

CZU: 001.891:657.1

SISTEMUL DE CONTROL INTERN AL ENTITĂȚII: STUDIUL DE SINTEZĂ PRIVIND METODOLOGIA CERCETĂRII CONTABILE

*Aliona BÎRCĂ**Academia de Studii Economice a Moldovei*

În știință, întotdeauna a existat un anumit scepticism față de ceea ce este nou sau diferit de ceea ce se cunoaște. Cercetătorul este obligat să supună orice enunț unei analize critice, prin testare și validare, considerată drept metodologie de cercetare. Realitatea finalităților în cercetările contabile determină strategii metodologice, care să reflecte adevărul obiectiv. Verificarea diverselor idei cu privire la sistemul de control intern a fost realizat prin intermediul chestionarului statistic. Întrebările au fost elaborate în baza diverselor concepte, modele prezentate în partea epistemologică a cercetării, prin interogarea managementului de top din diverse entități. Rezultatele au fost verificate prin intermediul coeficienților de corelație și regresie, respectiv prin cele patru ipoteze de cercetare și ipotezele de lucru.

Cuvinte-cheie: *strategia cercetării științifice, sistem de control intern al entității, guvernare corporativă, mediu de control, gestiunea riscului, control contabil.*

INTERNAL CONTROL SYSTEM OF THE ENTITY:

A SYNTHESIS ON THE STUDY ON THE ACCOUNTING RESEARCH METHODOLOGY

There always existed some skepticism towards what is new or different from what is known in science. Under these circumstances, the researcher is obliged to provide evidence through critical analysis, for any statement presented, by using testing and validation, cataloged as research methodology. The reality of the finalities in accounting research determines methodological strategies that shall reflect the objective truth. The statistical questionnaire was used to test and validate various assumptions on the internal control system. The questions were elaborated on the basis of various concepts, models presented in the epistemological part of the research. The survey was conducted by questioning the top management staff of various entities. The results were verified by correlation and regression coefficients, and, respectively, the four research assumptions and working hypotheses.

Keywords: *scientific research strategy, entity internal control system, corporate governance control environment, risk management, accounting control.*

Introducere

Cercetarea fenomenelor contabile necesită o conceptualizare a proceselor decizionale, din moment ce unul dintre obiectivele contabilității rezidă în facilitarea luării deciziilor prin furnizarea de informații financiar-contabile. Această concepere presupune luarea în considerare a modului în care indivizii și grupurile de indivizi percep incertitudinile, realitățile viitoare și impactul relațiilor sociale și al comportamentului uman asupra proceselor de luare a deciziilor și a rezultatelor acestora. În aceste condiții, întrebările de cercetare în contabilitate nu sunt înrădăcinate într-o realitate pur obiectivă prezentată în funcție de reglementări, ci sunt dependente de comportamentul uman [1-3].

Mulți cercetători au demonstrat că cercetările în contabilitate și metodele de cercetare ale contabilității s-au dezvoltat considerabil în ultima perioadă. Potrivit lui Fülbier și Sellhorn (2008), principalele metode utilizate pentru testarea și validarea cercetărilor în contabilitate sunt divizate în: *metode empirice, non-empirice*. Investigarea documentelor prezentate la congresele anuale ale Asociației Europene de Contabilitate a demonstrat că aproximativ 50-70% din metodele empirice utilizează bazele de date ca sursă de informații, în timp ce studiul de caz reprezintă 1-4%, iar chestionarul 6-7%. Metodele non-empirice se referă la prezentările analitice – 1% și la teoriile contabile – 6-7% [4, p.36].

Din această perspectivă, am interogat managementul de top al entităților din Republica Moldova și din România, solicitându-i părerea față de elementele controlului intern și/sau ale controlului de gestiune – rezultat al concepției dezvoltării guvernantei corporative. Informația din acest articol vizează metodologia de cercetare verificată prin intermediul chestionarului statistic. Ipotezele stabilite au rolul de a valida relațiile dintre sistemul de control în calitate de variabilă dependentă și următoarele variabile independente: structura guvernantei corporative, mediul de control, riscul afacerii și controlul contabil.

Strategia cercetării științifice

Instrumentele epistemologice utilizate pentru prezentarea ideilor diverșilor cercetători în domeniu se caracterizează prin mixajul paradigmelor, combinarea abordării pozitivistice și a celei interpretativiste. Cercetarea originii științifice, analiza evoluției și înțelegerea cauzelor utilizării parțiale a elementelor controlului au fost realizate prin construcția și reconstrucția diverselor idei, generalizarea lor, precum și prin prezentarea unor studii detaliate prin spectrul *paradigmei postpozitivistice*. Ideile proprii, evidențiate pe baza viziunilor din interior și apreciate în mod natural, se referă la *interpretativism*. Însă, nu am putea nega și utilizarea *paradigmei pozitivistice*, îndeosebi în analiza prevederilor diverselor reglementări cu privire la definirea controlului intern și a celui de gestiune sau a cercetării comportamentului managementului de top în funcție de cerințele codului etic. Întregul demers de cercetare rezultă din întrebarea principală care se elaborează în baza *paradigmei postpozitivistice, raționamentului profesional și a teoriei deciziei de comportament* [1, p.5-9; 5].

O cercetare se consideră finalizată numai după o evaluare pertinentă a rezultatelor obținute. În știință, întotdeauna a existat un anumit scepticism față de ceea ce este nou sau diferit de ceea ce se cunoaște. De fapt, este vorba despre acel cunoscut „principiu” al îndoielii al lui Descartes. Datorită acestui principiu, cercetătorul este obligat să supună orice enunț unei analize critice, denumită metodologie de cercetare [6].

Testarea și validarea informației teoretico-conceptuale poate fi realizată atât prin intermediul metodelor cantitative, cât și al celor calitative. *Metodele calitative* sunt cel mai des utilizate în testarea suportului teoretico-conceptual prin aplicarea analizei de conținut conceptuală sau documentară. *Metodele cantitative* sunt mai pretențioase și implică testarea și validarea ipotezelor pe bază de chestionar sau a informațiilor culese din diverse baze de date [2-4,7-8].

Definirea variabilelor și descrierea eșantionului

Verificarea relațiilor dintre abordările teoretice și pragmatice cu privire la sistemul de control și guvernanta corporativă, mediul de control, gestiunea ricurilor, activitățile de control și sistemul de bugetare se realizează prin intermediul metodelor cantitative. În acest context, pentru testarea gradului de realizare a obiectivelor au fost stabilite patru ipoteze.

- **H1:** structura guvernantei corporative are un impact semnificativ asupra sistemului de control al entității;
- **H2:** eficiența proceselor sistemului de control depinde de mediul de control al entității;
- **H3:** în proiectarea și implementarea proceselor controlului intern și/sau controlului de gestiune, punctul de reper îl reprezintă sistemul de gestiune a riscului;
- **H4:** eficiența sistemului de control al entității depinde de gradul de corelație dintre elementele controlului contabil.

Sistemul de control al entității (Y) = H1. Structura guvernantei corporative (X1) + H2. Mediul de control (X2) + H3. Sistemul de gestiune a riscului (X3) + H4. Controlul contabil (X4)

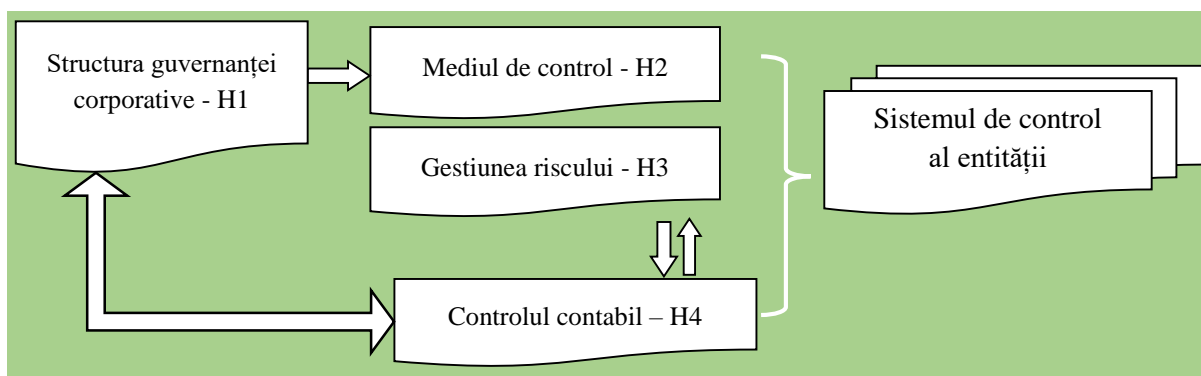


Fig.1. Schema privind metodologia de testare și validare a ipotezelor de cercetare.

Sursa: prelucrare proprie pe baza [9, p.32; 10, p.108; 4,11,12].

Informația din Figura 1 demonstrează că asupra sistemului de control al entității în calitate de *variabilă dependentă* (y) acționează următoarele *variabile independente* (x): structura guvernantei corporative (H1), respectiv aceasta a generat și o serie de alți factori, cum ar fi mediul de control (H2), sistemul de gestiune a riscului (H3), controlul contabil (H4). Aceste afirmații vor fi testate prin intermediul celor patru ipoteze generale de cercetare [13, p.2059;14, p.6;15].

Structura populației studiate prin intermediul chestionarului este foarte diversificată și cuprinde managementul de top al entităților listate pe piața Reglementată și pe piața AeRO a Bursei de Valori București (BVB), managementul de top al celor mai mari contribuabili din cadrul entităților din Republica Moldova. De pe pagina web a BVB au fost selectate adresele de email ale managementul de top. Chestionarul a fost trimis fiecărei entități în parte prin intermediul mijloacelor Google Forms, iar respondenții din Republica Moldova au primit în formă fizică.

Analiza și interpretarea rezultatelor

Legăturile statistice între variabile se analizează cu ajutorul coeficienților de corelație și regresie. Prin intermediul coeficientului de corelație Pearson a fost testată semnificația intensității corelației dintre variabila dependentă: 2. *În opinia D-voastră, controlul intern și/sau controlul de gestiune reprezintă un instrument al auditului intern și extern, precum și al consiliului de administrație în scopul asigurării acționarilor cu realitatea și legalitatea datelor furnizate de entitate?* și celelalte întrebări considerate variabile independente. În urma analizei distribuției de frecvență a răspunsurilor, se observă că predomină răspunsurile favorabile afirmațiilor incluse în chestionar. Astfel, pentru întrebarea principală (2) din Tabelul 1, 69,9% din răspunsuri au fost *Acord* și *Acord total*.

Tabelul 1

Distribuția răspunsurilor pentru întrebarea 2 cu privire la variabila dependentă

	Dezacord total	Dezacord	Nici acord, nici dezacord	Acord	Acord total	În total
2.	6	10	34	39	77	166
	3,6%	6%	20,5%	23,5%	46,4%	100%

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului și a SPSS 20.0.

Măsurarea efectelor variabilelor explicative (independente) asupra *Sistemului de control intern* se realizează cu ajutorul analizei de regresie. S-a aplicat o metodă de selecție a variabilelor independente cu influență semnificativă prin intermediul procedurii *Stepwise* în SPSS 20.0. Prin estimarea celor patru modele de regresie s-au obținut coeficienții de regresie dintre *Sistemul de control intern* și seturile de itemi considerați drept factori de influență [16, p.211].

Relațiile dintre sistemul de control al entității și structura guvernancei corporative

Multitudinea de scandaluri financiare atestate în diverse perioade au marcat apariția guvernancei corporative. În cea mai mare parte, scandalurile erau aplanate prin introducerea de noi legi, noi organisme de monitorizare sau prin intensificarea condițiilor în legile existente. De regulă, acele măsuri legislative, actuale și în prezent, reprezentau exigențe în situațiile financiare, introducerea și verificarea activității de către auditul extern, intensificarea și raportarea mecanismelor aferente proceselor de control. Structura guvernancei are rolul de a asigura un anumit grad de securitate investițiilor și de a preveni eventualele conflicte dintre managementul executiv și acționari.

Tabelul 2

Distribuția răspunsurilor cu privire la delimitarea rolului structurii guvernancei corporative în cadrul sistemului de control al entității

	Dezacord total		Dezacord		Nici acord, nici dezacord		Acord		Acord total	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
2.1. Sfera de activitate a guvernancei corporative implică precizarea sarcinilor consiliului de administrație și ale conducerii executive	5	3,0	21	12,8	45	27,4	49	29,9	44	26,8
2.2. Sarcinile consiliului de administrație constau în ghidarea strategiilor, asigurarea realității și legalității raportării financiar-contabile și evaluarea performanței conducerii executive	0	0	4	2,4	24	14,5	69	41,8	68	41,2

2.3. Sarcinile comitetului de audit constau în supravegherea financiar-contabilă, asigurarea eficienței gestiunii riscului, evaluarea performanței entității	2	1,2	4	2,4	19	11,6	64	39	75	45,7
2.4. Comitetul de audit supraveghează sistemul de control intern, respectiv auditul intern și extern	3	1,8	9	5,4	26	15,7	58	34,9	70	42,2

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0, [14, p.27;17-19].

Prezentarea ponderii răspunsurilor pe fiecare întrebare a avut drept scop ilustrarea rezultatelor chestionarului. Analiza răspunsurilor la setul de itemi nr.2 din Tabelul 2 ne determină să afirmăm că, per ansamblu, cele mai mari ponderi au înregistrat variantele de răspuns *Acord* și *Acord total*. Excepție face afirmația 2.1, pentru care se observă ponderi mari și în cazul răspunsurilor *Nici acord, nici dezacord*.

Coeficientul de corelație Pearson reprezintă o tehnică statistică privind măsurarea și descrierea puterii de asociere lineară între două variabile cantitative și continue normal distribuite. Regresiile reflectă gradul de influență între factori sau identificarea factorilor determinanți prin prezicerea unei variabile (Y), în funcție de o altă variabilă (X) [20]. Informația din Tabelul 3 demonstrează corelații semnificative statistic între variabila dependentă *sistemul de control intern* și cei patru itemi cuprinși în setul nr.2 din chestionar.

Tabelul 3

Corelații dintre control și elementele care marchează rolul guvernantei corporative în cadrul entității

	SCE	2.1.	2.2.	2.3.	2.4.
Sistemul controlului intern al entității (SCE)	1	0,501**	0,148	0,071	0,370**
2.1. Sarcinile consiliului de administrație și ale conducerii executive	0,501**	1	0,321**	0,232**	0,475**
2.2. Ghidarea strategiilor, legalitatea raportărilor financiar-contabile și evaluarea performanței conducerii executive	0,148	0,321**	1	0,407**	0,244**
2.3. Comitetul de audit: supravegherea financiar-contabilă, asigurarea eficienței gestiunii riscurilor, evaluarea performanței entității	0,071	0,232**	0,407**	1	0,376**
2.4. Comitetul de audit supraveghează sistemul de control intern, respectiv auditul intern și extern	0,370**	0,475**	0,244**	0,376**	1

** Corelația este semnificativă începând cu nivelul 0,01

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0 [14, p.15; 20,21].

Se observă corelații semnificative statistic între variabila dependentă *sistemul de control* și itemii 2.1 și 2.4. În baza valorilor coeficientului de corelație liniar Pearson (R) din Tabelul 3 au fost verificate ipotezele de lucru $H_0: \rho = 0$ și $H_1: \rho \neq 0$, iar coeficienții marcați cu bold din tabel reprezintă gradul de asociere dintre controlul intern și fiecare din elementele caracteristice guvernantei corporative. Ținând cont de faptul că acest coeficient prezintă valori între [-1; 1], valorile pozitive marchează respingerea ipotezei H_0 și o asociere direct proporțională între procedeele de control și consiliul de administrație, conducerea executivă și comitetul de audit [20,21].

Din setul de variabile independente care definesc rolul guvernantei corporative în cadrul entității au fost reținute în model doar cele cu influență semnificativă statistic. Factorii cu impact pozitiv asupra controlului intern și/sau controlului de gestiune, în ordinea importanței lor (ierarhizate după valorile coeficienților standardizați), sunt:

- ✓ 2.1. Sfera de activitate a guvernantei corporative implică precizarea sarcinilor consiliului de administrație și ale conducerii executive ($b = 0,396$, $t_{\text{calculat}} = 5,279$, $\text{Sig} = 0,000$);
- ✓ 2.4. Comitetul de audit supraveghează sistemul de control al entității, respectiv auditul intern și ($b = 0,239$, $t_{\text{calculat}} = 2,822$, $\text{Sig} = 0,005$).

Tabelul 4

**Coefficienții de regresie specifici relației dintre control și elementele
governanței corporative în cadrul entității**

Elementele modelului	Coefficienți nestandardizați		Coefficienți standardizați	Testul t	Coeficientul Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1,633	0,332		4,923	0,000
2.1. Sfera de activitate a guvernancei corporative	0,396	0,075	0,399	5,279	0,000
2.4. Rolul comitetului de audit	0,239	0,085	0,214	2,822	0,005
R Square	0,286				
F (ANOVA)	32,285	Sig. = 0,000			

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0 [20,21].

Testarea parametrilor modelului de regresie se realizează cu ajutorul testului t pentru a afla dacă există probabilitatea ca fiecare parametru să fie nul. În baza datelor din Tabelul 4 se verifică ipotezele de lucru $H_0: \beta = 0$ și $H_1: \beta \neq 0$. În acest sens, Sig = 0,000 trebuie să fie mai mic ca 0,05, iar panta dreptei de regresie (β) arată o legătură semnificativă între variabile. Acesta a fost verificat pe fiecare întrebare în parte:

✓ 2.1: $t = b_1 - \beta_1 / s^{\wedge} \beta_1 = b_1 - 0 / s^{\wedge} \beta_1 = 0,396 / 0,075 = 5,279$, Sig (t)= 0,000 < 0,05, $H_0: \beta_1 = 0$, $H_1: \beta_1 \neq 0$;

✓ 2.4: $t = b_2 - \beta_2 / s^{\wedge} \beta_2 = b_2 - 0 / s^{\wedge} \beta_2 = 0,239 / 0,085 = 2,822$, Sig (t)= 0,005 < 0,05, $H_0: \beta_2 = 0$, $H_1: \beta_2 \neq 0$.

Coeficientul de determinație R Square (R^2) poate lua valori între [0; 1], dacă $R^2 = 0$ sau are o valoare foarte mică, atunci modelul de regresie ales nu explică legătura dintre variabile, iar dacă $R^2 = 1$, atunci toate observațiile cad pe linia de regresie și modelul explică perfect legătura dintre variabile. În cele din urmă, acest coeficient se utilizează pentru a verifica dacă modelul este ales sau nu cu chibzuință. Semnificația coeficientului de 0,286 determină că 28% din variația controlului intern este explicată prin variația simultană a structurii guvernancei corporative [16,20].

Relațiile dintre sistemul de control și mediul de control al entității

Mediul de control se referă la funcțiile, atitudinile și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernancea. Proiectat și implementat de managementul executiv sub supravegherea consiliului de administrație, acesta se caracterizează prin cultură bazată pe onestitate și conduită etică. Cu alte cuvinte, acțiunile managementului trebuie să contribuie la consolidarea standardelor de conduită, integritate și valori etice. Propriu sistemului descentralizat bazat pe sistemul de evaluare a performanței, managementul executiv sub supravegherea consiliului de administrație trebuie să-și delege funcțiile, să definească responsabilitățile și să-și separe sarcinile la diferite niveluri [22].

Tabelul 5

Distribuția răspunsurilor cu privire la delimitarea rolului mediului de control în cadrul entității

	Dezacord total		Dezacord		Nici acord, nici dezacord		Acord		Acord total	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
3.1. Aptitudinile conducerii determină elementele mediului de control	3	2,0	10	6,5	46	30,1	64	41,8	30	19,6
3.2. Un mediu de control favorabil demonstrează angajamente față de valorile etice și culturale	1	0,7	8	5,3	21	13,9	61	40,4	60	39,7
3.3. Mediu de control favorabil: managementul exercită responsabilități de supraveghere, iar angajații demonstrează responsabilitate	2	1,3	6	3,9	23	14,9	65	42,2	58	37,7
3.4. Structura organizatorică a entității se elaborează în baza centrelor de responsabilitate	3	1,9	13	8,4	33	21,4	61	39,6	44	28,6
3.5. Mediul de control depinde de atitudinea managementului de top față de auditul intern și procesele controlului intern	1	0,6	11	7,1	35	22,7	52	33,8	55	35,7

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0 [14, p.27; 22-24].

Analiza răspunsurilor la setul de itemi nr.3 din Tabelul 5 ne determină să afirmăm că, per ansamblu, cele mai mari ponderi au înregistrat variantele de răspuns *Acord* și *Acord total*. Excepție face afirmația 3.1, pentru care se observă ponderi mari în cazul răspunsurilor *Nici acord, nici dezacord* și *Acord*. Ponderea variantei de răspuns *Nici acord, nici dezacord* este destul de mare, ceea ce demonstrează o imprecizie a respondenților în ceea ce privește mediul de control.

Tabelul 6

Corelațiile dintre control și elementele care marchează mediul de control intern în cadrul entității

	SCE	3.1.	3.2.	3.3.	3.4.	3.5.
Sistemul controlului intern al entității (SCE)	1	0,286***	0,092	0,143*	0,145*	0,119
3.1. Aptitudini	0,286***	1	0,415***	0,331***	0,319***	0,363***
3.2. Angajamente	0,092	0,415***	1	0,455***	0,263***	0,260***
3.3. Responsabilități	0,143*	0,331***	0,455***	1	0,193**	0,230***
3.4. Structura organizatorică	0,145*	0,319***	0,263***	0,193**	1	0,275***
3.5. Atitudine	0,119	0,363***	0,260***	0,230***	0,275***	1

* Corelația este semnificativă începând cu nivelul 0,1
 ** Corelația este semnificativă începând cu nivelul 0,05
 *** Corelația este semnificativă începând cu nivelul 0,01

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0 [14, p.15; 20,21].

Informația din Tabelul 6 demonstrează corelații semnificative statistic (pentru un prag de semnificație de 1%) între variabila *controlul intern și/sau controlul de gestiune* și toți cei cinci itemi cuprinși în setul de întrebări nr.3 din chestionar. Valorile coeficientului de corelație liniar Pearson (R) demonstrează gradul de asociere între controlul intern și fiecare dintre elementele caracteristice mediului de control. Valorile pozitive marchează respingerea ipotezei H_0 și o asociere direct proporțională cu deprinderile, studiile și aptitudinile managementului executiv [20,21].

Estimațiile coeficienților modelului de regresie și ale raportului de determinație sunt prezentate, în mod sintetic, în Tabelul 7. Din setul de variabile independente care definesc rolul mediului de control intern în cadrul entității au fost reținute în model doar cele cu impact pozitiv asupra procedeeleor de control: *Aptitudinile conducerii determină elementele mediului de control* ($b = 0,343$, $t_{\text{calculat}} = 3,810$, $\text{Sig} = 0,000$).

Tabelul 7

Coeficienții de regresie specifici modelului dintre control și elementele mediului de control intern în cadrul entității

Elementele modelului	Coeficienți nestandardizați		Coeficienți standardizați	Testul t	Coeficientul Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2,750	0,348		7,909	0,000
3.1. Aptitudinile conducerii	0,343	0,090	0,286	3,810	0,000
R Square	0,082				
F (ANOVA)	14,517	Sig. = 0,000			

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0 [20,21].

În baza datelor din Tabelul 7 se verifică ipotezele de lucru $H_0: \beta = 0$ și $H_1: \beta \neq 0$, iar Sig a fost verificat pe fiecare întrebare în parte. Cele mai relevante rezultate au reprezentat întrebarea 3.1: $t = b_1 - \beta_1 / s \wedge \beta_1 = b_1 - 0 / s \wedge \beta_1 = 0,343/0,090 = 3,810$, $\text{Sig} (t) = 0,000 < 0,05$, $H_0: \beta_1 = 0$, $H_1: \beta_1 \neq 0$. Valorile coeficientului R Square explică legăturile dintre variabile și dacă modelul este ales sau nu cu toată chibzuința. Semnificația coeficientului de 0,082 determină că 8% din variația controlului intern sunt influențate de aptitudinile conducerii demonstrate prin deciziile și comportamentul său [16,20].

Relațiile dintre sistemul de control al entității și riscul afacerii

Conducerea trebuie să fie conștientă că nu poate reduce riscul la zero și să accepte în mod prudent gradul de toleranță la risc. Spre exemplu, decizia de a rămâne în afaceri sau de a accepta o nouă comandă presupune

admiterea unui anumit nivel de risc. Riscul afectează capacitatea entității de a reuși, de a concura în cadrul industriei, de a-și menține puterea financiară, de a-și păstra poziția și de a menține și îmbunătăți calitatea generală a produselor, a serviciilor și angajaților. Totodată, în cadrul procesului de identificare și evaluare a riscului, o entitate trebuie să determine oportunitățile pe care le pot oferi anumite riscuri. Acestea se referă la posibilitatea ca un eveniment să aibă loc și să afecteze pozitiv realizarea obiectivelor.

Tabelul 8

Distribuția răspunsurilor cu privire la precizarea importanței evaluării riscului în cadrul sistemului de control intern al entității

	Dezacord total		Dezacord		Nici acord, nici dezacord		Acord		Acord total	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
4.1. Nivelul riscului influențează în mod direct structura sistemului de control intern	1	0,6	10	6	39	23,5	68	41,2	47	28,5
4.2. Guvernanța sustenabilă implică riscul de mediu, social și economic	2	1,2	10	6,1	57	34,8	61	37,2	34	20,7
4.3. Gestiunea riscului strategic determină managerii să se concentreze asupra lucrurilor care merg prost, precum și să urmărească acțiunile favorabile pentru entitate	3	1,8	7	4,2	41	24,7	72	43,4	43	25,9
4.4. Gestiunea riscului operațional: aprovizionare, satisfacția și loialitatea clienților, atragerea și menținerea talentelor în entitate	1	0,6	13	7,8	46	27,7	69	41,6	37	22,3
4.5. Organismele de reglementare naționale și internaționale pot genera riscul de conformitate	5	3	23	13,9	55	33,5	57	34,5	25	15,2

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0 [14, p.27; 22-25].

Ipoteza a treia se referă la relațiile dintre sistemul de gestiune a riscului și structura procedurilor de control în cadrul entității. Analiza răspunsurilor din setul de itemi nr.4 din Tabelul 8 ne determină să afirmăm că, per ansamblu, cele mai mari ponderi au înregistrat variantele de răspuns *Acord* și *Acord total*, *Nici acord*, *nici dezacord*.

Tabelul 9

Corelațiile dintre control și elementele care marchează sistemul de evaluare a riscului în cadrul entității

	SCE	4.1.	4.2.	4.3.	4.4.	4.5.
Sistemul controlului intern al entității (SCE)	1	-,039	,065	,309**	,199*	,024
4.1. Nivelul riscului influențează în mod direct sistemul de control intern	-0,039	1	-,001	-,029	,048	,012
4.2. Guvernanța sustenabilă implică riscul de mediu, social și economic	0,065	-,001	1	,108	-,075	-,024
4.3. Gestiunea riscului strategic: concentrarea asupra lucrurilor care merg prost, urmărirea acțiunilor favorabile entității	0,309**	-,029	,108	1	,443**	-,047
4.4. Gestiunea riscului operațional: lanțul de aprovizionare, satisfacția clienților, atragerea talentelor	,199*	,048	-,075	,443**	1	,142
4.5. Organismele de reglementare naționale și internaționale constituie zona principală a riscului de conformitate	,024	,012	-,024	-,047	,142	1

* Corelația este semnificativă începând cu nivelul 0,05

** Corelația este semnificativă începând cu nivelul 0,01

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0 [14, p.15; 20,21].

Informația din Tabelul 9 demonstrează corelații semnificative statistic între variabila *controlul intern și/sau controlul de gestiune* și toți itemii cuprinși în setul de itemi nr.4 din chestionar. Se observă corelații semnificative statistic între variabila *sistemul de control intern* și itemii *gestiunea riscului strategic* și *gestiunea riscului operațional*. Valorile coeficientului de corelație liniar Pearson (R) ajută la verificarea ipotezelor de lucru Ho: $\rho = 0$ și H1: $\rho \neq 0$ și justifică gradul de asociere dintre control și fiecare din elementele sistemului de evaluare a riscului.

În modelul de regresie au fost incluși doar factorii semnificativi care definesc importanța evaluării riscului în procesul de elaborare, implementare și funcționare a proceselor de control intern în cadrul entității. Se observă o legătură directă și semnificativă între *control* și itemul *Gestiunea riscului strategic determină managerii să se concentreze asupra lucrărilor care merg prost, precum și urmărirea acțiunilor favorabile pentru entitate* ($b = 0,379$, $t_{\text{calculat}} = 4,160$, Sig = 0,000).

Tabelul 10

Coeficienții de regresie specifici modelului dintre control și elementele sistemului de evaluare a riscului în cadrul entității

Elementele modelului	Coeficienți nestandardizați		Coeficienți standardizați	Testul t	Coeficientul Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	2,563	0,362		7,078	0,000
4.3. Gestiunea riscului strategic	0,379	0,091	0,309	4,160	0,000
R Square	0,095				
F (ANOVA)	17,306	Sig. = 0,000			

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0 [20,21].

În baza datelor din Tabelul 10, se verifică ipotezele de lucru H0: $\beta = 0$ și H1: $\beta \neq 0$. În acest sens, Sig a fost verificat pe fiecare item în parte, fiind remarcată numai întrebarea: 4.3: $t = b1 - \beta1 / s \wedge \beta1 = b1 - 0 / s \wedge \beta1 = 0,379 / 0,091 = 4,160$, Sig (t) = 0,000 < 0,05, Ho: $\beta1 = 0$, H1: $\beta1 \neq 0$. Coeficientul de determinație R Square (R^2) - 0,095 demonstrează că 9% din variația controlului intern sunt explicate de variația simultană a sistemului de gestiune a riscului strategic [16,20].

Relațiile dintre sistemul de control al entității și controlul contabil

În componența controlului contabil se includ elementele reprezentate de întrebările din punctul 5 al chestionarului, și anume: strategiile manageriale, sistemul bugetar, centrele de profit, costurile raționale și sistemul de evaluare a performanței (Tab.11). Pe ansamblul setului de întrebări, se observă că predomină răspunsurile pentru varianta *Într-o oarecare măsură*. Doar pentru întrebările 5.2 și 5.6 se înregistrează o pondere mai mare de răspunsuri pentru varianta *În mare măsură*. Ceea ce demonstrează importanța controlului contabil, remarcat prin descentralizare, politici strategice active și sistemul de evaluare a performanței.

Tabelul 11

Distribuția răspunsurilor cu privire la rolul controlului contabil în cadrul entității

	Deloc		În foarte mică măsură		În mică măsură		Într-o oarecare măsură		În mare măsură	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
5.1. Structura sistemului de control depinde de formele strategiilor și de gradul de implicare a membrilor consiliului de administrație în elaborarea strategiilor?	3	1,8	14	8,4	44	26,5	71	42,8	34	20,5
5.2. Bugetul de venituri și cheltuieli, poate fi considerat un element de control al performanței financiare?	3	1,8	6	3,6	25	15,2	58	35,2	73	44,2
5.3. Precizați importanța costurilor în luarea deciziilor manageriale	1	0,7	7	4,6	37	24,5	69	45,7	37	24,5

5.4. Precizați importanța controlului de gestiune în luarea deciziilor manageriale	1	0,7	8	5,3	38	25,3	62	41,3	41	27,3
5.5. Cât de frecvent entitatea utilizează fluxul de numerar pentru evaluarea performanței, evaluarea proiectelor?	4	2,4	10	6,1	50	30,3	59	35,8	42	25,5
5.6. În ce măsură compania dvs. ia în considerare factori nefinanțari (calitatea produselor, cota de piață, satisfacția clienților etc.) la evaluarea performanței?	2	1,2	4	2,4	31	18,9	56	34,1	71	43,3

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0 [14, p.27; 11,22-30].

Informația din Tabelul 12 demonstrează asocieri semnificative statistic între variabila dependentă *controlul intern și/sau controlul de gestiune* și toate întrebările cuprinse în setul de itemi nr.5 din chestionar. Din cei șase factori considerați importanți, a fost pastrat în model variabila care definește *bugetul de venituri și cheltuieli – element de control al performanței financiare*.

Tabelul 12

Corelațiile dintre sistemul de control și elementele care marchează controlul contabil în cadrul entității

	SCE	5.1	5.2	5.3	5.4	5.5	5.6
Sistemul controlului intern al entității (SCE)	1	0,181*	0,192*	0,169*	0,088	0,122	0,028
5.1.	0,181*	1	0,251**	0,249**	0,290**	0,082	0,146
5.2.	0,192*	0,251**	1	0,171*	0,282**	0,235**	0,377**
5.3.	0,169*	0,249**	0,171*	1	0,488**	0,060	0,061
5.4.	0,088	0,290**	0,282**	0,488**	1	0,281**	0,125
5.5.	0,122	0,082	0,235**	0,060	0,281**	1	0,354**
5.6.	0,028	0,146	0,377**	0,061	0,125	0,354**	1

* Corelația este semnificativă începând cu nivelul 0,05
** Corelația este semnificativă începând cu nivelul 0,01

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0, [14, p.15; 20,21].

În modelul de regresie a fost păstrat numai factorul cu acțiune semnificativă care definește rolul sistemului bugetar în cadrul entității. Din Tabelul 13 se observă o legătură directă și semnificativă între *control* și itemul *Bugetul de venituri și cheltuieli - element de control al performanței financiare* ($b = 0,229$, $t_{\text{calculat}} = 2,308$, $\text{Sig} = 0,022$). În acest sens, Sig a fost verificat pe fiecare întrebare pe baza tabelelor 11, 12 și 13, fiind păstrată în model numai întrebarea 5.2: $t = b1 - \beta1 / s \wedge \beta1 = b1 - 0 / s \wedge \beta1 = 0,229 / 0,099 = 2,308$, $\text{Sig} (t) = 0,022 < 0,05$.

Tabelul 13

Coeficienții de regresie specifici modelului dintre control și elementele care marchează controlul contabil în cadrul entității

Elementele modelului	Coeficienți nestandardizați		Coeficienți standardizați	Testul t	Coeficientul Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3,053	0,423		7,218	0,000
5.2. Bugetul - element de control al performanței financiare	0,229	0,099	0,189	2,308	0,022
R Square	0,036				
F (ANOVA)	5,328	Sig. = 0,022			

Sursa: prelucrare proprie pe baza chestionarului, SPSS 20.0 [20,21].

Coeficientul de determinare R Square (R^2) de 0,036 arată că 3% din variația controlului sunt influențate de variația simultană a sistemului de bugete și, respectiv, a performanței financiare [16,20]. În această ordine de idei, dorim să precizăm că cele patru ipoteze principale de cercetare au fost testate și validate prin intermediul chestionarului statistic. Rezultatele sunt prezentate în Tabelul 14 prin intermediul coeficienților de corelație și de regresie.

Tabelul 14

Rezultatele obținute în urma testării ipotezelor de cercetare

Numărul ipotezei	Numărul întrebării	Rezultatele obținute
H1	Întrebarea 2 Chestionar	Coeficientul de corelație liniar Pearson : 2.1. 0,501, 2.4. 0,370
		Coeficientul de regresie: - 2.1. Sfera de activitate a guvernancei corporative implică precizarea sarcinilor consiliului de administrație și ale conducerii executive ($b = 0,396$, $t_{\text{calculat}} = 5,279$, $\text{Sig} = 0,000$); - 2.4. Comitetul de audit supraveghează sistemul de control intern, respectiv auditul intern și ($b = 0,239$, $t_{\text{calculat}} = 2,822$, $\text{Sig} = 0,005$). R Square: 28 %
H2	Întrebarea 3 Chestionar	Coeficientul de corelație liniar Pearson: 3.1. 0,286
		Coeficientul de regresie: - 3.1. Aptitudinile conducerii determină elementele mediului de control ($b = 0,343$, $t_{\text{calculat}} = 3,810$, $\text{Sig} = 0,000$). R Square: 8 %
H3	Întrebarea 4 Chestionar	Coeficientul de corelație liniar Pearson: 4.3. 0,309 , 4.4. 0,199
		Coeficientul de regresie: - 4.3. Gestiunea riscului strategic determină managerii să se concentreze asupra lucrărilor care merg prost, precum și să urmărească acțiunile favorabile pentru entitate ($b = 0,379$, $t_{\text{calculat}} = 4,160$, $\text{Sig} = 0,000$). R Square: 9 %
H4	Întrebarea 5 Chestionar	Coeficientul de corelație liniar Pearson: 5.2. 0,192
		Coeficientul de regresie: - 5.2. Bugetul de venituri și cheltuieli reprezintă un important element de control al performanței financiare ($b = 0,229$, $t_{\text{calculat}} = 2,308$, $\text{Sig} = 0,022$). R Square: 3 %

Sursa: prelucrare proprie.

După cum se observă din Tabelul 14, pentru fiecare ipoteză de cercetare a fost stabilit câte un set de întrebări, verificate din punct de vedere statistic prin intermediul metodelor cantitative. Rezultatele demonstrează că, în activitatea practică, elementele sistemului de control al entității sunt utilizate într-o proporție mai mică, iar practicienii sunt la curent cu dificultățile ce pot fi generate de structura guvernancei corporative, mediul de control, riscul facerii și controlul contabil.

Concluzii

Orice idee sau concept prezentate într-o manieră epistemologică sunt verificate prin intermediul instrumentelor specifice metodologiei de cercetare. Ipotezele de cercetare reprezintă unul dintre elementele necesare de utilizat în cadrul metodelor cantitative, combinate cu ipotezele de lucru (statistice).

Sistemul de control intern considerat echivalent cu termenii controlul intern și/sau controlul de gestiune sau procedeele de control intern a fost cercetat în calitate de variabilă dependentă. Din această perspectivă, a fost demonstrat că sfera de activitate a guvernancei corporative, din punctul de vedere al sistemului de control al entității, implică precizarea sarcinilor consiliului de administrație și ale conducerii executive. Comitetul de audit supraveghează sistemul de control intern, respectiv auditul intern. În același timp, a fost demonstrat că mediul de control al entității depinde de studiile și aptitudinile managementului executiv, de atitudinea față de valorile culturale și etice, de nivelul de dezvoltare a spiritului de responsabilitate, structura organizatorică, atitudinea față de activitatea de audit și leadership.

În calitate de variabilă independentă, gestiunea riscului strategic determină managerii să se concentreze asupra lucrărilor care merg prost, precum și să urmărească acțiunile favorabile pentru entitate. Cea de-a patra variabilă independentă se referă la controlul contabil. În cele din urmă, a fost demonstrat că sistemul bugetar

reprezintă un alt element important al controlului contabil, apreciat drept: instrument de control al performanței, atribut al guvernărilor corporative, instrument de transpunere a obiectivelor în cifrele bugetului general, schiță a activităților consumatoare de resurse pe fiecare centru de responsabilitate.

Referințe:

1. BISMAR, J. Postpositivism and Accounting Research: A (Personal) Primer on Critical Realism. In: *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, 2010, vol.4, p.3-25.
2. BIRNBERG, J.G. A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research, Behavioral research in accounting. In: *American Accounting Association*, 2011, vol.23, no.1, p.1-43.
3. MCDANIEL, L.S., HAND, J.R.M. The Value of Experimental Methods for Practice-Relevant Accounting Research. In: *Contemporary Accounting Research*, 1996, vol.13, no.1, p.339-351.
4. ÇEPANI, L., & LAMANI, D. Development of the accounting research methods in Albania. In: *Studies in Business and Economics*, 2011, p.32-41.
5. JENNINGS, A.R. Accounting research. In: *The Accounting Review*, 1958, vol.XXXIII, no.4, p.547-554.
6. ZAIT, D., SPALANZANI, A. *La recherche en management et en économie. Repères épistémologiques et méthodologiques*. Paris: L'Harmattan, 2009. 270 p. ISBN: 978-2-296-07487-3
7. GREY, G. Ethnographic methods in accounting/ education research. In: *Accounting education 7*, Routledge, 1998, p.161-169.
8. LEMARCHAND, Y., NIKITIN, M. La methode en histoire et l'histoire comme methode, Document de Recherche° 2013-12. En: *Laboratoire d'Économie d'Orléans*, 2014, p.1-13.
9. SCHULZ, A. K-D. Experimental research method in a management accounting context. In: *Accounting and Finance*, 1999, no39, p.29-51.
10. WANDERLEY, C. Privatisation and Management accounting change: the drivers of changes in a brazilian electricity distribution company. In: *Revista Universo Contabil*, Blumenau, 2014, no3, p.94-113.
11. CHARREAUX, G., SCHAT, A. Les publications françaises en comptabilité et contrôle de gestion sur la période 1994-2003: un état des lieux. En: *Comptabilité - Contrôle - Audit: La revue de l'Association Francophone de Comptabilité*, 2005, tome 11, p.5-38.
12. DEARMAN, D., BEARD, J. Ethical Issues in Accounting and Economics Experimental Research. In: *Inducing Strategic Misrepresentation, Ethical issues in accounting*, 2009, no19(1), p.51-59.
13. OHLSON, J.A. & BILINSKI, P. Risk versus Anomaly: A New Methodology Applied to Accruals. In: *The accounting review American Accounting Association*, 2015, vol.90, p.2057-2077.
14. MALA, R., CHAND, P. Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective, JDM. In: *Research in auditing and accounting, AP*, 2015, vol.14, no.1, p.32-50.
15. YOUNG, M.S. Field Research Methods in Management Accounting. In: *Accounting Horizon: American Accounting Association*, 1999, vol.13, no1, p.76-84.
16. GODENER, A., FORNERINO, M. Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion. En: *Comptabilité - Contrôle - Audit: La revue de l'Association Francophone de Comptabilité*, 2005, tome 11, p.121-140.
17. ANDERSON, D.J., EUBANKS, G. Governance and Internal Control. Leveraging COSO. In: *Across the Three Lines of Defense*, Copyright © 2015, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 31 p.
18. HILB, M. *New Corporate Governance. Successful Board Management Tools*. Fourth Edition. Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2012. 238 p.
19. http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php - *European Corporate Governance Institute* (2016).
20. JABA, E., GRAMA, A. *Analiza statistică cu SPSS sub Windows*. Iași: Polirom, 2004. 269 p. ISBN: 973-681-609-5
21. JABA, E. *Statistica*. Ediția a treia (revizuită și adăugită). București: Editura Economică, 2002. 488 p. ISBN 973-590-666-X
22. McNALLY, J.S. *The 2013 COSO Framework & Sox Complanc Copyright © 2013, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*. 8 p.
23. Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, emis de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicat de International Federation of Accountants (IFAC), decembrie 2015 în limba engleză, tradus în limba română de către Camera Auditorilor Financiar din România (CAFR) în decembrie 2016. http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2015%20IAASB%20Manual%20-%20Volumul%201%20RO_2016_final.pdf (2018)
24. Legea privind controlul financiar public intern, nr.229 din 23.09.2010. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2011, nr.231-234, art.730, <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=336794> (2018).

25. FARIS, C., GILBERT, B., LeBLANC, B., BALLOU, B., HEITGER, D.L. *Demystifying Sustainability Risk. Integrating the triple bottom line into an enterprise risk management program*. Copyright © 2013, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 14 p.
26. LUNKES, R.J., FELIU, V.M.R., ROSA, F.S. Study of Published Articles on Management Accounting in Brazil and Spain. In: *Revista Contabilidade & Finanças*, USP, 2013, p.11-26.
27. DEMARTINI, C. *Performance Management Systems*, Contributions to Management Science, © Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2014. 215 p.
28. HORNGREN, T., DATAR, M., RAJAN, V. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 14th ed. Pearson Prentice Hall, Copyright , 2012. 892 p.
29. HORNGREN, Ch., HARRISON, W., OLIVER, S. *Accounting*, 9 th ed. Pearson Education, Pearson Prentice, New Jersey, Copyright, 2012. 1344 p.
30. HANSEN, D., MOWEN, M., GUAN, L. *Cost Management: Accounting & Control*. South-Western Cengage Learning, USA, 2009. 865 p.

Date despre autor:

Aliona BÎRCĂ, doctor în științe economice, conferențiar universitar, Academia de Studii Economice a Moldovei, Departamentul Contabilitate, Audit și Analiză Economică.

E-mail: elena.birca7@gmail.com

Prezentat la 17.05.2018