPCSB pe probleme de combatere a corupției, finanțării actelor de terorism și de cooperare)*
2. *Sistemul de raportare on-line, sistemul de colectare a rapoartelor de*

numerar, de transferuri externe și a celor privind tranzacțiile suspecte furnizate de toate entitățile raportoare (financiare și non-financiare) prevăzute de Legea nr. 656/2002. (Mircea Pascu, director – Direcția Tehnologia Informației și Statistică)

3. *Aspecte teoretice și practice incluse în Manualul privind abordarea pe bază de risc, indicatori de tranzacții suspecte și tipologii destinat entităților raportoare prevăzute de Legea nr. 565/2002 cu modificările și completările ulterioare. (Viorica Simtinică, șef Serviciu Analiză)*
4. *Tipologii de spălare a banilor. (Bogdan Mușat, analist financiar)*

Prezentările au fost urmate de dezbatere asupra unor aspecte din temele propuse asistenței.

● Participarea la Conferința Națională Anuală a Camerei Consultanților Fiscali

La 16 aprilie 2011 s-au desfășurat lucrările Conferinței Naționale Anuale a Camerei Consultanților Fiscali din România, la care s-au dezbătut atât rapoartele de activitate și execuția bugetului de venituri și cheltuieli în anul 2010, cât și programele pentru anul 2011.

Din partea Camerei Auditorilor Financieri din România, prof.univ.dr. **Maria Manolescu**, vicepreședinte al Consiliului, a transmis participanților un Mesaj, în care, printre altele, se spune:

„Cu prilejul Conferinței dumneavoastră, care marchează un important moment din viața Camerei Consultanților Fiscali din România, în numele Consiliului Camerei Auditorilor Financieri din România, vă transmit cele mai calde felicitări pentru progresele semnificative și rezultatele deosebite obținute de orga-

nizația dv. profesională în ultimul an și în întreaga perioadă care a trecut de la înființarea sa.

Componente intrinseci ale societății românești, activitățile auditorilor financieri și ale consultanților fiscali deopotrivă trebuie să țină pasul cu eforturile generale de depășire a efectelor crizei și de relansare a economiei. Or, acest deziderat se poate îndeplini în condițiile creării unui climat de încredere în sănătatea, în etica afacerilor, domeniu în care atât auditorii financieri, cât și consultanții fiscali pot avea un aport important pentru asigurarea credibilității investițiilor și în general a proiectelor de dezvoltare.

În acest sens, este deosebit de relevant faptul că între activitatea auditorilor financieri și cea a profesioniștilor din cadrul Camerei Consultanților Fiscali din România există multe asemănări și puncte de confluență, mulți auditori financieri, membri ai CAFR, fiind și membri ai organizației dv. profesionale, iar între Camera Auditorilor Financieri din România și Camera Consultanților Fiscali se manifestă un benefic spirit de colaborare.

Avem prin urmare toate motivele și avem și cadrul necesar de înțelegere pentru o bună cooperare pentru profesii, pentru activitățile aflate în sfera de operabilitate a CAFR și a CCFR.

Urăm deplin succes organizației dumneavoastră și implicit membrilor săi în eforturile întreprinse pentru servicii profesionale cât mai bine cotate, de înaltă calitate, și vă asigurăm – în numele Consiliului CAFR – de întreaga disponibilitate de a acționa împreună, pe temeiul unui real respect reciproc, pentru îndeplinirea țelurilor pe care ni le propunem, în interesul economiei și societății românești.”

Semnal editorial



Editura „Tipo Moldova” Iași a publicat recent lucrarea „**Contabilitate financiară**”, sub semnătura profesorului universitar **Constantin Toma**.

Specialist de performanță al Școlii ieșene de Contabilitate și nu numai, exigent cu sine însuși, autorul reușește să transpună problematica deosebit de complexă a contabilității financiare pe parcursul a șase capitole, dispuse pe aproape 500 de pagini.

Pornind de la „Bazele organizării și conducerii contabilității financiare”, sunt parcurse într-o succesiune logică ciclurile de finanțare, investiții și exploatare. Ultimul capitol al lucrării abordează situațiile financiare anuale, inclusiv elemente privind auditarea și verificarea acestora.

Argumentarea logică și convingătoare a ideilor ne determină să apreciem că ne aflăm în fața unei lucrări incitante, scrisă cu inteligență, care poate fi citită și înțe-leasă extrem de ușor.

Racordarea între-gului demers la reglementările de strictă actualitate, naționale și internaționale, pe domeniile contabile, financiare și fiscale, conferă

elaboratului științific claritate, echilibru și actualitate.

Rămânând în aria limbajului contabil, apreciem că lucrarea profesorului Constantin Toma reprezintă un binemeritat succes, care generează avantaje viitoare celor trei actori principali:

- autorului, printr-o recunoaștere mai corectă a potențialului său intelectual;
- cititorilor, studenți, masteranzi, doctoranzi și deopotrivă practicienilor, care doresc să înțeleagă și să acceseze mai ușor informația contabilă;
- științei contabile, al cărei portofoliu se îmbogățește prin fiecare pagină scrisă cu talent și responsabilitate.

Înscrie pe coordonatele performanței, cartea „Contabilitate financiară” răspunde unor nevoi reale și actuale ale consumatorului de cultură contabilă în întregul ei: teorie, reglementare și aplicații.

Important pentru autori!

Evaluarea articolelor științifice se realizează, în paralel, de către cel puțin doi membri din Consiliul Științific 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 al revistei sunt: acceptare; acceptare cu revizuire; respingere. Rezultatele evaluărilor sunt comunicate autorilor, urmând a fi publicate numai articolele acceptate de Consiliul Științific. Articolele se

trimit redacției la adresa de e-mail: revista@cafr.ro, obligatoriu în format electronic cu extensia **.doc**, cuprinzând următoarele elemente: limba de redactare a articolului - **română**, pentru autorii români sau **engleză**, pentru autorii străini; textul în limba română se redactează cu diacritice, conform prescripțiilor lingvistice ale Academiei Române; dimensiunea maximă a articolului 7-10 pagini/2000 caractere grafice cu spații/pagină; în articol se precizează titlul în limba română și engleză, metodologia de cercetare folosită, contribuțiile autorilor și referințele bibliografice în subsolul paginii; un rezumat în limbile engleză și română de circa o pagină redactat la persoana a III-a, în care se prezintă obiectivul cercetării, principalele probleme abordate și contribuția autorilor; rezumatul este însoțit de 4-5 termeni cheie, în limbile română și engleză, inclusiv clasificarea JEL.

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

Important for the Authors!

The review of the articles is performed in parallel by at least two members of the Scientific Council of the „Financial Audit” Journal, a double-blind-review, which means that those who perform the reviews do not know the names of the authors, and also the authors do not know the names of the reviewers.

Assessment criteria for articles: innovative input, actuality, importance and the relevance for the subject matter of the review; the quality of the research methodology; presentation and argumentation clarity and pertinence; the relevance of the bibliographic sources used; contribution made to the research in the area.

The recommendations of the Scientific Council are: accepted, accepted with reviewing, rejected. The results of the

assessments are communicated to the authors and only the articles approved by the Scientific Council are published. The articles are submitted to the editor by e-mail at: revista@cafr.ro, compulsory in Microsoft Word format containing the following elements: the language the article is drafted is **English**; the maximum size of the article 7-10 pages/2000 signs/page spaces included; the article mention the research methodology used, authors' contributions, footnote references from the bibliography; an abstract in English presenting the subject of the research and authors' contributions; the abstract is accompanied by 4-5 key words, in English, and also by JEL Classification.

Details on our website www.revista.cafr.ro, section: „Reviews” and „Manuscripts”.

