

ASPECTS OF INTERNAL CONTROL FOR THE PREPARATION OF THE MANAGEMENT REPORT

POZITIA CONTROLULUI INTERN LA ÎNTOCMIREA RAPORTULUI CONDUCERII

Aliona BÎRCĂ, dr.

Email: elena.birca7@gmail.com

Academia de Studii Economice a Moldovei

MD-2005, Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu Bodoni 61,

Tel.: (+373 22) 22 41 28, www.ase.md

Abstract. *The need to present the management report has arisen as a result of misunderstandings between the entity management, shareholders, employees, suppliers, customers and other stakeholders. Stakeholders continuously request entities to provide transparent and complete information on financial and non-financial performance indicators, key risks and uncertainties, corporate governance and internal control. These reports help to increase the confidence of investors, employees and other stakeholders and the methodology for producing and presenting this report is complex and is developed according to the nature of each information. Desk content analysis is the research method that underpins the results of research aimed to develop and present information on internal control in the management report.*

Key words: *evolution of the control, internal control regulation, presentation of information on the organization of internal control in the management report*

JEL CLASSIFICATIONS: M400

I. Introducere

Fraudele financiare de la începutul secolului al XXI-lea, atât la nivel național cât și internațional, au scos în evidență problemele organizării mediului economic de afaceri. Controlul intern a devenit o călăuză managementului executiv la elaborarea politicilor privind gestiunea riscului și asigurarea realizării obiectivelor strategice. Dimensiunile actuale ale acestuia reflectă rezultatul adaptării entității la noile condiții, iar perspectiva contabilă a controlului intern vizează una dintre cele mai actuale probleme legate de fiabilitatea și transparența informațiilor din situațiile financiare și alte raportări furnizate de contabilitate. Analiza problematicii la elaborarea și prezentarea informației cu privire la organizarea controlului intern în raportul conducerii este inițiată cu evoluția și examinarea cadrului reglementativ, iar ulterior sunt investigate aspectele metodologice.

II. Evoluția controlului din perspectiva contabilității

Rezultatele cercetării originii științifice demonstrează că până la sfârșitul secolului al XIX-lea, controlul era considerat element al contabilității, deși elementele pragmatice sunt atestate încă din antichitate. *Diversele abordări cu privire la elementele controlului ne determină să efectuăm o anumită etapizare.* În cercetările sale, I. Sokolov a utilizat clasificarea lui V. Bacster, remarcând următoarele perioade:

- 1) *clasică* - diverse forme de evidență ale statului și respectiv numerotarea romană;
- 2) *1200-1850* - apariția cifrelor arabe, dubla înregistrare și metodele de evidență;
- 3) *1850-1950* - evidența cheltuielilor și a costurilor, dări de seamă publice și apariția auditului;
- 4) *după 1950* - o nouă perioadă de evoluție a contabilității [Sokolov I., 1991, p. 17].

După cum rezultă din această clasificare, în cercetarea evoluției contabilității trebuie de ținut cont de relațiile cu apariția cifrelor romane și a celor arabe. Totuși necesită o actualizare prin următoarele perioade: 1) clasică 2) 1200-1494, 3) 1494 - 1850, 4) 1850-1950 5) 1950-2002, 6) 2002 - prezent. După cum se observă au fost introduse două etape suplimentare, prima modificare este realizată între etapele doi și trei existente. Această etapă este necesar de a fi introdusă deoarece L. Pacioli (1494) se consideră fondatorul contabilității. Cea de-a doua intervenție se referă la etapa a șasea, fiind remarcată prin Legea Sarbanes-Oxley care a generat schimbări esențiale la scară mondială în raportările financiare și de audit, respectiv în controlul intern.

III. Aspectele problematice ale cadrului reglementativ specific controlului intern

În Legea privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010, *controlul intern*, denumit *managerial* este definit drept un *sistem organizat de managerul entității publice și personalul acesteia, în scopul asigurării bunei guvernări, care cuprinde totalitatea politicilor, procedurilor, regulilor interne, proceselor și activităților realizate în cadrul entității publice pentru a gestiona riscurile și a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor și rezultatelor planificate* (art.3). Deși titlul legii se referă strict la sectorul public, însă în rezultatul examinării documentelor oficiale ale UE putem menționa că marea majoritate a reglementărilor în domeniul controlului intern și al auditului intern au la bază cercetările realizate de Institutul Auditorilor Interni (IAI) și Comitetul de Sponsorizare a Organizațiilor Comisiei Treadway (COSO). Cercetările acestor organisme la origini se bazează pe sectorul corporativ, însă UE pentru consolidarea disciplinei în administrația publică le ajustează pentru sectorul public. În aceste condiții apare întrebarea dacă entitățile naționale din sectorul corporativ pot să utilizeze SNCI și SNAI, dacă această acțiune nu este interzisă prin lege, însă nici nu se stipulează informații cu privire la utilizarea acestora.

Potrivit *Regulamentului privind organizarea și efectuarea de către subiecții economici a controlului intern cu privire la activitatea de afaceri, realizarea contabilității și întocmirea situațiilor financiare* nr. 11 din 2013 din Federația Rusă, controlul intern este definit drept *procesul prin care entitatea se asigură cu privire la: a) eficacitatea și eficiența activităților sale, inclusiv realizarea indicatorilor financiari și operaționali, siguranța activelor; b) fiabilitatea și actualitatea raportărilor contabile; c) respectarea legislației legată de activitatea operațională și contabilitate*. În această definiție, spre deosebire de cea anterioară, este clară direcția contabilă, iar raportarea controlului intern, potrivit legislației ruse, se referă la entitățile supuse auditului obligatoriu.

În **Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale** se menționează că raportul conducerii trebuie să conțină și „o descriere a principalelor caracteristici ale sistemelor de control intern și de gestionare a riscurilor, în relație cu procesul de raportare financiară“ (art. 20). După cum se observă, definiția controlului intern lipsește însă se stipulează despre obligativitatea raportării acestuia. Din această perspectivă, Legea Contabilității și Raportării Financiare din RM prin art. 18 „*Obligațiile și drepturile entității privind ținerea contabilității și raportării financiare*“ pct. 3 menționează că persoanele cu referire la *conducătorul, administratorul, directorul, fondatorul etc.. sunt obligați să organizeze sistemul de control intern*. Astfel, prin intermediul acestor reglementări se justifică obligativitatea organizării controlului intern în cadrul entității.

Informația cu privire la controlul intern din raportul conducerii face parte dintr-un capitolul separat alături de guvernanta corporativă . În Legea Contabilității și Raportării Financiare, *Raportul conducerii entității de interes public ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată....trebuie să conțină informații privind:c) sistemele de control intern și de gestiune a riscurilor entității, în raport cu procesul de raportare financiară*. Astfel, prin intermediul acestui articol se justifică faptul că raportarea modului de organizare a procedurilor controlului intern este obligatorie pentru entitățile de interes public listate în cadrul segmentului principal al bursei de valori. În capitolul VI al aceleiași legi, art. 32 „*Auditul situațiilor financiare*“ se menționează că sunt supuse auditului obligatoriu: *a) situațiile financiare individuale ale entităților mijlocii și a entităților mari, ale entităților de interes public și ale altor entități etc. b) situațiile financiare consolidate ale grupurilor etc..* În această ordine de idei, art. 33 „*Prezentarea și publicarea situațiilor financiare*“ din aceeași lege prevede că situațiile financiare, raportul conducerii și raportul auditorului să fie prezentate proprietarilor și Biroului Național de Statistică și plasate pe pagina web a entității. Ceea ce rezultă că, informația cu privire la procedurile controlului intern trebuie prezentate separat în raportul conducerii, alături de situațiile financiare și raportul de audit, devenind obligatorie nu doar pentru entitățile de interes public, dar și pentru cele supuse auditului obligatoriu cu referire la entitățile mijlocii, mari și grupurile.

După cum rezultă din tabelul 1, informația prezentată are un caracter general, de natură nefinanciară și structurată în funcție de elementele guvernantei corporative și cele trei obiective specifice ale controlului intern. Cadrul reglementativ actual nu impune o anumită structură tipică, autorul elaborând varianta în mod independent, care poate să difere de la o entitate la alta. În situațiile când se dorește o informație mai detaliată, recomandăm să fie utilizat compartimentul 2 din tabel dezvoltat pe fiecare principiu de control intern. Acest tabel nu este obligatoriu a fi inclus în Raportul Conducerii, însă în caz contrar informația respectivă trebuie anexată la documentația de lucru.

CONCLUZII

În cele din urmă, dorim să precizăm că respectarea ordinii celor cinci etape în procesul de evaluare a procedeelelor controlului intern ale entității sunt obligatorii, însă instrumentele utilizate diferă de la o entitate la alta. Centrele de responsabilitate combinate cu activitățile de control reprezintă unul din cele mai importante instrumente de control. În același timp, respectarea celor cinci criterii pentru evaluarea procedeelelor controlului intern fără un înalt raționament profesional al echipei de lucru implicată în aceste lucrări nu va determina obținerea rezultatelor așteptate. Informația rațională și tehnicile circulației acesteia are un rol esențial în cadrul acestui demers. Deși supravegherea activităților este etapa finală, în activitatea practică a controlului aceasta se utilizează începând cu mediul de control și gestiunea riscului.

BIBLIOGRAFIE

1. СОКОЛОВ, Я. *Очерки по истории бухгалтерского учета*, Москва: Финансы и Статистика, 1991, 400 p., ISBN 5-279-00546-0.
2. Legea privind controlul financiar public intern Nr. 229 din 23.09.2010. În: *Monitorul Oficial* nr. 231-234, art. nr : 730 din 26.11.2010. Data intrării în vigoare : 26.11.2011. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=336794>
3. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Министерство Финансов Российской Федерации, Информация N ПЗ-11/2013. Disponibil: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/
4. **Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale.** În: *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* L. 182/19 din 29.06.2013. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=NL>.
5. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial* nr. 1-6 , art. nr : 22 din 05.01.2018, data intrării în vigoare : 01.01.2019. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/373601/>
6. MCNALLY, J. S. *The 2013 COSO Framework & Sox Compliance*. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO): Copyright © 2013. 8 p. Disponibil: https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf.
7. Standarde Naționale de Control Intern în sectorul public nr. 189 din 05.11.2015. In: *Monitorul Oficial* Nr. 332-339, nr : 2391 din 11.12.2015. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/362172/>.
8. 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. Disponibil: http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2015%20IAASB%20Manual%20-%20Volumul%201%20RO_2016_final.pdf.
9. Standardele Naționale de Audit Intern nr. 153 din 12.09.2018. În: *Monitorul Oficial* nr. 400- 409, art. nr.: 1577, 26.10.2018. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/377754%20/>.