

CZU: 657.63:005.3

DOI: <http://doi.org/10.5281/zenodo.3978159>

## MODELE DE CONTROL INTERN – STUDIU DE SINTEZĂ PRIVIND ABORDAREA SISTEMICĂ

*Aliona BÎRCĂ*

*Academia de Studii Economice a Moldovei*

Demersul de cercetare în cadrul acestui articol se concentrează asupra problemelor ce vizează noțiunile de control intern și/sau control de gestiune și asupra structurii acestora dezvoltată în funcție de modelele de control propuse. Informația relatată are un caracter de sinteză, reflectând rezultatele unui studiu mai amplu realizat prin intermediul metodelor de cercetare calitative și cantitative. În calitate de soluții au fost elaborate trei modele de control ce vizează atât aspectele teoretice, cât și cele pragmatice. Primul model are rolul de a prezenta în mod amănunțit componentele suportului teoretico-conceptual, cu referire la guvernanta corporativă, părțile interesate, auditul intern și cel extern și sistemul de control intern al entității. Celelalte două modele au un caracter pragmatic și au fost divizate din perspectiva procedeelelor de control utilizate în procesul de luare a deciziilor manageriale și din punctul de vedere al asigurării părților interesate cu informații fiabile în raportul anual.

**Cuvinte-cheie:** *modelul sistemului de control al entității, control de gestiune, evaluarea procedeelelor controlului intern.*

### INTERNAL CONTROL MODELS - SYNTHESIS STUDY REGARDING THEIR SYSTEMIC APPROACH

The research endeavors of this article focus on the problems of internal control and/or management control and their structure, developed according to the proposed control models. The related information has a synthesis nature, reflecting the results of a broader study conducted through qualitative and quantitative research methods. As solutions, three control models have been developed, covering both theoretical and pragmatic aspects. The first model aims to present in detail the components of the theoretical and conceptual background, with reference to corporate governance, stakeholders, internal and external audit and the entity's internal control system. The other two models have a pragmatic character and the distinction between them was made from the perspective of control procedures used in managerial decision-making, and in terms of providing stakeholders with reliable information in the annual report.

**Keywords:** *entity control system model, management control, internal control procedures assessment.*

**Introducere.** Începând cu anii 70 ai secolului al XXI-lea, problemele de cercetare a controlului au înregistrat noi direcții. Cercetătorii se confruntă cu o serie de probleme legate de apartenența controlului; unii susțin că ține de management sau finanțe, iar alții – de contabilitate. Studiul practic a scos la iveală că în unele reglementări, chiar și în rapoartele anuale ale administratorilor, controlul intern este apreciat drept control de gestiune. Apariția diverselor teorii în domeniu a determinat schimbarea paradigmei, iar în rezultat ideea principală de cercetare a fost orientată spre entitate. În spiritul Legii Sarbanes-Oxley (SOX), baza ideologică se concentrează asupra procedeelelor de control proiectate și implementate de managementul executiv, în vederea realizării obiectivelor strategice [1–5].

În această ordine de idei, direcțiile de cercetare a controlului intern se orientează spre căutarea noilor mecanisme de eficientizare a activității economice. Sistemul de control al entității se consideră drept una dintre soluții, prin legăturile reciproce cu sistemul de evaluare a performanței și cu cel privind gestiunea riscului. Investigarea controlului din perspectiva procesului decizional și a procesului de raportare financiar-contabilă are rolul de a demonstra semnificația acestuia prin asigurarea: eficacității și eficienței operațiunilor desfășurate, calității informațiilor prezentate în rapoarte și respectarea actelor legislative și normative [5,6].

Demersul de cercetare din acest articol este inițiat prin analiza definițiilor date controlului intern și/sau controlului de gestiune, din punctul de vedere al abordărilor reglementative, urmate de abordările teoretico-conceptuale. Introducerea noțiunii de sistem a fost una dintre soluții, iar cele trei modele de control prezentate în acest articol reprezintă rezultatele unui studiu profund în acest domeniu.

**Abordări reglementative cu privire la controlul intern.** Remarcate prin caracterul lor general, definițiile reprezintă operațiunea logică prin care se arată conținutul și părțile esențiale ale unui concept. În această ordine de idei, considerăm oportun să analizăm definițiile controlului intern, date de diverse reglementări naționale și internaționale. În **Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale** (art.20.1 (c)) se menționează că raportul anual al administratorilor trebuie să conțină „o descriere a principalelor caracteristici ale sistemelor de control intern și de gestionare a riscurilor, în

relație cu procesul de raportare financiară” [7]. După cum se observă, afirmația de mai sus reprezintă mai degrabă o notă prin care se dau informații suplimentare legate de conținutul raportului anual și se precizează că trebuie să fie în legătură cu riscul și procesele de raportare financiară.

Ghidul Global Management Accounting Principles din 2015, elaborat de *Chartered Institute of Management Accountants*, definește controlul intern drept „*cadru documentat de politici, sisteme, procese și proceduri pentru gestionarea riscului, generarea și conservarea valorii, implementarea eficienței și eficacității și funcționarea cadrului de raportare și supraveghere a acestuia*”. De asemenea, au fost remarcate și informații cu privire la management și controlul bugetar: „*un sistem de control al performanței proactiv în legătură cu obiectivele predefinite la toate nivelurile*”. Sistemul bugetar este asociat cu sistemul de evaluare a performanței, făcându-se referire la: proiecte, oameni, activități, procese, volumul de vânzări sau venituri, cantitatea resurselor, costuri și cheltuieli operaționale, active, datorii și fluxul de trezorerie, precum și alte măsuri nefinanciare [8]. Analiza celor două afirmații cu privire la controlul intern ne determină să afirmăm că acesta este un element al raportului anual și trebuie realizat în corelație cu gestiunea riscului, cu sistemul bugetar și cu cel de evaluare a performanței.

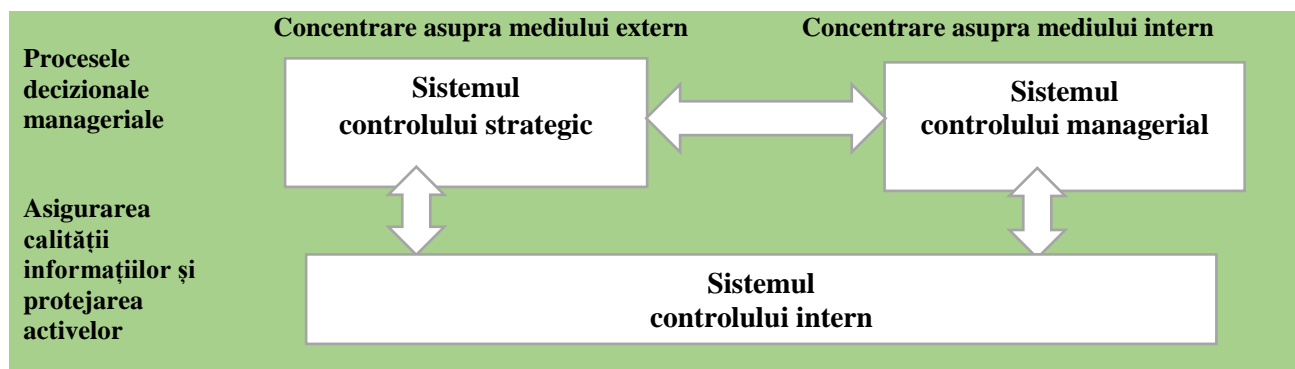
Analiza reglementărilor internaționale aduce o valoare adăugată unei cercetări, dacă se compară cu legislația autohtonă. În acest sens, au fost examinate diverse acte legislative și normative, publicate pe pagina Web a Ministerului Finanțelor din Republica Moldova. Potrivit Manualului de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe elaborat de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), control intern este considerat „*procesul proiectat, implementat și menținut de către persoanele responsabile cu guvernarea, conducerea și alte categorii de personal, cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile*” [9]. Ideile de bază din această definiție se aseamănă cu cele anterioare, însă se fac precizări suplimentare în legătură cu persoanele responsabile de proiectarea și implementarea proceselor de control intern.

În articolul 3 al Legii privind controlul financiar public intern, *control intern* este definit drept „*un sistem organizat de managerul entității publice și personalul acesteia, incluzând auditul intern, în scopul asigurării bunei guvernări, care cuprinde totalitatea politicilor, procedurilor, regulilor interne, proceselor și activităților realizate în cadrul entității publice pentru a gestiona riscul și a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor și rezultatelor planificate*” [10]. Deși titlul legii se referă strict la sectorul public, dorim să precizăm că în rezultatul examinării documentelor oficiale ale Uniunii Europene majoritatea actelor legislative și normative în domeniul controlului intern și auditului intern au la bază cercetările realizate de Institutul Auditorilor Interni și de Comitetul de Sponsorizare a Organizațiilor Comisiei Treadway (COSO). La origini, aceste norme au fost elaborate pentru sectorul privat, însă, cu scopul de a consolida disciplina în administrația publică, Uniunea Europeană le-a ajustat pentru sectorul public. Astfel, ele sunt obligatorii pentru instituțiile publice din statele membre, iar entitățile din sectorul privat le pot utiliza la alegere, cu excepția entităților de interes public. Spre exemplu, Standardele Naționale de Control Intern, precum și Standardele Naționale de Audit Intern se referă la sectorul public, însă ele pot fi utilizate și pentru entitățile din sectorul privat [11,12].

În generalizarea diverselor idei cu privire la definirea controlului intern, am utilizat prevederile noii variante a Legii Republicii Moldova privind contabilitatea și raportarea financiară. Spre deosebire de celelalte acte legislative și normative și de legea precedentă a contabilității, definiția controlului intern nu este indicată, însă în punctul 8 al articolului 23 (c) se menționează că „*raportul conducerii entității de interes public ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată cuprinde un capitol privind guvernarea corporativă, care trebuie să conțină informații privind sistemul de control intern și de gestiune a riscului entității, în raport cu procesul de raportare financiară*”. Această afirmație are rolul de a demonstra concordanța reglementărilor naționale cu cele internaționale și, totodată, de a remarca obligativitatea prezentării informației cu privire la controlul intern și gestiunea riscului în raportul conducerii, respectiv în raportul anual. Un alt moment ce necesită a fi remarcat ține de faptul că în Legea contabilității noțiunea de control de gestiune nu a fost evidențiată, fapt ce ne determină să subliniem valoarea sistemică a controlului, iar controlul de gestiune devine o componentă a acestui sistem. Deși în multe țări controlul intern este considerat echivalent cu cel de gestiune, totuși susținem abordarea sistemică a controlului [13,14].

**Abordări teoretice cu privire la controlul intern.** Tratarea sistemică a controlului, în ultima perioadă, reprezintă răspunsul la diversele întrebări apărute în legătură cu denumirea și definirea acestuia. Timp de câteva secole, controlul a fost cercetat alături de contabilitate, fiind apreciat drept „*control contabil*”, ulterior ca etapă în auditul financiar (extern), iar în ultimii 15 ani a căpătat noi dimensiuni ca urmare a prevederilor

Legii SOX [15] și ale Comitetului de Sponsorizare a Organizațiilor Comisiei Treadway (COSO) [16]. R.Brown (1962), potrivit operei lui L.Dicksee *Audit* (publicată în 1892 și 1905), a evidențiat diferențe între nerecunoașterea și recunoașterea, într-o manieră moderată, a controlului intern. În studiul său, L.Dicksee nu a utilizat nemijlocit termenul de control intern, ci în explicarea scopului și a obiectivelor auditului a utilizat următoarele trei elemente: „*descoperirea fraudelor, a erorilor tehnice și a erorilor intenționate*” specifice controlului intern. Peste aproape un secol, Simons (1995) vorbește despre *control*, în general, referindu-se la mecanismele de control formale și informale și despre *sistemul de control intern* cu referire la „*procedurile manageriale și sistemul informațional fixat în mod formal pentru a menține sau modifica structurile în cadrul entității*”. În Figura 1 este demonstrată poziția sistemului de control intern în cadrul entității, potrivit viziunii lui Simons (1995) [5, p.16].



**Fig.1.** Interdependența dintre controlul strategic, controlul de gestiune și controlul intern.

Sursa: [5, p.24 ].

După cum se observă din Figura 1, domeniul de cercetare al controlului, potrivit lui Simons (1995), include mediul intern și extern necesar luării deciziilor manageriale. În timp ce pentru asigurarea unor informații fiabile în rapoartele interne și externe ale entității, controlul este abordat din perspectiva controlului intern. Consultând Dicționarul Explicativ al Limbii Române cu privire la noțiunea „*sistem*” a fost găsit răspunsul la întrebarea legată de problematica controlului. Din această perspectivă, sistemul include ansamblul de elemente dependente între ele, formând un tot organizat, care face ca o activitate să funcționeze potrivit scopului urmărit [5, p.24; 17]. Sistemul de control are rolul de a îmbina controlul strategic și cel managerial utilizat în luarea deciziilor pe parcursul perioadei de gestiune. La sfârșitul perioadei de gestiune acesta are rolul de a asigura prezentarea informațiilor cu privire la situația și mișcarea patrimoniului entității în raportul anual al administratorului. După cum se observă, abordarea sistemică include mai multe laturi ale controlului. Totuși, denumirea „*sistemul controlului intern*” generează o serie de ambiguități; spre exemplu, analiza strategiilor prevede și evaluarea mediului extern, și nu doar a celui intern. În cele din urmă, considerăm că denumirea „*sistemul de control al entității*” este mai adecvată pentru această situație.

**Metodologia de cercetare:** Introducerea noilor idei sau concepte impune cercetătorul să le testeze și valideze prin intermediul instrumentelor specifice metologiei de cercetare. Scopul acestui articol este de a prezenta rezultatele unei cercetări efectuate în domeniul controlului intern. Modelul teoretico-conceptual propriu sistemului de control intern al entității (Fig.2) a fost elaborat prin utilizarea preponderentă a metodelor calitative și, îndeosebi, prin analiza de conținut conceptuală a diverselor acte legislative și normative, precum și a diverselor surse bibliografice din domeniu. Metodele cantitative au stat la baza elaborării celor două modele aplicative de control prezentate în figurile 4 și 5. Întrebările din chestionarul statistic adresat managementului de top din cadrul entităților din Republica Moldova și din România au avut rolul de a afla opinia practicienilor în legătură cu situația și necesitatea introducerii procedurilor de control intern. De asemenea, au fost analizate și cele 39 de rapoarte anuale, culese de pe pagina Web a Bursei de Valori București, ce conțin informații despre modul de organizare și funcționare a controlului intern în cadrul entităților incluse în segmentul principal.

**Rezultatele cercetării.** Cercetarea evoluției controlului din antichitate și până în prezent a demonstrat importanța influenței acestuia asupra performanței entității. Diversele surse bibliografice de specialitate sugerează că această formă de control furnizează managerilor și angajaților informații utile și necesare pentru conducerea entității. Începând cu secolul al XX-lea, controlul poate fi considerat drept disciplină științifică cu abordare pragmatică, prin faptul că ajută managerii la realizarea strategiilor. Caracterul de eficiență, eficacitate și economicitate se referă la raritatea resurselor ce trebuie combinate în așa fel, încât să permită realizarea obiecti-

velor. De-a lungul anilor, în literatura de specialitate a fost remarcată aceeași problemă – tratarea controlului sub diverse aspecte [18, p.23-26]. De multe ori, informația dintr-o sursă intră în contradicție cu cea din altă sursă. Informația din Figura 2 are rolul de a desluși dificultățile apărute în cercetarea teoretică a elementelor controlului.

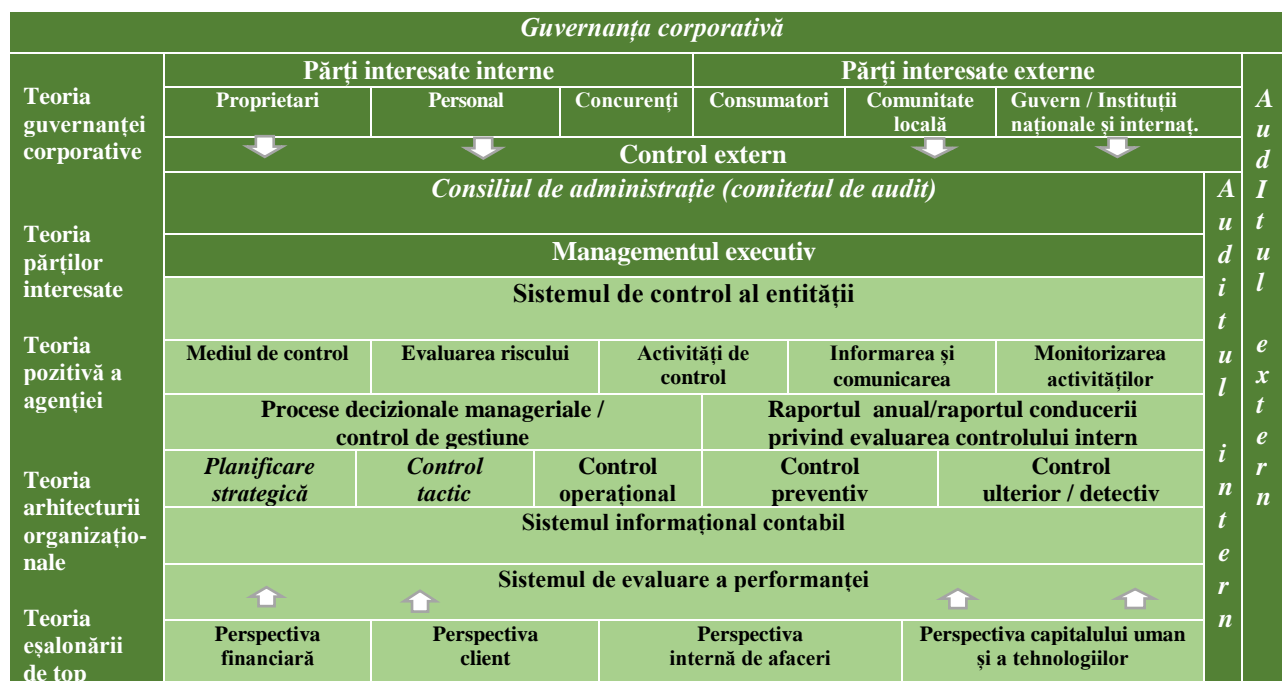


Fig.2. Structura modelului teoretic propriu sistemului de control intern al entității.

Sursa: elaborată de autor în baza [19, p.515; 20–25].

După cum se observă din Figura 2, *guvernanța corporativă* reprezintă punctul de pornire în cercetarea elementelor teoretice, specifice controlului. Teoria guvernanței corporative a semnalizat, pentru prima dată, problemele legate de divergența intereselor managementului executiv și cele ale acționarilor [19,20]. Codul de guvernanță corporativă al entității (cod) ține de latura reglementativă și se elaborează în baza prevederilor celui din cadrul bursei de valori al țării unde își are sediul juridic entitatea, respectiv Codul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD) și o serie de alte coduri din cadrul *Institutului European de Guvernanță Corporativă* [26]. În același timp, ele sunt importante din perspectiva stabilirii structurii organizatorice, drepturilor și obligațiilor managementului de top.

Implicațiile guvernanței corporative asupra controlului se observă în cadrul nivelului superior al modelului, marcat în Figura 2 cu o culoare mai pronunțată. În același timp, în urma analizei de conținut a celor 79 de Coduri din diverse țări, prezentate pe pagina Web a *Institutului European de Guvernanță Corporativă*, au rezultat categoriile din Figura 3.

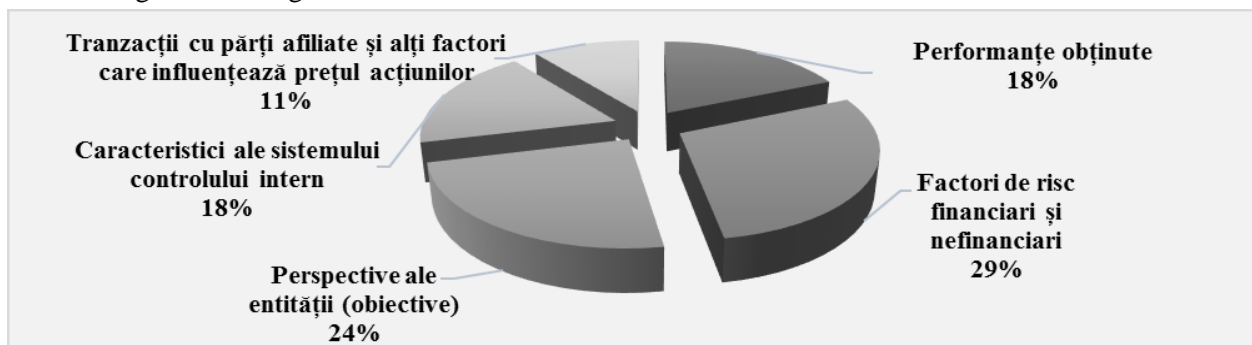


Fig.3. Elementele raportului anual din perspectiva *Codurilor de Guvernanță Corporativă*.

Sursa: elaborată de autor în baza [26].

Informația din Figura 3 demonstrează complexitatea informației ce urmează a fi prezentată în raportul anual. Aceasta trebuie să includă informații atât de natură financiară, cât și nefinanciară, din perspectiva evaluării riscului. Controlul intern se află pe aceeași poziție cu performanța financiară și nefinanciară, fapt ce demonstrează necesitatea existenței unei corelații dintre aceste două sisteme. Perspectivile companiei se referă la strategiile manageriale și la obiectivele necesare în realizarea acestora. Categoriile din această figură sunt rezultatul sintetizării informației cu caracter reglementativ; dacă e să le comparăm cu abordările teoretico-conceptuale din Figura 2, se observă prezența aceluiași componente.

Deși analiza reglementărilor naționale și internaționale se referă la partea aplicativă a unei cercetări, nu trebuie neglijat faptul că ele sunt rezultatul cercetărilor științifice realizate anterior. În acest sens, *teoria părților interesate* este un concept mai nou; totuși, din perspectiva controlului, se referă la *părțile* care pot afecta sau pot fi afectate de realizarea obiectivelor entității (Fig.2) [21,25]. *Teoria pozitivă a agenției* a fost concepută drept o teorie de coordonare și control, punând accent pe comportamentul organizațional și pe raționalitatea managerială [22,24]. Potrivit *teoriei eșalonării de top*, managementul creează structuri cognitive în funcție de propriile experiențe anterioare și în baza unor idei strategice bine structurate [23, p.198].

*Auditul extern* (Fig.2) se referă la acțiunile profesioniștilor contabili din afara entității, realizate în scopul de a asigura părțile interesate că datele din situațiile financiare reflectă, în mod fidel, realitatea economică prezentată în baza reglementărilor specifice. *Comitetul de audit* a fost inclus în paranteze din perspectiva ideii că, de regulă, raportul de audit se prezintă consiliului de administrație prin intermediul acestui comitet care trebuie să includă specialiști din domeniul financiar-contabil [9]. La același nivel se află și *controlul extern* care reprezintă verificările inopinate, realizate din partea instituțiilor publice. *Auditul intern* este o funcție ce face parte din mediul intern al entității, se supune direct consiliului de administrație și are rolul de a aduce o valoare adăugată entității [12]. În cele din urmă, dorim să precizăm că obiecțiile rezultate în urma realizării controlului extern sunt obligatorii de a fi respectate, dar recomandările auditorilor financiari și interni se execută în funcție de judecata profesională a conducerii entității.

Culoarea mai puțin pronunțată din Figura 2 marchează elementele sistemului de control al entității. Abordarea sistemică a controlului a fost demonstrată prin examinarea reglementărilor naționale și internaționale, precum și ținându-se cont de părerea diverșilor cercetători în domeniu (Fig.1). Opiniile proprii cu privire la situația actuală a controlului în cadrul entității sunt generalizate în figurile 2, 4 și 5. Informația din Figura 2 prezintă, în mod sintetic, structura și elementele necesare de apreciat drept componente teoretico-conceptuale ale sistemului de control al entității. În Figura 4 este prezentat un model de control, aplicat în luarea deciziilor manageriale pe parcursul perioadei de gestiune, denumit *control de gestiune*. Abordarea pragmatică a sistemului de control, din punctul de vedere al prezentării la sfârșitul perioadei în raportul anual, este prezentată în Figura 5.

Sistemul informațional contabil este comun atât pentru controlul intern, cât și pentru controlul de gestiune, deoarece contabilitatea are un rol important în furnizarea informației necesare luării deciziilor și prezentării acestora în raportul anual [27, p.27-28; 8]. Sistemul de evaluare a performanței, la fel ca cel contabil, este comun în ambele situații și are rolul de a evalua rezultatele activității conducerii și angajaților prin intermediul performanței financiare și nefinanciare prezentate prin intermediul tabloului de bord [28, p.642; 29].

**Elementele pragmatice ale modelului controlului de gestiune.** Abordarea sistemică a controlului este determinată de cele două direcții de investigare. Prima latură a sistemului de control al entității se referă la procesul decizional. În scopul extinderii acestei laturi, a fost conceput un model (Fig.4) cu privire la controlul de gestiune.

După cum se observă din Figura 4, culoarea mai puțin pronunțată marchează elementele sistemului de control de gestiune, iar culoarea mai pronunțată semnifică autoritățile care evaluează eficiența funcționării acestui sistem. Guvernanța corporativă reprezintă punctul de pornire, fiind reprezentată de consiliul de administrație, de audit și de managementul executiv. *Consiliul de administrație* are rolul de a supraveghea acțiunile privind proiectarea și implementarea proceselor de control, instituite cu scopul protejării intereselor acționarilor și ale altor părți interesate. *Auditul intern* are rolul de a verifica legalitatea și realitatea acelor procese și de a raporta consiliului de administrație. *Auditul extern* este împuternicit de consiliul de administrație și raportează rezultatele activității sale comitetului de audit, fiind rezultatul reglementărilor și al concepției de dezvoltare sustenabilă. *Managementul executiv* proiectează și implementează procedee de control în vederea optimizării performanței entității.

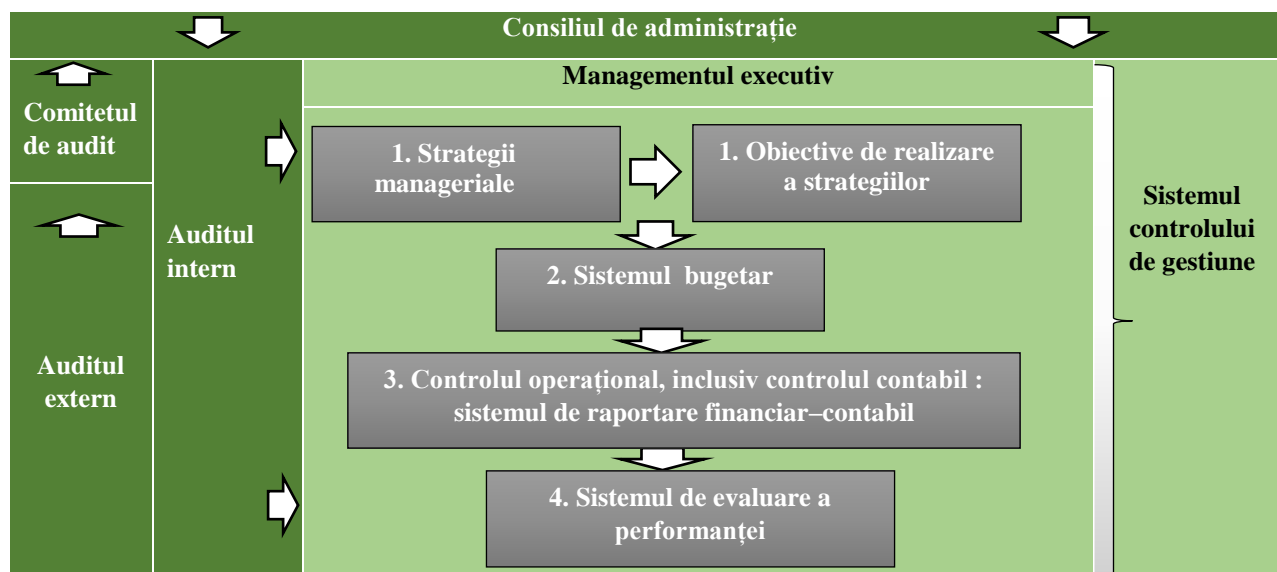


Fig.4. Etapele modelului controlului de gestiune necesar în procesul decizional.

Sursa: elaborată de autor [18, p.161].

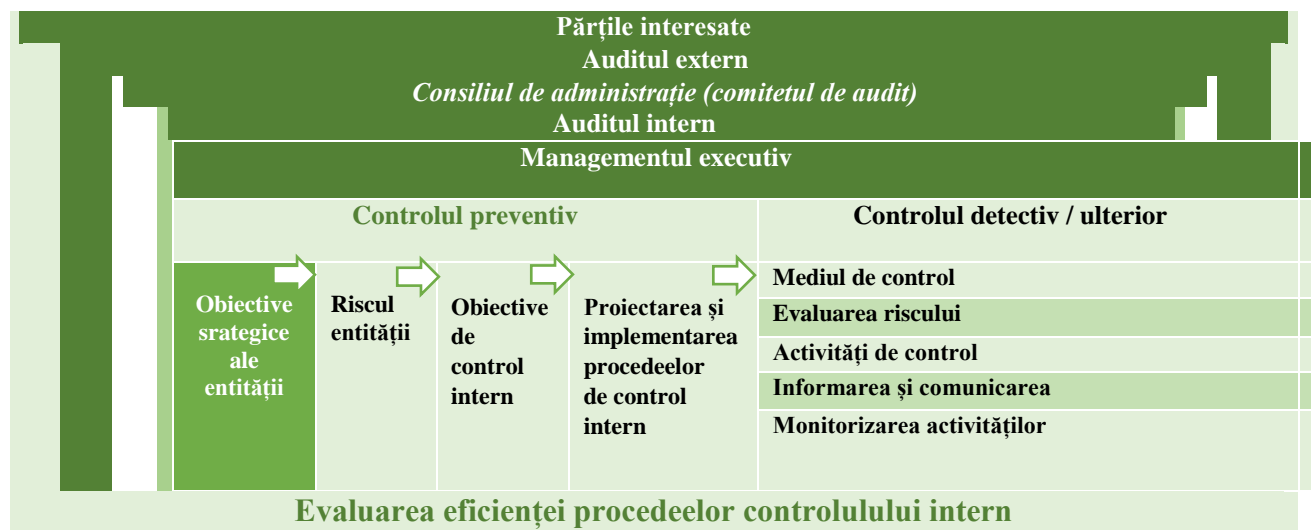
Punctul de reper al modelului de control propriu-zis îl reprezintă obiectivele generale ale entității corelate cu strategiile manageriale. Logica realizării mecanismelor de control, proprii modelului din Figura 4, a fost organizată în funcție de nivelurile de control, după R.Anthony. *Planificarea strategică* (Fig.2,4), în calitate de primă etapă, a fost argumentată că reprezintă procesul prin care se decid obiectivele entității, modificările acestora și alocarea resurselor necesare în realizarea strategiilor. Sistemul bugetar se referă la cel de-al doilea nivel și include bugetele statice și cele flexibile pe care entitatea le stabilește în baza obiectivelor strategice. Astfel, bugetul constituie ultima etapă a planificării și prima etapă a controlului, iar *controlul bugetar* reprezintă unul dintre cele mai utilizate instrumente ale *controlului tactic*. Al treilea nivel se referă la *controlul operațional* care este preocupat, în special, de activitățile zilnice, având drept scop punerea în aplicare a planurilor strategice [31, p.155]. Caracterul financiar-contabil atribuit controlului operațional are la bază ideea că evaluarea gradului de realizare a obiectivelor curente se face prin intermediul raportărilor furnizate de contabilitate. În același timp, contabilitatea oferă controlului de gestiune un set de instrumente deosebit de importante în procesul de luare a deciziilor, cum ar fi: metoda standard-cost, metodele ABC/ABM, costurile raționale și analiza cost-volum-profit [18].

Sistemul de evaluare a performanței reprezintă ultima etapă a controlului (Fig.4) și se realizează, în mare parte, în baza raportărilor financiar-contabile din etapa anterioară, precum și a altor documente specifice [18,28,29]. Menționăm că această formă de control nu este inclusă în modelul de control al lui R.Anthony, iar în Figura 2 este proprie ambelor direcții ale controlului, datorită semnificației sale. Instituit cu scopul de a reduce gradul de descentralizare, acest sistem oferă autonomie persoanelor implicate în procesul decizional și pune accent pe calitate, inovare și flexibilitate.

**Elementele pragmatice ale modelului controlului intern.** Cea de-a doua latură a sistemului de control se referă la cercetarea controlului din perspectiva raportării financiare și a integrității patrimoniului ce are ca finalitate raportul conducerii cu privire la structura procedeele de control, pe care managementul executiv trebuie să le includă în raportul anual. După cum rezultă chiar din definiție, acest gen de control este rezultatul diverselor reglementări, inclusiv al Legii Contabilității și raportării financiare a Republicii Moldova. Astfel, în proiectarea și implementarea acestor procedee, conducerea are la bază cele trei categorii de obiective: operaționale, de raportare și de conformitate [6, p.23]. Aceste categorii sunt preluate din Cadrul Conceptual COSO și trebuie să corespundă obiectivelor entității.

Examinarea prevederilor standardelor de audit financiar, respectiv ISA 720 *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate* cu privire la această problemă, demonstrează aceeași perspectivă. Astfel, se menționează că raportul anual conține „*informații privind activitățile entității, rezultatele financiare și poziția financiară a entității*”. Cu alte cuvinte, acest raport, pe

lângă situațiile financiare și raportul auditorului, trebuie să conțină și alte informații de natură financiară și ne-financiară. Iar *raportul de evaluare a controlului intern și a riscului* face parte din categoria altor informații necesare de inclus în acest raport [9]. Figura 5 are rolul de a ghida managementul executiv în completarea acestei părți a raportului anual.



**Fig.5.** Etapele modelului utilizat în evaluarea eficienței controlului intern.

*Sursa:* elaborată de autor în baza [32,6,9,11,16].

După cum se observă din Figura 5, controlul intern este un element al guvernantei corporative, fapt pentru care se supraveghează de consiliul de administrație prin intermediul verificărilor auditului financiar și a celui intern, respectiv a comitetului de audit. Evaluarea controlului intern al entității se realizează în două etape. Prima etapă ține de controlul preventiv (Fig.5) și are același punct de pornire ca și sistemul de gestiune a riscului entității – strategiile și obiectivele entității (Fig.4). Astfel, în rezultatul evaluării evenimentelor cu influență negativă, se selectează doar acelea cu o probabilitate ridicată de realizare și impact asupra obiectivelor entității. Procedeele de control intern se stabilesc în funcție de riscul inerent, determinate în baza probabilității mari de realizare a evenimentelor viitoare cu impact negativ. Riscul rezidual reflectă acel nivel probabil al riscului care rămâne în urma implementării procedeeelor controlului intern. După cum se observă, procesele de evaluare a riscului cu cele ale controlului intern se efectuează într-o strânsă corelație și de aceea se prezintă în raportul anual împreună [32,11].

De regulă, pe parcursul perioadei de gestiune și, respectiv, la sfârșit, conducerea entității realizează acțiuni de evaluare a eficienței controlului intern. Această evaluare poate fi realizată în diverse modalități. Cadrul conceptual COSO și Standardele de Control Intern recomandă elaborarea unui chestionar în baza celor 17 principii de control [6]. Rezultatele evaluării se prezintă în raportul anual, iar structura acestuia nu are o formă standardizată. Există și entități care prezintă acest raport în doar câteva fraze, dar acest element nu poate reprezenta un justificativ care te determină să afirmi că sistemul de control al entității este inefficient [33].

### Concluzii

Conducerea entității trebuie să promoveze un mediu de control favorabil prin politici active în domeniul guvernantei corporative sustenabile, gestiunii riscului și al controlului intern. Managementul executiv este responsabil pentru proiectarea, implementarea și evaluarea sistemului de control al entității, sub supravegherea consiliului de administrație. Abordarea sistemică a controlului a apărut în rezultatul dilemelor legate de denumire și include latura decizională și, respectiv, evaluarea eficienței procedeeelor de control. Deși denumirea poate să difere de la o țară la alta, considerăm important ca denumirea raportului conducerii, prezentat în raportul anual, să țină cont de specificul reglementărilor din țara din care face parte.

În baza modelelor de control a fost demonstrat că punctul de reper în proiectarea sistemului de control al entității îl reprezintă obiectivele generale, corelate cu strategiile entității. Latura decizională a controlului se referă la controlul de gestiune, utilizat în cursul perioadei de gestiune și include sistemul bugetar, inclusiv

bugetele statice și cele flexibile pe care entitatea le stabilește în baza strategiilor și obiectivelor. Caracterul financiar-contabil atribuit controlului operațional are la bază ideea că evaluarea gradului de realizare a obiectivelor curente se poate face prin intermediul raportărilor furnizate de contabilitate. Sistemul de evaluare a performanței este ultima etapă a controlului de gestiune și reflectă rezultatul direcțiilor actuale de cercetare în domeniu.

Cea de-a doua latură se referă la raportul conducerii, care trebuie să prezinte, în raportul anual, informații cu privire la eficiența procedeele de control în cadrul entității. Prima etapă ține de controlul preventiv, iar procedeele controlului intern se proiectează în funcție de riscul inerent. Riscul rezidual reflectă acel nivel probabil al riscului, care rămâne în urma implementării acestor procedee. Procesele de evaluare a riscului și ale controlului intern se efectuează într-o strânsă corelație, fapt pentru care trebuie îmbinate în raportul anual. Controlul ulterior urmărește evaluarea eficienței acelor procedee și se realizează prin diverse modalități, inclusiv chestionarul stabilit în baza celor 17 principii de control, specifice cadrului conceptual COSO. Rezultatele evaluării se prezintă în raportul anual, iar structura acestuia nu are o formă standardizată.

Demersul de cercetare în cadrul acestui articol a fost axat pe calitatea și utilitatea procedeele de control intern. Acestea trebuie proiectate și implementate nu pentru o cauză formală de a fi incluse în rapoartele anuale, ci pentru a funcționa în realitate și a aduce o valoare adăugată entității. Fiecare proces trebuie să fie documentat, evaluat, dacă nu a înregistrat rezultatele așteptate sau necesită resurse excesive, trebuie modificat. Susținem ideea că informația din raportul conducerii cu privire la sistemul de control al entității nu trebuie să aibă o formă standardizată, structura acestuia diferă de la o entitate la altă. În mod obligatoriu trebuie să conțină informații din care să rezulte că datele din situațiile financiare sunt credibile, operațiunile economice ale acesteia sunt eficiente și eficace și sunt reflectate și prezentate în conformitate cu reglementările aplicabile.

#### Referințe:

1. ȚURCANU, V. *Calculația costurilor*: lucrare didactică. Chișinău: ASEM, 2001. 115 p.
2. ȚURCANU, V., MIHAILA, S. *Contabilitate de gestiune & Control de gestiune* (în industria prelucrătoare). Chișinău: ASEM, 2015. 231 p.
3. BAJAN, M. Abordări științifice privind definiția contabilității de gestiune. În: *Studia Universitatis Moldaviae. Seria Științe exacte și economice*, 2016, nr.2(92), p.132-137.
4. CAPPELLETTI, L., PHILIPPE BARON, Ph., DESMAISON, G., RIBIOLLET, F. *Contrôle de gestion*. © Dunod, Paris, 2014. 440 p.
5. PFISTER, J., *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control*. Physica-Verlag Berlin Heideberg, 2009. 245 p.
6. JILL, A. COSO's Internal Control-Integrated Framework. In: *The CPA Journal*, october 2013, New York State Society, 30 p.
7. Directiva privind situațiile financiare anuale, nr.2013/34/UE, a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32013L0034>
8. Global Management Accounting Principles, december 2015. <http://www.cimaglobal.com/Documents/Employer%20docs/web%20pages%202016/global-management-accounting-principles.pdf>
9. *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 Financiară din România (CAFR) în decembrie 2016. [http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2015%20IAASB%20Manual%20-%20Volumul%201%20RO\\_2016\\_final.pdf](http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2015%20IAASB%20Manual%20-%20Volumul%201%20RO_2016_final.pdf)
10. 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>
11. Standarde Naționale de Control Intern în sectorul public, nr.189 din 05.11.2015. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2015, nr.332-339. <http://lex.justice.md/md/362172/>
12. Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, © Institutul Auditorilor Interni, revizuit octombrie 2016. <https://na.theiaa.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Romanian.pdf>
13. Legea contabilității, nr.113-XVI din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007, nr.90-93/399.
14. Legea contabilității și raportării financiare, nr.287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2018, nr.1-6.
15. Sarbanes-Oxley Act of 2002 Corporate Responsibility. Public Law 107–204, Be it enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled, July 30, 2002, 107th Congress.
16. MCNALLY, J.S. *The 2013 COSO Framework & Sox Compliance*. Copyright © 2013, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 8 p.



17. *Dicționar explicativ al limbii române*. <https://dexonline.ro/> (2018).
18. BÎRCĂ, A. *Controlul de gestiune în optimizarea performanței entității*. Iași: Tipo Moldova, 2017. 220 p.
19. BERLE, A., MEANS, C. *The Modern Corporation and Private Property*. New York: MacMillan, 1932, p.514-516.
20. CHARREAUX, G., *Les théories de la gouvernance: de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux*", cahier de recherche du Fargo Dijon n°10140101, 2004.
21. HERREMANS, I.M., NAZARI, J.A., MAHMOUDIAN, F. Stakeholder Relationships, Engagement, and Sustainability Reporting. In: *Journal of Business Ethics 138*, Springer Science+Business Media Dordrecht, 2016, p.417–435.
22. CHARREAUX, G. *La théorie positive de l'agence: positionnement et apports*, Université de Bourgogne, Latec, Décembre 1999, <http://www.sietmanagement.fr/wp-content/uploads/2018/01/AgenceCharreaux.pdf>
23. HAMBRICK, D., MASON, P. Upper Echelons: The Organization as a Reflection of Its Top Managers. In: *Academy of Management Review*, 1984, vol.9, no.2, p.193-206.
24. FAMA, E.F. Agency Problems and the Theory of the Firm. În: *Journal of Political Economy* 88 (2), 1980, p.288-307.
25. HEATH, J., NORMAN, W. Stakeholder Theory, Corporate Governance and Public Management: What can the History of State-Run Enterprises Teach us in the Post-Enron era? In: *Journal of Business Ethics*, © 2004 Kluwer Academic Publishers, p.247-265.
26. European Corporate Governance Institute, [http://www.ecgi.org/codes/all\\_codes.php](http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php) -
27. COKINS, G. Top 7 Trends in Management Accounting. Part 2. Management Accounting. January, 2014. In: *Strategic finance*, p.41-47.
28. BOISSELIER, P., CHALENÇON, L., DORIOL D., JARDIN, P., MARD, Y., MAYRHOFER U. *Contrôle de gestion*. Magnard-Vuibert-Août, 2013. 665 p.
29. KAPLAN R., NORTON D. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*, Copyright© 1996 by the President and Fellows of Harvard College. 323 p.
30. BOUQUIN, H. *Les fondements du contrôle de gestion*. Éditeur: Presses Universitaires de France 2011 (4e éd.). 128 p.
31. Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, 2008, P5 Advanced performance management, Published by: Kaplan Publishing UK Unit 2 The Business Centre Molly Millars Lane Wokingham Berkshire RG41 2QZ.
32. Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) and the World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), februarie 2018.
33. SANTANU, M., BIKKI, J., MAHMUD, H. Internal Control Weaknesses and Accounting Conservatism: Evidence From the Post-Sarbanes-Oxley Period. In: *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 2013, no.28(2), p.152-191.

**Date despre autor:**

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

**E-mail:** aliona.birca@ase.md

*Prezentat la 20.02.2020*