

CZU: 657.63:303.4

DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.7310175>**ASPECTE ACTUALE ALE RESPONSABILITĂȚII AUDITORULUI FINANCIAR***Elena PETREANU**Universitatea de Stat din Moldova*

În condițiile actuale de dezvoltare a entităților economice se atestă o creștere considerabilă a rolului auditului în asigurarea corectitudinii și transparenței raportării poziției și performanței financiare a acestora. Totodată, declanșarea marilor scandaluri financiare a contribuit la regândirea esenței și rolului auditului, având ca rezultat elaborarea și implementarea unor noi standarde de audit. Luând în considerare faptele menționate, este important a determina aspectele actuale ale responsabilității auditorului în cadrul angajamentului de audit, de asemenea, și responsabilitățile acestuia aferente raportării rezultatelor misiunii. Studiul de față înglobează o examinare complexă a responsabilității auditorului prin prisma actelor de reglementare la nivel național și internațional și a tendințelor în evoluția auditului. De asemenea, în baza entităților de interes public din Republica Moldova a fost efectuat un studiu empiric, în cadrul căruia au fost examinate rapoartele auditorului independent prin prisma comunicării aspectelor-cheie de audit. Rezultatele obținute vizează starea actuală a raportării aspectelor-cheie de audit de către societățile de audit din țară.

**Cuvinte-cheie:** auditor, misiune de audit, raport de audit, comunicarea aspectelor-cheie, părți interesate.

**CURRENT ASPECTS OF THE FINANCIAL AUDITOR'S RESPONSIBILITY**

In the current conditions of the development of economic entities, there is a considerable increase in the role of the audit in ensuring the correctness and transparency of the reporting of their financial position and performance. At the same time, the outbreak of major financial scandals contributed to rethinking the essence and role of audit, resulting in the development and implementation of new audit standards. Taking these facts into account, it is important to determine the actual aspects of the auditor's responsibility within the audit engagement, as well as his responsibilities for reporting the results of the engagement. The present study encompasses a complex examination of the auditor's responsibility through the lens of national and international regulatory acts and trends in the evolution of auditing. Also, based on public interest entities from the Republic of Moldova, an empirical study was conducted, within the activities, the reports of the independent auditor were examined through the lens of communicating the key aspects of the audit. The obtained results cover the current state of the reporting of key audit aspects by the audit firms in the country.

**Keywords:** auditor, audit mission, audit report, communication of key issues, interested parties.

**Introducere**

În evoluția sa auditul a cunoscut numeroase abordări ce țin atât de explicarea esenței, rolului, conținutul procedurilor și tehnicilor aplicate, cât și de prezentarea rezultatelor misiunii de audit. În acest context, se atestă schimbări în abordarea responsabilităților profesiei de auditor.

Actualmente, semnificația auditului este determinată de unele aspecte importante, după cum urmează:

1. Auditul constituie un garant al veridicității situațiilor financiare auditate;
2. Auditul reprezintă un factor de asigurare a acționarilor entității, investitorilor existenți și cei potențiali și a altor terți.

Aceștia din urmă sunt direct interesați de informațiile prezentate în situațiile financiare și starea entității. Totodată, sunt interesați de calitatea raportării rezultatelor misiunii de audit, privită prin prisma creșterii valorii comunicaționale a raportului auditorului, care trebuie să asigure o transparență mai sporită a acestuia. În aceste circumstanțe, se conturează rolul și importanța raportului auditorului, care rezidă în următoarele aspecte:

- ✓ reprezintă un instrument util de comunicare cu utilizatorii situațiilor financiare auditate;
- ✓ este un instrument ce confirmă siguranța utilizatorilor în autenticitatea datelor din situațiile financiare auditate;
- ✓ constituie un instrument, prin intermediul căruia sunt stabilite responsabilitățile părților implicate în activitatea de audit.

Scopul cercetării prezente constă în examinarea complexă a responsabilității auditorului prin prisma actelor de reglementare la nivel național și internațional și a tendințelor în evoluția auditului, accentul fiind pus pe elucidarea aspectelor importante ale responsabilității auditorului aferente raportării rezultatelor misiunii de audit. Din punct de vedere metodologic, ne-am bazat pe examinarea minuțioasă a modificărilor cadrului de reglementare relevant și a literaturii în domeniu, efectuând în același timp o analiză comparativă a rezultatelor primite.

În acest context, studierea cadrului de reglementare relevant denotă o modificare importantă ce ține de standardele de audit aferente raportării, care se referă la necesitatea raportării aspectelor-cheie de audit. De asemenea, a fost efectuată o revizuire a literaturii de specialitate aferentă temei cercetate.

Astfel, studierea calității misiunilor de audit prin prisma raportării aspectelor-cheie de audit este efectuată de către colectivul de autori din România M.Grosu, I-B. Robu și C.Istrate, care au analizat rapoartele de audit aferente a trei exerciții financiare a 67 de companii cotate la Bursa de Valori București pe piața principală [1]. Rezultatele de bază obținute în urma cercetării relevă în mod convingător influența aspectelor-cheie de audit asupra calității misiunilor de audit viitoare, iar numărul aspectelor-cheie de audit depinde de dimensiunea și complexitatea clientului de audit, de natura afacerii acestuia și de complexitatea misiunii de audit.

O altă lucrare valoroasă din punctul de vedere al conținutului și rezultatelor obținute este, în opinia noastră, studiul efectuat de către cercetătorii T.Porumbăcean și A.Tiron-Tudor, care au realizat o anchetă a studiilor empirice aferente factorilor ce influențează numărul aspectelor-cheie comunicate de către auditori. Autorii au efectuat o analiză amplă asupra unui eșantion de 17 lucrări științifice, ce vizează studierea aspectelor-cheie comunicate în raportul auditorului independent, care au fost publicate în reviste recunoscute la nivel internațional. Rezultatele obținute în urma cercetării efectuate denotă factorii de bază ce condiționează numărul aspectelor-cheie de audit, după cum urmează:

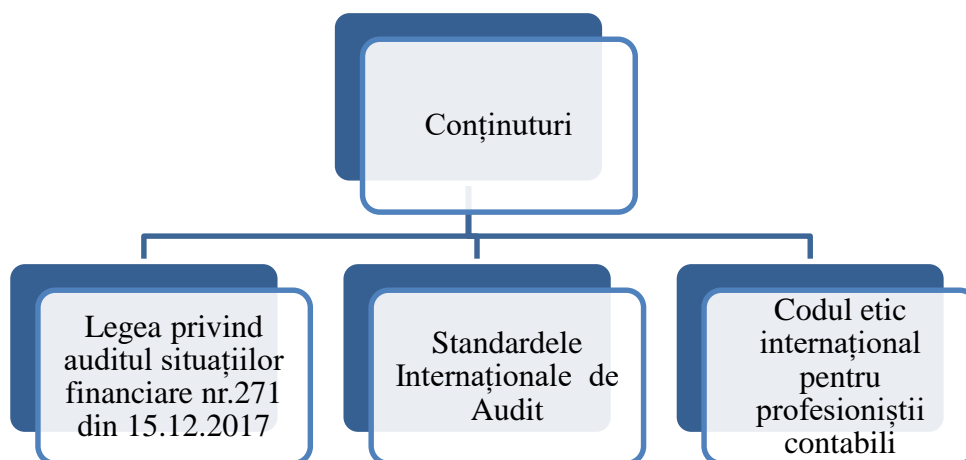
- caracteristicile comitetului de audit și expertiza financiară;
- caracteristicile generale ale auditorului implicat în misiune;
- caracteristicile clientului de audit și aspectele contabile;
- structura pieței de audit [2].

Într-un alt studiu, aceiași autori abordează examinarea factorilor care influențează raportarea aspectelor-cheie de audit, efectuând în acest scop o analiză critică a 47 de articole științifice publicate. Rezultatele obținute în urma studiului efectuat derivă într-o listă de factori, identificați de către cercetători, ce influențează comunicarea aspectelor-cheie de audit.

În acest context, sunt identificați o serie de factori măsurabili, printre care putem menționa: factorii culturali; industria companiei auditate; estimările contabile și nivelul acestora de incertitudine; țara în care se află compania auditată; existența comitetului de audit în cadrul entității; structura pieței de audit; standardele de contabilitate aplicate; onorariul de audit; complexitatea clientului; cadrul de reglementare al auditului; complexitatea clientului; nivelul de risc al clientului de audit; existența cerinței de răspundere civilă a conducătorului societății de audit. Factorii nemăsurabili includ o listă mai restrânsă, printre care sunt de menționat: incertitudinea și nivelul de înțelegere a ISA 701 „Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent”; complexitatea și subiectivitatea implicate în tratamentul contabil și riscul de litigiu al auditorului [3].

### Context

Analiza cadrului legal relevant auditului denotă faptul că, actualmente, responsabilitățile de bază ale auditorului se conțin în anumite acte de reglementare, așa după cum reiese din informațiile prezentate în Figura 1.



**Fig.1.** Cadrul legal aferent responsabilităților de bază ale auditorului.

*Sursa:* elaborată de autor.

Astfel, în Legea privind auditul situațiilor financiare din 15.12.2017 este stipulat că auditorul este responsabil de formarea și exprimarea opiniei în raportul său. În același timp, printre obligațiile de bază ale auditorului în cadrul misiunii de audit sunt menționate:

- notificarea proprietarului entității auditate, solicitantului auditului și/sau conducătorului entității auditate cu privire la denaturările depistate și acțiunile recomandate în urma efectuării auditului;
- înștiințarea entității auditate cu privire la nereguli, inclusiv fraudele care s-au produs ori se pot produce;
- informarea organelor competente cu privire la activitățile sau la tranzacțiile suspecte, inclusiv fraudele și încălcările care au fost depistate la entitate [4].

Actul nominalizat conține prevederi suplimentare aferente raportării în cazul auditului la entitățile de interes public, la entitățile mari și la entitățile mijlocii. Astfel, societățile de audit sunt obligate să întocmească avizul auditorului privind coerența dintre raportul conducerii și situațiile financiare și corespunderea acestuia cu prevederile legislației, de asemenea declarația cu privire la faptul că, pe parcursul auditului, s-au identificat informații eronate semnificative prezentate în raportul conducerii, indicând natura acestora [4].

În același timp, o serie de standarde internaționale de audit revizuite de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) conțin responsabilitățile generale ale auditorului. Aici putem menționa: ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, ISA 210 „Convenirea asupra termenelor misiunilor de audit”, ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, ISA 230 „Documentația de audit”, ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare”, ISA 250 „Luarea în considerare a legilor și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare”, ISA 260 „Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta” și ISA 210 „Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta”.

De asemenea, IAASB a efectuat revizuirea și a unui ansamblu de standarde de audit aferente raportării, cum sunt: ISA 700 „Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, ISA 705 „Modificări ale opiniei din raportul auditorului independent”, ISA 706 „Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent”, ISA 710 „Informații comparative – cifre corespondente și situații financiare comparative”, ISA 720 „Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații”.

Elaborarea rapoartelor de audit în conformitate cu modificările efectuate în standardele internaționale trebuie să asigure atingerea unor obiective importante, printre care putem nominaliza:

- ✓ îmbunătățirea calității misiunilor de audit efectuate, de asemenea a scepticismului profesional;
- ✓ majorarea valorii comunicaționale pentru părțile interesate;
- ✓ stimularea interacțiunii dintre auditori și părțile interesate;
- ✓ plasarea accentului pe riscurile de bază ale situațiilor financiare ale entității și dezvoltarea acestora;
- ✓ facilitarea înțelegerii de către părțile interesate a aspectelor de bază ale auditului.

În acest context, consemnăm o modificare semnificativă a standardelor de audit aferente raportării, care se referă la cerința comunicării aspectelor-cheie de audit, prevăzută de ISA 701 „Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent”.

Standardul nominalizat prezintă definiția aspectelor-cheie de audit, și anume: sunt acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță în auditul situațiilor financiare ale perioadei curente. Aspectele-cheie de audit sunt selectate dintre aspectele ce au fost discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta [5].

Consemnăm că comunicarea aspectelor date reprezintă cea mai mare modificare pentru entitățile listate, iar problema de bază a auditorilor constă în selectarea celor mai importante aspecte-cheie de audit. De avut în vedere faptul că, în conformitate cu ISA 260 „Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta” [6], auditorii urmează să prezinte persoanelor responsabile de supraveghere (cum ar fi Comitetul de Audit ori Comitetul de Directori) o scrisoare către conducere, informațiile căreia nu sunt divulgate în afara entității auditate. În același timp, ISA 701 „Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent” stipulează că constatările semnificative rezultate din misiunile de audit trebuie să fie reflectate în raportul de audit.

Practica auditului denotă importanța determinării și selectării aspectelor-cheie de audit. În aceste circumstanțe este necesar de a se lua în considerare:

1. Domeniile care implică o atenție ridicată din partea auditorilor, spre exemplu, tranzacțiile sau evenimentele semnificative;

2. Domeniile cu un risc sporit de denaturare semnificativă;

3. Domeniile care implică raționament sporit din partea conducerii, cum ar fi incertitudini aferente estimărilor contabile.

La descrierea aspectului-cheie de audit trebuie să fie argumentat de ce acesta este considerat aspect-cheie, de asemenea, este necesar de a explica cum a fost adresat aspectul-cheie în cadrul auditului și, dacă este cazul, să fie efectuată referința la dezvoltarea corespunzătoare. Nemișlocit explicarea cum aspectul-cheie a fost adresat poate include descrierea succintă a procedurilor efectuate, indicarea rezultatelor acestor proceduri și observațiile principale aferente aspectelor-cheie.

Studierea modului de comunicare a aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent ocupă un loc important în literatura de specialitate pe plan internațional. În acest context, a fost realizată o analiză minuțioasă a principalelor studii realizate, care ne-a permis să identificăm direcțiile principale de cercetare a comunicării aspectelor-cheie de audit. Acestea reprezintă:

- studierea calității misiunilor de audit prin prisma raportării aspectelor-cheie de audit;
- examinarea numărului și analiza factorilor care influențează raportarea aspectelor-cheie de audit.

Dacă pe plan internațional comunicarea aspectelor-cheie de audit ocupă un loc semnificativ în literatura de specialitate și, corespunzător, există studii empirice asupra subiectului examinat, literatura de specialitate autohtonă atestă o insuficiență a cercetărilor în domeniu. Luând în considerare acest context, în lucrarea de față am abordat studiul comunicării aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent. În acest context, a fost realizat un studiu empiric ce ține de starea actuală a comunicării aspectelor-cheie de audit în rapoartele de audit, emise entităților de interes public din Republica Moldova.

În baza raportului realizat de către Consiliul de supraveghere publică a auditului [7, p.9-10] au fost identificate 32 de entități de interes public auditate în anul 2021. Datele aferente acestora au fost colectate în mod manual din rapoartele auditorului independent, publicate pe pagina web a entităților, iar prelucrarea informațiilor a fost efectuată prin intermediul programului de calcul Excel.

În prim-plan ne-am propus să analizăm numărul aspectelor-cheie raportate în cazul entităților de interes public din țară, rezultatele fiind prezentate în Tabelul 1.

Tabelul 1

**Numărul aspectelor-cheie de audit raportate în cazul entităților de interes public din Republica Moldova**

Nr. d/o	Entitatea	Numărul aspectelor-cheie de audit raportate	Tipul opiniei de audit
1	BC „Moldindconbank” SA	1	Opinie nemodificată
2	BC „Fincombank” SA	1	Opinie nemodificată
3	SA „CETNORD”	0	Opinie cu rezerve
4	ÎS „Moldteletrica”	0	Opinie cu rezerve
5	SA „Termoelectrica” (raportul de audit nu este publicat)	-	-
6	SA „Moldtelecom”	2	Opinie nemodificată
7	ÎS „Calea Ferată din Moldova” (raportul de audit nu este publicat)	-	Opinie nemodificată
8	CA „AcordGrup” SA	2	Opinie nemodificată
9	CA „Garanție” SA	1	Opinie cu rezerve
10	CA „General Asigurări” SA (raportul de audit nu este publicat)	-	-
11	SAR „Moldcargo” SA	2	Opinie nemodificată
12	CA „Moldasig” SA	0	Opinie nemodificată
13	IMSP Botanica (raportul de audit nu este publicat)	-	-
14	ÎS „Poșta Moldovei”	3	Opinie cu rezerve
15	SA „RedNord”	1	Opinie cu rezerve
16	BC „Eximbank” SA	0	Opinie nemodificată
17	BC „ProCreditBank” SA	0	Opinie nemodificată
18	BC „Victoriabank” SA	1	Opinie nemodificată
19	BC „Comerțbank” SA	1	Opinie nemodificată

20	CA „Donaris Vienna Insurance Grup” SA	0	Opinie nemodificată
21	BC „EuroCreditBank” SA	1	Opinie nemodificată
22	BC „Energbank” SA	1	Opinie nemodificată
23	CA „Transelit” (raportul de audit nu este publicat)	-	-
24	CA „Astera Grup” SA (raportul de audit nu este publicat)	-	-
25	Banca Comercială Română (Chișinău) SA	0	Opinie nemodificată
26	BC „Moldova-Agroindbank” SA	1	Opinie nemodificată
27	Fabrica de sticlă din Chișinău	0	Opinie cu rezerve
28	SA „Franzeluța”	0	Opinie nemodificată
29	Combinatul de vinuri „Cricova” SA	0	Opinie nemodificată
30	ÎM „Grave Carat Asigurări” SA	3	Opinie nemodificată
31	BC „OTP Bank” SA	1	Opinie nemodificată
32	SA „Metalferos”	0	Opinie nemodificată
<b>Total</b>		<b>22</b>	<b>x</b>

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor raportului auditorului entităților de interes public pe anul 2021.

Din informațiile prezentate în Tabelul 1 observăm că în cazul a 6 entități de interes public (aproximativ 18%) raportul auditorului independent nu a fost publicat pe pagina web a acestora, corespunzător entitățile date au fost excluse din studiu.

În total au fost comunicate de către auditori 22 de aspecte-cheie de audit, cel mai mare număr al acestora (3) a fost identificat în cazul a două entități. La trei entități au fost raportate câte 2 aspecte-cheie, câte un aspect-cheie a fost comunicat în cadrul a zece entități, iar la unsprezece entități nu a fost raportat niciun aspect-cheie, ceea ce constituie aproximativ 42%.

În continuarea cercetării noastre ne-am concentrat pe examinarea naturii aspectelor-cheie de audit comunicate în raportul auditorului independent. Analiza informației aferente subiectului examinat relevă rezultatele prezentate în Tabelul 2.

Tabelul 2

**Natura aspectelor-cheie de audit raportate în cadrul entităților de interes public din Republica Moldova**

Nr. d/o	Aspectul-cheie de audit	Numărul aspectelor-cheie	Ponderea, %
1	Reduceri pentru deprecierea activelor	1	4,55
2	Reduceri pentru pierderi din depreciere aferente creditelor și avansurilor acordate	5	22,72
3	Recunoașterea veniturilor	2	9,09
4	Imobilizările corporale	1	4,55
5	Venituri din primele de asigurare	2	9,09
6	Rezerva de daune	4	18,18
7	Tehnologii informaționale și sisteme relevante pentru raportarea financiară	1	4,55
8	Remunerarea personalului	1	4,55
9	Recuperabilitatea valorii contabile a imobilizărilor corporale	1	4,55
10	Aplicarea IFRS 9 „Instrumente financiare” în calculul pierderilor așteptate din riscul de credit aferente creditelor și avansurilor acordate clienților	1	4,55
11	Rezerva matematică aferentă asigurărilor de viață	1	4,55
12	Recunoașterea primelor de asigurare	1	4,55
<b>Total</b>		<b>22</b>	<b>100</b>

Sursa: elaborat de autor în baza informațiilor raportului auditorului entităților de interes public pe anul 2021.

Datele Tabelului 2 demonstrează că, în dependență de natura aspectelor-cheie de audit, cel mai mare număr de comunicări deține aspectul „Reduceri pentru pierderi din depreciere aferente creditelor și avansurilor acordate”. Acesta este comunicat în cadrul a 5 rapoarte de audit, emise instituțiilor financiare din țară, ceea ce al-

cătuiește 22,72%. Aspectul-cheie nominalizat este comunicat cel mai frecvent și în cazul instituțiilor de credit pe plan internațional, așa cum rezultă din studiul efectuat de către cercetătorii A.Ștefănescu și D-A. Levanti [8]. Următorul clasat ca fiind cel mai des comunicat este aspectul-cheie „Rezerva de daune”, care este raportat în cadrul companiilor de asigurare. De asemenea, companiile de asigurare mai raportează așa aspect-cheie ca „Recunoașterea veniturilor” și „Venituri din primele de asigurare”.

După cum vedem, frecvența raportării aspectelor-cheie este influențată de natura afacerii entității auditate.

### Concluzii

Principalele concluzii țin de elucidarea responsabilităților auditorilor prin prisma actelor de reglementare la nivel național și internațional. În demersul nostru științific accentul a fost pus pe examinarea aspectelor importante ale responsabilității auditorului aferente raportării rezultatelor misiunii de audit.

Astfel, menționăm importanța auditului în calitate de garant al veridicității situațiilor financiare auditate și ca factor de asigurare a părților interesate de bază în activitatea entității.

De asemenea, atestăm o modificare a cadrului de raportare în audit, în special prin introducerea cerinței de comunicare a aspectelor-cheie de audit, prevăzută de ISA 701 „Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent”. Subiectul dat este amplu cercetat în literatura de specialitate pe plan internațional; în același timp, în literatura de specialitate autohtonă se atestă o insuficiență de lucrări la temă.

În aceste circumstanțe, noi am examinat lucrările științifice de bază aferente subiectului cercetat, de asemenea a fost realizat un studiu empiric asupra modului de comunicare a aspectelor-cheie de audit în cazul entităților de interes public din țară. Principalele rezultate ale studiului întreprins de noi derivă în următoarele aspecte:

1. Actualmente continuă să se contureze rolul și importanța raportului auditorului prin prisma cerșterii valorii comunicaționale a acestuia;

2. Entitățile de audit se conformează cerinței de comunicare a aspectelor-cheie de audit prevăzute de standardele internaționale de audit. În același timp, nu toate entitățile de interes public din țară publică pe pagina lor web raportul auditorului independent;

3. Numărul și natura aspectelor-cheie de audit comunicate este influențată de mărimea și complexitatea entității auditate, de natura afacerii acesteia și de circumstanțele misiunii de audit.

Considerăm că cercetările aferente subiectului abordat trebuie continuate prin aprofundarea studierii factorilor care influențează comunicarea aspectelor-cheie de audit și urmează a fi extins numărul de entități incluse în studiu.

### Referințe:

1. GROSU, M., ROBU, I-B., ISTRATE, C. Calitatea misiunilor de audit prin prisma raportării aspectelor -cheie de audit. În: *Audit financiar*. 2020. nr.1 (157), p.73-86. ISSN 1583-5812
2. PORUMBĂCEAN, T., TIRON-TUDOR, A. O anchetă a studiilor cantitative empirice despre ce influențează numărul aspectelor-cheie de audit comunicate. În: *Audit financiar*, 2022, nr.2 (166), p.245-260. ISSN 1583-5812
3. PORUMBĂCEAN, T., TIRON-TUDOR, A. Factorii care influențează raportarea aspectelor-cheie de audit: analiza structurală a literaturii. În: *Audit financiar*, 2021, nr.4 (164), p.653-669. ISSN 1583-5812
4. Legea privind auditul situațiilor financiare, nr.271 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2018, nr.7-17.
5. ISA 701 „Comunicarea aspectelor-cheie de audit în raportul auditorului independent”. Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. Disponibil: [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md) [Accesat: 12.07.2022]
6. ISA 260 „Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta”. Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. Disponibil: [www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md) [Accesat: 12.07.2022]
7. Informații privind piața serviciilor de audit. Disponibil: <http://cspa.md/sites/default/files/Informa%C8%9Bia%20privind%20pia%C8%9Ba%20serviciilor%20de%20audit%20pentru%20anul%202021.pdf> [Accesat: 18.07.2022].
8. ȘTEFĂNESCU, A., LEVANTI, D-A. Convergențe și divergențe în raportarea aspectelor-cheie de audit la nivelul industriei bancare din Europa Centrală și de Est. În: *Audit financiar*, 2021, nr.1 (161), p.29-44. ISSN 1583-5812

### Date despre autor:

**Elena PETREANU**, doctor în științe economice, lector universitar, Facultatea de Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

**E-mail:** [epetreanu@mail.ru](mailto:epetreanu@mail.ru)

**ORCID:** 0000-0001-7024-3081

Prezentat la 15.08.2022