



**UNIVERSITATEA DIN CRAIOVA
FACULTATEA DE ECONOMIE ȘI ADMINISTRAREA AFACERILOR
ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE SOCIO-UMANE
DOMENIUL CONTABILITATE**



Mihaela DUȚESCU

**REZUMAT
TEZĂ DE DOCTORAT**

**DEZVOLTAREA SERVICIILOR DE
AUDIT ÎN ROMÂNIA**

**Conducător de doctorat:
Prof. univ. dr. Marioara AVRAM**

**CRAIOVA
2014**

În condițiile lumii contemporane, activitatea de audit este bine organizată, și se desfășoară în concordanță cu prevederile Standardelor Internaționale de Audit. Audit: cuvânt de origine latină, transformat în timp de practica anglo-saxonă, semnifică astăzi, în sens strict, revizia conturilor realizată de experți independenți în vederea exprimării unei opinii asupra regularității și sincerității acestora. Menționăm faptul că în diferite perioade s-au folosit termeni cu un conținut apropiat, dar diferiți, cum sunt: control, revizie, inspecție, supervizare, expertiză contabilă, verificare etc. Fiecare termen singular se traduce prin: compararea situației existente cu cea care ar trebui să existe; stabilirea riscurilor și analiza abaterilor; propunerea și recomandarea măsurilor menite să faciliteze atingerea obiectivelor entității. Deseori auditul este confundat cu alte noțiuni precum evaluarea și/sau diagnosticarea.

În consecință apreciem că auditorul aflat în fața unui mediu complex, incert, trebuie să ofere răspuns la două întrebări principale, respectiv: Ce trebuie făcut ? și Cum să fie făcut ?

Identificarea fraudelor și erorilor constituie fundalul de desfășurare a activității de sporire a credibilității declarațiilor auditate. Finalitatea auditului contabil o reprezintă furnizarea asigurărilor privind regularitatea, conformitatea și legalitatea înregistrărilor aferente mișcărilor patrimoniale, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor.

Un aspect foarte important în cadrul efectuării unui audit al datelor contabile îl reprezintă reflectarea corectă a evenimentelor economice care s-au produs în cursul exercițiului contabil. Practic cel mai important este să se determine dacă informațiile înregistrate reflectă corect evenimentele. Orice auditor trebuie să înțeleagă perfect regulile contabile, deoarece ele reprezintă criteriile de evaluare a înregistrării adecvate a informațiilor contabile.

Pe lângă o bună înțelegere a contabilității, auditorul trebuie să dispună și de o bună experiență în colectarea și interpretarea probelor de audit. Această experiență face diferența între auditori și contabili. Identificarea procedurilor de audit adecvate, determinarea numărului și tipurilor de elemente de testat dar și evaluarea rezultatelor reprezintă deopotrivă probleme unice, caracteristice activității unui auditor. Pe opinia auditorilor financiari se bazează toate categoriile de utilizatori ai informației contabile, începând cu investitorii, creditorii, guvernul și publicul în sens larg, pentru o raportare și contabilizare corecte, pentru o consultanță competentă și un management eficient.

În țara noastră, apariția conceptului de audit intern reprezintă un pas important prin contribuția sa pe care o aduce la perfecționarea managementului entităților economice. El a apărut ca o necesitate stringentă a sectorului public și privat la noile provocări ale economiei moderne, pe fondul dinamizării fenomenului socio-economic actual și schimbărilor rapide apărute pe plan național și internațional. Adeseori organizațiile private dar și instituțiile publice se confruntă continuu cu riscuri asociate activităților pe care le desfășoară, riscuri cu un impact financiar semnificativ asupra activităților desfășurate pentru atingerea obiectivelor propuse. Condiția care trebuie îndeplinită pentru gestionarea corectă a riscurilor este ca sistemul de control intern/managerial implementat să fie adecvat.

Obiectul de studiu al temei de cercetare îl reprezintă reliefaarea dezvoltării serviciilor de audit în România luând în considerare modul de organizare și desfășurare a acestuia, dar și importanța sa în asigurarea calității informațiilor contabile. Pentru cunoașterea și înțelegerea dezvoltării serviciilor de audit din România ne-am propus un set de patru obiective care s-au instituit într-o tratare gradată a problematicii tezei de doctorat.

Primul obiectiv a urmărit redarea locului serviciilor de audit în profesia contabilă și importanța activității de audit în asigurarea calității informației contabile. Între contabilitate și audit există o legătură foarte puternică. Contabilitatea este sursa de informații pentru audit și în același timp, dacă putem spune, chiar materia primă ce urmează a fi prelucrată, verificată, certificată. Obiectivul cel mai important al auditorului financiar este să expună corupția și neregulile, să determine și să controleze sistemul de muncă. Prin expunerea fraudelor și a erorilor auditorul contribuie la funcționarea corespunzătoare a sistemului contabil. Informații despre activitățile și rezultatele financiare ale companiei provin din registrele contabile, iar contabilitatea trebuie să fie verificată, pentru ca aceste informații să fie corecte, fiabile, valabile și pentru a oferi informațiile necesare. În contextul actual, este necesară mai mult ca oricând o transparență a informațiilor financiar-contabile. Comportamentul și activitatea profesioniștilor contabili, au un impact relevant asupra creșterii economice din țara în care ei operează.

Cel de-al doilea obiectiv l-a reprezentat auditul extern în România care nu dispune de o lege modernă și nu are o instituție supremă de audit care să funcționeze asemeni celorlalte Instituții Supreme de Audit, din celelalte state membre. Cu toate acestea în Constituția României din anul 2003 este reglementată organizarea și funcționarea Curții de Conturi, România dispunând de Standarde Internaționale de Audit pentru sectorul public, de standarde minimale care trebuie îndeplinite și de o colecție impresionantă de bune practici care pot constitui o sursă de inspirație pentru un nou cadru legal.

Deontologia profesională și riscul în activitatea de audit reprezintă cel de-al treilea obiectiv al prezentei cercetări și face referire la standardele general acceptate. Studiul acestora a demonstrat, că aceste îndrumări reprezintă răspunsurile cele mai potrivite la întrebările care apar în activitatea practică iar aplicarea lor în diferitele culturi ale diferitelor organizații sau țări pot promova și soluții originale, cu respectarea principiilor fundamentale ale profesiei.

Existența sau inexistența riscului în activitatea de audit depinde și de monitorizarea calității serviciilor de audit. O firmă de audit trebuie să implementeze un proces de monitorizare a calității, conceput astfel încât să îi ofere o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile legate de sistemul de control al calității sunt adecvate și funcționează eficient. Organismul profesional răspunzător de supravegherea calității serviciilor de audit este Camera Auditorilor Financiarilor din România (C.A.F.R.) care pentru asigurarea calității serviciilor de audit de către toți auditorii financiarilor, persoane fizice și juridice, a creat o structură distinctă, respectiv Departamentul de Monitorizare și Competență profesională (DMCP).

Cel de-al patrulea obiectiv urmărit l-a reprezentat **direcțiile de organizare și dezvoltare a serviciilor de audit din România**, obiectiv pentru a cărui realizare s-a făcut o prezentare succintă a următoarelor aspecte: cererea serviciilor de audit prin analiza evoluției, în timp, a numărului firmelor de audit, particularitățile și analiza diagnostic a situației actuale a domeniului medical din România, organizarea activității de audit public intern în unitățile sanitare și provocările actuale ale auditului intern în domeniul medical din România.

Structura tezei de doctorat respectă rigorile elaborării unei lucrări de cercetare, ea conținând o introducere, patru capitole, concluzii, propuneri și dezvoltări ulterioare și referințe bibliografice. Ordinea și conținutul celor patru capitole respectă atât principiile de rigurozitate științifică, de consistență, coerență și conținut a lucrării, de sistematizare, dar și principiile psihopedagogice legate de accesibilitatea informației, de complexitatea crescândă a ideilor și de coerența dintre ele.

Introducerea presupune argumentarea actualității temei de cercetare, definește semnificația teoretică a tezei de doctorat, obiectivele și scopul cercetării dar și noutatea științifică.

Primul capitol intitulat **„Locul serviciilor de audit în profesia contabilă”** redă importanța calității informațiilor puse la dispoziția managementului de către auditori. Practic auditul influențează procesul decizional, fiind un punct de plecare în elaborarea de strategii și politici manageriale menite să crească eficiența și eficacitatea organizației.

Cel de-al doilea capitol **„Serviciile de audit în România”** aduce în prim plan reglementările juridice aferente organizării și funcționării Curții de Conturi a României - singura instituție de audit public extern, dar și pe cele specifice organizării și funcționării auditului intern în sistemul public și mediul privat din România. Un spațiu semnificativ am acordat și organizării și desfășurării auditului extern și analizei dimensiunii pieței auditului financiar. În prezent, România nu prezintă un sistem centralizat care să pună la dispoziție situația exactă a firmelor care au fost auditate dar apreciem că, în situația în care în perioada următoare România va adopta o politică de dezvoltare și susținere a firmelor mici și mijlocii, combinată cu scăderea limitelor obligatorii de auditare, ea va fi caracterizată de o piață de audit în creștere, generând totodată încredere mai mare în mediul economic.

Prin urmare am încercat să redăm în urma parcurgerii lucrărilor de specialitate o imagine de ansamblu a locului serviciilor de audit în profesia contabilă și o scurtă introspectivă a pieței serviciilor de audit în România din perspectiva reglementărilor juridice și a organizării auditului intern și a celui extern.

Pentru o mai bună înțelegere a organizării și funcționării departamentului de audit intern într-o entitate, am realizat un studiu de caz care să aducă în prim plan toate elementele fundamentale ce ar trebui incluse în Carta auditului intern pentru S.C. Farmaceutica Argeșfarm S.A.

Societatea S.C. Farmaceutica Argeșfarm S.A. este o companie, care potrivit reglementărilor actuale, are obligația de a organiza funcția de audit intern, și are filiale care funcționează ca centre de profit în delocalizări din județele: Argeș, Vâlcea și Olt. În prezent, auditul intern la S.C. Farmaceutica Argeșfarm S.A. este realizat de o firmă de audit ce face parte din Big Four.

Având această bază, în cel de-al treilea capitol **„Deontologia profesională și riscul în activitatea de audit intern”** am identificat și clarificat evaluarea riscurilor, practicile privind reducerea acestora, diferența dintre eșecul de audit și eșecul economic și nu în ultimul rând alegerea eșantionului în vederea reducerii riscului de audit.

Pentru evaluarea riscului în audit am prezentat mai multe modele: Modelul Standardelor Internaționale de Audit, Modelul Bayesian, Modelul funcțiilor încrederii, care au demonstrat că evaluarea riscurilor în auditul financiar este o activitate complexă și nu există încă un consens în ceea ce privește modul în care ar trebui abordată problema. Practicienii utilizează, preponderent, modelul oferit de standardele internaționale, deși acesta este adesea criticat în literatură, principalele argumente împotriva lui fiind modul simplist în care tratează problema și incapacitatea de a răspunde tuturor cerințelor auditorilor.

De asemenea în cercetarea noastră am considerat util să prezentăm categoriile de riscuri în urma efectuării unui sondaj la care au participat 700 de entități din România a căror cifră de afaceri depășește 7,3 milioane de euro. În urma răspunsurilor primite de la 240 dintre respondenți, rata de răspuns a fost de 34%, am identificat 22 de riscuri încadrate în trei categorii.

În capitolul 4 intitulat **„Direcții de organizare și dezvoltare a serviciilor de audit din România”** s-a realizat o analiză a pieței serviciilor de audit în România, o analiză diagnostic a domeniului medical din România pe baza cifrelor redade de instituțiile Uniunii Europene. În acest capitol a fost prezentat și un studiu privind dezvoltarea unei metodologii privind exercitarea auditului intern în unitățile sanitare din România pe exemplul Spitalului Județean de Urgență din Pitești.

În finalul lucrării am realizat o sinteză a principalelor **„Concluzii, propuneri și dezvoltări ulterioare”**, un corolar al întregii lucrări în care ne exprimăm opinia că analiza dezvoltării serviciilor de audit în România redă o imagine de ansamblu a locului pe care îl ocupă în prezent serviciile de audit și furnizează informații ce pot fi pe viitor utilizate de către manageri în conturarea strategiilor de dezvoltare care să determine o dezvoltare armonioasă însoțită de raportări făcute conform standardelor de audit.

O bună parte din rezultatele cercetărilor efectuate pentru elaborarea prezentei teze au fost preluate din:

- Patru rapoarte de cercetare:
 - *IMPORTANȚA DEONTOLOGIEI PROFESIONALE ȘI RISCUL ÎN ACTIVITATEA DE AUDIT;*
 - *LOCUL SERVICIILOR DE AUDIT ÎN PROFESIA CONTABILĂ ȘI PIAȚA SERVICIILOR DE AUDIT ÎN ROMÂNIA;*
 - *PROCEDURI ȘI TEHNICE AUDIT. RISCUL DE AUDIT AL PROIECTELOR FINANȚATE DIN FONDURILE STRUCTURALE EUROPENE – CAZUL ROMÂNIEI.*
 - *DIRECȚII DE ORGANIZARE ȘI DEZVOLTARE A SERVICIILOR DE AUDIT ÎN DOMENIUL MEDICAL DIN ROMÂNIA*
- *Cinci articole publicate:*
 - *ANNUAL FINANCIAL STATEMENTS – STARTING POINT FOR ARCHIEVING THE STATUTORY AUDIT, Proceeding of the 1st International Conference on Tourism and Economic*

Development, 27-29 Octombrie 2011, pag. 345-349, ISI Proceedings;

- *THE IMPORTANCE OF ACCOUNTING INFORMATION QUALITY IN THE PERFORMANCE OF STATUTORY AUDIT, publicat în Analele Universității din Craiova, Seria Științe Economice, Vol 3, Nr. 39, 2011, Pag. 50-55, revistă indexată în baze de date internaționale;*
 - *CONSIDERATIONS UP ON SAMPLING IN THE FIELD OF FINANCIAL AUDIT, publicat în Analele Universității din Craiova, Seria Științe Economice, Vol 2, Nr. 40, 2012, Pag.175-180, revistă indexată în baze de date internaționale;*
 - *THE SIGNIFICANCE OF ETHICAL CONDUCT FOR THE ACCOUNTING PROFESSION, publicat în Revista Economică, Vol 4, 2012, Pag.254-256, revistă indexată în baze de date internaționale;*
 - *BRIEF INCURSION IN THE EVOLUTION OF INTERN AUDIT, publicat în Analele Universității „Constantin Brâncuși”, seria Științe Economice, 2014, Pag.328-331, revistă indexată în baze de date internaționale*
- Nouă lucrări prezentate la workshopuri și conferințe naționale sau internaționale

În încercarea de a oferi un instrumentar util în acest domeniu, am abordat aspecte teoretice rediate de literatura de specialitate, opinii ale specialiștilor, dar și aspecte specifice practicii în domeniu, aspecte care au permis extragerea unor observații dar și a unor opinii proprii. Luând în considerare toate aceste aspecte, considerăm că mai există suficient spațiu pentru continuarea cercetării științifice și găsirea de noi soluții pentru dezvoltarea serviciilor de audit și creșterea calității acestora având în vedere interesul public al profesiei de auditor.

Având în vedere necesitatea modificării și completării Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, considerăm util realizarea următoarelor direcții de dezvoltare a serviciilor de audit:

- autorizarea, respectiv aprobarea auditorilor statutari și a firmelor de audit să se efectueze, în continuare, de Camera Auditorilor financiari din România sub supravegherea Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile (CSIPPC);
- efectuarea de revizuri pentru asigurarea calității să se realizeze de Cameră cu excepția auditorilor financiari care desfășoară misiuni de audit statutar la entitățile de interes public a căror revizie poate fi realizată și de Consiliul pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile (CSIPPC);
- instituirea sistemelor de investigații și sancțiuni pentru detectarea, corectarea și prevenirea efectuării unui audit statutar necorespunzător de către membrii să reprezinte un atribut al C.A.F.R.
- respectarea de către auditorii statutari a Standardelor Internaționale de Audit, a Codului Etic, a Regulilor de Independență și adecvarea onorariilor pentru a se evita afectarea reputației auditorilor financiari.