

INSTRUMENTELE CONTABILITĂȚII UTILIZATE ÎN ORGANIZAREA CONTROLULUI INTERN AL ENTITĂȚII

CZU: 657.6:657.3

BÎRCĂ Aliona¹, ARNĂUT Ecaterina²

¹Academia de Studii Economice a Moldovei, Republica Moldova

²S.A. Floare Carpet, Republica Moldova

E-mail: ¹aliona.birca@ase.md, ²catearnaut@gmail.com

Abstract. *The practical approach of internal control aims the implementation, by the executive management, of the most appropriate tools in ensuring the reliability of the information in the financial statements. Theoretical research consider equivalent the notions of internal control and the control system of the entity. They must be related to the elements of accounting and management control. Conceptual content analysis is used as a research method to find solutions to problems. The accounting tools are used in this approach to demonstrate that the structure of internal control procedures must combine the theoretical and practical aspects of these issues, at the same time it is necessary to take into account the general and particular objectives of internal control.*

Keywords: internal control, accounting control, management control, internal accounting control procedures

JEL Classifications: M41, M42, M49

Introducere

Controlul în calitate de procedeu a fost depistat încă din antichitate, însă structura acestuia a evoluat substanțial de la o perioadă la alta. Legea Sarbanes-Oxley a determinat importante schimbări în ultima perioadă la scară mondială, obligând managementul executiv să raporteze aceste procedee în raportul conducerii. Sub aspect pragmatic, controlul este o funcție a conducerii executive, asociată cu activitatea de inovație ce le permite acestora să coordoneze activitățile în procesul de realizare a obiectivelor strategice. Totuși, indiferent de modul de abordare, teoretic sau pragmatic, controlul intern se confruntă cu diverse probleme. În aceste condiții, cercetările se orientează spre noua dimensiune ce trebuie ajustată, deoarece sensul general al termenului de control intern nu corespunde sensului său real ce rezultă din aplicarea Cadrului Integrat COSO și a ghidului privind Principiile globale ale managementului contabil. Aspectul contabil al acestei cercetări rezidă în căutarea soluțiilor pentru documentarea fiecărui procedeu al controlului intern divizat pe obiective și etape de realizare.

Aspectele teoretice ale controlului din perspectiva contabilității

Anumite relații dintre control și contabilitate au fost atestate din cele mai vechi timpuri, I. Sokolov în analiza lucrării lui F. Beste menționează: *contabilitatea trebuie să fie știința controlului activității economice* [19, p. 58]. Astfel, se observă o realizare concomitentă a instrumentelor contabilității și ale controlului cu referire la perfectarea documentară a fiecărui fapt economic, evaluarea și identificarea lui, dubla înregistrare, inventarierea, balanța de verificare și bilanțul. Prin unificarea acestor mecanisme ale metodei contabilității are loc contabilizarea și controlul fiecărei tranzacții economice. În cercetarea rolului sistemului de control în asigurarea procesului decizional, S. Mihaila și M. Bajan au utilizat procedeele actuale ale metodei contabilității în analiza eficienței funcției de control: *documentația, inventarierea, evaluarea, calculația, contul contabil, dubla înregistrare, bilanțul și balanța de verificare* [15, p. 120]. Elementele respective demonstrează legăturile temeinice dintre contabilitate și control și implicațiile acestora în prelucrarea informației în cadrul entității.

Mențiunile anterioare demonstrează legăturile dintre contabilitate și control, însă complexitatea acestuia determină existența mai multor noțiuni specifice controlului cu un conținut diferit de la o sursă la alta. Deși în unele surse noțiunile de control contabil și control intern nu sunt diferențiate, totuși în prezentul demers elementele controlului contabil se realizează numai în legătură ce cele ale controlului intern (fig. 1).

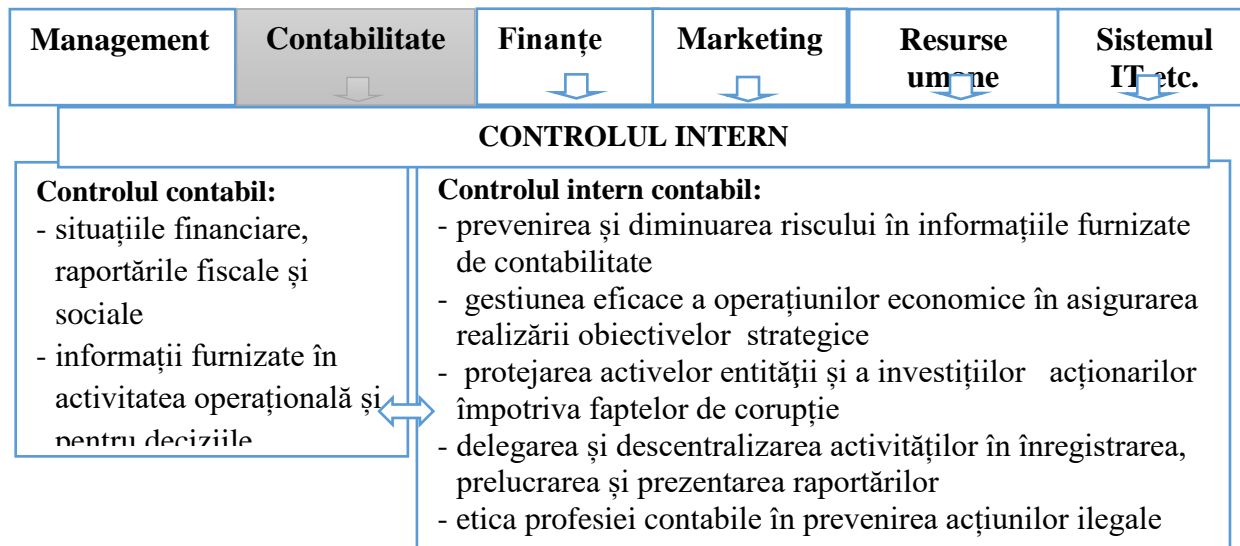


Fig. 1. Controlul intern contabil și direcțiile sale

Sursa: Elaborată de autor în baza [13]

După cum rezultă din figura 1, controlul este o funcție a contabilității, dar, în același timp, și o funcție a finanțelor, a managementului, precum și a altor științe. Astfel, cele două direcții ale controlului intern din figură (controlul contabil și controlul intern contabil) sunt valabile și pentru celelalte domenii cu referire la management, finanțe, marketing etc. Însă, noi am ales latura contabilă a controlului intern, deoarece cea mai mare parte a informațiilor din rapoarte sunt furnizate de contabilitate.

Cele două laturi cu referire la controlul contabil și controlul intern contabil reprezintă una din soluțiile date pentru problemele de cercetare în legătură cu apartenența controlului intern. Spre exemplu, **inventarierea** este un element al contabilității sau a controlului intern? În acest sens, a fost examinat Regulamentul privind inventarierea nr. 60 din 29.05.2012, unde aceasta este definită *drept un procedeu de control și autentificare documentară a existenței elementelor de activ și datorii în expresie cantitativ-valorică sau numai valorică, după caz, care aparțin și/sau se află în gestiunea temporară a entității la data efectuării acesteia* [17], [11]. Prin urmare, implicațiile directe ale contabilității se referă la contabilizarea rezultatelor inventarierii, însă reprezintă și un element al *controlului contabil* prin faptul că face parte din etapele lucrărilor premergătoare la întocmirea situațiilor financiare. Inventarierea este un element și al *controlului intern* prin faptul că reprezintă o măsură suplimentară de control instituită de managementul executiv pentru a asigura integritatea activelor și respectiv prevenirea și diminuarea unor riscuri ale entității. În această ordine de idei, inventarierea este un instrument al controlului intern și al controlului contabil însă se diferențiază prin direcțiile abordate.

Pe lângă faptul că deseori de confundă controlul intern cu elementele controlului contabil, există o altă categorie de cercetători care apreciază controlul intern echivalent controlului de gestiune. La nivel național, după anii 1990, situația este puțin diferită, spre exemplu, în anul 2019 în Catalogul Partajat al Bibliotecilor Universitare din R. Moldova au fost înregistrate 278 surse bibliografice în domeniul controlului intern, 131 în domeniul controlului de gestiune și

34 în domeniul sistemului de control. În domeniul controlului intern, dacă excludem lucrările autorilor străini și ale autorilor acestui articol, atunci au fost înregistrate următoarele rezultate divizate în următoarele direcții: *control intern și audit intern* - 15 surse, *control intern și audit extern* - 9 surse, *control intern și audit în instituțiile publice* - 15 surse, *control intern și audit în instituțiile financiar bancare* - 10 surse, *control intern și contabilitate* - 3 surse, *control intern (diverse sectoare)* - 22 surse. Astfel, din cele 278 de surse bibliografice, numai 74 aparțin autorilor naționali, iar cele mai puține cercetări au fost realizate în domeniul controlului intern contabil. Astfel, acest domeniu există, însă este foarte puțin investigat de cercetătorii autohtoni.

În ceea ce privește cele 131 surse bibliografice în domeniul controlului de gestiune (managerial), cea mai mare parte aparțin autorilor naționali și tratează problemele de cercetare din perspectiva contabilității de gestiune (manageriale), a controlului bugetar și a performanței. Prof. univ. V. Țurcanu a fost printre primii cercetători naționali care a evidențiat problema necesității modificării direcțiilor de cercetare a contabilității de gestiune prin lucrarea „*Calculația costurilor*“ [24]. Astfel, controlul de gestiune a înregistrat noi dimensiuni și nu mai poate fi apreciat drept echivalentul controlului bugetar. La nivel internațional, de cele mai multe ori, este abordat din perspectiva procesului decizional sau element al controlului intern - ceea ce nu suntem de acord.

În literatura de specialitate nu există limite clare de diferențiere între contabilitatea de gestiune și contabilitatea costurilor. *Contabilitatea de gestiune* furnizează informații managementului entității în asigurarea eficienței și eficacității operațiunilor economice. O bună parte din cercetători le consideră *interschimbabile*, iar alții utilizează o altă noțiune pentru a le unifica – *gestiunea costurilor* (cost management), însă acest termen nu este contabil. În această ordine de idei, precizăm că *contabilitatea costurilor* realizează legătura dintre contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune deoarece se referă atât la utilizatorii interni cât și externi și determină costul efectiv al produselor sau serviciilor în baza diverselor metode și principii IFRS, precum și a altor reglementări naționale. Susținem părerea lui D. Hansen, M. Mowen, L. Guan (2009) care apreciază că principalele laturi ale contabilității de gestiune sunt: 1) determinarea costurilor, 2) planificarea și controlul, 3) luarea deciziilor. Astfel, controlul de gestiune nu dispăre, după cum susțin unii autori, însă și-a lărgit considerabil aria de cercetare și nu ține numai de contabilitatea de gestiune, dar include toate științele gestiunii.

Aspectele practice ale controlului intern din perspectiva contabilității

În general, controlul intern trebuie să includă toate formele de control utilizate în cadrul entității. Schimbările actuale, de ordin reglementativ internațional, au generat o serie de probleme pentru cercetătorii în domeniu. Unul din obiectivele principale ale controlului intern constă în asigurarea fiabilității informației din rapoartele furnizate de entitate. Prin fiabilitatea unei informații se are în vedere capacitatea de a reda o imagine reală, adică completă, neutră și fără erori sau cât mai aproape de adevăr, a fenomenelor economice din cadrul unei entități. Astfel, se observă o neconcordanță între prevederile teoretice și practice ale controlului intern. Din punct de vedere practic, acesta vizează, de cele mai multe ori, informația din raportările financiare furnizate de entitate.

Totuși pentru a fi mai expliciti, începem cercetarea acestei probleme cu analiza conținutului obiectivelor controlului intern. *Obiectivele generale* sunt prezentate în figura 1 din perspectiva contabilității, însă cele particulare se referă la obiectivele operaționale, obiectivele de raportare și obiectivele de conformitate. Contabilitatea are implicații indirecte în realizarea *obiectivelor operaționale* și de *conformitate* și implicații directe în realizarea *obiectivelor de raportare* prin realizarea controalelor financiar – contabile, asigurarea utilizatorilor interni și externi cu informații fiabile.

Contabilitatea ne orientează spre cele două laturi ale sale: contabilitatea financiară și cea de gestiune. Contabilitatea financiară se concentrează pe procedeele și acțiunile controlului intern utilizate la întocmirea situațiilor financiare, iar contabilitatea de gestiune pune accent pe informația rațională furnizată procesului decizional. În vederea asigurării realizării obiectivelor de raportare ale controlului intern și a documentării acestora, în figura 2 se prezintă circuitul documentelor justificative elaborat în baza structurii organizatorice a unei entități autohtone. Această figură reprezintă una din soluțiile pentru necesitatea documentării procedeelelor controlului intern contabil. Riscul entității reprezintă punctul de plecare în elaborarea și revizuirea acestor procedee, iar direcțiile principale sunt: *documentarea, calculul și achitarea drepturilor salariale; întocmirea și prezentarea situațiilor financiare; furnizarea informației procesului decizional; atribuirea contactelor de vânzare-cumpărare; documentarea, calculul, achitarea și încasarea numerarului pentru achitarea creanțelor sau stingerea datoriilor; documentarea, calculul costului și furnizarea produselor fabricate etc.* Gradul de utilizare a acestora în practică este o mărime subiectivă care variază de la o entitate la alta.

Managementul contabil sau cel executiv trebuie să intervină în prevenirea faptelor de corupție prin divizarea: funcției de luare a deciziilor (aprobare), funcției de înregistrare (întocmire și arhivare), funcției de control (avizare). Aceste acțiuni contribuie, în mod indirect, la asigurarea integrității patrimoniului, gestiunii și raportării corecte a rezultatelor activității economico-financiare. Regulile ce trebuie respectate la divizarea responsabilităților se bazează pe următoarele reguli generale:

- **autorizare:** toate comenzile sunt autorizate, recepționările sunt validate de alte persoane, în ordinele de autorizare se precizează cantitatea, prețul și termenele, plățile sunt autorizate;
- **optimizare:** calitatea bunurilor procurate și livrate, termenul de plată, întârzierea înregistrărilor și a plăților confirmate prin amenzi, penalități, depășirea limitelor bugetare;
- **exhaustivitatea înregistrării operațiunilor economice:** evitarea omisiunii înregistrării de facturi fiscale, recepționarea bunurilor fără a fi înregistrate, neînregistrarea unor plăți sau încasări, omisiunile sau erorile în înregistrarea operațiunilor economice;
- **asigurarea realității operațiunilor economice:** verificarea achizițiilor și a vânzărilor înregistrate care nu au avut loc în realitate sau au fost incomplete, verificarea corectitudinii facturilor fiscale și a altor documente de importanță semnificativă, luarea măsurilor suplimentare.

În procesul de elaborare, revizuire și implementare a procedeelelor necesare asigurării realizării obiectivelor de raportare a controlului intern specifice contabilității financiare, nu este suficientă luarea în considerație a circuitului documentelor justificative. Deși, controlul contabil asigură informații exacte și obiective, prin intermediul contabilității sintetice, totuși, trebuie introduse măsuri suplimentare, prin controlul financiar-contabil, pentru protejarea integrității activelor și preîntâmpinarea actelor de corupție în cadrul entității. *Inventarierea* este unul din cele mai reprezentative momente de care trebuie să ținem cont la planificarea acțiunilor de control intern. Problemele de cercetare în acest domeniu se referă la faptul că inventarierea este una din etapele lucrărilor premergătoare la întocmirea situațiilor financiare [71] adică ține de controlul contabil și totodată trebuie să vizeze și obiectivele controlului intern. În această ordine de idei, se recomandă verificarea următoarelor elemente:

- graficul efectuării inventarierii;
- registru de evidență a formularelor cu regim special;
- regimul de funcționare a semnăturilor;
- documentele corespunzătoare privind confecționarea și distrugerea ștampilelor;
- situația certificatului de atribuire a seriei și diapazonul numerelor documentelor primare cu regim special ale entităților care dispun de sistem de imprimare automatizat;
- verificarea primelor și ultimelor documente legate de perioada inventarierii;

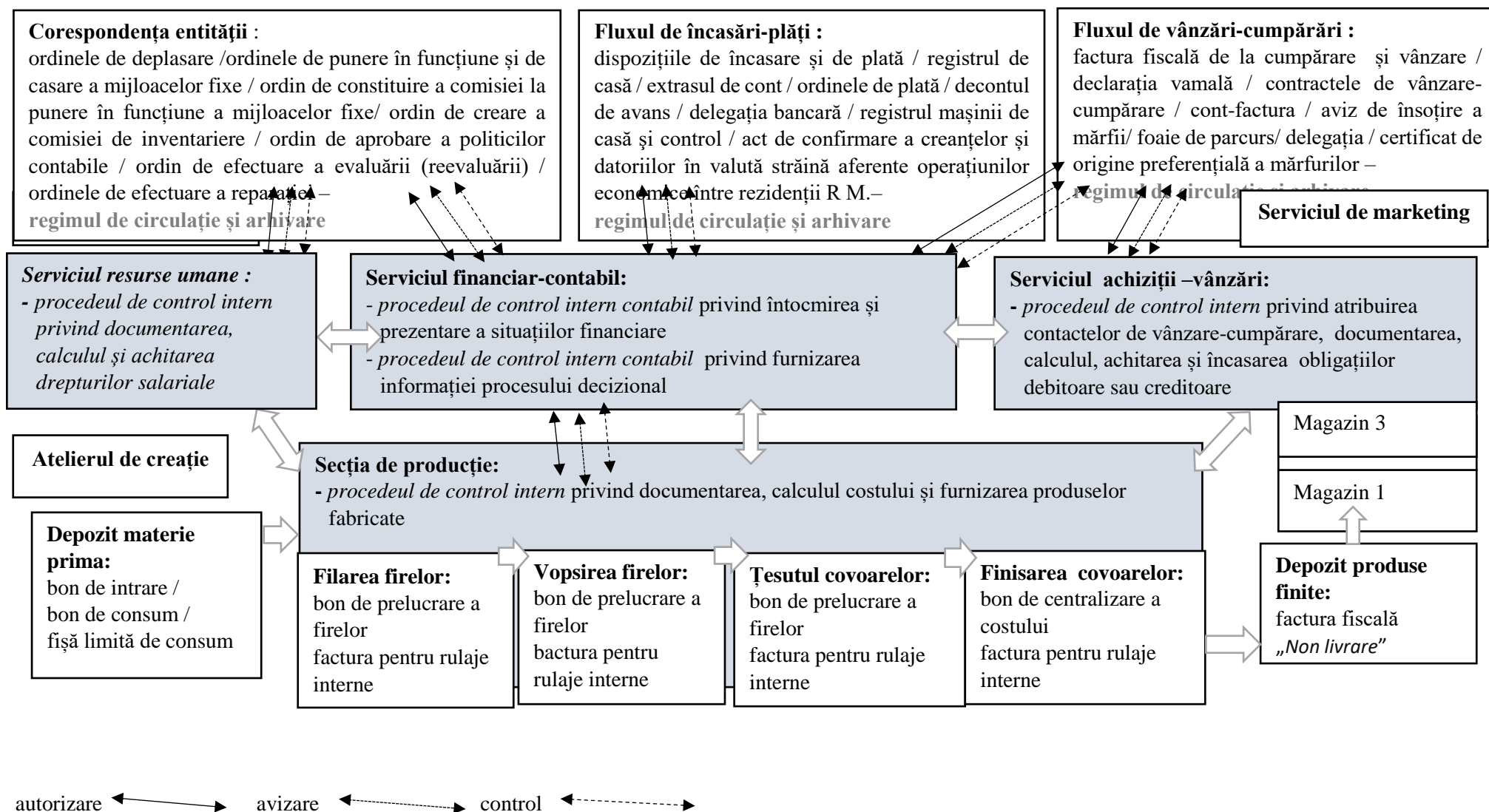


Figura. 2. Schema detaliată a circulației documentelor justificative și legătura cu procedeele controlului intern

Sursa: Elaborată și ajustată de autori în baza [5, pp. 11-16], [22, pp. 33-42], [21]

- decizia de efectuare a inventarierii corespunde legislației în vigoare?
- politica entității în domeniul documentării, valorificării, recuperării și contabilizării rezultatelor inventarierii;
- decizia comisiei de inventariere în legătură cu ultimele documente de intrare sau ieșire.

Creanțele și datoriile entității reprezintă una dintre cele mai problematice situații în asigurarea realizării obiectivelor de raportare ale controlului intern, în acest sens se recomandă:

- verificarea achitării creanțelor la scadență în baza registrelor de evidență analitică în comparare cu sumele înregistrate în registrele sintetice ale conturilor 241, 242, 243, 244 etc.;
- constituirea provizioanelor pentru creanțele cu termenul de scadență expirat – în baza verificării înregistrărilor inițiale și compararea cu evaluările și ajustările ulterioare;
- decontarea creanțelor compromise pe seama provizioanelor anterior constituite sau cu cheltuielile în funcție de politicile contabile ale entității;
- contabilitatea extrabilanțieră a creanțelor decontate în scopul efectuării controlului respectiv pentru restabilirea posibilă, dacă situația solvabilă a debitorului va fi îmbunătățită;
- restabilirea creanțelor anterior decontate cu verificarea documentelor aferente (cererea debitorului conform căreia acesta se obligă să achite creanța sau alt document);
- decontarea creanțelor contingente (extrabilanțiere), conform existenței documentelor respective sau certitudinii ferme că creanța va fi achitată;
- verificarea acțiunilor întreprinse de entitate privind achitarea datoriilor;
- constatarea datoriilor cu termen de prescripție expirat;
- respectarea legislației în vigoare privind decontarea datoriilor cu termen de prescripție expirat pe seama veniturilor și înregistrarea datoriilor expirate în componența celor extrabilanțiere etc.

Creanțele și datoriile comerciale exercită o influență semnificativă asupra rezultatelor financiare ale entității, însă în elaborarea, revizuirea și implementarea procedeele controlului intern contabil trebuie de verificat și celelalte puncte critice în legătură cu: evaluarea și reevaluarea activelor, contabilizarea imobilizărilor, stocurilor, numerarului, capitalului propriu, datoriilor, veniturilor, costurilor și cheltuielilor.

Concluzii

Instrumentele contabilității utilizate în elaborarea, revizuirea și implementarea procedeele controlului intern sunt multiple și variază de la o entitate la alta, în funcție de natura și mărimea activității economice și atitudinea conducerii față de aceste procedee. Contabilitatea are un rol esențial în realizarea obiectivelor generale ale controlului intern și în preîntâmpinarea acțiunilor de corupție la întocmirea situațiilor financiare și ale altor raportări. În legătură cu obiectivele particulare, aceasta contribuie în mod direct la realizarea obiectivelor de raportare ale controlului intern și pune accent pe comportamentul profesioniștilor contabili, precum și pe aspectele documentării fiecărui procedeu sau acțiune în parte. Obiectivele operaționale și de conformitate ale controlului intern au legături indirecte cu instrumentele contabilității.

În vederea asigurării realizării obiectivelor de raportare a controlului intern și a documentării acestora din perspectiva contabilității se recomandă schema detaliată a circulației documentelor justificative și legăturile cu procedeele controlului intern (figura 2). Această structură vizează latură operațională a contabilității financiare, însă trebuie de ținut cont și de punctele critice ale contabilității sintetice și analitice care nu intră în aria de cercetare a controlului contabil.

Referințe bibliografice

1. ALEXANDER, D., ARCHER, S. (2000). On the Myth of "Anglo-Saxon" Financial Accounting, *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, No. 4, Copyright: University of Illinois, pp. 539–557.
2. BAJERAN, E. BAJAN, M. Semnificația informației furnizate de contabilitate în luarea deciziilor manageriale. În: *Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale*, Conferința Științifică Internațională, 1 aprilie 2016, Chișinău, ASEM, 2016, pp. 134-137, ISBN 978-9975-127-48-6.
3. BÎRCĂ, A. *Controlul de gestiune în optimizarea performanței entității*. Iași: Tipo Moldova, 2017. p. 220, ISBN 978-606-676-963-1.
4. БЫЧКОВА, С., СКОБАРА, В., АНДРЕЕВА О. Требования профессионального стандарта «Бухгалтер», În: *Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*, Conferința Științifică Internațională, 5-6 aprilie, Ediția a VI-a, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 121-139, ISBN 978-9975-127-50-9.
5. BOULESCU, M., Controlul circulației documentelor justificative . În: *Controlul economic financiar*, 2001, V., nr. 9, pp. 11-16, ISSN 1223-5180.
6. BOSTAN, I. *Controlul financiar al afacerilor*, București, Editura Universul Juridic, 210, 184 p., ISBN: 978-973-127-308-2.
7. ДАНИЛЕНКО, Н. Теоретико-методологические аспекты управления: практика и развитие, În: *Финансы и кредит: научно-практический и теоретический журнал*, 2012, nr. 22, pp 52-58. ISSN 2071-4688.
8. GHIȚĂ, M. IAȚCO, C. BREZUIANU, C. VORNICESCU, M. *Guvernanța Corporativă și auditul intern*, Iași: Editura Tipo Moldova, 2009. 832 p., ISBN 978-973-168-019-4.
9. *Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*. Aprobate prin OMFP nr. 1802 / 2014, București: CECCAR, 2015, 1227 p. ISBN 978-606-580-048-9.
10. GODENER, A., FORNERINO, M. Pour une meilleure participation des managers au contrôle de gestion, In: *Comptabilité - Contrôle – Audit*, nr.1 /11, 2005, pp. 121-140. ISSN 1262-2788, ISSN 2313-514X.
11. GRIGOROI, L., LAZARI, L., BÎRCĂ, A., și alții. *Contabilitatea întreprinderii*. Capitolul 1. Organizarea contabilității întreprinderii, pp. 9 - 30, Capitolul 12. Situațiile financiare ale entității, pp. 579-623, Chișinău, Cartier, 2017, 632 p., ISBN 978-9975-86-139-7.
12. ГРИГОРОЙ, Л., ДИМА, М. МСФО: *Практическое применение для руководителей и главных бухгалтеров*. 2009. Chișinău: Universul. ISBN 978-9975-47-0.
13. NORWOOD, A., *Accounting and Human Behavior*, Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1974. 213 p. ISBN 9780900442605.
14. HOROMNEA, E. *Fundamentele științifice ale contabilității*. Doctrină. Concepte. Lexicon. Iași: Tipo Moldova, 2009, 394 p., ISBN 978-973-168-015-6.
15. MIHAILA S., BAJAN, M. Sistemul de control – bază de apreciere a activității și de asigurare informațională a procesului decizional, In: *Studia Universitatis. Seria Științe Exacte și Economice*, numărul 2/72, 2014. pp. 118-121. ISSN 1857-2073 /ISSN 2345-1033.
16. Principiile globale ale managementului contabil 2015/2017. Disponibil: <http://www.cimaglobal.com/Documents/Employer%20docs/web%20pages%202016/global-management-accounting-principles.pdf> (2016-2020).
17. Regulamentul privind inventarierea aprobat conform ordinului Ministerului Finanțelor nr. 60 din 29.05.2012. *Monitorul Oficial nr. 166-169*, nr. 953 din 10.08.2012. Disponibil: <http://www.lex.justice.md/md/344361/>
18. СОКОЛОВ, Я. Развитие бухгалтерского учета, Москва: Финансы и Статистика, 1985, 367 p., ББК 65.052 С59.
19. СОКОЛОВ, Я. Очерки по истории бухгалтерского учета, Москва: Финансы и Статистика, 1991, 400 p., ISBN 5-279-00546-0.
20. TABĂRĂ N., BRICIU S. *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Iași: Editura Tipo Moldova, 2012, 626 p, ISBN : 978-973-168-723-0
21. TUHARI, T. Raportarea managerială în cadrul controlului intern. În: *Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei*

- contabile*, Conferința Științifică Internațională, din 4 aprilie 2014, Chișinău, ASEM, P. 250-257, ISBN 978-9975-75-710-2.
22. TUHARI, T. Contabilitatea analitică și controlul intern privind cheltuielile din comerț și cooperarea de consum . În: *Analele științifice ale Universității Cooperatist-Comerciale din Moldova*, Chișinău, 2013. - Vol. 12. pp. 33-42. ISSN 1857-1239.
 23. ȚURCANU, V., GOLOCIALOVA, I. Funcționalitatea contabilității în Republica Moldova timp de 25 de ani. În: *Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*, Conferința Științifică Internațională, 5-6 aprilie, Ediția a VI-a, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 10-15, ISBN 978-9975-127-50-9.
 24. ȚURCANU, V. *Calculația costurilor: lucrare didactică*. Chișinău: ASEM, 2001. 115 p., ISBN 9975-75-126-1.
 25. WILD, JOHN J., SHAW, KEN W. CHIAPPETTA, B. *Fundamental accounting principles - 20th ed*, Published by McGraw-Hill, New York. 2011. 1 213 p. ISBN 9780078025587 – 0078025583