

**ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA**

Cu titlu de manuscris  
CZU: 657.6:005.35(478)(043)

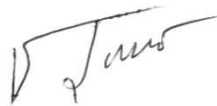
**BÎRCĂ Aliona**

**CONTROLUL INTERN ȘI IMPACTUL ACESTUIA  
ASUPRA DEZVOLTĂRII GUVERNANȚEI  
CORPORATIVE**

**522.02. CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ**

Teză de doctor habilitat în științe economice

Consultant științific:



**ȚURCANU, Viorel**, doctor habilitat,  
profesor universitar

Consultant științific:



**TABĂRĂ, Neculai**, doctor în economie,  
profesor universitar

Autor:



**BÎRCĂ Aliona**

**CHIȘINĂU, 2020**

**©BÎRCĂ Aliona, 2020**

## CUPRINS

<b>CUPRINS</b>	3
<b>ADNOTARE</b> ( <i>în română, rusă și engleză</i> )	6
<b>LISTA TABELELOR</b>	9
<b>LISTA FIGURILOR</b>	11
<b>LISTA ABREVIERILOR</b>	13
<b>INTRODUCERE</b>	16
<b>1. FUNDAMENTE TEORETICE PRIVIND CONTROLUL INTERN ȘI GUVERNANȚA CORPORATIVĂ</b>	
1.1. Concepte și abordări contabile privind controlul intern	26
1.2. Caracteristici generale privind guvernanta corporativă	44
1.3. Analiza teoriilor specifice controlului intern și ale guvernantei corporative	55
1.4. Concluzii la capitolul 1	62
<b>2. ABORDAREA MULTIDIMENSIONALĂ A CONTROLULUI INTERN ÎN CONTEXTUL GUVERNANȚEI CORPORATIVE</b>	
2.1. Impactul cadrului juridic internațional asupra dezvoltării controlului intern, a auditului și a guvernantei corporative la nivel național	65
2.2. Poziționarea controlului intern: între contabilitate și audit	74
2.3. Implicațiile strategiilor manageriale și ale sistemului de planificare asupra controlului intern	94
2.4. Concluzii la capitolul 2	103
<b>3. FUNCȚIONALITATEA CONTROLULUI INTERN – INTERFAȚĂ DINTRE CONTROLUL BUGETAR, SISTEMUL DE EVALUARE A PERFORMANȚEI ȘI CONTABILITATE</b>	
3.1. Controlul bugetar - parte integrantă a sistemului de control intern al entității	106
3.2. Poziționarea instrumentelor de evaluare a performanței în cadrul situației privind buna guvernanta a entității	113
3.3. Obiectivele de raportare ale controlului intern din perspectiva contabilității	129
3.4. Concluzii la capitolul 3	149
<b>4. IMPLICAȚIILE EVALUĂRII CONTROLULUI INTERN LA ÎNTOCMIREA RAPORTULUI CONDUCERII CU PRIVIRE LA DEZVOLTAREA GUVERNANȚEI CORPORATIVE</b>	
4.1. Semnificația mediului de control și a riscului în evaluarea controlului intern	153
4.2. Evaluarea activităților de control prin prisma centrelor de responsabilitate	169
4.3. Misiunile informării, ale comunicării și supravegherii activităților pentru luarea deciziilor manageriale și pentru întocmirea raportului conducerii	183
4.4. Concluzii la capitolul 4	194

<b>5. APRECIEREA IMPACTULUI SISTEMULUI DE CONTROL INTERN ASUPRA DEZVOLTĂRII GUVERNANȚEI CORPORATIVE A ENTITĂȚII</b>	
5.1. Determinarea elementelor specifice sistemului de control intern din perspectiva normativă și a impactului asupra dezvoltării guvernancei corporative	198
5.2. Analiza paradigmelor clasice în elaborarea modelului de control intern contabil	211
5.3. Cercetare empirică a factorilor cu influență semnificativă asupra sistemului controlului intern prin prisma modelului econometric	226
5.4. Concluzii la capitolul 5	240
<b>CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI</b>	244
<b>BIBLIOGRAFIE</b>	252
<b>ANEXE</b>	273
Anexa 1. Fig. A1. Alegerea strategiei în cercetarea științifică	274
Anexa 2. Tab. A2. Trăsături distinctive ale controlului, contabilității și a altor elemente specifice perioadei 1494-1912	275
Anexa 3. Tab. A3. Repartizarea entităților din cadrul pieței reglementate al BVB, 2015	277
Anexa 4. Tab. A4. Repartizarea entităților din cadrul pieței reglementate al BVB, 2018	282
Anexa 5. Fig. A5. Modalitatea de utilizare a noțiunilor specifice controlului în rapoartele conducerii din cadrul BVB, %	285
Anexa 6. Tab. A6. Generalizarea conceptelor cu privire la guvernancea corporativă divizate pe perioade și țări	286
Anexa 7. Tab. A7. Scandalurile financiare ce au precedat legea SOX	288
Anexa 8. Tab. A8. Atribuțiile managementului de top conform Legii SOX și legislației naționale	289
Anexa 9. Tab. A9. Implicațiile managementului contabil în realizarea obiectivelor RM privind dezvoltarea durabilă legislației naționale	291
Anexa 10. Tab. A10. Elementele rapoartelor de sustenabilitate ale AB Science, Acacia Mining PLC	292
Anexa 11. Fig. A11. Situația entităților 2016 din RM pe piața reglementată	293
Anexa 12. Tab. A12. Situația marilor contribuabili 2019-2020 din RM cercetată în funcție de conținutul paginii web cercetată în funcție de	294
Anexa 13. Tab. A.12. Elementele contabilității cercetate în baza celor mai mari	297
Anexa 14. Tab. A14. Lista definițiilor specifice controlului contabil	301
Anexa 15. Fig. A15. Perspectiva reglementativă a celor mai reprezentative modele de control intern	302
Anexa 16. Tab. A16. Relațiile dintre strategiile și obiectivele entității, sistemul de evaluare a riscului și a obiectivelor controlului intern	303
Anexa 17. Tab. A17. Repartizarea principiilor controlului intern pe fiecare funcție a managementului de top și a managementului contabil	304
Anexa 18. Model de Regulament cu privire la buna guvernance și controlul intern	305
Anexa 19. Tab. A19. Schema detaliată a procesului de control intern „Achiziții de materii prime“	309
Anexa 20. Tab. A20. Obiective strategice, bilanțul și situația de profit și pierdere prognozate	310
Anexa 21. Tab. A21. Algoritmul de calcul al indicatorului de performanță financiară EVA	311

Anexa 22.	Tab. A22. Ajustările necesare în calcularea indicatorului profitului operațional net după impozitare (NOPAT)	312
Anexa 23.	Fig. A23. Algoritmul de calcul al indicatorului de performanță financiară ROI	313
Anexa 24.	Fig. A24. Algoritmul de calcul al indicatorului de performanță financiară EBITDA	314
Anexa 25.	Fig. A25. Tabelul privind evaluarea eficienței ciclului financiar	315
Anexa 26.	Fig. A26. Situația privind performanța entității	316
Anexa 27.	Fig. A27. Schema detaliată a circulației documentelor justificative și legătura cu procedeele controlului intern	317
Anexa 28.	Tab. A28. Puncte critice la revizuirea, elaborarea, implementarea și funcționalitatea procedeele controlului intern contabil	318
Anexa 29.	Tab. A29. Costurile fixe și variabile determinate conform metodei standard cost și controlate în baza raportului de evaluare a performanței	320
Anexa 30.	Tab. A30. Studiu de caz: Utilizarea metodelor ABC/ABM și cea tradițională în luarea deciziilor manageriale	322
Anexa 31.	Tab. A31. Studiu de caz: Utilizarea analizei CVP în luarea deciziilor manageriale	324
Anexa 32.	Fig. A32. Metode utilizate la calculul costurilor din perspectiva sistemului tradițional și a celui pe activități	325
Anexa 33.	Tab. A33. Tabelul privind evidența activității de muncă a managementului executiv	326
Anexa 34.	Tab. A34. Chestionar privind evaluarea sistemului de control intern al entității	327
Anexa 35.	Tab. A35. Distribuția CGC în funcție de anul publicării primei ediții	332
Anexa 36.	Tab. A36. Distribuția CGC în funcție de anul publicării ultimei ediții	333
Anexa 37.	Tab. A37. Categoriile rezultate din CGC în legătură cu elementele controlului intern	334
Anexa 38.	Fig. A38. Impactul controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative la nivel internațional	336
Anexa 39.	Tab. A39. Anchetă statistică privind controlul intern și impactul asupra dezvoltării guvernantei corporative	337
	<b>CERTIFICATE DE IMPLEMENTARE</b>	341
	<b>DECLARAȚIA PRIVIND PROPRIA RĂSPUNDERE</b>	345
	<b>CV-ul AUTORULUI</b>	346

## ADNOTARE

### **BÎRCĂ Aliona, „Controlul intern și impactul acestuia asupra dezvoltării guvernantei corporative“. Teză de doctor habilitat în științe economice, Chișinău, 2020**

**Structura tezei:** introducere, cinci capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie din 339 de titluri, 39 de anexe, 251 pagini de text partea principală a tezei, 38 de figuri și 38 de tabele.

Rezultatele obținute sunt publicate în 60 de lucrări științifice.

**Cuvinte-cheie:** controlul intern, mediul de control, guvernanta corporativă, managementul de top, transparența informației, sistemul bugetar, sistemul de evaluare a performanței, tabloul de bord sustenabil, centrele de responsabilitate, costurile raționale.

**Scopul lucrării:** cercetarea și ajustarea cadrului conceptual, fundamentarea direcțiilor de perfecționare a aspectelor metodologice și practice în organizarea, documentarea și raportarea procedeelelor controlului intern ale entităților din sectorul corporativ, în vederea asigurării dezvoltării guvernantei corporative.

**Obiectivele cercetării:** dezvoltarea conceptuală a noțiunilor specifice controlului și a structurii acestora prin prezentarea lor într-un sistem dialectic argumentat; argumentarea relațiilor esențiale dintre controlul intern și guvernanta corporativă în asigurarea transparenței activității entității; analiza și elucidarea problematicii privind relațiile dintre controlul intern, audit și contabilitate; specificarea particularităților controlului intern în legătură cu strategiile manageriale, sistemul bugetar și sistemul de evaluare a performanței; fundamentarea direcțiilor actuale în organizarea procedeelelor de control intern contabil din perspectiva raportării financiare și a altor rapoarte furnizate de contabilitate; perfecționarea metodologiei privind documentarea și evaluarea procedeelelor de control intern contabil prin elaborarea unui model optim de control; evidențierea principalelor obiective ale controlului intern prin prisma impactului asupra dezvoltării guvernantei corporative; testarea și validarea cunoștințelor prezentate pe parcursul cercetării.

**Noutatea și originalitatea științifică:** fundamentarea obiectivelor controlului intern și raționalizarea utilizării instrumentelor contabilității financiare și a celor de gestiune, precum și a sistemului bugetar și a celui de evaluare a performanței; elaborarea formulelor de calcul pentru sistemul de control intern și controlul intern contabil.

**Rezultatele obținute:** decurg din scopul, obiectivele și ipotezele prezentului demers al cercetării și constau în redefinirea, reorganizarea și dezvoltarea conceptuală a noilor elemente ale controlului intern în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative a entității; evidențierea noilor direcții ale controlului intern contabil în cadrul științelor gestiunii.

**Semnificația teoretică:** elucidarea rolului contabilității financiare și de gestiune în organizarea controlului intern; fundamentarea legăturilor dintre controlul intern și audit; investigarea problematicii de organizare a procedeelelor de controlul intern și recomandarea cadrului conceptual privind buna guvernanta și sistemul controlului intern; identificarea elementelor necesare asigurării transparenței, fiabilității informațiilor din raportările furnizate de contabilitate.

**Valoarea aplicativă:** identificarea și dezvoltarea unui șir de probleme din perspectiva legăturilor dintre controlul intern și controlul de gestiune; elaborarea modelului privind documentarea și evaluarea procedeelelor de control intern din perspectiva obiectivelor operaționale, de raportare și de conformitate.

**Implementarea rezultatelor științifice:** sunt realizate prin elaborarea unui regulament cu privire la buna guvernanta și controlul intern și a unui model de organizare a acestor procedee, necesar în revizuirea, funcționalitatea, documentarea, evaluarea și prezentarea în raportul conducerii pentru entitățile din sectorul corporativ industrial și de prestări servicii din RM.

## АННОТАЦИЯ

**БЫРКЭ Алена, «Внутренний контроль и его влияние на развитие корпоративного управления». Докторская диссертация, Кишинэу, 2020**

**Структура работы:** введение, пять глав, общие выводы и рекомендации, 339 источников литературы, 39 приложений, 251 страниц основного текста, 38 рисунков и 38 таблиц.

Результаты исследования опубликованы в более 60 научных работах.

**Ключевые слова:** внутренний контроль, контрольная среда, корпоративное управление, высшее руководство, прозрачность информации, бюджетная система, система оценки эффективности деятельности, сбалансированная система показателей, центры ответственности, рациональные (разумные) затраты.

**Цель диссертации:** исследование и приведение в соответствие концептуальных основ, обоснование направлений по совершенствованию методологических и практических аспектов организации, документирования и отчетности способов внутреннего контроля предприятий корпоративного сектора для обеспечения развития корпоративного управления.

**Задачи исследования:** концептуальное разъяснение понятий контроля и их структуры путем их представления в аргументированной диалектической системе; аргументирование существенных взаимоотношений между внутренним контролем и корпоративным управлением для обеспечения прозрачности деятельности предприятия; анализ и разъяснение проблем взаимоотношений между внутренним контролем, аудитом и бухгалтерским учетом; определение особенностей внутреннего контроля в связи с управленческими стратегиями, бюджетной системой и системой оценки эффективности; обоснование текущих направлений для организации внутреннего бухгалтерского контроля с точки зрения предоставления бухгалтерией финансовой отчетности и другой отчетности; усовершенствование методологии по документированию и оценке способов бухгалтерского внутреннего контроля путем разработки оптимальной модели контроля; выделение основных задач внутреннего контроля через призму влияния на развитие корпоративного управления; тестирование и признание знаний, выявленных в процессе исследования.

**Научная новизна и оригинальность:** обоснование задач внутреннего контроля и рационализация использования инструментов финансового и управленческого учета, а также бюджетной системы и системы оценки эффективности деятельности; разработка расчетных формул для системы внутреннего контроля и бухгалтерского внутреннего контроля.

**Полученные результаты:** вытекают из цели, задач и гипотез исследования и заключаются в определении, реорганизации и концептуальном развитии новых элементов внутреннего контроля для обеспечения развития корпоративного управления предприятия; выявление новых направлений бухгалтерского внутреннего контроля в рамках управленческих наук.

**Теоретическая значимость:** разъяснение роли финансового и управленческого учета в организации внутреннего контроля, обоснование связей между внутренним контролем и аудитом; исследование проблем по организации внутреннего контроля и ознакомление с концептуальными основами, касающихся надлежащего управления и системы внутреннего контроля; идентификация элементов, необходимых для обеспечения прозрачности, надежности информации, которая содержится в отчетах, представленных бухгалтерией.

**Практическая значимость:** идентификация и развитие целого ряда проблем, касающихся связей между внутренним и управленческим контролем; разработка модели документирования и оценки способов внутреннего контроля с точки зрения операционных задач, отчетности и соответствия.

**Внедрение научных результатов:** реализованы путем разработки положения о надлежащем управлении и внутреннем контроле и модели для организации этих процедур, которая необходима для пересмотра, документирования, функциональности, оценки и представления в отчете руководства предприятий промышленного корпоративного сектора и сферы услуг Республики Молдова.

## ANNOTATION

**BÎRCĂ Aliona, "Internal control and its impact on the development of corporate governance". Doctor habilitatum thesis in economics, Chisinau, 2020**

**Structure of the thesis:** introduction, five chapters, general conclusions and recommendations, bibliography of 339 titles, 39 annexes, 251 pages - the main part of the thesis, 38 figures and 38 tables.

The results have been published in 60 scientific papers.

**Keywords:** internal control, control environment, corporate governance, top management, information transparency, the budget system, performance evaluation system, sustainable balanced scorecard, responsibility centers, rational costs.

**The purpose of the research:** consists in researching and adjusting the internal control conceptual framework, substantiating the directions for improving the methodological and practical aspects in organizing, documenting and reporting the internal control procedures of corporate sector entities, in order to ensure the development of corporate governance.

**Research objectives:** the conceptual development of the control specific notions and their structure by presenting them in a grounded dialectical system; the argumentation of the essential relationships between internal control and corporate governance in ensuring the transparency of the activity of an entity; the analysis and elucidation of the issues regarding the relationships between internal control, audit and accounting; specifying the particularities of the internal control in connection with the managerial strategies, the budgetary system and the performance evaluation system; the substantiation of the current directions in the organization of the internal accounting control procedures from the perspective of financial statements and other reports delivered by accounting function; the improvement of the methodology regarding the documentation and evaluation of the internal accounting control procedures through developing an optimal control model; highlighting the main objectives of internal control in light of its impact on corporate governance development; testing and validating the knowledge presented during the research.

**The novelty and scientific originality:** substantiating the objectives of internal control and rationalizing the use of financial and management accounting instruments, as well as the budgetary and performance evaluation system; elaboration of calculation formulas for the internal control system and internal accounting control.

**The obtained results:** derive from the goal, objectives and hypotheses of the present research approach and consist in the redefinition, reorganization and conceptual development of new elements of the internal control in ensuring the development of the corporate governance of the entity; highlighting the new directions of internal accounting control within management sciences.

**Theoretical significance:** elucidation of the role of financial and management accounting in the organization of internal control; substantiating the links between internal control and audit; investigating the issue of organizing internal control procedures and recommending the conceptual framework regarding good governance and the internal control system; identifying the necessary elements to ensure the transparency, reliability of the information in the reports provided by the accounting.

**Applicative value:** identification and development of a series of problems from the perspective of the links between internal control and management control; elaboration of the model for the documentation and evaluation of internal control procedures from the perspective of operational, reporting and compliance objectives.

**Implementation of the scientific results:** was achieved by developing a regulation on good governance and internal control and a model for organizing these procedures, necessary in the revision, functionality, documentation, evaluation and presentation in the management report for entities in the industrial corporate and service sectors in the Republic of Moldova.



## LISTA TABELELOR

Nr. rd.	Numărul, denumirea tabelelor	Nr. pag.
1.	Tabelul 1.1. Elementele guvernantei corporative conform CGC al RM, OECD, Federației Ruse, României și Ucrainei	53
2.	Tabelul 2.1. Relațiile dintre legea SOX și reglementările naționale	67
3.	Tabelul 2.2. Situația utilizării resurselor financiare în legătură cu auditul și controlul	86
4.	Tabelul 2.3. Relațiile dintre contabilitate, audit și control	92
5.	Tabelul 3.1. Metode cantitative de previzionare a veniturilor	110
6.	Tabelul 3.2. Indicatorii utilizați în luarea deciziilor legate de controlul intern	112
7.	Tabelul 3.3. Situația indicatorilor de profitabilitate, lichiditate și solvabilitate	116
8.	Tabelul 3.4. Situația indicatorilor de eficiență și a altor indicatori de evaluare a performanței	119
9.	Tabelul 3.5. Criterii de divizare a obligațiilor și a responsabilităților în gestiunea documentelor entității	130
10.	Tabelul 3.6. Situația comparativă a costului standard pe fiecare produs	143
11.	Tabelul 4.1. Prevederi reglementative aferente mediului de control intern	154
12.	Tabelul 4.2. Prevederile reglementative COSO cu privire la riscul entității	164
13.	Tabelul 4.3. Prevederi reglementative cu privire la evaluarea riscului	165
14.	Tabelul 4.4. Prevederi reglementative, aferente evaluării activităților controlului intern	171
15.	Tabelul 4.5. Evaluarea eficienței activității secției contabilității	181
16.	Tabelul 4.6. Evaluarea eficacității activității secției contabilității	181
17.	Tabelul 4.7. Situația costurilor relevante și irelevante, lei	187
18.	Tabelul 4.8. Situația comparativă a costurilor absorbante și marginale, lei	188
19.	Tabelul 4.9. Model de prezentare a informației în Raportul conducerii cu privire la organizarea procedurilor controlului intern	193
20.	Tabelul 5.1. Distribuția CGC în funcție de numărul de ediții pe fiecare țară	202
21.	Tabelul 5.2. Impactul controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative	208
22.	Tabelul 5.3. Integrarea obiectivelor controlului intern cu elementele guvernantei corporative	210
23.	Tabelul 5.4. Lista entităților din RM cuprinse în ancheta statistică	226
24.	Tabelul 5.5. Rezultatele analizei de încredere și a scalelor utilizate în ancheta statistică	228
25.	Tabelul 5.6. Distribuția răspunsurilor la întrebarea principală, în calitate de variabilă dependentă	229
26.	Tabelul 5.7. Distribuția răspunsurilor cu privire la delimitarea rolului structurii guvernantei corporative în cadrul sistemului de control al entității	230
27.	Tabelul 5.8. Corelațiile dintre controlul intern și elementele care marchează rolul guvernantei corporative în cadrul entității	231

28.	Tabelul 5.9. Coeficienții de regresie specifici relației dintre control și elementele guvernantei corporative în cadrul entității	232
29.	Tabelul 5.10. Distribuția răspunsurilor cu privire la delimitarea rolului mediului de control în cadrul entității, %	233
30.	Tabelul 5.11. Corelațiile dintre controlul intern și elementele care marchează mediul de control intern al entității	233
31.	Tabelul 5.12. Coeficienții de regresie specifici modelului dintre control și elementele mediului de control intern al entității	234
32.	Tabelul 5.13. Distribuția răspunsurilor cu privire la precizarea importanței evaluării riscului în cadrul sistemului de control intern al entității, %	235
33.	Tabelul 5.14. Corelațiile dintre controlul intern și elementele care marchează sistemul de evaluare a riscului în cadrul entității	236
34.	Tabelul 5.15. Coeficienții de regresie specifici modelului variației dintre control intern și elementele sistemului de evaluare a riscului în cadrul entității	236
35.	Tabelul 5.16. Distribuția răspunsurilor cu privire la rolul controlului intern contabil în cadrul sistemului de control intern al entității, %	237
36.	Tabelul 5.17. Corelațiile dintre sistemul de control intern și elementele controlului intern contabil al entității	238
37.	Tabelul 5.18. Coeficienții de regresie specifici modelului dintre control și elementele care marchează controlul contabil al entității	238
38.	Tabelul 5.19. Rezultatele obținute în urma testării ipotezelor de cercetare	239

## LISTA FIGURILOR

Nr. rd	Numărul, denumirea figurilor	Nr. pag.
1.	Fig. 1.1. Tipurile controlului și interconexiunea acestora	33
2.	Fig. 1.2. Direcția de cercetare a controlului intern contabil în lucrare	38
3.	Fig. 1.3 Elemente caracteristice guvernantei corporative în diferite perioade istorice	47
4.	Fig. 1.4. Abordarea teoretică a elementelor guvernantei corporative	51
5.	Fig. 1.5. Teoriile controlului intern și ale guvernantei corporative	55
6.	Fig. 1.6. Teoria pozitivă a agenției și relațiile cu cea a arhitecturii organizaționale	57
7.	Fig. 1.7. Tipologia părților interesate	59
8.	Fig. 1.8. Cadrul conceptual al sistemului de control intern în contextul guvernantei corporative	60
9.	Fig. 2.1. Situația transparenței informației în cadrul entităților autohtone, %	73
10.	Fig. 2.2. Obiectivele generale, integrate cu principiile controlului intern	76
11.	Fig. 2.3. Legăturile dintre control și audit în cadrul entității	79
12.	Fig. 2.4. Situația comparativă a informațiilor cu privire la controlul și auditul intern, %	87
13.	Fig. 2.5. Caracteristici actuale ale contabilității	88
14.	Fig. 2.6. Domeniile de activitate ale managementului contabil, analizate în baza rapoartelor entităților din RM și România, %	90
15.	Fig. 3.1. Structura funcțională a bugetului general (master)	107
16.	Fig. 3.2. Etapele procesului de previziune a vânzărilor	109
17.	Fig. 3.3. Componentele clasice ale tabloului de bord sustenabil	124
18.	Fig. 3.4. Situația eficienței și a eficacității entității	128
19.	Fig. 3.5. Situația indicatorilor de performanță, prezentați pe pagina web a entităților naționale, %	128
20.	Fig. 3.6. Calculul abaterilor pe fiecare tip de costuri	135
21.	Fig. 3.7. Calculul variațiilor volumului de vânzări	137
22.	Fig. 3.8. Factorii supuși analizei în stabilirea inductorilor de costuri	147
23.	Fig. 4.1. Repartizarea funcțiilor între consiliul de administrație și managementul executiv la elaborarea obiectivelor strategice	157
24.	Fig. 4.2. Organigrama centrelor de responsabilitate	180
25.	Fig. 4.3. Tipologia costurilor utilizate în cadrul deciziilor manageriale	185
26.	Fig. 5.1. Distribuția țărilor în funcție de anul publicării primei ediții a CGC	200
27.	Fig. 5.2. Distribuția țărilor în funcție de anul publicării ultimei ediții a CGC	201
28.	Fig. 5.3. Obiectivele controlului intern din perspectiva CGC, %	203
29.	Fig. 5.4. Atribuțiile consiliului de administrație din perspectiva CGC, %	204
30.	Fig. 5.5. Atribuțiile managementului executiv din perspectiva CGC, %	205
31.	Fig. 5.6. Obiectivele auditului intern din perspectiva CGC, %	206
32.	Fig. 5.7. Calificări posibile ale membrilor comitetului de audit din perspectiva CGC, %	207
33.	Fig. 5.8. Generalizarea celor trei modele clasice de control	212

34.	Fig. 5.9. Modelul organizării procedeelelor controlului intern contabil în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative	216
35.	Fig. 5.10. Sarcinile actuale ale contabililor și legătura cu elementele controlului intern	221
36.	Fig. 5.11. Unele recomandări pentru Clasificatorul Ocupațiilor din RM, aferente controlului intern	222
37.	Fig. 5.12. Structura și instrumentele sistemului de control al entității	224
38.	Fig. 5.13. Modelul de testare și validare a ipotezelor de cercetare	227

## LISTA ABREVIERILOR

Nr. rd	Abrevierile	Denumirea completă
1.	AAA	Asociația Americană de Contabilitate / American Accounting Association
2.	ABB	Bugetarea pe bază de activități / Activity Based Budgeting
3.	ABC	Sistemul de calculație a costurilor pe activități / Activity Based Costing
4.	ABM	Managementul pe baza activităților / Activity Based Management
5.	ACCA	Asociația Contabililor Certificați
6.	AGEPI	Agenția de Stat pentru Proprietatea Intelectuală
7.	AICPA	Institutul American al Contabililor Publici Autorizati
8.	BVB	Bursa de Valori București
9.	BVM	Bursei de Valori a Moldovei
10.	BSC	Tabloul de bord prospectiv/ Balanced scorecard
11.	CAM-I	Consortiul pentru cercetările avansate în management
12.	CEO	Directorul executiv / Chief Executive Officer
13.	CFO	Directorul financiar / Chief Financial Officer
14.	CGMA	Experți Globali de Management Contabil
15.	CGC	Codul de Guvernanță Corporativă
16.	CIMA	Institutul Contabililor de Gestiune Certificați
17.	Clasificator	Clasificatorului Ocupațiilor din RM
18.	CNPF	Comisia Națională a Pieței Financiare
19.	COBIT	Obiectivele Controlului pentru Informații și Tehnologii conexe /
20.	COMISIA TREADWAY	Comisia Națională împotriva Raportării Financiare Frauduloase / The National Commission on Fraudulent Financial Reporting
21.	COSO	Comitetului de Sponsorizare a Organizațiilor Comisiei Treadway/ Committee of Sponsoring Organizations the Treadway Commission
22.	CSFs	Factorii critici de succes / Critical success factors
23.	CVP	Analiza cost-volum-profit
24.	DEX	Dicționar Explicativ al Limbii Române
25.	EBITDA	Profitul înainte de dobânzi, impozite, depreciere și amortizare /Earning before interest, tax and depreciation adjustment

26.	ECGI	Institutului European de Guvernanză Corporativă / European Corporate Governance Institute
27.	EPS	Profit pe o acțiune / Earnings per share
28.	ERM	Cadrul de Management al Riscului / Enterprise Risk Management
29.	ERP	Sistemul de planificare a resurselor întreprinderii / Enterprise resource planning
30.	ESG	Mediu, social și guvernanză / Environmental, Social and Governance
31.	EVA	Valoarea economică adăugată / Economic Value Added
32.	FCPA	Legea privind practicile de corupție în străinătate / Foreign Corrupt Practices Act
33.	FEI	Organizația Directorilor Financieri Internaționali / Financial Executives International
34.	GAAP	Principiile contabile general acceptate
35.	Ghid CGMA	ghidul privind Principiile globale ale managementului contabil / Global management accounting principles
36.	I	Ipoteze de cercetare
37.	IESBA	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili
38.	IFRS	Standarde Internaționale de Raportare Financiară
39.	IIA	Institutul Auditorilor Interni / Institute of Internal Auditors
40.	IMA	Asociația Contabililor și Profesioniștilor Financieri în Business
41.	IRR	Rata internă a rentabilității
42.	ISA	Standardele Internaționale de Audit și Asigurare / International Standards on Auditing
43.	JIT	Just-in-Time
44.	KPI	Indicatorii de performanță – cheie / Key performance indicators
45.	Legea CRF	Legea Contabilității și Raportării Financiare
46.	NOPAT	Profitul operațional net după impozitare / Net operating profit after tax
47.	NPV	Valoarea actualizată netă
48.	NVA	Activități fără valoare adăugată
49.	NYSE	Bursa de Valori din New York
50.	O	Obiectivele generale ale lucrării
51.	OECD	Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică

52.	PCAOB	Comitetul de Supraveghere a Contabililor Publici /
53.	REMM	Maximizarea evaluării resurselor
54.	RI	Venitul rezidual / Residual income
55.	RM	Republica Moldova
56.	ROA	Rentabilitatea activelor / Return on assets
57.	ROCE	Rentabilitatea capitalului permanent / Return on Capital Employed
58.	ROE	Rentabilitatea capitalului propriu / Return on equity
59.	ROI	Rentabilitatea investițiilor / Return on investment
60.	SA	Societate pe acțiuni
61.	SASB	Comitetului privind Standardele de Contabilitate Sustenabile /
62.	SCE	Sistemul de control al entității
63.	SEC	Comisia Valorilor Mobiliare / Securities and Exchange Commission
64.	SIAI	Standarde Internaționale de Audit Intern
65.	SMART	Specifice, măsurabile, accesibile, realiste, încadrarea în timp / Specific, Measurable, Agreed, Realistic, Time
66.	SNAI	Standardele Naționale de Audit Intern
67.	SNC	Standardele Naționale de Contabilitate
68.	SNCI	Standardele Naționale de Control Intern în sectorul public
69.	SOX	Legea Sarbanes Oxley / Sarbanes–Oxley Act
70.	SRL	Societatea cu răspundere limitată
71.	SWOT	Punctele forte, punctele slabe, oportunitățile , amenințările entității / Strength, Weakness, Opportunity, Threat
72.	TPA	Teoria pozitivă a agenției
73.	TQM	Metoda managementului calității totale / Total quality management
74.	UE	Uniunea Europeană
75.	VA	Valoare adăugată
76.	WCM	Metoda producției la nivel mondial / World class manufacturing

## INTRODUCERE

### **Actualitatea și importanța problemei abordate.**

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 a managementului executiv la elaborarea politicilor privind gestiunea riscului și asigurarea realizării obiectivelor strategice. Dimensiunile actuale ale acestuia sunt rezultatul adaptării entității la noile condiții, iar perspectiva contabilă a controlului intern reprezintă una din cele mai actuale probleme legate de fiabilitatea și transparența informațiilor din situațiile financiare și din alte raportări.

Redimensionarea controlului intern în RM prin prisma guvernantei corporative și a contabilității se referă, în cea mai mare parte, la necesitatea dezvoltării principiului prezentării și transparenței informației. O bună parte din entitățile autohtone nu dispun de pagină web sau nu prezintă informații financiare, respectiv, nu respectă acest principiu. Existența impreciziilor dintre atribuțiile directorului executiv și ale consiliului de administrație, e numărul mare de legi în acest sens creează dificultăți în procesul de evaluare a activității entităților și a dezvoltării guvernantei corporative.

O bună parte a cercetărilor în domeniu apreciază performanța în activitatea entității drept o măsură de control în cadrul sistemului descentralizat de luare a deciziilor. O altă parte dintre acestea susțin că mediul de control variază în funcție de atitudinea persoanelor responsabile de guvernare față de evenimentele care se produc atât în interiorul, cât și în exteriorul ei. În această ordine de idei, precizăm că imboldul oferit de managementul de top este un factor important pentru stabilirea unui mediu de control favorabil, care să contribuie la implementarea unui sistem eficient de control, ca rezultat al dezvoltării guvernantei corporative sustenabile.

Analiza *problematicii controlului intern* este inițiată cu cele legate de evoluția controlului intern și cele ale guvernantei corporative. La origini, controlul se consideră element al contabilității, însă perioada de la sfârșitul secolului al XIX-lea - începutul secolului al XX-lea se caracterizează prin schimbări semnificative în evoluție. Atestat încă din antichitate, controlul a fost și este unul dintre cele mai cercetate domenii. Alegerea prezentului demers științific este determinată de propria convingere asupra esenței și specificului problemelor de control intern în procesul asigurării dezvoltării unei bune guvernante a entității.

Un aport deosebit, adus în anumite perioade de dezvoltare economică, de regulă după crizele economice, l-au avut o serie de legi ce au marcat schimbări esențiale în viața economică și anume: „Legea companiilor britanice“ (1862), Legile valorilor mobiliare (1933, 1934), Legea



Sarbanes-Oxley (SOX, 2002). În urma analizei motivelor care au determinat implementarea acestor legi, menționăm că prima a apărut pe fundalul nemulțumirii coloniștilor englezi în rezultatul introducerii dărilor de seamă contabile. Legile Valorilor Mobiliare au fost introduse în vederea eliminării deficiențelor din perioada mării crize economice din anii 1929-1933, iar în rezultatul acesteia, companiile americane au început să fie auditate. Și, deși inițial, legea SOX a fost implementată în viața economică și socială americană, pentru a corecta deficiențele guvernantei corporative de la începutul secolului al XXI-lea, în decurs de mai puțin de un deceniu, a fost implementată și în țara noastră.

Analizând problematica acestor legi, ne punem întrebarea care este situația în RM în cadrul acestor intervenții. Până la apariția legii SOX, controlul intern se considera echivalentul sau etapă din auditul situațiilor financiare. În prezent, acesta a devenit un domeniu distinct și obligatoriu pentru toate entitățile în organizarea contabilității și a raportării financiare. În această ordine de idei, cercetările trebuie realizate mult mai profund: prin prisma structurii guvernantei corporative a entității. Astfel, auditul intern și cel extern vizează interesele acționarilor, în timp ce managementul executiv utilizează procedeele controlului intern, în vederea realizării obiectivelor sale. Nu neglijăm faptul că atât controlul intern, cât și auditul au aceeași țintă – entitatea, însă au obiective diferite. Analiza surselor bibliografice și a cadrului juridic național necesită unele concretizări în ceea ce privește modul de utilizare a SNCI și a SNAI.

Rapoartele de sustenabilitate au apărut drept rezultat al neînțelegerilor dintre managementul entității, acționari, angajați, furnizori, clienți și alte părți interesate. În aceste condiții, putem întreba: *Care sunt sursele de informații pentru toate aceste categorii de părți interesate?* Acestea solicită, în mod continuu, entităților să furnizeze informații transparente și complete în legătură cu performanța economică, socială și de mediu. Stimularea transparenței reprezintă una dintre recomandările codului de guvernare corporativă, iar sustenabilitatea ține de calitatea acțiunilor promovate de guvernare corporativă. Rapoartele de sustenabilitate contribuie la creșterea încrederii investitorilor, a angajaților, a clienților, a furnizorilor și a altor părți interesate. Astfel, natura rapoartelor de sustenabilitate este o funcție a sistemelor formale și informale ale controlului intern.

O altă problemă deosebit de importantă ține de rolul sistemului de evaluare a performanței la revizuirea, elaborarea și implementarea procedeele controlului intern. Vorbind despre performanță, ne concentrăm atenția asupra realizărilor deosebite ale entității. Însă, dacă o examinăm din perspectiva controlului, atunci, remarcăm că performanța se utilizează atât de auditul intern și extern, cât și de managementul executiv, precum și de diverși profesioniști din exterior. Totodată, dacă ținem cont de diversele modele de control, atunci sistemul de evaluare a

performanței constituie etapa finală în procesul verificării unei activități și se analizează atât din perspectivă financiară, cât și din cea nefinanciară.

Existența unui număr mare de studii în domeniul controlului, cu diferite opinii și orientări de la un autor la altul, reprezintă o altă problemă de ordin teoretic. La etapa actuală, introducerea de noi metode, concepte nu este oportună, deoarece acest domeniu este intens cercetat din antichitate și până în prezent. Spre exemplu A. Rathe a constatat 57 de definiții ale controlului cu sensuri diferite încă în anul 1960. Astfel, una dintre problemele cercetării constă în prezentarea unui cadru conceptual actualizat la noile condiții de dezvoltare a guvernancei corporative. Existența unui număr mare al genurilor de control determină necesitatea studierii și unificării într-un singur sistem, bine argumentat, evidențiind obiectul definiției și particularitățile acesteia.

Până nu demult, era foarte dificilă diferențierea controlului bugetar, a controlului de gestiune, a controlului intern și a sistemului de evaluare a performanței. O bună parte a cercetătorilor considerau controlul intern element al managementului, alții puneau accent pe aspectul financiar, iar noi subliniem latura contabilă al acestuia. Legea Sarbanes-Oxley a marcat schimbări esențiale în ultimele două decenii, devenind una dintre soluții pentru problemele menționate anterior. În prezent, controlul a căpătat noi dimensiuni cu valoare sistemică, iar în acest demers științific, este abordat atât din perspectiva raportării financiare, cât și din cea a procesului decizional, pentru a asigura dezvoltarea guvernancei corporative.

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, cercetarea trebuie să pună bazele unei noi direcții sau dimensiuni, 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.

### **Încadrarea temei în preocupările internaționale și naționale.**

Suportul metodologic și teoretico-științific îl constituie cercetările următorilor savanți: Anthony R., Cadbury A., Mintzberg H., Rathe A., Simons, R., Boisselier, P., Colasse, B., Richard J., Gervais, M., Соколов Б., Бычкова С., Скобара В., Андреева О., Даниленко Н., Коське, М., Мишучкова Ю., Воюцкая И., Костоева А., Думбравэ И., Demetrescu C., Tabără N., Horomnea E., Țurcanu V., Tuhari T., Bugaian L., Manoli, M., Grabarovich L., Bajerean E., Țugulschi I., Cușmăunsă R., Mihăilă S., Bajan M. Șirul cercetărilor continuă prin scrierile altor

savanți care studiază particularitățile controlului intern și ale guvernantei corporative importante pentru economia țării noastre și în relație cu mediul extern de nivel internațional.

În această ordine de idei, atât problemele de natură teoretică, cât și cele de ordin practic se referă la condițiile de supraviețuire a entității. **Întrebarea principală** a demersului cercetării este: *Care este cel mai adecvat suport conceptual al controlului intern și care este modelul optim de control necesar managementului executiv în procesul de revizuire, de elaborare și de implementare a procedurilor controlului intern pentru entitățile din RM?* Această întrebare generează mai multe întrebări complementare. Răspunsurile la întrebările respective ghidează întregul demers al cercetării. Întrebarea principală a constituit punctul de plecare pentru formularea scopului, iar întrebările complementare au contribuit la prestabilirea obiectivelor de cercetare.

### **Scopul și obiectivele cercetării.**

**Scopul lucrării** constă în cercetarea și ajustarea cadrului conceptual, fundamentarea direcțiilor de perfecționare a aspectelor metodologice și practice în organizarea, documentarea și raportarea procedurilor controlului intern ale entităților din sectorul corporativ, în vederea asigurării dezvoltării guvernantei corporative.

Realizarea scopului determină stabilirea următoarelor **obiective generale** ale lucrării:

- **O1:** dezvoltarea conceptuală a noțiunii de control și a tipurilor acestora prin prezentarea lor într-un sistem dialectic bine argumentat;
- **O2:** argumentarea relațiilor esențiale dintre controlul intern și guvernanta corporativă, prin concretizarea definiției și a componenței acesteia la asigurarea transparenței în activitatea entității;
- **O3:** analiza și elucidarea problematicii privind relațiile dintre controlul intern, audit și contabilitate;
- **O4:** specificarea particularităților controlului intern în legătură cu strategiile manageriale, cu sistemul bugetar și cel de evaluare a performanței;
- **O5:** fundamentarea direcțiilor actuale ale procedurilor controlului intern din perspectiva raportărilor financiare și a altor rapoarte furnizate de contabilitate;
- **O6:** perfecționarea metodologiei privind documentarea și organizarea procedurilor controlului intern contabil prin recomandarea unui model optim de control la organizarea și întocmirea raportului conducerii;
- **O7:** evidențierea principalelor caracteristici ale controlului intern prin prisma impactului asupra dezvoltării guvernantei corporative;
- **O8:** testarea și validarea cunoștințelor prezentate pe parcursul cercetării.

### **Ipotezele de cercetare.**

Testarea și validarea informației prezentate pe parcursul tezei sunt realizate atât prin intermediul metodelor cantitative, cât și al celor calitative. *Metodele calitative* sunt cel mai des utilizate la testarea suportului conceptual. *Metodele cantitative* sunt mai pretențioase și implică testarea și validarea ipotezelor pe bază de chestionar. În acest context, pentru testarea gradului de realizare a obiectivelor 1-8 sunt stabilite 4 ipoteze de cercetare:

- **H1:** guvernanta corporativă are un impact semnificativ asupra organizării controlului intern al entității;
- **H2:** eficiența și eficacitatea procedeele de control intern depind de mediul de control al entității;
- **H3:** sistemul de gestiune a riscului reprezintă punctul de reper pentru revizuirea, elaborarea și implementarea procedeele controlului intern;
- **H4:** structura procedeele de control intern depinde, în mare măsură, de cele ale controlului intern contabil.

Ipotezele 1 și 2 au un caracter *inductiv*, ca urmare a faptului că, în cercetare, s-a pornit de la diverse idei și studii cu referire la guvernanta corporativă, stiluri de conducere și genuri de comportament ale managementului de top. Ipoteza 3 are un caracter *deductiv*, deoarece a avut la bază afirmații și concepte generale, prezentate în capitolele lucrării, iar pentru testare și validare, sunt cercetate diverse situații. Ipoteza 4 are un caracter *abductiv*, întrucât are la bază inferența logică, pornind de la ideea că rezultatele obținute în urma acestei ipoteze derivă din celelalte ipoteze și din rezultatele unui studiu adițional. Aceasta din urmă se referă la sistemul de control al entității din perspectiva contabilității.

### **Sinteza metodologiei de cercetare și justificarea metodelor de cercetare alese.**

Strategia de cercetare se referă la mixajul elementelor necesare opțiunii *epistemologice* și a celei *metodologice*, stabilite în baza problematicii, a scopului și a obiectivelor. Abordarea epistemologică a controlului intern în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative vizează suportul conceptual, iar partea metodologică - testarea și validarea cunoștințelor prezentate în lucrare. După cum rezultă din anexa 1, *dialectica* este știința care studiază legile obiective ale gândirii, ale societății, în strânsă legătură cu fenomenele ce au relații de condiționare reciprocă. Mulți cercetători o consideră arta descoperirii adevărului prin confruntarea raționamentelor contrare sau cu ajutorul discuției.

**Problemele științifice importante soluționate** în prezentul demers științific, țin de perfecționarea cadrului conceptual cu privire la controlul intern; identificarea elementelor de

control intern cu impact în asigurarea transparenței mijloacelor informaționale ale entității și a dezvoltării guvernancei corporative; convingerea managementului executiv și al celui contabil în avantajele reorganizării controlului intern în cadrul entității; elucidarea criteriilor privind diferențierea controlului intern, a auditului intern, a auditului extern, a comitetului de audit și a comisiei de cenzori; evidențierea laturii contabile a controlului intern în asigurarea dezvoltării guvernancei corporative și identificarea specificului legăturilor cu sistemul de evaluare a performanței, controlul bugetar și controlul de gestiune; fundamentarea metodologiei de organizare, documentare, evaluare și raportare a controlului intern.

**Noutatea și originalitatea științifică a lucrării** vizează următoarele elemente inovaționale:

- aprofundarea și dezvoltarea noțiunilor specifice controlului și ale guvernancei corporative și recomandarea unor noi definiții și criterii de clasificare a acestora;
- investigarea legăturii dintre contabilitate, guvernanta corporativă și controlul intern prin demonstrarea impactului principiului de prezentare și de transparență informațională, având la bază informația prezentată pe paginile web a entităților naționale din sectorul corporativ;
- fundamentarea specificului controlului intern și a auditului prin concretizarea faptului că sistemul de control intern al entității, prin intermediul managementului executiv, urmărește realizarea obiectivelor strategice, în timp ce auditul îi asigură pe acționari și celelalte părți interesate, prin intermediul comitetului de audit și al consiliului de administrație, că resursele entității sunt administrate în mod eficient și eficace, conform reglementărilor în vigoare;
- identificarea factorilor ce au determinat dezvoltarea impactului controlului intern asupra guvernancei corporative la nivel internațional, național și la nivelul entității;
- elucidarea obiectivelor generale ale controlului intern și formularea propunerilor privind documentarea obiectivelor particulare;
- perfecționarea metodologiei privind documentarea obiectivelor operaționale ale controlului intern și implicarea centrelor de responsabilitate, a controlului bugetar și a sistemului de evaluare a performanței;
- raționalizarea obiectivelor de raportare și de conformitate ale controlului intern și recomandarea instrumentelor contabilității în documentarea acestor procedee;
- elaborarea metodologiei privind revizuirea, elaborarea, implementarea, evaluarea procedeelelor de control intern și conturarea direcțiilor de raportare ale acestora;
- fundamentarea unui model econometric și recomandarea unor formule de calcul pentru sistemul de control intern și controlul intern contabil.

### **Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a lucrării.**

**Semnificația teoretică** a prezentului demers științific constă în cercetarea aspectelor problematice naționale și internaționale privind definirea controlului intern și a guvernantei corporative; redefinirea noțiunilor „control“, „sistemul de control intern“, „control contabil“, „guvernanta corporativă“; investigarea problematicii de organizare a procedeelelor de control intern și recomandarea cadrului conceptual privind buna guvernanta și sistemul controlului intern; identificarea obiectivelor generale și particulare ale controlului intern și a metodologiei de realizare a acestora din perspectiva controlului preventiv, concomitent și ulterior; analiza structurii și eficienței procedeelelor de control intern și fundamentarea direcțiilor de revizuire, elaborare, implementare și evaluare a acestora; demonstrarea elementelor sistemului de control intern și ale controlului intern contabil prin elaborarea unor formule de calcul ale acestora.

**Valoarea aplicativă** a tezei constă în implementarea structurii procedeelelor de control intern în funcție de centrele de responsabilitate; recomandarea unui regulament cu privire la buna guvernanta și la controlul intern; argumentarea necesității de organizare a controlului intern în cadrul entității și formularea unor propuneri de documentare a fiecărei acțiuni, realizate în asigurarea obiectivelor controlului intern prin implicarea bilanțului și a situației de profit și pierdere prognozate, a sistemului de evaluare a performanței, a contabilității prin intermediul situațiilor financiare și a contabilității manageriale prin intermediul informației raționale, furnizate procesului decizional; implementarea în practică a metodologiei de evaluare a procedeelelor de control intern și recomandarea unui model de prezentare a informației cu privire la organizarea acestora în raportul conducerii.

**Rezultatele științifice principale, înaintate spre susținere**, decurg din scopul, obiectivele și ipotezele prezentului demers al cercetării și constau în: redefinirea și dezvoltarea conceptuală a elementelor de control intern în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative a entității; identificarea și utilizarea instrumentelor sistemului de evaluare a performanței, controlului de gestiune și a controlului bugetar în organizarea controlului intern; elucidarea legăturilor dintre controlul intern, contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune, auditul intern și auditul situațiilor financiare; elaborarea criteriilor privind evaluarea impactului controlului intern asupra guvernantei corporative la nivel internațional, național și la nivelul entității; fundamentarea obiectivelor generale și particulare ale controlului intern; perfecționarea metodologiei privind organizarea, documentarea și raportarea procedeelelor de control intern; elaborarea unor formule de calcul pentru sistemul de control intern și controlul intern contabil.

**Implementarea rezultatelor științifice** a contribuit la revizuirea actuală a structurii și conținutului controlului intern și la ajustarea acestuia în funcție de noile condiții ale dezvoltării

governanței corporative și a transparenței mijloacelor informaționale. Au fost implementate modelul organizării procedeele de control intern contabil în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative cu toate anexele necesare în asigurarea documentarii, fiind divizate pe fiecare obiectiv particular al controlului intern, pe chestionarul de evaluare și pe raportarea acestora. Propunerile formulate privind revizuirea cadrului legislativ și normativ, Regulamentul cu privire la buna guvernanta și controlul intern, sunt binevenite pentru instituțiile naționale, care activează în domeniul dat. Rezultatele obținute și recomandările formulate de autor se referă la entitățile din sectorul corporativ din RM, însă aceste propuneri sunt cercetate și testate atât în cadrul mai multor entități din RM cum ar fi: „Floare-Carpet”, S.A., „Ionel”, S.A., ÎM Efes Vitanta Moldova Brewery S.A., cât și al celor din România cu referire la „Antibiotice” S.A., „Eurotex Impex” S.R.L. În această perspectivă, investigațiile sunt realizate în baza mai multor eșantioane, selectate din cadrul Bursei de Valori a Moldovei și al celei din București, și în baza entităților incluse în lista celor mai mari contribuabili pentru anii 2019-2020 din RM.

#### **Aprobarea rezultatelor științifice.**

Abordările teoretice, metodologice și cele aplicative, elucidate în lucrare, precum și rezultatele cercetărilor efectuate sunt expuse în 60 de publicații științifice, dintre care: o *monografie monoautor* de 12 c.a., 2 articole de sinteză, publicate în reviste științifice, cotate în baza de date Web of Science, 3 articole de sinteză în reviste naționale de tipul B (*Economica* și *Studia Universitatis Moldaviae*), 12 articole în reviste științifice cu recenzii, dintre care 7 - fără coautori, 9 articole publicate în străinătate dintre care 6 - coautori. Au fost prezentate 11 comunicări publicate la foruri științifice internaționale de specialitate din RM și de peste hotare, inclusiv 2 comunicări în ședința plenară, și 7 la foruri internaționale, fără coautori.

#### **Sumarul capitolelor tezei.**

Structura lucrării este alcătuită din introducere, cinci capitole, concluzii și recomandări.

În **Introducere**, se prezintă actualitatea și relevanța problematicii de cercetare pentru RM, descrierea situației de ansamblu a domeniului de cercetare, semnificația teoretică, valoarea aplicativă și noutatea științifică a tezei. De asemenea, sunt prezentate scopul și obiectivele cercetării, ipoteza de cercetare și sinteza metodologiei, problemele științifice importante soluționate, rezultatele științifice obținute și sumarul structurii lucrării.

În primul capitolul - „**Fundamente teoretice privind controlul intern și guvernanta corporativă**” - se cercetează problemele aferente definirii și componenței controlului și guvernantei corporative. De asemenea, se investighează problemele legăturilor dintre controlul intern și cel de gestiune, precum și ale altor noțiuni legate de control. Soluționarea problemelor în cauză este argumentată prin aplicarea procedeele metodei dialecticii. Acestea sunt urmate de

examinarea diverselor teorii cu privire la control și guvernanta corporativă: teoria guvernantei corporative, teoria pozitivă a agenției, teoria arhitecturii organizaționale, teoria părților interesate etc. La finalul capitolului se prezintă un nou cadru conceptual, specific controlului intern, necesar în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative.

Capitolul al doilea - „**Abordarea multidimensională a controlului intern în contextul guvernantei corporative**” - este dedicat cercetării relațiilor dintre controlul intern, guvernanta corporativă, audit și contabilitate. Un rol aparte revine conceptului de abordare sistemică a controlului. În vederea verificării corespondenței dintre cercetările teoretice și studiile pragmatice, sunt analizate diverse acte reglementative atât cu caracter național, cât și internațional, precum și rapoartele anuale ale entităților din RM și România. La finalul capitolului, se examinează relațiile dintre controlul intern, strategiile manageriale și sistemul de planificare al entității.

În al treilea capitol - „**Funcționalitatea controlului intern – interfață dintre controlul bugetar, sistemul de evaluare a performanței și contabilitate**” - se prezintă direcția de cercetare orientată spre problematica documentării procedurilor de control intern în funcție de: obiectivele operaționale, de raportare și de conformitate. Controlul bugetar și sistemul de evaluare a performanței sunt tratate din perspectiva instrumentelor furnizate pentru controlul intern. Implicațiile contabilității la organizarea controlului intern rezultă din metodologia acesteia pentru întocmirea situațiilor financiare și rolul managementului contabil în cadrul acestor rapoarte.

Capitolul al patrulea - „**Implicațiile evaluării controlului intern la întocmirea raportului conducerii cu privire la dezvoltarea guvernantei corporative**” - cuprinde etapele de evaluare, realizate pe fiecare principiu de control și pe fiecare compartiment, cum ar fi: mediul de control, evaluarea riscului, activitățile de control, informarea și comunicarea și, în cele din urmă, supravegherea activităților. Activitățile de control și evaluarea acestora sunt cercetate în relație cu centrele de responsabilitate. Informarea și comunicarea se examinează din perspectiva utilizării informației relevante în procesul decizional.

Cel de-al cincilea capitol - „**Aprecierea impactului sistemului de control intern asupra dezvoltării guvernantei corporative**” – prezintă rezultatele întregului demers al cercetării. În prima parte, sunt prezentate, într-o formă generalizată, elementele complexe ale sistemului de control al entității din perspectiva codurilor de guvernanta corporativă și, respectiv, impactul la nivel internațional, național și al entității. Partea a doua este destinată dezvoltării modelului de control intern contabil prin prisma lucrărilor de documentare în cursul perioadei de gestiune și de prezentare a raportului conducerii la sfârșitul perioadei de gestiune. În partea a treia, sunt testate și validate ipotezele de cercetare prin utilizarea modelului econometric, având la bază ancheta statistică.



În *Concluzii și recomandări* sunt deduse concluziile generale rezultate din cercetările efectuate, respectiv sunt formulate propuneri în aspectul dezvoltării cadrului conceptual specific controlului intern în relație cu guvernarea corporativă. Recomandările legate de organizarea, evaluarea, documentarea și raportarea modalității de organizare a procedurilor controlului intern ghidează specialiștii și practicienii în domeniu la întocmirea raportului conducerii.

# 1. FUNDAMENTE TEORETICE PRIVIND CONTROLUL INTERN ȘI GUVERNANȚA CORPORATIVĂ

## 1.1. Concepte și abordări contabile privind controlul intern

Controlul, privit la general, a fost și este unul dintre cele mai cercetate domenii. O bună parte din specialiști îl consideră element al managementului, alții - element al finanțelor sau al contabilității. În teză, controlul este examinat atât prin prisma demersului istoric, cât și din punctul de vedere al abordărilor teoretice și practice actuale la nivel național și internațional. Studiul este inițiat cu investigarea caracteristicilor și a necesității controlului încă din perioada antichității. Poziția actuală a controlului este examinată din perspectiva relațiilor cu celelalte elemente ale contabilității și ale științelor gestiunii în vederea asigurării dezvoltării guvernantei corporative.

Pornind de la lucrarea *Politica*, a lui Aristotel, renumitul profesor C. Demetrescu a demonstrat că originile pragmatice ale controlului se trag din antichitate [54, p. 8]. În Grecia antică, încasarea veniturilor se făcea de perceptori particulari, numiți *kolakretani*. Din documentele descoperite, s-a constatat că încasările în bani și în natură se efectuau de aceștia sub controlul unor magistrați. Ulterior, operațiunile de încasări și plăți erau controlate de membrii „Curții de Conturi” (Curtea de Conturi a celor 10), numiți *antigrafi*, fiind aleși dintre membrii senatului. Instituți cu sarcina de verificare a conturilor administratorilor-contabili, ale finanțelor statului și ale templelor, „legiștii” aveau dreptul de a trimite în judecată, în cazul constatării neregulilor sau fraudelor. În același scop, grecii foloseau și organizația revizorilor contabili, cunoscută sub numele de „Colegiul eutemiștilor”. Mențiunile cu privire la control, indicate anterior, ne relatează aspectul pragmatic al acestuia, iar relațiile cu știința contabilității este justificată prin utilizarea „bilanțului preventiv” și a celui „consumativ”, a bugetului de venituri și cheltuieli, precum și a dării de seamă asupra execuției bugetului. În Atena, au fost descoperite multe documente, în care este indicat numele de *eutemiști* – revizori, contabili și logiști – controlorii gestiunilor publice [54, p. 37]. În Italia, sunt atestați *camerarii* sau *camerlenghii* având funcția de a supraveghea funcționarii din provincii, care încasau impozite și se aflau în subordinea șefilor lor, denumiți *gran camerario* sau *gran trezorerie*. Camerarii erau, de fapt, contabili care exercitau funcția de control și verificarea conturilor. Curtea de conturi a fost înființată în anul 1351 de către Conteul Vittorio Amedeu al VI-lea din familia Savoia [54, p. 37-81], [18].

După cum rezultă din cele expuse, unele elemente ale controlului sunt atestate încă în antichitate, însă nu susținem ideea unor cercetători despre originile științifice ale controlului în perioada antichității. Noțiunile *Curtea legiștilor*, *Colegiul eutemiștilor*, *Curtea de conturi*,

*conturile comunelor, darea de seamă asupra execuției bugetului* justifică elementele pragmatice ale controlului, însă nu cele de ordin științific. Existența instituțiilor cu funcții aferente justifică funcția permanentă a controlului, obligativitatea acestuia și necesitatea declarării modului de utilizare a resurselor publice. Însă, după cum se observă, în antichitate, nu exista o diferențiere între controlul public și cel privat, controlul intern sau cel extern [18].

Începând cu operele italianului L. Paciolo și ale belgianului S. Stevin, contabilitatea se consideră un mijloc de organizare a controlului. Ambele lucrări ale acestor autori erau de matematică, însă apariția științei contabilității și a controlului sunt remarcate prin unele capitole din aceste lucrări. Spre exemplu, elementele controlului sunt justificate prin mențiunea: *contabilitatea - instrument de gestiune rațională* (anexa 2) [96], [102]. I. Sokolov a remarcat caracterul rațional și eficient al contabilității din Roma, fapt pentru care se mândreau italienii [148, p. 29]. Prin mențiunea: „*Se cere mult mai mult, pentru a fi un bun negustor, decât pentru formarea unui doctor în drept*“, se subînțelege că un manager trebuie să dispună de cunoștințe și abilități multiple: „*capul negustorului are o sută de ochi*“. Astfel, *o sută de ochi* ai negustorului lui L. Pacioli sunt acele procedee de control intern, ce trebuie implementate și revizuite, în prezent, de managementul executiv [102, p. 28], [96]. Un alt autor, Benedetto Cotrugli, referindu-se la partida dublă și la mecanismele de ținere a registrelor contabile, a profitului și a pierderii, contribuie la sistematizarea științei contabilității și a unor elemente ale controlului, remarcate prin unele idei cu privire la performanța financiară [60, p. 55]. După cum putem observa, chiar de la origini, elementele controlului aveau un caracter predominant contabil. În prezent, luând în considerare că peste 80% din informațiile utilizate de managementul entității sunt furnizate de contabilitate, deducem că o bună parte a controlului este reprezentat prin contabilitate.

În anexa 2, sunt prezentate și alte opinii specifice controlului din perspectiva contabilității, apărute în perioada 1494-1912. Astfel, aplicând metoda analizei de conținut textuală, au fost selectate cele mai reprezentative afirmații:

- *contabilitatea camerală, cea mai bună formă de organizare a contabilității și a controlului statului, vizează gestiunea bugetară prin compararea datelor ordonate cu cele efective;*
- *controlul reprezintă scopul contabilității financiare și al calculației ce necesită o permanentă îmbunătățire;*
- *contabilitatea se consideră o știință separată, inclusă în obiectul de studiu al economiei întreprinderii, diferențiind: doctrina evaluării, inventarul, preventivul, înregistrările, darea de seamă și controlul, organizarea contabilității în funcție de forma întreprinderii;*

- *domeniul de aplicare a contabilității ține de organizarea întreprinderii și administrarea patrimoniului cu obiectivul final - controlul gestiunii entității;*
- *contabilitatea nu se limitează doar la acele tehnici de înregistrare a operațiunilor, dar este un instrument prețios de orientare, conducere, precum și un mijloc perfecționat de analiză a factorilor de producție.*

Așa cum denotă sursele bibliografice menționate mai sus, controlul a funcționat, alături de contabilitate, atât în sectorul public, cât și în cel privat. Raționalitatea italienilor se transformă, ulterior, în randamentul sau eficiența sistemului de evaluare a activității entității. În acest context, remarcăm o serie de instrumente ale controlului: sistemul bugetar, inventarierea, administrarea patrimoniului, analiza factorilor de producție etc. Elementele contabilității sunt remarcate prin înregistrarea faptelor economice și prin aplicarea acestora în luarea deciziilor de către managementul entității.

În această ordine de idei, I. Sokolov, analizând cerințele călugărului dominican V. Henli a remarcat următoarele caracteristici ale contabilității în perioada Evului mediu :

- 1) *verificarea minuțioasă a raportărilor;*
- 2) *inventarierea anuală prin verificarea diferențelor dintre datele scriptice și cele reale;*
- 3) *inventarierea riguroasă a creanțelor;*
- 4) *prețurile incluse în rapoarte trebuie să fie justificate prin documente, pentru a evita subevaluarea cheltuielilor și supraevaluarea veniturilor* [148, p. 32].

Analiza acestor elemente ne determină să afirmăm că, în acea perioadă, contabilitatea avea un anumit nivel de dezvoltare, existau raportări, însă nu era clară natura și conținutul raportărilor furnizate de contabilitate. Controlul funcționa alături de contabilitate, fiind remarcat prin inventariere, prin verificarea înregistrărilor din conturile contabile și prin documentarea acestora. În acest sens, L. Paciolo a scris: „*La început, negustorul trebuie să înregistreze tot inventarul său*“ [148, p. 47]. Astfel, averea negustorilor era înregistrată în documente care puteau fi simple foi sau registre, fiind confruntate, ulterior, cu datele reale. Astfel, documentarea averii negustorilor și inventarierea reprezintă unul dintre cele mai vechi elemente ale controlului și, respectiv, ale contabilității.

Următoarea etapă a evoluției controlului se caracterizează printr-o abordare clasică. Studiul începe cu opera francezului H. Fayol, considerat drept clasicul științei administrării. Acesta a definit controlul *drept o examinare a rezultatelor. Prin control, se analizează, se discută și se critică, se urmărește stimularea planificării, a reducerii și a consolidării organizației, a creșterii eficienței comenzilor și facilitarea coordonării* [201, p. 14], [11], [198].

R. Anthony a formulat trei definiții ale controlului de gestiune:

- prima (a.1956) – *controlul reprezintă procesul de asigurare că organizația face ceea ce managerul vrea să facă* [296, p.158];

- a doua (a.1965) – *controlul este procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt dobândite și utilizate cu eficacitate (în raport cu obiectivele) și eficiență (în raport cu mijloacele alocate) pentru realizarea obiectivelor entității;*

- a treia (a.1988) – *controlul se consideră procesul prin care managerii influențează alți membri ai organizației pentru punerea în aplicare a strategiilor* [294, p. 11], [156], [157], [158], [19], [6], [188].

H. Mintzberg (1979), fără a formula definiția controlului, menționează că structurile de control se regăsesc în fiecare mecanism de coordonare, identificându-le astfel: *ajustarea reciprocă, supravegherea directă, standardizarea proceselor de lucru, a ieșirilor și a calificărilor* [259].

Într-o manieră puțin diferită față de cercetătorii precedenți, C. Grenier (1990) și

P. Boisselier (2013) precizează: *controlul de gestiune urmărește elaborarea și punerea în aplicare a instrumentelor de informare, destinate managementului pentru realizarea coerenței economice globale a obiectivelor, a mijloacelor și a rezultatelor*. Ele pot fi considerate drept un sistem de informare util în supravegherea entității, deoarece un control eficient și eficace al acțiunilor și al mijloacelor contribuie la realizarea obiectivelor. P. Boisselier continuând cercetările lui R. Anthony (1988) și R. Simons (1995), apreciază controlul drept un ansamblu de mecanisme și instrumente necesare managerului în luarea deciziilor și a acțiunilor [294, p.158].

N. Tabără și S. Briciu utilizează noțiunea controlului de gestiune, definindu-l drept *un ansamblu de procese prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și utilizate cu eficiență, eficacitate și relevanță conform obiectivelor organizației, iar acțiunile se desfășoară în sensul strategiei definite* [111, p. 375], [303], [19].

Analiza definițiilor anterioare se realizează din perspectiva următoarelor elemente: scopul, obiectul controlului, caracteristicile specifice obiectului, destinația, rezultatul controlului. Aceste elemente sunt componentele obligatorii pe care trebuie să le întrunească o definiție și fac parte din teoria definiției propusă de prof. univ. V. Bucur [26].

Astfel, H. Fayol prezintă drept obiect al definiției controlului - examinarea rezultatelor și analiza lor. În cazul dat, apare întrebarea: *Care este rolul controlului până la obținerea rezultatelor?* Din punct de vedere istoric, se creează impresia că, acceptând această sintagmă, controlul apare după obținerea rezultatelor din activitatea unei entități, ceea ce nu acceptăm. R. Anthony, în cele două definiții, apreciază, în calitate de obiect, procesul de asigurare cu cele

necesare în desfășurarea activității unei entități, iar în a treia definiție (1988), obiectul este reprezentat prin procesul de influență a managerilor asupra personalului [188].

În definițiile date de C. Grenier și P. Boisselier, obiectul controlului se consideră procesele de elaborare și punere în aplicare a instrumentelor de informare. Astfel, acești autori urmăresc controlul numai în aspectul managementului, deoarece este puțin probabil ca elaborarea instrumentelor de informare să exprime acțiunea sau procesul prin care se realizează controlul propriu-zis. N. Tabără și S. Briciu propun drept obiect al definiției controlului - un ansamblu de procese, opinii cu care suntem de acord.

O diversitate de opinii ale autorilor sunt remarcate și în privința caracteristicilor obiectului definiției examinate. Astfel, H. Fayol consideră, drept caracteristicile specifice obiectului în cauză, capacitățile acestuia de a analiza, a discuta, a critica, de a urmări stimularea planificării. Nu este clar de ce se include numai planificarea, doar ea reprezintă perioada ce are loc până la desfășurarea activității economice a unei entități. Din punct de vedere istoric, aceste caracteristici sunt inerente controlului anterior sau autocontrolului. Iar, după volumul de lucru, majoritatea acțiunilor de control se realizează în timpul desfășurării activității entității sau după finalizarea acesteia.

Renumitul profesor R. Anthony, în prima definiție, nu exprimă caracteristicile obiectului acesteia, iar în a doua, relatează constatarea din partea managerilor că resursele sunt dobândite și utilizate cu eficiență și eficacitate. Această constatare, în realitate, reprezintă rezultatele obținute în procesul de aprovizionare și activitatea economică propriu - zisă. În această perspectivă, apare întrebarea: *Care este rolul controlului curent pe parcursul desfășurării întregului circuit economic?* În cazul dat, controlul, începe cu perfectarea documentelor privind intrările și ieșirile resurselor, continuând cu utilizarea forței de muncă și înregistrarea costurilor/cheltuielilor cu personalul, asigurând controlul asupra acțiunilor ce constituie întreaga activitate a entității. Această parte a controlului este exercitată de către lucrătorii contabili și managerii subdiviziunilor, fiind considerat drept control operațional sau curent.

În a treia definiție, se relevă influența managerilor asupra altor persoane. Controlul se apreciază prin echivalentul activității de management – fapt pentru care, ne exprimăm un acord parțial, iar funcțiile managementului nu constituie numai controlul propriu-zis. De exemplu, formularea strategiilor și a obiectivelor managementului reprezintă elemente ale controlului, dar ele pot fi interpretate ca sarcini realizabile ale personalului. Autorul acestor caracteristici pune accent pe ideea influenței managerilor asupra altor membri ai entității. Acestea reprezintă acțiuni de convingere sau motivare a personalului, de a acționa într-un anumit mod.

Savanții N. Tabără și S. Briciu expun caracteristicile obiectului definiției controlului la fel ca și R. Anthony, totuși autorii consideră că acțiunile personalului entității trebuie să se desfășoare în baza strategiilor stabilite.

În ceea ce privește al treilea element al definiției controlului – destinația, rezultatul -autorii R. Anthony, N. Tabără și S. Briciu apreciază că managerii sunt asigurați cu resurse obținute și utilizate cu eficiență și eficacitate. Cu alte cuvinte, scopul controlului rezidă în: utilizarea resurselor cu eficiență și cu eficacitate, păstrarea integrității elementelor patrimoniale, prevenirea fraudelor, reducerea continuă a cheltuielilor necesare realizării obiectivelor strategice.

În definiția controlului, trebuie menționat că acesta cuprinde unele procedee și acțiuni până la desfășurarea activității entității sau acea parte a controlului pe care, R. Anthony o numește planificare. Controlul preventiv se referă la acele acțiuni ale personalului, care se vor desfășura pe parcursul activității entității în scopul realizării obiectivelor conform strategiilor stabilite pentru obținerea celor mai înalte rezultate la cele mai mici costuri (cheltuieli), precum și la acțiunile întreprinse după desfășurarea activității entității.

Respectând structura definiției precizate anterior, înlăturând elementele negative și acceptând pe cele pozitive, definiția controlului, privită la general, poate fi formulată de autor astfel: *controlul reprezintă un complex de procedee, acțiuni de verificare, comparare, analiză pentru organizarea și planificarea activităților, pentru desfășurarea acestora în baza obiectivelor strategice sub aspectul eficienței și al eficacității, pentru asigurarea integrității activelor, precum și a evaluării rezultatelor obținute.*

Definiția elaborată reprezintă una din soluțiile pentru problemele analizate anterior. Caracterul general al acesteia este rezultatul respectării celor trei elemente obligatorii pe care trebuie să le întrunească o definiție, stabilite, pentru prima dată, de prof. univ. V. Bucur: scopul, obiectul ei, caracteristicile obiectului, destinația și rezultatul [26]. Definiția propusă include drept obiect al controlului:

- scopul proceselor sau al acțiunilor efectuate, care constă în desfășurarea eficientă și eficace a activității entității;
- complexul de procedee, acțiuni, executate de persoanele responsabile;
- caracteristicile inerente obiectului definiției până la desfășurarea activității entității, în timpul și după desfășurarea ei. În definiție, se respectă logica ciclului continuu de utilizare a rezultatelor obținute în planificarea activității entității în perioadele de gestiune ulterioare, conform obiectivelor și strategiilor stabilite.

Cu regret, studiile surselor bibliografice denotă că nici autorii care examinează problemele controlului, nici actele normative caracteristice nu tratează problemele definirii celorlalte tipuri de

control. Susținem ideea că obiectul definiției pentru toate celelalte tipuri de control trebuie să fie comun sau să aibă același complex de procedee și acțiuni, iar caracteristicile acestui obiect trebuie să difere în funcție de tipul controlului. În această perspectivă, considerăm necesară aplicarea procedeeului dialecticii în cunoașterea existenței și a mișcării materiei – manifestarea generalului în particular în privința obiectului definiției și invers, manifestarea particularului în general – în ceea ce privește caracteristicile specifice obiectului: recunoașterea, contabilizarea, analiza, compararea, calculul indicatorilor respectivi.

Sinteza diverselor abordări cu privire la elementele controlului din perspectivă contabilă ne determină să efectuăm o anumită etapizare. I. Sokolov, în cercetările sale, a utilizat clasificarea lui V. Bacster referitoare la evoluția contabilității, 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, declararea raportărilor financiare instituțiilor publice și apariția auditului;
- 4) *după 1950* - o nouă perioadă de evoluție a contabilității [149, p. 17].

După cum rezultă din această clasificare, în cercetarea evoluției contabilității, trebuie să se țină cont de relațiile dintre apariția cifrelor romane și a celor arabe. Noi susținem că trebuie efectuate unele modificări în etapizarea contabilității, remarcând următoarele perioade:

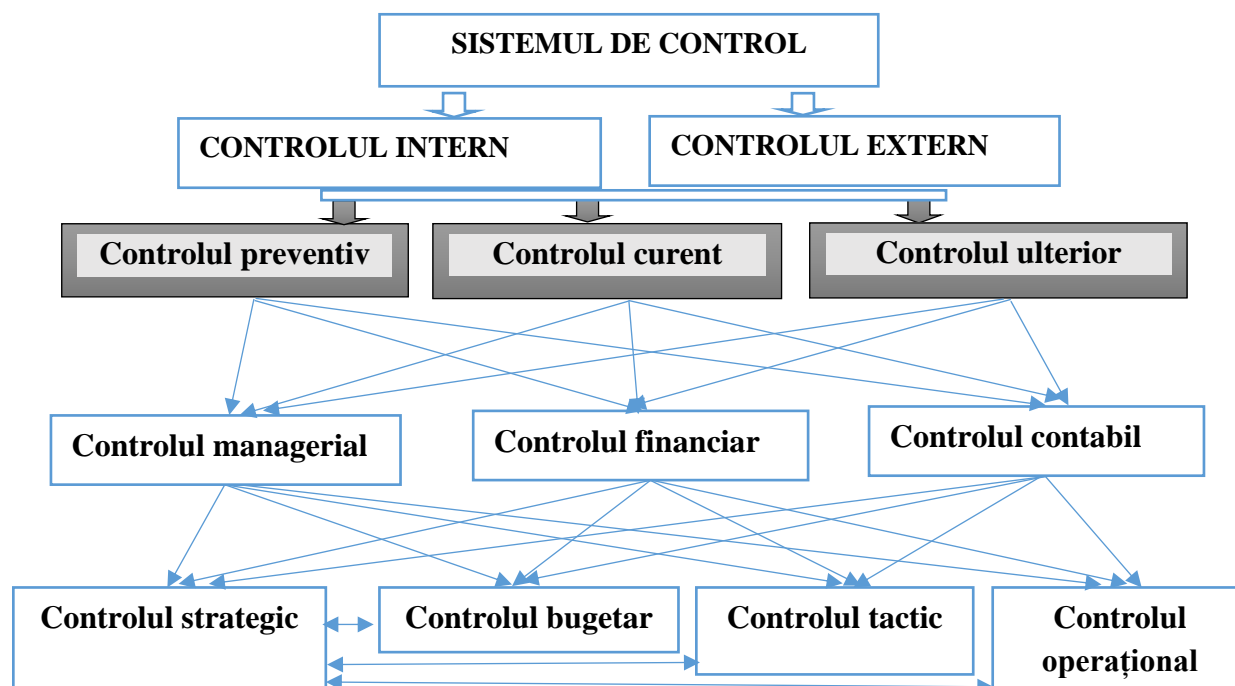
- 1) *clasică*;
- 2) *1200 -1494*;
- 3) *1494 - 1850*;
- 4) *1850 - 1950*;
- 5) *1950 - 2002*;
- 6) *2002 - prezent*.

După cum se observă, sunt introduse două etape suplimentare: prima modificare a fost realizată între etapele unu și a doua existente. Considerăm că este importantă introducerea acestei etape, 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.

În scopul soluționării problemelor cercetării, ne propunem prezentarea diverselor genuri de control într-un sistem, prin demonstrarea importanței și a rolului fiecărui tip. Un alt moment necesar de remarcat ține de faptul că procedeele sau acțiunile de control se exercită de către personalul entității, ce include specialiști din diverse domenii: management, contabilitate, finanțe,



audit, marketing, resurse umane, ingineri, tehnologii informaționale etc. Luând în considerare complexitatea factorilor implicați, tipurile de control pot fi prezentate conform figurii 1.1.



**Fig. 1.1. Tipurile controlului și interconexiunea acestora**

Sursa: Elaborată de autor în baza

După cum rezultă din figura 1.1, structura noțiunilor specifice controlului este complexă și este divizată în funcție de diverse criterii. După sfera de acțiune, deosebim *control intern* și *control extern*. Cu scopul de a evita repetarea obiectului definiției pentru fiecare tip de control, utilizăm același complex de procedee, acțiuni de verificare, analiză, comparare în conformitate cu obiectivele și strategiile stabilite în aspectul utilizării eficiente și eficace a resurselor, precum și al prezentării informațiilor aferente în procesul decizional. După anii 1990 (destrămarea URSS), au fost realizate numeroase cercetări în domeniul controlului intern. În prezent, elementele controlului intern diferă de cele ale controlului de gestiune. După unii autori, controlul de gestiune (managerial) reprezintă o parte componentă a controlului intern în cadrul unei entități, însă, din punct de vedere reglementativ și practic, nu pot fi considerate echivalente. *Controlul extern* (fig. 1.1) exprimă o totalitate de procedee și acțiuni exercitate de către organele (instituțiile publice) externe în aspectul celor mai diverse obiective: respectarea de către entitate a legislației în vigoare, constatarea și înlăturarea erorilor, prevenirea faptelor economice ilegale etc.

În funcție de momentul exercitării, controlul intern se divizează în: preventiv, curent, ulterior. *Controlul preventiv* este efectuat de către angajații entității până la desfășurarea activității economice, în scopul asigurării acesteia cu resursele necesare. Cu alte cuvinte, controlul preventiv

constă în verificarea pregătirii entității (respectarea legislației, excluderea erorilor, a fraudelor, prevenirea lor etc.) pentru desfășurarea activității ei.

*Controlul curent* (fig. 1.1) se efectuează de același personal al entității concomitent cu activitatea economică pentru realizarea eficientă a obiectivelor și consumul eficace de resurse materiale, umane și financiare. El include toate tipurile de control: managerial, financiar, contabil, bugetar, strategic, tactic, operațional etc. O bună parte a lucrărilor executate și informațiile furnizate controlului intern sunt realizate de controlul contabil. Acesta include măsurarea faptelor economice din perioada curentă, perfectarea documentelor, evaluarea, gruparea informațiilor absolute, înregistrarea acestora în conturi, totalizarea lor, determinarea indicatorilor respectivi și prezentarea informațiilor aferente în situațiile financiare și în rapoartele interne. Controlul curent, după funcțiile sale, reprezintă principalul tip de control privind respectarea legislației în vigoare, a normelor de consum privind valorile materiale, metodele de contabilizare a costurilor/cheltuielilor produselor fabricate și/sau a serviciilor prestate.

*Control ulterior* se consideră controlul exercitat, la fel, de organele structurale (specialiști) ale entității, dar după efectuarea proceselor tehnologice din cadrul entității. Acest control se efectuează în baza informațiilor prezentate în situațiile financiare, a raportului conducerii precum și a altor rapoarte. Din punctul de vedere al conținutului, acesta, la fel, poate fi divizat în control managerial, financiar, contabil, strategic, bugetar, tactic și operațional.

*Controlul financiar* prevede verificarea organizării tranzacțiilor financiare ale entității prin intermediul verificării fluxurilor de numerar, a creditelor și a împrumuturilor, a achitării datoriilor și a încasării creanțelor. În funcție de momentul desfășurării, controlul financiar poate fi preventiv, curent și ulterior.

*Controlul managerial* – parte componentă a controlului intern - asigură realizarea profitului prin evaluarea riscului posibil, ce rezultă din strategiile entității, indicatorii prin care se exprimă performanța ei, susținerea proceselor tehnologice pentru derularea normală a activității economice, responsabilitatea permanentă a persoanelor ce execută funcții de control în gestiunea riscurilor. Acest tip de control începe cu planificarea activității entității și se finalizează prin controlul informațiilor din situațiile financiare, prin luarea deciziilor noi și prin ajustarea deciziilor anterioare. În mod similar, controlul managerial cuprinde controlul preventiv, curent și ulterior.

*Controlul contabil* – parte componentă a controlului intern (fig. 1.1) - asigură verificarea, măsurarea, identificarea, evaluarea și înregistrarea fiecărui fapt economic (existență, acțiune, eveniment) în desfășurarea activității entității. Acesta se realizează în bază cadrului normativ în vigoare, a strategiilor și a obiectivelor prestabilite, a cantității resurselor materiale, umane și financiare. Acest control este efectuat de către specialiștii contabilității, auditorii, analiștii și

managerii subdiviziunilor entității, în care au loc nemijlocit procesele tehnologice de fabricare a produselor și/sau de prestare a serviciilor. În raport cu perioada în care se desfășoară activitatea entității, controlul contabil poate fi preventiv. Datele furnizate de contabilitate, aferente perioadelor anterioare, sunt utilizate la: planificarea activității pentru perioadele ulterioare, analiza economico-financiară, elaborarea strategiilor și obiectivelor respective. Informațiile controlului contabil curent se folosesc la soluționarea aceluiași probleme pentru perioadele viitoare. În acest mod, controlul contabil asigură interconexiunea și transparența informațiilor controalelor preventive, curente și ulterioare (în raport cu perioada în care se desfășoară activitatea entității), care pot fi caracteristice tuturor tipurilor de control: financiar, managerial, bugetar, strategic, tactic (în raport cu scopul și conținutul respectiv).

Deși opiniile personale converg spre ideea că gradul de realizare a strategiilor se verifică prin intermediul controlului bugetar sau al altor tipuri de control, totuși există o categorie de cercetători care utilizează noțiunea de *control strategic*. Astfel, acesta constă nu numai în elaborarea, dar și supravegherea nivelului de realizare a strategiilor de dezvoltare economică a entității pe o perioadă mai îndelungată de timp, și anume 5-10 ani.

*Controlul bugetar* reprezintă compararea, verificarea, supravegherea, din partea managementului executiv, a informațiilor planificate cu privire la utilizarea resurselor pe termen lung, mediu și scurt, privind costurile/cheltuielile, veniturile și rezultatele financiare ale entității. Acesta supraveghează strategiile și obiectivele aferente, influența factorilor de mediu și relevanța acestora.

*Controlul tactic* (fig. 1.1) reprezintă supravegherea, analiza și calculul indicatorilor și al programelor tactice privind realizarea strategiilor entității. Acest control presupune determinarea eficienței îndeplinirii obiectivelor prin raportarea rezultatelor obținute la resursele materiale și cele umane. Astfel, are loc evaluarea capacității de producție a entității și determinarea factorilor cu influență negativă asupra capacității de producție. În procesul de elaborare a planului pentru eliminarea acțiunilor negative, se compară indicatorii efectivi cu cei planificați în funcție de eficiența realizării obiectivelor și eficacitatea consumului de resurse. Diferențele rezultate determină planul de acțiuni pentru perioadele viitoare, privind dezvoltarea strategiilor entității. Cu regret, nu au fost găsite surse bibliografice, în care să fie prezentată clar și cu exemple practice, evaluarea activităților de control a entității. Propunem ca, în cadrul exercitării controlului tactic, să se realizeze și evaluarea eficienței activităților de control prin raportarea rezultatelor obținute de entitate la totalitatea cheltuielilor de control. În această evaluare, principala problemă o constituie modul de determinare a cheltuielilor de control.

*Controlul operațional* reprezintă controlul exercitat zilnic și prevede realizarea și verificarea succesivă a planurilor strategice, tactice și operaționale, dar și a sarcinilor fiecărui angajat. Din punctul de vedere al conținutului și al perioadei în care este exercitat, mai poate fi numit controlul contabil curent.

În această ordine de idei, conceptele specifice controlului intern, analizate și definite anterior conform figurii 1.1, au rolul de a explica și de a justifica diversele conexiuni dintre acestea prin manifestarea particularului în general și invers. Însă toate aceste informații sau judecăți sunt de ordin teoretic, iar pentru a putea fi propuse în activitatea practică, trebuie cercetate din punct de vedere al cadrului reglementativ și al problemelor cu care se confruntă entitățile autohtone.

**Cadrul COSO** (versiunea 2013) definește **controlul intern** drept *procedeele efectuate de către consiliul de administrație, de management și de alți angajați, concepute pentru a oferi o asigurare rezonabilă în ceea ce privește realizarea obiectivelor exprimate prin operațiuni, raportare și conformitate* [255]. Definiția propusă de COSO se potrivește cu cea propusă de autor, întrucât obiectul definiției îl reprezintă un complex de procedee și acțiuni realizate de cei însărcinați cu guvernarea. Remarcarea acestor persoane justifică legăturile dintre controlul intern și guvernarea corporativă. Asigurarea realizării obiectivelor devine obligatorie în ambele variante, iar divizarea acestora în direcții de cercetare este condiționată de cele trei categorii de obiective cu referire la:

- 1) eficacitatea și eficiența operațiunilor desfășurate;
- 2) calitatea rapoartelor prezentate;
- 3) respectarea actelor legislative și normative.

În ghidul cu privire la *Global Management Accounting Principles* (2017), elaborat de CIMA, controlul intern este reprezentat printr-un *cadru documentat de politici, sisteme, procedee și de proceduri pentru gestionarea riscurilor, pentru generarea și pentru conservarea valorii, pentru implementarea eficienței și eficacității și pentru funcționarea cadrului de raportare și supraveghere a acestuia*. Controlul, în acest ghid, este reprezentat prin două concepte: 1) *controlul intern*, 2) *managementul și controlul bugetar*.

Informațiile cu privire la management și control bugetar sunt definite în felul următor: *un sistem de control al performanței proactiv în legătură cu obiectivele predeterminate la toate nivelurile*. Cu referire la: proiecte, oameni, activități, procese, volumul de vânzări sau venituri, cantitatea resurselor, costurile și cheltuielile de exploatare, activele, datoriile și fluxurile de numerar, precum și alte măsuri nefinanciare [338]. Analizând aceste două definiții, rămâne neclar ce se înțelege prin „*generarea și conservarea valorii*“, deși eficiența și eficacitatea reprezintă noțiuni economice, iar sensul de implementare se referă la anumite metode sau procedee etc.

Gradul de implementare a acestora din urmă se verifică prin intermediul obiectivelor, al mărimii profitului și al satisfacției angajaților.

În Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe (IAASB), controlul intern este considerat drept *procedeul proiectat, implementat și menținut de către persoanele responsabile de guvernare, de conducere și de către alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă, privind îndeplinirea obiectivelor unei entități referitoare la credibilitatea raportării financiare, la eficiența și eficacitatea operațiunilor și la conformitatea cu legile și cu reglementările aplicabile* [85]. Practic, această definiție nu se deosebește de cea formulată de autor. Dimpotrivă, în varianta autorului, se concretizează procedeele și acțiunile necesare controlului intern.

În Legea privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010, *controlul intern* este denumit *managerial* [81, art.3]. Deși titlul legii se referă la sectorul public, totuși, în rezultatul examinării documentelor oficiale ale UE, se observă că marea majoritate a reglementărilor în domeniul controlului intern și al auditului intern au la bază cercetările realizate de IAI și cele ale COSO. La origini, cercetările acestor organisme se bazează pe sectorul corporativ, însă pentru consolidarea disciplinei în administrația publică, UE le-a ajustat pentru sectorul public. Spre exemplu, ultima versiune a SNAI se preluă direct de pe pagina web a IAI. În aceste condiții, apare întrebarea: Entitățile naționale din sectorul corporativ pot să utilizeze SNCI și SNAI, dacă această acțiune nu este interzisă prin lege și nu se stipulează informații cu privire la utilizarea acestora?

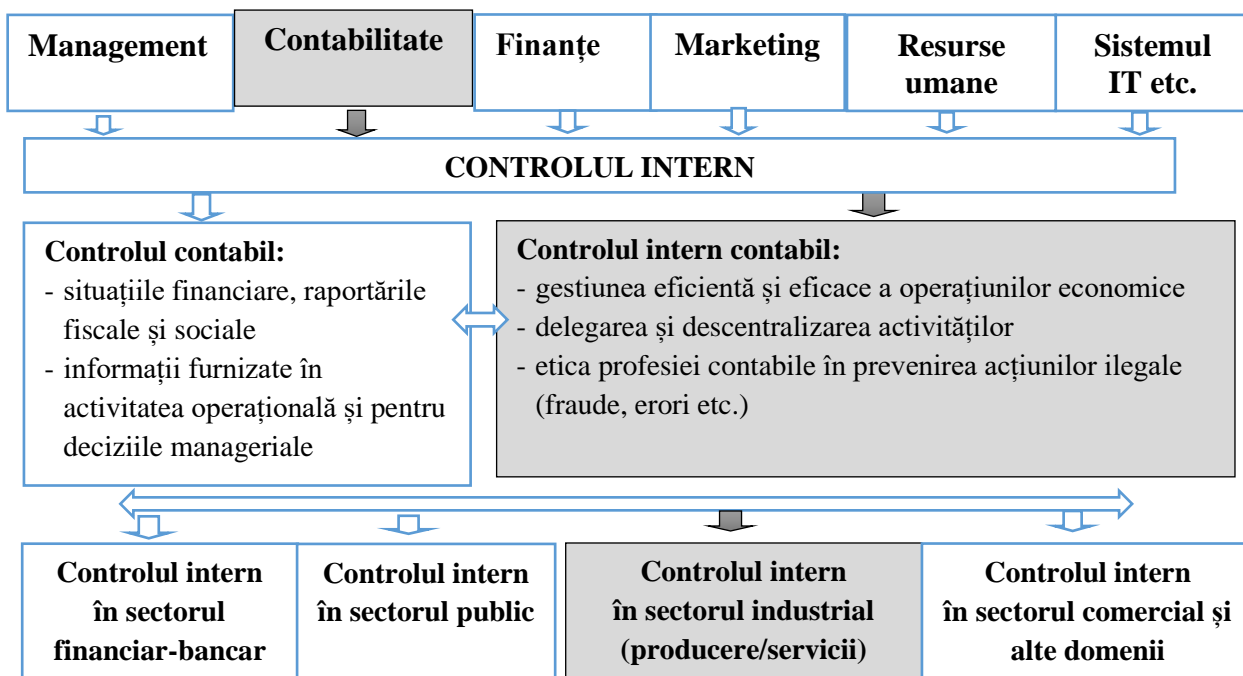
În această ordine de idei, analizăm această problemă din perspectiva *Regulamentului privind organizarea și efectuarea de către subiecții economici a controlului intern cu privire la activitatea de afaceri, realizarea contabilității și întocmirea situațiilor financiare* nr. 11 din 2013 din Federația Rusă. Controlul intern este definit drept *procedeul 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 legate de activitatea operațională și de contabilitate* [147]. În această definiție, spre deosebire de celelalte menționate anterior, este clară orientarea contabilă a controlului intern, fapt ce lipsește în legislația autohtonă. În al doilea rând, este clară ideea cu privire la entitățile care trebuie să raporteze controlul intern – cele supuse auditului obligatoriu.

La nivel național, după anii 1990, au fost realizate multe cercetări în domeniul **controlului intern**. Una dintre cele mai importante probleme, cu care se confruntă cercetătorii autohtoni, se referă la faptul că, deseori, noțiunile de control intern și control de gestiune se consideră echivalente. Spre exemplu, în anul 2019, în Catalogul Partajat al Bibliotecilor Universitare din R. Moldova au fost înregistrate 278 de 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 autorului acestei lucrări, obținem următoarele rezultate: *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 de 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.

În ceea ce privește cele 131 de surse bibliografice în domeniul controlului de gestiune, cea mai mare parte aparține 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 autohtoni, care a evidențiat problema necesității modificării direcțiilor cercetării contabilității de gestiune prin lucrarea „*Calculația costurilor*“ [128]. În prezent, 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, se abordează din perspectiva procesului decizional sau a elementului de control intern.

Studiile teoretice și practice, menționate anterior, demonstrează complexitatea noțiunilor legate de controlul intern, iar în figura 1.2, este prezentată direcția de cercetare a controlului intern în prezenta lucrare.



**Fig. 1.2. Direcția de cercetare a controlului intern contabil în lucrare**

Sursa: Elaborată de autor în baza [236]

După cum rezultă din figura 1.2, controlul este o funcție a contabilității, dar, în același timp, și o funcție a finanțelor, a managementului și a altor științe etc. Schimbările actuale, de ordin reglementativ internațional în domeniul controlului intern, au generat o serie de probleme pentru cercetătorii în domeniu. Unul dintre obiectivele principale ale controlului intern constă în asigurarea fiabilității informației din rapoartele furnizate de entitate. Prin fiabilitatea unei informații, se are în vedere capacitatea acesteia de a reda o imagine reală, completă, neutră, fără erori sau cât mai aproape de adevăr, a fenomenelor economice din cadrul unei entități. Astfel, cele două direcții ale controlului intern din figura 1.2 (controlul contabil și controlul intern contabil) sunt valabile și pentru celelalte domenii cu referire la management, finanțe, marketing etc. Această divizare reprezintă una dintre soluțiile date pentru problemele de cercetare în legătură cu apartenența controlului intern.

Culoarea mai pronunțată din figura 1.2 semnifică direcția de cercetare în această lucrare: latura contabilă a controlului intern pentru entitățile din sectorul corporativ. Noi am ales această latura, deoarece majoritatea informațiilor din rapoarte sunt furnizate de contabilitate. *Inventarierea* este un element al contabilității sau al controlului intern? În căutarea răspunsului la această întrebare, se examinează Regulamentul privind inventarierea nr. 60 din 29.05.2012, unde ea este definită *drept un procedeu de control și autentificare documentară a existenței elementelor de activ și de 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* [101], [71]. 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. În al doilea rând, inventarierea și este un element al *controlului intern contabil* prin faptul că reprezintă o măsură suplimentară de control, instituită de managementul executiv în asigurarea integrității activelor și, respectiv, în prevenirea și în diminuarea riscului entității. În al treilea rând, ultimul nivel al clasificării este necesar, deoarece organizarea controlului intern în sectorul industrial este diferită de cea din instituțiile financiare, respectiv, de cea din sectorul public și cel comercial.

Demersul istoric a justificat că această problemă a fost atestată din cele mai vechi timpuri. I. Sokolov, în analiza lucrării lui F. Besta, menționează: *...contabilitatea trebuie să fie știința controlului activității economice...*[149, p. 58]. Astfel, se observă o îmbinare a instrumentelor contabilității și ale controlului cu referire la perfectarea documentară a fiecărui fapt economic, evaluarea și identificarea lui, la dubla înregistrare, la inventariere, la balanța de verificare și la bilanț. În această perspectivă, S. Mihaila și M. Bajan, la cercetarea rolului sistemului de control în asigurarea procesului decizional, 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* [88, p. 120]. Deși unii autori nu diferențiază controlul contabil de control intern, totuși noi susținem că elementele controlului contabil se realizează numai în legătură ce cele ale controlului intern și ale controlului de gestiune.

O altă problemă, ce rezultă din figura 1.2, ține de faptul că majoritatea actelor legislative și normative naționale din domeniul controlului intern se referă la sectorul public, însă, în sectorul corporativ, cu excepția entităților din sectorul financiar-bancar, nu există niciun act normativ național, care să reglementeze modul de organizare a controlului. 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” [55, art. 20]. Deși, în această directivă, lipsește definiția controlului intern, totuși acesta apare alături de procesul de raportare financiară. Din această perspectivă, Legea Contabilității și Raportării Financiare din RM prin „*Obligațiile și drepturile entității privind ținerea contabilității și raportării financiare*” menționează că persoanele cu referire la *conducătorul, administratorul, directorul, fondatorul etc.. sunt obligați să organizeze sistemul de control intern* [78, art. 18]. Astfel, prin intermediul acestor reglementări, se justifică obligativitatea organizării controlului intern și legătura directă cu elementele contabilității.

Informația cu privire la controlul intern din raportul conducerii face parte dintr-un capitol separat alături de guvernanta corporativă (subcapitolul 1.2). Potrivit Legii CRF, *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* [78, art. 23]. Informația din acest articol al Legii CRF justifică faptul că raportarea modului de organizare a procedeelelor controlului intern este obligatorie pentru entitățile de interes public listate în cadrul segmentului principal al bursei de valori.

În capitolul VI al aceleiași legi „*Auditul situațiilor financiare*”, se menționează că sunt supuse auditului obligatoriu:

a) *situațiile financiare individuale ale entităților mijlocii și ale entităților mari, ale entităților de interes public și ale altor entități etc.*

b) *situațiile financiare consolidate ale grupurilor etc.* [78, art. 32].

În această ordine de idei, art. 33 „*Prezentarea și publicarea situațiilor financiare*” din aceeași lege prevede ca situațiile financiare, raportul conducerii și raportul auditorului să fie prezentate proprietarilor și Biroului Național de Statistică și să fie plasate pe pagina web a entității. În cele din



urmă, este evident faptul că informația cu privire la procedeele controlului intern trebuie prezentată separat în raportul conducerii, alături de situațiile financiare și raportul de audit. Raportarea obligatorie a controlului intern se referă nu numai la entitățile de interes public sau la cele ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, dar și la cele supuse auditului obligatoriu cu referire la entitățile mijlocii, mari și grupuri.

La nivel practic, sunt cercetate rapoartele entităților cotate în cadrul segmentului principal al Bursei de Valori București, ce conțin informații cu privire la modul de organizare a controlului. Pentru studiu, au fost extrase, de pe pagina web, 39 de rapoarte pentru anul 2015 și 31 de rapoarte pentru anul 2018; precizăm că au fost excluse cele din sectorul financiar-bancar. În urma examinării acestor rapoarte (punctul 5 din anexele 3 și 4) au rezultat trei categorii prezentate în anexa 5: *control intern*, *control intern/control de gestiune*, *control de gestiune* [324], [6]. Astfel, în dinamică, observăm schimbări esențiale de la o perioadă la alta. În anul 2015, nu existau diferențe majore între controlul intern și cel de gestiune, totodată, precizăm că, în legislația românească, aceste noțiuni erau considerate echivalente. Informația din anul 2018 justifică impactul Legii SOX asupra controlului în cadrul acestor rapoarte. Astfel, cea mai mare pondere o dețin rapoartele ce utilizează noțiunea de control intern: 30 % anul 2015 și 39 % anul 2018. Se consideră echivalente noțiunile de control intern și cel de gestiune: doar 21% în 2015 și 7% în anul 2018. Comparând ponderile, se observă schimbări esențiale de la un an la altul. Astfel, controlul intern și cel de gestiune nu mai pot fi apreciate drept două noțiuni echivalente.

O altă noțiune, întâlnită deseori în sursele bibliografice alături de control, se referă la termenul „*revizie*“. În aceste condiții, apare întrebarea: *Care sunt legăturile dintre controlul intern și revizie?* Potrivit dicționarului rus-român al prof. univ. V. Bucur cu privire la teoria evidenței contabile, traducerea cuvântului „*pevuzue*“ în limba română semnifică „*revizie, control, inspecție*“ [27, p. 34]. După cum se observă, „*revizia*“ nu este un cuvânt preluat direct din limba rusă, dar este o noțiune utilizată și în alte limbi, chiar din cele mai vechi timpuri. Spre exemplu, I. Sokolov, analizând opera lui N. Betford și V. Bolduene, amintește despre Institutul contabililor revizori, creat în anul 1884 în baza tradițiilor din Oslo, Viena, Budapesta, Zurich, Riga etc., ceea ce demonstrează că revizia are origini mult mai vechi. Referitor la această profesie, se menționează: „*revizorul trebuie să evite lucrurile care generează diverse păreri..., el nu trebuie să transforme micile erori în mari crime..., el trebuie să asculte în liniște părerile tuturor, chiar dacă are alte păreri....., nu întotdeauna profitabilitatea unei entități și garantarea unei evidențe corecte depind de atitudinea pozitivă față de noile schimbări în legislație etc*“. [149, p. 109]. Astfel, încă din cele mai vechi timpuri, revizorul trebuia să demonstreze un anumit comportament etic, iar revizia și controlul nu sunt două noțiuni identice. Autocontrolul ține de propriile instrumente, utilizate de

fiecare angajat în verificarea acțiunilor sale, iar revizia este realizată de alte persoane, care posedă cunoștințe profunde în domeniu.

În DEX, acest termen are două aspecte: primul se aplică în sensul revizuirii unei lucrări științifice, a unui manual, al doilea aspect tinde spre latura economică și include: a face, a inspecta o formă de control, realizată de organele speciale. Spre exemplu, Direcția de revizie și control verifică documentele de evidență cu privire la operațiile contabile [327]. Această definiție poate fi completată prin faptul că revizia reprezintă o formă riguroasă de control a corectitudinii înregistrării operațiunilor economice în conformitate cu legislația în vigoare. Revizia prevede un control detaliat și nu prin eșantionare ca auditul. Termenul „*revizie*” a fost foarte răspândit în timpul URSS. Spre exemplu, în cadrul S.A. „Franzeluța”, a fost efectuat un control tematic al tuturor documentelor contabile în perioada 1964-1967 pentru protejarea proprietății socialiste. La facultatea de „Contabilitate” din cadrul Institutului Politehnic (1969-1977) și, ulterior, din cadrul Universității de Stat (1977-1990) se pregăteau specialiști cu studii superioare; „contabili- revizori”. Fondatorul acestei specialități a fost prof. univ. M. Carauș, șef de catedră în acea perioadă.

În raport cu desfășurarea activității economice ale unei entități, revizia este o formă a controlului ulterior, specifică unei perioade concrete, în baza unui plan din timp elaborat sau inopinat. Spre exemplu, dacă au fost înregistrate informații că, în depozitul de produse finite, există delapidări, lipsuri, erori în perioada 21 mai-25 decembrie 2019, atunci revizia va fi efectuată strict în această perioadă. Menționăm că revizia poate fi un element al controlului intern, dacă vizează unul din obiectivele acestuia. Unii autori încearcă să răspundă la întrebarea: *Revizia se referă la control sau audit?* Apreciem că, după destinație, revizia și auditul reprezintă o formă a controlului ulterior. În RM, după implementarea SNC și a primei Legi cu privire la activitatea de audit, sfera de cuprindere a auditului este mult mai largă decât cea a reviziei. Însă revizia are un avantaj față de audit prin faptul că verificările realizate sunt mai profunde, tematice, pe o anumită perioadă de timp, dar nu selective.

În prezent, noțiunea de revizie are o utilitate complexă. În glosarul de termeni al ISA, se vorbește despre **revizorul controlului calității misiunii**: „o altă persoană din cadrul firmei, o persoană externă cu o calificare adecvată sau o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, cu experiență suficientă și adecvată și cu autoritatea de a evalua obiectiv raționamentele semnificative, efectuate de echipa misiunii, și concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului” [85]. Această definiție demonstrează că revizorii sunt utilizați și în prezent, reprezintă persoanele care posedă cunoștințe, abilități profunde în domeniu și sunt utilizați în cadrul echipei de efectuare a auditului situațiilor financiare, inclusiv în controlul intern.

**Controllingul** este o altă noțiune legată de termenul control, audit, revizie. De exemplu, A. Kocroeva a utilizat această noțiune în cercetarea mijloacelor de asigurare a eficienței deciziilor legate de controlul intern al profitului. În cazul dat, autoarea recomandă următoarele etape: 1) *stabilirea obiectului controlului intern*; 2) *stabilirea genului și a sferei de cuprindere a controlului intern*; 3) *crearea unui sistem de indicatori privind prioritățile controlabile*; 4) *utilizarea standardelor calitative de control*; 5) *elaborarea unui sistem de supraveghere a indicatorilor utilizați în controlul profitului*; 6) *formarea unui sistem de algoritmi necesari pentru înlăturarea diferențelor de control* [143, p. 40]. Aceste etape reflectă unele elemente ale sistemului de control intern al entității prin îmbinarea instrumentelor controlului intern cu cele ale analizei activității economico-financiare. Abordând această problemă, L. Grabarovschi a subliniat utilizarea controllingului în calitate de mijloc modern în gestiunea entității: „*asigură integrarea activităților de planificare și control și luarea unor decizii manageriale echilibrate*“. Deși această afirmație se referă la întreg sistemul de control din cadrul entității, totuși autorii au subliniat și rolul contabilității, prin următoarele instrumente de controlling: calculația costurilor, centrele de responsabilitate, ABC-costing, sistemul de raportare managerial etc. [65, p. 28]. S. Mihailă a dezvoltat etapele procesului de implementare a controllingului: 1) *preliminară*, 2) *introdactivă și* 3) *evaluarea și perfecționarea sistemului nou implementat*. În același timp, a subliniat importanța acestuia la simplificarea activității entității, la creșterea profitului în rezultatul implementării și, nu în cele din urmă, la menținerea stabilității și a succesului entității [89, pp. 190-195].

După cum se observă, instrumentele controllingului sunt diversificate și pot fi utilizate atât în contabilitate și management, cât și în alte domenii legate de gestiunea entității. Totuși studiile denotă faptul că termenul de „controlling“ nu vine cu ceva nou, chiar și în etapele menționate mai sus. Etapa preliminară și cea introdactivă după destinație nu se deosebesc una de alta, iar evaluarea și perfecționarea sistemului implementat în orice domeniu există și fără aplicarea controllingului. Acest termen, preluat direct din engleză, se consideră un complex de operațiuni aferente calculelor matematice în pregătirea informațiilor aferente luării deciziilor. Apar două întrebări: *Care a fost modalitatea de pregătire a informațiilor necesare procesului decizional fără utilizarea controllingului? Calcularea costurilor, stabilirea centrelor de responsabilitate, metodele ABC-ABM, sistemul de raportare și de utilizare în procesul decizional aveau nevoie de controlling?* Răspunsul la întrebările de mai sus demonstrează că aceste mecanisme au funcționat fără controlling, însă, dacă acestea au scopul de a introduce noi tehnici, acțiuni de verificare, analize neutilizate în practica existentă, atunci poate fi apreciat drept un element al sistemului de control intern, cu mecanisme inovative.

Începând cu anul 1998, concomitent cu elaborarea și implementarea standardelor de contabilitate și audit, controlul intern și-a regăsit dezvoltarea în diferite sectoare ale economiei naționale, respectiv, și în domeniul controlului fiscal. În vederea soluționării problemelor aferente acestei situații, și-au adus aportul cercetătorii naționali: prof. univ. Turcanu V., prof. univ. Tuhari T., prof. univ. Bucur V., prof. univ. Nederiță A., prof. univ. Bugaian L., prof. univ. Frecăuțeanu A., conf. univ. Graur A., precum și o serie de alți cercetători. În procesul de examinare a modalității de utilizare a instrumentelor controlului intern în funcție de elementele contabile, se accentuează următoarele laturi: raționamentul contabilului și al informației furnizate, documentarea și inventarierea, problemele respectării cadrului juridic în recunoașterea și evaluarea operațiunilor economico-financiare și a prezentării acestora în situațiile financiare.

Situația actuală a controlului intern este rezultatul evoluției continue atât a controlului și a științelor de gestiune, cât și a progresului tehnico-științific. Dacă, la origini, nu existau diferențe între controlul public și cel privat, intern și extern, în prezent, constatăm o multitudine de noțiuni legate de control, care se utilizează și se corelează în funcție de: necesitate, genul de activitate, mărimea entității etc. Teoreticienii și practicienii în domeniu se confruntă cu o serie de probleme legate de organizarea și raportarea acestora. Cercetările realizate în continuare vizează soluționarea unora dintre aceste probleme din perspectiva guvernantei corporative, a contabilității și a auditului. Unul din factorii principali, care a determinat evoluția controlului intern în legătură cu guvernanta corporativă, se referă la scandalurile financiare. Astfel, controlul intern a înregistrat noi dimensiuni, ca urmare a dezvoltării elementelor guvernantei corporative, cercetate, mai detaliat, în subcapitolul ulterior.

## **1.2. Caracteristici generale privind guvernanta corporativă**

Guvernanta corporativă a evoluat, de-a lungul anilor, alături de celelalte ale gestiunii. Termenul „guvernanta” se poate referi la persoanele care guvernează sau se află în posturi de conducere [327]. În sursele bibliografice analizate, acest termen se utilizează mai rar sau cu sensuri diferite de la o sursă la alta. În aceste condiții, apar întrebările: *Ce reprezintă guvernanta corporativă? Cum poate influența controlul intern dezvoltarea acesteia?* Necesitatea abordării relațiilor dintre controlul intern și guvernanta corporativă este determinată de apariția scandalurilor financiare din diferite perioade istorice și continuate până în prezent, analizate din punct de vedere teoretic, reglementativ și practic. În același timp, remarcăm că scandalurile financiare reprezintă una din sintagmele ce funcționează alături de guvernanta corporativă. Acestea se referă la evenimentele neașteptate cu influențe semnificative, de cele mai multe ori negative, asupra activității economice și care generează diverse conexiuni dintre controlul intern și guvernanta corporativă.

Inițiem cercetarea cu studiul manuscrisului băncii „Sfântul Gheorghe“ din Genova (1303), în care se menționa: *Conturile comunelor trebuie ținute în același mod ca și conturile ținute de bancheri, pentru a se înlătura erorile ce s-ar putea produce*. Această bancă a funcționat peste 600 de ani (1148-1815), fapt ce demonstrează că, pentru a avea o continuitate durabilă, între contabilitate și control, trebuie să existe relații cât mai restrânse [54, p. 37-81]. Primul element, ce marchează originile guvernantei corporative, se referă la *falimentul băncii Medici în 1494 din cauza cheltuielilor nejustificate și a lipsei mecanismelor de control*. Comparând situația acestor două bănci, observăm același mecanism, utilizat în prevenirea sau aplanarea scandalurilor financiare - introducerea sau intensificarea măsurilor în administrarea conturilor.

În continuarea ideilor cu privire la *evoluția guvernantei corporative*, inițiate prin falimentul Medici Bank, cele mai semnificative evenimente au fost remarcate, pe la mijlocul secolului al XIX-lea, în industria căilor ferate. Marea Britanie s-a remarcat, între anii 1820 – 1830, prin investiții masive în utilaje de fabricare a echipamentelor, în achiziții de terenuri și în forță de muncă specializată. Ulterior, corporațiile de căi ferate au proliferat în SUA până la izbucnirea Războiului Civil American din 1860. În timp ce societățile britanice, cum ar fi British East India Company, erau societăți mari, corporațiile de căi ferate deveniseră și mai mari și aveau mai mult de câteva sute de angajați. Noile corporații de căi ferate au dezvoltat infrastructuri inovatoare de management și ierarhii, care permiteau companiei să funcționeze eficient și profitabil prin coordonarea a mii de angajați, cu o varietate de funcții complexe. L Galambos (1975) și alți autori au precizat că multe companii de căi ferate au avut nu mai puțin de 50-60 de manageri înainte de 1850 și sute de manageri cu diverse niveluri ierarhice de administrare și responsabilitate în următorii ani. Guvernul federal, entuziasmat de creșterea rapidă a corporațiilor, i-a favorizat pe investitori prin înființarea Bursei de Valori din New York, în anul 1817 [228], [257], [167].

Reglementarea relațiilor dintre acționari și cei care administrează averea proprietarilor este o dovadă de protecție din partea instituțiilor publice și, totodată, dovada apariției unor noi probleme de cercetare în controlul intern. În anul 1845, Marea Britanie a introdus *Legea Consolidării Companiilor*, care viza legalizarea raportărilor financiare. Scandalul băncii britanice Royal Bank din anul 1856 dintre acționari și deponenți a fost revendicat de legea respectivă. Reformele radicale în Marea Britanie datorită *Legii societăților pe acțiuni* din anul 1856, prin încurajarea acționarilor de a-și continua atribuțiile. Deși obiectivul principal al legii a fost creșterea obligațiilor de informare ale societăților pe acțiuni, totuși, a fost urmat de multe eșecuri, în care banii acționarilor erau pierduți din neglijență sau în mod fraudulos.

În aceeași direcție, a apărut *Legea Parteneriatului* (1890), prin care administratorii companiilor, vinovați de abateri sau de tranzacționări frauduloase, au fost obligați să plătească

despăgubiri totale celor afectați [54]. Deși *Legea Companiilor* din anul 1900 a extins obligațiile de publicare a bilanțului pentru companiile înregistrate la bursă, a contribuit, în același timp, la creșterea presiunii și a declanșat declinul unor corporații importante, cum ar fi Railway. În această ordine de idei, *Legea Societăților pe Acțiuni* din anul 1911 este o dovadă a evoluției guvernantei corporative, prin creșterea numărului de acționari și a companiilor înregistrate la bursele de valori britanice. Deși corporațiile de căi ferate au dominat economia SUA în secolul al XIX-lea, creșterea dimensiunii lor a stimulat expansiunea și a altor industrii, cum ar fi American Telephone & Telegraph, General Electric, General Motors, DuPont, Coca-Cola și Standard Oil [167]. Astfel, managerii și investitorii au început să aprecieze corporațiile mari, fiind unul din obiectivele principale ale acestora la începutul secolului al XX-lea.

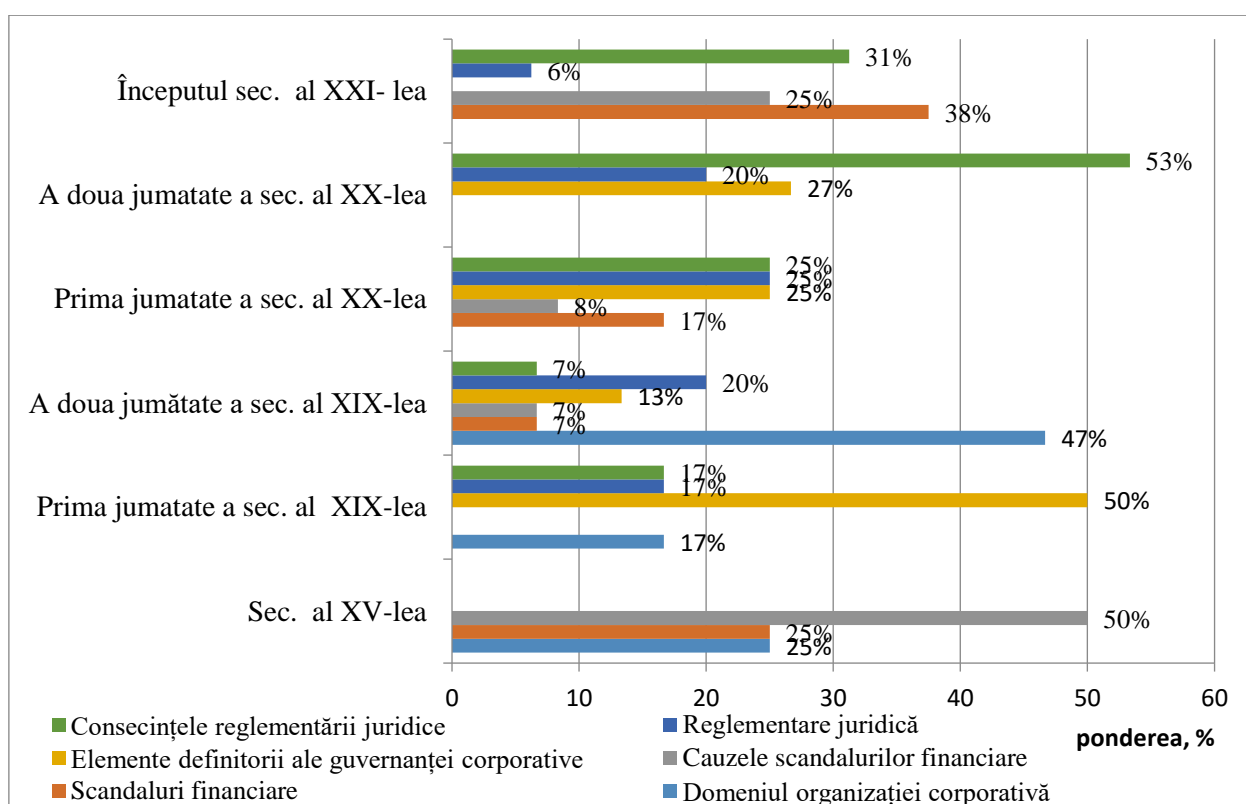
Primele trei decenii ale secolului al XX-lea au fost marcate, în SUA printr-o situație de prosperitate. Mulți cetățeni americani considerau că societățile pe acțiuni constituiau o investiție profitabilă a economiilor lor. De exemplu, în perioada 1920 - 1930, numărul persoanelor devenite acționari a crescut de la 2 până la 10 milioane. Cu toate acestea, investitorii puneau la îndoială calitatea și transparența informațiilor cu privire la profitul pe acțiune, furnizate de corporații. În acea vreme, nu exista niciun organism de scară largă, care să pună în aplicare norme contabile privind informațiile financiare furnizate de către corporații, la fel cum nu existau cerințe ca aceste informații să fie auditate sau verificate de terțe persoane. Dacă în Marea Britanie auditarea situațiilor financiare a început în anul 1900, în SUA, această procedură a fost inițiată în anul 1914, odată cu adoptarea unei asemenea legi de Congresul american [167], [169].

B. Cheffins (2013), în cercetarea cauzelor falimentului corporației *Allied Crude Vegetable Oil Refining* de la începutul anilor 1900, a demonstrat că acesta a fost provocat de înșelăciunile corporației față de clienții săi, inclusiv Banca Americană. *Allied Crude Vegetable Oil Refining* recurgea la împrumuturi de mijloace bănești, iar drept garanție, servea uleiul vegetal, produs de aceasta. Ulterior, s-a descoperit că cisternele erau umplute cu apă, iar uleiul vegetal era numai la suprafață [196], [175].

Până în anul 1930, o bună parte a situațiilor financiare corporative din SUA nu erau auditate și aveau o structură diferită de la o societate la alta. Investitorii nu puteau compara situațiile financiare ale societăților, iar rezultatul acestor speculații a fost hiperinflația prețurilor acțiunilor din anul 1929 [257]. În octombrie al aceluiași an, prețul acțiunilor a scăzut la NYSE, iar în momentul în care declinul a încetat câteva luni mai târziu, acțiunile din SUA, cotate la bursă, au avut de pierdut 90% din valoarea lor [171]. Drept soluție privind redresarea depresiunii economice, Congresul SUA a adoptat *Legea Valorilor Mobiliare* din anul 1933, cu modificări ulterioare în anul 1934. Această lege a remarcat importanța auditării situațiilor financiare

corporative și influența asupra valorii acțiunilor tranzacționate în cadrul NYSE. Din acel moment, situațiile financiare ale societăților, cotate la bursa de valori, au început să fie întocmite în baza Principiilor Contabile General Acceptate și supuse auditului extern. În conformitate cu prevederile Legii Valorilor Mobiliare, s-a înființat o nouă agenție federală - Comisia Valorilor Mobiliare. Această instituție avea rolul de supraveghere a operațiunilor economice din cadrul corporațiilor publice [257], [287], [11], [175].

Cercetarea evoluției guvernancei corporative vizavi de controlul intern corporativ, s-a realizat prin intermediul metodei calitative - analiza de conținut conceptuală. Informațiile cu privire la caracteristicile guvernancei corporative sunt codificate, astfel încât rezultatele primare din anexa 6 sunt generalizate în figura 1.3.



**Fig. 1.3 Elemente caracteristice guvernancei corporative în diferite perioade istorice**  
 Sursa: Elaborată de autor în baza informației din anexa 6, [175, p.1122. ], [167], [257], [196], [171], [287], [175], [225]

După cum rezultă din figura 1.3, categoriile obținute se caracterizează printr-un nivel de generalizare, stabilit în baza unui grup de cuvinte, ponderea cărora diferă de la o perioadă la alta. Guvernanța corporativă în sec al XV-lea se identifică doar prin trei caracteristici. Prima caracteristică - măsurile luate de managementul băncii pentru înlăturarea cauzele scandalurilor financiare - constituie 50 %. Celelalte două caracteristici - modalitatea de organizare a activității corporațiilor și informația cu privire la scandalurile financiare – se regăsesc în doar câte 25 %. În timp ce, în a doua jumătate a

secolului al XIX-lea, s-au înregistrat toate cele 6 caracteristici. Analiza minuțioasă a informațiilor și a perioadelor demonstrează că, în anexa 6, sunt incluse și date generalizate, aferente secolului al XX-lea până la începutul secolului al XXI-lea. Datorită importanței și actualității, aceste evenimente și legi sunt cercetate, mai detaliat, în paragrafele ulterioare.

În această ordine de idei, în prima jumătate a sec. al XIX-lea guvernanta corporativă se identifică prin investiții masive de capital prin mii de angajați și printr-un număr mare de manageri, iar Marea Britanie este remarcată prin reglementări juridice de natură contabilă. În a doua jumătate a sec. al XIX-lea, sunt puse, practic, bazele guvernantei corporative, deoarece, după cum se observă din figura 1.3, predomină toate caracteristicile. Prima jumătate a sec. al XX-lea demonstrează o maturitate în evoluție, fiind predominantă prin acte reglementative cu un bogat nucleu pragmatic: creșterea numărului de acționari până la 10 milioane, transparența profitului pe acțiune, auditarea situațiilor financiare. Amploarea preocupărilor științifice față de guvernanta corporativă se observă, în a doua jumătate a sec. al XX-lea, prin apariția mai multor teorii (teoria organizației, teoria acționarilor, teoria agenției etc.), cercetate, mai detaliat, în subcapitolul 1.3.

Examinarea ponderii categoriilor guvernantei corporative din figura 1.3 ne determină să conchidem că evenimentele care au determinat apariția guvernantei corporative constituie multitudinea *scandalurilor financiare*, persistente în toate perioadele, însă legile apărute au avut drept scop soluționarea acestor scandaluri. În baza demersului istoric, a fost demonstrat că, în cea mai mare parte, scandalurile erau aplanate prin introducerea de noi legi și organisme de supraveghere sau prin intensificarea condițiilor în legile existente. De regulă, acele măsuri legislative vizau exigențe în situațiile financiare, la introducerea și verificarea activității de către auditul extern, la intensificarea și raportarea mecanismelor aferente proceselor de control corporativ.

În prezent, guvernanta corporativă se caracterizează prin noi dimensiuni cu o problemă diferită de cea anterioară. M. Jensen (1991) definește guvernanta *drept o structură superioară de control care se manifestă prin dreptul de a lua decizii, atribuit consiliului de administrație și directorului executiv, precum și implementarea de proceduri prin care se asigură performanța* [240], [235]. Conținutul acestei definiții este asemănător cu cel al controlului intern.

La rândul său, M. Blair consideră că guvernanta constituie *un set de politici, stabilite în acord cu realitatea economică prin amplificarea acțiunilor ordinare* [187]. De regulă, aceste politici au rolul de a anticipa anumite măsuri și reprezintă o parte a unei acțiuni mai ample, dar nu presupune un anumit document independent. De altfel, acestea se referă la procedurile de organizare și de ghidare a activității organizațiilor corporative. Potrivit lui P. Cornelius și B. Kogut (2003), aceste activități implică mijloace prin intermediul cărora se realizează activități, răspunzând la următoarele întrebări:



- *Cine trebuie să facă?*
- *Cum trebuie de făcut?*
- *Care sunt chestiunile ce urmează să fie luate în considerare, înainte de a face anumite acțiuni și măsuri de control [199], [20]?*

Delimitarea conceptuală a guvernantei corporative diferă de la un cercetător la altul. M. Hilb (2012) a divizat-o în abordarea tradițională și cea modernă. Potrivit concepției tradiționale, guvernanta corporativă este definită în felul următor:

- A. Cadbury (1992) - guvernanta corporativă *reprezintă sistemul prin care entitățile sunt dirijate și controlate* [192, p. 1];
- A. Demb și F. Neubauer (1992) definesc guvernanta corporativă drept *procesul prin care societățile se orientează spre drepturile și dorințele părților interesate* [202, p. 187];
- A. Schleifer și R. Vishny (1997) susțin că guvernanta corporativă *sugerează căile prin care comunicarea financiară a companiei se asigură cu randamente ridicate ale investițiilor lor* [270, p. 737], [235].

Examinarea definițiilor menționate anterior, în baza structurii teoriei definiției (obiectul, caracteristicile obiectului, destinația și rezultatul), propuse de profesorul univ. V. Bucur, condiționează o serie de idei prezentate în continuare. Astfel, M. Jensen prezintă obiectul definiției guvernantei corporative drept o structură superioară de control, M. Blair – un set de politici, A. Cadbury – un sistem de dirijare și control, A. Demb și F. Neubauer – un proces de orientare economică, A. Shleifer și R. Vishny nu stipulează, în general, obiectul definiției în cauză.

Dacă acceptăm, în calitate de obiect al definiției guvernantei corporative, setul de politici, sistemul de dirijare și control sau procesul de orientare economică a entității, atunci nu se observă nicio deosebire dintre obiectul definiției controlului și obiectul definiției guvernantei corporative. Din punctul de vedere al ierarhiei structurii de conducere, prin aceste obiecte, se înțelege controlul, managementul activității economice etc., orientarea economică – planificarea de la vârful piramidei aparatului de conducere, până la temelia ei – angajații care execută operații tehnologice.

În această problemă, deoarece nu există cercetări profunde, autorii își expun opiniile care se soldează cu dilema: guvernanta corporativă reprezintă o subdiviziune superioară ierarhic în aparatul de conducere a unei entități sau un complex de politici de orientare economică în dezvoltarea acestei entități. În opinia noastră, prima componentă a acestei dileme reprezintă un element structural ierarhic și superior al managementului entității, care include anumiți specialiști și nu repetă funcțiile managerilor și ale angajaților acesteia. A doua componentă a dilemei exprimă funcțiile, acțiunile membrilor guvernantei și a structurilor ierarhice inferioare în raport cu cele ale

governanței. Dacă acceptăm a doua componentă în calitate de obiect al definiției guvernantei, atunci nu se observă limita dintre guvernanta și management și dintre funcțiile ce le execută guvernanta și funcțiile ce le execută toți managerii entității. Suntem ferm convinși că, din punct de vedere filosofic, aria de cuprindere a funcțiilor guvernantei are un caracter cu mult mai general decât aria de cuprindere a funcțiilor managerilor entității, cu caracter particular. Astfel, nu putem înlocui substantivul „guvernanta” cu verbul „a guverna”, „a supraveghea”, „a verifica” etc. Guvernanta, în opinia noastră, reprezintă purtătorul funcțiilor de „a guverna”, de „a controla”, de „a supraveghea”. Generalizând cele expuse, considerăm că obiectul definiției guvernantei reprezintă o structură superioară în ierarhia conducerii entității.

În calitate de caracteristici ale obiectului definiției guvernantei, M. Jensen menționează că aceasta are caracterul ei de control cu drept de a lua decizii, atribuit consiliului de administrație și directorului executiv. În cercetările lui M. Blair, lipsesc caracteristicile obiectului definiției în cauză, deoarece el reprezintă guvernanta în formă de politici stabilite, care, în realitate, reprezintă unele obiective dintre funcțiile guvernantei, înlocuindu-se primarul cu secundarul. A. Cadbury prezintă caracteristica de control și dirijare a obiectului definiției în cauză, A. Demb și F. Neubauer – orientarea spre drepturile și dorințele părților interesate, iar A. Schleifer și R. Vishny, la fel, nu evidențiază caracteristici specifice guvernantei.

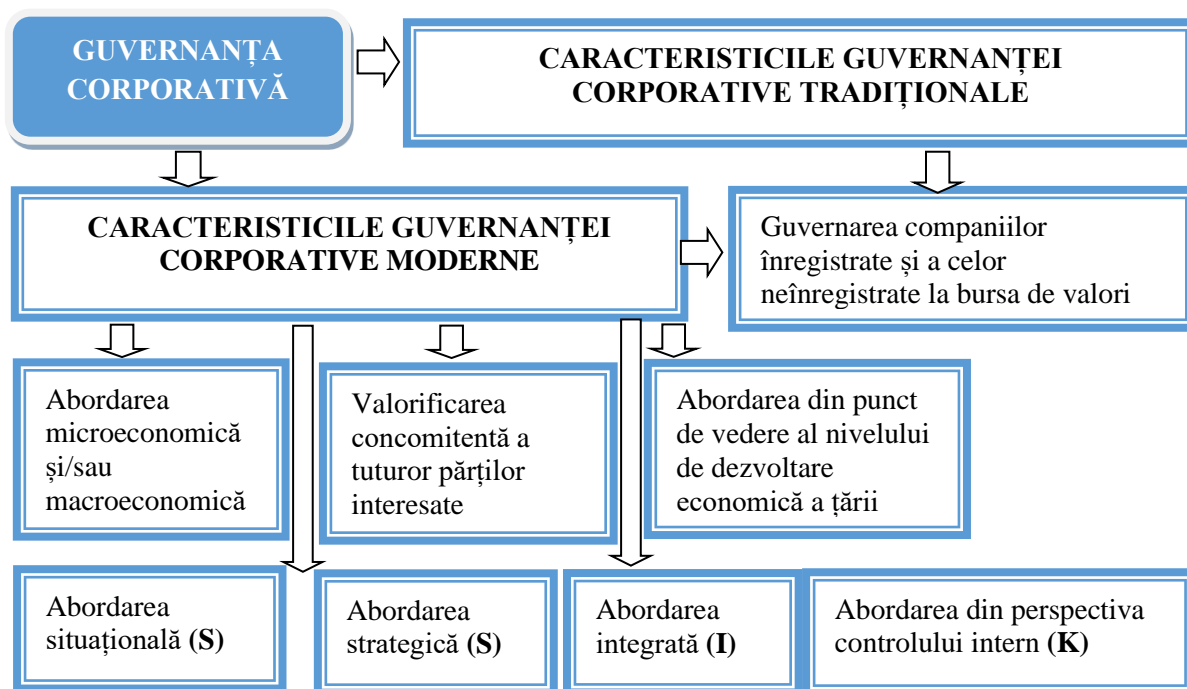
În opinia noastră, orientarea spre drepturile și dorințele părților interesate tinde mai mult spre rezultatele pe care le urmărește guvernanta decât spre caracteristicile obiectului definiției acesteia. Astfel, obiectul definiției guvernantei corporative îl reprezintă supravegherea, controlul și dirijarea activității managerilor entității cu drept de a lua deciziile respective. Ultima parte componentă a analizei definițiilor cu privire la guvernanta corporativă este destinația sau rezultatul care urmează a fi obținut de către guvernanta corporativă. Astfel, M. Jensen propune, în acest sens, implementarea procedurilor prin care se asigură performanța, M. Blair și A. Cadbury ocolesc rezultatul obiectului definiției, iar definiția lui A. Shleifer și R. Vishny se manifestă prin asigurarea cu randamente ridicate ale investițiilor. În cele din urmă, obiectul definiției guvernantei corporative este creșterea performanței entității.

Generalizând analiza afirmațiilor anterioare, propunem definirea guvernantei corporative elaborată de autor: *o structură superioară de conducere a unei entități, care are drept obiectiv supravegherea relațiilor dintre proprietari și celelalte părți interesate, precum și administrarea activității economice a entității cu dreptul de a lua decizii atribuite consiliului de administrație și managementului executiv în vederea gestiunii patrimoniului.* Abordarea guvernantei corporative din perspectiva controlului intern generează recomandarea următoarelor explicații suplimentare, și anume: *punctul de reper al politicilor de guvernanta corporativă sunt strategiile de dezvoltarea*

durabilă. Acestea se elaborează de către membrii consiliului de administrație în colaborare cu managementul executiv și către angajați în funcție de: mediul intern și extern al entității, cadrul reglementativ, genul de activitate și politica de resurse umane. Procedeele controlului intern au, ca punct de debut, strategiile manageriale corelate cu riscul entității. Gradul de realizare a obiectivelor strategice se verifică de către:

- managementul executiv prin intermediul controlului de gestiune și al controlului intern;
- auditul intern din punctul de vedere al eficienței și al eficacității operațiunilor economice;
- auditul extern prin intermediul situațiilor financiare sub supravegherea comitetului de audit.

Caracteristicile teoretice ale guvernării corporative sunt prezentate în figura 1.4.



**Fig. 1.4. Abordarea teoretică a elementelor guvernării corporative**

Sursa: Elaborată de autor pe baza [235, pp. 8-9], [68, p. 17], [20]

Elementele guvernării corporative din figura 1.4 sunt prezentate în funcție de abordarea tradițională și cea modernă, integrate cu principiile modelului „KISS“. Distincția de bază în abordarea tradițională comună și în abordarea modernă o constituie *guvernarea companiilor listate și nelistate la bursă*. Aspectul contabil al acestor caracteristici vizează calitatea informației furnizate de entitate, pentru a fi admisă spre tranzacționare în cadrul unei burse de valori sau al setului de rapoarte ce se prezintă alături de situațiile financiare.

M. Hilb (2012) precizează că membrii consiliului de administrație al companiei trebuie să dirijeze și să controleze împreună. În cadrul guvernării corporative moderne companiile sunt dirijate strategic, sunt gestionate și controlate într-o manieră transparentă, etică, inovativă și adecvată fiecărei situații. *Abordarea microeconomică și/sau macroeconomică* ne orientează spre

ideea că regulile guvernării la nivel de stat diferită de cele ale unei entități, respectiv, guvernarea unei entități din sectorul privat diferă de cea din sectorul public. C. Daily și D. Dalton etc. susțin că guvernanta corporativă modernă trebuie să integreze interesele tuturor părților interesate (fig. 1.4): acționari, clienți, angajați și publicul larg [200, p. 371].

Ultimele patru caracteristici ale guvernantei corporative nu au fost plasate întâmplător în partea de jos a figurii 1.4, deoarece se bazează pe principiile „KISS”: abordare situațională, abordare strategică, abordare integrată și abordarea controlului [235, p. 10]. *Abordarea situațională* se referă la mediul intern și extern, în care activează entitatea. Contextul normativ extern, practicile de guvernanta corporativă diferă de cultura națională, industrială și organizațională a entității. Contextul intern diferă de dimensiuni și complexitate, de gradul de internaționalizare și de ambițiile consiliului de administrație. La adoptarea *politicilor de guvernanta corporativă*, companiile trebuie să fie conștiente de posibilitățile lor și să se ghideze după următoarele recomandări: companiile listate ≠ companiile nelistate, marile entități ≠ entitățile mici și mijlocii, entitățile publice ≠ entități familiale, guvernanta băncilor ≠ guvernanta spitalelor, entitățile britanice ≠ entitățile din SUA.

*Abordarea strategică* prevede supravegherea strategică a entității concretizate prin identificarea a patru factori de succes în guvernanta corporativă, cu referire la caracteristicile predominante ale consiliului: componență, cultură, structură și viziune. Viziunea critică asupra componenței și structurii are drept scop selectarea unei echipe – model care să acționeze atât în interesul acționarilor, cât și al celorlalte părți interesate. Astfel, prin prezentarea modelului KISS, M. Hilb pune bazele conceptuale pentru analiza modelului tradițional și modern de elaborare a strategiilor, prezentat mai detaliat în capitolul 4. Măsurile de asigurare a succesului corporativ sunt stabilite, *tradițional*, în baza colaborării consiliului cu managementul: elaborarea și implementarea țin de managementul executiv, iar aprobarea și supravegherea revin consiliului de administrație.

*Abordarea integrată* (fig.1.4) se referă la profesionalismul, la remunerarea și dezvoltarea managementului de top și pornește de la ideea că teoria guvernantei corporative prevede mai multe posibilități de colaborare între consiliu și management. În același timp, *abordarea controlului* din punctul de vedere al guvernantei corporative ține de următoarele caracteristici: audit, managementul riscului, comunicarea internă și externă, funcțiile și relațiile dintre consiliul de administrație și celelalte părți interesate [235, p. 11].

Aspectele problematice ale guvernantei corporative, din punct de vedere reglementativ, sunt examinate în baza diverselor Coduri de guvernanta corporativă din diferite țări (tabelul 1.1).

**Tabelul 1.1. Elementele guvernății corporative conform CGC a RM, OECD, Federației Ruse, României și Ucrainei**

<b>Structura CGC din R. Moldova</b>	<b>Structura CGC OECD</b>	<b>Structura CGC din Rusia</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Drepturile acționarilor</li> <li>- Organele de conducere ale societății</li> <li>- Secretarul corporativ</li> <li>- Politica de remunerare</li> <li>- Conflictele de interese</li> <li>- Rolul părților interesate în guvernanta corporativă</li> <li>- Dezvăluirea informației și transparența</li> <li>- Auditul, controlul intern și managementul riscului</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bazele conceptuale ale guvernății corporative</li> <li>- Drepturile și tratamentul echitabil al acționarilor și funcțiile-cheie ale proprietarilor</li> <li>- Investitorii instituționali, piețele bursiere și alți intermediari</li> <li>- Rolul părților interesate în guvernanta corporativă</li> <li>- Dezvăluire și transparență</li> <li>- Responsabilitățile consiliului de administrație</li> </ul>	<p><b>A.</b> Principiile guvernății corporative</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Drepturile acționarilor și egalitatea condițiilor pentru exercitarea drepturilor lor</li> <li>- Consiliul directorilor companiei</li> <li>- Secretarul corporativ al companiei</li> <li>- Sistemul de remunerație al membrilor consiliului de administrare</li> <li>- Organele executive și alți manageri-cheie ai companiei</li> <li>- Sistemul de gestiune a riscului și controlul intern</li> <li>- Acțiuni materiale ale corporației</li> </ul> <p><b>B.</b> Recomandări privind principiile guvernății corporative</p>
<b>Structura CGC din Ucraina</b>	<b>Structura CGC din România</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Recomandări pentru guvernanta</li> <li>- Recomandări pentru consiliu</li> <li>- Recomandări pentru management</li> <li>- Recomandări pentru audit și raportare</li> <li>- Recomandări pentru mediul de control</li> <li>- Recomandări pentru părțile interesate</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Responsabilitățile Consiliului</li> <li>- Sistemul de gestiune a riscului și controlul intern</li> <li>- Justa recompensă și motivare</li> <li>- Adăugarea valorii prin relațiile cu investitorii</li> </ul>	

Sursa: Elaborat de autor în baza CGC [325], [331], [46]

După cum rezultă din tabelul 1.1, principalele caracteristici ale guvernății corporative sunt: organele de supraveghere a entității, părțile interesate, transparența, auditul, controlul intern și managementul riscului. Aspectul contabil al guvernății corporative se referă la transparență, audit și control intern. În *capitolul VII, „Dezvăluirea informației și transparența”* din Codul de Guvernanta Corporativă a R. M art. 104, se menționează: *societatea entitate de interes public trebuie să dezvăluie informații în conformitate cu prevederile legale, urmând să asigure publicarea pe pagina web ..., situațiile financiare anuale și alte rapoarte ale societății; informații privind controlul intern și cu privire la activitatea de audit etc.* [46, pct. 6-7], [325]. Astfel, entitățile de interes public autohtone trebuie să prezinte, pe pagina web, pe lângă situațiile financiare și raportul de audit, informații cu privire la controlul intern.

Din această perspectivă, considerăm că e necesară consultarea prevederilor Legii CRF nr. 287 din 15.12.2017. Astfel, potrivit pct. 8, *Raportul conducerii entității de interes public, ale cărei*

valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cuprinde un capitol privind guvernanța corporativă, care trebuie să conțină informații privind: a) codul de guvernanță corporativă aplicat de entitate, cu referință la sursa publicării; b) gradul de conformare a entității prevederilor din codul de guvernanță corporativă prevăzut la lit. a) [78, art. 23]. După cum rezultă din această lege, entitățile înregistrate la bursa de valori, în primul rând, trebuie să prezinte în raportul conducerii un capitol cu privire la guvernanța corporativă, deși în GCG național nu se menționează acest lucru. În al doilea rând, precizăm că informația din raportul respectiv nu se referă doar la controlul intern, ci include și informații cu privire la performanțele entității, la structura conducerii și a schimbărilor realizate în perioada de raportare. În al treilea rând, este justificat faptul că procedeele controlului intern fac parte din guvernanța corporativă.

Ultima versiune a Codului de Guvernanță Corporativă din RM, aprobat conform hotărârii Nr. 67/10 din 24.12.2015 a Comisiei Naționale a Pieței Financiare, urmărește conformarea cadrului juridic și de reglementare, aferent guvernanței corporative în societățile pe acțiuni, cu standardele internaționale de guvernanță corporativă în scopul implementării Planului național de acțiuni pentru Acordul de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană. În aceste condiții, apare întrebarea: *Guvernanța corporativă este caracteristică numai societăților pe acțiuni?*

În scopul cercetării situației la nivel național, din punct de vedere teoretic, a fost analizat Catalogul Partajat al Bibliotecilor Universitare din RM unde au fost observate 46 de surse bibliografice în domeniul guvernanței corporative. Dintre acestea, au fost excluse lucrările autorilor străini și ale autorului acestei lucrări, respectiv, au rezultat 7 lucrări ale autorilor naționali. Dintre acestea, 3 surse bibliografice se referă la sectorul financiar-bancar, direcție ce a fost exclusă din cercetare în această lucrare, și au rămas 4 lucrări ce corespund domeniului de cercetare din această lucrare. Remarcăm cea mai importantă cercetare în domeniul contabilității, realizată de L. Grigori, cu referire la *raportările integrate*, iar necesitatea introducerii acestora a fost determinată de criza financiară mondială și nevoia de ajustare a contabilității [70, p. 9]. Numărul surselor bibliografice demonstrează situația destul de problematică la nivel național și justifică necesitatea realizării unor studii temeinice ale cercetătorilor din RM.

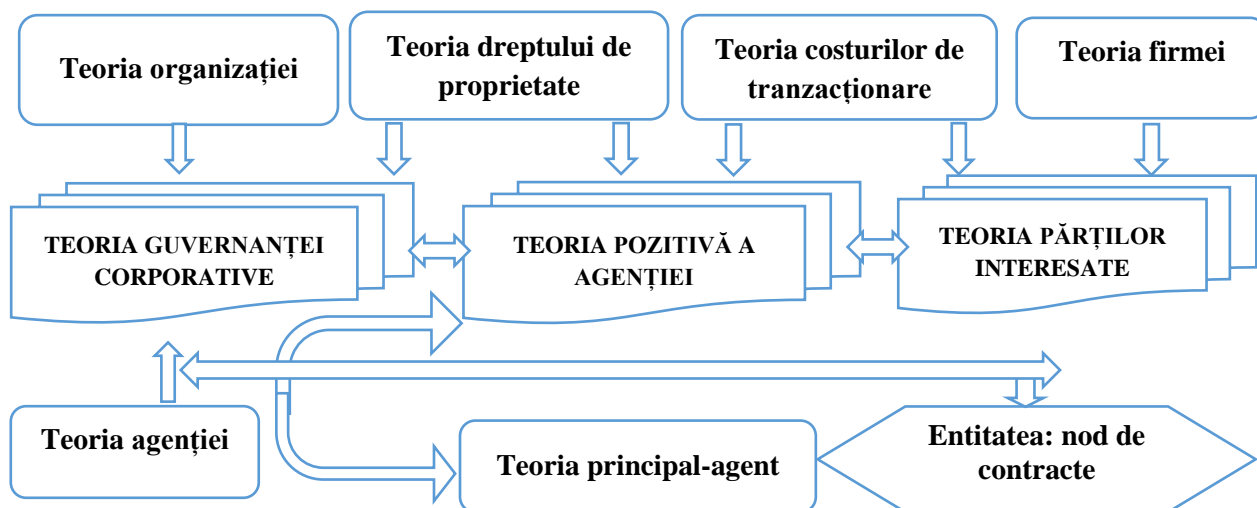
Cercetările efectuate asupra aspectelor problematice ale guvernanței corporative ne determină să remarcăm că cercetătorii autohtoni se confruntă cu probleme atât de ordin teoretic, cât și practic. Astfel, este demonstrat că, la nivel internațional, originile științifice ale guvernanței corporative se leagă de începutul secolului al XX-lea, spre deosebire de cele ale controlului care datează încă din perioada Evului mediu. La nivel național, situația nu este clară, dar, cu excepția perioadei socialiste, putem vorbi că și țara noastră a înregistrat unele elemente ale guvernanței corporative în acea perioadă. În prezent, guvernanța corporativă trebuie să se concentreze asupra

următoarelor elemente: drepturile și obligațiile părților interesate, structura conducerii entității, prezentarea informației și transparența, gestiunea riscului și a controlului intern, auditul. Abordarea multitudinii teoriilor în domeniul controlului și al guvernancei corporative au, drept scop, identificarea unor soluții aferente acestor probleme.

### 1.3. Analiza teoriilor specifice controlului intern și ale guvernancei corporative

Teoriile analizate în prezentul paragraf vizează ansamblul de cunoștințe, idei, principii prezentate într-o formă generalizată în legătură cu elementele controlului intern și ale guvernancei corporative și, eventual, unele legături dintre acestea. În subcapitolele anterioare, au fost analizate aspectele problematice ale controlului și ale guvernancei corporative, însă din perspectiva definițiilor și a cadrului reglementativ. Teoriile au un spectru mai larg, includ toate laturile, oferă explicații mai detaliate și soluții mai viabile. În acest sens, este cercetată teoria guvernancei corporative, teoria pozitivă a agenției, teoria părților interesate și, respectiv, teoriile cu care interacționează acestea. În final, se recomandă un cadru conceptual privind buna guvernare în calitate de soluții curente pentru problemele de cercetare, cu care se confruntă specialiștii în domeniu.

În cadrul unei entități, controlul intern și guvernarea corporativă nu pot fi divizate mai ales că, în subcapitolele anterioare, s-a demonstrat că procedeele controlului intern constituie elementele guvernancei corporative. Principalele teorii examinate în acest sens sunt generalizate în figura 1.5.



**Fig. 1.5. Teoriile controlului intern și ale guvernancei corporative**

Sursa: Elaborată de autor în baza [297], [298], [299], [300], [291], [188], [207], [208], [223], [276]

După cum rezultă din figura 1.5, principalele teorii sunt: teoria guvernantei corporative, teoria pozitivă a agenției și teoria părților interesate. Celelalte teorii sunt rezultatul teoriilor menționate sau se regăsesc în ele. *Teoria guvernantei corporative* a apărut în anul 1932, drept urmare a reflecțiilor lui A. Berle și G. Means cu privire la problemele depistate în momentul separării proprietarilor de persoanele cu funcții decizionale [169]. Cu alte cuvinte, administrarea societăților pe acțiuni se realizează de către managementul executiv, iar acționarii primesc dividende, fără a se implica în administrarea acestora [275]. Fundamentele acesteia sunt rezultatul teoriei organizației, al teoriei drepturilor de proprietate și al teoriei agenției. Adam Smith (1776) a fost primul care a ridicat problema proprietății. Potrivit lui G. Charreaux (2002), funcția de control se dorește, de către ambele părți, în baza sistemelor de stimulare și de supraveghere [291], iar teoria guvernantei corporative analizează mecanismele prin care managerii sunt supravegheați pentru asigurarea „*securității*” investițiilor [292], [211], [212].

*Teoria organizației* este una dintre elementele esențiale ale suportului conceptual al guvernantei corporative. L. Lan și L. Heracleous (2010) precizează că, în cadrul acestei teorii, acționarii reprezintă cea mai importantă categorie de utilizatori [249], [206]. Aceștia încredințează capitalul lor managerilor și urmăresc utilizarea mijloacelor investite numai pentru creșterea drepturilor acționarilor, precizând că responsabilitatea morală și socială a entității rezidă în maximizarea averii acționarilor [291]. Deși această teorie pune bazele dezvoltării durabile a entității, totuși nu prezintă soluții viabile pentru problemele curente, deoarece este dur criticată pentru protejarea doar a drepturilor acționarilor.

*Teoria agenției* (fig.1.5), potrivit lui K. Eisenhard (1989), a apărut în perioada anilor 1960 și începutul anilor 1970, în rezultatul cercetărilor cu privire la raționamentul divizării riscurilor individuale și de grup [214], [215], [288]. A fost utilizată cu succes de cercetători în următoarele domenii: contabilitate [203], economie [277], finanțe [219], marketing [166], științe politice [261], comportamentul organizațional [214], [215], [248] și sociologie [213], [285]. De-a lungul evoluției sale, teoria agenției a cunoscut două direcții: pozitivistă și teoria principal-agent [246, p. 57-59], [239]. Cele două teorii rezultante împărtășesc o unitate comună despre persoane, entitate și informații. Cu toate acestea, ele diferă în funcție de modalitatea de abordare și dependența elementelor componente. Apreciată drept cea mai reprezentativă teorie a controlului o perioadă îndelungată, în prezent, aceasta necesită unele remanieri pe motiv că nu ține cont de toate direcțiile de cercetare a științelor gestiunii.

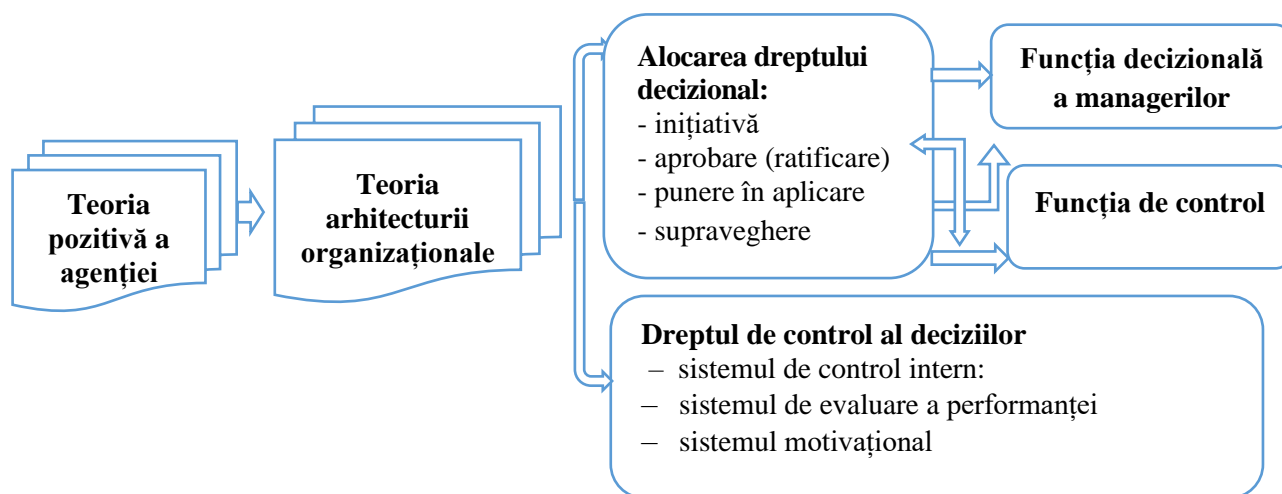
*Teoria pozitivă a agenției* a fost concepută o „teorie de coordonare și control” (fig. 1.5), având la bază teoria dreptului de proprietate și teoria agenției. Rezultatul unui proiect ambițios al Universității din Rochester de la începutul anilor '70 ai secolului XX, renumiții profesori de finanțe



M. Jensen și W. Meckling (1976) au creat teoria comportamentului organizațional, bazat pe raționalitatea managerilor [241]. Faptul că managerul ocupă locul central în cercetare, determină o largă aplicabilitate în următoarele științe de gestiune: contabilitate, control de gestiune, management, resurse umane și marketing. Deși, inițial, era considerată drept o teorie în finanțe, G. Charreaux (1998) subliniază că, în primul rând, TPA se consideră o teorie a unor conclucrări eficiente (nonconflictuale), bazată pe cooperare și perspective de câștig reciproc [299]. De-a lungul anilor, teoria a progresat și, în anul 1998, M. C. Jensen a prezentat o structură de bază, formată din patru componente: modelul de comportament uman, costurile legate de transferul de cunoștințe, costurile entității, alienabilitatea și regulile de funcționare a entității. După cum se observă, aceste componente reflectă laturile activității economice într-o formă generalizată, dar nu se specifică nimic despre latura contabilă a controlului.

În această ordine de idei, inspirându-se din modelul REMM, M.C. Jensen și W. H. Meckling au creat un *model de comportament uman* [241]. Înscriindu-se în paradigma abordării raționale a entității, au ținut cont de următoarele postulate: persoanele sunt preocupate de tot ceea ce este sursă de utilitate sau inutilitate, fiind considerate drept „evaluatori“, persoanele sunt nesățioase, tind spre maximizare, sunt creative și știu cum să se adapteze. Conținutul acestui model ne determină să subliniem latura psihologică a teoriei cu influență asupra comportamentului personalului cu drepturi de decizie, însă lipsește latura tehnică referitoare la contabilitate.

Relațiile dintre funcția decizională și cea de control, evaluarea performanței și sistemul motivațional sunt generalizate în figura 1.6.



**Fig. 1.6. Teoria pozitivă a agenției și relațiile cu cea a arhitecturii organizaționale**  
Sursa: Elaborată de autor în baza [241], [297], [298], [299], [300], [291], [180]

După cum rezultă din figura 1.6, teoria pozitivă a agenției are legături restrânse cu cea a arhitecturii organizaționale. M. C. Jensen și W. Meckling au divizat dreptul de proprietate în două

părți: dreptul de a lua decizii (dreptul de a utiliza activele entității) și alienabilitatea (dreptul de a fi înstrăinat) dreptului decizional, prin obținerea de venituri rezultate din acest „*transfer*“ de drepturi. Funcțiile de inițiativă și de punere în aplicare ale lui E. F. Fama și M. C. Jensen (1983) au fost regrupate în vederea creării funcției decizionale a managerilor, în timp ce unificarea funcției de aprobare cu cea de supraveghere are, ca obiectiv, crearea funcției de control [220].

*Teoria arhitecturii organizaționale*, potrivit lui G. Charreaux (1999), a oferit două paradigme suplimentare în sistemul decizional: separarea funcției de control de cea de asumare a riscului; unificarea funcției de gestiune și a funcției de control a deciziilor în cadrul unui număr limitat de agenți a condiționat apariția de obligații reziduale în rândul acestor agenți [300].

În cele din urmă, precizăm că teoria pozitivă a agenției este o teorie de control și are, la bază, comportamentul angajaților cu dreptul de decizie. Deși se referă și la controlul intern, datorită faptului că ține de entitate, aceasta nu poate fi considerată o teorie actuală a controlului intern, deoarece nu include toate elementele specifice acesteia. Spre exemplu, nu se vorbește despre riscul entității, deși, inițial, a fost considerată de finanțe. Nucleul acestei teorii reprezintă funcțiile managementului, însă lipsesc analiza mediului extern al entității și relațiile cu părțile interesate.

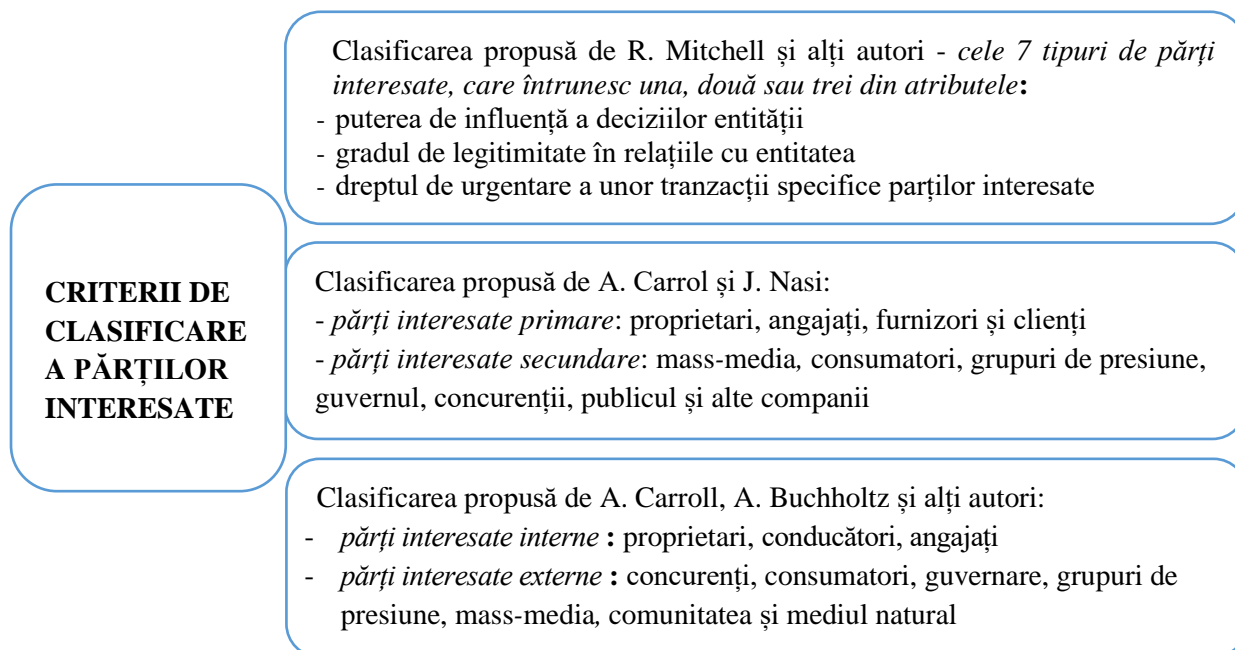
În timp ce raționalitatea managerilor reprezintă figura centrală a teoriei pozitive a agenției, *teoria părților interesate* se consideră o teorie specifică guvernantei corporative. Conținutul acestei teorii ne sugerează că managerii au obligații etice față de părțile interesate de a prezenta misiunea entității în cadrul societății [187], [297]. Noțiunea de părți interesate a fost folosită, pentru prima dată, în componența politicilor strategice, iar, ulterior, a devenit centru de reflecție în cercetările legate de guvernanta corporativă.

O definiție completă a părților interesate este cea propusă de E. Freeman (1984), A. Carroll și A. Buchholtz (2000). Potrivit acestora, „*părțile interesate semnifică o persoană sau un grup de persoane care pot afecta sau pot fi afectate de realizarea obiectivelor organizaționale*“ [226], [195]. În același timp, J. Bryson, menționează că poate fi considerată parte interesată *orice persoană fizică sau juridică afectată de deciziile unei companii* [189]. Astfel, părțile interesate semnifică: furnizorii, clienții, angajații, investitorii, instituțiile guvernamentale, comunitățile locale, diversele grupuri de interese, asociațiile profesionale etc.

Potrivit lui S. Mercier (2001), teoria părților interesate se dorește a fi o teorie managerială și o teorie normativă despre etica organizațională. Obiectivul principal al acestei teorii constă în extinderea responsabilității conducerii, atribuite anterior de științele gestiunii, alături de funcția de maximizare a profitului, prin includerea, în cadrul guvernantei corporative, a drepturilor și a intereselor celorlalte categorii de utilizatori [315]. La originea acestei teorii, se află termenul „părți interesate“, introdus, în literatura de specialitate, de către E. Freeman, prin publicarea cărții

*Managementul strategic: O abordare a părților interesate* (1984), în cadrul Institutului de Cercetări din Stanford [226]. Menționăm că acesta s-a inspirat din cercetările lui E. Dodd (1932) și C. Barnard (1938) [206], [164]. Metodologia de analiză strategică a părților interesate recomandă o serie de instrumente: harta părților interesate, matricea privind responsabilitatea părților interesate și tipologia părților interesate.

Există diverse opinii referitoare la componența părților interesate. În figura 1.7, sunt generalizate principalele paradigme în acest sens.



**Fig. 1.7. Tipologia părților interesate**

Sursa: Elaborată de autor în baza [260], [194], [195], [16], [193]

După cum rezultă din figura 1.7, divizarea părților interesate în 7 grupe, propusă de R. Mitchell și alți, nu este una reușită. De exemplu, nu este clar ce reprezintă grupa părților care dispun de putere pentru a influența deciziile entității. În cazul dat, proprietarii din grupul părților interesate primare și interne nu dispun de putere, pentru a influența deciziile sau conducătorii subdiviziunilor structurale? În același timp, ultimele două clasificări se apropie foarte mult de structura actuală a utilizatorilor din standardele de contabilitate [180]. Cu alte cuvinte, abordarea contabilă a părților interesate reprezintă acele categorii de utilizatori interni și externi, care beneficiază de informații furnizate de situațiile financiare și de alte rapoarte.

Cercetarea controlului în diverse perioade demonstrează importanța acestuia întru asigurarea continuității în activitatea entității. Începând cu secolul al XX-lea, controlul se consideră o disciplină științifică, având abordare pragmatică, prin faptul că îi ajută pe manageri la realizarea obiectivelor strategice. Caracterul de eficiență și eficacitate se referă la raritatea resurselor ce trebuie combinate în așa fel încât să permită realizarea acestor obiective. Însă, de-a

lungul anilor, a fost evidențiată aceeași problemă în literatura de specialitate - tratarea controlului sub diverse aspecte [6]. De multe ori, informația dintr-o sursă intră în contradicție cu cea din altă sursă. În subcapitolele anterioare, au fost analizate, separat, problemele de cercetare ale controlului intern și ale guvernancei corporative, urmată de teoriile specifice în acest subcapitol. Însă nu au fost prezentate soluții practice pentru problemele respective.

Cadrul conceptual, specific sistemului de control intern, recomandabil unei bune guvernance a entității din figura 1.8, este una din soluțiile generale, pentru problemele legate de abordarea contabilă a controlului intern în contextul guvernancei corporative.



**Fig. 1.8. Cadrul conceptual al sistemului de control intern în contextul guvernancei corporative**

Sursa: Elaborată de autor

După cum rezultă din figură, acest cadru este divizat în două părți: culoarea mai pronunțată, marcată în figură prin majuscule, include elementele guvernancei corporative, iar culoarea mai puțin pronunțată - elementele sistemului de control intern, inerente cercetării. În această ordine de idei, orice cercetare teoretică sau practică în acest domeniu trebuie să înceapă cu *guvernarea corporativă*. Componentele acesteia din figură includ doar acele elemente necesare controlului intern contabil: părțile interesate, structura conducerii entității și auditul. Transformarea *părților interesate* în termenii standardelor contabile presupune acele categorii de utilizatori, care beneficiază de informațiile situațiilor financiare. *Structura conducerii* entității se referă la *managementul de top*, ce include: consiliul de administrație, comitetul de audit și managementul executiv. Acesta din urmă reprezintă un element de bază și al controlului intern contabil, deoarece poartă responsabilitatea pentru informația din situațiile financiare și alte rapoarte furnizate de

contabilitate. Componenta managementului diferă de la o entitate la alta, însă, în lucrare, facem referință la *directorul financiar* și la *contabilul-șef*.

*Auditul extern* se referă la acțiunile profesioniștilor contabili din afara entității, desfășurate în vederea asigurării părților interesate că datele din situațiile financiare reflectă, în mod fidel, realitatea economică, prezentată în baza reglementărilor specifice [85]. *Comitetul de audit* se supune adunării generale a acționarilor, iar apariția acestuia este determinată de necesitatea calificării membrilor consiliului de administrație. De cele mai multe ori, în componența acestui consiliu, intră specialiști din alte domenii, dar nu din cel al contabilității, al finanțelor sau profesioniștii contabili. *Auditul intern* este o subdiviziune ce face parte din mediul intern al entității care se subordonează direct consiliului de administrație, asigură o valoare adăugată entității și evaluează eficiența procedeelelor controlului intern [109]. *Controlul extern* reprezintă verificările inopinate sau programate, realizate din partea instituțiilor publice. Obiecțiile rezultate în urma realizării acestuia sunt obligatorii de a fi respectate, în timp ce recomandările auditorilor externi și interni se realizează în funcție de raționamentul profesional al conducerii entității.

Culoarea mai puțin pronunțată din figura 1.8 marchează elementele sistemului de control intern al entității. Abordarea sistemică a controlului impune divizarea acestuia în: preventiv, curent și ulterior. Controlul intern preventiv se execută în momentul revizuirii, al elaborării și al implementării procedeelelor, cel curent se referă la funcționalitatea acestuia, iar cel ulterior presupune evaluarea procedeelelor controlului intern și raportarea acestuia.

*Controlul de gestiune și cel contabil* participă la realizarea obiectivelor controlului intern din perspectiva situațiilor financiare și a informațiilor raționale furnizate procesului decizional. Considerăm că este important a evidenția contribuția contabilității asupra realizării *obiectivelor operaționale* ale controlului intern prin intermediul informației curente, pe care o furnizează factorilor de decizie, și anume contabilitatea de gestiune. Controlul operațional are o structură complexă și include procese din diverse domenii, altele decât contabilitatea: marketing și logistică, tehnologii informaționale, taxe și impozite, resurse umane, calitatea producției și a serviciilor etc.

*Sistemul de evaluare a performanței*, la fel ca și controlul contabil, controlul bugetar și controlul de gestiune, este utilizat în cadrul sistemului de control intern. Tabloul de bord sustenabil (perspectiva financiară, perspectiva nefinanciară, perspectiva client, perspectiva internă de afaceri, perspectiva capitalului uman și perspectiva dezvoltării durabile) are un rol esențial în funcționarea și relaționarea cu procedeele controlului intern. Utilizat frecvent în cadrul controlului operațional în calitate de metodă alternativă de control, acesta este recomandat entităților naționale în componența *situațiilor privind buna guvernare a entității*.

În cele din urmă, afirmăm că valoarea sistemică a controlului intern este demonstrată atât din punct de vedere teoretic, prin intermediul definițiilor și al teoriilor existente, precum și din punct de vedere practic, prin intermediul diverselor forme ale controlului împreună cu elementele guvernantei corporative. Cercetările realizate în domeniul controlului trebuie să cuprindă o diversitate de factori bazați pe relațiile dintre conducere și angajați, dintre celelalte părți interesate și, nu în ultimul rând, cu mediul extern al entității. În același timp, acest subcapitol este important prin îmbinarea teoriilor controlului și cele ale guvernantei corporative. Cadrul conceptual a fost elaborat în vederea evidențierii laturii contabile ale controlului intern în condițiile dezvoltării guvernantei corporative, precum și în ghidarea managementului executiv în procesul de organizare și evaluare a procedeelelor controlului intern.

#### **1.4. Concluzii la capitolul 1**

Controlul a fost și este unul dintre cele mai cercetate domenii, iar fundamentele teoretice ale acestuia au înregistrat o evoluție continuă. În rezultatul cercetărilor din acest capitol se stabilesc următoarele concluzii:

1. Sub aspect istoric, unele elemente pragmatice ale controlului apar încă în antichitate, fiind justificate prin următoarele elemente: *Curtea legiștilor, Colegiul eutemiștilor, Curtea de conturi ai cărei membri erau numiți antigrafi, conturile comunelor, darea de seamă asupra execuției bugetului, bilanțul preventiv și cel consumativ, bugetul de venituri și de cheltuieli etc.* Astfel, în această epocă, nu exista diferențierea controlului pentru instituțiile publice și cele private, intern sau extern.

2. Perioada Evului mediu se caracterizează prin mari realizări științifice în domeniul controlului din perspectiva contabilității, fiind justificate prin următoarele afirmații: *contabilitatea reprezintă un instrument de gestiune rațională, contabilitatea - instrument de obținere a randamentului maximum, contabilitatea stabilește principiile unei organizări și administrări ordonate a întreprinderii, contabilitatea este organul prevederii în întreprindere.* Le considerăm actuale aceste afirmații, însă problematică este situația legată de transpunerea în practică, a sistemului : de planificare, a gestiunii și administrării raționale a resurselor, utilizării la maximum a capacității economice a entității.

3. Actualmente, se utilizează cele mai diverse tipuri de control, cum ar fi cel intern sau extern, preventiv, curent sau ulterior, managerial, financiar, contabil, strategic, bugetar, financiar etc. Toate aceste tipuri de control sunt prezentate într-un sistem de relaționare reciprocă, argumentat din punct de vedere științific pe baza analizei elementelor teoriei definiției - manifestarea generalului în particular și invers. Însă autorul consideră că e necesară concretizarea

celor mai adecvate instrumente ale controlului în realizarea obiectivelor generale ale sale, definirea și concretizarea fiecărui gen de control.

4. În prezent, controlul, privit la general, se consideră drept un complex de procedee, acțiuni de verificare, comparare, analiză a indicatorilor specifici organizării și planificării activității economice, asigurării integrității activelor, desfășurării activității în baza obiectivelor strategice elaborate sub aspectul eficienței și eficacității, precum și a evaluării rezultatelor obținute.

În cadrul entității, controlul are o valoare sistemică și nu mai putem aprecia controlul intern ca pe echivalentul controlului de gestiune sau al celui bugetar. Deși se află în relații de intercondiționare, fiecare gen de control își are obiectivele sale. Astfel, prin prezentarea direcției de cercetare a controlului intern contabil, în această lucrare, sunt puse bazele unei noi direcții a sistemului de control în cadrul științelor gestiunii. Această ajustare este necesară, deoarece, în prezent, sensul general al termenului control intern nu corespunde cu sensul său real. În termeni generali, prin control intern, ar trebui să se înțeleagă totalitatea genurilor de control, utilizate în cadrul entității. Însă, ținând cont de aspectul contabil al acestei cercetări, unde informația prezentată trebuie să îmbine aspectele tehnice cu cele reglementative, pentru a putea fi implementată în cadrul unei entități, putem menționa că avem de a face cu o cercetare, strict orientată spre activitatea practică. Sensul real al controlului intern, în prezent, se referă la procedeele suplimentare, elaborate de entitate în vederea asigurării fiabilității informațiilor din situațiile financiare și alte raportări furnizate de contabilitate.

5. În secolul al XIX-lea, în sursele bibliografice, se întâlnea frecvent termenul „*revizie*“, considerat drept sinonimul controlului. Ulterior, acesta a înregistrat noi dimensiuni, mai ales în timpul URSS, când revizorii interni își executau funcțiile în cadrul contabilității entității. Considerăm important a pune accent pe situația actuală a acestui termen pentru a nu fi confundat sau pentru a nu genera alte probleme.

În prezent, termenul „*revizie*“ nu poate fi considerat drept echivalent cu sensul din perioadele anterioare. Acesta se utilizează mai puțin și nu este considerat sinonim al controlului sau al auditului, dar este utilizat în procesul efectuării unor verificări mai detaliate și compacte. Reviziile curente se realizează de persoane din exteriorul entității, care dispun de o calificare și o experiență înaltă.

6. Elementele guvernantei corporative, spre deosebire de cele ale controlului, au apărut mai târziu. Primul scandal financiar a fost atestat în secolul al XV-lea și a apărut în rezultatul necesității de a soluționa a conflictelor dintre acționari și conducerea executivă. Bazele științifice ale guvernantei corporative sunt observate în a doua jumătate a sec. al XX-lea prin teoriile: guvernantei corporative, pozitivă a agenției și a părților interesate etc. Nucleul acestora reprezintă

entitatea, iar baza ideologică se concentrează în jurul relațiilor dintre principalii actori (utilizatorii interni și externi) în vederea realizării obiectivelor strategice ale entității. Totuși, în nicio teorie, nu sunt examinate, clar, relațiile dintre guvernanta corporativă, audit, control și contabilitate. În această perspectivă, considerăm că e important a prezenta sau a recomanda unele direcții generale necesare de respectat de către conducerea entității în organizarea controlului intern și în asigurarea unei bune guvernante a entității.

7. Rezultatele analizei teoriilor cu referire la controlul intern și la guvernanta corporativă demonstrează că acestea nu oferă soluții reale pentru o serie de probleme actuale. Cadrul conceptual privind sistemul controlului intern propus pentru asigurarea unei bune guvernante a entității reprezintă una dintre soluțiile generale, aferente problemelor legate de abordarea contabilă a controlului intern în contextul guvernantei corporative. Totodată, are rolul de a ghida managementul executiv în revizuirea, elaborarea, funcționalitatea și raportarea procedurilor controlului intern.

8. Latura contabilă a controlului intern din perspectiva guvernantei corporative se referă, în primul rând, la structura și mediul de control al conducerii entității în vederea supravegherii relațiilor dintre proprietari și celelalte părți interesate. Cu alte cuvinte, aspectul contabil al guvernantei corporative se referă la prezentarea și transparența informației, audit și controlul intern. Acesta din urmă este un element al guvernantei corporative, iar contabilitatea asigură calitatea informației prin setul de rapoarte prezentate de entitate pentru a fi admisă spre tranzacționare la bursa de valori.



## 2. ABORDAREA MULTIDIMENSIONALĂ A CONTROLULUI INTERN ÎN CONTEXTUL GUVERNANȚEI CORPORATIVE

### 2.1. Impactul cadrului juridic internațional asupra dezvoltării controlului intern, a auditului și a guvernancei corporative la nivel național

În prezent, o bună parte a cercetătorilor apreciază controlul intern drept controlul de gestiune, în timp ce alții îl confundă cu auditul. Există și a treia categorie de cercetători care susțin ideea că introducerea proceselor controlului intern are un caracter strict formal și majorează sarcinile angajaților. În aceste condiții, apare întrebarea: *Care este situația actuală a controlului intern în raport cu auditul și contabilitatea?* Pentru a răspunde la această întrebare, au fost analizate diverse surse bibliografice, elaborate de instituțiile de specialitate, precum și actele legislative și normative naționale și internaționale în vigoare. Studiul în acest capitol este inițiat prin cercetarea influenței legii Sarbanes-Oxley asupra legislației naționale, urmată de analiza Cadrului Conceptual Integrat COSO 2013 și legăturile cu auditul și contabilitatea. Strategiile manageriale și sistemul de planificare sunt introduse, în studiu, din perspectiva faptului că ele reprezintă punctul de debut în organizarea procedeelelor controlului intern.

Prezența corupției relevă existența abaterilor sau o distanțare de la preocupările strategice ale managementului entității. Acest fenomen este foarte vechi și nu doar specific țării noastre. SUA este una dintre țările cu o sentință explicită prin Legea privind practicile de corupție în străinătate (1977), care stipulează două direcții de control: clauzele anti-mită; prevederile contabile și ale controlului intern. Precizările contabile ale acestei legi sunt rezultatul investigațiilor realizate de Comisia Valorilor Mobiliare din SUA. Companiile americane denaturau datele contabile, pentru a putea plăti mită atât funcționarilor interni și externi, cât și partidelor politice [336]. Ulterior legii FCPA, au fost emise și alte acte legislative și normative cu scopul de a continua îmbunătățirea sistemului de control intern: *Comisia Treadway (1987)*, *Cadrul Conceptual COSO (1992)*, *Standardele COBIT (1996)*. Secțiunile 404 și 302 din Legea SOX consolidează poziția controlului intern prin solicitarea raportării structurii procedeelelor la controlul intern [20], [339]. În aceste condiții, ne punem întrebarea: *Care este rolul controlului intern în lupta împotriva corupției și care sunt relațiile cu guvernarea corporativă?* Responsabilitatea conducerii pentru organizarea controlului intern în cadrul entități autohtone nu reprezintă o noutate, însă raportarea acesteia este una din cele mai actuale probleme ale profesioniștilor contabili.

Scandalurile financiare de la începutul secolului nostru au confirmat direcțiile nefavorabile în organizarea mediului economic de afaceri (anexa 7). B. Colasse a menționat că cea mai dureroasă situație este faptul că omul onest a fost mințit de aparenta obiectivitate a cifrelor

contabile. Acesta este cazul salariaților americani care au investit, fără să cunoască, prin intermediul fondurilor de pensii, în acțiunile companiei americane Enron [47, p.18]. Legea SOX a devenit legea de aur, implementată în viața economică și socială americană pentru corectarea deficiențelor guvernantei corporative de la începutul secolului al XXI-lea, piesă extrem de largă a legislației americane, care acoperă cadrul legal managerial, contabil, financiar, juridic, precum și cel specific tehnologiilor informaționale. În același timp, această lege semnalează o nouă epocă în relațiile de afaceri dintre guvern și publicul investitor. Legea Valorilor Mobiliare (1933) este predecesoarea legii SOX, care, timp de șapte decenii, a fost mecanismul dominant de reglementare. Ca și în cazul precedent, ținta acestei legi este investitorul care trebuie să fie corect informat despre situația financiară a entității, respectiv, unde urmează să-și plaseze economiile.

Contextul istoric al Legii Valorilor Mobiliare este similar celui din legea succesoare: Marea criză economică din anii 1929-1933. Prăbușirea bursei de valori din SUA, așa-numita marțea neagră, 29 octombrie 1929, a marcat începutul mării crize economice. Înaltul rang al mentorului Legii Valorilor Mobiliare, președintele Franklin Delano Roosevelt, corespunde deopotrivă legii SOX, pentru care a pledat George W. Bush. Începuturile Legii Valorilor Mobiliare ține de perioada alegerilor prezidențiale, urmărindu-se atragerea unui electorat năpăstuit de consecințele crizei economice și „amețit” de campania electorală. Legea Valorilor Mobiliare (1933) a fost elaborată de Thompson Huston și urmată de o altă lege din 1934, care, în cele din urmă, au determinat formarea SEC. Zeci de ani, aceste două legi au rămas drept coloana vertebrală a sistemului federal de reglementare în legătură cu administrarea titlurilor de valoare [190], [278], [112], [11].

Și, în prezent, Legea Valorilor Mobiliare (1933) obligă societățile care acceptă investiții din partea publicului să publice informațiile financiare, astfel încât rapoartele depuse la SEC să fie vizualizate on-line [330]. Informațiile financiare, prezentate pe pagina web, conțin nu numai situații financiare, dar alte informații legate de eventualele probleme ale entității, cum ar fi: pensiile, datoriile contingente și impozitele. După cum se observă, sunt incluse și o serie de informații de ordin nefinanciar, cum ar fi:

- descrierea detaliată a afacerii la începutul raportului - o analiză a performanței entității, extinderea geografică, segmentul de afaceri și o expunere amănunțită a activității sale;
- dezvăluirea procedurilor legale, în care este implicată entitatea. Spre exemplu, pentru produsele farmaceutice, produsele din tutun etc.;
- mărimea recompensei personalului - o listă a tuturor directorilor companiei și recompensele acestora;
- riscurile și concurența existentă;

- documente legale care atestă realitatea, statutul companiei și alte documente legale.

Realizând o comparație dintre Legile Valorilor Mobiliare (1933, 1934) și, respectiv, Legea SOX (2002) din SUA, se observă că primele au pus bazele activității de audit, în timp ce legea SOX a impus noi condiții de raportare a situațiilor financiare și a controlului intern. Comparând aceste legi cu situația din RM, observăm că o parte din acele prevederi se regăsesc în diferite legi naționale, prezentate, mai detaliat, în tabelul 2.1.

**Tabelul 2.1. Relațiile dintre legea SOX și reglementările naționale**

Nr. rd.	Indici caracteristici	Legea SOX, SUA	Legislația RM
1.	Organul de control extern al auditului situațiilor financiare	Titlul I - Comitetul de Supraveghere al Contabililor Publici (PCAOB)	• Legea privind auditul situațiilor financiare - Capitolul VIII. Supravegherea auditului. Secțiunea 1. Consiliul de supraveghere publică a auditului
2.	Comportamentul auditorului extern	Titlul II- Independența auditorului	• Legea privind Auditul Situațiilor Financiare - Capitolul IV. Cerințe profesionale, articolul 21. Independența și garanțiile independenței
3.	Responsabilitățile entității față de părțile interesate la întocmirea situațiilor financiare	Titlul III- Responsabilitate corporativă 301. <i>Comitetul de audit al entităților de interes public</i> 302. <i>Responsabilitatea corporativă față de situațiile financiare</i>	• Legea privind Auditul Situațiilor Financiare - Capitolul IX. Comitetul de audit • Legea Contabilității și Raportării Financiare - Capitolul IV. Situațiile financiare individuale, Capitolul V. Situațiile financiare consolidate
4.	Condiții speciale la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare	Titlul IV- Informații financiare îmbunătățite 404 <i>Evaluarea managerială a controlului intern</i>	• Legea Contabilității și Raportării Financiare - IV. Situațiile financiare individuale, articolul 23. Raportul Conducerii, Capitolul V. Situațiile financiare consolidate,
5.	Responsabilitățile analiștilor financiari	Titlul V- Conflicte de interese ale analiștilor economici	• Legea privind Piața de Capital – Secțiunea a 4-a. Clearing și decontare • Regulamentul de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului
6.	Finanțarea și organizarea activității organului de control extern al auditului extern	Titlul VI- Resursele și autoritatea comisiei	• Legea privind Auditul Situațiilor Financiare - Capitolul VII Reglementarea auditului, articolul 39. Finanțarea Consiliului
7.	Date oficiale cu privire la încălcarea legislației financiar-contabile	Titlul VII – Studii și rapoarte	• Ministerul Finanțelor • Curtea de Conturi • Comisia Națională a Pieței Financiare

Sursa: Elaborat de autor în baza [80], [78], [79], [99], [100], [268], [112]

Din tabelul 2.1, rezultă că unele elemente componente ale legii SOX se regăsesc și în legislația RM, însă multitudinea de legi existente complică implementarea acestora, generând o

serie de probleme în rândul practicienilor și al experților în domeniu. Simplificarea acestei probleme este posibilă prin unificarea legilor menționate în tabel.

Criticată de multe ori prea dur, legea SOX a fost aprobată ca o replică la scandalurile financiare, cu grave urmări economice, sociale și politice. Evenimentele care au determinat introducerea legii SOX sunt prezentate, detaliat, în anexa 7, [190], [278], [112]. Rădăcinile acestui „verdict” se trag din valul de scandaluri izbucnite în jurul marilor companii: Enron, Tyco, WorldCom, Gobal, TelLink, și Adelpia. Președintele George W. Bush a ripostat fără întârziere și a semnat, pe data de 30 iulie, anul 2002, legea SOX. Obiectivele fundamentale ale acestei legi au vizat consolidarea încrederii în piețele de capital, protejarea investițiilor și prevenirea unei crize economice de amploare.

Înainte semnării unui contract de prestare a serviciilor de audit cu o entitate obligată să respecte legea SOX, companiile de audit din SUA trebuie să se înregistreze la PCAOB. Astfel, cele care au mai mult de 100 de clienți sunt inspectate, anual, de către PCAOB, în timp ce acelea care realizează mai puțin de 100 de rapoarte de audit pe parcursul unui an sunt verificate o dată la trei ani. Auditorii trebuie să examineze dacă:

- operațiunile economico-financiare ce generează venituri și cheltuieli, se realizează doar cu autorizarea conducerii superioare;
- firma client dispune de controale interne adecvate, iar auditorii trebuie să descrie deficiențele semnificative în structura controlului intern [268].

Cu alte cuvinte, prin această lege, se urmărește întărirea disciplinei în cadrul companiilor prin intermediul firmelor de audit. În același timp, entitățile sunt obligate să întreprindă măsuri suplimentare, legate de autorizarea veniturilor și a cheltuielilor, și să revizuiască, de fiecare dată, procedeele controlului intern. O altă cerință a legii SOX vizează conflictele de interese, care decurg din relațiile apropiate între compania de audit și firmele client. În vederea prevenirii relațiilor apropiate între auditori și companiile pe care le auditează pentru mai mult de cinci ani consecutiv, entitățile supuse auditului extern obligatoriu trebuie să realizeze o rotație a partenerilor de audit, iar documentația de audit trebuie să fie păstrată timp de șapte ani.

În RM, potrivit *Regulamentului cu privire la modul de selectare a entităților de audit*, la concursul de selectare pentru întreprinderile de stat/municipale și societățile pe acțiuni, în care cota statului depășește 50% din capitalul social (în continuare – entități), trebuie să participe, cel puțin, 3 entități de audit, înregistrate în Registrul public al entităților de audit în modul stabilit de Legea privind auditul situațiilor financiare. Astfel, numai în cazul acestei situații, avem de a face cu două legi de bază. În același timp, remarcăm importanța Registrului public al entităților de audit pct. *d) Auditorul care a efectuat auditul la o entitate în decurs de 7 ani consecutivi poate efectua auditul*

la aceeași entitate doar după expirarea a 2 ani de la ultimul audit [80, art. 21], [99], [100]. Prin urmare, regula rotației firmelor de audit și registrul public național al entităților de audit sunt urmările Legii SOX, iar termenul de 7 ani se menține însă cu obiective diferite de la o țară la alta.

Unele secțiuni ale legii SOX au modificat esențial obligațiile managementului; deseori, în presa americană, s-au vehiculat următoarele afirmații ale investitorilor publici: „Vă mulțumim pentru legea SOX, datorită ei, viața nu va mai fi la fel pentru directorii executivi și directorii financiari“. Aceste afirmații se referă îndeosebi la *secțiunile 302 „Responsabilitatea socială a corporațiilor față de situațiile financiare“*, și *404 „Evaluarea managerială a controlului intern“* - substanța de valoare a acestor secțiuni se referă la direcțiile prioritare: raportarea financiară și certificarea managerială [112], [268], [190], [278]. O parte a acestor prevederi se regăsesc și în Legea CRF, art. 23, unde se stipulează despre raportul conducerii cu referire la indicatorii de performanță financiară și despre riscurile entității și, respectiv, despre controlul intern în contextul guvernantei corporative. În această perspectivă, entitățile pot să includă și informații cu privire la recompensele personalului, la litigiile în care se află entitatea și o serie de alte informații necesare părților interesate.

Responsabilitatea socială a entității este un concept care se referă la o datorie probabilă pe care entitățile, în calitate de actori sociali, o au față de părțile implicate în cadrul acestui „*joc economic*“. Potrivit legii SOX, situațiile financiare trimestriale sau anuale, depuse la Comisia de Valori Mobiliare, trebuie certificate de directorul executiv sau de cel financiar, fiind necesare mai multe demersuri:

- 1) raportul, înainte de a fi semnat, a fost revizuit;
- 2) managerul dispune de cunoștințe suficiente, pentru a oferi un nivel înalt de asigurare că informația propusă nu conține denaturări semnificative;
- 3) informația prezentată în raport întrunește toate condițiile financiare, legale și reflectă rezultatul operațiunilor din perioada reală indicată;
- 4) în același timp, managerul responsabil de semnare:
  - inițiază controalele interne;
  - configurează proceduri și structuri de control intern, pentru a se asigura că informațiile ajung la toate structurile necesare, inclusiv în cadrul filialelor, în special, în perioada în care situațiile financiare sunt în curs de elaborare;
  - evaluează eficacitatea funcționării controalelor interne cu 90 de zile înainte de raportare;
  - întocmește un raport în care prezintă rezultatele evaluării controalelor interne;

5) Raportul de evaluare a controalelor interne este prezentat de management atât auditului extern pentru certificare, cât și consiliului de administrație al entității;

6) Directorul financiar sau directorul executiv este obligat să indice în raportul de evaluare a controalelor interne dacă nu au existat modificări semnificative ale controalelor interne sau dacă există alți factori care ar putea afecta în mod semnificativ structurile de control intern [268].

În această ordine de idei, secțiunea 404 „*Evaluarea managerială a controlului intern*“ din Legea SOX, prevede ca rapoartele anuale cerute de Legea Valorilor Mobiliare (1934) să conțină și o secțiune privind raportul de control intern, cu următoarea informație:

- responsabilitățile managementului în stabilirea și menținerea unei structuri adecvate de control intern și proceduri de raportare financiară;
- evaluarea cea mai recentă a eficienței structurii procedurilor controlului intern pentru situațiile financiare.

De organizarea controalelor interne sunt responsabili CEO sau CFO, aceștia organizează procedeele în așa fel încât asigură furnizarea la timp a informațiilor cu privire la gestiunea resurselor materiale, financiare și umane. Autenticitatea raportului de control intern este confirmată de firma de audit, care își expune opinia în raportul de audit. Din această perspectivă, conducerea certifică în scris că informațiile indicate în raportul entității reflectă o imagine corectă și exactă a situației financiare și nu conțin declarații false sau omisiuni materiale. În cazul denaturării informației prezentate, CEO și CFO se pot confrunta cu sancțiuni penale. Legea SOX constituie o sarcină dificil de realizat nu doar pentru directori, dar și pentru angajați. Fiecare operațiune economică necesită, de cele mai multe ori, acțiuni suplimentare în organizarea controlului intern. Cu toate acestea, Legea SOX protejează interesele „gulerelor-albastre“ și ale altor angajați non-manageriali printr-o serie de măsuri, cum ar fi prevederile secțiunii 301: „Companiile cotate la bursă trebuie să colecteze, să păstreze și să soluționeze reclamațiile angajaților“ [268]. Afirmarea dată ne determină să afirmăm că această lege îi protejează pe angajați, în mod direct, iar pe investitori, în mod indirect.

Secțiunile 302 și 404 din Legea SOX impun responsabilități suplimentare pentru CEO și CFO în procesul administrării operațiunilor economico-financiare. În anexa 8, sunt analizate funcțiile managementului de top din legislația națională în comparație cu cea americană. Managementului de top al unei entități poate include: consiliul de administrație, directorul executiv și directorul financiar. În legislația națională, spre deosebire de cea americană, funcțiile conducerii executive nu sunt divizate între CEO și CFO. Directorul executiv este responsabil de realizarea politicilor consiliului de administrație și este implicat în controlul intern prin: asigurarea unei activități profitabile, bugetare și raportările fiscale. În legislația națională, funcțiile au un

caracter mai general și este foarte dificil să se delimiteze independența sa față de consiliul de administrație. Spre exemplu, o bună parte din atribuțiile consiliului de administrație a entităților din RM pot fi generalizate prin următoarea afirmație: determinarea direcțiilor de afaceri ale entității. În legislația națională, nu sunt clare unele instrumente ale controlului intern: strategiile și obiectivele entității, organigrama entității, sistemul de planificare și cel bugetar etc.

În aceste condiții, propunem ca Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 02.04.1997 să fie completată cu următoarele elemente:

- consiliul de administrație, CEO și CFO oferă siguranță că entitatea realizează o activitate profitabilă;
- consiliul de administrație efectuează recomandări pentru bugetare și urmărește modul de alocare și utilizare a resurselor materiale, financiare și umane;
- managementul executiv supraveghează politicile de raportare fiscală, asigură conformitatea;
- managementul executiv gestionează politicile de personal ale entității și ale recompenselor în baza propunerilor consiliului de administrație;
- managementul executiv menține relațiile cu investitorii, cu băncile comerciale și cu alte surse de care entitatea este dependentă;
- managementul executiv supraveghează procedurile și structurile controlului intern.

Obiectivul principal al Legii SOX consistă în remedierea deficiențelor guvernării corporative, generate de multitudinea scandalurilor financiare. Deși această lege este specifică pentru entitățile americane, totuși, datorită importanței sale, o parte dintre prevederile sale se regăsesc și în legislația națională a diferitor țări, inclusiv RM. Elementul-cheie, ce unește toate țările, ține de responsabilitatea corporativă a managementului contabil. Realitatea informațiilor din raportările furnizate sunt asigurate prin raportul de audit și cel de control intern: ambele contribuie la realizarea obiectivelor generale ale dezvoltării durabile.

*Rapoartele de sustenabilitate.* Potrivit Biroului Național de Statistică, țara noastră este implicată în realizarea obiectivelor globale ale dezvoltării durabile (anexa 9), iar managementul contabil are implicații directe în realizarea acestora prin reducerea costurilor și prin încurajarea inovației [323]. Una din condițiile generale, care influențează dezvoltarea durabilă a unei entități, se referă la faptul că, de cele mai multe ori, prețul este determinat de piață, iar managementul trebuie să-și modeleze consumul resurselor în așa fel încât costul să nu depășească prețul și, totodată, să ofere credibilitate acționarilor că entitatea va obține profit pe termen lung. C. Faris, B. Gilbert și alți cercetători au sugerat că dezvoltarea durabilă (sustenabilă) nu trebuie privită doar

ca o modalitate de reducere a costurilor sau de creștere a eficienței, dar și ca un instrument de competitivitate și dezvoltare prin poziționarea de produse, servicii și mărci care fac apel la părțile interesate ale entității [221].

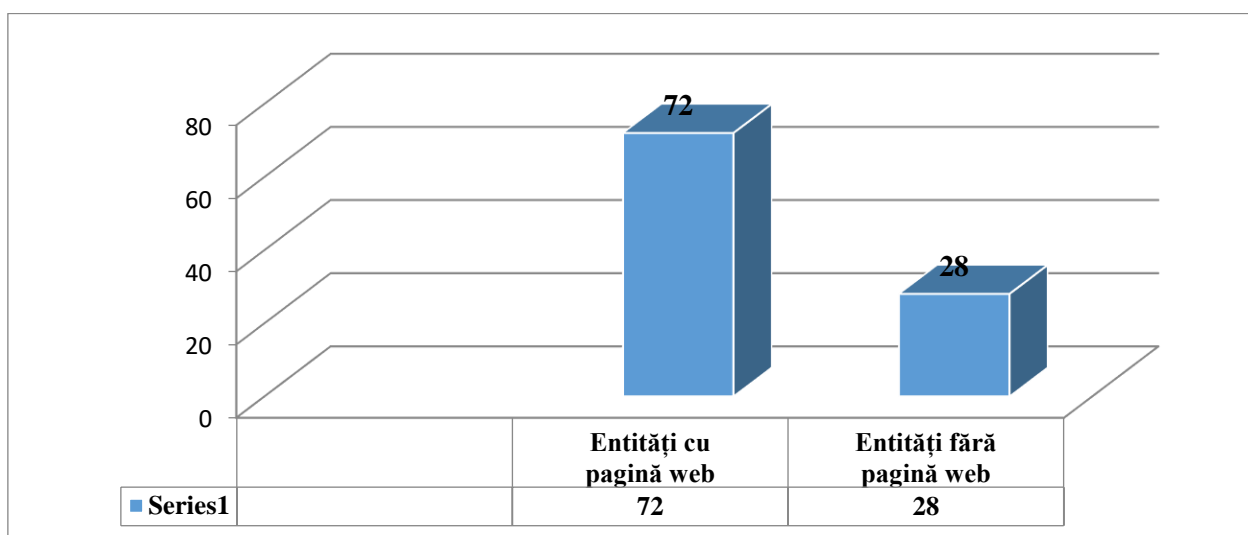
În procesul cercetării implicațiilor controlului intern, dar și al guvernancei corporative, ne punem întrebarea: *Care sunt implicațiile managementului contabil asupra dezvoltării durabile?* Cercetarea nivelului de dezvoltare sustenabilă se realizează prin evaluarea conținutului rapoartelor de sustenabilitate. Diversele definiții ale rapoartelor de sustenabilitate demonstrează că cea mai mare parte vizează asistența socială și elementele economice, iar practicile contabile se concentrează pe problemele de mediu. ACCA consideră că definițiile atribuite dezvoltării sustenabile la nivel național și internațional trebuie să țină cont de definiția ONU (1987), cunoscută sub numele de Raportul Brundtland. În acest sens, *sustenabilitatea urmărește procesul de dezvoltare pentru satisfacerea nevoilor în prezent, fără a influența capacitatea de satisfacție a nevoilor generațiilor viitoare* [321]. După cum se observă, definiția are un caracter general, fiind foarte dificil a deduce locul contabilității, al auditului și, îndeosebi, al controlului și al guvernancei corporative în cadrul acestui demers. Totuși, prin implementarea politicilor de dezvoltare sustenabilă, entitățile au început să prezinte *rapoarte de sustenabilitate*. Mitch Lee, în cercetările sale referitoare la auditul intern, utilizează datele Institutului de Guvernare și Contabilitate și arată că numai 19-20% din entități au inclus, în rapoartele anuale pentru anul 2011, informații ce vizează performanțele de mediu, sociale și guvernamentale, iar în anul 2013, cota a atins 53-57% din numărul total de entități cotate la bursă. Studiul efectuat la începutul anului 2013 de revista Sloan Management a Institutului de Tehnologie din Massachusetts și de Grupul de consultanță din Boston au demonstrat că *entitățile care practică politici active privind dezvoltarea sustenabilă înregistrează majorări considerabile ale profitului*. Spre exemplu, dacă, în anul 2011, au înregistrat o creștere a profitului de 23%, atunci, în anul 2013, profitul a crescut cu 37% [233], [234], [180].

Poziția Institutului de Guvernare și Responsabilitate cu privire la rapoartele de sustenabilitate este următoarea: *„Începând cu tehnologiile și muncind pentru îmbunătățirea fiecărei vieți de pe planetă, ne permitem să avem o gândire holistică asupra abordării provocărilor globale“* [16]. Pentru analiza situației rapoartelor entităților din RM, sunt selectate, la prima etapă, două rapoarte anuale internaționale (anexa 10). Analizând structura rapoartelor respective, observăm abordarea holistică promovată de această instituție. Structura și denumirea acestora sunt diferite de la o entitate la alta. Spre exemplu, raportul ACACIA MINING PL din sectorul extracției din Marea Britanie, deși se consideră drept un raport de sustenabilitate, este denumit raport anual.



Ulterior, a fost analizată situația pragmatică a rapoartelor de sustenabilitate din țara noastră, începând cu luna octombrie 2016. Astfel, a fost extrasă de pe pagina web a BVM, lista entităților a căror valori mobiliare sunt admise spre tranzacționare pe piața reglementată din 15 Septembrie 2016. Analizând paginile web ale acestor entități, sunt identificate mai multe categorii prezentate în anexa 11. În rezultatul cercetării, se observă că ponderea entităților cu strategii active în domeniul responsabilității corporative reprezintă 43%, iar conducerea entității, prin politicile promovate, nu este indiferentă de schimbările la scară mondială. Totuși procentajul este destul de mic, fapt ce demonstrează că există rezerve în politica strategică a companiilor autohtone. Pe lângă situațiile financiare și guvernarea corporativă, acest segment include, în rapoartele sale, și informații cu privire la mediu, la sponsorizări, precum și alte evenimente sociale, pentru a interesa și celelalte părți interesate, inclusiv acționarii. În același timp, o pondere destul de importantă (37%) nu ține cont de principiul transparenței informației. Prin urmare, entitățile vizate nu respectă prevederile Declarației de guvernare corporativă ale Codului (Anexă la Codul de guvernare corporativă, aprobat prin Hotărârea C.N.P.F. nr.67/10 din 24.12.2015) [46] confirmată prin prima poziție, ce conține următoarea cerință: *Dispune societatea de o pagină web proprie?*

Studiul cu privire la situația guvernării corporative în baza rapoartelor de sustenabilitate a continuat până în anul 2019, însă segmentul de cercetare a fost modificat, deoarece structura paginii web a Bursei de Valori din Moldova a fost modificată. În această perspectivă, eșantionul de cercetare este reprezentat de cei mai mari contribuabili 2019-2020 din RM, în număr de 560 entități, preluată de pe pagina web a Inspectoratului fiscal [335]. Figura 2.1 reflectă rezultatul acestui studiu, elaborat în baza datelor din anexa 12.



**Fig. 2.1. Situația transparenței informației în cadrul entităților autohtone, %**  
 Sursa: Elaborată de autor în baza [335].

Din figura 2.1 rezultă că, din cele 560 de entități (100%), 402 de entități (72%) dețin pagină web, în timp ce 158 de entități (28%) nu dispun de această pagină. Dintre cele 402 de entități, sunt selectate, pentru studiu mai detaliat doar 159 de entități (anexa 13), fiind excluse entitățile mici. Astfel, 55% dintre acestea au prezentat informații în scopuri de reclamă, iar restul au prezentat diverse informații financiare.

Studiind influența Legii SOX asupra situațiilor financiare naționale, este demonstrat că o parte dintre aceste prevederi sunt aplicate și în RM. În același timp, este necesară revizuirea cadrului juridic național pentru a facilita respectarea acestuia de profesioniștii contabili și pentru a contribui la dezvoltarea responsabilității financiare a managementului la nivel național. Impactul guvernantei corporative asupra entităților se materializează prin evaluarea continuă a oportunităților, dar și a amenințării afacerii sau a profitului pe termen lung. În prezent, dezvoltarea durabilă nu mai este văzută doar ca o modalitate de reducere a costurilor sau de creștere a eficienței, dar și ca un instrument de competitivitate și dezvoltare prin poziționarea de produse, servicii și mărci care fac apel la părțile interesate ale entității. Dezvoltarea sustenabilă oferă valoare atunci când se recunoaște și răspunde atât oportunităților, cât și riscurilor. Astfel, integrarea sistemului de gestiune a riscului asigură continuitatea entității și, respectiv, supraviețuirea prin combinarea acestuia cu elementele controlului intern, ale auditului și ale contabilității.

## **2.2. Poziționarea controlului intern: între contabilitate și audit**

O bună parte dintre cercetători apreciază controlul și auditul ca doi termeni echivalenți sau controlul etapă în cadrul auditului situațiilor financiare. Studiul în acest subcapitol are drept obiectiv căutarea soluțiilor pentru aceste dileme, fiind inițiat în cercetarea cadrului reglementativ, specific controlului intern. Ulterior, sunt investigate relațiile cu auditul și contabilitatea atât din perspectiva teoretică și reglementativă, cât și din cea pragmatică.

De-a lungul anilor, materialele elaborate de COSO au fost și sunt una dintre cele mai utilizate baze conceptuale, necesare în revizuirea, elaborarea, implementarea și menținerea sistemului de control intern. Rolul acestui comitet constă în ghidarea managementului executiv la organizarea controlului, necesar asigurării realității și legalității datelor din situațiile financiare. Specialiștii au nevoie de informații în legătură cu: structura și conținutul procedurilor de control intern, gestiunea riscului, creșterea performanței, descurajarea fraudelor, supravegherea și reducerea acțiunilor frauduloase etc. S. McNally susține necesitatea utilizării versiunii COSO 2013 pentru reevaluarea periodică a sistemului de control intern, pentru identificarea noilor oportunități de ameliorare a eficienței și eficacității, precum și pentru includerea acestora în situațiile financiare [255, p. 2]. Normele COSO contribuie la asigurarea continuității în activitatea entității.

COSO exprimă rezultatul inițiativei voluntare, apărute în domeniul sectorului privat, și este sponsorizat de cinci organizații nonprofit: AAA, AICPA, FEI, IIA și IMA. Între Legea SOX și Cadrul Conceptual Integrat COSO 2013, există o legătură directă: evaluarea eficacității procedeelelor controlului intern în baza cubului COSO se realizează în vederea respectării secțiunilor 302 și 404 din legea SOX. În aceste condiții, apare întrebarea: *Care este legea de bază, ce trebuie să reglementeze elaborarea, implementarea, menținerea și evaluarea procedeelelor controlului intern pentru entitățile din RM?* În afară de Legea CRF, nu există o altă lege, care să reglementeze organizarea controlului intern în cadrul entităților naționale din sectorul corporativ. Considerăm că e necesar recomandarea cadrului COSO 2013, deoarece, în entitățile autohtone, auditul extern și cel intern se realizează în baza standardelor internaționale, armonizate cu acest cadru.

În acest context, structura procedeelelor controlului intern se adaptează în funcție de structura, mărimea și complexitatea entității, procesele operaționale și funcționale. S. McNally subliniază că aceste procedee nu sunt valabile numai pentru raportările financiare externe, așa cum prevede secțiunea 404 din legea SOX, ci și pentru îmbunătățirea situației financiare a entității [255, p. 4]. Astfel, ultima versiune a Cadrului Conceptual COSO 2013 prevede trei categorii de obiective: *operaționale, de raportare și de conformitate*. Aceste obiective trebuie integrate cu cele cinci componente ale controlului intern, utilizate la evaluare:

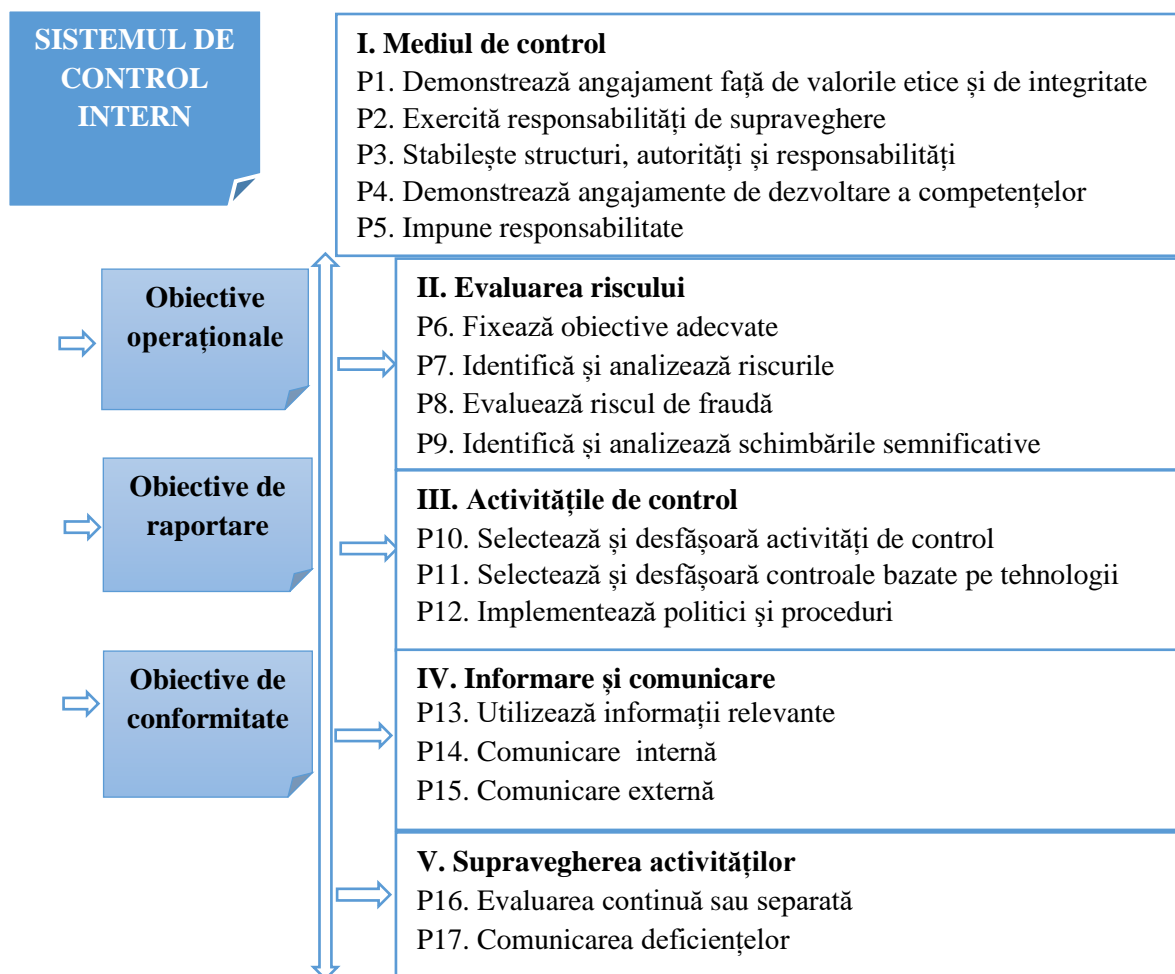
- 1) mediul de control;
- 2) evaluarea riscului;
- 3) activitățile de control;
- 4) informare și comunicare;
- 5) supravegherea activităților.

Precizăm că cele cinci elemente, menționate anterior, sunt cercetate, mai minuțios, în capitolul 4 al lucrării. Noua versiune a cubului COSO 2013 a păstrat cele 17 principii integrate din versiunea precedentă (1992). Un sistem de control intern se consideră eficient atunci când toate elementele, menționate anterior, funcționează în mod integrat. Spre exemplu, potrivit principiul 1 entitatea trebuie să justifice angajamente față de valorile etice și de integritate prin următoarele:

- dictează tonul de sus prin comportament și norme etice adecvate;
- elaborează standarde de conduită;
- verifică respectarea standardelor prin evaluarea comportamentului angajaților;
- sancționează abaterile în mod adecvat [255, p. 5].

După cum se observă, evaluarea controlului intern este o acțiune foarte complexă și nu acceptă omisiuni. Concluzia managementului privind situația controlului intern se stabilește în funcție de prezența și funcționarea celor cinci componente, respectiv, a celor 17 principii ale

controlului intern. *Prezența* se referă la faptul că elementele menționate sunt incluse în cadrul sistemului de control intern, în timp ce *funcționarea* se evaluează din perspectiva faptului că principiile și componentele se aplică în permanență (fig. 2.2).



**Fig. 2.2. Obiectivele generale, integrate cu principiile controlului intern**

Sursa: Elaborată de autor în baza prevederilor Cadrlui Conceptual Integrat COSO [255], [7], [12]

Informația din figura 2.2 conține, într-o formă generalizată, principalele direcții ale controlului intern. Cele trei obiective stau la baza elaborării și implementării procedeele de control intern. Astfel, în scopul asigurării obiectivelor operaționale, se verifică structura principalelor activități în cadrul entității, respectiv, sistemul bugetar (subcapitolele 2.3 și 3.1) și sistemul de evaluare a performanței (subcapitolul 3.2). Obiectivele de raportare sunt analizate din perspectiva raportărilor furnizate de contabilitate (subcapitolul 3.3), iar obiectivele de conformitate, fiind mai pretențioase, sunt cercetate în capitolul 4 și subcapitolele 5.1, 5.2. Gradul de realizare a obiectivelor de control depinde de cât de bine sunt corelate cu cele 17 principii. În anexa 17, aceste principii sunt analizate pe fiecare funcție, din cadrul entității, implicată în

controlul intern contabil. Astfel, directorul executiv, directorul financiar și contabilul-șef sunt funcțiile cele mai des implicate în cadrul acestui demers.

Fiecare entitate stabilește obiective, însă procesul de realizare a acestora se confruntă cu o serie de evenimente și împrejurări eventuale, care periclitează realizarea acestora. Entitățile trebuie să identifice, să analizeze, să definească și să raporteze, în mod continuu, evenimentele și împrejurările care pot genera riscuri. Unele riscuri pot fi acceptate total sau parțial, iar altele pot fi atenuate total sau parțial. Implementarea unui sistem de control intern eficient constituie o cale de atenuare a riscului. Cadrul integrat COSO recomandă un model de control, denumit „Defense“ (anexa 15), necesar gestiunii eficiente a riscului prin aplicarea procedurilor de control intern în cadrul unei entități, indiferent de mărimea și complexitatea sa.

Divizarea clară a responsabilităților și înțelegerea de către fiecare grup a rolului în abordarea riscului reprezintă elementul - cheie al acestui model. În vederea asigurării celui mai adecvat mediu de îndeplinire a obiectivelor, consiliul de administrație și managementul executiv trebuie să înțeleagă diferențele critice în atribuirea rolurilor și a responsabilităților. În acest sens, modelul „Defense“ definește clar diferențele și relațiile între activitățile de asigurare a obiectivelor entității și a activității de supraveghere. Cele 3 direcții funcționează sub supravegherea consiliului de administrație și sub conducerea managementului executiv; ele sunt necesare pentru gestiunea eficientă a riscului și a controlului intern (anexa 15). Responsabilitățile sunt divizate în funcție de următoarele linii:

- *prima*: gestiunea individuală a riscului și a controlului de către managementul executiv;
- *a doua*: supravegherea riscului și a controlului de către managementul operațional în vederea susținerii managementului executiv;
- *a treia*: asigurarea consiliului de administrație și a managementului executiv, de către auditul intern, că riscul managerial, îmbinat cu procedeele controlului, e gestionat în mod eficient [174].

D. Anderson și G. Eubanks (2015) subliniază că modelul de asigurare „Defense“ impune anumite reguli în structura organizatorică: primele două linii se referă la funcțiile de conducere și de supraveghere ale managementului executiv, în timp ce a treia linie nu este o funcție, ci urmărește protejarea obiectivității și a independenței organizaționale. Consiliul de administrație și managementul executiv au un rol integrant în acest model. Astfel, managementul executiv este responsabil pentru selectarea, dezvoltarea și evaluarea sistemului de control intern. Iar consiliul de administrație poartă responsabilitatea pentru stabilirea strategiilor și a obiectivelor la cel mai înalt nivel al organizației [155, p. 4].

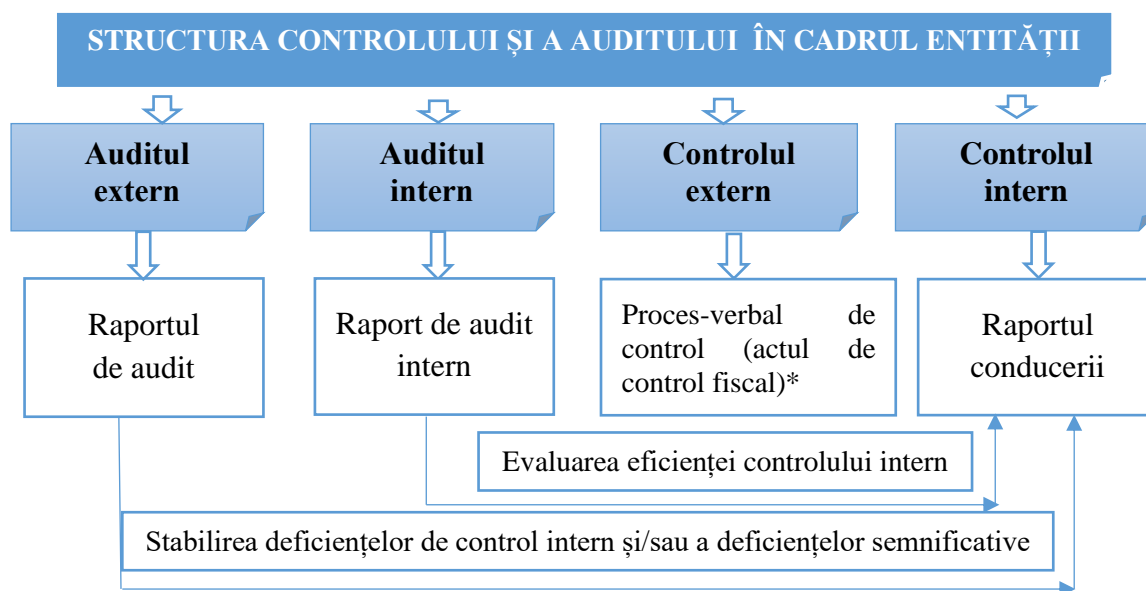
*Prima linie a modelului „Defense“* se execută de către managerii de mijloc, responsabili de implementarea și dezvoltarea proceselor de control și de gestiune a riscului. Managerii operaționali (șefi subdiviziune, șefi echipe) trebuie calificați în mod corespunzător, pentru a efectua aceste sarcini la un nivel adecvat, iar managerii superiori poartă responsabilitatea pentru toate activitățile din cadrul primei linii. Aceștia din urmă, în anumite zone cu risc ridicat, trebuie să supravegheze direct, în ciuda faptului că poartă responsabilitatea pentru cele 12 principii de control intern rămase.

Cea de-a *doua linie a modelului „Defense“* ține de supravegherea activităților cu referire la principiile 16 și 17 (fig. 2.2). Funcțiile tipice pentru această linie includ următoarele grupuri: managementul riscului, securitatea informațiilor, controlul financiar, calitatea, securitatea fizică, sănătatea și siguranța personalului, inspecția, conformitatea, cadrul legal, mediul ambiant, lanțul de aprovizionare etc. Structura acestei linii de control poate varia în mod semnificativ, în funcție de mărimea și domeniul de activitate: în entitățile mari funcțiile pot fi separate și distincte, iar în cele mai mici, funcțiile pot fi combinate sau pot lipsi. De exemplu, funcția legală poate fi combinată cu cea de conformitate, iar funcția de sănătate și siguranță, cu funcția de mediu. Rolul personalului în cadrul acestei linii constă în realizarea diverselor acțiuni, care să contribuie la realizarea celor trei categorii de obiective: operaționale, de raportare și de conformitate.

Auditul intern face parte din *linia a treia a modelului „Defense“*, reprezentând o activitate independentă, obiectivă și de consultanță, menită să aducă valoare și să optimizeze operațiunile unei entități. Auditul intern trebuie să sprijine managementul executiv în procesul de îndeplinire a obiectivelor printr-o abordare sistematică. În același timp, trebuie să disciplineze activitatea managerială și să contribuie la creșterea eficienței și a eficacității în procesul gestiunii riscului, a controlului și a guvernancei [155]. Această linie se distinge de primele două printr-un nivel ridicat de independență organizațională și de obiectivitate. De fapt, aceștia nu participă la elaborarea, la revizuirea și la implementarea controlului și nu poartă responsabilitate pentru operațiunile entității. În cele mai multe entități, independența auditului intern este garantată prin faptul că acesta se află în subordinea directă a consiliului de administrație. Datorită nivelului înalt de independență organizațională, auditorii interni oferă o siguranță fiabilă și obiectivă atât consiliului de administrație, cât și managementului executiv, în ceea ce privește guvernarea, riscurile și controlul.

Necesitatea apariției *auditului* a fost determinată de asigurarea credibilității că informațiile din situațiile financiare reflectă, în mod obiectiv, realitatea economică și sunt întocmite în conformitate cu actele legislative și normative în vigoare. Istoria auditului, spre deosebire de cea a controlului, este mult mai recentă și desemnează toate formele de *control*, exercitate în cadrul unei misiuni de audit. Conceptul de audit a fost utilizat, pentru prima dată, în țările anglofone, însă

provine de la latinescul „*audire*”, care înseamnă a asculta, și „*auditor*” - persoană care ascultă. Deși o bună parte dintre teoreticieni și practicieni aseamănesc controlul și auditul, totuși nu trebuie neglijat faptul că auditul este un element ce ține de control, iar, etimologic cuvântul „*control*” provine de la expresia latinească „*contra rolus*”, ceea ce semnifică „*verificarea unui act duplicat după original*” [19]. Mențiunile indicate anterior se referă la abordarea teoretică a problemei, însă, din punct de vedere reglementativ, aceste legături sunt reflectate în figura 2.3.



Control extern=control de stat

**Fig. 2.3. Legăturile dintre control și audit în cadrul entității**

Sursa: Elaborată de autor

După cum rezultă din figura 2.3, relațiile dintre control și audit se manifestă prin intermediul următoarelor elemente: auditul extern, auditul intern, controlul extern și controlul intern. *Auditul intern* este o funcție în cadrul entității, iar misiunile realizate se programează în funcție de riscul entității finalizate prin raportul de audit intern, respectiv recomandările și urmărirea implementării acestora. Relațiile cu procedeele controlului intern se manifestă prin evaluarea eficienței acestora [23]. Ideea cu privire la a „treia pereche de ochi” se referă la *auditul extern*. Acesta din urmă este reglementat de *Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017* și se finalizează cu raportul de audit, prin care se certifică măsura în care situațiile financiare auditate sunt întocmite, din toate punctele de vedere, conform cadrului general privind situațiile financiare [80]. Auditul extern în legislația autohtonă este un element al controlului extern alături de controlul de stat.

*Controlul extern* în calitate de acțiune *planificată sau neplanificată (inopinată)* este reglementat prin *Legea RM privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08.06.2012*, și prin alte legi specifice. Scopul prezentei legi presupune consolidarea bazei juridice și

instituționale în domeniul efectuării controlului de stat asupra activității de întreprinzător. Astfel, sintagma cu privire la controlul extern se utilizează mai rar în legislația națională, fiind definită drept „totalitatea acțiunilor de verificare a respectării, de către persoanele supuse controlului, a prevederilor legislației, realizate de un organ abilitat cu funcții de control sau de un grup de instituții similare” [84, art. 2]. Rezultatele acțiunilor de control sunt evaluate în funcție de următoarele niveluri de încălcări ale legislației: minore, grave, foarte grave.

*Controlul intern*, potrivit ISA, este privit drept un proces conceput, implementat și menținut de către persoanele responsabile de guvernare, de conducere, dar și de către alte categorii de personal, pentru a oferi o siguranță privind îndeplinirea obiectivelor unei entități referitoare la: credibilitatea situațiilor financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Această definiție corespunde prevederilor anterioare, însă ISA 210 „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit” (A 16-A20), aduce unele explicații suplimentare: *conducerea menține un asemenea control intern, pe care îl consideră necesar, pentru a permite întocmirea de situații financiare, care să nu conțină denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare. Controlul intern, indiferent cât este de eficient, poate furniza entității doar o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor financiare ale acesteia, din cauza unor limitări inerente ale controlului intern* [85]. După cum se observă din prevederile ISA 210, conducerea entității decide structura procedurilor de control intern, implementate în vederea asigurării că datele din situațiile financiare nu conțin erori sau fraude semnificative.

Astfel, *un audit independent, efectuat în conformitate cu ISA-urile, nu înlocuiește menținerea controlului intern, necesar pentru întocmirea situațiilor financiare de către conducere. Auditorul trebuie să obțină confirmarea conducerii privind asumarea și înțelegerea de către aceasta a responsabilității sale pentru controlul intern. Totuși confirmarea prevăzută de acest standard nu presupune faptul că auditorul determină dacă acel control intern menținut de conducere și-a atins scopul sau nu va conține deficiențe* [85]. Rolul acestui punct este de a sublinia faptul că, în evaluarea eficienței controlului intern, lucrările auditorilor externi nu pot fi considerate echivalente cu cele ale conducerii. Auditorul trebuie să prezinte justificări și să asigure că administrația sau conducerea entității este conștientă de răspunderea pe care o poartă pentru datele din situațiile financiare.

Rămâne la discreția conducerii să determine structura procedurilor controlului intern, necesare pentru asigurarea datelor din situațiile financiare. Controlul intern al entității (în special, evidențele și înregistrările contabile sau sistemul contabil) trebuie să reflecte nevoile conducerii, complexitatea afacerii, natura riscului la care este supusă entitatea și legile sau reglementările relevante. În același timp, structura respectivă corespunde întocmai cu cea integrată cubului



COSO, ceea ce determină o corelație totală între aceste acte normative. De asemenea, în *ISA 210*, „*Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*”, se stipulează că, în anumite jurisdicții, legile sau reglementările se pot referi la responsabilitatea conducerii cu privire la caracterul adecvat al evidențelor și al înregistrărilor contabile sau ale sistemului contabil. În anumite cazuri, practica generală ar putea presupune o distincție între evidențele și înregistrările contabile și sistemele contabile, pe de o parte, și controlul sau controalele interne, pe de altă parte [85]. Această precizare se face cu scopul de a demonstra rolul controlului intern în asigurarea realității și legalității datelor. Un alt element necesar de remarcat ține de relațiile și deosebirile dintre contabilitate și control intern.

Preocupările auditului extern se referă și la entitățile mici, anume acelea care nu sunt supuse auditului obligatoriu. Astfel, când o parte terță a contribuit la întocmirea situațiilor financiare, ar putea fi util să atenționeze conducerea că întocmirea situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil rămâne responsabilitatea sa. În cele din urmă, concluzia este clară, indiferent cine întocmește situațiile financiare și raportul conducerii, adică angajații entității sau anumite persoane fizice sau juridice din exterior, responsabilitatea pentru informația din ele rămâne pe seama conducerii entității raportoare.

În *ISA 265* „*Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere*”, sunt indicate două concepte specifice:

- *deficiență în controlul intern* se consideră atunci când:
  - un control este proiectat, implementat sau operat astfel încât nu poate preveni sau detecta și corecta, în timp util, denaturările situațiilor financiare;
  - lipsește un control necesar, pentru a preveni sau a detecta și a corecta, în timp util, denaturările din situațiile financiare;
- *deficiență semnificativă în controlul intern*. Se consideră o deficiență sau o combinație între deficiențele controlului intern care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, este suficient de importantă pentru a atrage atenția persoanelor responsabile de guvernanta [85, pct. 5]. Distincția respectivă este caracteristică auditului extern și nu se aplică în evaluarea controlului intern de către managementul executiv.

În punctul 9 al aceluiași standard, se menționează că *auditorul trebuie să comunice în scris, la momentul oportun, persoanelor responsabile de guvernanta, deficiențele semnificative din controlul intern*. Astfel, rezultă că deficiențele controlului intern nu se comunică de către auditor. Totodată, în pct. 11 al aceluiași standard, se aduc explicații suplimentare, legate de faptul că *auditorul trebuie să includă în comunicarea scrisă a deficiențelor semnificative în controlul*

*intern....că scopul auditului constă în exprimarea de către auditor a unei opinii asupra situațiilor financiare; auditul a inclus luarea în considerare a controlului intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare, în vederea elaborării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii asupra eficacității controlului intern; aspectele raportate sunt limitate la acele deficiențe pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului și asupra cărora auditorul a ajuns la concluzia că sunt suficient de importante pentru a fi raportate persoanelor responsabile de guvernanță [85].* În această ordine de idei, în pct. 11, se precizează că deficiențele semnificative de control intern trebuie prezentate persoanelor responsabile de guvernanță, într-o formă scrisă, însoțite de explicații suplimentare în legătură cu eventualele împrejurări ce pot apărea în rezultatul acestor deficiențe. Cea de-a doua parte a acestui punct oferă justificarea că acest standard se referă la auditul obligatoriu, iar eficacitatea procedurilor de control intern se evaluează din perspectiva supravegherii lucrărilor de întocmire a situațiilor financiare.

ISA aduce explicații suplimentare în legătură cu *deficiențele semnificative în controlul intern*. Astfel, *pot exista deficiențe semnificative, chiar dacă auditorul nu a identificat denaturări pe parcursul auditului*. Această frază nu este foarte clară, de aceea considerăm important să analizăm unele exemple propuse, care pot fi considerate drept deficiențe semnificative:

- *posibilitatea ca deficiențele să genereze, în viitor, denaturări semnificative ale situațiilor financiare sau susceptibilitatea unei pierderi sau fraude asociate activului sau datoriei aferent(e);*
- *importanța controalelor pentru procesul de raportare financiară, de exemplu: supravegherea conducerii, controale privind selectarea și aplicarea politicilor contabile semnificative, controale ale tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate, controale ale procesului de raportare financiară de la sfârșitul perioadei, precum și controalele înregistrărilor contabile nerecurente etc.;*
- *probe ale aspectelor ineficiente ale mediului de control, precum: indicii că tranzacțiile semnificative, în care conducerea are un interes financiar, nu au fost investigate în mod corespunzător de către persoanele responsabile de guvernanță, incapacitatea conducerii de a implementa măsuri adecvate de remediere a deficiențelor semnificative, comunicate anterior;*
- *retratarea situațiilor financiare, publicate anterior, pentru a reflecta corectarea denaturărilor semnificative, cauzate de eroare sau fraudă [85, pct. A5-A8].*

Analiza acestor exemple ne determină să remarcăm că natura controalelor este diversificată și include necesitatea acumulării atât a probelor de natură contabilă, cât și a celor menționate în cadrul cubului COSO.

O deosebită importanță trebuie acordată mediului de control îmbinat cu riscul eventual al entității. ISA atenționează că o *singură deficiență în controlul intern poate să nu fie suficient de importantă pentru a constitui o deficiență semnificativă. Cu toate acestea, o combinație de deficiențe, care afectează soldul aceluiași cont sau aceeași prezentare,....poate spori riscurile de denaturare atât de mult, încât să genereze o deficiență semnificativă* [85]. Din această afirmație, subliniem caracterul contabil al controlului prin verificarea informației din conturile contabile. În același timp, este clar faptul că evaluarea controlului intern din perspectiva auditului extern este îngustă și nu poate fi considerată echivalentă cu lucrările managementului executiv.

În demersul științific înaintat, apare întrebarea: *Care este rolul auditului intern în organizarea controlului intern în cadrul entității și în relațiile cu auditul extern?* Standardele de audit extern se referă și la relațiile cu auditul intern și respectiv controlul intern. Astfel, în *ISA 610 „Utilizarea activității auditorilor interni”*, cu referire la evaluarea controlului intern, se menționează că *funcției de audit intern, îi pot fi atribuite responsabilități specifice pentru revizuirea controalelor, evaluarea funcționării acestora și efectuarea de recomandări de îmbunătățire. De exemplu, funcția de audit intern poate planifica și efectua teste sau alte proceduri, pentru a oferi asigurare conducerii și persoanelor responsabile de guvernanta cu privire la proiectarea, implementarea și eficacitatea funcționării controlului intern, inclusiv a acelor controale care sunt relevante pentru audit* [85, pct. A1]. După cum se observă, auditul intern poate evalua eficacitatea controlului intern, dar, spre deosebire de cel extern, nu se referă doar la siguranța datelor din situațiile financiare. Privit la modul general, auditul intern ajută entitatea la realizarea obiectivelor sale, prin aducerea unei valori adăugate părților interesate, care să contribuie la creșterea eficacității și a eficienței proceselor de: guvernanta, management al riscului și control intern. În această ordine de idei, auditul intern examinează controlul, într-o manieră sistemică, în același context cu auditul extern, alături de guvernanta corporativă și managementul riscului.

*SNAI 2130 „Controlul”* face parte din categoria standardelor funcționale și prevede faptul că *auditul intern ajută entitatea publică în menținerea unor controale eficiente, prin evaluarea eficienței și eficacității acestora, precum și prin promovarea unor acțiuni permanente de îmbunătățire* [106]. Cu toate că ultima variantă a SNAI a suferit mici modificări, totuși una din problemele esențiale nu a fost înlăturată. Astfel, deși, în titlul Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 153 din 12.09.2018, denumirea a fost modificată în *Standarde Naționale de Audit Intern*, totuși, în conținutul lor, după cum se observă în *SNAI 2130*, persistă termenul de entitate publică. În același timp, nu sunt clare atributele eficacității și eficienței controlului. Comparând cu versiunea internațională a *SIAI 2130 „Controlul”*, se observă că sunt la fel, însă, verificând versiunea engleză, se confirmă că este o eroare de traducere. Noțiunea de „controale eficiente” trebuie

înlocuită cu noțiunea de „controale efective”. Însă, schimbarea unei noțiuni nu este o soluție pentru rezolvarea problemei [109], [174].

Din această perspectivă, SNAI aduc explicații suplimentare cu referire la faptul că *auditul intern evaluează caracterul adecvat și eficacitatea activităților de control, stabilite ca răspuns la riscurile privind guvernarea entității publice, activitatea operațională a acesteia și a sistemelor informaționale, cu privire la: îndeplinirea obiectivelor entității publice; fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale; eficacitatea și eficiența proceselor și a programelor; siguranța activelor; conformitatea cu cadrul normativ și reglementările interne* [106, pct. 2130.A1]. Analiza elementelor specifice controlului intern din perspectiva auditului intern demonstrează că noțiunea de control intern este diferită de cea a auditului intern, însă acesta evaluează eficacitatea activităților de control în baza acelorași principii stabilite de cadrul COSO 2013.

Institutul Auditorilor Interni, asemenea Cadrului COSO 2013, a propus un *model cu cele trei linii de control*, prin care este stabilită o distincție clară între cele trei grupe de funcții implicate în gestiunea eficientă a riscului: 1) *funcția privind responsabilitatea de administrare a riscului*, 2) *funcția de asigurare în urmărirea riscului și* 3) *funcția care furnizează o asigurare independentă* [319, p. 3]. Într-o lume perfectă, o singură linie de control ar putea fi suficientă pentru asigurarea gestiunii eficiente a riscului. Cu toate acestea, realitatea este, de multe ori, destul de diferită. Managementul, în cadrul *primei linii de control*, contribuie la implementarea și supravegherea controlului prin introducerea unei funcții de gestiune a riscului și de conformitate (anexa 15). Aceasta variază în funcție de entitate și domeniul de activitate.

*A doua linie de control* include, de obicei:

- funcția și / sau un comitet de gestiune a riscului, care facilitează și supraveghează procesele de gestiune eficiente a acestora la nivel de entitate;
- funcția de conformitate, introdusă pentru supravegherea riscului cauzat de nerespectarea legilor și a reglementărilor;
- funcția controlului de gestiune, care vizează riscurile financiare și de raportare financiară [319, p. 4 ], [22].

*A treia linie de control*, asemenea modelului de control „*Defense*”, este destinată auditului intern, ce oferă, persoanelor responsabile de guvernare, o asigurare totală, bazată pe un grad înalt de independență organizațională și obiectivitate. Eficacitatea guvernantei, gestiunea riscului și a controlului intern la nivelul entității constituie obiectivele - cheie ale auditului intern. Modelul de control, propus de IAI cu referire la relațiile dintre managementul de top, managementul operațional și auditorii interni, facilitează înțelegerea proceselor de control și, totodată, prezintă responsabilitățile fiecărei părți. În același timp, considerăm că e necesară cercetarea poziției teoreticienilor privind

relațiile dintre control și audit prin prisma celor două modele – modelul „Defense”, elaborat de COSO, și modelul celor trei linii de control, propus de IAI - deoarece se observă mai multe similitudini și, totodată, generează o serie de probleme. Spre exemplu: *Care este rolul controlului de gestiune sau al celui bugetar?* Auditul intern este prezent în cazul ambelor modele, iar auditul extern se regăsește numai în modelul elaborat de IAI.

În cercetarea relațiilor dintre control și auditul intern, se observă că acesta din urmă are atribuții mult mai extinse decât auditul extern. M. Ettredge, M. Reed și M. Stone (2000) subliniază că mecanismele de supraveghere a activităților din afaceri sunt realizate în vederea reducerii costurilor totale ale entității. Una dintre acestea se referă la raportarea financiară și respectiv la: audit, sistemele de control și bugetare, stimulentele prin diverse scheme de recompense, structura guvernantei corporative și politicile de dividende. Cercetătorii au remarcat că nu există o formă unică de supraveghere și îmbinare, care să le domine pe celelalte. Managerii și proprietarii pot utiliza diverse mijloace de combinare, dar fiecare metodă este folosită până când costul său marginal este egal cu profitul marginal. În mare parte, intensitatea utilizării unei asemenea metode scade, în mod obișnuit, atunci când începe să fie ocupată de altele [216, p. 57].

În acest context, costurile interne reprezintă o funcție a diferențelor majore dintre stimulentele managerilor de top și angajații de nivel inferior în cadrul firmei, în timp ce costurile externe sunt generate de diferențele dintre stimulentele managementului de top și furnizorii de capital[241], [220].

În dorința de minimizare a cheltuielilor legate atât de auditul intern, cât și de cele ale auditului extern, M. Ettredge, M. Reed și M. Stone (2000) au creat un model similar modelelor create de Simunic (1980), O'Keefe (1994), Stein (1994). Problemele clientului pot fi prezentate în felul următor [216]: **Minim  $v(x,z) + w(y(x,z), z)$  x Subiectul:  $Q_0 = p(x(z), y(x, z))$**  (2.1)

Unde: -  $x(\bullet)$  = un vector privind cheltuielile cu auditul intern;

-  $y(\bullet)$  = un vector privind cheltuielile cu auditul extern;

-  $z$  = un vector privind caracteristicile de afaceri ale clientului (dimensiune, complexitate și risc);

-  $v$  = un vector de intrări ale prețurilor unitare de audit intern;

-  $w$  = un vector de intrări ale prețurilor unitare de audit extern;

-  $Q_0$  = nivelul de asigurare a auditorului;

-  $p(\bullet)$  = funcția auditorului în cadrul misiunii.

Vectorii  $x$  și  $y$  constituie o funcție a dimensiunilor clientului, complexitatea și riscul -  $z$  și verificările realizate de auditul intern și extern. Efortul auditului extern este o funcție a efortului auditului intern, care permite substituirea unuia cu altul. Nivelul constrângerilor realizate de auditor  $p(\bullet)$  depinde de limitele nivelului de asigurare dorit -  $Q_0$ . Nivelul de asigurare depinde de reputația auditorului. Odată ce reputația auditorului este diferită, clientul selectează auditorul

în funcție de nivelul de verificare, ce dorește să-l obțină. În model, s-a presupus că  $p(\bullet)$  crește în funcție de  $x$  și  $y$ , dar reprezintă o rată de descreștere. Din moment ce  $z$  este exogen, problema de decizie se prezintă astfel:

$$\text{Minim } vx + wy(z) \text{ x Subiectul: } Q_0 = p(x, y(x), z) \quad (2.2)$$

Clientul alege nivel vectorului  $x$  pentru minimizarea costurilor totale de audit prin selectarea unui nivel optimal al vectorului  $y$ . Se alege nivelul  $x$ , iar ulterior, se caută nivelul optim pentru  $y$ . Soluția modelului implică faptul că nivelul de asigurare așteptat de la auditorul extern reprezintă un efort care este o funcție a efortului realizat de auditul intern. Analiza efectelor de substituție a relației dintre auditul intern și cel extern se realizează în baza *relației secțiunii transversale*. Pentru comoditate în discuții și prezentări grafice, vectorii  $v, w, x, y$  și  $z$  au fost tratați ca scalari. Variabilele  $x$  și  $y$  pot fi considerate ca intrări totale (de exemplu,  $y$  reprezintă numărul total de ore - muncă ale auditului extern), în timp ce  $v$  și  $w$  reprezintă prețul unitar mediu, ponderat pentru ambele intrări în aceeași perioadă de timp. Vectorul  $z$  constituie unica variabilă, care depinde de caracteristicile clientului [216]. Astfel, auditul intern se instituie de entitate, pentru a reduce cheltuielile privind auditul extern și, totodată, pentru a crea un mediu prielnic creșterii performanței entității.

Transpunerea directă a studiului anterior în cadrul entităților autohtone este dificilă de realizat, însă situația actuală se prezintă în tabelul 2.2.

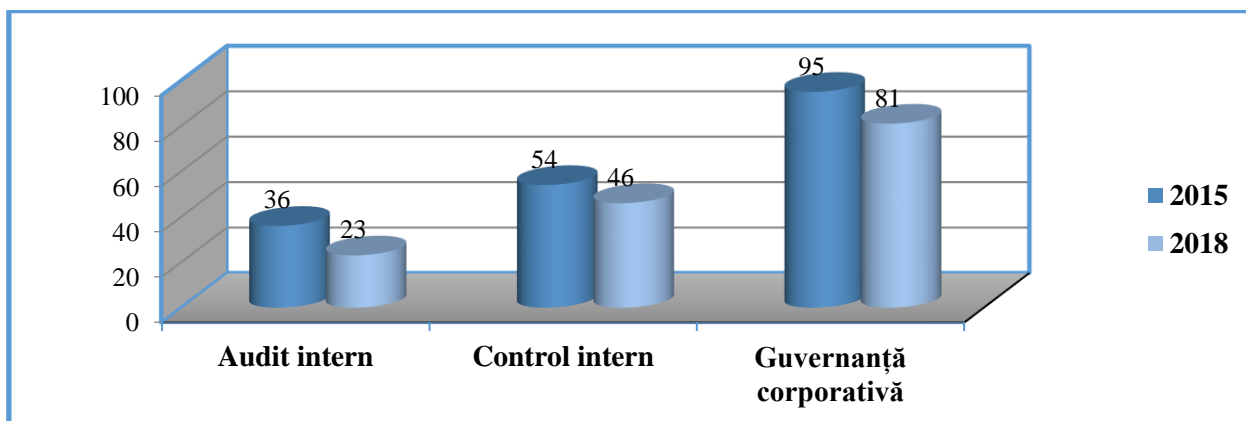
**Tabelul 2.2. Situația utilizării resurselor financiare în legătură cu auditul și controlul**

Nr. rd	Denumirea entității	Auditul intern	Auditul extern	Controlul intern
1.	SC „Floare Carpet” SA	Nu există această funcție	Cunoscute	Necunoscute
2.	ÎM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA	Compania - mamă	Cunoscute	Necunoscute
3.	Combinatului de Vinuri de Calitate „Mileștii mici”	Nu există această funcție	Cunoscute	Necunoscute
4.	SC „Ionel” SA	Nu există această funcție	Cunoscute	Necunoscute

Sursa: elaborat de autor.

După cum se observă din tabelul 2.2, în cadrul entităților autohtone, cheltuielile cu auditul situațiilor financiare sunt cele mai cunoscute. În prezent, o bună parte dintre entitățile sectorului corporativ externalizează funcția de audit intern și, de cele mai multe ori, se realizează de aceeași entitate, care efectuează și auditul situațiilor financiare. În acest caz, este greu de delimitat cheltuielile cu auditul intern de cele cu auditul extern. Cea mai problematică este situația cheltuielilor privind controlul intern, care, în prezent, este foarte greu de evaluat.

În cercetarea *relației dintre controlul intern și audit*, este importantă includerea laturii practice prin verificarea rapoartelor financiare pentru anii 2015 (39 de entități) și 2018 (31 de entități), extrase de pe pagina web a BVB din cadrul pieței reglementate. Analiza de conținut documentară a servit drept metodă de culegere și prelucrare a informației (din eșantionul de cercetare sunt excluse entitățile din sectorul financiar-bancar). Rezultatele primare ale cercetării sunt prezentate în anexele 3 și 4, iar categoriile din figura 2.4 sunt preluate din punctul 5 al acestor anexe.

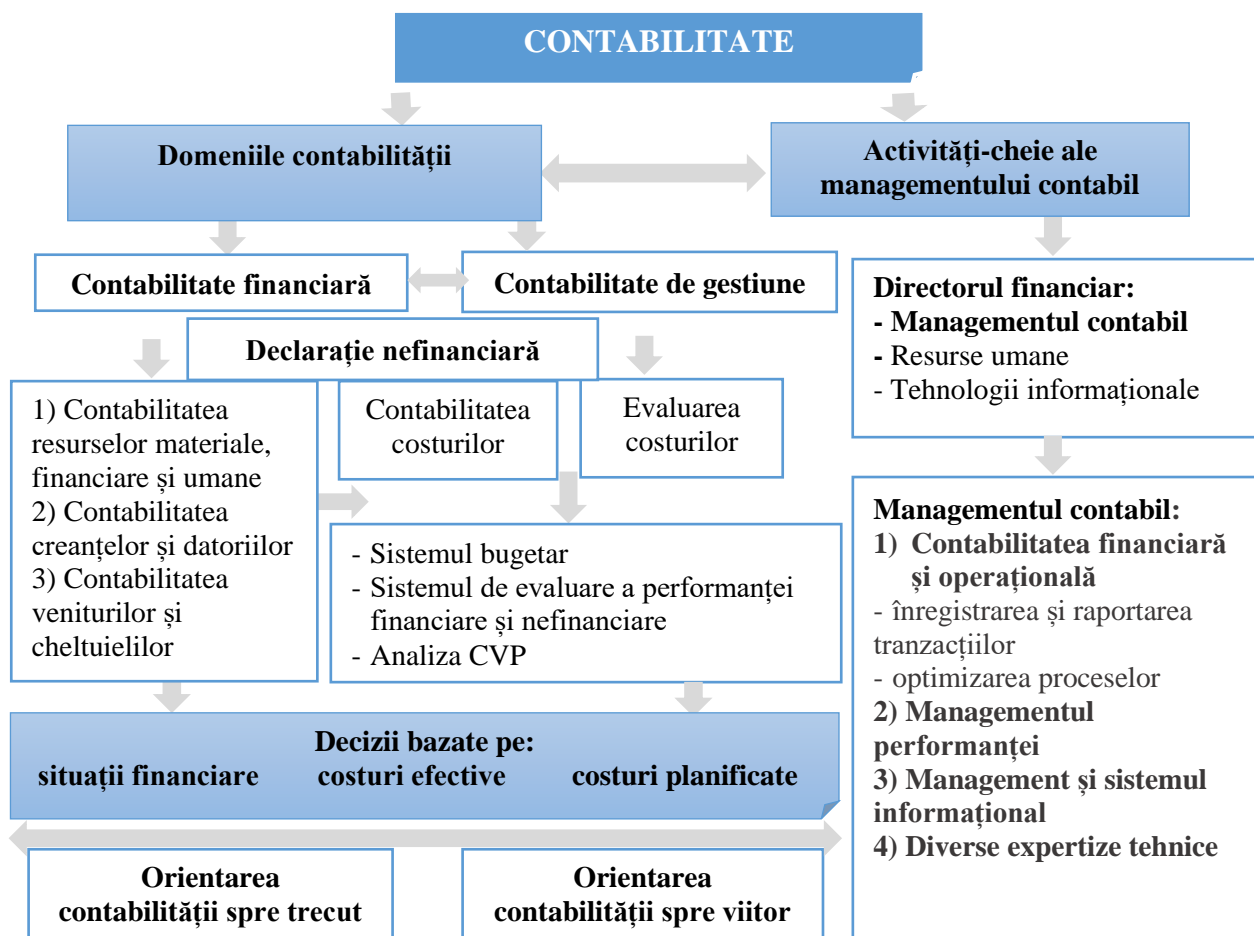


**Fig. 2.4. Situația comparativă a informațiilor cu privire la controlul și auditul intern, %**

Sursa: Elaborată de autor pe baza [324], [174], [6]

Informația din figura 2.4 ne sugerează o poziție defavorabilă în anul 2018 față de anul 2015. Astfel, în anul 2018, șapte entități dintre cele 31 (23%) au inclus, în rapoarte, informații cu privire la *auditul intern*. Raportarea *controlului intern* deține o pondere mai mare de 46%, iar punerea față în față cu guvernanța corporativă ne-a determinat să afirmăm că atât controlul, cât și auditul sunt elemente determinate de CGC. Ponderea de 81% cu privire la guvernanța corporativă în anul 2018 a entităților analizate semnifică faptul că 25 din cele 31 de entități au inclus informații cu privire la structura managementului de top. Informația cu privire la auditul extern nu a fost prezentată în figură, deoarece entitățile incluse în eșantion sunt obligate să efectueze auditul extern, adică toate acestea au prezentat informația în proporție de 100%.

Gestiunea eficientă a costurilor este esențială în asigurarea continuității activității economice. În această ordine de idei, prof. univ. L. Cobzari apreciază costurile drept unul dintre cei mai importanți factori, de natură internă, care influențează în mod direct mărimea profitului și a rentabilității entității [41, p. 20]. Deși acesta face parte din multitudinea factorilor necesari de luat în considerare în luarea măsurilor de depășire a deficitului de resurse, totuși contabilitatea prin instrumentele sale reușește, în mod constant, să prevină aceste neajunsuri (figura 2.5).



**situații financiare**

**Decizii bazate pe:**

**costuri efective      costuri planificate**

**costuri planificate**

**Orientarea contabilității spre trecut**

**Orientarea contabilității spre viitor**

**Fig. 2.5. Caracteristici actuale ale contabilității**

Sursa: Elaborată de autor pe baza [197, pp. 27-28], [338, p. 23], [72], [14], [12], [176], [286]

După cum rezultă din figura 2.5, contabilitatea este analizată din perspectiva a două laturi: a contabilității și a managementului contabil. Latura contabilității include aspectele teoretice și practice, inspirate din studiul lui G. Cokins (2014), care a prezentat relațiile dintre principalele domenii ale contabilității (contabilitatea financiară și cea de gestiune), subliniind rolul contabilității de gestiune în condițiile actuale. *Contabilitatea de gestiune* și-a extins funcțiile prin includerea sistemului de evaluare a performanței, utilizând și date furnizate de *contabilitatea financiară*. Rolul *contabilității costurilor* rezidă în furnizarea costului efectiv, determinat în baza diverselor metode și principii IFRS, precum și a altor reglementări. Totodată, este un element important al controlului intern contabil prin examinarea cauzelor diferențelor bugetare, prin analiza profitabilității, precum și a unor indicatori specifici performanței financiare. *Deciziile pe bază de costuri planificate* vizează orientarea contabilității spre viitor, prin diverse planuri financiare și bugete elaborate în baza datelor furnizate de contabilitatea financiară și cea de gestiune.



Totodată, ne exprimăm dezacordul cu sintagma cercetătorului G. Cokins. În realitate, contabilitatea reflectă nu doar fapte economice, produse în trecut. S-a demonstrat că există trei tipuri de fapte economice: *fapte economice existente* (existența tuturor elementelor patrimoniale în perioada gestionării și la o dată anumită), *fapte economice-acțiune* (toate modificările din componența elementelor patrimoniale, provocate de către om) și *fapte economice-evenimente*, care, de asemenea, produc modificări în componența elementelor patrimoniale, dar fără voința omului (calamitățile naturale). Prin urmare, contabilitatea reflectă nu doar faptele economice din trecut, dar și faptele economice viitoare. La ele, se referă înregistrarea costurilor și cheltuielilor sub formă de provizioane în perioada gestionară curentă, deși se așteaptă că faptele economice se vor produce în viitor, cum ar fi:

- eventualele litigii, amenzi, penalități sau despăgubiri;
- reparația bunurilor vândute pe parcursul perioadei de garanție;
- cheltuieli semnificative la scoaterea din uz a imobilizărilor corporale;
- acoperirea datoriilor cu termenul de prescripție expirat etc.

După cum se observă, contabilitatea reflectă faptele economice și furnizează informații pentru procesul decizional din trecut, dar ține cont și de unele evenimente viitoare. Spre exemplu, provizioanele aferente riscurilor care se așteaptă în viitor sunt reflectate în situațiile financiare, care, în viziunea lui G. Cokins, țin de evenimentele trecute. Contabilitatea financiară este limitată de autorul în cauză și nu este clar ce elemente sunt incluse în procesul de desfășurare a activității entității. De aceea, considerăm că e necesară completarea sferei de cuprindere a contabilității financiare și a informațiilor furnizate prin: contabilitatea resurselor financiare, materiale și umane, a creanțelor și a datoriilor.

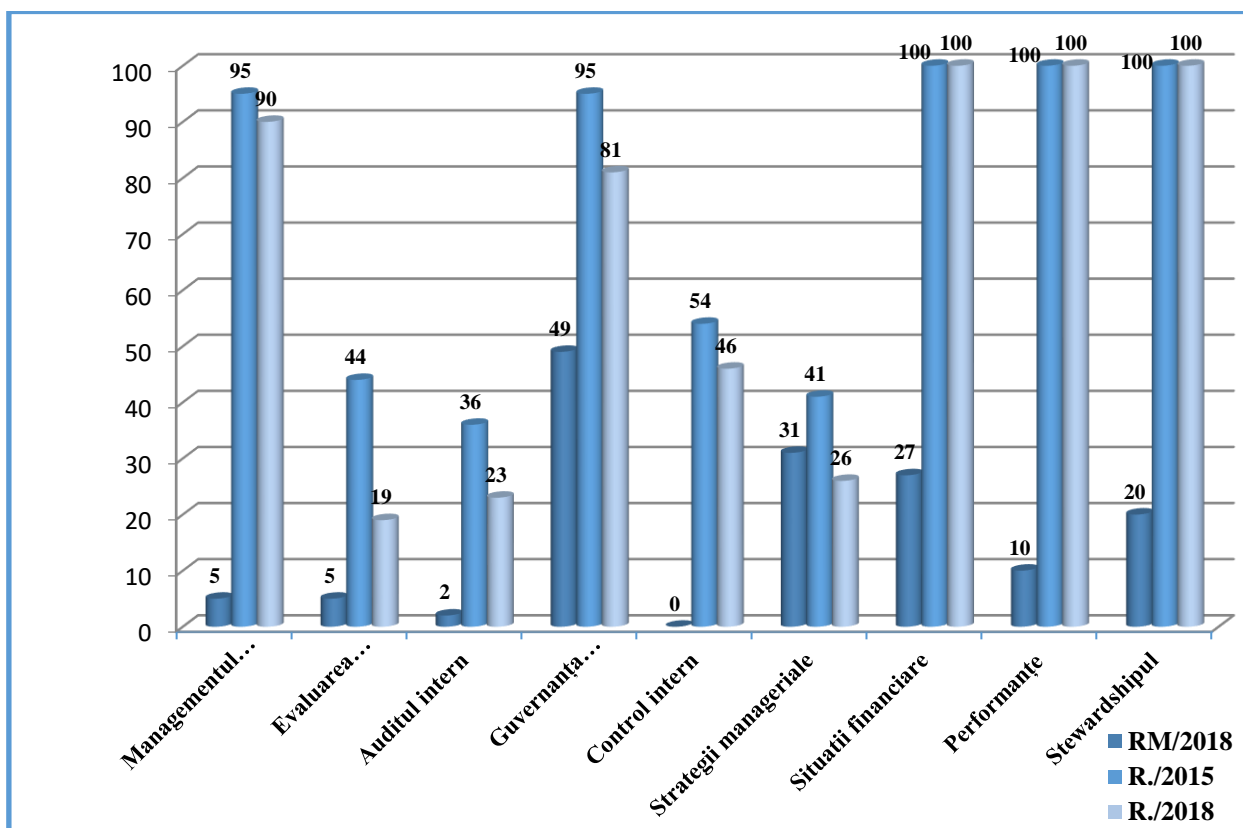
În acest context, D. Otley și alții (1995) au arătat diferențele dintre *controlul financiar* și *cel de gestiune* [201, pp. 27-28]. În timp ce controlul financiar vizează *managementul cu funcțiile financiare*, controlul de gestiune se concentrează asupra *funcției de management în general*, cu referire la scopul și obiectivele strategice ale entității. Aceste aprecieri sunt benefice deoarece includ controlul atât din perspectiva contabilității de gestiune, cât și a contabilității financiare. Însă trebuie să fim precauți: acest gen de control nu include numai contabilitatea.

În anexa 17, este demonstrat că managementul contabil este responsabil de realizarea celor 17 principii de control intern. Cercetând activitățile-cheie ale acestuia (fig. 2.5), se analizează poziția CIMA, în baza ghidului privind *Principiile globale ale managementului contabil* (Ghid CGMA, 2017). Acesta are, la bază, principiile contabile general acceptate, respectiv, cele ale contabilității de gestiune, precum și IFRS. Până în prezent, nu a existat un alt cadru conceptual

echivalent, care să-i călăuzească pe managerii contabili în procesul decizional, precum și în îmbunătățirea performanței și asigurarea unui succes sustenabil.

Potrivit ghidului, atribuțiile și responsabilitățile directorului financiar se extind atât din perspectivă contabilă, cât și a altor domenii: resurse umane, tehnologii informaționale și alte departamente operaționale, ce pot fi subordonate CFO. *Managementul performanței* are un conținut substanțial și include: planurile și strategiile, costurile, evaluarea riscului, proiectele de management, guvernanta și auditul intern. Impozitele și taxele, numerarul, fuziunile, achizițiile țin de categoria *Diverse expertize tehnice* (fig. 2.5). *Managementul informațional* presupune realizarea diverselor analize, interpretarea și prognozarea acestora [338]. După cum se observă, laturile contabilității sunt diferite de acțiunile managementului contabil, totuși pentru a obține concluzii viabile, este necesar de cercetat și aspectele practice ale acestor probleme.

Categoriile din figura 2.6 reprezintă principalele domenii de activitate ale managementului contabil preluate din Ghidul CGMA [338]. Ponderile indicate reflectă rezultatul analizei de conținut documentară a rapoartelor preluate de pe pagina web a 159 entități din RM, și a 39 de entități pentru 2015 și a 31 de entități pentru 2018 din România (anexele 3, 4, 13). Din eșantionul cercetat, sunt excluse entitățile din domeniul financiar-bancar.



**Fig. 2.6. Domeniile de activitate ale managementului contabil, analizate în baza rapoartelor entităților din RM și România, %**

Sursa: Elaborată de autor

Elementele din figura 2.6 demonstrează că toate entitățile din România plasează informații cu privire la *situația financiară, sistemul de măsurare a performanței și stewardship*. În ceea ce privește entitățile din RM, incluse în cercetare, au prezentat informații privind:

- situațiile financiare - 27% dintre cele analizate;
- sistemul de măsurare a performanței - 10%;
- stewardship-ul - 20%.

Totodată, informațiile cu privire la structura conducerii indicate în categoria *governanța corporativă* dețin ponderea cea mai mare, în proporție de 49%, sugerând un bun început pentru entitățile autohtone. *Strategiile manageriale și auditul intern* sunt categoriile cu cele mai mici ponderi în cadrul entităților românești și o pondere destul de joasă pentru cele autohtone. Totuși trebuie să ținem cont de faptul că acestea sunt cele mai noi categorii, iar ponderile respective demonstrează că o parte din administrația entităților conștientizează necesitatea introducerii lor. Cifra de 31% ne relatează că 27 din cele 87 de entități autohtone au inclus, în raportul din 2018, informații cu privire la strategiile sau obiectivele entității.

Dezvoltarea sustenabilă se referă la unul dintre cele mai discutate subiecte la etapa actuală, iar contabilitatea prin intermediul raportărilor se conformează schimbărilor. Ponderea de 20% a stewardship-ului pentru entitățile autohtone demonstrează că, din cele 159 de entități selectate pentru studiu, doar 87 (100%) au inclus și unele informații de natură financiar-contabilă. În acest context, doar 20% (17 entități din cele 87) au prezentat, pe pagina web, raportul de audit, considerat drept un element al *responsabilității financiare*. Remarcăm că abordarea contabilă a stewardship-ului, potrivit Ghidului, include următoarele elemente:

- *responsabilitate financiară;*
- *responsabilitate de mediu;*
- *responsabilitate socială;*
- *credibilitate, sustenabilitate și etică.*

Datele din anexa 13 demonstrează că entitățile naționale, pe lângă situația financiară, prezintă și declarația de *responsabilitate financiară* sau raportul de audit al situațiilor financiare. Responsabilitatea socială se referă la acele politici de resurse umane promovate de entitate. Datorită lipsei informațiilor la acest capitol, în cercetare, a fost inclusă doar cea cu privire la angajări, preluată de pe pagina web a entității. Astfel, 70% din entitățile autohtone au inclus această informație.

*Credibilitatea* este categoria justificată de politicile contabile, prezentate în anexele raportului, și de declarația conducerii executive a entității cu privire la realitatea datelor publicate.

Menționăm că această declarație se prezintă doar de către entitățile românești. Deși celelalte categorii dețin o pondere mai mică, ideea că unele entități nu sunt indiferente față de *responsabilitatea de mediu* (6%), *valorile etice* (7%) și *sustenabilitate* (32%), ne determină să afirmăm că entitățile din RM au rezerve pentru un viitor mai prosper. În cazul dat, se impune promovarea unor politici de dezvoltare sustenabilă.

În cele din urmă, au fost analizate elementele de bază ale controlului, ale auditului și ale contabilității (tabelul 2.3).

**Tabelul 2.3. Relațiile dintre contabilitate, audit și control**

Nr. rd	Natura activității	Sarcinile de bază	Nivelul reglementării
1.	<b>Auditul extern</b>	Asigurare și consultanță că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative – <b>raportul de audit</b>	ISA
2.	<b>Auditul intern</b>	Asigurare și consultanță pentru creșterea eficacității guvernantei, a gestionării riscului și a controlului intern – <b>raportul de audit intern</b>	SNAI/SIAI
3.	<b>Controlul de stat</b>	Asigurarea respectării prevederilor legislației în legătură cu calcularea, raportarea și achitarea resurselor financiare ale bugetului de stat național – <b>actul de control (fiscal)</b>	Legislația națională
4.	<b>Controlul intern</b>	Asigurare rezonabilă privind credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile – <b>raportul conducerii</b>	Cadrul Conceptual Integrat COSO
5.	<b>Contabilitatea financiară</b>	Evidența existenței și a mișcării elementelor patrimoniale – <b>situațiile financiare</b>	SNC/IFRS
6.	<b>Contabilitatea de gestiune</b>	Evidența, planificarea, controlul și analiza activității entității în baza operațiunilor economico-financiare pentru luarea deciziilor manageriale – <b>rapoarte privind gestiunea activității economice a entității</b>	SNC/IFRS/ Ghid

Sursa: Elaborat de autor în baza reglementărilor [78], [84], [107], [108], [144], [145]

După cum rezultă din tabelul 2.3, sarcinile menționate pentru fiecare domeniu au fost preluate din Legea CRF și standardele ISA. Astfel, auditul extern și contabilitatea vizează raportările financiare, iar controlul intern, pe lângă situațiile financiare, trebuie să asigure eficiența și eficacitatea activității entității [72], [59]. Auditul intern, spre deosebire de celelalte domenii, are mai multe funcții, însă obiectivul de bază vizează gestiunea riscului entității - element comun cu cel al controlului intern.

Analiza teoretică, reglementativă și pragmatică a relației dintre control și audit denotă faptul că acestea activează, în paralel, alături de contabilitate. Pornind de la ideea că auditul reprezintă domeniul de vârf al profesiei contabile, ne punem întrebarea: *Care este rolul controlului*

*intern în prezentul demers științific?* Datorită importanței sale, controlul a evoluat continuu, devenind o activitate strict reglementată. În procesul cercetării acestor relații, Legea CRF reprezintă punctul de reper. Controlul se regăsește în definiția dată contabilității de gestiune (manageriale) și urmărește eficacitatea activității economice, dar și calitatea informației utilizate în luarea deciziilor manageriale. Astfel, dacă ținem cont de prevederile Legii CRF și ale Directivei 2013/34/UE, controlul de gestiune nu poate fi considerat echivalentul controlului intern, deoarece acesta din urmă include și situațiile financiare.

În cercetarea laturii contabile a controlului intern accentul se pune pe situațiile financiare. Remarcăm opinia prof. univ. C. Istrate care susține că în recunoașterea situațiilor financiare accentul trebuie să se pună pe caracteristicile calitative și anume *caracteristicile fundamentale* (relevanța și reprezentarea fidelă) și *caracteristicile amplificatoare* (comparabilitate, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea) [72, p. 26]. Bineînțeles că obiectivul principal al celor 17 principii de control intern din Cadrul Integrat COSO presupune asigurarea unei informații relevante și fidele în situațiile financiare.

În procesul de cercetare a elementelor controlului intern contabil în relație cu auditul și contabilitatea, a fost remarcată latura contabilă a controlului prin intermediul controlului contabil. Analizând diverse definiții (anexa 14), remarcăm că unii autori îl consideră element legat de situațiile financiare din perspectiva cadrului reglementativ, iar în alte surse, se consideră echivalentul controlului intern. Susținem ideea că acest gen de control face parte din sistemul de control al entității, dar nu pot fi considerate echivalente. Totodată, trebuie să fie clar precizate funcțiile controlului contabil. În calitate de soluție pentru aceste probleme și ținând cont de cele trei componente obligatorii, pe care trebuie să le întrunească o definiție [26], propunem următoarea variantă: *controlul contabil reprezintă totalitatea politicilor, a acțiunilor necesare pentru a asigura integritatea patrimoniului entității, recunoașterea, evaluarea și contabilizarea operațiunilor economice, dar și prezentarea acestora în situațiile financiare sau în alte rapoarte, de natură financiară sau nefinanciară, relevante procesului decizional.*

Cercetarea abordărilor teoretice, reglementative și pragmatice cu privire la relațiile dintre control, audit și contabilitate ne permite să afirmăm că domeniul de cercetare a contabilității s-a extins. Dacă auditul era domeniul de vârf al profesiei contabile, atunci, odată cu apariția legii SOX, controlul intern funcționează în paralel cu auditul, alături de contabilitate. Aceste concluzii se bazează pe faptul că, până la apariția acestei legi, situațiile financiare conțineau doar raportul de audit. În prezent, acestea trebuie să conțină și raportul conducerii, care include și informații cu privire la controlul intern. În același timp, contabilitatea nu mai poate fi considerată o știință care

utilizează doar date din trecut, ci ține cont și de viitorul strategic al entității, prin provizioanele constituite, prin cheltuielile și veniturile anticipate, prin bilanțul prognozat.

### **2.3. Implicațiile strategiilor manageriale și ale sistemului de planificare asupra controlului intern**

Sistemul de planificare înglobează stabilirea obiectivelor pe termen lung, mediu și scurt pentru realizarea strategiilor, pe de o parte, și verificarea gradului de realizare a acestora prin intermediul bugetelor, pe de altă parte. Strategiile manageriale, în calitate de punct de pornire a sistemului de control intern, sunt cercetate din perspectiva relațiilor cu sistemul de planificare, cu obiectivele strategice și bugetul general al entității. Latura contabilă a acestor relații vizează obiectivele strategice utilizate în cadrul sistemului bugetar și al celui de măsurare a performanței.

Un obiectiv fără un plan este doar o dorință, iar controlul intern trebuie să evalueze gradul de corespundere dintre mediul intern și cel extern al entității, strategii, obiective și performanțe obținute. În această ordine de idei, pornim de la definiția strategiilor entității, dată de H. Mintzberg: *o totalitate de idei, decizii și acțiuni orientate spre fixarea scopului și a obiectivelor generale, spre stabilirea posibilităților de selectare a mijloacelor, asigurarea aplicării acțiunilor și a activităților, spre controlul performanței necesar realizării demersului strategic* [259]. Astfel, *strategiile manageriale* exprimă ansamblul abordărilor teoretice și practice cu privire la deciziile și acțiunile legate de alegerea mijloacelor și a resurselor, necesare pentru îndeplinirea obiectivelor pe termen lung ale entității. Ele simbolizează arta de coordonare și combinare a tuturor mijloacelor disponibile, în vederea atingerii obiectivelor și a planificării acțiunilor următoare. Definind strategia, cercetătorul canadian H. Mintzberg utilizează cinci elemente:

- **P - plan:** tipuri de acțiuni dorite în viitor;
- **P - pattern:** un model al acțiunilor structurate pentru viitor;
- **P - ploy:** acțiuni orientate spre realizarea unui obiectiv specific;
- **P - position:** preocuparea pentru dimensiunile favorabile ale mediului înconjurător, pentru a face față concurenței;
- **P - perspective:** percepția poziției în viitor [259, p. 24 ], [21], [6].

Aceste elemente se află în relații reciproce și interdependente, care se exprimă sub forma diverselor strategii, devenind, la rândul lor, procese de punere în aplicare a obiectivelor în acțiuni și strategii. În marile companii, conceperea planului are un rol semnificativ în procesul strategic. Planul constituie un model de acțiuni, orientat în viitor, pentru a obține o poziție favorabilă pe piață.

Afirmațiile lui H. Mintzberg demonstrează că strategiile devin realizabile dacă utilizează controlul intern. Din această perspectivă, cercetătorii Chini (1986) și Guy (1999; Hilb, 2012)

menționau că supravegherea gradului de implementare și dezvoltare a strategiilor poate fi controlat prin aflarea răspunsului la următoarele întrebări:

- ⇒ Politicile strategice recomandate sunt bazate pe analize temeinice ale companiei?
- ⇒ Factorii de mediu au fost luați în considerare și cât sunt de relevanți?
- ⇒ Indicațiile strategice recomandate sunt dezvoltate?
- ⇒ În ce mod strategiile vizează realizarea obiectivelor pe termen mediu și lung?
- ⇒ Care este relația dintre strategii și incoerențele interne?
- ⇒ Strategiile sunt realiste și corecte din punct de vedere etic și legal?
- ⇒ Strategiile incluse în planuri sunt acoperite financiar?
- ⇒ Consecințele negative ale strategiilor sunt suportabile pentru companie, nu provoacă faliment [235, p. 98]?

Aceste întrebări constituie o parte din instrumentele controlului intern în verificarea strategiilor manageriale, dar nu sunt suficiente pentru verificarea gradului de realizare a acestora. Potrivit lui M. Marchesnay (2004), cercetarea strategiilor din perspectiva controlului își are rădăcinile sale la Harvard Business School, la sfârșitul anilor 50 ai secolului XX, unde se instruiau viitorii manageri și personalul-cheie din cadrul marilor companii. Strategiile elaborate la nivelul subdiviziunilor trebuie să fie în concordanță cu cele generale ale entității. Autorii celui mai cunoscut model sunt profesorii Universității din Harvard (Learned, Christensen, Andrews și Guth. K. Andrews), care au elaborat și conceptul de strategie corporativă [314], [252].

Ideile formulate de K. Andrews se regăsesc în modelul „SWOT”, prin care sunt puse în echilibru: a) punctele forte; b) imperfecțiunile (punctele slabe); c) oportunitățile; și d) amenințările entității. Punctele pozitive, atributele distinctive sau competențele demonstrează avantajele și faptul că entitatea este în stare să desăvârșească ceva. Punctele slabe ale strategiei se referă la: *competențele personalului ce nu corespund funcției deținute, resursele neadecvate mediului, reputația nefavorabilă, eficiența limitată, care trebuie, desigur, corectate* [314, pp. 42-43], [21]. Oportunitățile se referă la condițiile favorabile, generate, de obicei, de schimbările în mediul extern, cum ar fi: piețe noi, ameliorarea factorilor economici sau eșecul concurenților. Contrar oportunităților, amenințările provin și din mediul exterior. Acest model a devenit unul dintre cele mai utilizate instrumente de control ale strategiilor manageriale, însă nu este suficient pentru controlul intern.

Direcția de cercetare a controlului intern se orientează spre acțiunile, elaborate de managementul executiv în vederea realizării strategiilor în comun acord cu viziunile consiliului de administrație. M. Goold și A. Campbell (1987) au realizat un studiu pe baza holdingului „Group

Ashridge”, căutând răspunsul la întrebarea: *Cum ar trebui să fie conduse marile companii?* Soluția la această întrebare a fost găsită printr-o asociere cu mecanismele controlului din cadrul entității. Astfel, au fost identificate trei stiluri de control, diferențiate prin gradul de implicare a departamentelor în strategiile unităților și prin genul controalelor efectuate:

- *planificarea strategică* - strategiile sunt elaborate centralizat pe termen lung;
- *controlul financiar* - controlul entității trebuie să asigure măsurarea contribuției fiecărei unități la performanța financiară fără încurajarea sinergiilor. Strategiile trebuie să fie profitabile, iar planurile și bugetele supraveghează acțiunile din punct de vedere financiar;
- *controlul strategic* - interesul este orientat spre verificarea demersului strategic, viziune pe termen lung prin prisma performanței financiare [293, p. 6].

Evaluarea controlului strategic fără includerea managementului lui Hoshin ar genera un studiu incomplet. Acesta a apărut în firmele japoneze Toyota, Komatsu și Bridgestone în anii 1960-1969, sub influența filosofiei preluate din firmele americane. În această ordine de idei, P. Lorino (1997) a dezvoltat ideea de control strategic la fiecare etapă a procesului de producție, prin crearea *Modelului strategico-operațional* [302, p. 33], [154], [311], [312]. Astfel, strategiile elaborate trebuie să fie logice și stabilite în funcție de mediul entității, de disponibilitatea resurselor și să țină cont de faptul că, în baza acestora, se formulează obiectivele strategice. Anterior stabilirii strategiilor și a obiectivelor, are loc identificarea problemelor strategice-cheie și a celor mai adecvate soluții de punere în aplicare, precum și evaluarea fiecărei soluții. Ca urmare, se aprobă strategia cu cele mai reale soluții privind realizarea obiectivelor, respectându-se următoarele etape:

- *identificarea obiectivelor, a strategiilor și a politicilor inițiale;*
- *evaluarea oportunităților și a amenințărilor strategice majore;*
- *identificarea strategiilor alternative în funcție de potențialul managerial și de responsabilitatea socială;*
- *revizuirea obiectivelor, a strategiilor și a politicilor entității* [314].

Analizând aceste etape, nicio acțiune nu poate avea rezultate dacă nu este controlată. Strategiile se controlează prin verificarea gradului de realizare a obiectivelor strategice și a *corelațiilor dintre strategii și obiective*. În acest sens, s-a investigat poziția ACCA cu privire la această problemă. Profesioniștii acestei organizații susțin faptul că *nivelul de executare a obiectivelor se verifică prin intermediul bugetelor, iar sistemul de planificare și control pune în aplicare strategiile, în timp ce obiectivele constituie punctul de pornire, materializat prin intermediul planurilor și al obiectivelor strategice, al planurilor și al obiectivelor tactice, al*



*planurilor și al obiectivelor operaționale* [161, p. 14]. Planurile strategice pe termen lung sunt transformate în planuri și obiective pe termen mediu și scurt, iar bugetele reprezintă planul financiar al operațiunilor economice pe o perioadă viitoare, stabilite pe baza obiectivelor. De fapt, bugetul este un plan pe termen lung, mediu sau scurt, ce permite atingerea obiectivelor din partea managementului. Constatăm faptul că obiectivele sunt stabilite pentru a ajuta entitățile în procesul de efectuare a controlului [160, p. 123]. Ele sunt considerate un sistem ce variază de la cel mai înalt nivel până la fiecare persoană din diverse subdiviziuni ale entității. Obiectivele strategice realizează o legătură între strategiile manageriale, sistemul de planificare și sistemul bugetar [177]. Analizând opiniile diverșilor specialiști în domeniu, observăm importanța pe care aceștia o acordă strategiilor manageriale în supraviețuirea entității, fără a pune problema existenței unei corelații directe între strategiile manageriale, sistemul de planificare, între sistemul bugetar, sistemul de evaluare a performanței, între controlul de gestiune și, nu în cele din urmă, controlul intern.

Elementul de debut în prezentul demers științific se referă la formularea adecvată a obiectivelor pe baza strategiilor manageriale, continuate prin sistemul de planificare. Imperativele „SMART” îi ajută pe practicieni într-o corectă formulare a obiectivelor. S. Messier (2011) subliniază faptul că obiectivele elaborate conform regulilor „SMART” se orientează spre rezultatele ce trebuie obținute, în anumite condiții, prin respectarea următoarelor exigențe:

- *specifice*: oferă informații cu privire la ce, unde, când și cum va fi schimbată situația. Arată exact ceea ce se dorește să se obțină și nu se lasă loc la interpretări;

- *măsurabile*: posibilitatea măsurării cantitative și/sau calitative. Permite supravegherea gradului de realizare și măsura în care vor fi obținute beneficii;

- *accesibile*: capacitatea atingerii obiectivelor, având la bază resursele disponibile. Obiectivele trebuie să fie realizabile, iar atunci când sunt dificil de atins, trebuie divizate în mai multe obiective secundare;

- *realiste*: capacitatea de schimbare. Executarea obiectivului contribuie la realizarea scopului care are impact asupra activității;

- *încadrarea în timp*: fixarea perioadei de timp, în care va fi realizat fiecare obiectiv prin obținerea răspunsurilor la întrebările: – Când? – Până când [316, p. 45]?

Obiectivele trebuie orientate spre finalitatea sau performanțele entității. Verificarea nivelului de atingere a acestora trebuie să se realizeze în strictă concordanță cu strategiile entității, stabilind repere concrete sub formă de concepte. Totuși nu trebuie să neglijăm faptul că transformarea conceptelor cu referire la strategii și obiective în expresie valorică se realizează prin intermediul planificării și ale bugetării.

Managerii transformă strategiile în acțiuni prin intermediul sistemului de planificare și al celui de control. Planificarea și controlul sunt două activități distincte, dar care merg „mână în mână“. Însă apare întrebarea: *Cum pot fi controlate veniturile și cheltuielile, fără a dispune de un plan?* Planificarea și controlul pot fi corelate printr-o analiză retroactivă. Cele mai bune decizii sunt fundamentate de analiza retroactivă: cele mai bune planuri sunt elaborate pe baza rezultatelor evaluării performanței anterioare [237, p.7]. Astfel, planificarea include stabilirea obiectivelor și previzionarea diverselor modalități de realizare a acestora, pe de o parte, și prezentarea obiectivelor în termeni valorici în baza bugetelor, pe de altă parte.

R. Kinney și A. Raiborn (2011) susțin că orice efort privind ordonarea comportamentului organizațional implică vizualizarea rezultatelor dorite în viitor, precum și stabilirea activităților și a resurselor necesare pentru realizarea acestor rezultate. „*Un obiectiv fără un plan este doar o dorință: planificarea de succes impune managerilor să anticipeze, cu o precizie rezonabilă, variabilele-cheie, care afectează performanța entității*“ [247, p. 324], [15]. Spre deosebire de părerile cercetătorilor anteriori, aceștia prezintă o altă versiune, bazată pe necesitatea respectării unei anumite succesiuni: obiectivele trebuie să fie urmate de planificarea care asigură continuitatea activității entității. Astfel, toate aceste elemente sunt necesare pentru revizuirea și elaborarea procedurilor controlului intern și, de fiecare dată, trebuie revizuite dacă ele contribuie sau nu la majorarea performanței entității.

În această perspectivă, prof. univ. I. Georgescu susține că „*o performanță nu poate fi bună sau rea*“ [229, p. 5]. Aceeași performanță poate fi evaluată drept una bună în cazul în care obiectivul realizat corespunde strategiilor sau poate fi considerată slabă în cazul în care obiectivul este ambițios și nu corespunde realității economice. Performanța se consideră eficientă dacă oferă valoare acționarilor, îi satisface pe clienți, ține cont de opinia angajaților, de mediul intern și extern al entității.

Termenul „*planificare*“ are o semnificație foarte generală cu referire la cea strategică, pe termen lung, și la cea operațională - pe termen scurt. În acest sens, N. Guedj și alți autori (2000) propun două etape ale procesului de planificare și prognoză: *planificarea strategică* (diagnosticarea mediului intern și extern al entității) cu referire la strategiile pe termen lung, *planificarea operațională* cu referire la obiectivele pe termen mediu și scurt, *sistemul bugetar și sistemul de evaluare a performanței* [307, p. 117]. R. Kinney și A. Raiborn (2011) susțin că viziunea strategică a bugetelor se referă la planurile pe termen lung, în timp ce viziunea tactică are o perspectivă pe termen scurt [247, p. 324].

*Planificarea strategică* se concentrează pe fiecare afacere și trebuie să ia în considerare nu doar poziția acesteia în cadrul entității, dar și poziția lor în cadrul sectorului de activitate. P.

Weetman (2010) susține că planurile de vânzări necesită decizii cu privire la natura produselor care urmează a fi vândute, precum și asupra prețului de realizare. Planurile de producție necesită decizii cu privire la consumul de resurse, inclusiv forța de muncă, materii prime, nivelul stocului de materii prime și produse finite deținute și cea mai eficientă utilizare a capacității de producție [281, p. 33]. Factorii luați în calcul în procesul de verificare a planurilor de vânzări sunt diferiți de cei utilizați la verificarea planurilor de producție. Planurile investiționale necesită o perspectivă pe termen lung, luând în considerare durata de utilizare a imobilizărilor.

*Analiza mediului extern* se referă la factorii societali, economici, socio-culturali, tehnologici și politico-juridici. Potrivit lui K. Wheelen și A. Hoffman (2012), evaluarea acestora implică: analiza intereselor de grup, evaluarea situației *mediului extern*, din care face parte entitatea, cercetările de marketing, cercetarea competitivității, analiza situației furnizorilor și evaluarea situației social-economice la nivel național etc. Analiza punctelor forte și slabe ține de *evaluarea mediului intern* al entității, prin identificarea și dezvoltarea resurselor și a competențelor entității. Resursele sunt activele entității sub formă de: imobilizări corporale și financiare, stocuri, resurse umane, abilitățile și motivația angajaților, tehnologiile utilizate (brevete și drepturi de autor), cultura și reputația [284, p. 108], [266]

*Evaluarea mediului intern al entității* pornește de la analiza lanțului valoric corporativ al lui Porter, în vederea înțelegerii mai bine a punctelor forte și slabe, dar și ca sursă esențială a eventualelor avantaje competitive. Structura organizatorică a entității reprezintă un alt factor important necesar de examinat în funcție de tipul structurii: *simplă, funcțională și divizionară*. *Cultura corporativă* are un rol important în realizarea strategiilor și îndeplinește mai multe funcții:

- ⇒ transmite sentimentul de identificare a angajaților cu organizația;
- ⇒ dezvoltă la angajați ideea de a deveni mai buni decât sunt în prezent;
- ⇒ conferă entității o stabilitate ca parte a unui sistem social;
- ⇒ servește drept cadru de referință pentru angajați, oferindu-le un model de comportament adecvat [284, p. 149].

*Planificarea operațională* vizează planificarea activităților orientate pe funcțiile specifice din cadrul entității. Managerii planifică activitatea pe termen scurt a entității, în vederea supravegherii procesului de realizare a obiectivelor. Sub aspect aplicativ, aceștia planifică acțiunile legate de deciziile cu privire la vânzări, producție (servicii) și investiții. Aceasta impune un plan detaliat pentru anul următor și un plan mai extins pentru viitorii 2-5 ani.

Bugetele reprezintă un element al planificării operaționale și unul dintre instrumentele controlului, apărute după criza din anul 1929, în SUA. În viziunea lui M. Gervais (2005), acestea

semnifică expresia contabilă, financiară sau cantitativă a acțiunilor planificate, pentru a asigura transpunerea strategiilor în planuri și acțiuni pe termen scurt [303]. R. Kinney și A. Raiborn (2011) consideră bugetarea drept un factor important al entității, indiferent de: mărimea acesteia, caracteristicile fluxurilor de numerar, structura personalului, materia primă și materiale etc. [247, p. 324]. Bugetele au rolul de a realiza legătura dintre strategii și planurile pe termen lung și scurt. Menționăm că, între *bugetare* și *controlul bugetar*, există anumite limite care trebuie respectate și nu confundate.

*Bugetul* se referă la instrumentele de guvernare, simulare, de motivare și prevenire a conflictelor. Potrivit lui C. Baratay și L. Monaco (2015), bugetul reprezintă ultima etapă a planificării și prima etapă a controlului. Acestea facilitează trecerea de la planurile pe termen lung la cel pe termen scurt, prin parcurgerea următoarelor faze:

- *planurile* - regroupează orientările strategice pe termen mediu și lung ale entității, prezentând acțiunile ce trebuie implementate de către centrele de responsabilitate;
- *programele* - se referă la planurile de acțiuni pe termen scurt, care determină obiectivele și mijloacele. Previzunile se realizează în unități fizice;
- *bugetele* - țin de etapa de punere în aplicare a programelor, transformându-le în expresie valorică [289, p. 111], [181], [15].

Analizând afirmațiile de mai sus, rezultă că numai bugetele pot fi exprimate în termeni valorici, ceea ce intră în contradicție cu părerile altor cercetători și cu unele planuri și programe ale entității. Susținem părerea profesorului universitar A. Cotelnic, care divizează planurile, din punct de vedere al frecvenței elaborării, în *planuri permanente* și *planuri de unică folosință*. În componența planurilor permanente se includ politicile, procedurile-standard și regulile care orientează acțiunile angajaților. Bugetele sunt incluse în categoria planurilor de unică folosință alături de programe și proiecte ce se elaborează în vederea controlării intrării și ieșirii resurselor [49, p. 28], [48]. După cum se observă, bugetele reprezintă elementul de bază în planificare și se recomandă utilizat în controlul intern, deoarece reprezintă un plan de alocare a resurselor financiare.

În cadrul ciclului planificare-buget, N. Tabără și S. Briciu (2012) susțin că fiecare etapă a planificării trebuie să țină cont de structura organizatorică a entității. Aceștia au demonstrat că sarcina și responsabilitatea elaborării bugetelor în cadrul entității nu trebuie să revină, în exclusivitate, doar unei subdiviziuni organizaționale. În același timp, bugetul nu trebuie considerat drept ultimul cuvânt al managementului de top. Algoritmul de elaborare a bugetului devine mai util, dacă cifrele acestuia și estimările respective reprezintă rezultatul unui proces de jos în sus. Spre exemplu, departamentul de vânzări estimează vânzările, iar departamentul de producție are responsabilitatea pentru pregătirea propriului buget de cheltuieli [111]. Comitetul de supraveghere

a procesului bugetar urmărește corectitudinea resurselor alocate și utilizate conform bugetului. În cazul în care un departament susține cifrele inițial bugetate care nu reflectă performanța, atunci comitetul respectiv intervine cu explicații privind modul de îmbunătățire a situației. Departamentul respectiv trebuie să justifice propunerile sale sau să explice de ce acestea sunt acceptabile. Comunicarea între departamentul problematic și comisia de supraveghere asigură că ambele părți acceptă bugetul ca fiind rezonabil, realizabil și dezirabil. Aspectul pozitiv al ideilor menționate anterior constă în implicarea angajaților în procesul de elaborare a planurilor și a strategiilor cu ajutorul bugetelor. Însă neimplicarea centrelor de responsabilitate în cadrul acțiunilor de planificare determină o serie de probleme necesare de soluționat în cadrul acestui demers științific.

În ceea ce privește poziția ACCA, sistemul de bugete poate fi elaborat de jos în sus sau de sus în jos. În acest din urmă caz, bugetele sunt impuse angajaților de către managerii lor, în timp ce, în primul caz, se favorizează implicarea angajaților în etapa de inițiere a bugetelor [160, p. 7.7]. Atât sistemul de bugetare de sus în jos, cât și cel de jos în sus, implică mai multe avantaje. În cazul sistemului de bugetare de sus în jos, putem evidenția următoarele avantaje: o perioadă mai rapidă de elaborare, evitarea prejudecăților, conștientizarea managementului de top în ceea ce privește disponibilitatea resurselor etc. Sistemul de bugetare de jos în sus are următoarele avantaje:

- favorizează includerea informațiilor detaliate cu privire la procesele prognozate;
- contribuie la îmbunătățirea eticii și a motivației angajaților;
- asigură o probabilitate mai mare în ceea ce privește realizarea bugetelor.

Indiferent de modalitatea de elaborare, bugetul final trebuie să fie rezultatul negocierilor între managementul de top, managementul de mijloc și cel operațional.

Referitor la perioada de elaborare a bugetelor, D. Hansen, M. Mowen și L. Guan (2009) susțin că bugetele devin măsuri de control necesare prin compararea datelor prognozate cu rezultatele reale, având impact asupra comportamentului uman [231, p. 251]. Acești autori apreciază bugetele drept un element al controlului, iar, ca urmare a structurii complexe, acestea trebuie să interacționeze între departamente într-un mod coordonat. Fiecare departament fie își elaborează propriul buget, fie furnizează informații, pentru a fi sistematizate. Bugetul este elaborat, în mod tipic, pentru un an și, apoi, divizat pe luni (trimestre). Cele mai multe entități elaborează bugetul pentru anul următor pe parcursul ultimelor patru sau cinci luni ale anului în curs.

D. Hansen, M. Mowen și L. Guan (2009) au criticat aspectele departamentale ale bugetelor, deoarece evită recunoașterea acțiunilor interdepartamentale, au un caracter static și se orientează spre rezultate și nu spre procese. Pentru stabilirea bugetului tradițional, fiecare departament elaborează propriul buget. Ulterior, aceste bugete sunt agregate pentru a forma bugetul general al entității. Fiecare departament începe cu determinarea resurselor actuale, în vederea ajustării

bugetului pentru nivelul potențial al ieșirilor (producție). În rezultat, bugetul tradițional induce sentimentul de „fiecare departament pentru sine” [231]. În cazul în care departamentul nu a utilizat nivelul disponibil al resurselor bugetare, atunci, în anul viitor, se întreprind acțiuni suplimentare pentru creșterea sau menținerea resurselor la același nivel.

Potrivit ACCA, bugetul general (bugetul master) face parte din categoria *bugetelor statice*, deoarece nu poate fi ajustat și se elaborează înainte de începerea perioadei bugetare [160, p. 8.1]. Spre deosebire de bugetele flexibile, care se modifică odată cu schimbările survenite în activitatea entității, cele statice sunt criticate, deoarece nu sunt ajustate realității. De exemplu, costurile fixe, variabile sunt recunoscute începând cu etapa de planificare a incertitudinilor în viitor, specifice fiecărui nivel de activitate, însă este dificilă modificarea lor ulterioară. Astfel, *bugetele flexibile* arată mărimea costurilor la fiecare nivel de activitate. Odată ce costurile estimate sunt cunoscute pentru fiecare nivel de activitate, prin intermediul controlului bugetar, se face o comparație între costurile estimate și cele reale. Aceste bugete îi ajută pe manageri la evaluarea cauzelor utilizării în exces a cheltuielilor și la prevenirea diverselor probleme ce pot apărea în viitor.

Eficiența și eficacitatea activității entității, potrivit lui D. Hansen, M. Mowen și L. Guan (2009), poate fi analizată prin intermediul bugetelor flexibile. Eficiența este atinsă atunci când procesul de afaceri se realizează în cel mai bun mod posibil, prin reducerea la maximum a deșeurilor [231, p. 270]. Bugetele flexibile oferă posibilitatea de a evalua eficiența activității managerilor prin compararea costurilor reale pentru un anumit nivel al producției cu același nivel al costurilor bugetate. Prin eficacitate, se recunoaște că un manager îndeplinește sau depășește obiectivele descrise în bugetul static, iar eficiența arată cât de bine au fost îndeplinite aceste sarcini. Eventualele diferențe între bugetul flexibil și cel static pot fi atribuite diferențelor de volum sau *variațiilor de volum*. Posibilitatea determinării costurilor la diferite niveluri de activitate îi ajută pe manageri să depășească dezavantajul de natură statică al bugetului general. Întocmirea bugetului pe activități reprezintă un instrument modern, ce înlesnește procesele sistemului bugetar. Cercetătorii menționați anterior au remarcat că bugetele flexibile contribuie la soluționarea unor probleme legate de utilizarea bugetelor statice la evaluarea performanței. Cu toate acestea, bugetele statice și flexibile sunt utile entităților care prezintă vânzări și producție, relativ constante de la un an la altul. Pe de altă parte, pentru entitățile care se confruntă cu o diversitate de produse, utilizarea inductorilor de costuri la întocmirea bugetului pe activități (ABB) reprezintă una din soluții pentru rezolvarea acestor probleme.

În aceste condiții, *bugetarea pe bază de activități* ajută la corectarea deficiențelor bugetului static, iar procesul de elaborare începe cu următoarea întrebare: *Care este nivelul așteptat (dorit) al ieșirilor?* Bugetarea pe activități pornește de la stabilirea cantității de produse (servicii) destinate

realizării și a volumului resurselor necesare pentru producerea acestora. Alocarea resurselor este cea de-a doua etapă și semnifică mărimea efortului ce trebuie efectuat pentru obținerea nivelului de producție, stabilit în prima etapă. Astfel, utilizarea unui anumit tip de buget depinde de perspectiva de utilizare. Modelul tradițional (static) se bazează pe utilizarea unor elemente funcționale, cum ar fi: salariile, materiile prime, amortizarea și alte articole de costuri semnificative. Bugetele flexibile se orientează spre diverse tendințe de comportament ale costurilor fixe și variabile. Bugetele pe bază de activități oscilează între activități și inductori de costuri [6]. Cu alte cuvinte, bugetarea pe bază de activități reprezintă o alternativă a metodelor tradiționale, însă ea prezintă unele inconveniente, atunci când prețul se determină de entitate, dar nu de piață. Un alt aspect negativ ține de faptul că această tehnică de bugetare este specifică metodei de calculație a costului ABC, însă, pentru metodele tradiționale, trebuie efectuate ajustări suplimentare.

Cercetările din acest subcapitol demonstrează că obiectivele strategice, corelate cu sistemul de planificare și cel bugetar, reprezintă punctul de debut în elaborarea procedurilor controlului intern. În aceste condiții, apare întrebarea: *Cum poate fi realizată această corelație?* Informația din anexa 16 reflectă generalizarea ideilor cu privire la controlul intern printr-o schemă elaborată în baza standardelor controlului intern. Corelațiile dintre *obiectivele generale ale entității, obiectivele controlului intern și riscul entității* sunt justificate din punct de vedere reglementativ.

Informația din acest subcapitol demonstrează că obiectivele strategice corelate cu sistemul de planificare și cel bugetar reprezintă punctul de debut în control. Prin urmare, sistemul bugetar îi ajută pe manageri la realizarea obiectivelor sale strategice, precum și la facilitarea relațiilor dintre departamentele entității. De asemenea, acesta implică activ managementul contabil în evaluarea performanței și optimizarea consumului resurselor în cadrul entității. Abordarea sistemului bugetar din perspectiva controlului intern se referă la activitatea operațională prin utilizarea intensivă a acestuia în procesul decizional. De aceea, considerăm că e necesară cercetarea mai detaliată a acestuia în subcapitol 3.1 a prezentului demers științific.

## **2.4. Concluzii la capitolul 2**

În rezultatul cercetărilor din acest capitol, se stabilesc următoarele concluzii:

1. Legea SOX se consideră o măsură de aplanare a conflictelor generate de scandalurile financiare de la sfârșitul sec. al XX-lea. Deși a fost elaborată pentru companiile din SUA, după câțiva ani, prevederile acesteia au început să fie utilizate în marea majoritate a țărilor din lume, inclusiv în RM. În cercetarea problematicii acestei legi, autorul pune accent pe gradul și eficiența aplicării acestor prevederi în cadrul entităților autohtone din sectorul corporativ.

2. Principalele legi, care au determinat evoluția controlului intern, sunt: Legea companiilor britanice (1862), Legile Valorilor Mobiliare (1933, 1934) și Legea SOX (2002). Perioada de timp de aproximativ 70 de ani dintre aceste legi, remarcată de autor, demonstrează ciclicitatea economică și relațiile directe dintre fenomenele economice, știința contabilității și prevederile reglementative. Prima lege a impus obligativitatea raportărilor financiare, cea de-a doua lege este remarcată prin impunerea auditării raportărilor financiare (1933, 1934), iar Legea SOX a devenit cunoscută prin obligarea raportării controlului intern.

3. Actualmente, cadrul reglementativ național în domeniul administrării în activitatea entităților din sectorul corporativ necesită o revizuire, deoarece existența unui număr impunător de legi, în acest sens, complică procesul de respectare a prevederilor acestora. Atribuțiile directorului executiv nu sunt diferite de cele ale directorului financiar. La fel, este dificilă delimitarea independenței managementului executiv față de consiliul de administrație. Lipsesc din atribuțiile managementului de top următoarele instrumente ale controlului intern: strategiile și obiectivele entității; organigrama entității și centrele de responsabilitate; sistemul de planificare și cel bugetar.

4. Unificarea cadrului juridic autohton în legătură cu atribuțiile managementului de top. Directorul executiv trebuie să fie responsabil de realizarea politicilor consiliului de administrație și implicat în controlul intern prin asigurarea unei politici bugetare active în corelație cu centrele de responsabilitate și sistemul de evaluare a performanței. Specificarea atribuțiilor consiliului de administrație, ale comitetului de audit, ale auditului intern, CEO și CFO în procesul de elaborare a situațiilor financiare și a raportului conducerii.

5. Este necesară o concretizare în cadrul juridic național în ceea ce privește modul de utilizare a SNCI și a SNAI, deoarece, în ambele, se preconizează că se referă la entitățile publice însă la bază, la nivel internațional, ele au fost elaborate pentru sectorul corporativ.

6. Unii cercetători apreciază controlul de gestiune drept controlul costurilor, în timp ce o altă parte îl consideră drept control intern și / sau bugetar. În acest sens, este demonstrată necesitatea introducerii unei noi abordări a controlului. Redimensionarea acestuia prin prisma guvernantei corporative se referă, în cea mai mare parte, la necesitatea dezvoltării principiului transparenței informației în cadrul lucrărilor de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, respectiv, a raportului conducerii.

7. Cercetările pragmatice demonstrează că o bună parte dintre entitățile naționale nu dispun de pagina web, deci nu respectă principiul transparenței informaționale al guvernantei corporative. Această situație creează dificultăți în procesul de analiză și evaluare a activității entităților și nu favorizează interesele potențialilor investitori, furnizori sau clienți.



Necesitatea întreprinderii unor măsuri din partea conducerii entității pentru respectarea principiului transparenței informației conform prevederilor Declarației de guvernanță corporativă, prin plasarea pe pagina web a entităților naționale a: situațiilor financiare, raportului de audit, raportului conducerii, codului de guvernanță corporativă, codului etic etc. Aceasta va facilita analiza informațiilor și evaluarea obiectivă a activității entității, respectiv, va contribui la creșterea responsabilității din partea managementului de top.

8. Strategiile manageriale continuate de planurile financiare și sistemul bugetar reprezintă elementele planificării strategice în cadrul entității. Verificarea gradului de realizare a acestora se realizează cu ajutorul controlului bugetar, îmbinat cu sistemul de evaluare a performanței. O parte dintre cercetători apreciază că cea mai bună performanță poate fi obținută atunci când un buget este perceput și realizat în practică. Astfel, obiectivele trebuie să fie realizabile pentru a obține o motivație maximă. În acest sens, este necesară o concretizare a rolului strategiilor manageriale, a sistemului de planificare și a controlului bugetar în cadrul controlului intern.

În procesul de revizuire, elaborare și implementare a procedurilor de control intern, autorul susține că strategiile manageriale, corelate cu sistemul de planificare și cel bugetar, reprezintă punctul de debut. Totodată, este necesară respectarea corelațiilor dintre obiectivele generale ale entității, obiectivele controlului intern și riscul entității.

### 3. FUNCȚIONALITATEA CONTROLULUI INTERN – INTERFAȚĂ DINTRE CONTROLUL BUGETAR, SISTEMUL DE EVALUARE A PERFORMANȚEI ȘI CONTABILITATE

#### 3.1. Controlul bugetar – parte integrantă a sistemului de control intern al entității

Bugetarea, în calitate de etapă finală a planificării strategice, arată direcțiile de dezvoltare economică a entității și le ghidează pe persoanele responsabile de guvernanta în legătură cu afacerile ce trebuie dezvoltate în interesul părților interesate. Sistemul bugetar transformă strategiile manageriale și obiectivele generale ale entității în termeni valorici, pentru a putea fi controlate. Un buget reprezintă un gen de standarde, ce permite calcularea abaterilor, precum și un mijloc de verificare a persoanelor responsabile de îndeplinirea sarcinilor. Astfel, pe parcursul acestui subcapitol, sunt analizate problemele utilizării instrumentelor controlului bugetar și a contribuției acestora la realizarea obiectivelor controlului intern.

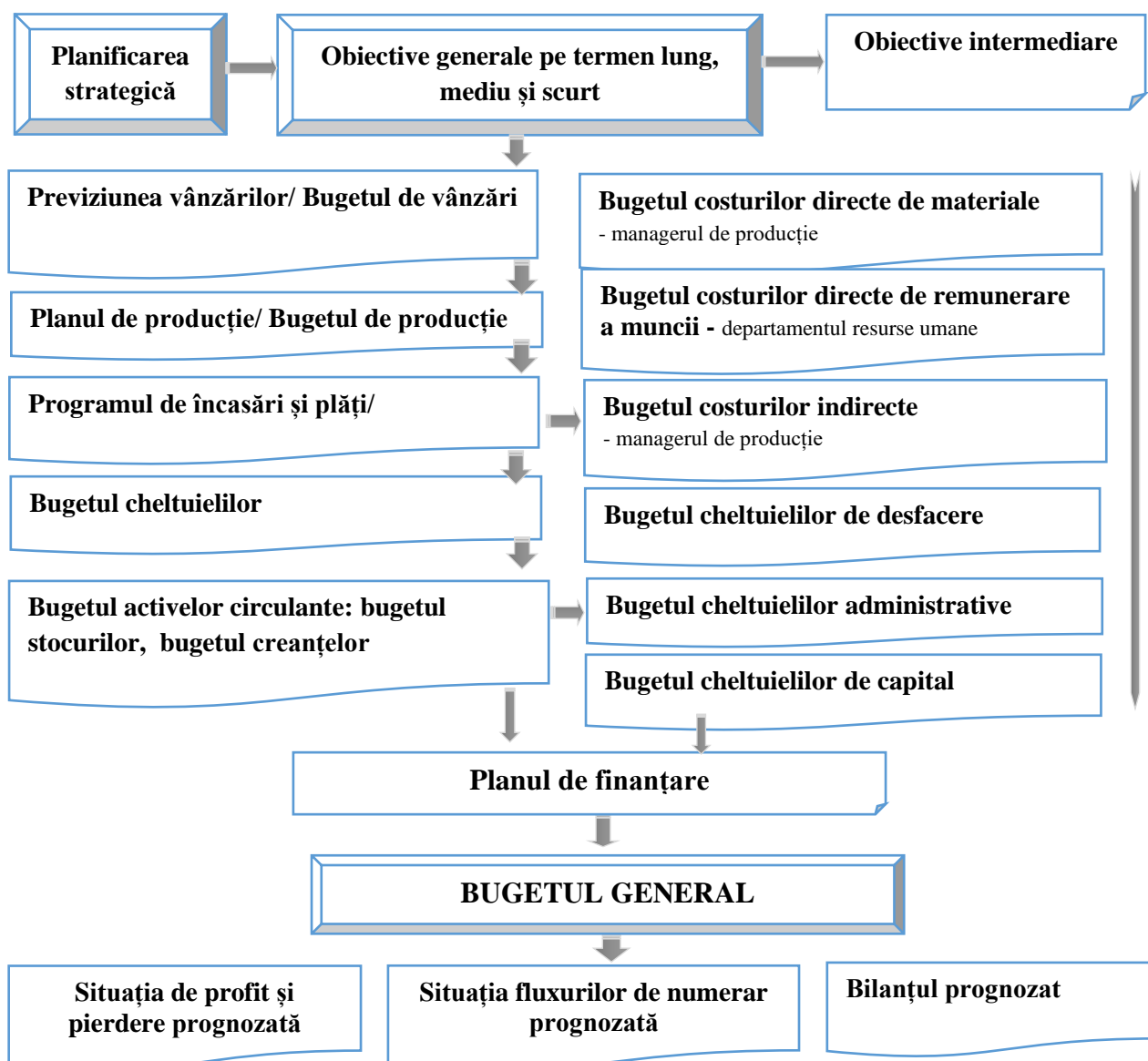
Controlul bugetar reprezintă unul dintre cele mai utilizate mijloace matematice și informatice în activitatea de supraveghere a managementului executiv. Potrivit prof. univ. H. Bouquin (2011), acest gen de control a devenit cunoscut începând cu anii 1930, făcând parte din controlul financiar, și era specific marilor întreprinderi [292]. J. Malo și J. Mathé (2002) au stabilit șase cerințe necesare a fi respectate în cadrul unui model real de diagnosticare a controlului bugetar:

- 1) formularea strategiei;
- 2) structurarea entității prin limitarea interdependențelor și prin accentuarea responsabilităților cu scopul de a facilita examinarea originii diferențelor și a gestionării factorilor critici de succes;
- 3) previzionarea obiectivelor și a mijloacelor, fapt ce necesită o bună cunoaștere a modelului de control, a mediului intern și a celui extern;
- 4) controlul bazat pe rațiune vizează delegarea angajamentelor bugetare;
- 5) supravegherea gradului de realizare a angajamentelor bugetare prin tabloul de bord;
- 6) controlul ulterior (posterior) ține de evaluarea responsabililor centrelor de responsabilitate și de modificarea eventuală a obiectivelor și a resurselor alocate [313, p. 81].

Respectarea celor șase cerințe este obligatorie pentru realizarea celor două funcții ale sistemului bugetar: *cuplarea* cu mediul entității și *integrarea* subdiviziunilor entității. Dacă una din cele șase condiții nu se întrunește concomitent sau nu se pune accent pe una dintre ele, atunci nu se asigură realizarea următoarelor activități: *previziunea și planificarea, autorizarea, comunicarea, motivația, evaluarea performanței* entității [313, pp. 82-83]. Analiza acestor etape ne determină să recunoaștem

valoarea sistemică a controlului intern și, totodată, să punem problema necesității combinării diverselor instrumente ale acestuia. Prin urmare, în cadrul unei entități controlul bugetar nu funcționează în mod independent, ci în corelație cu celelalte genuri de control.

Informația prezentată de J. Malo și J. Mathé (2002) este actuală și astăzi, dar sunt indicate doar direcțiile generale ale controlului bugetar și lipsesc aspectele tehnice. Delegarea responsabilităților și a angajamentelor, tabloul de bord și centrele de responsabilitate sunt noile instrumente ale controlului intern ce sunt cercetate mai amănunțit pe parcursul acestei capitole. În această perspectivă, controlul bugetar reprezintă un instrument important utilizat în cadrul procesului decizional și în evaluarea procedurilor controlului intern (fig. 3.1).



**Fig. 3.1. Structura funcțională a bugetului general (master)**

Sursa: Elaborată de autor pe baza [296], [294], [281], [247], [231], [146], [153], [15], [6]

Prin intermediul informației din figura 3.1, se prezintă, în termeni practici, relațiile dintre strategiile manageriale, sistemul de planificare, obiectivele entității și sistemul bugetar. Procesul bugetar include următoarele etape: planificarea inițială, aprobarea finală și supravegherea ulterioară. Potrivit lui P. Weetman (2010), acțiunile în procesul de elaborare a bugetului trebuie să fie indicate în formă scrisă, fiind disponibile tuturor participanților. O comisie bugetară trebuie să gestioneze fiecare etapă a procesului bugetar, iar personalul contabil este implicat intens în acest proces. Comisia respectivă îi poate include pe membrii consiliului de administrație și pe alți membri din cadrul managementului de top - responsabili de elaborarea și implementarea strategiilor [281, pp. 319-320]. Responsabilitatea elaborării bugetului revine mai multor subdiviziuni organizaționale. Susținem ideea că cifrele și estimările bugetare trebuie dezvoltate printr-un proces de jos în sus. Spre exemplu, departamentul de vânzări estimează vânzările, iar cel de producție - elaborarea propriului buget de costuri. Fără implicarea activă a departamentelor în pregătirea informațiilor referitoare la buget, există riscul ca angajații să sesizeze un buget ce nu reflectă situația reală și să nu fie motivați pentru realizarea acestuia.

În cadrul primei etape, comisia preia bugetele inițiale de la fiecare manager operațional, iar dacă bugetul inițial conține obiective nerealizabile, managerii operaționali sunt obligați să le ajusteze în conformitate cu strategiile și obiectivele entității. În vederea inițierii și a realizării procesului bugetar, personalul departamentului de contabilitate trebuie să discute cu managerii operaționali. Acesta trebuie să dețină cunoștințe și experiența necesară pentru a oferi consiliere și asistență legate de aspectele practice ale bugetării. Pentru motivarea managementului operațional, pot fi introduse diverse sisteme de motivație: managerii funcționali sunt răsplățiți cu bonusuri mari pentru bugetele cu un nivel relativ ridicat de performanță. În cazul în care așteptările de performanță sunt mai mici, managerii funcționali nu primesc bonusuri sau primesc recompense minimale. Însă aceștia trebuie să conștientizeze faptul că mecanismul motivațional poate avea impact asupra eficacității și asupra eficienței organizaționale.

R. Kinney, A. Raiborn (2011) și o serie de alți cercetători susțin că *vânzările* reprezintă un element esențial al bugetului general (fig. 3.1). Previziunile, în cadrul bugetului de vânzări, trebuie să indice tipul și cantitatea de produse destinate vânzării, locația geografică a vânzărilor și calendarul acestora. În cazul în care volumul vânzărilor este subevaluat sau supraevaluat, se pot declanșa probleme legate de: procesul de producție, achiziții, administrarea resurselor umane etc. [247, p. 347].

În această perspectivă, elaborarea bugetului de vânzări începe cu previziunea volumului de bunuri sau servicii ce urmează a fi vândute sau prestate. Dacă T. Cuyaubère și J. Muller (1991) susțin că procesul bugetar necesită previziuni generale și detaliate pe fiecare perioadă, zonă

geografică și persoană responsabilă [301], atunci S. Messier (2011) susține că extrapolarea vânzărilor din perioadele precedente pe baza unor procedee matematice reprezintă una din metodele de previziune a vânzărilor. Acestea trebuie să fie o funcție și a unor evenimente din viitor cu referire la informațiile:

- privind posibilitățile de cumpărare ale clienților, în special a produselor/serviciilor noi, precum și natura produselor oferite sau a serviciilor prestate;
- oferite de persoanele care se ocupă de promovarea și distribuirea produselor și/sau a serviciilor entității;
- furnizate de organisme profesionale cu privire la situația reală a sectorului de activitate, conjunctura economică generală etc. [316, p.46].

Potrivit lui S. Messier, procesul de previziune trebuie să respecte mai multe etape (fig.3.2).



**Fig. 3.2. Etapele procesului de previziune a vânzărilor**

Sursa: Elaborată de autor pe baza [316].

După cum se observă din figura 3.2, etapele utilizate în previziune sunt actuale și astăzi, însă nu sunt suficient de clare pentru a-i ghida pe practicieni la elaborarea bugetelor. Ele nu sunt complete, deoarece este foarte dificil de realizat previziunea pieței sau a unui segment al acesteia. În acest sens, se impune utilizarea anumitor tehnici calitative și cantitative în calcularea valorilor previzionate, necesare a fi incluse în bugete. Importanța bugetului vânzărilor derivă din faptul că reprezintă punctul de reper în procesul de elaborare a celorlalte bugete. Veniturile prognozate exercită o influență notabilă asupra volumului și calității produselor ce urmează a fi fabricate, precum și asupra încasărilor de numerar. Metodele de previzionare sunt diferite: dacă unii practicieni optează pentru metodele calitative, alții se orientează spre cele cantitative.

*Metodele calitative de previzionare a vânzărilor* se caracterizează prin subiectivismul consiliului de administrație și al managementului executiv, precum și al eventualilor clienți chestionați. În acest context, T. Cuyaubère și J. Muller (1991) recomandă metoda Delphi. Respondenții chestionarului anonim se aleg în funcție de competențele specifice în domeniul respectiv față de problema examinată (experți în domeniu). Aceștia nu se cunosc între ei și trebuie să răspundă la întrebările din chestionar. Chestionarele sunt returnate experților, pentru a confirma sau infirma răspunsul inițial. Repetarea se face pentru a obține răspunsuri cu un grad de precizie mai mare față de previziunile pe termen lung. Răspunsurile sunt prelucrate și prezentate public, atunci când cel puțin 50% dintre membrii grupului au aceeași părere despre chestionar.

Dezavantajele acestei metode țin de posibilitatea descurajării experților „marginali“ și de vizionarii care se pot lăsa convinși de opiniile altora [301, p. 50]. Totuși cea mai mare parte a cercetărilor de specialitate și noi susținem îmbinarea metodelor cantitative cu cele calitative.

Tipologia *metodelor cantitative de previzionare a vânzărilor* este foarte diversificată – rezultatul adaptării la diversele situații în cadrul entității. C. Baratay și L. Monaco (2015) au pus accent pe metodele matematice și consideră că previzionarea veniturilor se realizează în baza a două variabile: independentă (perioada de timp,  $x_i$ ) și dependentă (veniturile,  $y_i$ ). Cu ajutorul unui grafic reprezentat de norul de puncte se stabilește tendința privind fluctuația veniturilor: *creșterile liniare* trebuie corelate cu *ajustările liniare*, *creșterile geometrice* se corelează cu *ajustările exponențiale*, *creșterile lente* trebuie corelate cu *ajustările funcției putere*, *creșterile fluctuante* se corelează cu *variațiile sezoniere* [289, pp. 118-126]. În tabelul 3.1, este efectuată o generalizare a metodelor cantitative de previzionare.

**Tabelul 3.1. Metode cantitative de previzionare a veniturilor**

Nr. rd	Denumirea metodei		Formula de calcul
1.	Ajustări liniare	Metoda grafică	$r = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sqrt{\sum (x_i - \bar{x})^2 \sum (y_i - \bar{y})^2}}$
		Metoda celor mai mici pătrate	$a = \frac{\sum x_i y_i - n \bar{x} \bar{y}}{\sum (x_i - \bar{x})^2}$ $b = \bar{y} - a \bar{x}$
2.	Ajustări neliniare	Tendințe exponențiale	$Y = BA^X$
		Tendințele funcției putere	$y = b x^a$
		Netezire exponențială	$P_{t+1} = \lambda O_{t-1} + (1-\lambda) P_t$ $P_{t+1}$ – prognozarea datelor pentru viitor $P_t$ – prognozarea pentru perioada curentă $\lambda$ – coeficientul de ponderare [0 ; 1, se apropie de unul atunci când previziunile sunt mai aproape de ultima observare] $O_{t-1}$ – observațiile din anul precedent
3.	Fluctuații sezoniere	Metoda mediilor mobile centrate	$1/2 y_1 + y_2 + y_3 + 1/2 y_4 / 4$ - pentru mulțimile pare $y_1 + y_2 + y_3 / 3$ - pentru mulțimile impare
		Metoda raport trend	Coeficient sezonier = valori reale/ valori observate; sau vânzări / $f(t)$

Sursa: Elaborat de autor în baza [289, p. 254], [6].

După cum se observă din tabelul 3.1, metodele de prognozare a veniturilor sunt divizate în funcție de caracterul fluctuațiilor. În vederea testării afirmațiilor lui C. Baratay și L. Monaco, sunt utilizate, pentru calcule, datele SC „Couture” SRL pentru perioada 2011-2018. Această societate a fost improvizată în baza informațiilor din situațiile financiare ale S.A. „Ionel ” (RM) și S.A., „Eurotex Impex” S.R.L (România ), ambele activează în baza contractelor de lohn.

Rezultatul obținut conform *metodei grafice* se consideră bun dacă valoarea coeficientului de corelație variază între [-1;1]. Mărimea coeficientului determină anumite tendințe. Astfel, dacă  $r$  se apropie de [1], înseamnă că, între cele două variabile, există o tendință de liniaritate, iar dacă  $r = 0$  nu există o tendință de liniaritate, variabilele se consideră independente. Coeficientul de 0,73 arată faptul că, între variabile, nu există o tendință liniară, respectiv fluctuația veniturilor nu este uniformă sub forma unei linii drepte, determinate în baza relației  $y = ax + b$ .

*Metoda celor mai mici pătrate* se aplică atunci când dreapta de ajustare nu trece prin toate punctele, există o abatere între punctele observate și cele ajustate. Având rolul diminuării diferențelor dintre punctele existente și cele ajustate, metoda respectivă realizează cea mai bună ajustare în baza coeficientului director al dreptei  $a$  și al constantei  $b$ . În baza formulelor specificate în tabelul 3.1, noi am efectuat calculele necesare în cercetările anterioare în baza datelor SC „Couture” SRL și am demonstrat că relațiile lui Ch. Baratay și L. Monaco sunt adevărate.

*Metoda creșterilor geometrice* ale veniturilor se estimează în funcție de ajustările exponențiale și se utilizează atunci când creșterile nu sunt regulate, fapt demonstrat prin coeficientul de corelație, care nu se apropie de [1], determinat, anterior, în cadrul metodei grafice. Ajustările exponențiale se prezintă sub forma  $y = B A^X$ . De asemenea, în calcule se poate porni de la datele obținute conform metodei celor mai mici pătrate în baza funcției  $y = ax + b$ . Pentru a ajunge la forma necesară, trebuie de recurs la o serie de calcule suplimentare în baza următoarei formule:  $\ln y = \ln (A^X B) = \ln A^X + \ln B = x \ln A + \ln B$  (regulile lui Poisson:  $\ln y = Y$ ;  $\ln A = a$ ;  $\ln B = b$ , iar  $Y = ax + b$ ). Astfel,  $a$  și  $b$  se determină conform formulelor din tabelul 3.1, dar în cercetările realizate de autor, formulele au suferit schimbări prin logaritmare a lui  $y$ , astfel  $a = \frac{\sum x \ln y}{n \bar{x} \overline{\ln y}} - \frac{\sum (x_i - \bar{x})^2}{\sum (x_i - \bar{x})^2}$ ,  $b = \overline{\ln y} - a \bar{x}$ .

*Metoda tendinței funcției putere* permite schimbarea variabilelor sub forma  $y = b + x^a$ . Calculele au scopul de a reveni la forma inițială  $y = ax + b$ :  $\ln y = \ln bx^a = \ln b + \ln x^a = \ln b + a \ln x$ . Conform regulilor lui Poisson:  $Y = \ln y$ ;  $X = \ln x$ ;  $A = \ln a$ ;  $B = \ln b$ , ceea ce determină că  $Y = aX + B$ . *Coeficientul de netezire exponențial* permite modelarea datelor previzionate în funcție de cele reale, iar datele anterioare au o pondere mai mică decât cele recente [6].

În rezultatul cercetării metodelor cantitative de previzionare a veniturilor, a fost demonstrată obiectivitatea acestora, însă, în luarea deciziilor, este necesar de a lua în considerare și factorii de natură subiectivă, respectiv, cei legați de mediul extern. Entitatea SC „Couture” SRL exportă toate produsele sale, iar evenimentele politice, generate de Brexit (retragerea programată a Regatului Unit), au condiționat o serie de probleme în privința cantității și a prețului produselor livrate, precum și a pierderilor cauzate de diferențele de curs valutar. În acest sens, în prognozarea

veniturilor, recomandăm utilizarea atât a factorilor de natură obiectivă, cât și a celor de natură subiectivă. În ciuda faptului că metodele cantitative determină o majorare a veniturilor, totuși riscurile legate de factorii politici și probabilitatea înaltă de realizare a unor evenimente ne permit să estimăm o reducere nesemnificativă a veniturilor.

În această ordine de idei, cercetarea metodelor de previzionare a veniturilor reprezintă una dintre cele mai importante probleme ale controlului bugetar. În cadrul controlului intern, menirea acestora este de a arăta cum contribuie la: eficientizarea activității economice, reducerea acțiunilor ilegale, creșterea profitabilității entității, asigurarea continuității activității etc. În acest sens, informațiile prezentate în tabelul 3.2 confirmă aceste afirmații.

**Tabelul 3.2. Indicatorii utilizați în luarea deciziilor legate de controlul intern**

Nr rd	Indicatori	Anul 2011	Anul 2012	Anul 2013	Anul 2014	Anul 2015	Anul 2016	Anul 2017	Anul 2018
1.	Profitul net, lei	1 502 953	1 317 990	1 038 027	1 110 211	1 139 308	5 199	(335 052)	(445 184)
2.	Numărul mediu al personalului	293	398	325	272	270	247	196	192
3.	Datorii	2 520 500	3 700 330	3 823 524	3 591 253	2 939 373	3 007 342	2 856 258	2 852 197
4.	Capital propriu	2 867 814	2 682 852	2 390 984	2 764 900	2 793 996	1 659 888	1 324 836	879 652

Sursa: Elaborată de autor pe baza datelor din situațiile financiare SC „Couture” SRL

După cum rezultă din tabelul 3.2, datele demonstrează că Brexitul nu a fost unicul factor de natură externă calitativă care a generat reducerea considerabilă a profitului. Factorii tehnici, de natură cantitativă, nu sunt suficienți în prognozarea veniturilor activității entității. În acest scop, susținem că fluctuația personalului este un alt factor deosebit de important. Dacă în anii 2014-2015 se înregistrează o reducere nesemnificativă a angajaților, generând o creștere nesemnificativă a profitului, perioadele (2016-2018) cu schimbări semnificative în mărimea profitului demonstrează și reduceri semnificative a numărului de angajați. Astfel, fluctuația semnificativă a personalului reprezintă un factor important pentru menținerea stabilității financiare a entității.

Un alt element deosebit de important în evaluarea continuității activității entității se referă la situația *patrimoniului net* sau a *activelor nete*. După cum se observă din tabel, tendința activelor nete determinată de creșterea datoriilor de la o perioadă la alta și scăderea capitalului propriu semnaleză existența dificultăților în dezvoltarea activității economice. În această situație, managementul entității trebuie să ia măsuri clare pentru depășirea stării de criză, cauzată de dependența financiară absolută a întreprinderii față de creditorii acesteia.

Studiul metodelor cantitative și calitative, prezentate în acest subcapitol, pe parcursul a 8 ani, demonstrează autenticitatea și capacitatea acestora de a fi utilizat ca model pentru alte entități.



Obiectivele strategice, bilanțul și situația de profit și pierdere prognozate, (anexa 20) în baza datelor unei entități naționale, reflectă realizarea unuia din obiectivele acestei cercetări și anume utilizarea practicii internaționale, întru a propune cele mai optime modele pentru controlul intern al entităților din RM.

Prin urmare, considerăm că bugetele reprezintă ultima etapă a planificării și prima etapă a controlului. Un buget adecvat situației reale poate constitui un ghid adecvat pentru manageri în vederea corelării obiectivelor cu strategiile manageriale, pe de o parte, și un mijloc de stimulare a angajaților pentru creșterea performanței, pe de altă parte. Instrumentele sistemului bugetar contribuie la realizarea obiectivelor controlului intern prin prezentarea gradului de corespundere dintre resursele efectiv alocate și cele previzionate. În același timp, cea mai mare parte a datelor utilizate de sistemul bugetar sunt furnizate de contabilitate. Prin urmare, considerăm că este importantă cercetarea și a altor instrumente utilizate de contabilitate la producerea informației necesare controlului, și anume sistemul de evaluare a performanței.

### **3.2. Poziționarea instrumentelor de evaluare a performanței în cadrul situației privind buna guvernare a entității**

Supraviețuirea pe termen lung exprimă succesul financiar al unei afaceri și, respectiv, realizarea obiectivelor și a strategiilor prestabilite. Performanța reprezintă cel mai adecvat instrument de transpunere a informațiilor de ordin financiar și nefinanciar în limbajul de succes al entității. În termeni economici, aceasta reprezintă rezultatele deosebite ale entităților din cadrul aceluiași domeniu de activitate, prezentate prin comparație. În pofida faptului că performanța nefinanciară are un rol esențial în procesul decizional, punctul de reper în sistemul de evaluare îl constituie *performanța financiară*. Aceasta este cercetată în baza indicatorilor de profitabilitate, de lichiditate și de solvabilitate, integrate ulterior cu performanța nefinanciară și cu indicatorii de evaluare a eficienței și eficacității în *situațiile privind buna guvernare a entității*.

Din punct de vedere al limbajului profesional, cercetările în domeniu sunt orientate spre performanța financiară și nefinanciară. În acest sens, sistemul de evaluare a performanței se utilizează la elaborarea, revizuirea, implementarea și evaluarea procedurilor controlului intern, respectiv, la asigurarea realizării obiectivelor operaționale. *Performanța nefinanciară* reprezintă cea mai actuală categorie remarcată prin următorii indicatori: furnizarea de servicii eficiente, creșterea cotei de piață, minimizarea impactului asupra mediului etc. O parte dintre acestea derivă din indicatorii financiari, cum ar fi: evidența numărului de facturi necesare pentru estimarea procentului de facturi anulate; evidența numărului de controale ale tranzacțiilor, necesare pentru determinarea numărului de controale nevalide; informații cu privire la experiența profesională a angajaților etc. [161, pp. 216 - 292]. În

acest context, există o serie de domenii deosebit de importante care asigură succesul afacerii, iar utilizarea indicatorilor nefinanciari are un rol – cheie în ceea ce privește:

- *calitatea produselor și a serviciilor* - problemele legate de calitatea produselor sau a serviciilor pot conduce, pe viitor, la nemulțumirea clienților și la reducerea volumului de vânzări;
- *marca și genul de activitate al entității* - elemente prin care se reflectă opinia clienților actuali și potențiali despre existența unui produs sau a unui serviciu;
- *managementul resurselor umane* [177].

Analizând indicatorii de performanță nefinanciară, a apărut întrebarea: *Care este necesitatea folosirii acestora, dacă nu se regăsesc în situațiile financiare?* După cum se observă din conținut, acești indicatori nu se regăsesc în situațiile financiare, însă influențează, în mod direct, performanțele financiare.

În această ordine de idei, *performanța în activitatea de producție* se evaluează luând în considerare: timpul de pregătire-încheiere, numărul furnizorilor de materiale (materii prime), viteza de rotație a stocurilor, productivitatea angajaților, randamentul materialelor. Totodată, nu trebuie neglijat programul de producție afișat, produsele (serviciile) care necesită remanieri pe durata producerii etc. Pentru a evalua *eficiența activității de marketing* se ține cont de:

- tendința cotei de piață, creșterea volumului vânzărilor;
- numărul de vizite ale agenților de vânzări la clienți;
- numărul de ore de contact direct al agenților de vânzări cu clienții;
- acțiunile întreprinse în urma chestionării clienților etc.

*Evaluarea personalului* se face prin analiza mai multor indicatori: numărul de reclamații, fluctuația personalului, numărul mediu de zile absentate, numărul mediu de zile absentate din cauza accidentelor de muncă și/sau a bolilor profesionale, numărul mediu de zile/ore de instruire pe angajat etc. Calitatea serviciilor reprezintă unul dintre indicatorii esențiali și se referă la: numărul de reclamații, volumul rezervărilor repetate, volumul livrărilor efectuate în timp util, timpul de așteptare a clientului etc.

În cele din urmă, menționăm că indicatorii de performanță nefinanciară sunt calculați în urma furnizării informațiilor din partea departamentelor de resurse umane, marketing și producție, participând, în același timp, la supravegherea și controlul activității entității, fără implicarea principiilor contabile. Rapoartele privind performanța nefinanciară sunt furnizate rapid, deoarece se întocmesc ușor și sunt pe înțelesul tuturor managerilor [113]. Totodată, nu trebuie neglijat faptul că performanța financiară consideră ca prioritate interesul acționarilor, deoarece aceștia sunt proprietarii legali ai entității.

Prin intermediul indicatorilor de *performanță financiară*, se analizează, se interpretează rezultatele entității și se precizează poziția financiară a acesteia în raport cu entitățile concurente. În urma evaluării performanței financiare pe termen mediu și lung, se precizează eficiența procesului de guvernare [42]. Abordarea pe termen scurt a valorii acțiunilor se determină în baza profitului. În vederea calculării performanței financiare, exprimate prin indicatorii de profitabilitate, lichiditate și solvabilitate, sunt utilizate informațiile entității „Floare Carpet” SA (tabelul 3.3).

După cum rezultă, indicatorii de profitabilitate reprezintă un important mijloc de evaluare a performanței financiare. Natura acestora este foarte diversificată, însă rentabilitatea capitalului permanent (ROCE) constituie indicatorul-cheie al profitabilității. Evaluarea acestuia se realizează prin compararea indicatorilor calculați pentru diferite perioade, între diverse entități. Indicatorul ROCE arată cât de corect sunt investite resursele financiare ale entității, făcând parte dintr-o gamă de indicatori ai profitabilității, utilizați de analiștii externi și investitori. Analizând formula de calcul a *rentabilității capitalului permanent*, constatăm că pentru determinarea valorii acestuia, se impune calcularea profitului operațional și a capitalului permanent. Rezultatul din activitatea operațională se determină după formula: *profitul brut + alte venituri din activitatea operațională - cheltuieli de distribuire - cheltuieli administrative - alte cheltuieli din activitatea operațională*.

S.A. „Floare Carpet”, în perioada analizată, a înregistrat un rezultat negativ, de aceea, pentru calcule, se utilizează profitul brut - 6 544 781 lei. Capitalul permanent se calculează prin însumarea: capitalului propriu, a datoriilor pe termen lung și a provizioanelor, cu excepția celor pentru depreciere [169 360 645 +166 514 488] : 2 = 167 937 567 lei. Analiza profitabilității în baza ROCE reprezintă o metodă bazată pe calcule simple și pe informații ușor de obținut. La rândul său, acest indicator are și unele dezavantaje:

- corelația slabă între ROCE și valoarea de piață a acțiunilor;
- profitul poate fi ușor denaturat de politicile contabile creative;
- ROCE poate fi îmbunătățit prin excluderea indirectă a investițiilor, însă, pe termen lung, aceasta nu poate fi în interesul entității.

*Rentabilitatea veniturilor din vânzări* (tabelul 3.3), calculat în baza profitului net, exprimă cât reprezintă cota profitului net/brut la un coeficient de 20,8 la un leu venituri din vânzări. *Rentabilitatea activelor* include rentabilitatea veniturilor din vânzări și numărul de rotații ale activelor. Acesta urmărește acoperirea deficiențelor care nu pot fi vizibile cu ajutorul celorlalți doi indicatori și demonstrează capacitatea de a genera profit din partea tuturor resurselor entității, precum și cât de eficient sunt utilizate acestea [95, p. 337]. S.A. „Floare Carpet” a înregistrat un coeficient foarte mic de 3,44.

**Tabelul 3.3. Situația indicatorilor de profitabilitate, lichiditate și solvabilitate**

Nr. rd	Indicatorii	Formula de calcul	Indicatori relativi 2018	Indicatori relativi țintă*
1.	ROCE rentabilitatea capitalului permanent**	Rezultatul din activitatea operațională : profit × 100 / Valoarea medie a capitalului permanent	3.90 6544781 x100 / 167 937 567	5,33 9000000x100/ 16902000
2.	Rentabilitatea veniturilor din vânzări **	Profit net al perioadei de gestiune (până la impozitare) × 100% / Venituri din vânzări	20.80 6544781 x100 / 31466565	25,71 9000000x100/ 35000000
3.	ROA rentabilitatea activelor(economică) >12**	Profitul net al perioadei de gestiune x 100% / Valoarea medie a activelor totale	3.44 6544781 x100 / 190311090	4,89 9000000x100/ 184000000
4.	ROE rentabilitatea capitalului propriu (financiară)**	Profitul net al perioadei de gestiune x 100% / Valoarea medie a capitalului propriu	3.90 6544781 x100 / 167 937 567	5,33 9000000x100/ 16902000
5.	Lichiditatea curentă >2,0	Active circulante / Datorii curente	2.17 48687299/ 22410087	1,48 22150000/ 14980000
6.	Lichiditatea intermediară sau testul acid >1,0	Active circulante - Stocuri / Datorii curente	1.08 24179440/ 22410087	0,67 10150000/ 14980000
7.	Rata generală de îndatorare < 1	Datorii pe termen lung și scurt / Capital propriu	0.14 22410087/ 166514488	0,09 14980000/ 169020000
8.	Rata de îndatorare financiară < 26-40 %***	Datorii pe termen lung / Capital propriu + Datorii pe termen lung	-	-
9.	Gradul de acoperire a dobânzii****	Profitul înainte de dobânzi și impozite (EBIT) / Cheltuieli cu dobânzile	-	-
10.	Profit pe o acțiune EPS****	Profitul net al perioadei de gestiune - Dividende atribuite acțiunilor preferențiale / Numărul de acțiuni ordinare în circulație	-	-
11.	Randamentul curent al acțiunii****	Dividende pe o acțiune / Prețul de piață al acțiunii	-	-
12.	Rata „preț-profit“ ****	Prețul de piață al acțiunii/ Profit pe o acțiune	-	-
13.	Capacitatea de acoperire a dividendelor cu profit ****	Profitul net al perioadei de gestiune / Dividende anunțate	-	-

\* calculați în baza situațiilor financiare, prognozate anexa 20

\*\* în calcule, se utilizează profitul brut, deoarece profitul din activitatea operațională este negativ

\*\*\*entitatea în perioada analizată nu a înregistrat datorii pe termen lung

\*\*\*\* entitatea în perioada analizată a înregistrat pierderi

Sursa: Elaborat de autor în baza S.A. „Floare Carpet” [160], [161], [122], [123], [100], [114], [177], [184], [6]

*Rentabilitatea capitalului propriu* dezvăluie câți bănuți se obțin pentru fiecare leu investit de proprietari. În calitate de cei mai utilizați indicatori ai profitabilității, deseori, se compară rentabilitatea activelor 3,44 cu rentabilitatea capitalului propriu 3,90. Diferența dintre aceste două rate de 0,46 (3,90-3,44) reprezintă *efectul de levier* sau acele strategii ale entității, prin care se recurge la împrumuturi purtătoare de dobândă. Rentabilitatea capitalului propriu crește atunci când profitul din utilizarea acestor împrumuturi este mai mare ca suma cheltuielilor aferente dobânzilor. În caz contrar, avem de a face cu "*efectul de măciucă*" [95, p. 785], atunci când rentabilitatea activelor este mai mică decât rata dobânzii pentru împrumuturile respective.

Entitățile pot fi extrem de profitabile, dar pot avea probleme atunci când au nevoie de cantități mari de numerar, mai ales, în condițiile actuale, determinate de pandemia COVID 19. De aceea, în procesul de evaluare a situației financiare, este necesar să se calculeze și lichiditatea, alături de ceilalți indicatori financiari. Spre exemplu, entitatea trebuie să dispună de active circulante de cel puțin 2 lei pentru 1 leu datorii pe termen scurt. *Coeficientul lichidității curente sau generale* (tabelul 3.3) reprezintă capacitatea entității de a-și îndeplini, la scadență, obligațiile pe termen scurt sau mijloacele bănești, de care dispune entitatea pentru achitarea datoriilor. În cadrul S.A. „Floare Carpet”, acest indicator este de 2,17 și depășește norma de 2,0. La calcularea *lichidității intermediare*, stocurile sunt excluse din componența activelor circulante și sunt utilizate cele mai lichide active circulante cu referire la creanțele curente, la investițiile financiare curente și la numerar. Limitele optime pentru coeficientul lichidității rapide variază între 0,7 - 0,8 sau cel mai avantajos rezultat se observă atunci când mărimea este  $>1,0$ , iar în cadrul S.A. „Floare Carpet”, este înregistrat un coeficient pozitiv de 1,08 [123, p. 289].

Verificarea gradului de îndatorare financiară (tabelul 3.3) se consideră important pentru evaluarea riscului entității și se determină în baza *indicatorilor de solvabilitate*: rata generală de îndatorare, rata de îndatorare financiară, gradul de acoperire a dobânzii. *Rata generală de îndatorare* (coeficientul corelației dintre sursele împrumutate și proprii) exprimă îndatorarea totală (pe termen scurt și lung) raportată la capitalul propriu, având scop protejarea creditorilor împotriva riscului de neplată a dobânzii sau a restituirii împrumutului. Rezultatul obținut trebuie să fie subunitar, o valoare supraunitară semnifică un grad de îndatorare ridicat. O valoare ce depășește coeficientul de 2,33 exprimă un grad foarte ridicat de îndatorare, fapt pentru care entitatea ar putea ajunge chiar în stadiul de faliment iminent, dacă rezultatul depășește de câteva ori pragul de 2,33. Un grad de îndatorare de 1,0 demonstrează că jumătate din activele companiei sunt finanțate de creditori, iar coeficientul de 0,5 arată că o treime din active sunt finanțate de creditori [95, p. 340]. Cu cât acest indicator este mai mare, cu atât activitatea entității este mai riscantă: atunci când aceasta nu achită dobânzile și împrumuturile, poate intra în stare de faliment. Finanțările prin

intermediul capitalului social sunt mai avantajoase, deoarece Adunarea generală a acționarilor decide mărimea și termenul de achitare a dividendelor [95, p. 785]. A. Morariu și alți autori propun următoarele niveluri de interpretare a acestui indicator: < 60 % - nivel bun; 60-100 % - nivel satisfăcător; 100 % - nivel nesatisfăcător [90, p. 535]. S.A. „Floare Carpet” a înregistrat un coeficient de 0,13, ceea ce reprezintă o situație bună a solvabilității.

*Rata financiară de îndatorare* (tabelul 3.3) face parte din categoria indicatorilor de stabilitate financiară. Acest indicator prezintă interese pe termen lung asupra afacerii atât din partea acționarilor, cât și a creditorilor, fără includerea datoriilor curente. De fapt, indicatorul respectiv corespunde activelor nete. Entitatea poate recurge la mijloace împrumutate până la atingerea nivelului de 26-40% [122, p. 215]. Din această perspectivă, alți autori precizează următoarele niveluri: < 30% - nivel bun; 30 -70 % - nivel satisfăcător; >70 % - nivel nesatisfăcător [90, p. 535].

Indicatorul ce reflectă *gradul de acoperire a dobânzii* se referă la capacitatea potențială de acoperire a dobânzilor și mai poate fi aplicat la analiza investițiilor finanțate din împrumuturi. Cu cât valoarea rezultată este mai mare, cu atât este mai bine, deoarece entitatea poate să-și plătească dobânzile [337]. Aceasta poate fi achitată chiar și atunci când entitatea înregistrează pierderi, doar dacă există numerar în bancă. Avantajele utilizării capitalului împrumutat în detrimentul celui obținut din emisiunea de acțiuni se referă la faptul că cheltuielile cu dobânzile nu trebuie să depășească limitele optime. Astfel, ele pot fi capitalizate și să contribuie la majorarea rentabilității activelor [95, p. 786].

*Profitul pe o acțiune* reprezintă unul dintre indicatorii de bază, după care se ghidează investitorii, și contribuie la formarea prețului de piață al unei acțiuni. *Randamentul curent al acțiunii* se referă la acea pondere a capitalului propriu, destinat pentru plata dividendelor, și mai este denumit profitabilitatea acțiunilor sau rentabilitatea dividendelor. *Rata „preț-profit”* sau multiplicatorul profitului demonstrează capacitatea pieței sau cât este dispus să achite investitorul pentru un leu din profitul pe acțiune al entității. Acest indicator se utilizează frecvent în analiza părerii investitorilor cu privire la profiturile companiei. Creșterea profitului într-un ritm mai rapid al entității în comparație cu cel înregistrat la nivelul ramurii se referă la previziunile favorabile ale investitorilor și invers.

În afară de indicatorii de profitabilitate, în procesul de evaluare a performanței financiare se recomandă și analiza *indicatorilor de eficiență*. Aceștia reflectă nivelul în care eforturile făcute de entitate justifică efectele generate de activitatea acesteia (fondul de rulment = total active circulante – total datorii curente). Aceste concepte se referă la resursele financiare disponibile, pe care o entitate le poate folosi pentru activitatea cotidiană sau lichiditățile necesare, precum și

pentru achitarea datoriilor curente până în momentul încasării acestora de la clienți. La rândul său, ciclul operațional include următoarele etape [162, p. 233; 122, p. 272]:

- 1) achiziționarea stocurilor – perioada de rotație a stocurilor;
- 2) achitarea datoriilor – perioada de rotație a datoriilor;
- 3) vânzarea produselor/serviciilor – perioada de rotație a creanțelor;
- 4) încasarea contravalorii produselor/serviciilor prestate – ciclul financiar.

Durata ciclului operațional reprezintă perioada de timp din momentul achiziției stocurilor și până la încasarea mijloacelor bănești de la clienți. Indiferent de natura activității, ciclul financiar se referă la ultima etapă a celui operațional și implică rotația datoriilor. Prin urmare, ciclul operațional cuprinde o serie de alți coeficienți de rotație, cu referire la active, stocuri și creanțe. Formulele de calcul ale coeficienților respectivi sunt prezentate în tabelul 3.4.

**Tabelul 3.4. Situația indicatorilor de eficiență și a altor indicatori de evaluare a performanței**

Nr. rd	Indicatori	Formule de calcul	Indicatori relativi 2018	Indicatori relativi țintă*
1.	Numărul (coeficientul) de rotații ale activelor	Venituri din vânzări / Valoarea medie a activelor	0.17 31466565/ 190311090	0,19 35000000/ 184000000
2.	Durata de colectare a creanțelor curente	Valoarea medie a creanțelor curente × 360 / Venituri din vânzări	248 21652412 x360/ 31466565	102,86 10000000x 360/35000000
3.	Numărul (coeficientul) de rotație al datoriilor curente	Venituri din vânzări / Valoarea medie a datoriilor curente	1.41 31466565/ 22373524	2,34 35000000/ 14980000
4.	Perioada de achitare a datoriilor curente	360 / Coeficientul de rotație al datoriilor curente	255 360/1,41	154 360/2,34
5.	Durata de rotație a stocurilor	Valoarea medie a stocurilor/ Costul vânzărilor × 360	358 24774860/ 24921784x360	166 12000000/260000 00x360
6.	Rata de retenție a angajaților	Numărul de angajați care au rămas în entitate în perioada de gestiune /Numărul de angajați de la începutul perioadei de gestiune /100%	92,77 [167/180] x 100	113,77 [190/167] x 100
7.	Cota de piață absolută /globală	Venituri din vânzări totale ale entității x 100% / Venituri din vânzări totale ale sectorului	11,51 (31 466 565 x 100% / 273 386 588 lei)	12,5
8.	Profitul pe angajat**	Profitul net al perioadei de gestiune / Număr angajați	-	-

\* calculați în baza situațiilor financiare prognozate, anexa 20 / \*\* entitatea în perioada analizată a înregistrat pierderi

Sursa: Elaborat de autor în baza datelor S.A. „Floare Carpet” [160], [161], [122], [123], [100], [114], [177], [184], [6]

După cum putem observa, atât durata ciclului financiar, cât și a celui operațional este foarte mare, ceea ce determină ca administrația entității să întreprindă anumite măsuri. Analizând

informația din tabelul 3.4, pe de o parte, și analiza aspectelor teoretice, pe de altă parte, cu referire la noțiunea de eficiență, constatăm diferențe majore în abordare. Astfel, abordarea teoretică a eficienței ne orientează spre gradul de realizare a obiectivelor la cele mai mici costuri, iar abordarea pragmatică din tabelul 3.4 și din anexa 25 se referă la fazele ciclului operațional și la coeficienții de rotație a activelor, a stocurilor, a creanțelor și a datoriilor.

*Numărul de rotații ale activelor* (tabelul 3.4) demonstrează cât de eficient sunt utilizate activele pentru obținerea veniturilor. Valoarea medie a activelor se determină prin însumarea totalului activelor de la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune. Specialiștii recomandă că, dacă acest indicator este mai mic de 2,5, atunci entitatea e obligată a revizui conținutul activelor și a le exclude din circuitul economic pe cele care nu aduc valoare adăugată.

*Durata de rotație a activelor* prezintă numărul de zile în care veniturile din vânzări reînnoiesc activele entității și se calculează raportând 360 zile la numărul de rotații ale activelor [122, p. 167], [95, p. 337]. Considerăm că acest indicator se calculează incorect, deoarece generează următoarea întrebare: *Ce exprimă numărul de rotații?* Actualmente, el redă de câte ori se reînnoiesc activele unei entități pe parcursul perioadei de gestiune. Însă cum putem noi să exprimăm acest conținut economic, dacă, în calitate de numărător din algoritmul de calcul, se ia suma veniturilor din vânzări? Venitul din vânzări cuprinde și suma profitului respectiv. Prin urmare, numărul de rotații a activelor totdeauna va fi mai mare decât cel real.

Spre exemplu, entitatea dispune de active imobilizate de 10 000 000 lei cu durata de utilizare de 10 ani, suma amortizării anuale este de 1 000 000 lei. În fiecare an, se cumpără materiale și materii prime în mărime de 8 000 000 lei, costurile cu personalul – 3 000 000 lei, costurile de fabricare a produselor - 12 000 000 lei (1 000 000 + 8 000 000 + 3 000 000). Valoarea de vânzare a produselor este de 15 000 000 lei. Valoarea medie a activelor (cu condiția că la finele anului s-au procurat active circulante pentru anul viitor), la fel, este în sumă de 8 000 000 lei, respectiv, 18 000 000 lei (10 000 000 + 8 000 000).

Numărul de rotații ale activelor constituie:  $N_r = 15\,000\,000 : 18\,000\,000 = 0,833$ . În realitate, numărul de rotații se determină astfel:

- active imobilizate:  $1\,000\,000 / 10\,000\,000 = 0,1$ ;

- active circulante:  $8\,000\,000 / 8\,000\,000 = 1,0$ ;

Mărimea medie =  $9\,000\,000 : 18\,000\,000 = 0,5$

Din cauză că acest indicator se calculează în baza venitului obținut, mărimea lui este cu 0,33 mai mare (0,833 – 0,5). Astfel, se propune ca numărul de rotații ale activelor să fie calculat prin raportul costurilor și al cheltuielilor înregistrate (C), diminuate cu mărimea costurilor cu personalul (Cp) și provizioanele raportate la valoarea medie a activelor (Va). Altfel spus, numărul



de rotații ale activelor (N) constituie:  $N = \frac{C - Cp - P}{Va}$ . Metoda propusă evaluează mai obiectiv numărul de rotații ale activelor unei entități.

*Durata de rotație a stocurilor* prezintă numărul de zile în care are loc o rotație a stocurilor. Fiecare entitate are tendința permanentă de a reduce această perioadă, pentru a nu permite acumularea de bunuri neutilizabile și totodată să asigure continuitatea activității prin lichiditatea imediată a activelor [122, p. 176]. După cum se observă, în cadrul S.A. „Floare Carpet”, acest indicator este de 358 de zile – un număr foarte mare cu influență negativă asupra profitabilității entității.

*Durata de rotație a creanțelor* (tabelul 3.4) exprimă capacitatea entității de a încasa mijloace bănești din vânzarea bunurilor cu achitarea ulterioară. Bineînțeles că această perioadă trebuie să fie cât mai mică, deoarece politicile strategice ale entității vizează o transformare cât mai rapidă a creanțelor în mijloace bănești. M. Batrâncea recomandă utilizarea acestui indicator în analiza riscului comercial, astfel, dacă durata de rotație a creanțelor este de până la 30 de zile, atunci riscul este redus, durata de până la 60 de zile demonstrează un risc mediu, iar peste 60 de zile, avem de a face cu un risc ridicat. În aceste condiții, termenul de 248 de zile, înregistrat la S.A. „Floare Carpet”, reflectă un nivel foarte înalt al riscului. În același timp, susținem o altă metodă mai eficientă în evaluarea riscului, utilizând rulajul *contului 221 „Creanțe comerciale”*, prin raportarea la numărător a soldului final al acestui cont din perioada curentă, iar la numitor, soldul final din perioada precedentă x 100. Rezultatele pot fi interpretate astfel:

- majorarea cu cel puțin 15% marchează un risc redus;
- rezultatele de până la 30% marchează un risc mediu;
- ponderile ce depășesc această limită determină un risc ridicat [4, p. 249].

Indicatorii prezentați în tabelele 3.3 și 3.4 vizează evaluarea performanței la nivel de entitate. În același timp, apare întrebarea: *Ce indicatori pot fi utilizați pentru a evalua performanța subdiviziunilor entității?* Scindarea afacerilor reprezintă una dintre caracteristicile distincte ale entităților actuale prin constituirea de subdiviziuni cu autoritate semiautonomă. Descentralizarea responsabilităților implică instituirea sistemului de evaluare a performanței la nivelul subdiviziunilor. În procesul de evaluare și control al acestora, ACCA (P5) încearcă să găsească răspuns la următoarele întrebări:

- *Cum trebuie coordonate subdiviziunile, pentru a îndeplini obiectivele generale ale entității?*
- *Motivarea managerilor subdiviziunilor se realizează în funcție de performanța realizată la nivelul subdiviziunii și corespunde interesului întregii entități?*

- *Care sunt factorii interni și externi, ce împiedică atât realizarea performanței la nivelul subdiviziunii, cât și aplicarea raționamentului contabil?*
- *Cum trebuie repartizate cheltuielile administrative?*
- *Cum trebuie calculate veniturile, în vederea determinării profitului la nivelul fiecărei subdiviziuni* [161, pp. 209-220].

În acest context, evaluarea performanței subdiviziunii se realizează în funcție de:

⇒ *Centrul de cost* se referă la costurile totale, la variațiile costului, costul unitar și indicatorii de performanță nefinanciară aferenți calității, productivității și eficienței;

⇒ *Centrul de profit* include atât costurile, cât și veniturile, ținând cont de cerința potrivit căreia managerul nu trebuie să modifice nivelul investițiilor;

⇒ *Centrul de investiții* operează cu venituri și costuri, iar managerul are autoritatea necesară, pentru a investi în noi active, precum și în modernizarea sau reconstrucția celor existente.

În acest caz, se recomandă calcularea rentabilității investițiilor (ROI) și a veniturilor reziduale (RI) pe baza formulelor din anexa 23 pentru fiecare departament.

Analizând rezultatele obținute în urma calculării indicatorului ROI, R. Brealey, S. Myers, și F. Allen (2011) au pus la îndoială motivarea managerilor în funcție de rezultatele contabile [161, pp. 211-212]. Această dilemă se datorează faptului că serviciul contabil se află sub controlul parțial al managerului. Spre exemplu, managerii ale căror salarii depind de profitul obținut pe termen scurt, ar putea denatura costurile de întreținere sau de instruire a personalului. În speranța unei promovări rapide, managerii ambițioși se orientează spre profitul pe termen scurt, lăsând viitorilor succesori eventualele probleme de administrare. Prin urmare, în cazul în care managerilor li se solicită maximizarea rezultatelor, ei sunt tentați să investească în proiecte care oferă 1 sau 2% din ROI. Asemenea proiecte nu aduc valoare adăugată entității, fapt ce creează nemulțumire în rândul acționarilor. Spre exemplu, dacă ROI este în mărime de 0,13 sau 130%, iar costul capitalului permanent - 10%, atunci un asemenea proiect aduce valoare adăugată acționarilor.

Complexitatea indicatorilor utilizați în evaluarea performanței demonstrează rolul acestora la asigurarea realizării obiectivelor operaționale ale controlului intern. Un accent deosebit se pune pe performanța financiară și îndeosebi pe indicatorii de profitabilitate, de lichiditate, de solvabilitate și de eficiență. Tehnicile de calculare ale acestora fac parte din cele mai bune practici ale analizei activității economico-financiare. Controlul intern în evaluarea eficienței activității managementului executiv utilizează și o serie de indicatori specifici analizei economico-financiară, însă nu în totalitate. Acest lucru este justificat și prin stipulațiile Legii CRF cu referire la raportul conducerii, unde se indică că acest raport conține informații cu privire la performanța

financiară, controlul intern și alte informații. Prin urmare, controlul intern și analiza economico-financiară sunt două domenii distincte.

Din această perspectivă, recomandăm ca indicatorii financiari care se determină în baza diverselor categorii de profit, să utilizeze în calcule profitul din activitatea operațională. Susținem această idee, deoarece, prin intermediul controlului intern, se evaluează activitatea managementului executiv, iar mărimea acestei categorii de profit este o funcție directă a deciziilor luate de aceștia din urmă și poate și ușor denaturat. În scopul redării unei situații reale, la mărimea profitului din activitatea operațională, este oportun, să se adauge cheltuielile cu amortizările și alte cheltuieli fixe asupra cărora managementul executiv nu poate avea nici o influență.

**Tabloul de bord prospectiv** reprezintă una din metodele de gestiune a performanței financiare și nefinanciare, aplicate, cel mai frecvent, de manageri în activitatea economică. Axându-se pe patru perspective diferite, acesta are drept scop stabilirea obiectivelor pentru fiecare axă, integrate cu măsurile care pot fi luate în procesul de evaluare a gradului de realizare a acestora. Drept urmare, pentru prezentarea caracteristicilor definiției, se impune analiza cercetărilor în domeniu cu privire la fiecare element al tabloului de bord, harta strategică în stare să asigure implementarea reușită a acestuia și factorii critici de succes.

P. Boisselier (2013) menționează că tabloul de bord prospectiv transformă misiunile și strategiile entității într-un ansamblu de indicatori de performanță, ceea ce reprezintă fundamentele sistemului de supraveghere a strategiilor. Performanțele sunt evaluate în funcție de cele patru axe echilibrate: *financiară, a clientului, a afacerii și a capitalului uman* [294, p. 633]. Sistemul respectiv pune un accent deosebit pe obiectivele financiare în corelație cu mijloacele necesare pentru atingerea lor. Cu părere de rău, în cadrul acestui tablou, foarte puțin este dezvoltată latura performanțelor nefinanciare cu referire la dezvoltarea durabilă a entității.

Atât teoreticienii M. Epstein și P. Wisner (2001), cât și practicienii H. Rohm și D. Montgomery (2011), apreciază entitatea drept un nod în care se întâlnesc o serie de probleme sociale, de mediu și nefinanciare, cu influențe pe termen lung [218], [267]. În același context, F. Figge, T. Hahn și alții (2002) vorbesc despre tabloul de bord sustenabil, considerat cel mai adecvat instrument pentru rezolvarea problemelor de acest gen [222]. Aceștia integrează, în mod convențional, managementul strategic cu dezvoltarea durabilă prin integrarea economică a problemelor de mediu și sociale, obținând un sistem încheiat prin unificarea managementului de mediu, a celui social și financiar.

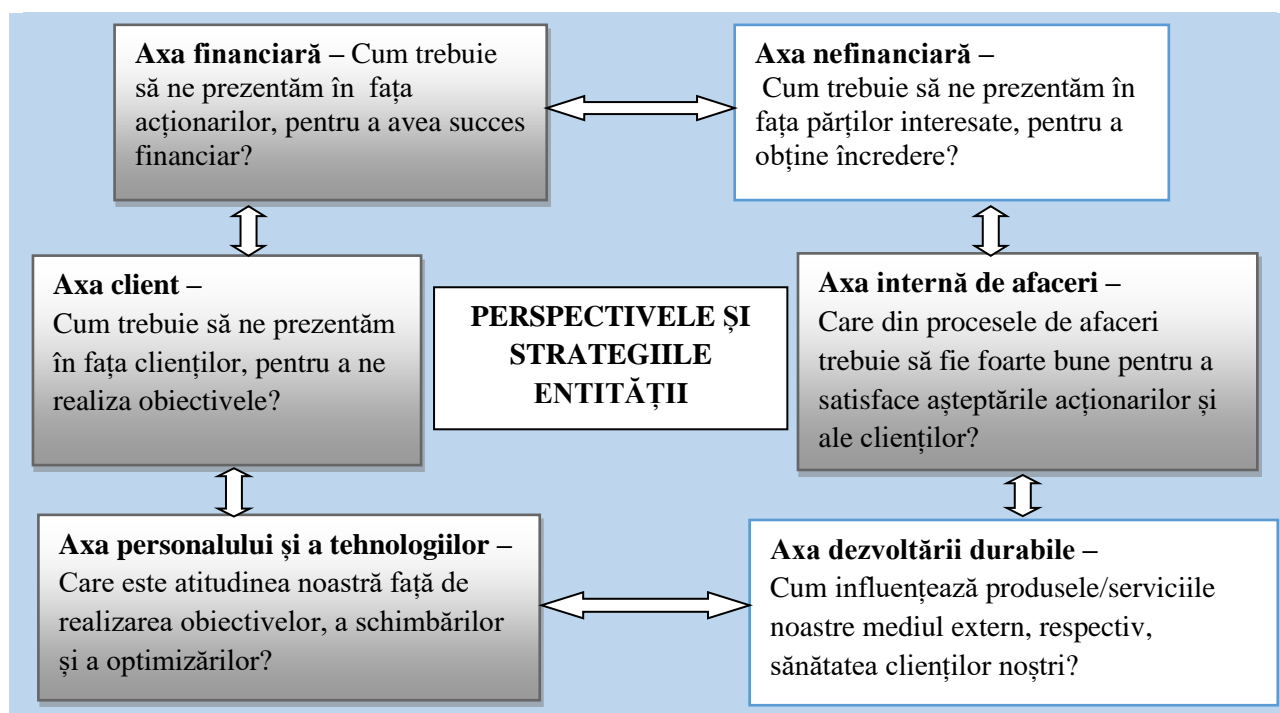
Tabloul de bord prospectiv clasic reprezintă un instrument prin intermediul căruia planurile și strategiile entității se transformă în obiective și măsuri, fiind cercetat, în detaliu, de către R. Kaplan și D. Norton (1992) [245]. Rolul acestuia este orientat spre încurajarea activității de afaceri prin

dezvoltarea unui cadru general. În vederea implementării cu succes, aceștia au introdus conceptul „hartă strategică” rezumându-se la o diagramă ce leagă strategiile de obiectivele tactice și operaționale, prin intermediul tabloului de bord prospectiv. Succesiunea etapelor implicate în acțiunile de convertire a strategiilor în obiective, bugete și acțiuni sunt următoarele:

- stabilirea obiectivelor prioritare ale entității;
- precizarea principalelor căi de creare a valorii, în baza obiectivului principal;
- determinarea strategiilor financiare pentru susținerea perspectivelor prioritare;
- identificarea aptitudinilor și a competențelor pentru sprijinirea strategiilor de dezvoltare și perfecționare;
- stabilirea corelației dintre procesele interne și strategii;
- clarificarea relației dintre strategiile client și strategiile generale [160, p.285].

Astfel, putem afirma că strategiile și obiectivele reprezintă elementele-cheie în organizarea activității economice a entității, iar gestionarea performanței se face în corelație cu gradul de realizare a acestora. „Harta strategică” asigură corelația dintre strategiile și performanța entității, iar factorii critici de succes arată corelația dintre performanțe și tabloul de bord prospectiv.

Obiectivele strategice ale entității, prin răspunsul la cele patru întrebări menționate în figura 3.3, sunt transpuse într-un set coerent de obiective de afaceri, operaționale și individuale, precum și în măsuri de performanță.



**Fig. 3.3. Componentele clasice ale tabloului de bord sustenabil**

Sursa: Elaborată de autor în baza [161, p. 279], [115], [10], [177], [230], [251], [310]

După cum se observă din figura 3.3, cele patru axe clasice (financiară, client, internă de afaceri, a personalului și a tehnologiilor) au fost întregite cu încă două axe: perspectiva nefinanciară și perspectiva dezvoltării durabile. Ultimele două axe sunt introduse de autor, generând modificarea denumirii din tabloul de bord prospectiv în tabloul de bord sustenabil. Necesitatea introducerii acestora este impusă de condițiile actuale ale pieței, iar raportul conducerii trebuie să conțină atât informație de natură financiară, cât și nefinanciară.

*Axa financiară* este cea mai cunoscută prin intermediul indicatorilor financiari, pe care entitatea poate să-i determine. Potrivit lui P. Boisselier (2013), cei mai relevanți indicatori pot fi considerați: ROI, EVA, rentabilitatea economică, rata de creștere, cifra de afaceri, indicii de productivitate a muncii etc. Spre exemplu, în tabloul de bord prospectiv al companiei Matra Marconi Space, au fost examinați și prezentați următorii indicatori de performanță: creșterea veniturilor, marja comercială, ROCE, EVA, fluxul net de numerar [294, p. 642-643], [317]. În același timp, F. Figge, T. Hahn și alții (2002) au remarcat ROCE drept indicatorul principal, care trebuie să atingă mărimea de 6 - 8%, venitul din vânzări trebuie să se majoreze cu 20% anual, iar rentabilitatea vânzărilor trebuie să atingă 4 - 4,5% [222].

În anexa 21, se explică modul de determinare a valorii economice adăugate prin intermediul următoarelor formule de calcul:

$$\text{Valoarea economică adăugată (EVA)} = \text{Rezultatul din activitatea operațională net (după impozitare)} - \text{Capitalul permanent} \times \text{Costul capitalului} \quad (3.1)$$

Prin formula dată, obținem un indicator dificil de înțeles din punctul de vedere al conținutului. În primul rând, se aplică termenii „capital permanent” și „costul capitalului”, care, în realitate, trebuie să reflecte activele permanente și costul activelor. În al doilea rând, după conținutul economic, EVA este contradictorie noțiunii de valoare adăugată, tratată în teoria economică și în toate manualele de economie politică, respectiv, și în operele lui K. Marx. Potrivit acestuia, *valoarea adăugată reprezintă valoarea produsă (crescută) în cadrul unei entități în perioada gestionară curentă*. Algoritmul de calcul al valorii adăugate este următorul:

$$VA = VP - CM \quad (3.2)$$

unde: VA – valoarea adăugată, lei;

VP – valoarea produsului (produselor) fabricat în perioada gestionară sau a serviciilor prestate, lei;

CM – costurile și cheltuielile materializate, lei.

Prin urmare, în componența valorii adăugate, se include profitul până la impozitare și profitul net, așa cum se indică în anexa 21. În acest scop, fiecare entitate prezintă Raportul costurilor și al cheltuielilor nr.5C la Biroul Național de Statistică a RM, unde costurile și

cheltuielile se grupează în cele materializate (munca materializată), în costuri și cheltuieli nematerializate (muncă vie). În baza acestor indicatori, se determină valoarea adăugată, iar în cadrul entității, cu regret, nu se utilizează indicatorul dat.

*Axa client* reprezintă cea de-a doua componentă (fig. 3.3) și se referă la segmentul de piață ce constituie ținta entității. P. Boisselier (2013) menționează că indicatorii utilizați pentru evaluarea axei clienți sunt foarte diversificați. Primul indicator ține de cota de piață, care poate fi înlocuit cu cifra de afaceri sau cota de piață relativă. Procesul de selecție a indicatorilor se face în funcție de obiectivele pe care entitatea dorește să le atingă: stabilitate, rentabilitate, dominație etc. Rata de retenție a clienților vizează capacitatea entității de a-i satisface pe clienții săi, fapt pentru care nu este suficientă doar producerea bunurilor/serviciilor de calitate înaltă, ci și cunoașterea cauzelor care au generat reducerea sau stoparea consumului bunului/serviciului respectiv [294, p. 635]. Atragerea de noi clienți, rentabilitatea clienților sau a segmentului din care face parte entitatea are o deosebită importanță asupra performanței manageriale. Spre exemplu, pentru entitatea Matra Marconi Space, falimentul unui client generează o scădere a vânzărilor și, implicit, a profitului [317, p. 27]. Livrările necorespunzătoare și respectarea termenilor de livrare au o deosebită importanță în relațiile față de clienți. Potrivit lui F. Figge, T. Hahn și alții (2002), tabloul de bord sustenabil divizează axa clienți în două părți; abordarea strategică și indicatorii orientativi de performanță. Abordarea strategică urmărește creșterea cotei de piață cu 15-20%, ca urmare a satisfacției clienților, iar aceasta poate fi evaluată prin intermediul următorilor indicatori de performanță: caracteristicile produsului prin conținutul real de nutrienți și toxine, termenele de valabilitate și relațiile cu clienții [222].

În categoria *axei interne de afaceri* (fig. 3.3), se includ acele procese cu o influență notorie asupra satisfacerii clienților și a obiectivelor financiare. R. Kaplan și D. Norton (1991) au identificat trei procese fundamentale: *inovațiile*, *procesul de producție* (proces care începe cu aprovizionarea și se finalizează cu livrarea) și *serviciile după vânzare* [245, p. 134], [294, p. 636]. Procesele de inovare sunt fundamentale, deoarece permit identificarea unor noi piețe sau clienți și iau în considerare nevoile clienților.

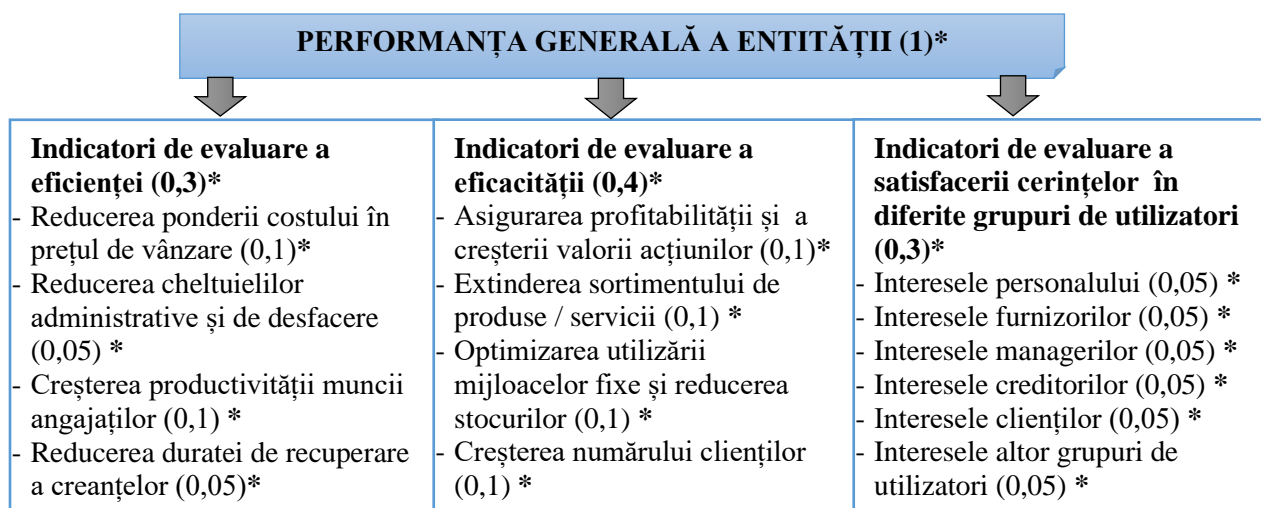
Evaluând procesele interne ale entității, Matra Marconi Space (2001, Boisselier, 2013) menționează următoarele: eficientizarea proceselor-cheie, costurile lucrărilor necalitative, respectarea fazelor de revizuire, rata licitațiilor câștigate și ponderea cheltuielilor cu furnizorii – cheie [294, p. 642], [317]. Abordarea strategică a proceselor interne, în viziunea lui F. Figge, T. Hahn și a altora (2002), nu diferă cu mult de cea a lui R. Kaplan și D. Norton. Direcțiile strategice din cadrul axei proceselor interne ale tabloului de bord sustenabil se referă la procesele inovatoare, de producție și servicii [245, p. 5]. Cea de a doua componentă a axei proceselor interne se referă la indicatorii: controlul calității

departamentului de achiziții, utilizarea substanțelor contraindicate în procesul de producție, eficiența energetică, calitatea materialelor și a apei etc.

*Axa personalului și a tehnologiilor* (fig. 3.3) identifică și supraveghează factorii de dezvoltare a entității. R. Kaplan și D. Norton au identificat trei factori: potențialul salariaților, potențialul sistemului informațional, motivația, responsabilitatea salariaților și convergența scopului cu obiectivele. Cel mai frecvent, potențialul salariaților se determină prin intermediul ratei clasice a productivității – cifra de afaceri pe salariat. Satisfacția angajaților și loialitatea față de entitate sunt la fel de importante. Loialitatea față de entitate reprezintă o dovadă de păstrare a know-how-ului și a culturii organizaționale [294, p. 637]. Satisfacția angajaților are mai multe beneficii nu doar în termeni sociali, dar și în termeni de eficacitate; cu cât mai satisfăcuți sunt clienții, cu atât mai satisfăcuți sunt angajații. Satisfacția clienților reprezintă unica direcție strategică, evaluată prin intermediul următorilor indicatori de performanță: *potențialul angajaților, infrastructura tehnică, sănătatea și securitatea la locul de muncă, productivitatea angajaților* [222]. Un alt element necesar de remarcat ține de valorificarea talentelor angajaților, perfecționarea continuă a acestora și climatul psihosocial la locul de muncă.

Cele patru axe nu reflectă nevoile actuale ale entității, și anume cele de natură nefinanciară, care au o influență semnificativă asupra performanței financiare. Astfel, noua *axă nefinanciară* trebuie să includă informații cu privire la: riscul strategic, riscul operațional, riscul financiar și cel de conformitate, strategiile manageriale, imaginea și reputația entității, numărul reclamațiilor și al litigiilor și relațiile cu instituțiile publice naționale și internaționale. *Axa dezvoltării durabile* trebuie să includă informații cu privire la: atitudinea entității față de mediul ambiant, sponsorizări, donații realizate și alte acțiuni filantropice. De asemenea, trebuie luată în considerare atitudinea conducerii entității față de comportamentul etic prin elaborarea codurilor etice, respectiv a codului de guvernare corporativă. Complexitatea relațiilor, în care este implicată orice entitate, determină elaborarea anumitor reguli de comportament moral pentru conducere și angajați.

Recomandarea autorului cu privire la sustenabilitate este rezultatul modificărilor actuale pe piața națională și internațională, respectiv, a prevederilor Directivelor Europene. În figura 3.4, autorul recomandă un nou model de abordare a performanței prin intermediul eficienței și eficacității.



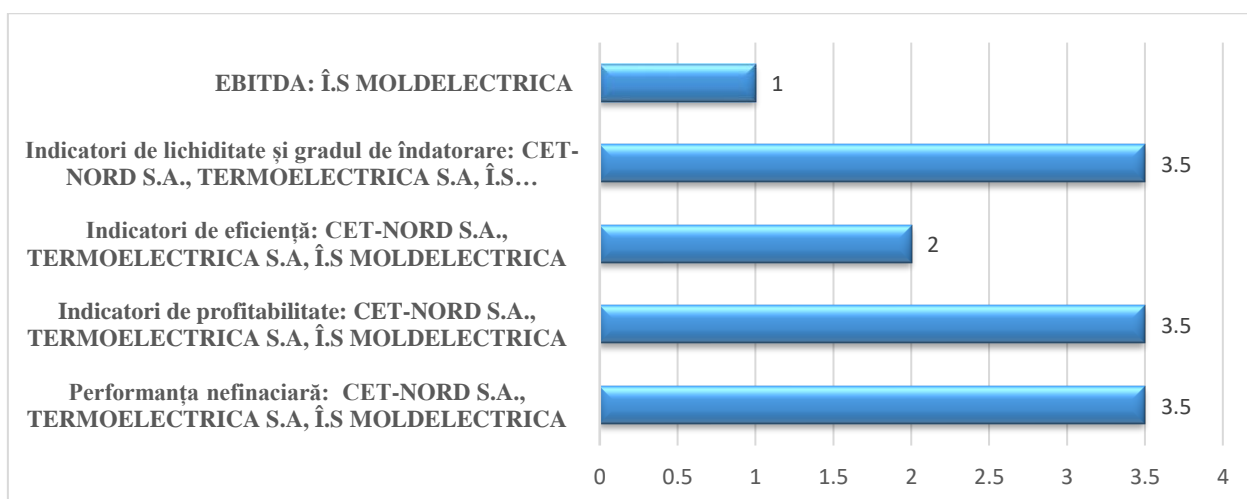
\* limitele maxime ale coeficienților de evaluare a performanței în activitatea entității

**Fig. 3.4. Situația eficienței și a eficacității entității**

Sursa: Elaborată de autor în baza [224], [229], [280]

După cum rezultă din figura 3.4, performanța entității se măsoară prin indicatorii de evaluare a eficienței, a eficacității și a satisfacerii cerințelor diferitor grupuri de utilizatori. Fiecare indicator exprimă o parte a performanței. Înserarea este posibilă prin stabilirea cotei respective a fiecărui indicator în funcție de importanța lui în exprimarea unei părți cantitative sau calitative a performanței. Cota sumară a tuturor indicatorilor integrați în cel general nu trebuie să depășească o unitate.

Figura 3.5 este elaborată cu scopul verificării gradului de utilizare a indicatorilor analizați în acest subcapitol de cei mai mari contribuabili din RM.



**Fig. 3.5. Situația indicatorilor de performanță, prezenți pe pagina web a entităților naționale, %**

Sursa: Elaborată de autor în baza anexei 13

După cum rezultă din figura 3.5, din cele 24 (27%) de entități care au prezentat situațiile financiare pentru anul 2018, doar cele indicate în figură au prezentat indicatori de performanță



financiară. Această investigație a fost realizată din perspectiva transparenței informației legate de principiile guvernantei corporative. Astfel, informația din figură demonstrează că entitățile naționale calculează acești indicatori, însă nu le plasează pe pagina web sau utilizează, pentru analiză, indicatorii preluați direct din situația de profit și de pierdere.

Veridicitatea procedeeleor de evaluare a performanței are un rol decisiv asupra durabilității entității. Un sistem eficient trebuie să fie un suport pentru comunicarea și implementarea strategiilor și, totodată, să reprezinte o sursă de informație pentru managementul de top, în procesul de luare a deciziilor pe termen lung. Exactitatea datelor și a calculelor realizate sunt importante prin credibilitatea informației, iar regularitatea realizării permite susținerea procesului de luare a deciziilor pe termen scurt. Combinarea aspectelor financiare, de natură cantitativă, cu cele nefinanciare, de natură calitativă, reprezintă caracteristicile de bază ale sistemului de evaluare a performanței. În acest sens, în baza informației prezentate în acest subcapitol și a figurii 3.3, a fost elaborată *situația privind performanța entității*, prezentată în anexa 26. Acesta este recomandabil entităților din RM ca un element al controlului intern și respectiv pentru a se ghida managementul executiv și personalul în promovarea unei bune guvernante.

Un alt aspect important, pe care dorim să-l evidențiem, ține de competențele și abilitățile echipei de evaluare a performanței, care trebuie să fie adecvate fiecărei situații. Cercetările în acest subcapitol au demonstrat că, pentru asigurarea realizării obiectivelor operaționale de control intern, se recomandă utilizarea atât a indicatorilor de natură financiară, cât și nefinanciară. Iar conținutul situațiilor privind buna guvernanta, propuse în acest subcapitol, sunt impuse de noile cerințe ale entității în relație cu părțile interesate. De asemenea, mărimea entității, structura organizatorică și domeniul de activitate determină sisteme diferite de evaluare a performanței. În entitățile în care există o nevoie sporită de interacțiune între unitățile de afaceri, sistemul de evaluare a performanței poate oferi un limbaj general de comunicare între managerii de la diferite niveluri ierarhice.

### **3.3. Obiectivele de raportare ale controlului intern din perspectiva contabilității**

Centrați pe diversitatea formelor de control, direcția de cercetare în acest subcapitol este orientată spre acele instrumente, utilizate de contabilitate în procesul de realizare a *obiectivelor de raportare ale controlului intern*. Anterior, sunt investigate bugetele și rolul lor privind transformarea strategiilor manageriale, a planurilor și a programelor pe termen lung în unități valorice pe termen scurt. În acest aspect, apare problema activităților zilnice ale controlului intern, necesare pentru punerea în aplicare a planurilor strategice și pentru asigurarea eficienței și a eficacității operațiunilor economice. Vorbind despre contabilitate, ne axăm pe cele două laturi ale sale: contabilitatea financiară și cea de gestiune. Contabilitatea financiară se concentrează pe

procedeele și acțiunile de control intern, utilizate la întocmirea situațiilor financiare, iar contabilitatea de gestiune pune accent pe informația rațională, furnizată factorilor decizionali.

**Contabilitatea financiară.** Pentru a asigura realizarea obiectivelor de raportare, recomandăm un model de elaborare a unei scheme privind circuitul documentelor justificative, elaborate în baza structurii organizatorice a SA „Floare Carpet“ (anexa 27). Această schemă reprezintă una dintre soluțiile pentru problemele legate de documentarea procedeelelor specifice contabilității financiare. Riscurile entității reprezintă punctul de plecare în elaborarea și revizuirea acestora, 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 pentru stingerea datoriilor; documentarea, calculul costului și furnizarea produselor fabricate etc* [33, pp. 11-16], [120, pp. 33-42], [116], [117]. Gradul de utilizare a acestora în practică este o mărime subiectivă, care variază de la o entitate la alta.

Schema detaliată a circulației documentelor justificative în cadrul unei entități nu este suficientă pentru asigurarea unor informații fiabile în situațiile financiare. Evaluarea riscului denaturărilor informațiilor furnizate de contabilitate trebuie realizată pe fiecare document justificativ, operațiune economică și în funcție de criteriile divizării responsabilităților și a autorizării operațiunilor economice (tabelul 3.5).

**Tabelul 3.5. Criterii de divizare a obligațiilor și a responsabilităților în gestiunea documentelor entității**

Nr. rd.	Nivelul riscului	Denumirea documentului	Acțiunile controlului intern contabil
1.	Riscul ridicat	Ordinul de plată	<b>Aprobare:</b> Directorul executiv / Directorul financiar
			<b>Avizare:</b> Contabil-șef / Contabil-șef adjunct
			<b>Întocmire și arhivare:</b> Contabil 1 / Contabil 2
		Dispoziție de plată	<b>Aprobare:</b> Directorul executiv / Directorul financiar
			<b>Avizare:</b> Contabil-șef / Contabil-șef adjunct
			<b>Întocmire și arhivare:</b> Casier / Contabil
Decontul de avans pentru deplasare etc.	<b>Aprobare:</b> Directorul executiv / Directorul financiar		
	<b>Avizare:</b> Șef-sectie unde angajatul este de bază		
	<b>Întocmire și arhivare:</b> Funcționar resurse umane / contabil		
2.	Riscul mediu	Factura fiscală	<b>Avizare:</b> Contabil-șef adjunct / Șef secție achiziții – vânzări
			<b>Întocmire și arhivare:</b> Contabil / funcționar economic / funcționar contabil
		Foaia de parcurs etc.	<b>Avizare:</b> Șef secție
			<b>Întocmire și arhivare:</b> Contabil / funcționar economic, funcționar contabil
3.	Riscul scăzut	Aviz de însoțire a mărfii etc.	<b>Întocmire și arhivare:</b> Contabil / funcționar economic, funcționar contabil

Sursa: Elaborat de autor în baza [34], [41], [42], [165]

După cum rezultă din tabelul 3.5, acțiunile întreprinse de managementul contabil sunt necesare pentru prevenirea faptelor de corupție prin divizarea funcției de luare a deciziilor (aprobare), a funcției de înregistrare (întocmire și arhivare) și a funcției de control (avizare). Aceste acțiuni contribuie, în mod indirect, la asigurarea integrității patrimoniului, a gestiunii și a raportării corecte a rezultatelor activității economico-financiare. Regulile ce trebuie respectate la divizarea responsabilităților se bazează pe următoarele cunoștințe și abilități:

- **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 de control pentru plăți / livrări sau procurări parțiale [136], [40], [142], [134, p. 52-58].

În procesul de elaborare, revizuire și implementare a procedeele 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 controlul intern trebuie să prevadă măsuri suplimentare, prin controlul financiar-contabil, pentru protejarea integrității activelor și preîntâmpinarea actelor de corupție în cadrul entității. Informația din anexa 28 reflectă acele măsuri suplimentare, realizate de contabilitate, însă vizează și procedeele controlului intern. *Inventarierea* este unul dintre cele mai reprezentative momente, de care trebuie să ținem cont la planificarea acțiunilor controlului intern. Problemele de cercetare în acest domeniu se referă la faptul că inventarierea este una dintre etapele lucrărilor premergătoare la întocmirea situațiilor financiare [71], adică ține de controlul contabil și, totodată, trebuie să vizeze și obiectivele controlului intern.

Informația din anexa 28 are rolul de a completa instrumentele existente ale controlului contabil și, totodată, demonstrează latura contabilă a controlului intern. 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 a creanțelor în comparație cu sumele încasate în conturile 241, 242, 243, 244 etc.;
- constituirea provizioanelor pentru creanțele cu termenul de scadență expirat – în baza verificării datei la care a fost înregistrată creanța, fiind comparată cu data verificării;
- decontarea creanțelor compromise pe seama provizioanelor anterior recunoscute;
- 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 această creanță va fi achitată;
- încasarea numerarului la achitarea creanței bilanțiere în baza documentelor ce confirmă operațiile de încasare și registrele de evidență analitică a creanțelor, respectiv, a numerarului din conturile 241, 242, 243, 244 etc.;
- 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 la venituri;
- înregistrarea datoriilor expirate în componența celor extrabilanțiere etc.

**Contabilitatea de gestiune** reprezintă cea de-a doua latură a controlului intern contabil, necesară pentru respectarea obiectivelor de raportare. Standard-costul, în calitate de metodă de planificare și calculație, face legătura între strategiile și activitățile zilnice ale entității. Cu toate că a fost supusă diferitor critici, această metodă continuă a fi una dintre cele mai utilizate în contabilitate și control. Standardele Kaizen, tehnica Kanban, metodele WCM, TQM, JIT, ABC/ABM și CVP au fost cercetate din perspectiva ajustării metodei standard-cost și a asumării răspunderii față de cele mai recente și relevante nevoi de informații. În aceste condiții, este oportun să analizăm principalele particularități, modul de utilizare în control și tendințele modernizării acestora.

În contabilitate, noțiunea de „*standard*” a fost introdusă de F. Taylor, considerat fondatorul noțiunii costurilor planificate. Planificarea financiară pe termen lung și cea operațională necesită estimări cu privire la prețurile viitoare ale materiilor prime. Utilizarea normelor de consum a materiilor prime și a tarifelor privind salarizarea implică necesitatea cunoștințelor ingineresti, experiență și abilități înalte ale personalului implicat la elaborarea acestor standarde. Managerii trebuie să utilizeze standardele actuale ale costurilor pentru estimarea nevoilor de resurse

materiale, umane și financiare. De asemenea, standardele pot servi drept bază de analiză a costurilor, a volumului de vânzări și a profitului. Potrivit literaturii de specialitate occidentale, procesul de calculație a costurilor planificate a cunoscut două faze în evoluția sa:

- etapa costurilor estimate – 1901, SUA;
- etapa standardizării costurilor – 1918, SUA.

Aceste etape corespund opiniei lui G. Narrison, potrivit căruia, inițial, a fost elaborat *sistemul de calculație a costurilor rigide*, perfecționat, ulterior, prin *calculația flexibilă a costurilor standard* [111]. Costul standard înseamnă costul unitar planificat al produselor sau al serviciilor realizate într-o perioadă de timp, considerat drept *costul „fintă”*. Acesta se determină fie în baza *costurilor marginale (costurilor variabile)*, fie în baza *costurilor absorbante (costurilor fixe)*. Metoda costului standard operează cu ajutorul *costului standard unitar*, având în vedere *prețul standard și cantitatea standard*. Prețurile standard arată limita maximă a sumei ce poate fi achitată pentru cantitatea de bunuri, ce urmează a fi utilizată. Standardele cantitative indică limita maximă a resurselor ce pot fi utilizate pentru fabricarea unei unități de produs. Costul unitar standard se definește ca produsul dintre două standarde:

$$\text{Costul unitar standard} = \text{Prețul Standard (SP)} \times \text{Cantitatea Standard (SQ)} \quad (3.3)$$

Standardele reprezintă un etalon de performanță, iar entitățile dezvoltă și utilizează standarde pentru o bună parte din sarcini. Datorită diversității activităților și a obiectivelor organizaționale, nu există un sistem unic de standarde pentru toate entitățile. R. Kinney și A. Raiborn (2011) subliniau că unele entități folosesc standarde pentru costuri, altele - numai pentru cantități, iar entitățile prestatoare de servicii pot folosi standarde doar pentru remunerarea muncii [247, p. 264]. În această ordine de idei, considerăm că este important a preciza că instrumentele metodei costului standard diferă de la o entitate la alta. Această metoda utilizează mai multe tipuri de standarde: de bază, ideale, realizabile și curente.

*Standardele de bază* se referă la perioade lungi și rămân neschimbate, oferind o bază permanentă pentru comparațiile pe termen lung. Ele arată tendințele cu privire la fluctuația în timp a prețurilor, la fluctuația personalului, la nivelul de performanță profesională, precum și la consecințele acestora asupra activității economice.

*Standardele ideale* au la bază funcționarea perfectă cu referire la expresiile: fără risipă, fără rebuturi, fără defecțiuni și fără întreruperi. Entitățile japoneze folosesc standardele pentru identificarea zonelor care, urmare a unor examinări atente, pot genera economii mari de costuri. În același timp, standardele ideale au un impact negativ motivațional, deoarece probabilitatea realizării lor este foarte mică. P. Weetman (2010) susține ideea că standardele ideale se aplică numai în cazul în care "nimic nu mai merge bine" [281]. Considerăm că acest tip de standarde are

și un element important pozitiv. Ele pot fi utilizate la întreprinderile cu ciclu de producție în flux continuu. Spre exemplu, fabrica de sticlă din Chișinău activează fără ca procesul tehnologic să fie oprit, cu excepția cazurilor de reparație a utilajelor.

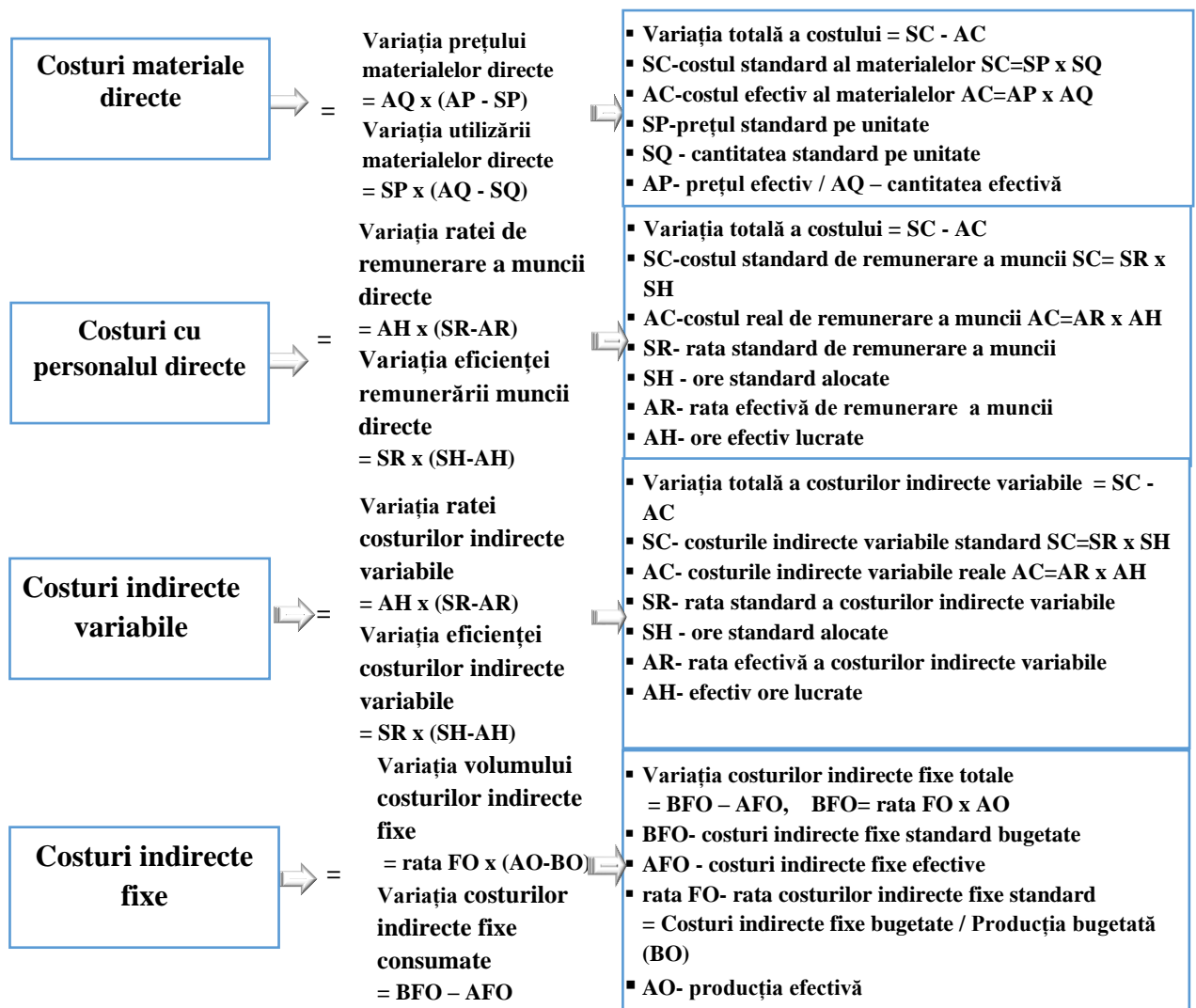
*Standardele realizabile* sunt cele mai frecvente și se bazează pe eficiența proceselor, dar nu pe idealizarea lor. Aceste standarde includ cote pentru pierderile generate de: așteptarea materialelor, oboseală, defecțiunile mașinilor, pauze, întreruperi etc. Standardele trebuie să se bazeze pe performanțe ridicate la un nivel realizabil.

Potrivit ACCA, *standardele actuale* se bazează pe nivelurile actuale de eficiență în ceea ce privește alocațiile pentru accidente, rebuturi, pierderi etc. [163, p. 2] Principalul dezavantaj al utilizării standardelor actuale ține de faptul că nu oferă stimulente pentru îmbunătățirea nivelului actual al performanței. P. Weetman (2010) este de părere că standardele realizabile sunt cele mai frecvente, deoarece asigură o bază reală de comparație și dezvoltă sentimentul de realizare a personalului [281]. Ele pot genera cel mai înalt nivel de performanță în cazul în care persoanele care fac obiectul standardului au participat la elaborarea acestuia.

Metoda de calcul a costului standard unitar a produselor/serviciilor desemnează rezultatul celor mai relevante studii ale inginerilor și statisticienilor. *Variațiile* reprezintă diferențele dintre costul bugetar determinat în baza metodei costului standard și costul real suportat. Aceste variații pot fi de două tipuri: favorabile și nefavorabile (adverse). *Variațiile favorabile* apar atunci când costul real este mai mic decât costul standard, iar cele *nefavorabile* se consideră în cazul în care costul real este mai mare decât cel standard. Majoritatea entităților folosesc costurile standard în procesul de elaborare a bugetelor flexibile. Variațiile de preț reprezintă diferențele dintre prețul real și cel standard, variațiile de eficiență măsoară diferențele dintre cantitatea reală utilizată și cea standard.

R. Kinney și A. Raiborn (2011) subliniază importanța explicațiilor oferite de contabili în ceea ce privește consecințele financiare ale variațiilor favorabile sau nefavorabile în atingerea nivelului țintă al performanței [247]. În vederea realizării obiectivelor controlului intern, contabilitatea utilizează și instrumentele altor genuri de control. Astfel, fără măsurarea predeterminată, managerii nu dispun de tehnici certe de cunoaștere a nivelului așteptat de performanță.

În figura 3.6, sunt prezentate diverse tehnici de calcul ale variațiilor pe fiecare tip de costuri, iar instrumentele de analiză trebuie diversificate în funcție de următoarea clasificare: costuri materiale directe, costuri cu personalul directe, costuri indirecte fixe și costuri indirecte variabile.



**Fig. 3.6. Calculul abaterilor pe fiecare tip de costuri**

Sursa: Elaborată de autor în baza [281, pp. 375-382], [6]

După cum rezultă din tabelul 3.6, controlul costurilor se realizează în funcție de natura acestora. Astfel, costurile efective directe de materiale se examinează în funcție de tipul și calitatea materialelor folosite. Propunem ca abaterile costurilor directe de materiale să fie studiate și în funcție de modificarea prețurilor față de cele incluse în buget. Costurile directe de remunerare a muncii se verifică în funcție de rata de remunerare a muncii și eficiența remunerării muncii directe. Costurile indirecte variabile trebuie să pună accent pe costurile pe oră de muncă directă.

Variațiile costului efectiv direct al materialelor trebuie interpretate prin realizarea unei interdependențe cu prețul materialelor [281]. O variație nefavorabilă poate fi generată de prețul de achiziție mai mare decât cel standard și/sau consumul de materiale mai mare față de cel standard. În ceea ce privește responsabilitatea managementului, variațiile nefavorabile ale prețului de achiziție revin departamentului de achiziții, în timp ce consumul de materiale se află în subordinea departamentului de producție. Entitățile au un control mai mare asupra consumului de materiale,

deoarece acesta este o funcție a mediului intern, spre deosebire de prețul de achiziție, care este o funcție a mediului extern.

Noutatea în analiza *variației costurilor directe cu personalul* (fig. 3.6) constă în orele standard, ce reprezintă cantitatea de muncă realizabilă la un nivel de eficiență standard. Spre exemplu, un muncitor poate asambla 10 cutii într-o oră. În cazul în care norma este 100 de cutii, orele standard permise reprezintă 10 ore. Faptul că angajatul a avut nevoie de 11 ore pentru asamblarea a 100 de cutii, în vederea identificării cauzelor, se impune o examinare mai detaliată. Acestea ar putea fi determinate de faptul că muncitorul a activat într-un ritm lent sau cu o eficiență normală, însă componentele necesare asamblării nu au fost furnizate la timp.

Cercetările în domeniu demonstrează că entitățile preferă analiza eficienței remunerării muncii în detrimentul ratei de remunerare a muncii (fig. 3.6). Variația eficienței remunerării muncii nu trebuie să includă elemente de variație a ratei remunerării muncii [281], adică diferențe între rata standard de remunerare a muncii și rata efectivă de remunerare a muncii. C. Horngren, W. Harrison și S. Oliver (2012) consideră că departamentul de contabilitate, în colaborare cu subdiviziunea de resurse umane, trebuie să calculeze rata standard de remunerare a muncii [238]. Acestea trebuie să includă salariul de bază, adaosurile și suplimentele la salariu, contribuțiile de asigurări sociale și primele de asistență medicală. Precizările respective sunt binevenite, însă, în control, e nevoie de luarea în considerație și a altor factori de natură calitativă: genul activității desfășurate, postul ocupat, climatul psihosocial etc.

Cea mai eficientă metodă de calcul a *ratei costurilor indirecte variabile* constă în calcularea costurilor indirecte pe oră de muncă directă. Acest lucru se datorează faptului că efortul de muncă generează costuri indirecte variabile (cu excepția cazului în care procesul de producție este automatizat). Potrivit lui P. Weetman (2010), costul indirect variabil standard poate fi exprimat prin costul pe oră de muncă directă [281], fapt demonstrat prin relațiile de calcul asemănătoare între variația costurilor directe de remunerare a muncii și cea a costurilor indirecte variabile. Noi susținem că acesta nu este suficient să fie utilizat doar la stabilirea costului standard de remunerare a forței de muncă indirectă. Spre exemplu, în pct. 12 al *IAS 2 „Stocuri”* se menționează că în costurile indirecte de producție variabile, se includ materialele indirecte și forța de muncă indirectă [108]. Astfel, P. Weetman nu a ținut cont de materialele indirecte consumate.

În vederea analizei calitative a *variației costurilor indirecte fixe* (fig. 3.6), pot fi utilizate următoarele întrebări:

- Nivelul de activitate permite recuperarea totală sau parțială a costurilor indirecte fixe în raport cu cele standard (o întrebare privind volumul)?
- S-a consumat mai mult sau mai puțin decât era de așteptat (o întrebare privind consumul)?

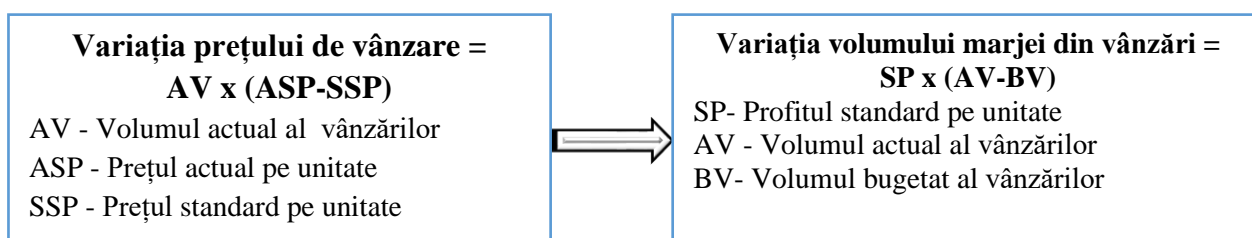


Deși întrebările anterioare vizează latura calitativă, totuși ele vizează diverse probleme de natură cantitativă, iar combinarea acestor întrebări generează o altă întrebare: *Prin aplicarea ratei costurilor indirecte fixe standard, costurile indirecte efective sunt mai mari sau mai mici decât nivelul producției calculate?* Recuperarea costurilor indirecte în unele perioade se calculează aplicând rata costurilor indirecte fixe standard, predeterminate la nivelul actual al producției. Variația se consideră nefavorabilă atunci când costurile indirecte fixe sunt mai mari decât costurile indirecte fixe standard bugetate, iar când acestea sunt mai mici decât costurile indirecte fixe standard bugetate, variația este favorabilă [107].

Departamentul de producție se consideră responsabil atât de costurile indirecte fixe, cât și de cele variabile. Variația volumului costurilor indirecte fixe se consideră favorabilă în cazul în care volumul efectiv al producției este mai mare decât produsul dintre costurile indirecte fixe efective și rata costurilor indirecte fixe standard. *De ce?* – Deoarece volumul suplimentar de producție recuperează mai mult decât volumul preconizat în buget.

În cazul dat, apare o altă problemă. *Cum determinăm, cu exactitate, costurile indirecte de producție, fixe și variabile, pe de o parte, și cum sunt repartizate între produsele fabricate și serviciile prestate, pe de altă parte?* Amplitudinea problemei crește din moment ce costurile respective trebuie prognozate și incluse în buget. Cu regret, în standardele de contabilitate (IAS 2 „Stocuri“, SNC „Stocuri“, Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor), sunt numite câteva articole de costuri indirecte, însă lipsește metoda de divizare a acestora, în fixe și variabile. Pentru a completa această omisiune, propunem aplicarea metodei analizei de corelație (gradul de corelație) dintre fiecare articol de costuri indirecte și volumul producției fabricate.

Controlul vânzărilor presupune o altă abordare a controlului intern. Variația vânzărilor poate avea două cauze posibile: fie prețul de vânzare este diferit de prețul bugetat (variația prețului de vânzare), fie volumul de vânzări este diferit de volumul bugetat (varianța volumului marjei din vânzări). Departamentul de marketing poartă responsabilitatea pentru ambele variații (fig. 3.7).



**Fig. 3.7. Calculul variațiilor volumului de vânzări**

Sursa: Elaborată de autor în baza [281, p. 382]

Marja de vânzare din figura 3.7 semnifică profitul obținut din vânzări. În această ordine de idei, marja de profit reprezintă un element important al succesului managerial, utilizat pentru analiza variației și a nivelului de distanțare a profitului efectiv de cel bugetat, ca urmare a modificării volumului efectiv de vânzări față de cel bugetat.

Procesul de control începe prin stabilirea unor standarde ca bază de raportare a costurilor reale, iar analiza variațiilor reprezintă procesul de diferențiere a naturii acestora: favorabile sau nefavorabile. În procesul de analiză a variațiilor, managerii trebuie să țină cont de faptul că timpul lor este limitat, distingând variații ce pot fi ignorate și cele ce necesită examinări detaliate. În acest sens, se recomandă determinarea limitelor de toleranță superioară și inferioară ale variațiilor. În cazul în care variațiile sunt mici într-un interval acceptabil, nu este necesară nicio acțiune managerială. În cazul în care o variație diferă în mod semnificativ de standarde, managerul responsabil trebuie să identifice cauzele variației și apoi să întreprindă măsuri pentru eliminarea celor nefavorabile. Stabilirea unor limite de toleranță superioare și inferioare pentru abateri permite managerilor să pună în aplicare conceptul de *management prin excepție*. Cu toate acestea, un simplu calcul al unei variații nu dezvăluie cauza acesteia și nici persoana sau grupul responsabil. Pentru determinarea variațiilor semnificative de cauzalitate, managerii trebuie să efectueze observații, inspecții și anchete. Personalul care activează la nivel operațional și cel contabil trebuie să se implice în activitatea de control sau autocontrol.

R. Kinney și A. Raiborn (2011) au remarcat că o variație favorabilă nu este neapărat și bună. Cu toate că, de multe ori, o variație „favorabilă“ echivalează cu una „bună“, o variație extrem de favorabilă ar putea însemna o eroare la stabilirea standardelor [247]. De exemplu, materialele de calitate inferioară, achiziționate la un preț mai mic, generează o variație de preț favorabilă. În același timp, trebuie verificat în ce măsură consumul materialului respectiv a depășit sau nu nivelul acceptabil de rebuturi sau defecte. O variație nefavorabilă a eficienței muncii trebuie verificată dacă nu se datorează materialului de calitate inferioară, care necesită mai mult timp pentru prelucrare. O altă situație ține de forța de muncă. Personalul mai puțin remunerat, cu o calificare inferioară, poate avea, ca rezultat, o variație favorabilă a ratei, dar poate determina utilizarea excesivă a materiei prime și a timpului de muncă. Managerii trebuie să conștientizeze faptul că există astfel de relații, iar variațiile nu pot fi analizate în mod izolat. În același timp, mulți contabili și manageri susțin că variațiile nu sunt folosite în mod corect în activitatea de control și evaluare a performanței. De exemplu, standardele de materiale includ deșeuri și/sau rebuturi, iar standardele de muncă sunt, de obicei, stabilite la nivelul așteptat de realizare, incluzând timpul neproductiv și erorile umane.

Indiferent dacă este utilizat în cadrul sistemului de control sau în procesul de evaluare a performanței, sistemul de planificare și control al costurilor produselor se implementează pentru evaluarea eficienței și a eficacității procesului de producție și pentru informarea managerilor. Variațiile dintre costurile standard și cele reale îi ajută pe manageri să ia decizii. O modalitate de analiză a abaterilor este exemplificată prin studiul de caz, prezentat în anexa 29.

Necesitatea modernizării metodei costului standard este resimțită ca urmare a dezavantajelor oferite de abordările tradiționale. Noile tendințe ale pieței au înaintat rigori inedite față de: sistemul bugetar, metodele de determinare al costurilor, sistemul de evaluare a performanței etc. Standardele Kaizen, metodele ABC/ABM, WCM, TQM, JIT și tehnica Kanban sunt implementate pentru a corecta deficiențele metodelor tradiționale.

*Standardele Kaizen* reprezintă o formă de perfecționare continuă a standardelor actuale, în care se pune accentul pe reducerea costurilor. Denumirea de *Kaizen* provine din combinarea a două cuvinte japoneze „*kai*” – schimbare și „*zen*” – bună. Nucleul metodei Kaizen-costing se reduce la costurile țintă. Potrivit lui M. Gervais (2005), prețul de vânzare, determinat în momentul conceperii unui nou produs, trebuie să reprezinte limita maximă, pe care piața este în stare să-l achite și să asigure o marjă de profit [303, p. 135]. Diferența dintre prețul de vânzare și marja de profit pe o unitate de produs reprezintă *costul țintă*. Managerii supraveghează mărimea costului real, evitând depășirea costului țintă. Pe parcursul fazelor procesului de producție, activitățile și efortul personalului trebuie orientate spre reducerea permanentă a costului denumit *Kaizen costing*. De regulă, în primul an de producție, costul standard constituie costul țintă, iar obiectivul constă în reducerea permanentă a acestuia. În anul doi, costul efectiv din anul întâi reprezintă punctul de plecare în procesul de reducere permanentă a costurilor. Formula de calcul este următoarea:

$$\text{Costul țintă} = \text{Prețul de vânzare, impus de piață} - \text{Marja de profit a entității} \quad (3.4)$$

Costul țintă a fost utilizat, pentru prima dată, în anul 1965, de către compania Toyota, în Japonia. Începând cu anii 1990, acesta a devenit cunoscut la scară mondială. Ideea principală constă în faptul că prețul de vânzare este impus de nivelul concurenței, iar costul trebuie să se adapteze la cerințele pieței. Yakata Kato a demonstrat că, la stabilirea costului țintă, se analizează toate problemele legate de reducerea costului în momentul planificării, al dezvoltării și al elaborării modelului de produs. C. Baratay și L. Monaco (2015) au demonstrat că 80% din cost se determină în faza de concepere. Costul țintă nu trebuie interpretat ca o tehnică aplicată pentru determinarea costului de producție, ci o practică managerială orientată spre:

- *mediul concurențial* - examinarea preferințelor clienților;
- *viitor* - anticipează câștigurile realizate pe bază de economii și pe experiența acumulată;

- *transversabilitate internă* - antrenarea diverselor departamente în anumite activități, ce țin de cercetările de marketing, de metodele de producție, de aprovizionare etc. [289, p. 249], [182]. Elementele menționate contribuie la susținerea procesului de supraveghere a performanței financiare și nefinanciare.

D. Hansen, M. Mowen și L. Guan (2009) au remarcat că standardele au un rol însemnat și în *sistemul de calcul al costurilor, bazat pe activități (ABC)*. Costul unei activități se calculează pe baza cantității de resurse consumate pentru fiecare activitate. Pentru a evita calcularea consumului de resurse pentru o multitudine de activități, se elaborează modele de consum standard, în baza experienței istorice [231]. Sistemul ABC utilizează costul standard și în procesele de control, ca mijloc de reducere a costurilor. În cazul dat, are loc o delimitare a activităților după măsura în care aduc sau nu valoare adăugată. Activitățile sunt clasificate în cele care aduc sau nu valoare adăugată. Pentru fiecare activitate, se aprobă producția ideală, apoi, se fac eforturi de reducere a costurilor pentru obținerea nivelului ideal al acesteia.

Metodele tradiționale se concentrează în jurul producției de mari dimensiuni și costuri unitare reduse. Economia mondială, tehnologiile, cererea și practicile de producție au impus noi schimbări. Promotorii metodelor WCM, TQM, JIT au criticat metoda costului standard, recomandând noi tehnici și instrumente de calcul al costurilor. R. Kinney și A. Raiborn (2011) au constatat că influența japoneză asupra filosofiei tehnicilor manageriale și de producție a fost semnificativă. Atât metoda TQM, cât și metoda JIT au evoluat ca urmare a revigorării productivității japoneze. Aceste două concepte sunt bazate pe standarde ideale:

- *zero defecțiuni;*
- *zero ineficiențe;*
- *zero timp neproductiv* [247].

În cazul TQM și JIT, standardele ideale devin standarde așteptate și nu există nivel maxim sau minim de abatere, admis de standardele tradiționale.

*Metoda managementului calității totale* pune accent pe îmbunătățirea calității producției, accentuând următoarele reguli de comportament: costul de prevenire a erorilor este mai mic decât costul corectării acestora; nu trebuie să te mulțumești cu realizările curente, performanțele trebuie îmbunătățite continuu. C. Baratay și L. Monaco (2015) au evidențiat cele cinci caracteristici definitorii ale TQM:

- *zero erori;*
- *zero „hârtie“;*
- *zero întreruperi;*

- *zero stocuri*;
- *zero termene de livrare* [289, p. 227].

Există mai mulți factori, care influențează calitatea producției: echipamentul, materia primă, procesul de producție, managementul, forța de muncă, mijloacele de muncă și resursele financiare. Această metodă vizează o abordare globală a calității, asemănătoare principiilor ISO, prin prisma a trei axe principale:

- *axa tehnică* - raționalizarea procesului de producție până la zero erori;
- *axa umană* - gestionarea resurselor umane prin implicarea tuturor angajaților în reducerea erorilor;
- *axa organizațională* - ameliorarea locului de muncă (ergonomie, programul de muncă, competențe adecvate) pentru creșterea calității.

Astfel, potrivit ISO 9000, calitatea se definește prin ansamblul principiilor și al metodelor utilizate de entitate pentru ameliorarea continuă a activității, întru a obține cea mai bună satisfacție a clienților la un cost minim [334]. Obiectivele TQM vizează următoarele aspecte:

- *calitatea* trebuie îmbunătățită în mod continuu pentru obținerea avantajelor competitive,
- *reducerea* permanentă a *costului*,
- *inovarea*, furnizarea celor mai bune servicii și *implicarea tuturor angajaților*.

Această metodă pune accent și pe indicatorii tradiționali de performanță, regăsiți în obiectivele tangibile și, totodată, utilizează tehnici alternative: evaluează nivelul calitativ al aprovizionării, monitorizează activitățile referitoare la încasări, evaluează satisfacția clienților.

*Metoda Just-in-time (JIT)* are, drept obiectiv, doar producerea sau cumpărarea bunurilor sau a serviciilor necesare. Metodele clasice apreciază stocurile ca “un rău necesar”, în timp ce această metodă le consideră un rău absolut. ACCA (F5) subliniază că această metodă se axează pe două direcții:

⇒ *conform metodei JIT producție*: procesul de producție se realizează în funcție de cererea clientului. Drept urmare a eliminării activităților fără valoare adăugată, restructurarea acestora contribuie la flexibilitatea efectivă a producției în termeni rapizi și la cost minim;

⇒ *potrivit metodei JIT achiziție*: bunurile achiziționate trebuie să satisfacă cerințele procesului de producție. *Achiziționarea și utilizarea de materii prime fără modificări ulterioare și stocuri zero de materiale* reprezintă condițiile de utilizare ale JIT.

Această metodă poate fi aplicată în situațiile în care se întrunesc următoarele caracteristici: *livrări frecvente, controlul timpului de livrare, relații cu mai puțini furnizori, contracte pe termen*

lung, asigurarea calității [160, p. 12.5]. Spre exemplu, producătorul de calculatoare DELL începe asamblarea imediat după recepționarea comenzii, iar timpul de livrare este de 48 ore, după ce produsele au trecut cel puțin cinci controale.

M. Gervais (2005) a remarcat că, în cazul metodei JIT producție, examinarea diferenței dintre costul efectiv și cel standard nu mai este pertinentă. În cele din urmă, pentru reducerea costului efectiv, nu se pune problema sporirii volumului de producție în vederea acoperirii costurilor fixe sau a creșterii productivității, ci atenția trebuie orientată și spre stocuri. Performanțele se determină prin evaluarea condițiilor de îmbunătățire a rezultatelor care trebuie să fie conform *coeficientului de ajustare*. La rândul său, coeficientul de ajustare se determină astfel [303, p. 167]:

- când *costul activității* riscă să rămână la nivelul celui previzionat:

**Costul-standard inițial - Reajustări/ Costul-standard inițial (3.5)**

- când *costul activității* are șanse reale să fie superior celui prognozat:

**Costul standard ajustat - Reajustări/ Costul standard ajustat - Costul standard inițial (3.6)**

Ca urmare, se modifică costul standard inițial în funcție de variația activităților. Datorită caracterului fix al costurilor, nivelul ajustat nu trebuie să difere cu mult față de cel standard. Spre exemplu, în cazul în care mărimea costului inițial este de 85 u. m., costul ajustat - 90 u. m., iar reajustările - 5 u. m., coeficientul de ajustare se calculează după relația:  $90 - 5/90 - 85 = 17\%$ . Coeficientul calculat arată că, în pofida creșterii costului activităților, 17% din acesta va rămâne constant.

În situațiile când costul activităților are șanse reale să rămână inferior costului prognozat, atunci există probabilitatea variabilității acestuia. Coeficientul de ajustare se determină conform relației:

**Costul-standard inițial – Reajustări / Costul standard inițial - Costul standard ajustat (3.7)**

Dacă se admite: costul inițial - 85 u.m., costul ajustat - 79 u.m., iar reajustările - 4 u.m., atunci coeficientul de ajustare reprezintă 13,5% [ $85 - 4/85 - 79$ ]. Coeficientul calculat arată că 13,5% din costuri pot rămâne variabile.

În acest aspect, remarcăm că metoda JIT nu poate fi utilizată de către toate entitățile, deoarece se impun următoarele condiții: *cerere stabilă pe o anumită perioadă; ateliere de producție, specializate, de dimensiuni mici; timp rapid de producție; evitarea întreruperilor în procesul de producție; control eficace de calitate etc.*

SA „Floare Carpet“ utilizează metoda costului standard și dispune de norme de consum pentru fiecare produs. În această perspectivă, considerăm că este important ca managementul contabil să urmărească dinamica tuturor costurilor de la o perioadă la alta (tabelul 3.6).

**Tabelul 3.6. Situația comparativă a costului standard pe fiecare produs**

Costuri suportate (m <sup>2</sup> )	Produsul O301		Produsul O302		Produsul O303	
	Suma, lei	Pondere, %	Suma, lei	Pondere, %	Suma, lei	Pondere, %
Costuri materiale directe (contul 8111)	272	85	164,45	74,75	203	72,5
- Deșeuri recuperabile			2,2	1,00	1,4	0,5
- Deșeuri irecuperabile			0,55	0,25		
Costuri cu personalul directe (contul 8112)	12,8	4	6,6	3	8,4	3
Costuri indirecte de producție (contul 821)	35,2	11	46,2	21	67,2	24
Costul total (m <sup>2</sup> )	<b>320</b>	<b>100</b>	<b>220</b>	<b>100</b>	<b>280</b>	<b>100</b>

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SA „Floare Carpet“

Informația din tabelul 3.6 demonstrează costuri directe și indirecte diferite de la un produs la altul. Ponderea costurilor cu materia primă și materialele de bază predomină, ceea ce impune măsuri suplimentare de control intern pentru justificarea realității și a reducerii acestora.

Pe fundalul nemulțumirilor de la începutul anilor '80 ai secolului XX, manifestate de marile entități producătoare din SUA, profesorii G. Cooper și P. Kaplan de la Universitatea Harvard din SUA au realizat o serie de cercetări privind abordările tradiționale ale costurilor indirecte. Ei au demonstrat că majorarea ponderii costurilor indirecte în totalul costurilor a reprezentat cauza reală a insatisfacției managerilor și a temerilor cercetătorilor. P. Lorino (1991) a remarcat că, pe timpul lui *F. Taylor*, costurile indirecte reprezentau 20% (materile prime 50%, forța de muncă 30%) din totalul costurilor, în timp ce, în prezent, costurile indirecte reprezintă 40% (materile prime 50%, forța de muncă 10%). Costurile indirecte fixe au suferit importante modificări, determinate de înlocuirea, într-o anumită măsură, a resurselor umane cu sistemele automatizate (robotizate) de producție. A devenit evident faptul că volumul de producție nu mai reprezintă baza principală în repartizarea costurilor indirecte, ci identificarea altui sistem mai realist de tratare a costurilor în funcție de consumul de resurse. În aceste condiții, a apărut și s-a dezvoltat metodele ABC/ABM, alături de sistemul tradițional de calculare a costurilor [245], [303], [311].

În mod general, costul unui produs sau serviciu include costul materialelor directe, costul remunerării muncii directe și costurile indirecte de producție. Aria cea mai problematică a cercetărilor în domeniul contabilității de gestiune ține de exactitatea tehnicilor de repartizare a costurilor indirecte de producție. Natura acestora depinde de tipul activității, fie că este vorba de

producție, fie că ne referim la servicii. Indiferent de natura lor, de producție sau de servicii, contabilii de gestiune trebuie să elaboreze o schemă rațională de alocare și de repartizare a costurilor indirecte.

În prezent, contabilitatea costurilor utilizează două mecanisme complete de calculare a costurilor: sistemul bazat pe criteriul funcțional și cel pe bază de activități. *Sistemul funcțional de management al costurilor* se utilizează cel mai frecvent, în timp ce *sistemul bazat pe activități* se aplică atunci când apare necesitatea unei informații cu privire la:

- costuri mai exacte;
- creșterea diversității și a complexității produselor;
- ciclul scurt de viață a produselor;
- creșterea experiențelor calitative.

D. Hansen, M. Mowen și L. Guan (2009) au remarcat faptul că sistemul de management al costurilor examinează problemele prin prisma a două elemente: contabilitatea costurilor și controlul operațional al acestora [231, p. 33], [17].

În cadrul sistemului funcțional de management al costurilor, controlul se asigură de către managerul responsabil de unitatea organizațională. Performanța se măsoară prin compararea rezultatelor efective cu datele standard sau bugetate, accentul punându-se pe performanțele financiare. Managerii se recompensează în funcție de capacitatea gestionării cheltuielilor și de rezultatele obținute. Maximizarea performanței generale a entității se realizează prin maximizarea performanței subunităților - centrele de responsabilitate, în timp ce, în cadrul sistemului de costuri bazat pe activități (ABC), accentul se pune pe gestionarea activităților (ABM).

Potrivit metodei ABC, obținerea unui produs se referă la o *totalitate de activități* necesare pentru a fi realizate în cadrul unei afaceri: utilizarea materiei prime și a materialelor pentru fabricarea unei unități de produs, antrenarea forței de muncă pentru efectuarea operațiunilor necesare etc. O serie de activități asigură funcționarea procesului de producție, dar nu poate fi considerată drept o unitate de activitate, deoarece deservește mai multe produse, numite *activități de susținere a produsului*. Metoda ABC prezintă o abordare relativ nouă în ceea ce privește repartizarea costurilor indirecte de producție. În vederea determinării bazelor de repartizare a costurilor indirecte de producție, inițial, se determină cele mai relevante activități, după care se stabilesc inductorii de cost. P. Weetman (2010) precizează că sistemul de costuri bazate pe ABC implică cinci etape consecutive de alocare a costurilor indirecte de producție:

- 1) identificarea principalelor activități, care se desfășoară în cadrul entității;



- 2) identificarea principalilor factori cu influență semnificativă asupra costului unei activități (*inductorii de cost*), arătând cum o activitate poate influența costul;
- 3) elaborarea centrelor de costuri pentru fiecare activitate;
- 4) calcularea unei rate a inductorului din costul total și repartizarea pe fiecare centru de cost;
- 5) alocarea ponderii fiecărei activități în costul produsului [281, p.85], [17].

Considerate unul dintre cele mai bune instrumente de rafinare a sistemului de costuri, *activitățile* reprezintă acțiuni sau lucrări ce trebuie realizate. Ele au reprezentat elementul central al cercetărilor lui R. Cooper și R. Kaplan, dar și o nouă bază de repartizare a costurilor indirecte [281], [281]. T. Horngren, M. Datar și V. Rajan (2012) consideră că identificarea activităților este foarte dificilă și diferă de la o entitate la alta [237]. Astfel, pentru identificarea acestora, se formează o echipă alcătuită din manageri ce reprezintă subdiviziunile de producție, distribuție, contabilitate etc. În procesul de identificare a activităților, echipa evaluează o multitudine de sarcini, după care se concentrează pe activitățile cu costuri indirecte semnificative și le combină într-o singură activitate, în funcție de inductorii de cost. Ulterior, se determină costurile directe și indirecte, precum și bazele de alocare ale acestora. Un sistem de costuri cu multe activități devine prea detaliat și funcționează dificil, în timp ce un sistem de costuri, bazat pe un număr redus de activități, nu poate fi suficient de rafinat pentru a evalua relațiile cauză-efect între variația costurilor indirecte și inductorii de cost.

În acest context, semnificația modelului ABC este dublă. Pe de o parte, structurarea costurilor în funcție de activități și inductorii de costuri determină o cunoaștere mai exactă a costurilor fiecărei activități. Iar pe de altă parte, repartizarea costurilor indirecte în baza diverselor centre de costuri generează costuri mai exacte pe fiecare produs.

ABC constituie o metodă contabilă de calculație a costurilor, dar nu oferă informații suficiente managementului pentru planurile strategice și deciziile curente. Managementul pe baza activităților (ABM) face ca informațiile cu privire la costuri să fie utile managerilor pentru analiza inductorilor de costuri și a indicatorilor de performanță, ca bază în luarea deciziilor strategice pe termen lung. Spre exemplu, decizia de a vinde bunuri la comandă prin poștă, față de livrarea în magazinele din centrul orașului, sau decizia de a utiliza cinci furnizori diferiți în locuri diferite, în locul unui singur furnizor.

Institutul Contabililor de Gestiune (CIMA, 2001) a publicat sumarul tehnic al modelului de management, bazat pe activități, realizat de Miller (1996) pe baza lucrărilor CAM-I. În urma colaborării, au elaborat o bază conceptuală, necesară entităților care doresc să implementeze modelul CAM-ABM. *Procesele și activitățile* din cadrul acestui model reprezintă „sistemul

nervos” al entității și „nucleul” entității privind contribuția acesteia la crearea valorii adăugate pentru clienții și acționarii săi. În funcție de modul cât de bine sunt organizate nivelurile de activitate în corelație cu procesele, se asigură, în cele din urmă, supraviețuirea entității [232]. CAM-I consideră ABC/ABM ca o metodologie de măsurare a: costului, performanței activităților, resurselor și obiectelor de cost. Resursele sunt alocate activităților, în timp ce activitățile sunt atribuite obiectelor de cost [258], [262].

*Analiza activităților*, componentă principală a metodei ABM, examinează, în permanență, activitățile care contribuie la majorarea costului și a factorilor ce diminuează sau majorează satisfacția clienților. Într-un astfel de context, activitățile se divizează în activități cu valoare adăugată (VA) și activități fără valoare adăugată (NVA). O activitate cu valoare adăugată contribuie la creșterea valorii unui produs/serviciu, în funcție de viziunea clientului, reprezentând prețul pe care acesta este dispus să-l plătească. În mod alternativ, o activitate fără valoare adăugată contribuie la creșterea timpului necesar obținerii unui produs sau serviciu, dar nu are implicații asupra creșterii prețului. R. Kinney și A. Raiborn (2011) menționează că activitățile fără valoare adăugată sunt inutile din punct de vedere al clientului [247]. În ciuda eforturilor realizate de entitate pentru acoperirea costurilor, marea majoritate a prețurilor sunt stabilite de piață. De aceea, eliminarea sau diminuarea activităților NVA contribuie la majorarea marjei de profit, prin vânzarea la prețul pieței la costuri mai mici față de costurile entităților concurente. În plus, în cazul în care o entitate vinde la prețuri mai mici decât cel de piață, ca urmare a reducerii costurilor, poate avea posibilitatea creșterii cotei pe piață.

Analiza activităților, conform modelului CAM-ABM, începe cu identificarea *proceselor organizaționale*. Un proces reprezintă o serie de activități reunite pentru realizarea unui obiectiv specific. Companiile se angajează în procese pentru realizarea diverselor funcții de: producție, distribuție, vânzare, administrare etc. Fiecare proces distinct solicită crearea unei hărți a proceselor detaliate, pentru a indica pașii ce trebuie efectuați în diferite domenii.

După elaborarea hărții proceselor, se determină timpul necesar pentru realizarea fiecărei activități și care cuprinde mai multe categorii:

- *timpul de procesare*: timpul real pentru efectuarea tuturor operațiunilor necesare fabricării produsului/serviciului - VA;
- *timpul de inspecție*: timpul necesar pentru controlul extern al calității, realizat de alte organisme diferite de cele din cadrul entității. Consumatorii sunt dispuși să plătească pentru această verificare (industria farmaceutică sau produsele alimentare);
- *timpul de transfer*: timpul consumat pentru deplasarea produselor sau a componentelor acestora dintr-un loc în altul - NVA;

- *timpul de inactivitate*: timpul de stocare sau timpul de așteptare de la o operațiune de producție la alta - NVA .

Precizăm că divizarea *activităților în cele cu valoare adăugată și cele fără valoare adăugată* este caracteristică metodei contabile de calcul a costurilor ABC, însă poate fi utilizată și în cazul metodelor tradiționale privind calcul costurilor, în special, pentru luarea deciziilor legate de acceptarea sau nu a unei comenzi suplimentare, specifice metodei de control ABM.

Managementul are un rol deosebit în procesul de stabilire a *inductorilor de cost*, ținând cont de faptul că deciziile clienților influențează veniturile din vânzări. Pentru aceasta, se impune o evaluare a factorilor cu impact, mai mare sau mai mic, asupra inductorilor de cost (figura 3.8). În vederea luării unor decizii strategice oportune în ceea ce privește inițiativele de marketing, informația din figura 3.8 oferă managerilor posibilitatea interpretării corecte a inductorilor de cost. Numărul mic al clienților cu valoare mare a comenzilor generează elaborarea unei strategii orientate spre investiții, care să reflecte efortul entității pentru menținerea clienților loiali. O strategie de alternativă vizează un număr mai mare de clienți cu valoare mai mică a comenzilor și acceptarea unei rate mai mari de înlocuire a clienților. Fiecare strategie presupune abordări diferite ale costurilor legate de clienți.

<p><b>Localizarea clienților:</b> distanța și amplasarea geografică a unităților clienților, costul de contactare, comunicarea și livrarea către clienți</p>	<p><b>Costurile de vânzare și promovare:</b> vor fi mai mari în cazul în care există mai mulți clienți potențiali sau piețe potențiale și pot fi mai mici în cazul în care afacerea se bazează pe clienții stabili</p>	<p><b>Costurile de calitate:</b> standardele de calitate generează costuri adiționale; în lipsa calității înalte, clienții pot fi pierduți</p>
<p><b>Costurile de aprovizionare și de livrare:</b> comandarea cantităților mici de produse generează costuri mai mari de preluare a comenzii, confecționarea pachetelor de livrare și aranjare</p>	<p><b>Costurile cu garanțiile și serviciile după vânzare:</b> clienții ar putea plăti taxe suplimentare pentru serviciul după vânzare, dar este important să se verifice costurile, pentru a se evita pierderile, oferind în același timp servicii competitive</p>	

**Fig. 3.8. Factorii supuși analizei în stabilirea inductorilor de costuri**

Sursa: Elaborată de autor în baza [281, p. 49], [179]

P. Weetman (2010) precizează că informația furnizată de metoda ABC devine ABM, atunci când este utilizată pentru:

- ⇒ modelarea produselor și a serviciilor, pentru a satisface nevoile clienților și a obține profitul;
- ⇒ oferirea informațiilor necesare în vederea îmbunătățirii calității, eficienței și duratei de realizare a activității;
- ⇒ oferirea informațiilor în vederea alegerii celor mai bune alternative cu referire la furnizori;
- ⇒ alegerea metodelor de redirecționare a piețelor, a clienților, a livrărilor și a serviciilor prestate;
- ⇒ îmbunătățirea valorii produselor/serviciilor organizației [281].

Din această perspectivă, au fost precizate limitele de orientare în legătură cu gestiunea și controlul variației costurilor prin eventualele reduceri a costurilor. Astfel, reducerea cu:

- 50%: dovedește faptul că activitatea respectivă nu mai poate continua în forma actuală;
- 25-50%: relevă o oportunitate majoră de îmbunătățire;
- 15-25%: denotă o bună oportunitate de îmbunătățire;
- 5-15%: semnifică o pondere modestă, ce poate oferi oportunități doar pentru îmbunătățirile marginale;
- 5%: accentuează faptul că activitatea este deja eficientă [179].

Metodele ABC și ABM pot fi divizate separat doar în studiile teoretice, pe când în activitatea practică acestea se completează reciproc. Metoda ABC se consideră drept o metodă contabilă, utilizată pentru determinarea costurilor, iar din moment ce costurile respective servesc drept bază pentru luarea deciziilor, atunci se transformă în ABM. În scopul exemplificării relațiilor dintre aceste două metode, este analizat un exemplu în anexa 30. Analizând exemplul dat, nu este clar care sunt elementele pozitive ale metodei ABC și care sunt momentele negative ce trebuie evitate în combinație cu metoda tradițională de calcul al costurilor, și anume: costul ambalajelor returnate, numărul comenzilor de achiziții, numărul livrărilor realizate, numărul de ore de stocare pe raft etc.

Spre exemplu, în cazul metodelor tradiționale, cheltuielile menționate anterior sunt contabilizate în *contul 712 „Cheltuieli de distribuire”* și nu necesită divizare pe activități. În mod similar, cheltuielile cu deservirea clienților, operațiile de returnare a ambalajelor nu reprezintă activități separate, însă se contabilizează în componența cheltuielilor de distribuire (anexa 30). În toate standardele internaționale și naționale (IAS 2 „Stocuri”, IAS 16 „Imobilizări corporale”, IAS 38 „Imobilizări necorporale”, SNC „Stocuri” etc.), costurile de achiziție reprezintă parte componentă a activelor procurate și se includ direct în costul acestora [108], [107]. Separat, aceste

costuri nu se contabilizează, iar metoda ABC este contradictorie prevederilor acestor standarde și tratează costurile menționate drept indirecte.

Examinarea contabilității de gestiune din perspectiva procesului decizional utilizat în controlul intern are, ca obiectiv, evidențierea acelor aspecte, care pot conduce la denaturarea informației economico-financiare și, în cele din urmă, la falimentarea entității. În prezentarea celor mai noi instrumente de management al costurilor, prof. univ. L. Bugaian pune în evidență procesul de luare a deciziilor în funcție de fazele ciclului de viață a produselor [31]. Anexa 32 prezintă, într-o formă generalizată, metodele de calcul a costurilor tradiționale și ABC/ABM, în funcție de următoarele faze: *producție și livrare*.

După cum rezultă din această anexă, generalizarea metodelor din perspectiva fazelor procesului de producție permite de a ajuta, cât mai eficient, managementul în luarea deciziilor eficiente bazate pe costuri. Totodată este necesar de precizat, că această generalizare a metodelor de contabilitate a costurilor este o funcție subiectivă, ce ține de domeniul de activitate, de natura produsului și de condițiile de formare a prețului.

În concluzie, menționăm că analiza corelației dintre sistemul de control intern al entității și procesul decizional trebuie examinată mult mai profund. Contabilitatea are un rol esențial în exercitarea controlului intern, începând cu sistemul bugetar, prin facilitarea prognozării valorii activelor și a surselor de formare a acestora: veniturile, costurile, cheltuielile și, respectiv, bilanțul. Controlul operațional este exercitat pe parcursul întregii activități curente, bazat, de cele mai multe ori, pe sistemul de costuri, deoarece o bună parte din informații sunt furnizate de contabilitate. Însă nu fiecare cost este util pentru o anumită decizie. În acest context, contabilii, în procesul de furnizare a informației, sunt implicați și ei în luarea deciziilor.

### **3.4. Concluzii la capitolul 3**

În rezultatul cercetărilor din acest capitol, se stabilesc următoarele concluzii:

1. Sistemul de planificare transformă strategiile manageriale în obiective strategice și ulterior în cifrele bugetului general al entității - punctul de plecare a controlului intern. Autorul pune problema alegerii celor mai adecvate instrumente în elaborarea bugetului general, prin combinarea atât a metodelor de natură cantitativă, cât și a celor de natură calitativă. Acestea pornesc de la planificarea veniturilor, a costurilor și a cheltuielilor prezentate în situația de profit și pierdere, urmată de elaborarea bilanțului prognozat.

2. Bugetul de venituri și cheltuieli reprezintă cel mai utilizat instrument al sistemului bugetar, asemuit, până nu demult, controlului de gestiune. Fiind atestat încă din antichitate, de-a lungul veacurilor, a fost perfecționat în funcție de complexitatea activității entității. În prezent, controlul

bugetar se consideră independent și funcționează alături de controlul intern și de cel de gestiune. Instrumentele acestuia se utilizează și de controlul intern în corelație cu sistemul de evaluare a performanței, cu elementele controlului financiar-contabil și cu elementele controlului de gestiune.

3. Previzionarea veniturilor reprezintă punctul de pornire în elaborarea bugetului general. Din punct de vedere cantitativ, pentru elaborarea *bugetului general*, se recomandă utilizarea metodelor matematice, selectate în funcție de caracterul fluctuației veniturilor din perioadele precedente. Dacă a fost înregistrată o tendință liniară a veniturilor, atunci se recomandă *metoda grafică sau metoda celor mai mici pătrate*. În cazul fluctuației neliniare a veniturilor, se propune utilizarea uneia din următoarele: *metoda creșterii geometrice a veniturilor, metoda tendinței funcției putere sau metoda coeficientului de netezire exponențial*.

4. Din punct de vedere calitativ, este demonstrată contribuția instrumentelor de control bugetar asupra: eficientizării activității economice, reducerii acțiunilor ilegale, creșterii profitabilității și asigurării continuității în activității entității. Prin exemple concrete, este demonstrat că o reducere nesemnificativă a angajaților poate genera o creștere nesemnificativă a profitului, însă perioadele cu schimbări semnificative în mărimea profitului demonstrează și reduceri semnificative ale numărului de angajați. Astfel, fluctuația semnificativă a personalului reprezintă un factor important, ce trebuie luat în considerație pentru menținerea stabilității financiare a entității.

5. Procedeele de control intern se revizuiesc, se elaborează și se implementează în funcție de riscul și strategiile entității pentru realizarea următoarelor obiective ale controlului intern: operaționale, de raportare și de conformitate. Instrumentele sistemului bugetar se utilizează în controlului intern pentru asigurarea realizării obiectivelor operaționale. Astfel, pentru documentarea procedeele caracteristice acestor obiective, se utilizează:

- *schema detaliată și diagrama procesului de control intern „Achiziții de materii prime“;*
- *bilanțul și situația de profit și pierdere prognozate .*

6. Performanța are un rol esențial în evaluarea eficienței în activitatea de conducere executivă a entității. Performanța nefinanciară reprezintă una dintre cele mai actuale categorii remarcată prin: furnizarea de servicii eficiente, creșterea cotei de piață, minimizarea impactului asupra mediului etc. Deși categoriile menționate nu pot fi transpuse în termeni valorici, nu apar în situațiile financiare, totuși sunt importante, deoarece influențează, în mod direct, performanța financiară. Astfel, punctul de reper în sistemul de evaluare a performanței îl constituie cele financiare, deoarece acestea au ca prioritate interesul acționarilor - proprietarii legali ai entității.

Autorul pune problema integrării indicatorilor de profitabilitate, lichiditate și solvabilitate în evaluarea performanței financiare, prin intermediul *tabloului de bord sustenabil/situația privind performanța entității* și a *tabelului privind evaluarea eficienței ciclului financiar*. Prin intermediul acestui tablou, se concentrează cele mai utilizate instrumente în ghidarea conducerii entității prin următoarele perspective: 1) financiară, 2) client, 3) internă de afaceri, 4) a personalului. În opinia autorului, se impun două axe suplimentare cu indicatori de natură nefinanciară, denumite *perspectiva nefinanciară și perspectiva dezvoltării durabile*.

7. Actualmente, o parte dintre specialiștii în domeniu, în procesul de evaluare a performanței entității, folosesc indicatori incompleți sau se asemeiesc, în mod irelevant, cu *eficiența și eficacitatea*, fără a fi prezentați într-un sistem de indicatori interconexați. Mai mult ca atât, prin intermediul acestor indicatori, se cuprinde doar o parte a performanței, fără luarea în considerație a nivelului de satisfacere a intereselor personalului, ale furnizorilor, ale cumpărătorilor, ale guvernatorilor, ale creditorilor și a altor grupuri de utilizatori de informații. În această perspectivă, se impune crearea unei raportări unde să fie integrate toate aceste laturi.

8. În scopul obținerii unei evaluări obiective a performanței entității, este necesară aplicarea indicatorilor ce exprimă eficiența, eficacitatea și gradul de satisfacere a tuturor părților interesate. În *situația privind eficiența și eficacitatea entității*, sunt incluse caracteristicile calitative și cantitative ale rezultatelor entității, fiind integrate într-un singur indicator. Fiecare indicator se exprimă printr-un coeficient relativ, stabilit în funcție de limitele maxime. Însumarea acestor cote integrate nu trebuie să depășească o unitate. Compararea cu datele din anii precedenți demonstrează creșterea sau diminuarea stabilității entității în anul gestionar.

9. Formula de calcul a EVA cuprinde indicatori dificil de înțeles din punctul de vedere al conținutului, iar o serie de cercetători o consideră contradictorie noțiunii valorii adăugate, tratate în teoria economică. Valoarea adăugată, creată în cadrul entității, pe parcursul unei perioade de gestiune, trebuie să includă și efortul angajaților la obținerea profitului brut obținut. În acest sens, este rațional ca acest indicator să fie calculat de fiecare entitate în baza Raportului statistic nr. 5 - C "Consumurile și cheltuielile întreprinderii". Actualmente, există o situație paradoxală, deoarece entitatea întocmește acest raport, însă nu calculează valoarea adăugată în baza indicatorilor reflectați în raportul dat.

10. Instrumentele utilizate în realizarea obiectivelor de raportare ale controlului intern sunt cercetate în lucrare din perspectiva contabilității în preîntâmpinarea acțiunilor de corupție la întocmirea situațiilor financiare și a altor raportări. În procesul de elaborare, de revizuire și de implementare a procedurilor de control, contabilitatea financiară trebuie să pună accent pe aspectele problematice în comportamentul profesioniștilor contabili, precum și în documentarea și contabilizarea tuturor operațiunilor economice.

Totodată, contabilitatea costurilor prin intermediul metodelor sale asigură legătura dintre sistemul bugetar și cel de evaluare a performanței. Metoda costului standard reprezintă una dintre cele mai utilizate metode contabile în asigurarea managementului cu diverse informații necesare procesului decizional. Acest fapt a generat diverse critici; ca urmare, au apărut o serie de noi metode: Target costing, Kaizen costing, metoda JIT, tehnica Kanban, metoda TQM, metoda WCM. Selectarea acestor metode se realizează în funcție de: natura activității economice, resursele utilizate, durata ciclului activelor circulante. În cercetarea problematicii acestora, autorul a pus accent pe gradul de utilizare a metodelor tradiționale și a celor moderne în utilizarea procesului decizional.

11. În vederea asigurării realizării *obiectivelor de raportare a controlului intern* și a documentării acestora din perspectiva contabilității, se utilizează următoarele:

- *schema detaliată a circulației documentelor justificative și legăturile cu procedeele de control intern;*
- *punctele critice la revizuirea, elaborarea, la implementarea și desfășurarea procedeeleor de control intern contabil;*
- *extras din lista documentelor justificative ale entității, divizate în funcție de riscul entității;*
- *metodele utilizate în calculul costurilor din perspectiva sistemului tradițional și a celui pe acțiuni.*

12. Metodele ABC/ABM au apărut ca urmare a creșterii ponderii costurilor indirecte în totalul costurilor, având drept scop corectarea neajunsurilor din metodele tradiționale. Autorul a demonstrat că metodele ABC/ABM se utilizează în funcție de domeniul de activitate. Dacă entitatea necesită costuri exacte, atunci se impune implementarea metodei ABC; în caz contrar, se recurge la aplicarea metodelor tradiționale, deoarece utilizarea lor este mai puțin costisitoare.

13. În cazul utilizării metodelor ABC/AMB, cheltuielile de deservire ale clienților, cele de returnare a ambalajelor și alte cheltuieli legate de livrare sunt tratate, în deciziile manageriale, drept costuri indirecte de producție. Autorul consideră că această situație e problematică, deoarece contravine definiției costurilor indirecte de producție, prevăzută atât în SNC „Stocuri” și IAS 2 „Stocuri”, cât și în sursele bibliografice, dedicate contabilității costurilor. Astfel, costurile indirecte determinate conform metodei ABC/ABM, devin informație relevantă atunci când sunt utilizate pentru luarea deciziilor manageriale, dar la contabilizarea acestora trebuie să se țină cont de cerințele SNC și IFRS.

14. Combinarea metodei contabile ABC cu metoda de control ABM pentru calculul costurilor indirecte se permite, doar pentru utilizarea informațiilor în cadrul procesului decizional al entității, dar nu și pentru situațiile financiare sau alte rapoarte, întocmite conform SNC sau IFRS.



## **4. IMPLICAȚIILE EVALUĂRII CONTROLULUI INTERN LA ÎNTOCMIREA RAPORTULUI CONDUCERII CU PRIVIRE LA DEZVOLTAREA GUVERNANȚEI CORPORATIVE**

### **4.1. Semnificația mediului de control și a riscului în evaluarea controlului intern**

Evaluarea controlului intern la întocmirea raportului conducerii se realizează ținând cont de următoarele etape, necesare pentru a fi respectate: mediul de control, evaluarea riscului, activitățile de control, informarea și comunicarea și, în final, supravegherea activităților. Primele două componente sunt cercetate în subcapitolul 4.1, în timp ce celelalte etape ale evaluării sunt analizate în subcapitolele 4.2 și 4.3. Mediul de control prevede cultura, atitudinea, cunoștințele, aptitudinile și deprinderile managementului entității. Deși aceste trăsături se referă la partea subiectivă a comportamentului uman, totuși ele trebuie modelate în așa fel încât să permită realizarea obiectivelor strategice, pe de o parte, și prezentarea unor informații fiabile în situațiile financiare ale entității, pe de altă parte. În aceste condiții, apare întrebarea: *Care este necesitatea introducerii procedurilor controlului intern și a prezentării acestora în raportul conducerii?* Din punctul de vedere al reglementărilor, răspunsul este simplu – asigurarea de către managementul executiv al legalității, integrității și realității tranzacțiilor economice, reflectate în raportările furnizate de contabilitate. În opinia noastră, răspunsul trebuie completat cu dezvoltarea culturii organizaționale și a relațiilor cu părțile interesate.

Legalitatea ține de obligativitatea respectării actelor legislative și normative în vigoare. Pentru entitățile din RM, evaluarea procedurilor controlului intern poate fi efectuată luând în considerare Cadrul Conceptual Integrat COSO 2013, deoarece auditul extern la întocmirea raportului de audit evaluează aceste procedee în baza ISA care respectă Cadrul COSO, sau SNCI. [255], [105], [85] .

Problemele rezultate din utilizarea acestor acte normative se referă la faptul că, în cadrul IS, standardele cu referire la controlul intern se modifică substanțial de la o versiune la alta și este dificil de aplicat în practică. Atât ISA, cât și Cadrul Integrat COSO au un caracter internațional, cu un limbaj general și dificil de înțeles de practicienii autohtoni. SNCI au un limbaj mai accesibil, însă acestea generează o serie de alte probleme, legate de faptul dacă pot sau nu să fie utilizate de entitățile din sectorul corporativ. Atât SNCI, cât și alte reglementări naționale în domeniu, nu conțin explicații în legătură cu aceste probleme. Deși o parte dintre practicieni le utilizează, deoarece nu este stipulată interzicerea pentru sectorul corporativ, totuși, ținând cont de faptul că entitățile autohtone din sectorul corporativ sunt libere să aleagă, recomandăm un model de regulament, ce poate fi aplicat la nivel de entitate (anexa 18).

O altă problemă se referă la sensul termenului mediului de control. Potrivit Glosarului de termeni din ISA, mediul de control include: *funcțiile de guvernare și de conducere, atitudinile, sensibilizarea și acțiunile persoanelor responsabile de guvernare și ale conducerii entității cu privire la controlul intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității*. Din definiție rezultă că mediul de control reprezintă un instrument al conducerii, iar specificarea „*mediul de control este o componentă a controlului intern*“, demonstrează proveniența acestuia [85], [22].

Analiza prevederilor acestui standard ne determină să afirmăm că mediul de control este creat de managementul executiv și supravegheat de consiliul de administrație. Tabelul 4.1 este conceput pentru facilitarea analizei comparative a mediului de control la pregătirea informației cu privire la organizarea controlului intern și a prezentării în raportul conducerii.

**Tabelul 4.1. Prevederi reglementative aferente mediului de control intern**

Nr. rd	Denumirea actului normativ	Conținutul actului cu referire la mediul de control
1.	ISA 315 "Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său"	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Comunicarea și aplicarea valorilor de integritate și etică</li> <li>2. Angajamentul privind competența</li> <li>3. Participarea persoanelor responsabile cu guvernarea</li> <li>4. Filosofia conducerii și stilul de lucru</li> <li>5. Structura organizațională</li> <li>6. Atribuirea autorității și a responsabilității</li> <li>7. Politici și practici de resurse umane</li> </ol>
2.	Cadrul conceptual COSO, 2013	<p><b>Principiul 1.</b> Demonstrează angajamente față de valorile etice și de integritate</p> <p><b>Principiul 2.</b> Consiliul de administrație demonstrează independență față de management, supraveghează evoluția și performanța controlului intern</p> <p><b>Principiul 3.</b> Managementul sub supravegherea consiliului de administrație stabilește structuri, linii de raportare, autorități și responsabilități corespunzătoare în îndeplinirea obiectivelor</p> <p><b>Principiul 4.</b> Entitatea demonstrează angajamente în atragerea, dezvoltarea și menținerea persoanelor competente în aliniere cu obiectivele</p> <p><b>Principiul 5.</b> Entitatea deține persoane responsabile pentru controlul intern în atingerea obiectivelor sale</p>
3.	SNCI	<p><b>SNCI 1.</b> Etica și integritatea / <b>SNCI 2.</b> Funcții, atribuții și sarcini/ <b>SNCI 3.</b> Angajamentul față de competență / <b>SNCI 4.</b> Abordarea și stilul de operare al conducerii / <b>SNCI 5.</b> Structura organizațională / <b>SNCI 6.</b> Împuterniciri delegate</p>

Sursa: Elaborat de autor în baza [85],[255],[105], [7], [22], [174]

După cum rezultă din tabelul 4.1, primul element ține de etică și integritate și este prezent în toate cele trei surse. Divizarea responsabilităților între consiliul de administrație și managementul executiv este prevăzută doar în Cadrul COSO, în timp ce informația cu privire la

structura organizațională lipsește. Politicile și practicile de resurse umane în scopul realizării obiectivelor entității se regăsesc în toate cele trei surse. În SNCI, sunt menționate explicații suplimentare în legătură cu delegarea împuternicirilor, iar în celelalte norme, se stipulează necesitatea existenței nivelurilor și ierarhiilor în autorizare.

Potrivit ISA 315 (tab 4.1), primul element relevant pentru înțelegerea mediului de control se referă la *comunicarea și aplicarea valorilor de integritate și etică* [85, p. 312]. Acesta influențează eficacitatea elaborării, a administrării și a supravegherii procedurilor controlului intern. În anexa acestui standard de audit, se subliniază că eficacitatea controalelor trebuie să fie în limita integrității și a valorilor etice ale persoanelor care le elaborează, le gestionează și le supraveghează. Integritatea, comportamentul, modalitatea de comunicare și aplicarea controlului în practică trebuie realizate în conformitate cu standardele etice și comportamentale, elaborate în cadrul entității. Acestea, la rândul lor, trebuie să conducă la eliminarea sau la diminuarea tentațiilor personalului la acțiuni ilegale sau lipsite de etică. *Comunicarea politicilor entității cu privire la valorile de integritate și etică poate include comunicarea standardelor comportamentale către personal prin declarații de politici și coduri de conduită și prin puterea exemplului* [85]. Această relație demonstrează că managerii, prin respectarea cerințelor codului etic și prin promovarea unor politici de comportament conștiincios pe baza propriului exemplu, contribuie la eficientizarea mediului de control.

Cel de-al doilea element al mediului de control, potrivit ISA, ține de *Angajamentul privind competența* și se referă la atenția acordată de conducere nivelurilor de competență pentru anumite posturi și modul în care acest nivel se traduce în abilități și cunoștințe necesare. Competența reprezintă cunoștințele și abilitățile necesare unei persoane pentru îndeplinirea sarcinilor postului care îl deține [85, p. 311]. Evaluarea fiecărui post trebuie să se realizeze în funcție de competențele persoanelor și de modul aplicării în practică.

Mai profund, sunt examinate cerințele competenței în *SNCI 3 „Angajamentul față de competență”* [105]. Este rațional ca și ISA 315 să fie completat cu elemente pozitive, aferente competenței, deoarece lipsa acestora la specialiști formează haos în activitatea entității sau creează o direcție de dezvoltare greșită. Astfel, IAS 315 susține aplicarea corectă a politicilor și a practicilor aferente resurselor umane. Politicile în cauză trebuie să promoveze dezvoltarea continuă a capacităților personalului prin următoarele acțiuni:

- ⇒ definirea și specificarea detaliată a cunoștințelor profesionale pentru fiecare post;
- ⇒ aplicarea și implementarea proceselor de recrutare;
- ⇒ promovarea în funcție a personalului conform legislației;

- ⇒ elaborarea și adoptarea unui program de instruire a noilor angajați în domeniul lor de activitate;
- ⇒ elaborarea și aplicarea unui program de instruire permanentă a angajaților, inclusiv pe subdiviziuni, precum și de autoinstruire;
- ⇒ evaluarea sistematică a măsurilor în care instruirea asigură necesitățile de dezvoltare a angajaților [85].

După cum se vede, acest standard pune accent pe calitățile profesionale ale angajaților, confirmând că sarcinile și responsabilitățile atribuite sunt realizate în funcție de capacitatea fiecărei persoane. Cu toate acestea, considerăm că e necesară includerea creativității atât în acest compartiment, cât și în actele normative. Doar orice program de instruire a specialiștilor sau act normativ nu poate să prevadă toate circumstanțele din practica activității managementului. Prin urmare, evaluarea competenței specialistului poate fi realizată prin reușita aplicării cunoștințelor sale, exprimând *capacitatea de creativitate*.

*Participarea persoanelor responsabile de guvernare* reprezintă cel de-al treilea element a caracteristicilor raționale ale mediului de control și subliniază importanța gradului de implicare a persoanelor din conducere în activitatea entității. Prin aceste persoane, se subînțeleg membrii consiliului de administrație. Potrivit ISA 315, importanța acestora este recunoscută în codurile de practică și în alte legi și reglementări sau îndrumări elaborate în beneficiul persoanelor responsabile de guvernare. Principalele caracteristici se referă la: independența față de conducere; experiența și statutul lor; amploarea implicării lor și a informațiilor recepționate, precum și investigarea activităților; gradul de adecvare a acțiunilor acestora, inclusiv măsura în care problemele dificile sunt puse în discuție și urmărite de conducere, precum și interacțiunea cu auditorii interni și externi.

Important este faptul ca aceste persoane să supravegheze conceperea și utilizarea efectivă a procedeeelor și a acțiunilor de semnalare a neregulilor, pentru a revizui eficacitatea controlului intern al entității. Modelul „W”, elaborat de E. Fama și M. Jensen (1983), prezentat în fig. 4.1, presupune formarea unei echipe dintre membri consiliului de administrație și managementul executiv pentru elaborarea obiectivelor strategice. Spre exemplu, în Elveția, cea mai importantă și netransmisibilă funcție a consiliului de administrație constă în determinarea și supravegherea strategiilor.

După cum rezultă din figura 4.1, există două posibilități de conlucrare: abordarea tradițională și cea modernă. În cazul abordării tradiționale, consiliul de administrație este mai puțin implicat în activitatea entității, iar în cazul abordării moderne sunt implicate ambele părți la elaborarea strategiilor, fapt ce contribuie la creșterea motivației și a transparenței.

Cel de-al patrulea element al mediului de control ține de *filosofia conducerii* și de *stilul de lucru*, caracterizat prin:

- abordarea cu privire la asumarea și gestionarea riscului afacerii;
- atitudini și acțiuni privind prelucrarea informației contabile și situațiile financiare.

Spre exemplu, atitudinile și acțiunile conducerii cu privire la situațiile financiare se pot manifesta printr-o atenție exagerată sau lipsă de interes legat de alternativele contabile disponibile sau prin conștiințozitatea sau subiectivismul estimărilor contabile.



**Fig. 4.1. Repartizarea funcțiilor între consiliul de administrație și managementul executiv la elaborarea obiectivelor strategice**

Sursa: Elaborată de autor în baza [235, 95-96], [220]

Ne exprimăm dezacordul în legătură cu modul de evaluare a „*filosofiei conducerii și a stilului de lucru*”, expus în standardele profesionale. Devine dubioasă tratarea acestui aspect numai prin: asumarea și gestiunea riscului afacerii, prelucrarea informațiilor, contabilizarea faptelor economice și situațiile financiare. Considerăm că termenul „*filosofia conducerii*”, în cazul dat, este aplicat într-un aspect figurativ, deoarece filosofia propriu-zisă este știința despre existența și mișcarea materiei în baza procedeelelor dialecticii. În privința conducerii, s-ar putea numi aplicarea cunoștințelor și abilităților creative în activitate. Evaluarea acestui element se poate realiza obținând răspuns la întrebarea: *În ce măsură conducerea și-a realizat cunoștințele, abilitățile, în perioada gestionară pentru atingerea strategiilor și obiectivelor aferente?* Acest element nu trebuie limitat doar la riscul afacerii, cum ar fi: verificarea activității conducerii în procesul elaborării tehnologiei de fabricare a noilor produse; creșterea capacității de producție a utilajelor tehnologice; îndeplinirea programului de măsuri privind reducerea costurilor; creșterea calității produselor existente; satisfacerea cerințelor clienților; motivarea salariaților etc.

Mai mult decât atât, conducerea trebuie să fie implicată în acțiuni privind prelucrarea informațiilor, ținerea contabilității și elaborarea situațiilor financiare. Așadar, în vederea evaluării

activității conducerii și a stilului de lucru, este important ca guvernanta să aprecieze calitatea și oportunitatea informațiilor produse de contabilitate. Stilul de lucru trebuie înțeles prin modul, arta specifică de exprimare a cunoștințelor și abilităților sale în activitatea profesională.

Rămâne incertă exprimarea subiectivismului asupra estimărilor contabile: estimarea contabilă este reglementată de actele normative naționale și internaționale. Actualmente, SNC au acceptat cerințele Directivei 2013/34 UE aferente evaluării contabile, care nu pot avea un caracter subiectiv, așa cum s-a menționat mai sus [107], [108], [55]. Prin urmare, conducerea trebuie să se convingă că se respectă prevederile actelor normative respective, fără a fi promovate unele elemente subiective în această activitate.

*Structura organizațională* (tab 4.1) reprezintă al cincilea element al caracteristicilor mediului de control. Relevanța acesteia se referă la luarea în considerare a domeniilor principale de autoritate, de responsabilitate și a liniilor de raportare adecvate. Gradul de adecvare a structurii organizaționale cu procedeele controlului depinde de mărimea și natura activităților sale [85]. În același timp, trebuie luate în considerație și centrele de responsabilitate existente în cadrul entității.

Cel de-al șaselea element al mediului de control se referă la *atribuirea autorității și a responsabilității* pentru derularea activităților și a modului în care sunt stabilite relațiile de raportare și ierarhiile de autorizare. Acestea se referă la practicile de afaceri adecvate, la cunoștințele și la experiența personalului și la resursele furnizate pentru îndeplinirea sarcinilor. În plus, acestea pot include politici și comunicări directe, pentru a garanta că întregul personal înțelege obiectivele entității, cunoaște modul în care acțiunile individuale interacționează și contribuie la realizarea obiectivelor în mod corespunzător.

*Politicile și practicile de resurse umane* reprezintă cel de-al șaptelea element al caracteristicilor mediului de control potrivit ISA 315. Respectiv, aceste politici și practici se referă la: recrutare, îndrumare, instruire, evaluare, consiliere, promovare, compensare și acțiuni de remediere. Spre exemplu, standardele de recrutare a celor mai calificate persoane pun accentul pe cadrul educațional, pe experiența profesională anterioară, pe realizările anterioare și dovada integrității și a comportamentului etic. Aceste politici demonstrează angajamentul entității față de persoanele competente și demne de încredere. Politicile de instruire, realizate prin intermediul centrelor de instruire, determină nivelurile așteptate de performanță și comportament [85, p. 329]. Promovarea personalului în funcție de performanța profesională justifică angajamentul și responsabilitatea entității față de personalul calificat și cu un potențial sporit.

Un alt element important, remarcat de ISA, se referă la mediul în care se desfășoară lucrările de întocmire a situațiilor financiare, variază în funcție de țară. În unele țări, practicile de afaceri pot fi relativ informale și legislația comercială poate fi mai puțin dezvoltată. În astfel de țări,

situațiile financiare sunt limitate, iar așteptările utilizatorilor sunt reduse. Pe măsură ce o țară se dezvoltă și, mai precis, pe măsură ce entitățile cresc ca dimensiune și au nevoie să obțină mijloace bănești de pe piețele de capital, mediul devine mai complex. Situațiile financiare devin mai importante și așteptările utilizatorilor cu privire la viteză și fiabilitate cresc în permanență. Menționăm că RM se regăsește în categoria țărilor cu politici privind situațiile financiare în continuă evoluție.

A. Jill (2013) aduce unele explicații suplimentare pentru cele cinci principii ale mediului de control, pornind de la cerințele cubului COSO [243]. Făcând referire la primul principiu (tab 4.1), cercetătorul arată că acțiunile managementului executiv și cele ale consiliului de administrație trebuie să contribuie la consolidarea standardelor de conduită, privind integritatea și valorile etice. Totodată, este necesar ca procedeele de evaluare a performanței să poată fi comparate cu standardele de conduită, iar abaterile să fie ușor de înțeles și corectate în timp util.

În vederea explicării celui de-al doilea principiu, A. Jill (2013) subliniază necesitatea acceptării responsabilității de supraveghere din partea consiliului de administrație și întreprinderea acțiunilor corespunzătoare, în funcție de aptitudinile managementului executiv. În același timp, consiliul de administrație trebuie să fie obiectiv, independent și să-și asume responsabilitatea de supraveghere a structurilor procedeele controlului intern, elaborate, revizuite și implementate de către managementul executiv [243, p. 25].

Din această perspectivă, cel de-al treilea principiu prevede ca managementul executiv și consiliul de administrație să introducă structuri multiple (unități operaționale, externalizarea serviciilor), pentru a sprijini realizarea obiectivelor. Consiliul de administrație, managementul executiv, personalul și furnizorii de servicii externalizate trebuie să-și delege funcțiile, să definească responsabilitățile și să-și separe sarcinile la diferite niveluri. Managementul trebuie să elaboreze diverse linii de raportare, pentru a facilita gestionarea activităților.

Cel de-al patrulea principiu (tab 4.1) se referă la politicile și practicile de anticipare și dezvoltare a competențelor. Acestea trebuie să fie evaluate de consiliul de administrație sau de management, sau prin atragerea serviciilor profesionale din exterior. De asemenea, se impune existența unor planuri privind atribuirea responsabilităților importante controlului intern.

Principiul al cincilea subliniază faptul că managementul și consiliul de administrație trebuie să stabilească mecanisme de responsabilizare a personalului și să ia măsuri corective, după caz. Măsurile adecvate de evaluare a performanței, stimulentele și alte recompense trebuie aliniat cu responsabilitățile controlului intern, stabilite atât în baza obiectivelor pe termen scurt, cât și a celor pe termen lung [243, p. 25].

Mediul de control este profund analizat și în SNCI, astfel, **SNCI 1. „Etica și integritatea“** aduce explicații suplimentare noțiunilor de etică și integritate. *Etica ține de codificarea unor standarde care stabilesc norme de conduită morală, ce trebuie aplicate în relație cu activitățile specifice ale entității.* Astfel, comportamentul bazat pe etică trebuie să aibă la bază standarde de conduită morală. *Integritatea presupune comportamentul, realizarea atribuțiilor profesionale și luarea deciziilor de manageri și angajați în mod etic, cu respectarea interesului entității și a legislației în vigoare* [105]. Introducerea noțiunii de integritate subliniază faptul că elaborarea standardelor etice nu este o acțiune suficientă în asigurarea unui comportament integru. Aceasta se referă atât la conducerea entității, cât și la angajații acesteia, iar managerii trebuie să fie conștienți că integritatea profesională și personală a angajaților depinde de comportamentul lor. Conducerea entității trebuie să se asigure că angajații cunosc standardele de comportament etic, inclusiv reglementările cu privire la prevenirea fraudelor și a corupției, la raportarea fraudelor și a neregularităților, la influențele necorespunzătoare, exercitate asupra altor factori.

Cel de-al doilea standard al controlului intern **SNCI 2. „Funcții, atribuții și sarcini“** (tab 4.1) se referă, de asemenea, la mediul controlului intern, oferind o descriere clară a atribuțiilor și a sarcinilor funcționale ale entității. În acest sens, regulamentele interne din cadrul subdiviziunilor și fișele de post, deținute de fiecare angajat, conțin sarcinile de bază, atribuțiile, responsabilitățile și împuternicirile fiecărui angajat.

Cel de-al patrulea standard **SNCI 4. „Abordarea și stilul de operare a conducerii“** vizează cultura adecvată de control în cadrul entității, promovată de managementul entității. *„Ei trebuie să demonstreze, prin stilul de activitate propriu, că înțeleg importanța dezvoltării unor sisteme eficiente de control intern“* [105]. Această frază din standardul respectiv demonstrează că eficiența sistemului controlului intern este o funcție a atitudinii managerilor superiori față de mediul de control. Dacă aceștia nu respectă cadrul normativ și reglementările interne, este puțin probabilă respectarea acestora de către subordonații lor. De asemenea, managerii trebuie să cunoască și să fie conștienți de faptul că sunt responsabili pentru elaborarea, revizuirea, implementarea și funcționarea sistemelor controlului intern.

**SNCI 5. „Structura organizațională“** (tab 4.1) prezintă unele recomandări legate de structura organizațională. Aceasta poate fi stabilită atât în formă verticală, cât și orizontală, în funcție de resursele disponibile ale entității. Prin intermediul acestei structuri, conducerea entității stabilește competențele, sarcinile și obligațiile de raportare ale fiecărei componente structurale. Competența, responsabilitatea și raportarea sunt definite de acest standard în felul următor:

- *competența - capacitatea luării deciziilor în limite definite, pentru a atinge obiectivele specifice funcției deținute în cadrul structurii organizaționale;*



- *responsabilitatea - obligația realizării obiectivelor și activităților aferente funcției;*
- *raportarea - informarea managerului care atribuie responsabilitățile cu privire la măsura în care obiectivele stabilite au fost atinse, împreună cu informații suplimentare, dacă este cazul, referitoare la sarcinile și activitățile realizate, precum și resursele utilizate [105].*

Susținem ideea că aceste concepte au fost introduse în standardul dat, pentru a sublinia faptul că structura organizatorică trebuie elaborată în funcție de strategiile și obiectivele entității. Pentru realizarea obiectivelor, trebuie luate în considerație aptitudinile fiecărui angajat, care ocupă funcția respectivă din cadrul structurii stabilite. Analiza conceptelor de responsabilitate și raportare ne determină să menționăm că managerul are cele mai mari responsabilități și trebuie să fie informat prin diverse rapoarte în legătură cu gradul de realizare a obiectivelor fiecărui angajat.

Ultimul standard, legat de mediul de control - *SNCI 6 „Împuterniciri delegate“* ghidează managerul asupra delegării împuternicirilor. Responsabilitatea delegării revine managementului care asigură *că împuternicirile sunt delegate doar angajaților competenți, iar pentru realizarea sarcinilor delegate, sunt stabilite nivelurile de subordonare corespunzătoare.* Aceasta se realizează pentru eficientizarea activității managerilor inferiori în procesul de luare a deciziilor, necesare atingerii obiectivelor. *O împuternicire delegată poate fi subdelegată cu aprobarea managerului, care a efectuat delegarea inițială, dar nu îl scutește de responsabilitatea realizării sarcinilor ce rezultă din delegarea împuternicirii [105].* Un alt element observat în acest standard ține de subdelegare. Această operațiune se realizează atunci când se urmărește creșterea performanței activității respective, iar responsabilitatea rămâne în seama celui care a subdelegat împuternicirea.

**Evaluarea riscului.** În calitate de etapă ulterioară a mediului de control în procesul de evaluare a eficienței procedurilor controlului intern, riscul generează o serie de ambiguități. Din perspectiva situațiilor financiare, putem vorbi despre riscul neincluzerii unor informații reale cu privire la operațiunile economice și la valoarea patrimoniului entității. 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 rămânerii în afaceri sau a acceptării unei noi comenzi presupune admiterea unui anumit nivel de risc. Riscul afectează capacitatea entității privind reușita de a concura pe piața de desfacere, menținerea puterii financiare, păstrarea poziției, menținerea personalului, îmbunătățirea calității generale a produselor și a serviciilor etc. Totodată, în cadrul procesului de identificare și evaluare a riscului, o entitate poate avea și oportunități. Acestea se referă la posibilitatea ca un eveniment să aibă loc și să afecteze pozitiv realizarea obiectivelor. Aceste oportunități sunt importante pentru captarea și comunicarea proceselor de stabilire a obiectivelor [204, p. 21].

Încă de la înființare, Cadrul de Management al Riscului (ERM), alături de cadrul conceptual specific controlului intern, elaborat de Comitetul de Sponsorizare a Organizațiilor Comisiei Treadway, a oferit anumite orientări managementului în ceea ce privește eficientizarea implementării, a evaluării riscului și a procedeeelor controlului intern [217, p. 1]. În acest scop, cadrul ERM definește managementul riscului drept *procesul efectuat de consiliul de administrație, managementul executiv și alți angajați, aplicat la stabilirea strategiei globale, proiectat să identifice potențialele evenimente, ce pot afecta entitatea și pot gestiona riscul, pentru a se încadra în limitele accesibile de risc și a oferi o asigurare rezonabilă în ceea ce privește realizarea obiectivelor entității* [204, p. 4]. Astfel, sistemul de gestiune a riscului și cel de control intern pornesc din același punct - strategiile entității - și trebuie să aibă aceeași finalitate - realizarea obiectivelor strategice. Cu toate acestea, parcursul este puțin diferit. Dacă procedeele controlului intern vizează obiectivele legate de *operațiuni, raportare și conformitate*, atunci procedeele de reducere a riscului vizează obiectivele generale ale entității prin:

- 1) *strategii;*
- 2) *operațiuni;*
- 3) *raportare;*
- 4) *conformitate* [180].

*Riscul strategic* impune entităților să ia în considerare aspectele problematice privind dezvoltarea sustenabilă și impactul strategic semnificativ. Acestea variază de la poziția pe piață și de la schimbarea preferințelor consumatorilor până la investițiile strategice, comunicarea cu părțile interesate și relațiile cu investitorii. Gestiunea acestor riscuri solicită ca managementul să se concentreze asupra acelor probleme care întâmpină dificultăți în soluționare. Totuși conducerea entității trebuie să se gândească, permanent, la acțiunile favorabile pentru entitate. Așteptările acționarilor în materie de sustenabilitate constituie un factor de presiune pentru angajații entității. Ritmul de dezvoltare a tehnologiilor și a cererii de consum determină inițiativele strategice de sustenabilitate. Consumatorii nu sunt indiferenți față de impactul social asupra mediului și față de produsele sau serviciile pe care le cumpără și le consumă. Ca urmare, o serie de entități independente publică aceste informații online. Acest lucru oferă noi oportunități de obținere a veniturilor pentru entitățile care doresc să pătrundă pe piață prin dezvoltarea de noi linii de produse ecologice sau prin îmbunătățirea produselor existente. Cu toate acestea, oportunitățile în cauză pot impulsiona o formă de risc strategic [221, p. 3].

Povara *riscului operațional* se orientează spre furnizori și este destinată, în primul rând, prevenirii întreruperilor în activitatea economică. În vederea menținerii clienților, entitățile sunt obligate să prezinte ciclul de producție și să dezvăluie planurile lor de îmbunătățire ecologică a

produselor și serviciilor. Astfel, entitățile se concentrează pe lanțurile de aprovizionare sau desfacere, deoarece reprezintă o zonă de risc și o oportunitate de a spori eficiența operațională. Factorii de durabilitate au adesea un impact disproporționat de mare asupra reputației și a rezultatelor corporatiste. Reputația sau marca entității depinde de ceea ce spun utilizatorii despre calitatea serviciilor și/sau a produselor realizate de aceasta. Ca măsură de protejare a reputației, entitatea poate emite declarații sincere sau adevărate cu privire la practicile de dezvoltare durabilă, inclusiv cele utilizate de părțile interesate. Performanța în materie de sustenabilitate este legată de: satisfacerea și loialitatea cerințelor clienților, de relațiile puternice cu furnizorii, de atragerea și menținerea talentelor, în special, în rândul noii forțe de muncă [221, p. 4].

Din cele expuse, unele sintagme, le considerăm dubioase. De exemplu, entitatea este obligată să ofere ciclul de fabricație a produselor, la solicitarea clienților. În RM, ciclul tehnologic reprezintă secret comercial, fiind protejat de către AGEPI, sau element de know-how al entității. Prin urmare, entitatea nicidecum nu poate fi obligată de client să prezinte ciclul tehnologic de fabricare. Mai mult decât atât, înaintea încheierii contractului de furnizare a produselor respective, furnizorul oferă clientului posibilitatea de a cunoaște calitatea acestora, prin diferite mostre, ce pot fi analizate. Prin urmare, e rațional ca povara riscului operațional să fie tratată fără obligarea furnizorului din partea clientului de a prezenta ciclul tehnologic.

Abordând reputația sau marca entității-furnizor, acestea, deseori, sunt confundate. Producătorul de produse / prestări servicii poate să dispună nu numai de o marcă de produse. De exemplu, S.A. "Tutun CTC" dispune de peste 60 de mărci de produse. Existența tuturor mărcilor constituie un element al reputației. Menționăm că povara riscului operațional la clienții care au relații cu furnizori de reputație notorie este și trebuie să fie mai redusă decât la furnizorii fără reputație. Trebuie să recunoaștem că, în ultimii ani, povara riscului operațional crește odată cu încălzirea globală. În această situație, cel mai riscant domeniu de activitate este agricultura.

Entitățile se confruntă cu o serie de *riscuri de conformitate*, ce reglementează programele internaționale, naționale și regionale. Zonele-cheie de risc, rezultate, direct sau indirect, din măsurile de reglementare, sunt variate și cuprind: riscurile de mediu, sănătate și securitate, drepturile omului, legislația muncii și cea a anticorupției etc. Organismele de reglementare pot contribui la creșterea riscului de conformitate. Spre exemplu, în anul 2009, SEC a emis un buletin prin care a cerut permisiunea acționarilor de a include în riscul financiar, atunci când se discută probleme de mediu, indicatori legați de dezvoltarea durabilă. În februarie 2010, SEC a publicat un ghid de orientare interpretativ, prin care reamintesc cerințele de prezentare a riscului provocat de schimbările climaterice [221, p. 5]. Un alt element ce trebuie inclus în riscul de conformitate ține

de factorul politic, deoarece poate genera schimbări esențiale în legislație sau în activitatea entității. În prezent, trebuie de evaluat acțiunile legate de pandemia COVID-19.

În tabelul 4.2, sunt prezentate, într-o manieră comparativă, două studii publicate de către Comitetul de Sponsorizare a organizațiilor Comisiei Treadway în anii 2013 (februarie 2010) și 2018 (septembrie 2017).

**Tabelul 4.2. Prevederi reglementative COSO cu privire la riscul entității**

Nr. rd	Denumirea actului normativ	Descrierea conținutului actului normativ
1.	<b>Riscul în cadrul guvernantei sustenabile 2013</b>	<p><b>MEDIU:</b> apă, ambalaje, gaze cu efect de seră, conținutul produselor, biodiversitate, emisiile, surse de energie consumate: combustibil, ulei etc., reducerea deșeurilor medicale, periculoase, nepericuloase, în construcții</p> <p><b>SOCIAL:</b> ordine publică, investiții în comunitate, condiții de muncă, sănătate / nutriție, diversitate, drepturile omului, investiții sociale</p> <p><b>ECONOMIC:</b> responsabilitate / transparență, guvernanta corporativă, părți interesate, performanțe economice, obiective financiare, anticorupție și mită</p>
2.	<b>Gestiunea riscului entității: integrare prin strategii și performanțe 2018</b>	<p><b>GUVERNANȚĂ ȘI CULTURĂ:</b> 1. Acțiunile Consiliului de supraveghere a riscului 2. Stabilirea structurii operaționale 3. Definierea nivelului de cultură dorit 4. Demonstrarea angajamentelor față de valorile de bază 5. Atragerea, dezvoltarea și păstrarea persoanelor competente</p> <p><b>STRATEGII ȘI OBIECTIVE STABILITE:</b> 6. Analiza mediului de afaceri 7. Definierea apetitului de risc 8. Evaluarea strategiilor alternative 9. Formularea obiectivelor de afaceri</p> <p><b>PERFORMANȚĂ:</b> 10. Identificarea riscului 11. Evaluarea gravității riscului 12. Prioritizarea riscului 13. Implementarea răspunsului la risc 14. Vizualizarea portofoliului în permanență</p> <p><b>VERIFICARE ȘI REVIZUIRE:</b> 15. Evaluarea modificărilor substanțiale 16. Revizuirea riscului și performanței 17. Urmărirea ameliorării în gestiunea</p> <p><b>INFORMARE, COMUNICARE ȘI RAPORTARE:</b> 18. Valorificarea informațiilor și a tehnologiilor 19. Comunicarea informațiilor despre risc 20. Rapoarte privind riscul, cultura și performanța</p>

Sursa: Elaborat de autor în baza [221], [217, p. 8], [7], [16]

După cum rezultă din tabelul 4.2, cele două ediții ale studiilor în domeniul riscului demonstrează diferențe semnificative în abordare, de la o perioadă la alta. Astfel, dacă prima ediție pune accent pe dezvoltarea sustenabilă, atunci cea de-a doua se orientează spre strategii și performanțe și similare controlului intern, prezintă principii ce trebuie respectate.

Înțelegerea business-ului clientului se referă la mediul de afaceri și cel strategic, precum și la multitudinea factorilor cu impact și dependență pe termen scurt, mediu și lung, existent în ambele variante ale Cadrului ERM (tab. 4.2). În acest sens, pentru înțelegerea acestuia, se recomandă:

- a) analiza megatrendurilor;
- b) analiza SWOT;

c) impactul și dependența capitalului natural și social;  
d) evaluarea materialității;  
e) angajamentele părților interesate pentru a înțelege tendințele emergente;  
f) analiza pârgurilor ESG specifice resurselor (financiare, de producție, intelectuale, umane, sociale și naturale) [217]. În categoria megatrendurilor, se includ: energia și combustibilul, sistemul de sănătate, urbanizarea, despăduririle, securitatea alimentară.

Evaluarea materialității presupune examinarea comparativă atât a factorilor din categoria mega trend, cât și a gradului de influență a părților interesate, prin intermediul elementelor Cadrelui de mediu, social și de guvernare (ESG). Acesta include problemele de mediu, sociale și de guvernare, pe care investitorii le consideră importante pentru îmbunătățirea performanței financiare [217, p. 3]. Un lucru nu este clar. Deși dezvoltarea durabilă utilizează atât indicatori de natură financiară, cât și nefinanciară, investitorul pune accent doar pe performanța financiară. Cu alte cuvinte, profitul reprezintă elementul țintă spre care tinde orice entitate, indiferent de natura sa.

Prin *riscul de toleranță (apetitul de risc)* se înțelege nivelul general al riscului pe care entitatea este dispusă să-l accepte sau să respingă anumite acțiuni pentru a înregistra valoare. Acest gen de risc fixează limitele pentru deciziile luate de consiliul de administrație și managementul executiv. Entitățile care au adoptat strategii de creștere excesivă, acceptă un nivel de risc mai mare. În procesul de evaluare a gravității riscului, acesta se compară cu riscul de toleranță, necesitând, totodată, oferirea răspunsurilor la următoarele întrebări:

- Ce elemente ale ESG sunt necesare și acceptabile pentru realizarea strategiilor?
- Ce risc legat de ESG trebuie să evite entitatea și care sunt limitele acceptabile?
- Care sunt relațiile dintre riscul de toleranță, stimulentele și obiectivele strategice [217]?

În tabelul 4.3, sunt prezentate, în mod comparativ, principalele prevederi ale reglementărilor necesare la evaluarea riscului.

**Tabelul 4.3. Prevederi reglementative cu privire la evaluarea riscului**

Nr. rd	Denumirea actului normativ	Descrierea conținutului actului normativ
1.	ISA 315	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Identificarea riscului afacerii relevante pentru obiectivele de raportare financiară</li> <li>2. Estimarea importanței riscului</li> <li>3. Evaluarea probabilității apariției acestora</li> <li>4. Decizia cu privire la acțiunile de abordare a acestor riscuri</li> </ol>
2.	Cadru conceptual COSO, 2013	<p><b>Principiul 6.</b> Fixează obiective adecvate</p> <p><b>Principiul 7.</b> Identifică și analizează riscurile posibile</p> <p><b>Principiul 8.</b> Evaluează riscul de fraudă</p> <p><b>Principiul 9.</b> Identifică și analizează modificările semnificative</p>

Sursa: Elaborat de autor în baza actelor legislative și normative [85, p. 286], [255], [7]

După cum rezultă din tabelul 4.3, procesul de evaluare a riscului, potrivit ISA 315, presupune câteva etape. Prima etapă prevede *identificarea riscului afacerii* cu influențe relevante pentru informația din raportul conducerii. Următoarele etape *evaluatează probabilitatea realizării* acestora, iar procedeele de control se implementează doar pentru riscul cu probabilitate mare de apariție și cu impact asupra obiectivelor. Din punct de vedere contabil, afacerile relevante pentru situațiile financiare, în particular, și sistemul informațional, în general, includ următoarele:

- clasele principale de tranzacții economice semnificative pentru situațiile financiare;
- procedurile manuale și automatizate prin care operațiunile economice sunt: recunoscute și înregistrate în registrele contabile și borderouri după caz și prezentate în situațiile financiare;
- tehnicile de realizare a înregistrărilor contabile, documentele justificative, precum și procesul de modificare a informațiilor reflectate incorect, inclusiv estimările contabile și prezentările semnificative;
- evenimentele și condițiile, altele decât tranzacțiile economice, semnificative pentru situațiile financiare;
- verificările asupra corectitudinii înregistrărilor contabile, inclusiv cele non-standard, folosite la înregistrarea operațiunilor neobișnuite sau a ajustărilor [209], [210].

Analiza prevederilor ISA 315 și ale Cadrelor COSO ne permite să menționăm că niciunul dintre aceste acte normative nu se expune asupra ultimei etape de micșorare a impactului riscului asupra entității. În cazul dat, autorul a completat actele normative respective cu includerea compartimentului „*Elaborarea planului de acțiuni pentru prevenirea riscului*“ (anexa 18). Activitățile menționate anterior de ISA 315 nu sunt suficiente și necesită unele completări și anume: efectuarea inventarierii activelor și a pasivelor și reflectarea în contabilitate a diferențelor de la inventariere; evaluarea și reevaluarea activelor; lucrările premergătoare la întocmirea situațiilor financiare.

Un alt element necesar la evaluarea riscului ține de divizarea responsabilităților și a aspectelor semnificative privind situațiile financiare. Se are în vedere comunicarea dintre managementul executiv și consiliul de administrație, persoanele din exterior, inclusiv autoritățile de reglementare.

În continuare, se analizează principiile 6, 7, 8 și 9 (tabelul 4.3). Principiul 6 recomandă ca „*entitatea să specifice obiectivele cu o claritate suficientă pentru a permite identificarea și evaluarea riscului legat de obiective*“. Aceste obiective se referă la cele *operaționale, de raportare și de conformitate*, prezentate în cubul COSO.

*Obiectivele operaționale* reflectă alegerile conducerii în ceea ce privește structura, natura activității și performanța entității. Managementul trebuie să preconizeze unele limite de variație la atingerea obiectivelor, iar pentru performanța financiară, trebuie să includă mai multe etape de realizare. Alocarea resurselor, potrivit acestui principiu, trebuie să se realizeze în baza obiectivelor operaționale. Confuză este situația performanței nefinanciare, deși, în prezent, sursele bibliografice de specialitate consideră ca actual acest gen de performanță.

*Obiectivele de raportare*, potrivit lui A. Jill (2013), se referă la patru categorii:

- *obiective externe de raportare financiară;*
- *obiective externe de raportare nefinanciară;*
- *obiective interne de raportare financiară;*
- *obiective interne de raportare nefinanciară* [243].

Din această perspectivă, situațiile financiare includ operațiunile economice, reflectate în conformitate cu standardele contabile aplicabile, cu principiile și caracteristicile calitative. Managementul trebuie să ia în considerare aspectele semnificative ale informațiilor prezentate în situațiile financiare, respectiv, pragul de semnificație. Obiectivele externe de raportare nefinanciară trebuie să respecte criteriile relevante, stabilite prin legi, reglementări sau standarde. Obiectivele interne de raportare financiară și nefinanciară reflectă deciziile managementului entității în legătură cu nevoia de informații necesare gestionării activității acesteia. Pentru pregătirea oricăror rapoarte, managementul trebuie să ia în considerare nivelul necesar de precizie, adecvat nevoilor utilizatorilor. Indiferent de natura lor, raportările trebuie să reflecte tranzacțiile și evenimentele realizate.

*Obiectivele de conformitate* reprezintă cea de-a treia categorie inerentă cadrului de control intern COSO [243, p. 25]. Aceste obiective reflectă gradul de respectare a celor mai importante legi și reglementări aferente. Cel de-al șaptelea principiu este interpretat astfel (tab 4.3): „*entitatea identifică eventualele riscuri, ce pot apărea în atingerea obiectivelor sale, și le analizează în scopul determinării acelor riscuri ce necesită a fi gestionate*”. În această ordine de idei, trebuie să se ia în considerare atât factorii interni, cât și cei externi, iar mecanismele sistemului de evaluare a riscului se ajustează în funcție de nivelurile conducerii. Acestea se referă la entitatea generală, la filialele, diviziunile, unitatea de operare și la cele funcționale. Gestionarea riscului poate avea, drept consecință, acceptarea, evitarea sau reducerea diverselor acțiuni.

Conținutul celui de-al optulea principiu este: „*Organizația consideră potențialul de fraudă în evaluarea riscului cu privire la atingerea obiectivelor*“. Tipurile de fraude includ raportarea frauduloasă, pierderea activelor și corupția. A. Jill (2013) menționează că, la evaluarea riscului de

fraudă, managementul trebuie să ia în considerare stimulentele și presiunile, precum și justificarea acțiunilor necorespunzătoare [243, p. 26], [210]. Politicile de achiziții, utilizarea sau eliminarea neautorizată a activelor, corectarea erorilor în rapoartele entității pot constitui elemente de fraudă. Contabilitatea are un rol activ în cadrul acestui principiu și recomandăm utilizarea informației din anexele 27, 28.

Principiul 9 al cadrului COSO (tab 4.3) presupune: „*Organizația identifică și evaluează schimbările care ar putea avea un impact semnificativ asupra sistemului de control intern*”, subliniază că eventualele schimbări se referă la mediul extern, la planul de afaceri și leadership. Evaluarea riscului legat de mediul extern ține de reglementările naționale și internaționale, de factorii economici, politici și fizici. Planul de afaceri se caracterizează prin: linii noi de afaceri, modificarea dramatică a liniilor de afaceri existente, operațiunile de afaceri achiziționate sau cesionate, creșterea rapidă, dependențe în schimbările de influențe geografice străine și noile tehnologii. Fluctuația mare a personalului operațional poate avea impact asupra capacității entității, privind dezvoltarea spiritului responsabilității. Acest fenomen este cercetat mai detaliat în subcapitolul 3.1.

În această ordine de idei, dorim să precizăm că riscul este foarte diversificat. Potrivit COSO, *inventarul riscurilor* presupune o listă a celor depistate de entitate, a impactului fiecăruia și a acțiunilor de atenuare:

- ⇒ *riscuri strategice* - viziune și valoare, guvernanta corporativă, structura organizatorică, planificare strategică, fuziuni și achiziții, evaluare și stabilirea prețurilor, relațiile cu investitorii, concurenții, schimbarea clienților preferențiali sau a modalității activității, creșterea clasei de mijloc, urbanizarea / creșterea populației, creșterea piețelor emergente;
- ⇒ *riscuri operaționale* - cercetare și dezvoltare, noi produse, marketing, bugetare și prognozare, disponibilitatea materiei prime, furnizori, managementul producției, produse stewardship, managementul stocurilor, responsabilitățile personalului, relațiile de muncă, drepturile omului, investiții în tehnologii informaționale, continuitatea activității;
- ⇒ *riscuri financiare* - volatilitatea ratei dobânzii și a cursului de schimb valutar, gestiunea numerarului, riscul de credit, politicile contabile, estimările contabile, controlul intern, strategiile fiscale și planificate;



⇒ *riscuri de conformitate* - fraudă, mită, conflict de interese, țară/regiune/localitate regulamente naționale/ locale, reglementări fiscale și comerciale, efectul emisiilor de gaze, tratarea apei [217].

Multitudinea acestor riscuri poate fi completată cu riscul politic separat deoarece, în ultima perioadă, au avut loc o serie de evenimente care au determinat schimbări semnificative în activitatea economică a entității atât la nivel național, cât și internațional.

În vederea ierarhizării riscului, managementul utilizează măsuri cantitative și calitative de anticipare a gravității acestora în funcție de impactul și probabilitatea realizării. Potrivit COSO, prin impact, se înțelege „*rezultatul sau efectul unui risc*“, pozitiv sau negativ, în raport cu obiectivele și strategiile de afaceri (anexa 16). După cum s-a menționat, *impactul și probabilitatea* sunt adesea folosite pentru prioritizarea riscului pe categorii, bazate pe măsuri de severitate, specifice riscului [217, p. 90]. Cu toate că instrumentele financiare sunt preferabile, entitățile pot include informații suplimentare de ordin nefinanciar, cum ar fi: vulnerabilitatea, viteza sau capacitatea de adaptare.

Analiza celor trei surse aferente prevederilor reglementative cu privire la mediul de control și risc, prezentate în tabelele 4.1 și 4.3, ne determină să afirmăm, că între ele, nu există diferențe majore. Astfel, considerăm că fiecare entitate națională, în procesul de organizare a controlului intern, poate să utilizeze Cadrul COSO 2013 sau SNCI destinate sectorului public. Datorită inadvertențelor existente în cadrul juridic național, considerăm că e necesară elaborarea unui regulament cu privire la organizarea controlului intern în entitățile naționale din sectorul corporativ industrial și de prestări servicii. Anexele 19, 20, 26, 27, 28, 33 reprezintă diverse situații de documentare a procedeelelor care justifică aplicarea acestor reglementări pentru ghidarea managementului la elaborarea, revizuirea și implementarea procedeelelor controlului intern. Menționăm că anexele 15, 16 și 17 reprezintă punctul de plecare al acestui demers științific.

Astfel, evaluarea controlului intern începe cu mediul de control, însă natura, numărul și conținutul procedeelelor devine o funcție a riscului. Rezultatele evaluării acestuia depind de atitudinea managementului față de utilitatea controlului intern și, totodată, de cele trei obiective ale controlului intern: operaționale, de raportare și de conformitate. Mediul de control și riscul au o importanță semnificativă, însă, în evaluare, ele trebuie combinate cu celelalte elemente ale cubului COSO, analizate în subcapitolele ulterioare.

#### **4.2. Evaluarea activităților de control prin prisma centrelor de responsabilitate**

Activitățile de control, în calitate de etapă a evaluării procedeelelor controlului intern, urmează după mediul de control și evaluarea riscului. Acestea se concentrează pe activitățile

zilnice, iar o mare parte dintre ele sunt elaborate, revizuite și implementate atât prin prisma contabilității, cât și a reglementărilor care asigură fiabilitatea datelor din situațiile financiare. Analizând activitățile de control ale entității, observăm că acestea se desfășoară la toate nivelurile și la diferite etape ale proceselor de afaceri. Abordarea acestora din perspectiva controlului vizează modul de divizare a responsabilităților într-o manieră eficientă și eficace. Astfel, inițial, sunt analizate conceptele de eficiență și eficacitate, urmate de cercetarea cadrului reglementativ cu privire la activitățile de control, respectiv, relațiile cu centrele de responsabilitate.

Noțiunile „*eficiență*” și „*eficacitate*” sunt prezente în marea majoritate a definițiilor atribuite controlului. În concepția lui P. Boisselier (2013), „*eficiență*” reprezintă capacitatea de atingere a obiectivelor sau a unor rezultate, iar „*eficacitate*” se referă la capacitatea de reducere a mijloacelor la atingerea rezultatelor dorite [294]. N. Berland (2014) susține că realizarea obiectivelor la cele mai mici costuri ține de *eficiență*, iar *eficacitatea* reprezintă capacitatea de realizare a obiectivelor, asociată cu noțiunea de productivitate [290]. J. L. Malo și J. C. Mathé (2002) diferențiază conceptul de „*eficiență*” de cel de „*a fi eficient*” și, respectiv, „*eficacitate*” de cel de „*a fi eficace*” [313]. *Eficiența* semnifică producerea unei cantități de produse cu minim de resurse și maxim de avantaje (ieșiri). Spre exemplu, randamentul unei mașini sau al unui proces din cadrul entității. *A fi eficient* se referă la obiectivele ce trebuie realizate în cadrul entității.

*Eficacitatea* ține de modalitatea prin intermediul căreia sunt atinse obiectivele. De exemplu, o entitate poate fi eficace, fără a fi eficientă: în pofida omiterii unor detalii, serviciile au fost prestate la timp ca urmare a folosirii unor mijloace adecvate. *A fi eficace* presupune utilizarea mijloacelor disponibile în mod economic, prin evitarea rebuturilor [313, p. 11]. N. Berland (2014) precizează că sensul actual al performanței se asociază, cel mai frecvent, cu rezultatele pozitive ale unor acțiuni, iar esența acestora se referă la „tripticul”: *economicitate – eficiență – eficacitate* [290]. Noțiunea de „*economicitate*” reprezintă capacitatea entității de a achiziționa resurse (factori de producție) la cel mai avantajos preț. În cele din urmă, „tripticul” lui N. Berland (2014) este analizat, în detaliu, de diverși cercetători în domeniu, fapt ce ne determină să afirmăm că noțiunea de performanță este complexă și dificil de limitat la câteva concepte [19].

Analiza sintagmelor, în sursele bibliografice, cu privire la eficiență și eficacitate demonstrează o schimbare în aria de cercetare. În prezent, noțiunile de eficiență, eficacitate, economicitate și performanță nu pot fi considerate drept echivalente, fiecare își are obiectivele sale. O bună parte din cercetătorii actuali consideră că performanța e o noțiune foarte complexă, cu referire la aspectele financiare și nefinanciare, respectiv, la indicatorii prin care se măsoară eficiența, eficacitatea și gradul de satisfacție a intereselor diferitor categorii de utilizatori. O altă categorie de cercetători apreciază *eficiența activității economice* a entității ca unul dintre pilonii

competitivității întreprinderii. În definirea competitivității, academicianul G. Belostecinic, în colaborare cu C. Guțu și D. Bragoi, pun accent pe „capacitatea întreprinderilor, industriilor, ramurilor, națiunilor de a asigura factorilor de producție un profit și un nivel de folosire relativ crescut, pe o bază durabilă, acestea fiind expuse concurenței internaționale“ [5, p. 41]. După cum se observă, eficiența și performanța sunt elemente ale dezvoltării durabile, evaluate în termeni cantitativi prin intermediul profitabilității entității - necesară în asigurarea competitivității la nivel microeconomic și macroeconomic.

Abordarea reglementativă a activităților de control vizează situațiile financiare și alte rapoarte, prin care se prezintă imaginea de ansamblu a activității entității într-o anumită perioadă de gestiune. În acest sens, continuăm tradiția din subcapitolul anterior cu privire la cercetarea comparativă a aspectelor reglementative a problemelor legate de evaluarea activităților de control intern (tab. 4.4).

**Tabelul 4.4. Prevederi reglementative, aferente evaluării activităților controlului intern**

Nr. rd	Denumirea actului normativ	Descrierea conținutului actului
1.	ISA 315	<ul style="list-style-type: none"> <li>- autorizarea</li> <li>- revizuirea performanței</li> <li>- procesarea informațiilor</li> <li>- controale fizice</li> <li>- segregarea sarcinilor</li> </ul>
2.	Cadru conceptual COSO, 2013	<p><b>Principiul 10.</b> Selectează și desfășoară activități de control</p> <p><b>Principiul 11.</b> Selectează și desfășoară controale bazate pe tehnologii</p> <p><b>Principiul 12.</b> Implementează politici și proceduri</p>
3.	SNCI	<p><b>SNCI 10.</b> Tipurile activităților de control</p> <p><b>SNCI 11.</b> Documentarea proceselor</p> <p><b>SNCI 12.</b> Divizarea obligațiilor și a responsabilităților</p>

Sursa: Elaborat de autor în baza [85], [255], [105], [7]

După cum rezultă din tabelul 4.4, activitățile de control sunt stipulate în toate cele trei reglementări de bază. *Principiul 10* al Cadrului COSO prevede următoarele: „organizația selectează și dezvoltă activități de control, ce contribuie la diminuarea riscului de realizare a obiectivelor la niveluri acceptabile“. A. Jill (2013) menționează că, în procesul de selectare și dezvoltare a activităților de control, managementul executiv trebuie să ia în considerație impactul mediului de control asupra tranzacțiilor economice și caracteristicile specifice activității entității [243, p. 26]. Totodată, considerăm că există și alți factori aferenți mediului extern, care ar putea să influențeze procedeele controlului intern, cum ar fi: politicile acționarilor, relațiile cu părțile interesate, disponibilitatea resurselor, politicile de resurse umane la nivel național etc. Activitățile de control pot fi manuale și/sau automatizate, de prevenire a erorilor sau de depistare a acestora. Acestea trebuie să includă separarea sarcinilor incompatibile sau, dacă acest lucru nu este posibil,

activități alternative de control. De asemenea, activitățile trebuie să fie elaborate în funcție de următoarea divizare a obiectivelor: operaționale, de raportare și de conformitate. Acestea nu trebuie implementate doar pentru simplul fapt că, astfel, prevăd anumite reglementări. Ele servesc drept mecanisme de gestionare a obiectivelor entității și sunt, în mare parte, procesele elaborate și implementate în vederea atingerii acestor obiective. În același timp, activitățile de control reprezintă un mijloc de asigurare împotriva riscurilor cu efect negativ.

*Principiul 11* al Cadrului COSO (tab 4.4) include: „*organizația selectează și dezvoltă activități generale de control asupra mijloacelor tehnologice, pentru a obține realizarea obiectivelor*“. În vederea protejării integrității patrimoniului, managerul trebuie să dezvolte activități de control, menite să asigure completitudinea, acuratețea și disponibilitatea proceselor tehnologice, să restricționeze accesul la informații proporțional cu responsabilitățile de serviciu.

Potrivit *principiului 12*: „*organizația desfășoară activități de control prin politici și proceduri care să pună politicile în aplicare*“ [243, p. 26]. Acestea trebuie să fie integrate în activitățile zilnice ale proceselor de afaceri, prin politicile elaborate în acest sens. Responsabilitățile managementului și ale angajaților se stabilesc în funcție de poziția ocupată și de probabilitatea realizării riscului. Ele trebuie efectuate în timp util și luate toate măsurile corective. Angajații care desfășoară activități de control trebuie să aibă suficiente competențe și autoritate.

Potrivit ISA 315, activitățile de control reprezintă *politicile și procedurile care ajută la oferirea unei asigurări că directivele conducerii sunt puse în aplicare*. Prin urmare, în măsura în care acestea au loc în sistemul IT sau în sistemele manuale, au diferite obiective și sunt aplicate la diferite niveluri organizaționale și funcționale. Astfel, activitățile specifice controlului includ următoarele: *autorizare, revizuirea performanței, procesarea informației, controale fizice și segregarea sarcinilor* [85]. Dacă le comparăm cu prevederile COSO, atunci, se observă o diferențiere în modul de abordare. Însă dacă le comparăm cu SNCI, din denumire se observă o apropiere de cadrul conceptual COSO, deși conținutul acestora le apropie de ISA.

Gama activităților de control, potrivit *SNCI 10*. „*Tipurile activităților de control*“, este foarte complexă și include: controale generale, controale ale aplicațiilor și controale specifice entității. În categoria celor generale, sunt incluse cele mai răspândite forme de control: autorizări și aprobări, divizarea sarcinilor, supravegherea activității și raportarea excepțiilor. Spre exemplu, autorizarea și aprobarea presupune aprobarea și/sau autorizarea acțiunilor sau a tranzacțiilor, precum și verificările ulterioare. Aceste activități de control urmăresc să atingă obiectivele tipice și anume: „*toate tranzacțiile procesate sunt aprobate*“; „*tranzacțiile sunt autorizate în mod corespunzător și în conformitate cu împuternicirile delegate stabilite*“ [105].

În vederea obținerii celor mai economicoase și eficiente modalități de gestionare a riscului și de atingere a obiectivelor stabilite, *SNCI 11. „Documentarea proceselor“* recomandă descrieri grafice și/sau narrative ale procedeeleor de bază. Documentarea procedeeleor controlului asigură continuitatea activității, indiferent de fluxul de personal, actualizat permanent. Lipsa, incompletitudinea sau neactualizarea acesteia influențează gradul de atingere a obiectivelor entității. În etapa de documentare a procedeeleor, trebuie determinată diferența dintre procedurile și procesele entității. Pentru clarificarea situației, în *SNCI*, aceste concepte importante sunt definite în felul următor:

- ⇒ *procedură* – un ansamblu de reguli și/sau o acțiune întreprinsă de o persoană, pentru a oferi probe, precum că o acțiune legală sau normativă a fost realizată. Spre exemplu, semnătura oficială a unui angajat desemnat pe un document ce permite efectuarea unei plăți;
- ⇒ *proces* – o succesiune de activități, logic structurate într-o anumită perioadă, care utilizează anumite resurse, adăugându-le valoare, oferă un produs și ating un obiectiv definit [105].

În privința definiției procedurii, obiectul acestei definiții este înlocuit prin caracteristicile inerente obiectului. Se confundă primarul (acțiunea) cu secundarul (parametrii, regula și cerințele actelor normative) în care trebuie să fie efectuată acțiunea (acțiunile). Regula este o descriere a condițiilor legale ale unor (unei) acțiuni și nicidecum nu exprimă acțiunea propriu-zisă, întreprinsă de o persoană la exercitarea controlului intern. În opinia noastră, regula, după natura sa și conținut, nu este egală cu acțiunea. Regula formulată nu necesită consum de resurse materiale, financiare sau umane, pe când acțiunea, fără acest consum, nu poate fi realizată. De exemplu, la verificarea determinării profitului spre impozitare, vom avea în calitate de:

- *regulă*: suma veniturilor se diminuează cu suma cheltuielilor acumulate în această perioadă gestionară;
- *acțiune*: persoana respectivă va aduna toate veniturile obținute de entitate în baza datelor din registrele contabile, ulterior – va aduna toate cheltuielile în baza datelor de evidență a cheltuielilor cumulate, rezultatul obținut va constitui profitul sau pierderea aferentă.

Textul descris aferent acțiunii poate fi divizat în trei acțiuni de determinare a veniturilor, a cheltuielilor și a profitului. Astfel, acțiunea reprezintă o realizare a regulii respective. Dacă regula nu este realizată, atunci aceasta rămâne în formă de cerințe expuse pe hârtie conform actului normativ respectiv.

În opinia noastră, destinația sau rezultatul obiectului definiției, în cazul dat, este diferit și prevede: verificarea, supravegherea, compararea, generalizarea etc. a informațiilor respective în

activitatea de control, pentru a fi utilizate în procesul decizional. Din cele expuse, definiția procedurii în activitatea de control intern reprezintă o totalitate de acțiuni săvârșite sau care urmează a fi săvârșite de o persoană, în cadrul regulilor stabilite de actele normative, în vederea obținerii informațiilor necesare procesului decizional pentru realizarea obiectivelor strategice.

În privința definiției procesului, ea exprimă ordinea în care trebuie să se producă elementele componente ale procesului dat, însă nu vizează aceste componente. În al doilea rând, din punct de vedere filosofic, se confundă generalul cu particularul. În cazul dat, generalul reprezintă procedeul, iar particularul – acțiunea. Activitatea de control intern este compusă din mai multe procedee (procese), așa cum o activitate de bază sau auxiliară a entității include câteva procese. De exemplu, procesul de verificare a unor informații, procesul de grupare și totalizare sau de raportare periodică a acestora. Astfel, deductiv, o activitate reprezintă o parte componentă a procedeeului de control, și nu invers. Și în cazul procedurii de control, și în cazul procesului de control, avem de a face cu acțiuni în care, în ambele situații, se utilizează resursele.

Cel de-al treilea standard, specific activităților de control *SNCI 12. „Divizarea obligațiilor și responsabilităților“* (tab 4.4), vizează asigurarea faptului că funcțiile care prevăd inițierea de operațiuni economice, ce pot avea consecințe financiare, trebuie să fie separate de funcțiile privind verificarea validității operațiunilor finale. Un concept fundamental al sistemului de control intern este ca *obligațiile și responsabilitățile din cadrul entității să fie organizate în așa mod, încât nu doar o persoană să poată supraveghea toate aspectele procesării unei tranzacții individuale, ci să existe o divizare adecvată a obligațiilor* [105]. În felul acesta, se reduce considerabil riscul de eroare, fraudă sau încălcare. Divizarea obligațiilor și a responsabilităților presupune, în primul rând, existența unor persoane sau unități separate, responsabile de autorizarea și efectuarea plăților pentru bunuri și servicii. Potrivit acestui standard, nu există limite în ceea ce privește numărul de responsabili pentru autorizare sau certificare. Conceptul „două perechi de ochi” este, în realitate, un nivel minim de divizare a obligațiilor [256]. Majoritatea entităților dispun de alți angajați sau unități structurale, implicate la procesarea tranzacțiilor economice, cum ar fi subdiviziunile structurale de achiziții, implicate în emiterea contractelor, și subdiviziunile separate pentru efectuarea încasărilor bancare. Schema din anexa 27 și tabelul 3.5 reprezintă un algoritm de ghidare a practicienilor în preîntâmpinarea eventualelor acțiuni de corupție.

Nivelul de divizare adecvată a obligațiilor variază în funcție de dimensiunea și complexitatea entității. În entitățile mici, divizarea sarcinilor-cheie ar putea fi imposibilă. Totuși soluția ar consta în rotația, pe cât este posibil, a angajaților care ocupă astfel de funcții sensibile. O funcție este considerată sensibilă dacă prezintă riscuri semnificative de delapidare / fraudă /

corupție. De asemenea, se consideră sensibile funcțiile care au atribuții de control și relații directe cu beneficiarii, cu referire la cetățeni sau alte entități.

**Centrele de responsabilitate.** Examinarea reglementărilor anterioare demonstrează faptul că segregarea responsabilităților cuprinde toate structurile ierarhice ale unei entități, inclusiv centrele de responsabilitate. Acestea, la rândul lor, reprezintă un instrument adecvat al managementului executiv pentru elaborarea procedurilor de control. Potrivit lui N. Berland (2014), centrele de responsabilitate sunt considerate subansambluri organizatorice, care dispun de o conducere proprie, având rolul de a autoriza utilizarea resurselor (umane, materiale și financiare), preconizate într-un buget. Performanțele centrelor de responsabilitate se măsoară cu ajutorul unui ansamblu de instrumente, iar managerii acestora, în funcție de rezultatele obținute, beneficiază de bonusuri [290].

N. Guedj și alți autori (2000) subliniază că tipologia centrelor de responsabilitate se rezumă la una din următoarele activități:

- *condiționează ieșiri* (producerea de bunuri și servicii), ce participă la majorarea cifrei de afaceri sau a veniturilor;
- *beneficiază de intrări* (bunuri sau servicii achiziționate), contribuind la majorarea costurilor (cheltuielilor);
- *crează condiții de desfășurare a activităților* departamentelor, generatoare de intrări sau ieșiri de resurse [307].

Un centru de responsabilitate este definit drept *o parte a entității pentru care un manager este autorizat să ia decizii, asumându-și responsabilitatea pentru acestea* [238, p. 1074]. Definițiile date de N. Berland, N. Guedj și alți autori generează mai multe întrebări, însă cea mai corectă definiție o considerăm pe cea formulată de C. Horngren, W. Harrison, S. Oliver. Potrivit acestora, centrul de responsabilitate reprezintă o *subdiviziune a entității pentru care un manager are autoritatea de a lua decizii aferente activității acesteia* [238].

Entitățile cu activitate complexă și diversificată, de regulă, pot alege una dintre cele două abordări: luarea deciziilor prin mecanisme centralizate sau descentralizate. *Sistemul centralizat* prevede ca deciziile să fie luate la nivelul managementului de top, iar managerii de nivel mediu și operațional să asigure punerea în aplicare a deciziilor respective. *Sistemul descentralizat* permite managerilor de nivel mediu și operațional să pună în aplicare deciziile-cheie ale managementului de top și să ia decizii referitoare la domeniile lor de responsabilitate. D. Hansen, M. Mowen, L. Guan (2009) apreciază că descentralizarea marchează practicile de delegare a procesului de luare a deciziilor spre nivelurile inferioare [231, p. 337].

În entitățile mari, atribuțiile și responsabilitățile sunt divizate și contribuie, în cele din urmă, la crearea centrelor de responsabilitate. Strâns legată de obiectul responsabilității este autoritatea de luare a deciziilor. Cele mai multe companii tind să fie descentralizate în autoritatea de luare a deciziilor. În general, activitatea unei entități se organizează de-a lungul liniilor de responsabilitate. Organigrama tradițională, cu forma sa piramidală, ilustrează aceste linii: CEO, CFO, managerii de mijloc și managerii operaționali. Pe măsură ce entitățile cresc în dimensiune, liniile de responsabilitate devin mai lungi și mai numeroase. Potrivit lui D. Hansen, M. Mowen, L. Guan (2009), între structura organizatorică, responsabilități și contabilitate există o legătură puternică în scopul susținerii structurii entității. Alocarea dreptului în luarea deciziilor implică anumite responsabilități, în timp ce măsurarea gradului de îndeplinire a sarcinilor implică evaluarea performanței prin diverse mecanisme. Compararea rezultatelor reale cu datele previzionate în bugete reprezintă unul din aceste mecanisme [231, p. 337] și o parte importantă a lucrărilor de evaluare a activităților de control.

În funcție de limitele sistemului bugetar și sarcinile atribuite, responsabilitatea reprezintă un sistem de măsurare a rezultatelor fiecărei subdiviziuni. Cele patru categorii ale centrelor de responsabilitate sunt următoarele:

- 1) *centrele de costuri*: managerul este responsabil de costuri și cheltuieli;
- 2) *centrele de venituri*: managerul este responsabil de venituri;
- 3) *centrele de profit*: managerul este responsabil atât de venituri, cât și de costuri și cheltuieli;
- 4) *centrele de investiții*: managerul este responsabil de venituri, cheltuieli și investiții (Hansen, Mowen, Guan, 2009) [231, p. 337], [113].

Spre deosebire de centrele de investiții care se referă la perioade mai mari de un an, centrele de costuri, de venituri și de profit cuprind perioade scurte, până la un an. Evaluarea activității acestora se orientează spre eficiența atingerii obiectivelor prestabilite și spre eficacitatea producerii de cantități cerute la un cost optim sau de acțiunile realizate [307, p. 379]. C. Horngren, W. Harrison și S. Oliver (2012) apreciază că responsabilitățile contabilității rezidă în elaborarea unui raport de evaluare a fiecărui centru de responsabilitate și a managerului acestuia. Rolul acestui raport constă în furnizarea informațiilor relevante managerilor superiori, împuterniciți cu luarea deciziilor [238, p. 1074]. În acest sens, se impune elaborarea unor modele de rapoarte, după care să se ghideze practicienii autohtoni.

Spre exemplu, departamentul de producție din cadrul entității producătoare marchează un *centru de cost sau cheltuieli*, iar supraveghetorul acestuia este evaluat în funcție de calitatea supravegherii consumului de resurse și a ecartului dintre datele previzionate și cele reale cu privire



la costul produselor realizate sau al serviciilor prestate. Un asemenea centru de responsabilitate trebuie să asigure costul minim, cel mai înalt nivel al calității și cel mai scurt timp de producție. Însă conducătorul departamentului de producție nu stabilește prețul și nu ia decizii cu privire la lansarea pe piață a produselor realizate. Potrivit lui D. Hansen, M. Mowen și L. Guan (2009), evaluarea performanței fiecărui centru se realizează în funcție de următoarele criterii:

- 1) *Centrele de costuri*: eficiență - volumul producției / eficacitate - analiza ecarturilor;
- 2) *Centrele de venituri*: eficiență - volumul vânzărilor / eficacitate - nemăsurabilă;
- 3) *Centrele de profit*: eficiență - realizarea obiectivelor preconizate / eficacitate - profitul;
- 4) *Centrele de investiții*: eficiență - realizarea obiectivelor preconizate / eficacitate -

rentabilitatea activelor [231, p. 337], [181].

După cum se observă, criteriile de evaluare diferă de la un centru la altul, însă nu susținem ideea că, în cadrul unui centru, eficiența sau eficacitatea nu pot fi măsurate. Comparând cu alte afirmații ale cercetătorilor, putem deduce că, dacă un centru de cost nu poate fi evaluat, atunci nu are obiective sau nu consumă resurse, ceea ce nu corespunde realității. Spre exemplu, pentru evaluarea eficacității unui centru de venituri, putem recomanda utilizarea cheltuielilor de livrare, reclamă, transportare, depozitare etc.

În această ordine de idei, departamentul de vânzări (marketing) poate fi perceput ca un *centru de venituri*, iar managerul acestuia poartă responsabilitatea pentru stabilirea prețurilor și prognozarea vânzărilor. Potrivit lui M. Gervais, evaluarea performanței se orientează după mărimea veniturilor din vânzări. Acest indicator poate fi divizat în funcție de tipurile de produse, de grupurile de clienți sau de zone geografice. Utilizarea resurselor într-o manieră adecvată și respectarea limitelor bugetare prin maximizarea valorii acestuia reprezintă extremități în procesul măsurării performanței [303, p. 503].

În unele companii, managerii operaționali poartă responsabilitatea pentru stabilirea prețurilor și desfacerea bunurilor pe care le produc. Departamentul în care veniturile sunt alocate la cele mai bune costuri ține de responsabilitatea *centrului de profit*. Veniturile și cheltuielile din activitatea operațională constituie baza de evaluare a performanței pentru managerii centrelor de profit. Acestea oferă posibilitatea realizării unui control concomitent asupra: prețului, volumului vânzărilor, cheltuielilor de distribuție, costului vânzărilor, cheltuielilor administrative, cheltuielilor de cercetare și dezvoltare etc.

Potrivit lui D. Hansen, M. Mowen și L. Guan (2009), diviziunile menționate anterior sunt contactate, deseori, de managementul *centrului de investiții*, care poartă responsabilitatea pentru utilizarea activelor [231, p. 337]. De regulă, managerul centrului de investiții se bucură, rareori, de un control integral asupra tuturor activelor. Stocurile, creanțele clienților și numerarul constituie

activele circulante, aflate în gestiunea totală a managementului centrului de investiții, în timp ce activele imobilizate se află într-o gestiune parțială, în funcție de decizia managementului de top. În aceste condiții, centrele de investiții trebuie să fie evaluate în baza rentabilității capitalului investit: cea mai bună combinație dintre profitul imediat și investițiile realizate în vederea majorării beneficiilor viitoare [303, p. 506]. Potrivit lui N. Guedj (2000), suma capitalului investit nu trebuie asemuită cu elementele capitalului propriu, întrucât cu excepția numerarului, ea reprezintă totalul fondurilor investite (active imobilizate, stocuri, creanțele clienților) [307, p. 382].

*Cheltuielile discreționare*, potrivit lui P. Boisselier (2013), se referă la unele servicii care ajută activitatea operațională, iar mărimea lor este la „*discreția*” conducătorului. Asemenea centre trebuie să dispună de un buget propriu, elaborat pe o perioadă mai mare de un an și discutat, în prealabil, cu membrii consiliului de administrație. De cele mai multe ori, acestea sunt asimilate centrului de cost. Evaluarea performanței este foarte dificilă, deoarece trebuie asociată cu centrul de cercetare-dezvoltare (numărul noilor produse dezvoltate, rezultatele proiectelor în curs, respectarea limitelor bugetare, raportul dintre sumele investite și veniturile câștigate) [294, p. 163]. La fel, este dificilă măsurarea eficienței și a eficacității serviciului contabil pe durata unui an, având la bază anumiți indicatori. Deși N. Guedj (2000) susține că asemenea cheltuieli au la bază calcule pertinente, măsurarea performanței ține de perspicacitatea persoanelor responsabile de evaluarea și utilizarea bugetului bază zero [307]. Cheltuielile discreționare sunt, practic, toate cheltuielile care absolut necesare, ca afacerea să funcționeze.

T. Horngren, M. Datar și V. Rajan. (2012) sunt de părere că puține costuri pot fi atribuite exclusiv unui manager. De exemplu, prețurile materialelor directe pot fi influențate de managerul de achiziții, dar care depind, în același timp, de condițiile de piață. Cantitățile utilizate pot fi influențate de managerul de producție, dar și de cantitățile utilizate, care sunt o funcție a calității materialelor achiziționate. Mai mult decât atât, managerii activează și în echipe, fapt ce pune în dificultate procesul de evaluare a responsabilităților individuale [237, p. 200]. De cele mai multe ori, evaluarea performanței se axează pe o perioadă de până la un an. Un manager poate beneficia de realizările predecesorului sau poate moșteni probleme și lipsă de eficiență a acestuia. Spre exemplu, managerii prezenți activează în cadrul unor contracte nedorite cu furnizorii, negociate de către predecesorii lor.

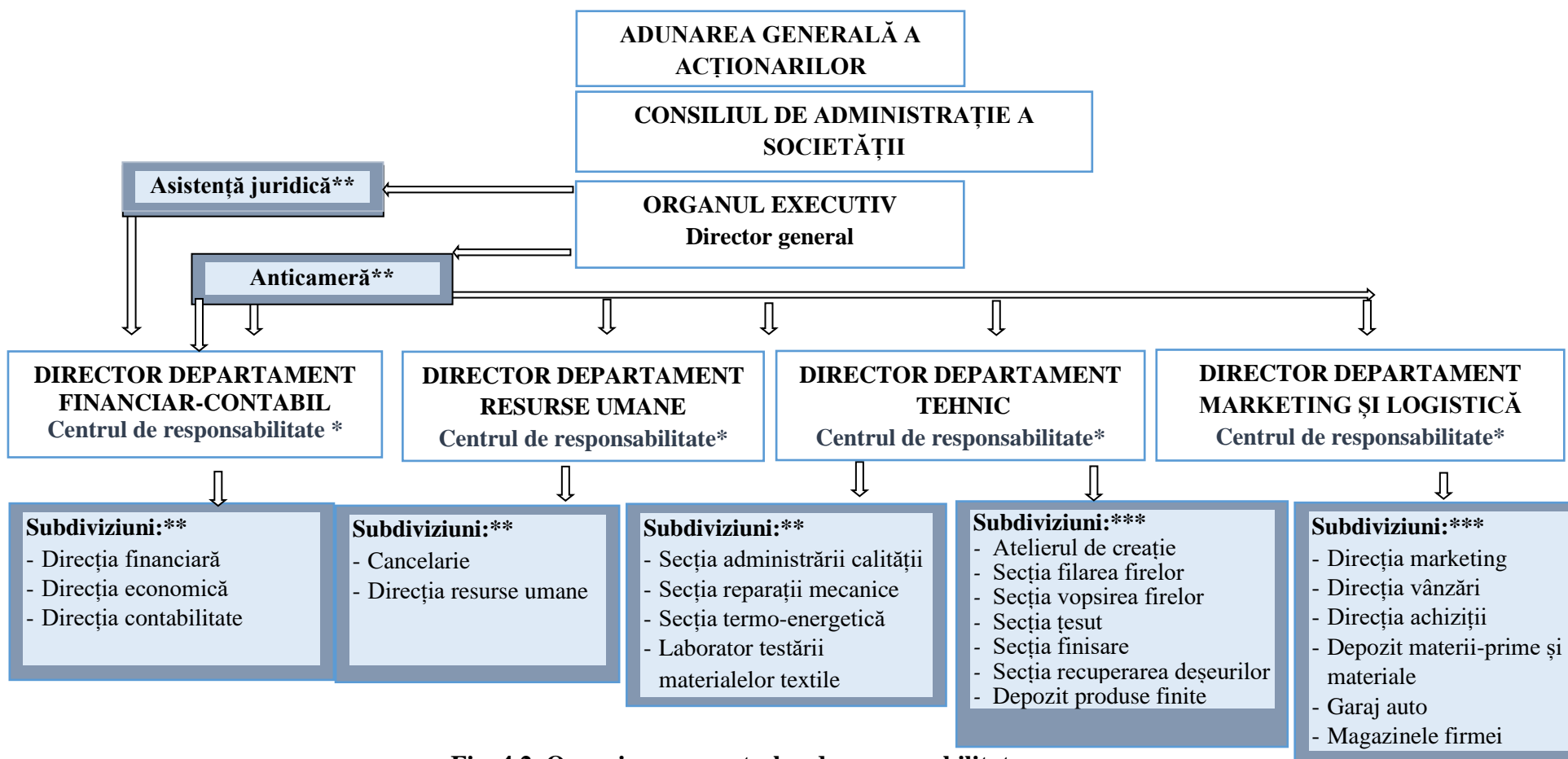
Unii directori executivi consideră bugetul drept un angajament ferm al subordonaților ce trebuie să-l realizeze. Nerespectarea limitelor bugetului este apreciată ca un factor negativ asupra rezultatelor entității. Centrele de responsabilitate trebuie să-i ajute pe managerii de top să se concentreze, în primul rând, pe îmbunătățirea proceselor și a acțiunilor, dar nu pe identificarea persoanelor vinovate. Rapoartele de performanță ale centrelor de responsabilitate sunt, uneori,

concepute pentru a schimba comportamentul managerilor operaționali, în funcție de așteptările managementului de top. Spre exemplu, managerul unui centru de cost pune accentul pe eficiența acestuia, iar nerealizările le atribuie departamentului de vânzări [237, p. 201], [181], [183]. Pentru evitarea unor astfel de probleme, managementul de top transferă responsabilitatea pe seama centrului de profit atât pentru costuri, cât și pentru venituri [181].

În aceste condiții, cercetările anterioare ne determină să afirmăm că centrele de responsabilitate au o importanță semnificativă în cadrul acțiunilor de control intern. La nivel internațional, I. Sokolov apreciază că, la elaborarea acestora, se impune stabilirea *persoanei responsabile* pentru realizarea obiectivelor acestui centru și *locului de apariție a costurilor, cheltuielilor sau a veniturilor*. La nivel național, E. Bajorean și R. Dumbravă recomandă utilizarea centrelor de costuri în cadrul controlului intern [130], [149, p. 209]. Pornind de la problematica acestui subcapitol, în figura 4.2, se prezintă o eventuală structură a centrelor de responsabilitate.

După cum rezultă din figura 4.2, structura organizatorică a S.A. Floare Carpet este ajustată de autorul prezentului demers științific, în funcție de eventualele centre de responsabilitate (nivelul I) și de locul de apariție a costurilor, a cheltuielilor și a veniturilor pe fiecare subdiviziune (nivelul II). Această structură este necesară pentru asigurarea unei activități eficiente și eficace a entității.

În glosarul ISA, noțiunile de eficiență și eficacitate nu sunt definite, însă se menționează în definiția semnificației funcției de audit intern, care *este menită să evalueze și să îmbunătățească eficacitatea guvernantei, a proceselor de management al riscului și de control intern ale entității*. Din această afirmație putem deduce că acești termeni sunt legați de activitatea de audit intern, însă nu este clar în ce constă termenul „eficacitate”. În aprofundarea studiului, se cercetează ISA 610 „Utilizarea activității auditorilor interni”, potrivit căruia funcția de audit intern poate fi desemnată pentru revizuirea *economicității, eficienței și eficacității* activităților operaționale, inclusiv a activităților nefinanciare ale entității [85]. În acest sens, deducem că eficiența și eficacitatea activităților unei entități sunt supravegheate de auditul intern, însă responsabilitatea privind gradul de realizare a acestora rămâne pe seama conducătorilor la toate nivelurile. În versiunea 2017 a SIAI, remarcăm că noțiunile *eficiență și eficacitate* lipsesc din glosarul de termeni. SIAI 2030 „Administrarea resurselor” conține noțiunea de eficacitate prin următoarea mențiune: *conducătorul activității de audit trebuie să se asigure că resursele sunt alocate în mod eficace pentru îndeplinirea planului aprobat* [109]. După cum rezultă din acest standard, eficacitatea vizează gradul de realizare a resurselor destinate activității de audit, dar nu se amintește despre resursele entității. În tabelele 4.5 și 4.6, se materializează aceste idei.



**Fig. 4.2. Organigrama centrelor de responsabilitate**

\* **Nivelul I.** Persoanele responsabile pentru eficiența realizării obiectivelor și pentru eficacitatea utilizării resurselor entității

\*\* **Nivelul II.** Centre de costuri / cheltuieli

\*\*\* **Nivelul II.** Centre de profit (centre de venituri, centre de costuri / centre de cheltuieli)

Sursa: Elaborată și ajustată de autor în baza datelor S.A. „Floare-Carpet“

**Tabelul 4.5. Evaluarea eficienței în activitatea secției de contabilitate**

Nr. rd	Obiectivele secției de contabilitate	Gradul de realizare*
1	Întocmirea și urmărirea respectării politicilor contabile	R
2	Participarea la elaborarea, desfășurarea și evaluarea controlului intern, a controlului contabil și a celui bugetar	RP
3	Recunoașterea și contabilizarea operațiunilor financiar-contabile și asigurarea eficienței și eficacității acestora	R
4	Contabilizarea rezultatelor evaluării / reevaluării elementelor patrimoniale	RP
5	Organizarea și contabilizarea operațiunilor de casierie	R
6	Organizarea și contabilizarea costurilor directe, indirecte în activitatea de bază și în activitățile auxiliare	R
7	Furnizarea informațiilor relevante, necesare procesului decizional	RP
8	Întocmirea documentelor justificative, păstrarea, controlul și arhivarea lor	R
9	Întocmirea situațiilor financiare, a rapoartelor fiscale și sociale și a altor raportări	R

\* entitatea poate să includă următoarele calificative: (R- realizat , RP-realizat parțial, NR-nerealizat)

Sursa: Elaborat și ajustat de autor în baza datelor S.A. „Floare-Carpet“, [28], [131], [23]

Informația din tabelul 4.5 reprezintă un model de evaluare a eficienței la nivelul subdiviziunii. A fost selectată secția de contabilitate deoarece controlul intern în cadrul acestui demers are un caracter contabil, iar pentru a recomanda obiective pentru celelalte secții este necesară implicarea specialiștilor din domeniul marketingului, al finanțelor, al resurselor umane etc.

În ceea ce privește evaluarea eficacității, se prezintă aceeași secție de contabilitate (tab. 4.6) pentru a putea face o corelație cu eficiența entității.

**Tabelul 4.6. Evaluarea eficacității activității secției contabilității**

Nr. rd	Indicatori	Suma bugetată		Suma efectivă		Abaterea Suma, lei
		Suma, lei	Pondere, %	Suma, lei	Pondere, %	
1	Materiale și rechizite de birou	1 200	2,2	1 000	1,97	-200
2	Salariile personalului	32 000	58,3	30 000	59,00	-2 000
3	Contribuții obligatorii de asigurări sociale și medicale	7 200	13,11	6 750	13,27	- 450
4	Deplasări și cheltuieli de perfecționare	3 000	5,46	1800	3,54	-1200
5	Amortizarea imobilizărilor corporale	5 000	9,1	5 000	9,83	-
6	Amortizarea imobilizărilor necorporale	3 000	5,46	3 000	5,90	-
7	Cheltuieli de întreținere	2 500	4,55	2 000	3,93	-500
8	Alte cheltuieli	1 000	1,82	1 300	2,56	+300
	<b>Total</b>	<b>54 900</b>	<b>100</b>	<b>50850</b>	<b>100</b>	<b>- 4050</b>

Sursa: Elaborat și ajustat de autor în baza datelor S.A. „Floare-Carpet“, [28], [131], [23]

Criteriile de evaluare a eficacității, prezentate în tabelul 4.6, diferă de cele utilizate în evaluarea unui subcentru de cost, deoarece aceasta vizează mijloacele prin care au fost realizate obiectivele din tabelul 4.5. Astfel, în procesul de evaluare, trebuie verificată fiecare operațiune economică și susținem promovarea politicii privind reducerea permanentă a resurselor consumate. Deși păreri diferă de la o sursă bibliografică la alta, totuși am considerat că pentru entitățile autohtone exemplele din tabelele menționate.

Uneori, evaluarea activității centrelor de responsabilitate se realizează pentru a schimba comportamentul managerilor operaționali în direcția așteptărilor managementului de top. În scopul evitării acestor dificultăți, o bună parte a managerilor de top transferă responsabilitatea pe seama centrelor. Entitățile care preferă abordarea descentralizată a managementului urmăresc:

- ⇒ oportunitatea delegării dreptului de luare a deciziilor la nivelurile inferioare. Aceasta rezidă în faptul că problemele sunt discutate în detaliu de fiecare secțiune care dispune de o mai bună informare locală. Spre exemplu, puterea și natura concurenței locale, situația forței de muncă locale. În această perspectivă, managerii locali sunt, de multe ori, în poziția de a lua decizii mai bune;
- ⇒ creșterea circulației informației la nivel local. Într-un sistem centralizat, transmiterea informației de la sediul central spre cel local se realizează mai dificil și necesită mai mult timp. Astfel, managerii locali acționează rapid la cererile clienților, ale administrației locale etc., fiind capabili să ofere mai multe soluții utile și la timp în procesul de luare a deciziilor;
- ⇒ natura piramidei ierarhice a structurii organizatorice. În timp ce managerii de top au responsabilități și puteri mai largi, activitatea lor fiind concentrată pe planificarea strategică, managementul de mijloc și cel operațional se orientează pe operațiunile curente;
- ⇒ participarea managerilor inferiori la luarea deciziilor, la promovarea inițiativei și a creativității pentru pregătirea viitorilor manageri de top. Totodată, aceștia din urmă evaluează capacitățile managerilor locali: cele mai bune decizii sunt cele ce pot fi selectate pentru promovarea în managementul de top [231, p. 338].

În acest aspect, considerăm că e necesară elaborarea unor metode separate de evaluare a performanței, cu specificarea indicatorilor de eficiență și eficacitate pentru fiecare centru de responsabilitate. Instrumentele de evaluare a performanței nefinanciare și financiare, cercetate în subcapitolul 3.2, se referă la întreaga activitate a entității și nu pot fi comparate cu cele recomandate pentru centrele de responsabilitate. Astfel, în cadrul entității, se recomandă să fie o schemă documentată cu principalele instrumente de evaluare a performanței la nivelul entității, al

centrului de responsabilitate (diviziune/subdiviziune) și individual (angajat), prin concretizarea modalității de exprimare pentru fiecare indicator.

Procesul de elaborare, de revizuire și implementare a activităților de control pornește de la mediul de control și de la politica de gestiune a riscului entității. Cercetarea perspectivei reglementative și a opiniei specialiștilor în domeniu ne-a ajutat să clarificăm faptul că acțiunile de control sunt elemente ale procedeele de control, iar în documentarea acestora, trebuie să se respecte principiul divizării sarcinilor și a responsabilităților. Principalele procedee (activități) de control includ: atribuirea contractelor de vânzare-cumpărare; documentarea, calculul, achitarea datoriilor și încasarea creanțelor; documentarea, calculul și achitarea datoriilor față de personalul entității; documentarea, calculul costului și furnizarea produselor fabricate; întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, respectiv, furnizarea informației procesului decizional. Etapele ulterioare evaluării activităților de control se referă la informarea, la comunicarea și supravegherea activităților.

#### **4.3. Misiunile informării, ale comunicării și supravegherii activităților pentru luarea deciziilor manageriale și pentru întocmirea raportului conducerii**

Informarea, comunicarea și supravegherea activităților reprezintă etapele ulterioare în procesul de evaluare a procedeele controlului intern, după mediul de control, riscul și activitățile de control. În acest subcapitol este continuată tradiția cercetării aspectelor problematice din perspectiva celor trei reglementări: COSO, ISA și SNCI. Implicațiile acestora în evaluarea procedeele controlului intern sunt îmbinate cu cele mai detaliate tehnici de utilizare a informației raționale și analiza cost-volum-profit în organizarea controlului intern.

În acest context, precizăm că *informațiile relevante* atât din sursele interne, cât și externe, sunt necesare entității pentru asumarea responsabilităților de control intern și realizarea obiectivelor strategice. Fiecare entitate își stabilește, în mod individual, principalele surse de informații necesare managerilor și angajaților pentru îndeplinirea atribuțiilor sale. Potrivit *SNCI 13 „Informația“*, *entitatea colectează informații despre evenimentele, activitățile și condițiile externe, necesare pentru procesul de luare a deciziilor, în special, cu privire la riscuri, precum și la raportarea performanțelor entității* [105]. Astfel, un sistem de control intern eficace necesită colectarea și utilizarea informațiilor din diferite surse. Managerii trebuie să analizeze următoarele aspecte ale informațiilor recepționate: cantitatea, periodicitatea, calitatea, producătorul și destinatarul.

*Comunicarea* este procesul continuu și iterativ de furnizare, partajare și obținere a informațiilor necesare, astfel încât personalul să înțeleagă importanța acestuia și a

responsabilităților în desfășurarea activităților curente ale controlului intern. *Comunicarea internă* este mijlocul prin care informațiile sunt difuzate în cadrul entității și se poate realiza de sus în jos și invers. Aceasta permite personalului să primească un mesaj clar din partea conducerii și a consiliului de administrație, astfel încât ambele să aibă informațiile necesare. Entitatea trebuie să dispună de canale separate și sigure (linii telefonice), care să permită o comunicare anonimă sau confidențială (codificată), atunci când mijloacele normale sunt inoperante sau ineficiente. *Comunicarea externă* permite prezentarea informațiilor oportune și relevante, ca răspuns la cerințele și așteptările părților interesate. În concluzii, accesul la informații al părților interesate (acționarii, clienții, consumatorii, furnizorii, auditorii externi, autoritățile de reglementare etc.) se poate realiza prin diferite căi de comunicare.

*Supravegherea activităților* se realizează în vederea asigurării că cele patru componente ale controlului intern (mediul de control, evaluarea riscului, activitățile de control, informarea și comunicarea) sunt *prezente și funcționează* în mod corespunzător. Orice deficiență depistată se comunică în timp util, iar problemele grave sunt raportate conducerii superioare și consiliului de administrație. Supravegherea acestora se realizează prin controlul atât pe fiecare principiu al acestuia, cât și în ansamblu, precum și prin evaluarea permanentă și/sau separată. Evaluările permanente sunt incluse în procesele de afaceri la diferite niveluri ale entității, furnizând informații în timp util. Evaluările separate, efectuate periodic, vor varia în funcție de: domeniul de aplicare, frecvență, evaluarea riscului, eficacitatea evaluărilor în curs, alte considerente manageriale. Activitatea de supraveghere este selectată, dezvoltată și efectuată pentru a verifica dacă fiecare componentă a procedurilor controlului intern continuă să fie prezentă și să funcționeze sau dacă nu trebuie modificată. Activitatea oferă o contribuție valoroasă managementului, atunci când acesta urmărește să stabilească dacă sistemul de control intern continuă să fie relevant și este capabil să abordeze noile riscuri [105], [85], [243].

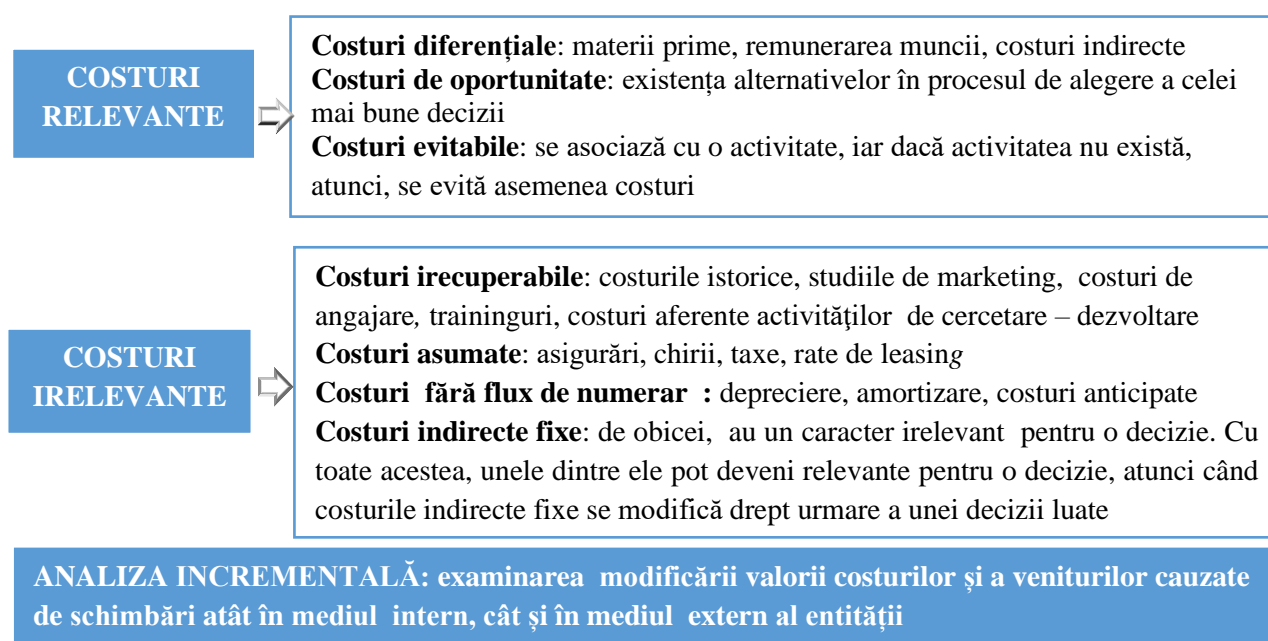
Sistemul de control intern al entității este examinat și modificat frecvent în funcție de obiectivele entității și de sistemul de gestiune al riscului. De asemenea, acestea pot deveni mai puțin eficiente sau nu mai pot fi desfășurate în modul în care au fost dezvoltate, sau pot fi considerate insuficiente pentru a sprijini realizarea noilor obiective și a celor actualizate. Cadrul COSO subliniază faptul că există aspecte ale procesului de gestiune, care nu fac parte din controlul intern, dar pot afecta performanța entității pentru atingerea obiectivelor sale. De exemplu, procesele mai puțin bune ale guvernantei entității pentru selectarea, dezvoltarea și evaluarea membrilor consiliului de administrație poate limita capacitatea de supraveghere adecvată a controlului intern. În mod similar, poate fi contestată capacitatea atingerii obiectivelor entității atât



în cazul aplicării unor acțiuni ineficiente în elaborarea și implementarea strategiilor, cât și în cel al stabilirii eronate sau necorespunzătoare a acestora [204, p. 23 ].

În această ordine de idei, un sistem de control intern este eficient dacă personalul depune eforturi. Chiar dacă acesta este conceput pentru a preveni și a detecta coliziunea și eroarea umană, poate avea un eșec, dacă nu a urmărit atenuarea riscului. Privită din perspectiva auditului extern, supravegherea activităților, potrivit ISA 315, se referă la activitățile principale ale entității pentru asigurarea informației relevante și fiabile în situațiile financiare, precum și la inițierea unor acțiuni privind remedierea deficiențelor semnificative ale controlului intern [85].

Implicațiile contabilității în cadrul acestor etape sunt diverse, însă ne vom referi la relevanța sau irelevanța informației furnizate de contabilitate. Informațiile irelevante creează imaginea excesului de informație în luarea unei decizii. Luând în considerație faptul că toate deciziile se referă la viitor, numai costurile viitoare pot fi relevante pentru decizii, iar în figura 4.3, sunt generalizate informațiile cu privire la definirea costurilor necesare procesului decizional.



**Fig. 4.3. Tipologia costurilor utilizate în cadrul deciziilor manageriale**

Sursa: Elaborată de autor în baza [163], [279]

Informația din figura 4.3 ne permite să constatăm că procesul de luare a deciziilor presupune alegerea unei soluții dintre două sau mai multe alternative, în funcție de comportamentul costurilor. *Costurile* stau la baza unei decizii și se consideră *relevante* numai dacă sunt obținute potrivit unor metode care generează schimbarea acestuia de la o decizie la alta. Aceste costuri și venituri se caracterizează, în primul rând, prin faptul că generează modificarea fluxurilor de numerar. În al doilea rând, acestea se referă la costurile și veniturile viitoare, care

trebuie supuse, în permanență, unei analize incrementale. Costurile care nu influențează luarea deciziei se consideră irelevante.

Datorită faptului că nu se mai pot recupera, *costurile irecuperabile* nu trebuie luate în considerare, atunci când se ia decizia continuării investițiilor într-un proiect în curs de desfășurare. Din punct de vedere contabil, o parte dintre costurile respective pot fi capitalizate, fapt ce permite amortizarea lor pe seama cheltuielilor viitoare. *Costurile asumate* se referă la perioadele ulterioare. De regulă, acestea sunt pe termen lung, iar noțiunea de „*asumate*” semnifică faptul că sunt obligatorii, ca urmare a încheierii unor contracte. Datorită naturii lor, costurile nu pot fi reduse în mod semnificativ, fără a afecta capacitatea de producție a entității. *Costurile fără flux de numerar* sunt costurile raportate la situația de profit sau pierdere a perioadei curente, dar care nu generează nicio plată în numerar, reflectată în raportul fluxului de numerar din cursul perioadei. În această categorie, mai pot fi incluse veniturile și costurile nerealizate în perioada curentă, ca urmare a regulilor contabilității pe angajamente.

Costurile menționate în rapoartele contabile tradiționale au un caracter absorbant, adică includ costuri fixe și variabile, factori ce pot induce în eroare deciziile managerilor. P. Weetman (2010) subliniază că distincția efectuată în contabilitate, între costurile fixe și costurile variabile, susține costurile relevante în procesul de luare a deciziilor [281]. C. Horngren, W. Harrison și S. Oliver (2012) au remarcat că, pentru deciziile pe termen lung, sunt relevante costurile fixe, în timp ce pentru deciziile pe termen scurt, sunt relevante costurile variabile. Costurile fixe și cele variabile se comportă în mod diferit [238]. De aceea, în scopul separării costurilor fixe de cele variabile se recomandă *abordarea marjei de contribuție*. În acest context, elementele-cheie ale informațiilor relevante sunt următoarele:

- *costul de intrare* – se consideră important pentru realizarea previziunilor și, totodată, relevant pentru luarea deciziilor;
- *diverse alternative* - se compară prin examinarea diferențelor dintre totalul veniturilor prognozate și totalul costurilor prognozate;
- *nu toate veniturile și costurile prognozate sunt relevante*. Veniturile și costurile viitoare, care nu prezintă diferențe între alternative, sunt irelevante și, prin urmare, pot fi eliminate din analiză.

În cazul dat, apare întrebarea-cheie: *Care diferență poate genera o schimbare de situație?* Spre exemplu, *amortizarea* reprezintă o alocare a costului de intrare *suportat în trecut* și considerat drept un *cost irecuperabil și cost fără intrări de numerar*. Indiferent de alternativa aleasă, costul de achiziție a activului respectiv a avut loc deja și rămâne același în ambele alternative. Cu toate că acest cost ține de perioadele viitoare, se consideră irelevant, deoarece este același pentru diverse

alternative și nu poate fi evitat. Astfel, costul de intrare al activului și amortizarea alocată nu trebuie să fie un factor relevant pentru luarea unei decizii privind fabricarea sau cumpărarea unui produs. Această afirmație necesită concretizare, deoarece costul de intrare a activelor imobilizate în raport cu suma cheltuielilor curente se consideră irelevant. Însă, dacă același cost de intrare pentru activele respective se examinează sub aspectul activității investiționale, atunci acesta devine relevant și, respectiv, se impune luarea unei decizii. Această situație demonstrează că, în analiza costurilor, este important scopul activității analizate. Dacă elementul respectiv influențează scopul, atunci devine relevant, însă dacă nu are nicio influență asupra scopului, atunci nu trebuie inclusă în lista informației necesare în luarea deciziei respective.

Spre exemplu, admitem că entitatea își dorește majorarea profitului prin reducerea numărului de angajați. Prin urmare, pentru a lua o decizie are nevoie de următoarea informație, respectiv, situația costurilor relevante și a celor irelevante (tabelul 4.7).

**Tabelul 4.7. Situația costurilor relevante și irelevante, lei**

Nr. rd	Indicatori	Venituri și costuri totale		Venituri și costuri relevante	
		Activitatea curentă	Activitatea reorganizată	Activitatea curentă	Activitatea reorganizată
0	1	2	3	4	5
1.	Venituri din vânzări	<b>6 240 000</b> (24 000 x 260 )	<b>6 240 000</b> (24000 x 260)	-	-
2.	Costuri materiale directe	1 440 000 (24000 x 60 )	1 440 000 (24000 x 60 )	-	-
3.	Costuri cu personalul directe	616 000*	448 000**	616 000*	448 000**
4.	Costuri indirecte de producție	720 000	720 000	-	-
5.	Cheltuieli de distribuire	1 800 000	1 800 000	-	-
6.	Costuri de reorganizare	-	80 000	-	80 000
7.	Total costuri și cheltuieli	<b>4 576 000</b>	<b>4 488 000</b>	<b>4 576 000</b>	<b>4 488 000</b>
8.	Rezultatul din activitatea operațională: profit	<b>1 664 000</b>	<b>1 752 000</b>	<b>1 664 000</b>	<b>1 752 000</b>
9.	Diferențe	<b>88 000 lei</b>		<b>88 000 lei</b>	

\* 22 muncitori x 2 000 ore/lucrător x 14 lei= 616 000lei /\*\* 16 muncitori x 2 000 ore/lucrător x 14 lei = 448 000lei

Sursa: Elaborat de autor în baza [237, p. 393]

Din tabelul 4.7, rezultă că, pentru luarea deciziei privind majorarea profitului cu 88 000 lei se utilizează doar informația relevantă din coloanele 4 și 5, iar datele din coloanele 2 și 3 se consideră irelevante pentru decizia respectivă.

În cazul în care apare necesitatea luării deciziei privind *acceptarea sau neacceptarea unei comenzi suplimentare* de comercializare a produselor, se recomandă căutarea răspunsului la următoarele întrebări:

- Dispune entitatea de o capacitate de producție suplimentară pentru realizarea acestei comenzi?
- Prețul de vânzare acoperă toate costurile?
- În ce măsură comanda suplimentară va afecta vânzările ordinare pe termen lung?

Spre exemplu, admitem că entitatea a primit o comandă specială pentru comercializarea a 100 000 unități de produs la prețul unitar de 7,80 lei. Costul unitar este de 8,00 lei, iar prețul unitar obișnuit este de 14 lei pe unitate. În tabelul 4.8, sunt prezentate rezultatele obținute în urma efectuării calculelor necesare luării deciziilor.

**Tabelul 4.8. Situația comparativă a costurilor absorbante și marginale, lei**

Metoda tradițională	Suma	Contribuția marginală	Suma	Diferențe
Venituri din vânzări	14 000 000	Venituri din vânzări		<b>14 000 000</b>
Costul vânzărilor	8 000 000	Costuri variabile: <ul style="list-style-type: none"> <li>• costuri de producție</li> <li>• cheltuieli de distribuire și administrative</li> </ul>	7 400 000 20 000	<b>7 420 000</b>
Cheltuieli de distribuire și administrative	1 600 000	Contribuția marginală (venituri din vânzări – costuri variabile)		<b>6 580 000</b>
		Costuri fixe: <ul style="list-style-type: none"> <li>• costuri de producție</li> <li>• cheltuieli de distribuire și administrative</li> </ul>	600 000 1 580 000	<b>2 180 000</b>
Rezultatul din activitatea operațională: profit	4 400 000	Rezultatul din activitatea operațională: profit		<b>4 400 000</b>

Sursa: Elaborat de autor pe baza [238, p. 968]

După cum rezultă din tabelul 4.8, entitatea vinde, în medie, 1 000 000 de unități produse pe an, care asigură un profit anual de 4 400 000 lei. Analiza comenzii în baza informațiilor furnizate de metoda tradițională, prin care mărimea costului unitar este de 8,00 lei, determină conducerea să refuze comanda suplimentară. Însă utilizarea *metodei contribuției marginale* prin divizarea costurilor și a cheltuielilor în fixe și variabile determină noi avantaje.

*Analiza incrementală* oferă posibilitatea utilizării costurilor relevante în luarea deciziei privind acceptarea sau refuzul comenzii suplimentare. Analizând comanda suplimentară, în baza costurilor variabile, trebuie clarificate următoarele elemente:

- utilizarea capacității de producție, care era intactă până la momentul respectiv;
- costurile de producție fixe rămân neschimbate;

- costurile de distribuire și administrative fixe și rămân neschimbate;
- sunt afectate vânzările regulate.

Costul variabil unitar, preluat din datele existente, este de 7,42 lei (7 420 000/1 000 000), iar prețul propus de client 7,80 lei este superior costului existent. Prin urmare, rata contribuției marginale este pozitivă de 0,38 lei pe unitate (7,80 - 7,42). Dacă entitatea acceptă această comandă, va obține un rezultat din activitatea operațională în sumă totală de 38 000 lei (0,38 x 100 000 unități). Așadar, rezultatul analizei incrementale se reduce la următoarele informații, care determină entitatea să accepte comanda suplimentară:

- ⇒ venituri eventuale din vânzări ale comenzii suplimentare 780 000 lei (7,80 x 100 000);
- ⇒ costuri variabile existente 742 000 lei (7,42 x 100 000);
- ⇒ rezultatul eventual din activitatea operațională: profit 38 000 lei (780 000 – 742 000).

Prin exemplul anterior, se demonstrează faptul că deciziile pe baza metodelor tradiționale sunt predispușe să rateze importante surse de majorare a profitului. În aceste condiții, se impune utilizarea costurilor variabile (tab. 4.8), care pot contribui la majorarea profitului, fără modificarea costurilor fixe.

Fundamentarea deciziilor relevante se sprijină pe înțelegerea comportamentului costurilor. Managementul costurilor, bazat pe *sistemul tradițional* (pe funcții), se concentrează pe *unitățile* de lucru, distingând, cu ușurință, costurile fixe de cele variabile, în timp ce managementul sistemului de costuri pe bază de activități se concentrează asupra costurilor: *la nivel de unitate, la nivelul grupului de unități (lot), la nivel de produs și la nivel de facilitate*. În cazul metodei ABC, se ține cont de natura activităților componente și de inductorii de cost ai fiecărei activități.

**Analiza cost-volum-profit (CVP).** Unele costuri se măresc pe măsură ce volumul activității crește, în timp ce altele nu sunt afectate de modificarea volumului activității. Managerii trebuie informați despre oscilația costurilor în funcție de modificarea volumului de activitate. Analiza CVP este un instrument esențial în procesul de planificare și luare a deciziilor, punând accent pe interdependențele dintre costuri, prețuri și cantitatea vândută. Aceasta impune o serie de condiții ce trebuie respectate în legătură cu elementele costurilor. Examinarea condițiilor necesare analizei CVP, prezentate de diverși autori, ne determină să afirmăm că, indiferent de modalitatea de abordare, în ambele condiții, sunt implicate costurile. În acest sens, există trei tipuri de costuri: variabile, fixe și totale. *Costurile variabile totale* sunt acelea care se majorează sau se diminuează direct proporțional cu ritmul creșterii sau ale diminuării volumului activității și se repartizează în

costul bunurilor, al produselor sau al serviciilor realizate. *Costurile variabile totale* oscilează odată cu modificările volumului total, în timp ce costul variabil pe unitate rămâne constant. Costul variabil mai poate fi denumit și *cost marginal al unei unități de produs* și include: costurile materiale directe, costurile cu personalul directe, costurile indirecte variabile, cheltuielile de distribuire variabile și cheltuielile administrative variabile.

Spre deosebire de costurile variabile, *costurile fixe totale* nu se modifică în funcție de volumul produselor sau al serviciilor realizate și cuprind: costurile indirecte fixe, cheltuielile de distribuire fixe și cheltuielile administrative fixe. Costurile fixe nu se modifică odată cu oscilația volumului activității și se repartizează pe seama situației de profit și pierdere. Într-un astfel de context, costurile fixe nu se modifică, iar costurile fixe unitare sunt invers proporționale cu numărul de unități. Costurile totale fixe rămân constante, iar costurile fixe pe unitate sunt invers proporționale cu volumul.

Costurile care includ atât componentele fixe, cât și pe cele variabile sunt numite *costuri totale* sau *costuri absorbante*. Costurile descrise anterior cu referire la activitatea de marketing și cea administrativă se referă la activitatea entității în ansamblu. Analizând structura acestor costuri și comparând cu SNC, menționăm: costuri indirecte se divizează în fixe și variabile, însă mai sus, se observă că și costurile directe sunt divizate la fel. Astfel, precizăm că această informație poate fi utilizată de practicienii și teoreticienii naționali în luarea deciziilor bazate pe costuri, însă nu poate fi utilizată în contabilizarea costurilor.

Analizând CVP, C. Horngren, W. Harrison și S. Oliver (2012) pun accent pe următoarele cerințe, ce trebuie respectate [238, p. 930], [6]:

- managerii trebuie să determine *costurile totale* și/sau *costurile variabile*;
- modificarea *volumului* constituie singurul factor, care afectează *costurile totale*, contribuind la *majorarea costurilor variabile* și totale, în timp ce *costurile fixe* rămân neschimbate.

De cele mai multe ori, în activitatea practică, nu se respectă, cu strictețe, aceste condiții. De regulă, entitățile operează prin costurile totale, iar managerii consideră că analiza CVP e aproximativă și inexactă. În acest sens, D. Hansen, M. Mowen și L. Guan (2009) susțin necesitatea respectării următoarelor cerințe [231, p. 604], [178]:

- *veniturile și costurile* trebuie să aibă o *funcție liniară*;
- *costurile fixe totale* și *costurile variabile unitare* pot fi identificate cu precizie și rămân constante în intervalul relevant;
- întregul volum de producție este vândut;

- în analizele multiple ale produselor, se presupune că sunt cunoscute cu certitudine: *mixul de vânzări, prețurile și costurile*.

Intervalul de relevanță reprezintă limitele în care costurile fixe totale rămân constante, iar costurile variabile pe unitate rămân și ele constante. În procesul de estimare a costurilor, managerii trebuie să cunoască intervalul de relevanță, deoarece:

- *costul total fix* poate fi diferit de la un interval de relevanță la altul;
- *costul variabil pe unitate* poate să difere odată cu variația intervalelor relevante.

*Volumul* reprezintă un alt element important al analizei CVP și se referă la determinarea a ceea ce este o unitate de referință în formula *cost-volum-profit*. Spre exemplu, S.A. Floare Carpet poate utiliza, în calitate de unitate de referință, un metru pătrat de covor. În această ordine de idei, analiza CVP reprezintă una dintre metodele utilizate în luarea deciziilor manageriale, ca urmare a aplicării costurilor fixe și a celor variabile. Însă deciziile sunt luate pe baza pragului de rentabilitate, determinat prin intermediul acestor costuri.

Pragul de rentabilitate reprezintă punctul de plecare al analizei CVP. Practic, toate entitățile doresc să cunoască limita în care veniturile corespund costurilor și cheltuielilor din activitatea operațională, iar rezultatul din activitatea operațională este zero. Vânzările sub pragul de rentabilitate generează pierderi, iar vânzările ce depășesc acest prag aduc profit. În ACCA (F2), se menționează că valorile stocurilor sunt diferite sub aspectul costurilor marginale și al celor absorbante. Din perspectiva *costului marginal*, costul unitar al stocurilor se determină prin raportarea costurilor variabile ale produselor la numărul de unități obținute. Conform *costului de absorbție*, costul unitar al stocurilor se determină prin raportarea costurilor totale ale produselor la numărul de unități obținute [163, p. 142]. Profitul calculat în baza costurilor marginale este diferit de profitul determinat conform principiilor costurilor de absorbție. Acest fapt are un efect asupra profitului din situația de profit și pierdere, generând două tehnici de determinare a pragului de rentabilitate: abordarea situației de profit și pierdere și abordarea marjei de contribuție.

Modalitatea de aplicare a acestei metode în activitatea practică este realizată în anexa 31. Astfel, pentru a obține un *profit țintă*, managerii pun accentul mai mult pe stabilirea prețului produselor sau al serviciilor, decât pe pragul de rentabilitate. Profitul țintă reprezintă un obiectiv prestabilit, legat de rezultatul din activitatea operațională, obținut prin deducerea din venituri a costurilor variabile și a celor fixe. De asemenea, managerii noilor proiecte de afaceri sunt interesați de profitul pe care așteaptă să-l obțină. Rolul impozitului pe venit la determinarea pragului de rentabilitate devine nul, fiind condiționat de profitul zero.

*Abordarea marjei de contribuție* este cea de-a doua metodă de calcul a pragului de rentabilitate, fiind considerată drept metodă rapidă de calcul. Esența acesteia constă în utilizarea *marjei de*

*contribuție*, care reprezintă excesul de venituri din vânzări peste costurile variabile. Se numește marjă de contribuție, deoarece veniturile din vânzări sunt mai mari decât costurile variabile. Prin urmare, costul marginal al unui produs este costul suplimentar, care produce o valoare suplimentară prin acoperirea costurilor fixe, după care are loc calcularea profitului. ACCA (F2) subliniază că *marja de contribuție marginală* simbolizează esența utilizării mecanismului costurilor variabile. Pentru calcularea pragului de rentabilitate, entitățile utilizează rata contribuției marginale și raportul dintre marja de contribuție și veniturile din vânzări [163, p. 140], [6], [178].

În acest context, abordarea ratei de contribuție marginală diferă de mecanismul prezentat anterior. Randamentul vânzărilor se determină prin raportarea costului fix la rata contribuției marginale. Managerii utilizează analiza CVP nu numai pentru stabilirea pragului de rentabilitate, necesar în gestiunea vânzărilor, dar și pentru alte scopuri. Cunoașterea marjei de contribuție a fiecărui produs poate genera un profit mai mare prin accentuarea nivelului de sus și a nivelului de jos al fiecărui produs. Acesta este motivul pentru care multe companii optează, mai degrabă, pentru mecanismul comisioanelor din vânzări pe baza marjelor de contribuție a produselor vândute.

Exemplificarea modului de calculare a pragului de rentabilitate cu ajutorul marjei de contribuție marginală este realizat în anexa 31. Această simulare se recomandă pentru entitățile naționale din sectorul de producție. Astfel, pentru a avea un profit zero, entitatea trebuie să vândă cel puțin 37 500 bucăți pe an sau să vândă produse în sumă de 1 125 000 lei, însă pentru a asigura o creștere a profitului în sumă finală de 1 000 000 lei, trebuie să vândă cel puțin 100 000 de bucăți pe lună sau să vândă bunuri în sumă de 3 000 000 lei.

**Raportul conducerii.** Cercetările în detaliu din capitolul 4 ale procedeelelor controlului intern din perspectiva celor cinci elemente (etape), aflate în legătură cu cele 17 principii (fig. 2.2) vizează prezentarea problematicii lucrărilor privind documentarea, necesară la întocmirea Raportului conducerii. Pe parcursul perioadei de gestiune, fiecare etapă, analizată în acest capitol, trebuie documentată conform anexelor 19 - 33, iar la sfârșitul perioadei, procedeele se evaluează pe baza chestionarului din anexa 34 și se prezintă în raportul conducerii, al cărui model de întocmire este prezentat în tabelul 4.9.

După cum rezultă din tabel, informația prezentată are un caracter general, de natură nefinanciară, structurată în funcție de elementele guvernantei corporative și de cele trei obiective ale controlului intern. Cadrul juridic 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 al controlului intern. Acest tabel nu este obligatoriu a fi inclus în Raportul Conducerii, însă, în caz contrar, informația respectivă trebuie anexată la documentația de lucru.



Menționăm că raportul conducerii este un raport complex, iar informația cu privire la procedeele controlului intern este o parte din acest raport.

**Tabelul 4.9. Model de prezentare a informației în Raportul conducerii cu privire la organizarea procedeele controlului intern**

Nr. rd	Conținutul raportului		
1.	<p>Managementul executiv este responsabil de selectarea, dezvoltarea și evaluarea sistemului de control intern pentru raportul conducerii. Consiliul de administrație poartă responsabilitatea pentru definirea și stabilirea direcțiilor strategice ale entității, iar comitetul de audit, în colaborare cu auditul intern, asigură părțile interesate cu privire la eficiența și eficacitatea acestor procedee și gradul de corespundere cu sistemul de management al entității.</p> <p>Obiectivele operaționale sunt asigurate prin evaluarea principalelor activități în baza sistemului bugetar și al sistemului de evaluare al performanței. Procedeele de control sunt adecvate activităților entității prin scheme și diagrame detaliate, revizuite în permanență în baza centrelor de costuri și profit, ce contribuie la eficientizarea operațiunilor economice și reducerea riscului.</p> <p>Obiectivele de raportare sunt asigurate prin politici contabile, adecvate cerințelor tuturor părților interesate prin divizarea responsabilităților, prin prevenirea conflictelor de interese, a acțiunilor ilegale, a fraudelor și a erorilor, a integrității patrimoniului entității, a securității informaționale prin utilizarea mijloacelor IT performante.</p> <p>Realizarea obiectivelor de conformitate sunt rezultatul respectării cadrului reglementativ aplicabil, prin politici de resurse umane, fiscale, prin guvernanta corporativă sustenabilă și a codului etic.</p>		
2.	<p align="center"><b>Titlul principiilor de control intern</b></p>	<p align="center"><b>Prezența</b> Da/Nu</p>	<p align="center"><b>Funcționare</b> I/IP/NI*</p>
<p align="center"><b>I. Mediul de control</b></p>			
P1. Demonstrează angajamente față de valorile etice și de integritate		Da	IP
P2. Exerciță responsabilități de supraveghere		Da	I
P3. Stabilește structuri, autorități și responsabilități		Da	IP
P4. Demonstrează angajamente de dezvoltare a competențelor		Da	IP
P5. Impune responsabilitate		Da	IP
<p align="center"><b>II. Evaluarea riscului</b></p>			
P6. Fixează obiective adecvate		Da	IP
P7. Identifică și analizează riscurile		Da	I
P8. Evaluează riscul de fraudă		Da	I
P9. Identifică și analizează schimbările semnificative		Da	I
<p align="center"><b>III. Activități de control</b></p>			
P10. Selectează și desfășoară activități de control		Da	IP
P11. Selectează și desfășoară controale bazate pe tehnologii		Da	IP
P12. Implementează politici și proceduri		Da	IP
<p align="center"><b>IV. Informare și comunicare</b></p>			
P13. Utilizează informații relevante		Da	I
P14. Comunicare internă		Da	I
P15. Comunicare externă		Da	IP
<p align="center"><b>V. Supravegherea activităților</b></p>			
P16. Evaluarea continuă sau separată		Da	IP
P17. Comunicarea deficiențelor		Da	IP
<p align="center"><b>VI. Perspectiva financiar-contabilă</b></p>			
		-	I

\* I- implementat, IP - implementat parțial, NI - neimplementat

Sursa: Elaborat de autor în baza prevederilor aplicabile [255]

Examinând tehnicile informațiilor raționale și cele ale analizei CVP menționăm că acestea contribuie la majorarea profitului entității, dacă sunt utilizate în mod adecvat. Adică nu toată informația cu privire la costuri determină cea mai bună soluție – fiecare decizie se bazează pe anumite costuri. O altă problemă deosebit de importantă, ce trebuie remarcată, se referă la cheltuielile de distribuire, incluse în costurile variabile, și la cheltuielile administrative, apreciate drept costuri fixe. Din punctul de vedere al SNC, se consideră o nerespectare a acestora, însă, dacă aceste calcule sunt utilizate strict pentru deciziile entității, atunci nu poate fi considerată o încălcare a legislației. În general, pe parcursul acestui subcapitol, sunt analizate diversele laturi ale controlului intern, din perspectiva informației produse de contabilitate.

În cele din urmă, dorim să precizăm că respectarea ordinii celor cinci etape în procesul de evaluare a procedeelelor de control intern ale entității sunt obligatorii, însă instrumentele utilizate diferă de la o entitate la alta. Astfel, centrele de responsabilitate, supuse activităților de control, reprezintă unul dintre cele mai importante instrumente ale controlului. În același timp, respectarea celor cinci criterii pentru evaluarea procedeelelor de control intern fără un înalt raționament profesional al echipei de lucru, implicate în aceste lucrări, nu va determina obținerea rezultatelor așteptate. Informația rațională și tehnicile circulației acesteia au 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 cu gestiunea riscului.

#### **4.4. Concluzii la capitolul 4**

În rezultatul cercetărilor din acest capitol, se stabilesc următoarele concluzii:

1. Organizarea controlului intern reprezintă una dintre obligațiile entității la ținerea contabilității și la întocmirea situațiilor financiare. Raportarea modului de organizare a controlului intern la sfârșitul perioadei de gestiune este obligatorie pentru entitățile mijlocii, mari și pentru entitățile de interes public. Autorul susține că evaluarea procedeelelor de control intern trebuie să se realizeze din punct de vedere al prezenței și al funcționării celor cinci componente de bază ale cubului COSO:

- 1) mediul de control intern;*
- 2) sistemul de gestiune a riscului;*
- 3) activitățile de control;*
- 4) informarea și comunicarea;*
- 5) supravegherea activităților.*

Transpunerea acestora în activitatea practică este destul de dificilă, iar pentru ghidarea conducerii entității în asigurarea eficienței procedeelelor de control intern, este necesară elaborarea

unui regulament în acest sens. În această ordine de idei, în cadrul acestui demers științific, sunt cercetate direcțiile generale ale eventualului *Regulament cu privire la buna guvernare și sistemul de control intern*, recomandabil entităților naționale din sectorul corporativ (industrial și prestări servicii) în organizarea controlului intern.

2. *Mediul de control* reprezintă atitudinea conducerii față de control, cunoștințele și deprinderile sale, precum și o serie de alte caracteristici de ordin psihologic. În evaluarea acestuia, se iau în considerare: structura organizatorică și legăturile cu centrele de responsabilitate, filosofia colaborării consiliului de administrație și a managementului executiv, politicile de resurse umane etc. De asemenea, autorul consideră că trebuie luate în considerație aspectele *etice* și de *integritate* a persoanelor care elaborează, revizuiesc, implementează și execută procedeele de control. Etica trebuie să fie tratată din punct de vedere al codurilor elaborate de entitate prin care se stabilesc norme de conduită morală, iar integritatea trebuie să pună accent pe comportamentul și realizarea atribuțiilor personale și pe respectarea legislației în vigoare.

3. În procesul de evaluare a mediului de control al entității este necesar să fie inclusă și creativitatea managerilor, prin evaluarea variantelor optime în procesul de soluționare a diverselor probleme. Practica activității conducerii executive demonstrează că lipsa competenței formează haos în activitatea entității și creează direcții eronate de dezvoltare a acesteia. Apreciem necesitatea introducerii *evaluării competenței în mediul de control* și, totodată, este necesar ca entitățile să elaboreze *codul de guvernare corporativă și codul comportamentului moral și de conduită profesională*.

4. Politicile și practicile aferente resurselor umane promovează dezvoltarea continuă a cunoștințelor personalului, exprimată prin:

- descrierea diferențiată pentru fiecare post a cunoștințelor necesare;
- promovarea în funcții a personalului conform legislației și performanței obținute;
- elaborarea și adoptarea programelor de instruire a noilor specialiști și de creștere a gradului de calificare a celor existenți (cu vechime în muncă) și, respectiv, a programelor de autoinstruire.

Filosofia conducerii și stilului ei de lucru trebuie să fie tratată mai pe larg, fiind exprimată prin modul și arta specifică de utilizare a cunoștințelor și a capacităților creative pentru soluționarea problemelor aferente strategiilor și obiectivelor stabilite. *Evaluarea creativității contabile* trebuie să fie efectuată reieșind din prevederile actelor legislative și normative în vigoare.

5. *Evaluarea riscului* din perspectiva situațiilor financiare are în vedere neinclusiunea unor informații reale cu privire la operațiunile economice și la valoarea activelor entității. Procedeele de control intern se elaborează în vederea reducerii riscului cu impact negativ asupra realizării

obiectivelor strategice ale entității. Totodată, în cadrul acțiunilor de evaluare a acestuia, o entitate poate identifica și riscuri cu impact pozitiv. Acestea se referă la posibilitatea ca un eveniment să aibă loc și să afecteze pozitiv realizarea obiectivelor.

6. Evaluarea atitudinii conducerii entității în organizarea contabilității și a controlului intern se realizează din perspectiva faptului că ei poartă responsabilitatea pentru informațiile din situațiile financiare, dar nu ei prelucrează informațiile respective. Autorul a demonstrat că aceștia utilizează informațiile furnizate sub forma diferitor rapoarte în gestiunea riscului și în luarea deciziilor. Așadar, trebuie să fim precauți atunci când se evaluează atitudinea conducerii entității asupra creativității contabilității.

7. Atât în prevederile ISA 315, cât și în cadrul COSO, nu se expune ultima etapă aferentă prevenirii sau micșorării impactului riscului asupra entității. Acest lucru este un element negativ în activitatea controlului intern. Etapele controlului intern contabil la evaluarea riscului pe baza situațiilor financiare conform ISA sunt insuficiente. Nu se iau în considerare procedeele de verificare a informațiilor din situațiile financiare, fără de care aceste informații pot să nu fie obiective. De asemenea, lucrările executate înainte de efectuarea inventarierii elementelor patrimoniale, reflectarea în contabilitate a diferențelor de la inventariere etc.

8. Entitatea, sub pretextul poverii riscului operațional, nu are temeii pentru a prezenta clienților, în mod obligatoriu, ciclul de fabricație a produselor, deoarece intră în contradicție cu actele normative, aferente protecției secretului comercial. În acest context, din punct de vedere contabil, reputația este o noțiune cu mult mai largă decât marca și reprezintă dreptul de utilizare a unei totalități de factori neidentificabili în cazul procurării unei entități care, la rândul său, aduc un supraprofit. Toate mărcile de care dispune entitatea constituie un singur factor ca parte componentă a reputației, iar costul produselor sau al serviciilor realizate reprezintă secretul comercial al entității.

Drept povară a riscului operațional, se consideră prezentarea pentru clienți, în mod obligatoriu, a ciclului de fabricație a produselor. Acest fapt este contradictoriu legislației în vigoare, aferente protecției secretului comercial, respectiv, se confundă reputația firmei cu marca.

9. În actele normative naționale și internaționale, lipsește interconexiunea dintre noțiunile: *procedee de control, procese de control și activități de control*. Procedeele controlului intern reprezintă ansamblul acțiunilor întreprinse de personalul entității în vederea respectării cadrului juridic și al realizării obiectivelor individuale, elaborate în baza celor strategice. Pentru evaluarea acestor procedee, se utilizează *organigrama centrelor de responsabilitate* a entității și diversele instrumente de evaluare a eficienței și eficacității operațiunilor economice. Entitățile trebuie să dispună de metode diferențiate de evaluare a fiecărui centru (subcentru) de cost/cheltuieli sau de

profit, elaborate de o echipă formată de specialiști din diverse domenii: management, finanțe, contabilitate, marketing, resurse umane, ingineri etc.

10. În abordarea practică a activităților de control, autorul consideră că trebuie de pus accent pe următoarele elemente:

- *divizarea sarcinilor și a responsabilităților;*
- *lista procedurilor și a acțiunilor de control intern;*
- *documentarea și raportarea acestora.*

11. Fiecare entitate își stabilește, în mod individual, principalele surse de *informare* și tehnici de *comunicare*. Managerii trebuie să examineze, cu atenție, informațiile recepționate, luând în considerare: calitatea, cantitatea, periodicitatea, producătorul și destinatarul. *Supravegherea* activităților de control prevede asigurarea funcționalității și a evaluării: mediului de control, riscului, activităților de control, informării și comunicării.

12. Implicațiile contabilității în activitatea de supraveghere este foarte diversificată, furnizând *informații relevante sau irelevante* procesului decizional. Una și aceeași informație poate să aibă un caracter relativ în funcție de destinația utilizării. În acest context, costul de intrare a activelor imobilizate în raport cu costurile și cheltuielile curente este irelevant. În același timp, costul respectiv, utilizat pentru soluționarea problemei investițiilor, precum și pentru procurarea activelor în cauză și/sau înlocuirea celor uzate, constituie informație relevantă și, respectiv, servește drept temelie în luarea deciziilor. Prin urmare, relevanța informațiilor poate fi determinată în funcție de destinația deciziei ce urmează a fi luată.

13. Chestionarul reprezintă unul dintre cele mai importante instrumente, utilizate în documentarea acțiunilor de evaluare a procedurilor de control intern, la sfârșitul perioadei de gestiune. Rezultatele acestuia urmează să fie prezentate în *Raportul conducerii*.

## 5. APRECIEREA IMPACTULUI SISTEMULUI DE CONTROL INTERN ASUPRA DEZVOLTĂRII GUVERNANȚEI CORPORATIVE A ENTITĂȚII

### 5.1. Determinarea elementelor specifice sistemului de control intern din perspectiva normativă și a impactului asupra dezvoltării guvernancei corporative

Trăsăturile actuale ale guvernancei corporative exprimă urmările evoluției științei economice și, nu, în cele din urmă, ale științelor de gestiune. De-a lungul timpului, opiniile autorilor au fost diferite, însă consecințele prezente ne îndreptă spre numărul impunător al Codurilor de Guvernanță Corporativă (CGC) în diverse țări. Întrebarea-cheie în acest subcapitol rezidă în: *Care este influența guvernancei corporative asupra evoluției și conjuncturii actuale a controlului intern din cadrul entității?* Studiul este inițiat prin generalizarea caracteristicilor controlului intern, având la bază CGC, urmat de analiza și prezentarea factorilor și a indicatorilor cu impact asupra dezvoltării guvernancei corporative.

Considerăm că este importantă inițierea cercetării cu analiza diverselor opinii cu privire la specificul crizelor economice de la începutul secolului al XIX-lea, deoarece unul dintre obiectivele principale ale guvernancei corporative constă în prevenirea crizelor financiare. Demersul istoric al guvernancei corporative demonstrează că, în cea mai mare parte, scandalurile financiare erau aplanate prin introducerea de noi legi sau prin intensificarea condițiilor în legile existente, respectiv, crearea organismelor de supraveghere. Așa cum s-a menționat deja, criza economică din anii 1929-1933 a determinat aprobarea Legii Valorilor Mobiliare din 1934. În procesul de analiză a aspectelor teoretice, precizăm rolul economiilor industrializate, care au impulsionat direcțiile financiare, contribuind la evoluția guvernancei corporative și la distingerea a patru direcții de cercetare:

- *Joseph A. Schumpeter*, rezultată din cercetările lui Friedrich A. Hayek și Fritz Machlup, care au demonstrat că termenii de boom și depresiune sunt cauzăți, în mare măsură, de fluctuațiile creditelor acordate de bănci;
- *John M. Keynes*, sugerează că boomul și depresiunile sunt condiționate de dezechilibrele din economie și de investițiile în afara ramurilor;
- *Ronald A. Fisher*, se axează pe restanțele fiecărei ramuri;
- *statistică*, include colectarea sistematică a datelor și integrarea lor în statistica financiară, din perspectiva supravegherii macroeconomice [254, p. 52].

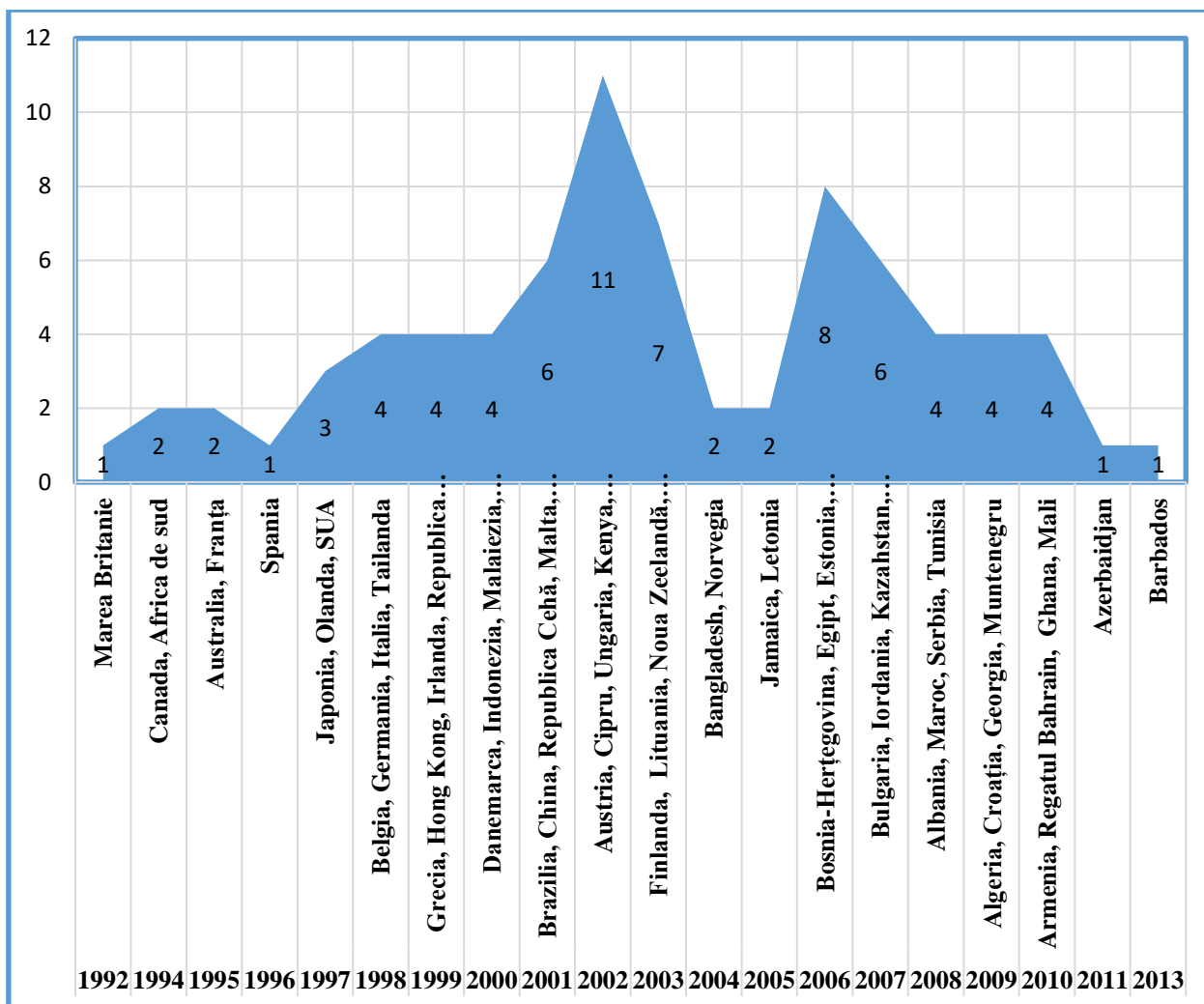
Analiza acestor direcții ne determină să afirmăm că elementele caracteristice diferă de la o direcție la alta, însă abordarea macroeconomică le include pe toate în aceeași categorie. În același

timp, o cercetare complexă necesită și implicarea laturii microeconomice, mai ales că cercetările din lucrare se bazează pe această latură.

În prezent, aria de cercetare a relațiilor dintre controlul intern și guvernanta corporativă se caracterizează prin noi dimensiuni. Ultimul CGC din RM a fost aprobat prin Hotărârea Comisiei Naționale a Pieței Financiare nr. 67/10 din 24.12.2015. Elaborarea ultimei ediții a acestui cod este rezultatul Planului național de acțiuni privind implementarea Acordului de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană pentru anii 2014-2016. Datorită acestui cod și ale prevederilor Legii CRF, managementul executiv trebuie să includă, în raportul conducerii, informații cu privire la structura și eficiența procedurilor controlului intern. Potrivit art. 66.3 din acest cod, raportul conducerii reprezintă darea de seamă anuală a organului executiv al entității de interes public. Acest raport trebuie să includă un capitol separat cu privire la *„sistemele de control intern și gestiunea riscurilor societății și ale persoanelor care exercită controlul asupra societății ...: pentru a se asigura o activitate de succes a societății, va fi necesar să se planifice regulat controale și să se stabilească proceduri de control, interne și externe“* [46], [78]. În acest sens, considerăm necesar ca aceste informații să fie plasate și pe pagina web a entităților mijlocii și mari, deoarece toate celelalte entități sunt obligate să organizeze controlul intern.

Investigarea relațiilor dintre controlul intern și guvernanta corporativă este realizată cu ajutorul CGC, preluate de pe pagina web a Institutul European de Guvernanta Corporativă. Înființată în 2002, această instituție are rolul promovării cercetării științifice independente și a activităților conexe în domeniul guvernantei corporative. De atunci, au fost elaborate și publicate peste 820 de lucrări și peste 460 de coduri internaționale, iar trei dintre membrii fondatori ai acestui institut sunt laureați ai Premiului Nobel [331].

Prelucrarea informației din coduri este realizată cu ajutorul metodei de cercetare - analiza de conținut conceptuală. Dintre cele 97 de CGC, sunt selectate numai 79, fiind excluse cele ce aparțin diverselor organisme internaționale și țărilor care nu dispun de varianta în limba engleză. Din codurile respective, se utilizează doar informația cu privire la controlul intern, iar codificarea principalelor caracteristici este prezentată în anexele 35-37 și generalizată prin categoriile din figurile 5.1 - 5.7. Deși ECGI este denumit Institutul European, apartenența CGC ne determină să afirmăm că cercetările au un caracter internațional și includ țări cu diferite niveluri de dezvoltare economică. Astfel, divizarea acestora în funcție de anul publicării primei ediții sunt generalizate în figura 5.1.



**Fig. 5.1. Distribuția țărilor în funcție de anul publicării primei ediții a CGC**

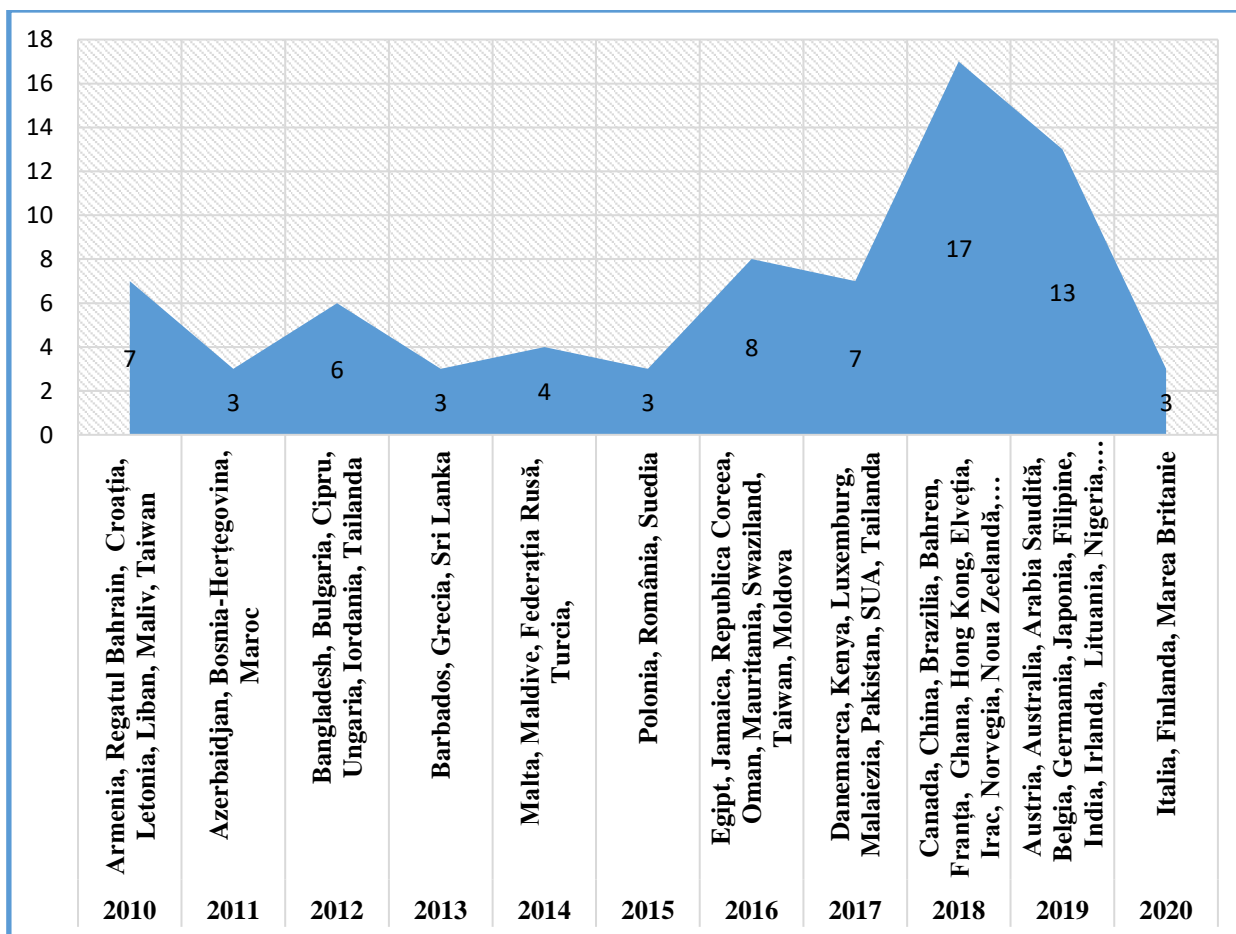
Sursa: Elaborată de autor în baza anexei 35 [331], [9]

Potrivit datelor din figura 5.1, cifrele indicate în dreptul fiecărei categorii semnifică numărul de țări care au adoptat codul în anul menționat mai jos. Marea Britanie se află în fruntea clasamentului, deoarece reprezintă țara care a adoptat primul CGC. Numit drept Raportul lui Cadbury, acesta a fost elaborat de Consiliul de Raportare Financiară al Burselor de Valori din Londra la 1 decembrie 1991 [192], [235]. Elementele constitutive ale acestui Cod se referă la: *responsabilitățile acționarilor, consiliul de administrație, directorii neexecutivi, perfecționarea membrilor consiliului de administrație, secretarii companiei, responsabilitățile directorilor, comitetul de nominalizare, controlul intern, comitetul de audit, auditul intern, remunerarea membrilor consiliului de administrație, raportările financiare, relațiile cu auditorii și fraudele* [331]. După cum se observă, primul cod dispunea de elemente caracteristice guvernantei corporative, actuale și în prezent, cu excepția părților interesate și a altor elemente derivate din acestea. În același timp, remarcăm prezența controlului intern și a auditului din primul cod.



În anul 2002, au apărut cele mai multe coduri, în număr de 11 țări: Austria, Cipru, Ungaria, Kenya, Mauritania, Pakistan, Polonia, Federația Rusă, Slovacia, Elveția, Taiwan (fig. 5.1). *Republica Moldova* face parte din categoria celor șase țări alături de Bulgaria, Iordania, Kazahstan, Mongolia, Maldive, în care prima ediție a codului a apărut în anul 2007. Ultimele țări care au adoptat acest cod sunt Azerbaidjan-2011 și Barbados-2013.

Informația din figura 5.1 justifică diversitatea țărilor componente, iar regruparea acestora în funcție de anul publicării ultimei ediții este prezentată în figura 5.2.



**Fig. 5.2. Distribuția țărilor în funcție de anul publicării ultimei ediții a CGC**

Sursa: Elaborată de autor în baza anexei 36 [331], [9]

Cifrele indicate în dreptul fiecărei categorii din figura 5.2 semnifică numărul de țări care au adoptat ultimul cod în anul menționat mai jos. Comparând informația cu cea din figura 5.1, se observă că Marea Britanie se menține pe prima poziție și în anul 2020, urmată de Italia și Finlanda. Cea mai numeroasă categorie a fost remarcată în 2018 prin următoarele 17 țări: Canada, China, Brazilia, Bahrain, Franța, Ghana, Hong Kong, Elveția, **Irak**, Norvegia, Noua Zeelandă, Mexic, Olanda, Portugalia, Qatar, Slovenia, Ucraina. Menționăm că țara marcată cu bold se află la prima ediție. RM este inclusă în categoria celor 9 țări cu ediția din 2016, iar Federația Rusă face parte

din categoria celor patru coduri publicate în anul 2014, alături de Malta, Maldive și Turcia. Deși nu sunt incluse în figura 5.2, la sfârșitul clasamentului, se află Mauritania cu primul cod, publicat în anul 2002, și țările Americii Latine în anul 2003.

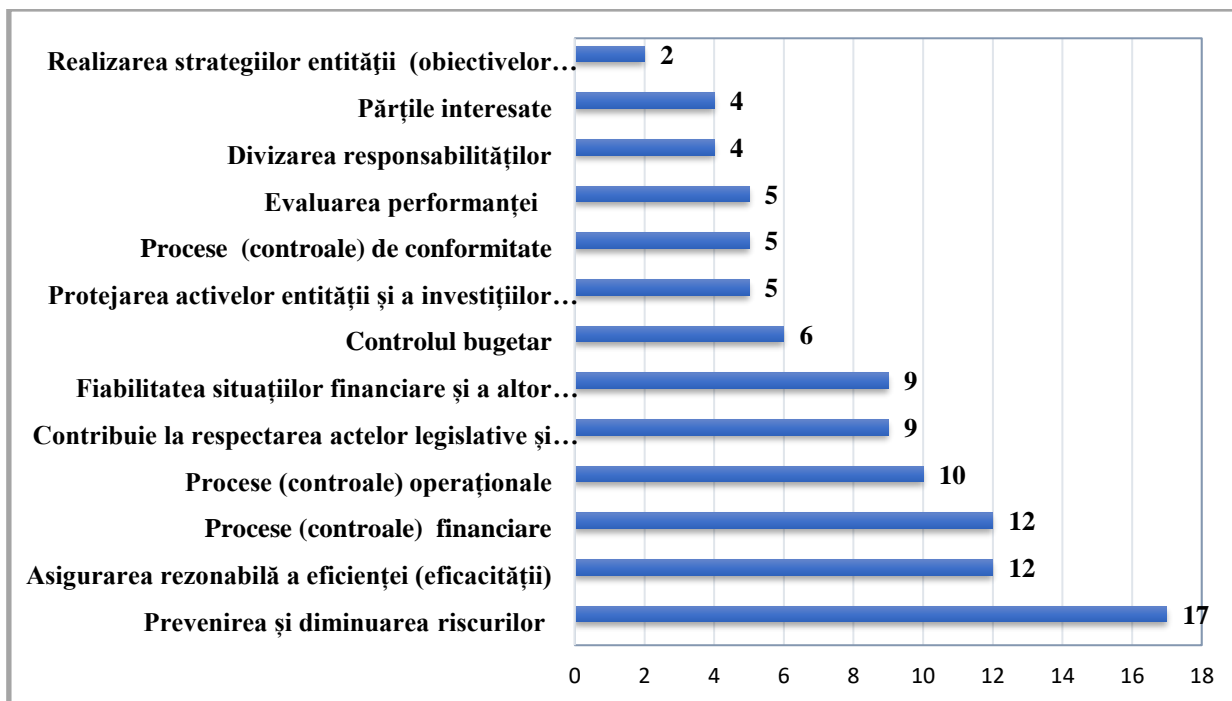
Analizele realizate în figurile 5.1 și 5.2 demonstrează evoluția guvernantei corporative prin elaborarea CGC de la o perioadă la alta pe fiecare țară, însă nu se precizează numărul de ediții pentru fiecare țară. Tabelul 5.1 completează această informație.

<b>Tabelul 5.1. Distribuția CGC în funcție de numărul de ediții pe fiecare țară</b>			
<b>Nr. rd</b>	<b>Numărul de ediții</b>	<b>Denumirea țării</b>	<b>Numărul de țări</b>
1	1	Albania, Algeria, Argentina, Armenia, Estonia, Irak, Iran, Israel, Georgia, Serbia	10
2	2	Bulgaria, Brazilia, China, Columbia, <b>Moldova</b> , Rusia, Letonia, Republica Cehă, Croația, Macedonia, Slovacia, Taiwan, Turcia, Ucraina	13
3	3	România, Lituania, Republica Coreea, Bosnia și Herțegovina	4
4	4	Arabia Saudită, Ungaria	2
5	5	Cipru, Grecia, Jamaica, Egipt	4
6	6	Luxemburg,	1
7	7	Finlanda, Elveția, Pakistan, Polonia, Singapore	5
8	8	Noua Zeelandă, Tailanda,	2
9	9	Suedia, Austria, Hong Kong,	4
10	10	Norvegia, Nigeria,	2
11	13	Belgia, Olanda, Canada, Irlanda, Portugalia	5
12	14	Danemarca, Japonia,	2
13	15	Australia, Italia,	2
14	16	Spania	1
15	18	Franța	1
16	21	Germania, SUA	2
17	55	Marea Britanie	1

Sursa: Elaborat de autor în baza [331], [16]

După cum rezultă din tabelul 5.1, sunt prezentate, în ordine crescătoare, numărul de ediții a CGC pentru fiecare țară. Marea Britanie este, și de această dată, în fruntea clasamentului și demonstrează că este țara cu cele mai mari realizări în acest domeniu. Cu un număr considerabil mai redus este urmată de Germania, SUA, Franța, Spania, Australia, Italia, Danemarca, Japonia, – țări cu economii dezvoltate. RM se află pe penultimul loc, în aceeași categorie cu China, apreciată drept o țară dezvoltată, Rusia, Ucraina etc. Astfel, nivelul de dezvoltare a guvernantei corporative, din perspectiva CGC, nu este direct proporțional cu nivelul de dezvoltare economică a țării.

În vederea asigurării succesului pe termen lung al entității în condiții de resurse limitate, guvernanta corporativă a impus diverse măsuri, inclusiv intensificarea controlului intern. Obiectivele de bază ale controlului intern, sunt obținute pe baza analizei de conținut a celor 79 CGC, generalizate prin categoriile din figura 5.3.



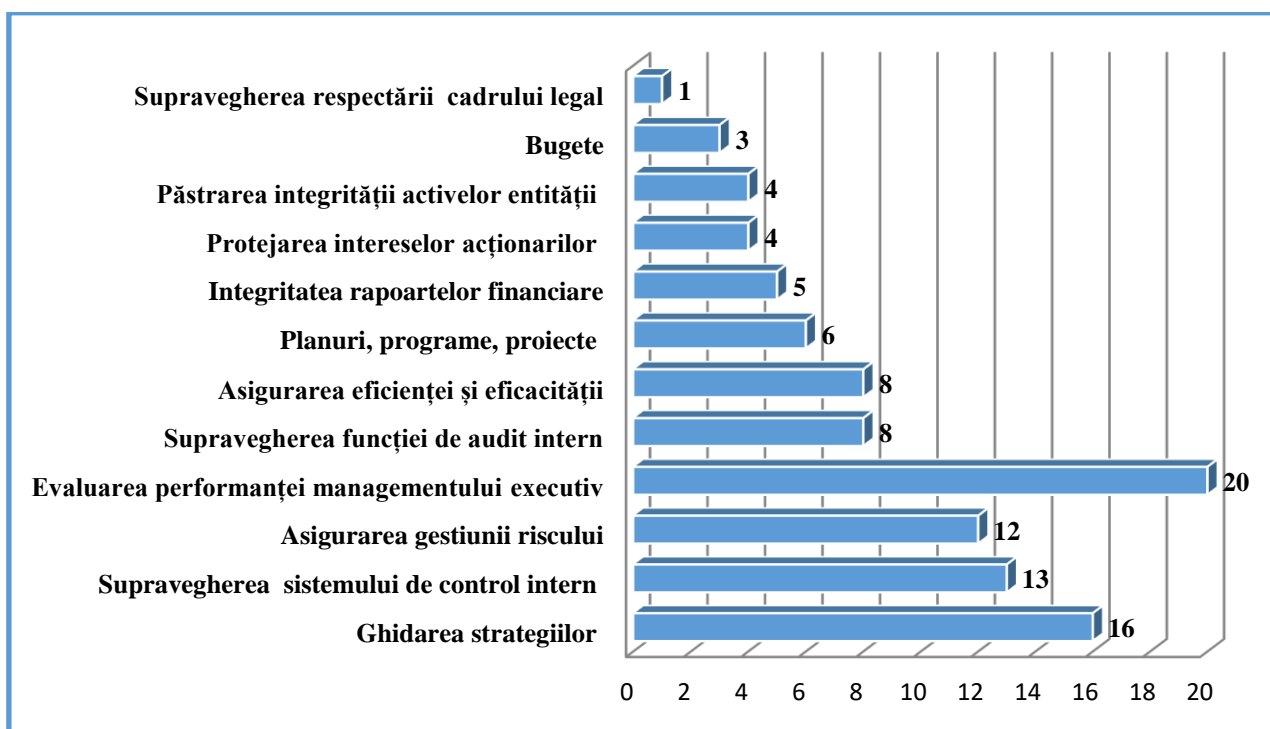
**Fig. 5.3. Obiectivele controlului intern din perspectiva CGC, %**

Sursa: Elaborată de autor în baza anexei 37 [331], [9]

După cum rezultă din figura 5.3, prevenirea și diminuarea riscului constituie cea mai mare pondere – 17%, urmate de controalele financiare – 12%, asigurarea eficienței și a eficacității – 12% și de controlul operațional – 10%. Analiza acestor ponderi demonstrează legături directe între prevederile COSO, IAS și cele ale CGC. Controlul financiar reprezintă elementul cel mai puțin tratat în sursele bibliografice de specialitate. Cele mai mici ponderi au înregistrat controlul bugetar – 6%, evaluarea performanței – 5%, divizarea responsabilităților – 4%, procesele de conformitate și protejarea activelor entității, câte 5% pentru fiecare și executarea strategiilor / obiectivelor – 2%. Divizarea responsabilităților, potrivit prevederilor COSO, IAS și SNCI, face parte dintre obiectivele-cheie ale controlului intern. Analiza poziției CGC demonstrează contrariul. De aceea, recomandăm includerea acestei caracteristici în calitate de obiectiv de bază pentru noua variantă a CGC din RM.

În marea majoritate a țărilor, consiliul de administrație poartă responsabilitate pentru asigurarea unui mediu de control prudent și eficient, ce permite gestionarea și evaluarea riscului. Afirmările respective sunt preluate din CGC din Marea Britanie, dar pentru studiul ulterior, se utilizează modelul de control „Defense“ (anexa 15). Acest model subliniază diferențele critice

pentru atribuirea rolurilor și a responsabilităților dintre consiliul de administrație și managementul executiv [155, p. 2]. În această ordine de idei, în figura 5.4, sunt prezentate atribuțiile consiliului de administrație, obținute în baza generalizării rezultatelor analizei de conținut a celor 79 CGC.



**Fig. 5.4. Atribuțiile consiliului de administrație din perspectiva CGC, %**

Sursa: Elaborată de autor în baza anexei 37 [331], [9], [304], [305]

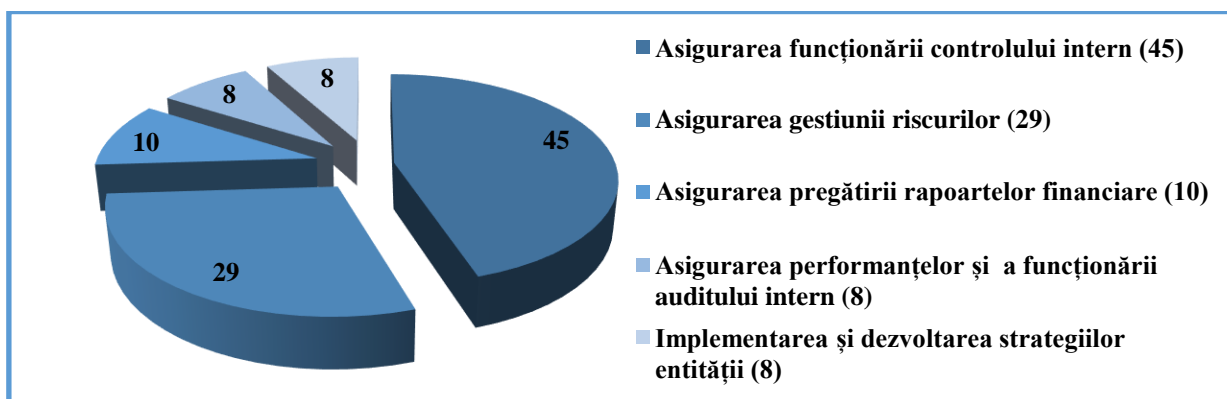
După cum rezultă din figura 5.4, atribuțiile consiliului de administrație se potrivesc ideilor promovate de modelul de control COSO 2013 prin faptul că cea mai mare pondere din funcții o dețin următoarele categorii:

- *emiterea recomandărilor și ghidarea strategiilor (obiectivelor) - 16%*;
- *supravegherea și menținerea sistemului de control intern - 13%*;
- *recunoașterea mediului de control și asigurarea funcționalității gestiunii riscului -12%*.

Comparând rezultatele anterioare, obținute în baza celor 79 de CGC cu cele din studiul generalizat în tabelul 2.2, realizat în baza Codului de guvernare corporativă din RM și a Legii privind societățile pe acțiuni nr. 1134 a RM, atunci, se observă diferențe semnificative în abordare. Așadar, se impun modificări în legislația națională, astfel încât atribuțiile managementului de top să fie unificate într-o singură lege și să fie ajustate în funcție de atribuțiile precizate în figura 5.4 și tabelul 2.2.

Managementul executiv face parte din conducerea generală a entității și are un rol deosebit în procesul organizării controlului intern. Rezultatele examinării poziției guvernantei corporative

cu privire la rolul managementului executiv în prezentul demers de cercetare sunt prezentate în figura 5.5, având la bază informația din anexa 37, elaborată în baza celor 79 CGC.



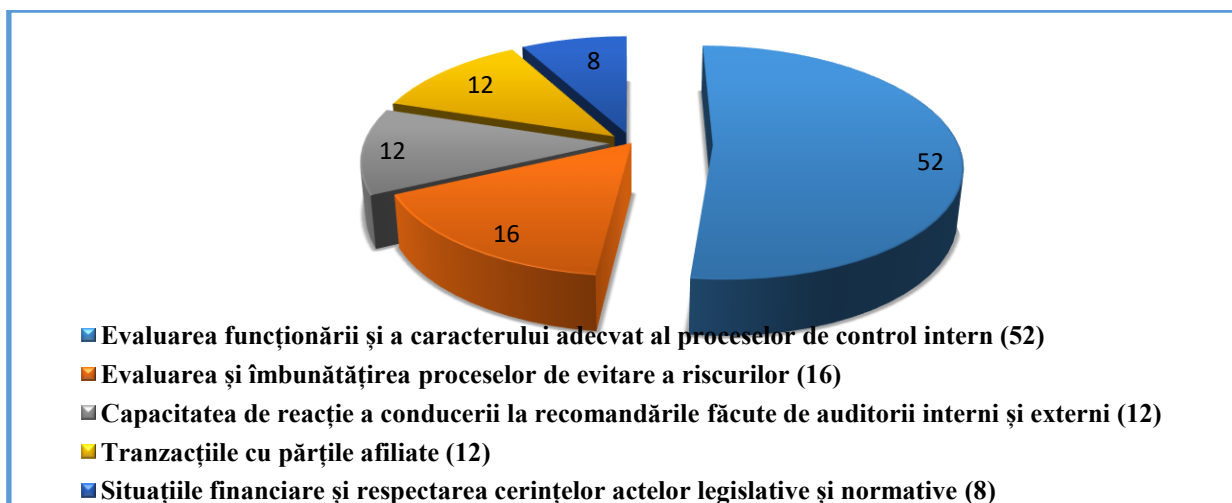
**Fig. 5.5. Atribuțiile managementului executiv din perspectiva CGC, %**

Sursa: Elaborată de autor în baza [331], [9]

După cum rezultă din figura 5.5, principalele atribuții ale managementului executiv constau în: *asigurarea funcționării controlului intern* – 45% și *asigurarea gestiunii riscurilor* - 29%. Rezultatele acestui studiu corespund cu elementele primei linii de control a modelului „Defense” (anexa 14). Comparând itemii rămași din figura 5.5 cu elementele celei de-a doua linii a acestui model, se observă că ele se regăsesc, în mod indirect, prin categoriile legate de rapoartele financiare (10%) și de dezvoltarea strategiilor (8%). Auditul intern se regăsește în cea de-a treia linie de control pentru ambele modele din anexa 15, însă noutatea sesizată în CGC se referă la performanța entității.

Potrivit punctului II.B.4 „Mecanismele guvernantei interne/ Funcțiile de control/ Auditul intern” al Ghidului OECD privind Asigurarea Guvernantei, auditul intern face parte din funcțiile de control, alături de *managementul riscului, actuarial și conformitate* [329]. În acest ghid, se precizează că trebuie instituită o funcție independentă de audit intern, care să supravegheze controlul intern, respectiv, să evalueze gradul de adecvare și eficacitate a acestor politici. Independența funcției auditului intern față de conducerea executivă a entității este materializată prin categoriile din figura 5.6, stabilite în baza celor 79 CGC din anexa 37.

După cum rezultă din figura de mai jos, ponderea mare de 52% a itemului - „*Evaluarea funcționării și a caracterului adecvat al procedurilor de control intern*” - demonstrează importanța controlului asupra dezvoltării activității economice și rolul auditului intern în prezentul demers de cercetare. Totodată, remarcăm că auditul intern și controlul intern au același punct de pornire – riscul entității. *Asigurarea respectării cadrului reglementativ și situațiile financiare* este categoria cu ponderea cea mai mică - 8%, deși acestea fac parte din obiectivele- cheie, potrivit SIAI.



**Fig. 5.6. Obiectivele auditului intern din perspectiva CGC, %**

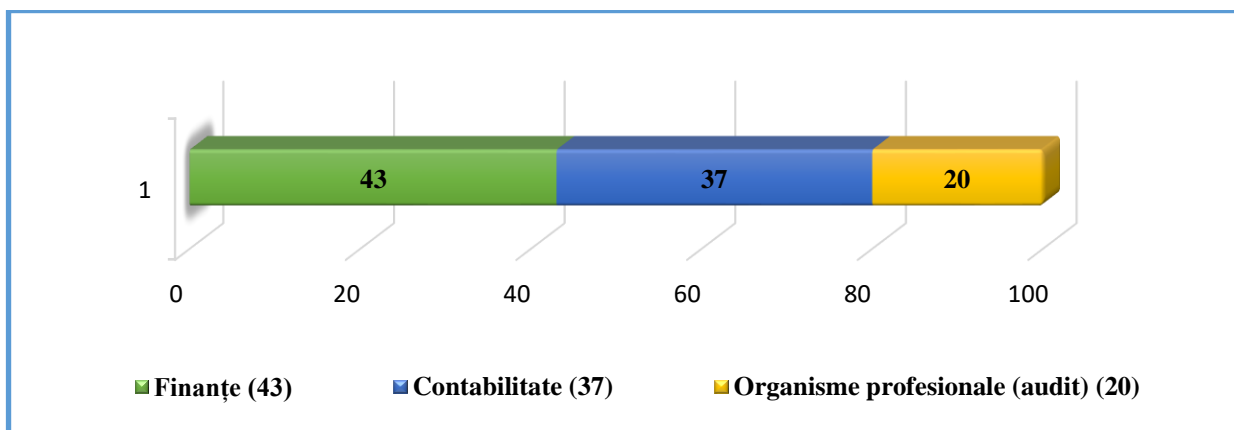
Sursa: Elaborată de autor în baza [331], [9]

Transparența informației este una din caracteristicile guvernantei corporative, aflate în relații directe cu elementele contabilității și ale controlului intern. Pentru comparare, am ales principiile OECD, deoarece ele reprezintă etalonul de bază în procesul elaborării CGC atât pentru toate țările, cât și pentru RM. În Principiul V „Transparență și prezentarea informațiilor“, pct. C, se menționează: *comitetul de audit trebuie să asigure supravegherea operațiunilor de control intern, precum și toate relațiile cu auditorii externi, inclusiv și celelalte procedee de control altele decât auditarea situațiilor financiare* [329]. În acest context, atribuțiile comitetului de audit sunt obținute prin metoda analizei de conținut a celor 79 CGC, prezentate în anexa 37 și generalizate prin următoarele categorii:

- ⇒ supravegherea financiară și contabilă – 22 %;
- ⇒ asigurarea unui sistem fiabil de control intern – 22 %;
- ⇒ revizuirea activității auditului intern – 20%;
- ⇒ revizuirea activității auditului extern – 16 %;
- ⇒ asigurarea eficienței gestiunii riscului – 10 %;
- ⇒ asigurarea respectării prevederilor în actele legislative și normative – 6%;
- ⇒ evaluarea performanței entității și a managementului de top – 2 %;
- ⇒ supravegherea gradului de realizare a strategiilor (obiectivelor) – 2 %.

După cum se observă, ponderile cele mai importante se referă la: verificarea eficienței și a eficacității sistemului de control intern, calitatea raportărilor financiar-contabile și supravegherea auditului intern și extern. Politica de gestiune a riscului deține o pondere mai mică, ceea ce corespunde realității. Comitetul de audit trebuie să aibă un rol esențial în procesul evaluării performanței și a managementului de top, însă datele studiului nu reflectă realitatea.

Unul dintre obiectivele ECGI constă în îmbunătățirea procesului de studiu în mediul academic, prin utilizarea celor mai noi instrumente ale guvernancei corporative. Informația din figura 5.7 confirmă aceste afirmații prin datele din anexa 37.



**Fig. 5.7. Calificări posibile ale membrilor comitetului de audit din perspectiva CGC, %**  
Sursa: Elaborată de autor în baza [331], [9]

Natura calificărilor prezentate în figura 5.7 justifică scopul necesității de formare a comitetului de audit. La fel, se observă o apropiere dintre profesioniștii din domeniul finanțelor și cei ai contabilității și, totodată, se încurajează participarea membrilor organismelor profesionale în domeniu. În aceste condiții, apare întrebarea: *De ce, la examenul pentru obținerea calificării de auditor, sunt admise persoanele cu studii în domeniul economic și juridic, însă calificarea membrilor comitetului de audit din perspectiva CGC este foarte îngustă?* Gradul de calificare a personalului contribuie, în mod direct, la rezultatele entității, iar art. 4 „*Cerințe privind admiterea la examenul pentru obținerea calificării profesionale de auditor*” din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 [80] trebuie să fie revizuit, după părerea noastră.

Examinarea impactului controlului intern asupra dezvoltării guvernancei corporative începe cu ceea ce este stipulat în DEX. În cazul dat, prin impact, se înțelege influența unei idei, legi, acțiuni întreprinse de managementul executiv prin intermediul procedurilor controlului intern, în vederea asigurării părților interesate cu politici eficiente de gestiune a riscului și a prezentării unor informații fiabile în situațiile financiare. Structura acestei lucrări a fost concepută în spiritul acestor legături, generalizate în tabelul 5.2.

**Tabelul 5.2. Impactul controlului intern asupra dezvoltării guvernancei corporative**

Nr. rd	Nivelul impactului	Factorii care au generat impactul	Rezultatele impactului
1	Nivelul internațional (anexa 38)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Legea Companiilor Britanice (1845), Marea Britanie: <b>legalizarea situațiilor financiare</b></li> <li>• Legea Valorilor Mobiliare (1933/1934), SUA; <b>legalizarea auditării situațiilor financiare ale companiilor înregistrate la bursă</b></li> <li>• Legea Sarbanes-Oxley (SOX, 2002) / Ghid privind principiile globale ale contabilității manageriale 2015: <b>sistemului de control intern al entității</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Raportul anual</b> - situațiile financiare, raportul conducerii, raportul de audit</li> <li>• <b>Structura managementului de top</b> - consiliul de administrație; comitetele de audit, de riscuri, de remunerare; auditul intern și managementul executiv</li> <li>• <b>Părțile interesate</b> – proprietarii, personalul, concurenții, clienții, furnizorii, comunitatea locală etc.</li> </ul>
2	Nivelul național	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Codul de Guvernanță corporativă</li> <li>• Legea CRF</li> <li>• Standardele Internaționale de Raportare Financiară</li> <li>• Standardele Naționale de Contabilitate</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Declarația de guvernanță corporativă*</li> <li>• Raportul conducerii</li> <li>• Situațiile financiare</li> <li>• Raportul de audit</li> </ul>
3	Calcularea impactului	<p><b>Impactul controlului intern contabil asupra dezvoltării guvernancei corporative</b> ↔ <b>Transparența entității la prezentarea situațiilor financiare</b></p> <p>= numărul de entități care au plasat situațiile financiare, raportul conducerii, raportul de audit / numărul marilor contribuabili (numărul de entități din cadrul segmentului principal al bursei de valori) = 4,28 % (24 entități x 100 % / 560 entități )</p> <p>anexele 12,13</p>	
4	Nivelul entității	<p><b>Integrarea obiectivelor controlului intern cu elementele guvernancei corporative</b> – tabelul 5.3</p>	

\* această poziție este realizabilă după ajustarea Codului de Guvernanță Corporativă și a anexelor sale

Sursa: Elaborat de autor

După cum rezultă din tabelul 5.2, impactul controlului intern asupra guvernancei corporative este demonstrat atât la nivel național, cât și internațional. Informația din anexa 38 demonstrează originile, evoluția și relațiile dintre principalele elemente ale acestei cercetări la nivel internațional și totodată reprezintă o sinteză a tuturor problemelor analizate în prezenta lucrare. După cum rezultă, pilonii de bază ai cercetărilor în lucrare vizează sistemul de control intern care a evoluat de-a lungul timpului ca o măsură de aplanare a scandalurilor financiare. Prima reglementare în acest sens a fost atestată în 1845 și a avut ca obiectiv legalizarea raportărilor financiare, contribuind ulterior la dezvoltarea *contabilității* și a apariției primelor elemente ale guvernancei corporative. Legea valorilor mobiliare din anii 1933 și 1934 a avut drept scop corectarea deficiențelor marii crize economice și, respectiv, legalizarea *auditului*. Legea SOX din anul 2002 este rezultatul aceluiași fenomen însă a generat dezvoltarea *controlului intern*.



Menționăm că un aport deosebit îl au cercetările realizate de Comisia Treadway, materializate prin standardele de control intern pentru preîntâmpinarea raportărilor financiare frauduloase.

Anterior măsurării impactului la nivelul entității, la punctul doi al tabelului de mai sus se recomandă unele modificări în anexă la Codul de guvernanță corporativă aprobat prin Hotărârea C.N.P.F. nr.67/10 din 24.12.2015 Declarația de guvernanță corporativă „Conformare sau justificare”, prin introducerea unui punct din care să rezulte că entitatea utilizează procedee de control intern [46]. Spre exemplu, poate fi inclusă următoarea întrebare: *Există, în cadrul entității, o politică activă în domeniul controlului intern?*

Indicatorul propus în punctul trei din tabelul 5.2 dovedește că, în termeni practici contabili, prin impact, se are în vedere principiul *prezentării informației și a transparenței*, promovat de guvernanța corporativă. În baza formulei propuse, pentru calculul acestui indicator, se constată un impact foarte mic de 4,28 % pentru entitățile din RM.

Informația din tabelul 5.3. justifică *relațiile de dependență reciprocă dintre controlul intern și guvernanța corporativă la nivel de entitate*. Deși scopul controlului intern constă în asigurarea realizării obiectivelor managementului executiv, totuși, în realizarea atribuțiilor sale, el dispune de propriile obiective. În tabel, autorul a prezentat, inițial, obiectivele generale ale controlului intern, urmate de cele secundare care rezultă din cele generale, repartizate pe fiecare element al structurii guvernantei corporative.

Situația problematică la nivel național ține de faptul că o parte dintre specialiștii în domeniul controlului intern încearcă să demonstreze impactul acestuia asupra dezvoltării guvernantei corporative prin compararea reglementărilor aferente contabilității financiare, manageriale și prin auditul cu reglementările specifice guvernantei corporative. Astfel, se trag concluzii subiective, legate de faptul că elementele controlului intern influențează dezvoltarea guvernantei corporative, însă aceste reglementări sunt de ordin internațional și nu țin cont de specificul național. În termeni reali, noi materializăm acest impact prin cercetarea influenței informațiilor furnizate de contabilitate și de controlul intern asupra guvernantei corporative.

În mod similar, separarea contabilității manageriale de cea financiară a contribuit la dezvoltarea contabilității la general și la multiplicarea noilor funcții prin:

- elaborarea bugetelor în asigurarea realizării obiectivelor strategice;
- selectarea metodelor de calcul și de contabilizare ale costului produselor / serviciilor în funcție de cerințele utilizatorilor interni, cât și ale celor externi;
- analiza costurilor, a cheltuielilor, veniturilor și a rezultatelor obținute;
- evaluarea rezultatelor în baza performanței obținute.

**Tabelul 5.3. Integrarea obiectivelor controlului intern cu elementele guvernantei corporative**

Nr. rd	Obiectivele controlului intern		Elementele guvernantei corporative						
			Comitetul de audit	Auditul extern	Auditul intern	Consiliul de administrație	CEO	CFO	Contabilul șef
1	Obiective generale	Prevenirea și diminuarea riscului entității	*	*	***	**	***	***	***
		Asigurarea realizării obiectivelor strategice	**	**	**	***	***	***	***
		Protejarea activelor entității și a investițiilor acționarilor împotriva faptelor de corupție	*	**	**	***	***	***	***
		Delegarea și descentralizarea responsabilităților	*	**	**	*	***	***	***
2	Obiective operaționale	Asigurarea eficienței și a eficacității operațiunilor economice	*	**	**	*	**	***	***
		Realizarea controalelor operaționale	*	**	**	*	**	***	***
		Întrebuințarea instrumentelor sistemului bugetar	*	**	**	*	**	***	***
		Utilizarea practicilor sistemului de evaluare a performanței	*	*	**	*	**	***	***
3	Obiective de raportare	Realizarea controalelor financiar - contabile	*	**	**	*	**	**	***
		Asigurarea utilizatorilor interni și externi cu furnizarea informațiilor fiabile	**	***	***	*	**	***	***
4	Obiective de conformitate	Realizarea controalelor de conformitate	***	***	***	*	**	***	***
		Asigurarea respectării actelor legislative și normative	***	**	***	***	***	***	***
		Asigurarea respectării comportamentului moral și de conduită profesională	*	*	**	**	***	***	***

\* Supraveghează gradul de realizare a procedeeelor controlului intern

\*\* Verifică modalitatea de realizare a procedeeelor controlului intern

\*\*\* Exerciță obiectivele controlului intern

Sursa: Elaborat de autor

În același mod cu specialiștii din domeniul financiar-contabil, auditorii externi verifică legalitatea și realitatea datelor din situațiile financiare, iar auditorii interni urmăresc reducerea riscului entității prin asigurarea eficienței și a eficacității tranzacțiilor economice. Astfel, activitatea de control contribuie la dezvoltarea activității guvernantei prin analiza situației create și prin oferirea soluțiilor pentru realizarea strategiilor și a obiectivelor stabilite. Prin urmare, activitatea de control aferentă costurilor, veniturilor și rezultatelor financiare, servește drept imbold pentru guvernanta în extinderea activității sale.

În atribuțiile actuale ale managementului de top din cadrul entităților naționale, este rațional să fie incluse următoarele elemente:

- ⇒ *prevenirea faptelor de corupție;*
- ⇒ *asigurarea realizării obiectivelor strategice și a integrității patrimoniului;*
- ⇒ *politici active în domeniul delegării și al descentralizării responsabilităților etc.*

Astfel, se extind funcțiile guvernantei corporative prin introducerea unei structuri complexe ale controlului intern, bazată pe sistemul bugetar și pe cel de evaluare a performanței. Totuși nu putem accepta acțiunea univocă a controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative. La rândul său, extinderea și completarea funcțiilor guvernantei corporative contribuie la dezvoltarea controlului intern. Aceasta are loc prin interconexiunea dintre teorie și practică: teoria anticipează, practica rămânând în dezvoltare, sau realizarea teoriei în practică anticipează teoria propriu-zisă. În acest context, controlul intern și guvernanta corporativă se află în relații de *dezvoltare reciprocă și permanentă*. Cu regret, autorii tratează acest proces univoc, ca și cum numai controlul intern influențează dezvoltarea guvernantei corporative, iar ultima nu are nicio influență asupra controlului intern.

## **5.2. Analiza paradigmatelor clasice în elaborarea modelului de control intern contabil**

Modelele de control reprezintă una dintre cele mai vechi tradiții ale cercetătorilor clasici în explicarea funcționării mecanismelor acestuia. Cu alte cuvinte, modelele în cauză redau una dintre soluțiile pentru problemele de cercetare ale controlului intern. În acest subcapitol, studiul este inițiat prin analiza celor mai reprezentative modele clasice de control, urmate de recomandarea unui model practic de control intern pentru entitățile din RM, obligate să organizeze și să raporteze modalitatea de utilizare a controlului intern. Ulterior, cercetările sunt axate pe analiza problemelor legate de contabilitate și de profesia contabilă în relație cu elementele controlului intern.

Comisia Treadway și IIA au elaborat două modele de control, cu multe similitudini între ele, analizate, mai detaliat, în subcapitolul 2.2 (anexa 15). Însă acestea reflectă latura reglementativă a controlului intern. Perspectiva teoretică, analizată în baza surselor bibliografice

în domeniu, conține importante cercetări, remarcate încă din cele mai vechi timpuri. În acest sens, figura 5.8 prezintă, într-o formă generalizată, cele mai reprezentative modele clasice de control.

Procesele decizionale manageriale	Mediul extern	Mediul intern
	Sistemul de control strategic	Sistemul de control managerial
Asigurarea calității informațiilor și protejarea activelor	Sistemul de control intern	
<b>A. Modelul Dicksee-Brown-Simons: interdependența dintre controlul strategic, controlul de gestiune și cel intern</b>		
<b>I. PLANIFICAREA STRATEGICĂ</b>	<b>Sistemul de idei:</b> comunicarea viziunilor și obținerea atașamentelor	<b>Sistemul de supraveghere</b> comunicarea domeniului strategic și delimitarea teritoriului
<b>II. CONTROLUL MANAGERIAL</b>	<b>STRATEGII</b>	
<b>III. CONTROLUL OPERATIONAL</b>	<b>Sistemul de control interactiv</b> comunicarea incertitudinilor strategice, a experiențelor și a practicilor	<b>Sistemul de control bazat pe diagnosticare</b> comunicarea planurilor, obiectivelor și asigurarea realizării lor
<b>B. Modelul lui R. Anthony cu privire la sistemul de control</b>	<b>C. Modelul lui R. Simons cu privire la controlul strategic</b>	

**Fig. 5.8. Generalizarea celor trei modele clasice de control**

Sursa: Elaborată de autor în baza [264, p. 24 ], [161, p. 154], [290, pp. 41-43], [205], [185], [156], [157 ], [158 ], [6], [14], [21], [188]

Abordarea sistemică a controlului, așa cum rezultă din figura 5.8, ne determină să inițiem studiul prin consultarea DEX-lui cu privire la noțiunea de „sistem“. Un sistem reprezintă un ansamblu de elemente dependente între ele, formând un tot organizat, care face ca o activitate să funcționeze potrivit scopului urmărit [327]. În această ordine de idei, modelul lui Dicksee-Brown-Simons (A) justifică poziția de sistem și prilej de inspirație pentru viitorul model al controlului intern, recomandat de autor pentru entitățile din RM.

Deși, în sursele bibliografice, primul model apare ca o simplă structura a controlului, totuși, datorită importanței sale, este apreciat de autor drept un model clasic de control. Denumirea modelului este elaborată în baza celor trei cercetători. Astfel, R. Brown (1962), potrivit operei lui L. Dicksee, *Audit*, publicată în anii 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, ci, în explicarea scopului și a obiectivelor auditului, a folosit următoarele trei elemente: „*descoperirea fraudelor, a erorilor tehnice și a erorilor intenționate*“, actuale controlului intern [205], [185]. Peste aproape un secol, Simons (1995, p. 253) vorbește

despre *control*, în general, referindu-se la mecanismele formale și informale, precum și despre *sistemul de control intern* cu referire la „*procedurile manageriale și sistemele informatice fixate în mod formal pentru a menține sau modifica structurile în cadrul entității*” [271]. Astfel, remarcăm prezența procedeeelor controlului pentru sprijinirea managementului executiv. Cu alte cuvinte, managerii contabili, în procesul pregătirii informației necesare procesului decizional, trebuie să țină cont de mediul intern și cel extern al entității, respectiv, de strategiile, obiectivele și centrele de responsabilitate.

Abordând primul model (A), J. Pfister (2009) consideră că aprecierile lui Simons (1995) sunt tradiționale și se referă mai mult la controlul contabil prin afirmația: „*controale procedurale detaliate și al soldurilor*”. Analizând această afirmație, nu suntem de acord cu aprecierile lui J. Pfister cu referitoare la abordarea strict contabilă a controlului intern. În vederea justificării aprecierilor personale, menționăm că Simons a elaborat o clasificare detaliată:

- *proceduri structurale*: comitetul de audit și consiliul de administrație, o funcție independentă de audit intern, segregarea responsabilităților, stabilirea nivelelor de autorizare și accesul restricționat la activele de valoare ale entității;
- *proceduri de protecție a personalului*, inclusiv consultanță și instruire adecvată a angajaților din contabilitate, control și audit intern, resurse suficiente și rotația posturilor cheie;
- *proceduri cu privire la sistemul de protecție include*: păstrarea completă și exactă a documentelor, documentarea și informarea adecvată, informații relevante și reale în rapoartele manageriale și accesul restrâns la sistemele și bazele de date informatice [264, pp. 17-18].

În termeni actuali, procedurile detaliate ale lui Simons sunt denumite acțiuni și reflectă toate laturile controlului intern, materializate prin intermediul obiectivelor prezentate în tabelul 5.3.

R. Anthony a elaborat o modalitate clasică de divizare a procedeeelor de control în trei niveluri: *strategic, managerial și operațional*. Caracterizat, în principal, printr-o destinație financiară, controlul este reprezentat prin intermediul mecanismelor utilizate de manageri pentru verificarea altor manageri. Modelul lui R. Anthony (B) din figura 5.8 este prezentat într-o formă generalizată, autorul păstrând doar elementele actuale entităților din RM. Potrivit acestuia, primul nivel al controlului oferă consiliului de administrație și managementului executiv o anumită încredere că *planificarea strategică* tratează, cu prudență, riscurile eventuale și oportunitățile entității. Planificarea strategică reprezintă una dintre prioritățile entității și este influențată atât de mediul intern, cât și de cel extern (conurenți, tendințele pieței, date economice etc.). De regulă, la această etapă, controlul are un caracter convențional, iar informația este nesigură și poate genera erori. Cu alte cuvinte, se articulează în jurul „*planificării*” și „*controlului*”, printr-o divizare a fazelor acțiunilor de control. Programele și planurile de acțiuni au drept scop implementarea

strategiilor formulate, prin intermediul controlului managerial, dar care nu se referă la un an, ci la perioada clasică de 5-10 ani [161], [156], [157], [158]. Exprimăm dezacordul cu această afirmație, deoarece planurile, programele se elaborează, în baza strategiilor de dezvoltare a entității, pe 3-5 ani și au un caracter convențional deoarece se actualizează de la o perioadă la alta. Procedeele controlului intern reflectă acțiuni concrete exprimate prin supravegherea și verificarea gradului de îndeplinire a acestor programe și vizează perioada curentă de gestiune.

În cel de-al doilea nivel al controlului după R. Anthony, *controlul managerial* (fig. 5.8) se preocupă de atingerea obiectivelor stabilite prin planificarea strategică. În cazul dat, analiza eficienței și a eficacității îndeplinirii obiectivelor se măsoară prin cantitatea resurselor consumate și a timpului utilizat. Controlul se extinde asupra întregii entități și implică centrele de responsabilitate specifice. O mare parte din informații sunt exprimate în termeni financiari și de volum (productivitate, bugete, statistica muncii, capacitatea reală de producție/servicii/activități).

*Cel de-al treilea nivel al controlului*, după R. Anthony, se referă la *controlul operațional*, având ca preocupare activitățile zilnice prin care sunt puse în aplicare planurile strategice. Potrivit ACCA, controlul contabil reprezintă o formă a controalelor operaționale care se instituie pe termen scurt și sunt foarte exigente [161, p. 155]. Totodată, putem menționa că cea mai mare parte a controlului intern se referă la cel operațional.

În aceeași perioadă, R. Simons (1987) prin intermediul modelului (C) a realizat un studiu foarte detaliat privind influența strategiilor asupra sistemelor de control, reușind să dovedească rezultate surprinzătoare, contrar teoriilor. El a demonstrat instabilitatea relației dintre strategii și control. Modelul propus constituie o sinteză a evoluțiilor anterioare, iar originalitatea lui este redată prin luarea în considerație a următoarelor particularități:

- ⇒ existența strategiilor deliberate și a strategiilor emergente;
- ⇒ utilizarea sistemelor de control pentru verificarea interacțiunii dintre indivizi;
- ⇒ existența dimensiunilor cantitative și a sistemelor calitative [294, p. 128].

R. Simons (1990; 1991) nu a ținut cont de dimensiunile neformale ale sistemului de control, ignorând mecanismele invizibile de control. Totuși, modelul său reprezintă una din cele mai utilizate surse teoretice în ghidarea controlului strategiilor manageriale. Ideile de bază ale modelului se bazează pe patru instrumente:

- *sistemul de idei* - are rolul definirii, comunicării și consolidării valorilor de bază, a obiectivelor și direcțiilor de organizare;
- *sistemul de supraveghere* - stabilește limitele explicite și normele care trebuie respectate;
- *sistemul de control bazat pe diagnosticare* - urmărește rezultatele entității și corectează abaterile efective în raport cu cele planificate;

- *sistemul de control interactiv* – urmărește implicarea personală și permanentă a personalului subordonat managementului de top în procesul de luare a deciziilor [14].

Potrivit acestuia, mecanismele de control se diferențiază prin modul în care managementul de top utilizează, activ, diverse instrumente, prevăzând două niveluri: superior și inferior. *Nivelul superior* al controlului se referă la arhitectura acestuia și antrenează fie un control retoric, fie managementul riscului. Sistemul de control interactiv și cel bazat pe diagnosticare din cadrul *nivelului de jos* se bazează pe informații reale și corespunde elementelor clasice ale controlului, iar ca arie de acoperire se referă, fie la dezvoltarea obiectivelor, fie la implementarea noilor strategii [294, pp. 44-50], [273]. Nivelul de jos al controlului, fiind considerat drept controlul clasic, nu corespunde întru totul nevoilor actuale ale controlului intern. Dorim să precizăm că, în cazul modelului de control al lui R. Simons, au fost păstrate doar cele patru elemente de bază. Apreciem că viziunea personală în legătură cu această problemă este că gradul de realizare a strategiilor poate fi controlat prin intermediul sistemului bugetar și al sistemului de evaluare a performanței, dar mai puțin prin intermediul controlului strategic.

Una din problemele principale în această lucrare se referă la identificarea celor mai adecvate și actuale tehnici de documentare a procedeelelor controlului intern pentru entitățile autohtone. În prezent, entitățile de interes public și cele supuse auditului obligatoriu din RM trebuie să întocmească raportul conducerii. Din păcate, nu există un act juridic la nivel național, care să ghideze lucrările necesare de efectuat în documentarea procedeelelor controlului intern. *Modelul de control intern* elaborat de autor și prezentat în figura 5.9 este destinat practicienilor și cercetătorilor în revizuirea, elaborarea, implementarea și raportarea acestor procedee.

După cum rezultă din figură, culoarea mai puțin pronunțată marchează elementele sistemului controlului intern al entității, iar culoarea mai pronunțată - elementele guvernantei corporative. Implicarea *Consiliului de administrație* constă în:

- ⇒ emiterea recomandărilor și ghidarea strategiilor;
- ⇒ supravegherea desfășurării controlului intern;
- ⇒ evaluarea performanței managementului executiv;
- ⇒ supravegherea funcțiilor auditului intern etc.

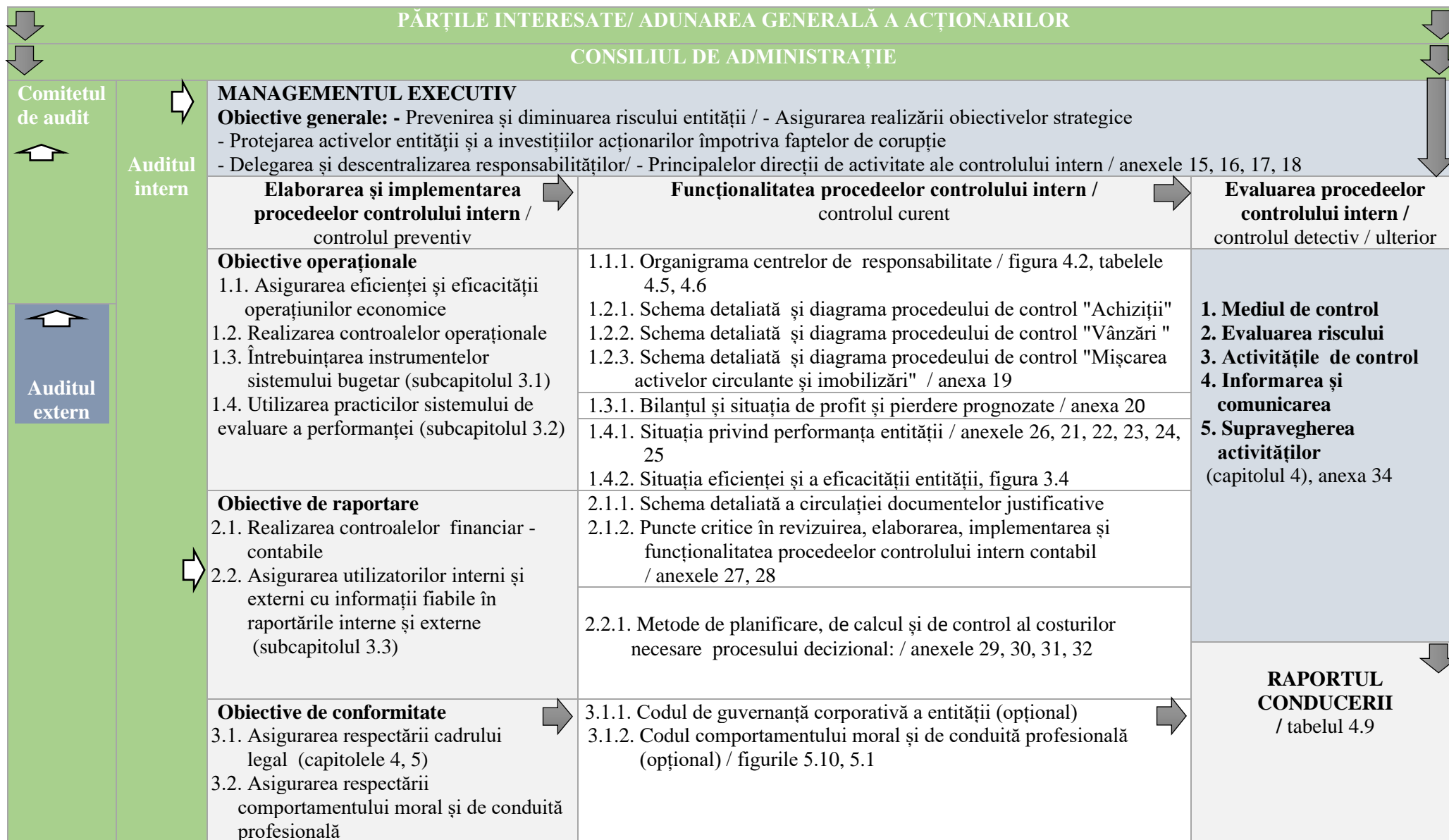


Fig. 5.9. Modelul organizării procedeeelor controlului intern contabil în asigurarea dezvoltării governanței corporative

Sursa: Elaborată de autor



*Comitetul de audit*, parte componentă a guvernantei, supraveghează activitatea financiară a entității și contabilitatea, asigură un control fiabil, revizuieste activitatea auditului intern și extern, asigură eficiența gestiunii resurselor, evaluează performanța entității, supraveghează managementul de top etc. O concretizare este necesară în ceea ce privește funcțiile Consiliului de administrație și cele ale Comitetului de audit, deoarece, dacă ținem cont de prevederile actuale ale legislației naționale, ambele structuri evaluează performanța. În aceste condiții, nu este clar cine trebuie să evalueze performanța fiecărei structuri a entității.

*Auditul intern* verifică legalitatea și realitatea deciziilor luate de managementul executiv și raportează Consiliului de administrație. *Auditul extern* ține cont de reglementările în vigoare și concepția dezvoltării sustenabile, fiind solicitat de acest consiliu, iar rezultatele activității sale le raportează Comitetului de audit. *Managementul executiv*, deși face parte din guvernanta corporativă, este inclus în elementele controlului intern, deoarece poartă responsabilitatea pentru revizuirea, elaborarea și implementarea acestor procedee.

Prima etapă reprezintă controlul preventiv și are același punct de pornire ca și sistemul de gestiune a riscului entității – strategiile și obiectivele entității (anexa 16). Ca urmare a evaluării evenimentelor cu influență negativă, se selectează doar riscurile cu probabilitate înaltă de realizare și impact asupra obiectivelor entității. Astfel, procedeele controlului intern sunt revizuite, elaborate și implementate în funcție de *riscul inerent*. Riscul rezidual reflectă nivelul probabil al riscului care rămâne în urma implementării procedeele controlului intern. [217], [105]. Structura acestor procedee este o funcție a riscului, dar trebuie ținut cont și de cele trei obiective ale controlului intern: operaționale, de raportare și de conformitate.

Cea de-a doua etapă (figura 5.9) se referă la funcționalitatea controlului intern și presupune diverse acțiuni, documentate și numerotate în corespondență cu obiectivele ce trebuie realizate la etapa anterioară a controlului. Mecanismele de utilizare sunt analizate mai detaliat în celelalte subcapitole ale tezei, însă remarcăm că ele sunt subiective, adică depind de raționamentul profesional al managementului executiv și atitudinea consiliului de administrație în legătură cu politica eficienței și a eficacității operațiunilor economice. Utilizarea instrumentelor controlului bugetar și a sistemului de evaluare a performanței contribuie la realizarea obiectivelor operaționale ale controlului prin: reducerea gradului de descentralizare, oferirea autonomiei persoanelor implicate în procesul decizional și accentuarea aspectelor calitative și inovaționale.

Caracterul contabil atribuit controlului intern are la bază ideea că evaluarea gradului de realizare a obiectivelor se face prin intermediul raportărilor furnizate de contabilitate (situația costurilor, sistemul bugetar, situațiile financiare, raportul conducerii, declarațiile fiscale etc.). Cu alte cuvinte, reprezintă acele instrumente deosebit de importante furnizate de contabilitatea financiară

(anexele 27, 28) și contabilitatea de gestiune cu ajutorul: metodei costului standard, metodelor ABC/ABM, costurilor raționale, analizei cost-volum-profit etc. anexele 29, 30, 31, 32 [6].

De regulă, pe parcursul perioadei de gestiune și respectiv la sfârșitul acesteia, conducerea entității realizează acțiuni de evaluare a eficienței și eficacității procedeelelor controlului intern (fig. 5.9). Această evaluare poate fi realizată prin diverse modalități. Cadrul conceptual COSO și SNCI recomandă elaborarea unui chestionar pe baza celor 17 principii de control [255], [105]. Autorul a elaborat un model de chestionar care este prezentat în anexa 34. Rezultatele evaluării se prezintă în raportul conducerii, iar structura acestuia nu are o formă standardizată, fiind propus un exemplu în tabelul 4.9. Raportul conducerii se referă la noile raportări ale entităților autohtone, reglementate prin Legea CRF. Însă, pentru demonstrarea necesității acestuia au fost analizate și standardele de audit extern. În această ordine de idei, potrivit ISA 720 „*Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate*”, raportul conducerii al unei entități trebuie să conțină „*informații privind activitățile entității, rezultatele financiare și poziția financiară a entității*” [85]. Cu alte cuvinte, acest raport, pe lângă situațiile financiare și raportul auditorului, trebuie să conțină și alte informații de natură financiară și nefinanciară. Iar informația cu privire la controlul intern și a riscului este de natură nefinanciară care asigură că datele din situațiile financiare nu conțin informații frauduloase.

În modelul practic de control intern din figura 5.9 sunt recomandate exemple de documentare pentru fiecare obiectiv în parte, însă *obiectivul de conformitate a controlului intern* este mai puțin analizat ca urmare a problematicii sale. Acesta a fost cercetat în acest subcapitol atât din perspectiva schimbărilor în cadrul de reglementare specific contabilității din RM, cât și al perfecționării personalului contabil indicat în *situația privind performanța entității* (anexa 26, anexa 33).

În vederea asigurării respectării cadrului legislativ național și armonizării cu cel european, o serie de specialiști autohtoni realizează în permanență cercetări în acest domeniu. Spre exemplu, profesorul A. Nedeiță, L. Foalea, N. Tonu în colaborare cu alți cercetători publică lunar în revistele de specialitate toate schimbările în legislația națională [94, p. 9], [77], [103]. Profesorul univ. V. Țurcanu și I. Golocialova cercetează în dinamică problemele funcționării contabilității în R. Moldova, realizând comparații cu sistemele contabile internaționale [125, p. 10], [129]. Din această perspectivă, L. Grigoroii pune accent pe evoluția contabilității și raportării financiare din RM în contextul armonizării cu Directivele UE și IFRS [69, p. 8]. În cercetările realizate de C. Dolghi se pune accent pe calitatea informației din situațiile financiare [56, p. 183], [110], în timp ce V. Paladi și L. Erhan au considerat problematice lucrările la întocmirea situațiilor financiare consolidate în conformitate cu IFRS [97, p. 85].

L. Lazari și L. Țurcan subliniază că relevanța informației furnizate de contabilitate are un rol esențial în luarea deciziilor manageriale, respectiv a controlului intern [76, p. 12]. E. Bajerean și M. Bajan pun accent pe relevanța costurilor. Cercetările au avut la bază date din raportul de performanță, costul standard și centrele de responsabilitate [2], [3, p. 134]. I. Țugulschi cercetează aspectele sistemului bugetar în cadrul controlului și respectiv a informației furnizate de contabilitate [121, p. 109].

M. Manoli a propus unele soluții legate de riscul informațional, analizând necesitatea auditului extern [87, p. 271]. N. Muntean analizează necesitatea utilizării ratei levierului financiar [91, p. 165], iar N. Țiriulnicov demonstrează oportunitățile analizei activelor entității în baza situațiilor financiare noi [123, p. 245]. G. Bădicu cercetează aspectele contabilității rezultatelor financiare și evaluarea performanței financiare [5, p. 180]. L. Gavriliuc și G. Voronțova pun accent pe tehnicile de analiză în diverse domenii ale economiei naționale [138, p. 220]. *Raportul conducerii* reprezintă unul din cele mai actuale probleme, iar N. Chirilov a propus unele modificări în acest raport, analizând eficiența utilizării capitalului propriu [38, p. 350].

Respectarea legislației fiscale reprezintă un alt element al controlului intern necesar de luat în considerare pentru realizarea obiectivelor de conformitate. S. Căpățină a analizat aspectele fiscale în funcție de Directivele UE [37, p. 63], iar la nivel național au fost cercetate problemele aferente impozitelor și taxelor de către V. Bucur, A. Graur, respectiv N. Curagău și R. Frunză [53, p. 33]. Profesorul univ. A. Frecăuțeanu și A. Chișlaru și alți autori au pus accent pe necesitatea respectării aspectelor juridice, contabile și fiscale aferente salariilor și contabilitatea în agricultură [57, p. 79], [58], iar M. Dima a pus accent pe problemele contabilității provizioanelor aferente concediilor de odihnă [135, p. 152].

Recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor, modul de contabilizare a acestora reprezintă o altă problemă legată de fiabilitatea și legalitatea informației din situațiile financiare cercetate de A. Nederiță, A. Graur, R. Harea [92], [93], [67, p. 108], în timp ce L. Grabarovschi cercetează problemele recunoașterii provizioanelor conform IFRS [66, p. 58]. Profesorul V. Bucur în cercetarea contabilității mijloacelor fixe prezintă și aspectele problematice ale controlului acestora [26] [29, p. 22]. I. Cotoros pune accent pe aspectele contabile ale reparației imobilizărilor corporale [50, p. 139]. I. Maleca pune accent pe contabilitatea investițiilor imobiliare în condițiile noilor reglementări contabile [86, p. 153]. R. Harea și A. Graur analizează necesitatea cercetării problemelor contabilității pierderilor de mărfuri [59, p. 131].

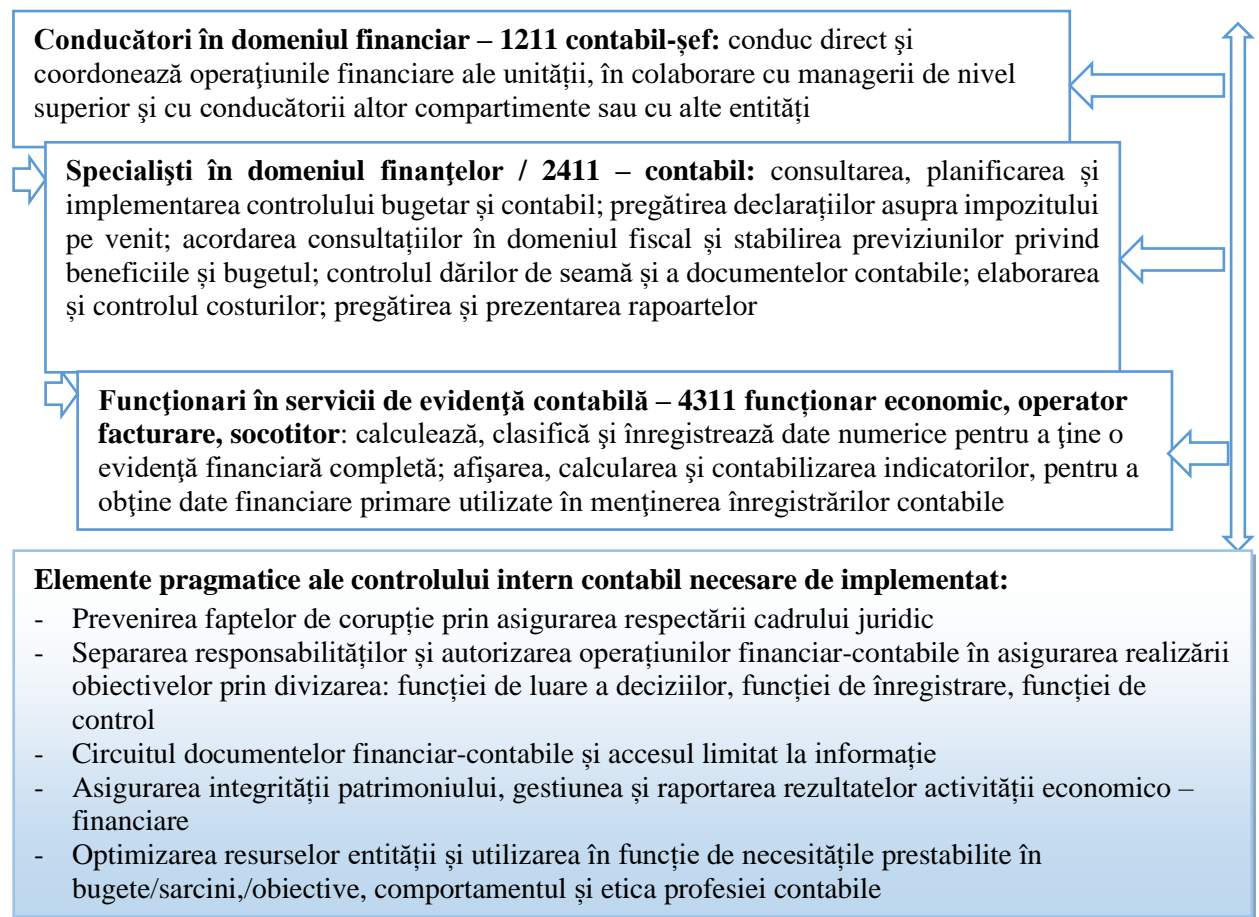
Alături de cele mai importante probleme ale contabilității în prezentarea situațiilor financiare, remarcăm efortul cercetătorilor autohtoni în diverse sectoare ale economiei naționale. Spre exemplu, L. Lazari și L. Grigoroii cercetează tratamentul contabil al combinărilor de entități

[75, p. 32]. N. Zlatina și M. Manoli pun accent pe problematica contabilizării operațiilor legate de sistemul francizei [129, p. 113], E. Cechina analizează particularitățile contabilității operațiunilor de prelucrare în lohn [39, p. 224]. L. Cauș pune accent pe contabilitatea organizațiilor necomerciale [36, p. 18]. A. Popovici cercetează în permanență noile modificări în legislație legate de contabilitatea în construcții [98, p. 89], iar R. Cușmăunsă urmărește problemele recunoașterii și contabilizării costurilor legate de cercetările științifice și de dezvoltare conform noilor reglementări [52, p. 142]. M. Gherasimov examinează specificul contabilității și controlului în entitățile naționale de transport [139, p. 157], iar T. Șevciuc tratează problemele controlului intern în entitățile mici și mijlocii și a extracției resurselor minerale [104, p. 263].

O altă problemă a controlului intern o reprezintă *problemele organizării contabilității*. În acest context, susținem opinia prof. univ. T. Tuhari care a menționat că Ministerul Finanțelor al RM ar trebui să indice într-un act juridic rolul, funcțiile, responsabilitățile și drepturile contabilului-șef în organizarea controlului [118, p. 32]. Cu alte cuvinte, în legislația națională nu este clar rolul contabilului-șef, drepturile și obligațiile sale la organizarea controlului intern. Într-o altă cercetare, acest savant propune câteva etape în organizarea controlului contabil și anume: *controlul operativ, controlul analitic, controlul sintetic și controlul financiar* [120, p. 37]. Propunerile se referă la detalierea informațiilor obținute în controlul intern, iar controlul financiar vizează verificarea fluxurilor de numerar și asigurarea activității entității cu surse financiare.

Atât în Cadrul Conceptual COSO, cât și în alte reglementări, se menționează că responsabil de organizarea controlului intern este managementul executiv. În aceste condiții, apare întrebarea: *Care este rolul contabilului-șef în cadrul acestui demers?* Legislația națională nu dispune de un act juridic care să reglementeze modul de organizare a controlului intern în cadrul entităților mijlocii, mari și de interes public cu excepția entităților publice și a celor din sectorul financiar-bancar.

Examinând prevederile Clasificatorului Ocupațiilor din RM (Clasificator) cu privire la obligațiile contabilului-șef, în figura 5.10 sunt prezentate principalele aspecte problematice pe fiecare categorie a profesiei contabile (codurile 1211, 2411, 4311 ) [24].



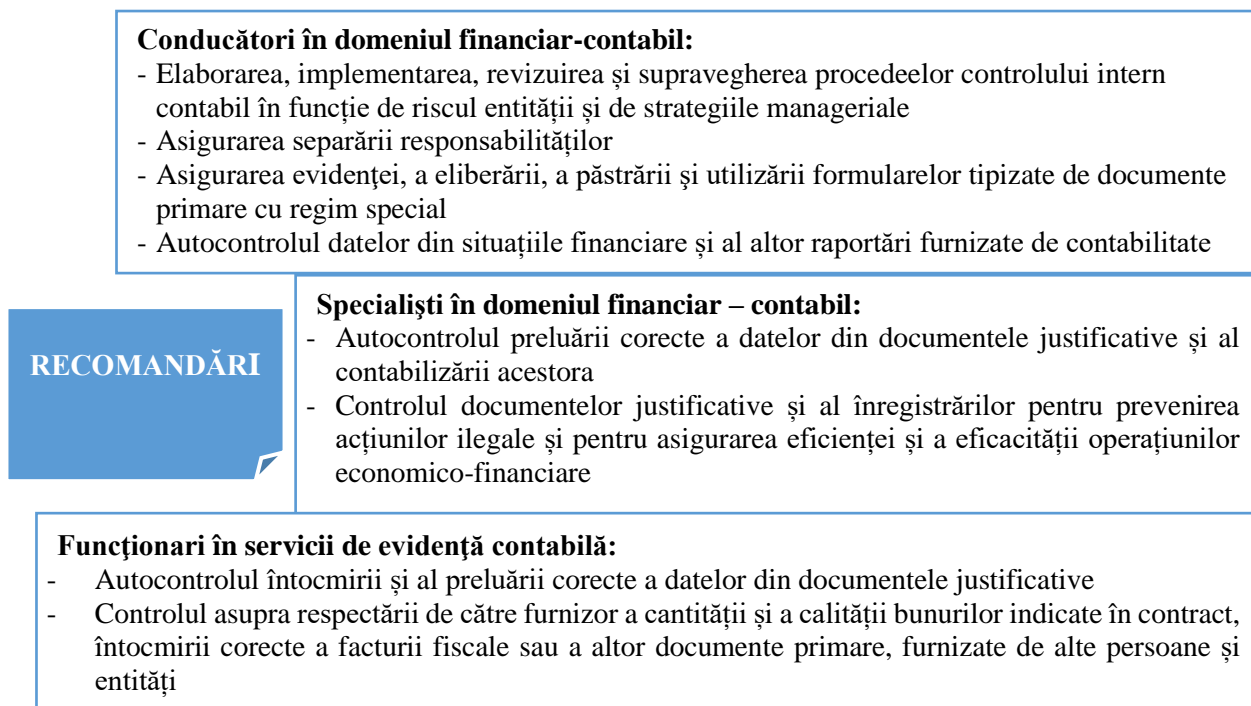
**Fig. 5.10. Sarcinile actuale ale contabililor și legătura cu elementele controlului intern**  
Sursa: Elaborată de autor pe baza [40], [95, p. 273]

După cum rezultă din figură 5.10, potrivit Clasificatorului național, profesia contabilă este divizată în trei categorii:

- *conducători* în domeniul financiar (1211);
- *specialiști* în domeniul financiar-contabil (2411);
- *funcționari* în servicii de evidență contabilă (4311).

Conținutul acestora demonstrează că profesia contabilă ține de domeniul financiar, iar în urma analizei obligațiilor fiecărei categorii din Clasificator se observă lipsa controlului în sarcinile contabilului-șef. Deși în sarcinile specialiștilor din domeniul financiar-contabil sunt stipulate mențiunile cu privire la controlul bugetar și cel contabil, nu se vorbește nimic despre controlul intern [24], [25].

În această ordine de idei, considerăm importantă să recomandăm unele modificări în legislația națională cu referire la Clasificatorul Ocupațiilor din RM și cu referire la fișele de post ale profesioniștilor contabili, prezentate mai detaliat în figura 5.11.



**Fig. 5.11. Unele recomandări pentru Clasificatorul Ocupațiilor din RM, aferente controlului intern**

Sursa: Elaborată de autor

După cum rezultă din figura 5.11, recomandările se referă la obligațiile profesioniștilor contabili legate de controlul intern, divizat în funcție de următoarele elemente: responsabilitățile directe, autocontrolul și controlul altor persoane. Modificările respective în profesia contabilă sunt necesare deoarece, potrivit Codului Etic al Profesioniștilor Contabili, elaborat de IESBA, responsabilitatea acestora crește prin obligația de a acționa în interes public și prin necesitatea respectării următoarelor principii fundamentale: *Integritate, Obiectivitate, Competență profesională și atenție cuvenită, Confidențialitate, Comportament profesional* [85], [22]. Recomandările propuse au rolul de a ajusta fișele de post ale contabililor în concordanță cu noile cerințe ale pieței.

Intensificarea controlului intern are rolul de a sensibiliza managementul executiv în legătură cu importanța informației prezentate în situațiile financiare și preîntâmpinarea prezentării unor informații frauduloase. Perfecționarea continuă a personalului reprezintă una dintre măsurile întreprinse în acest sens, urmărind asigurarea calității, a legalității și a realității informației din situațiile financiare. Totodată, în Codul Muncii al RM nr. 154-XV din 28 martie 2003, sunt indicate următoarele stipulații legate de documentarea acestor acțiuni:

- Planul anual de formare profesională;
- Contract de calificare profesională;
- Contract de formare profesională continuă[43].

Astfel, entitățile sunt obligate să asigure perfecționarea personalului, iar resursele consumate în acest sens se reflectă în componența cheltuielilor administrative.

O altă problemă a controlului intern vizează tehnicile de asigurare a integrității activelor. În acest sens, se recomandă verificarea atitudinii conducerii executive în legătură cu răspunderea materială a salariatului, justificată prin prevederile Codului Muncii al RM în legătură cu documentarea acestor rapoarte juridice:

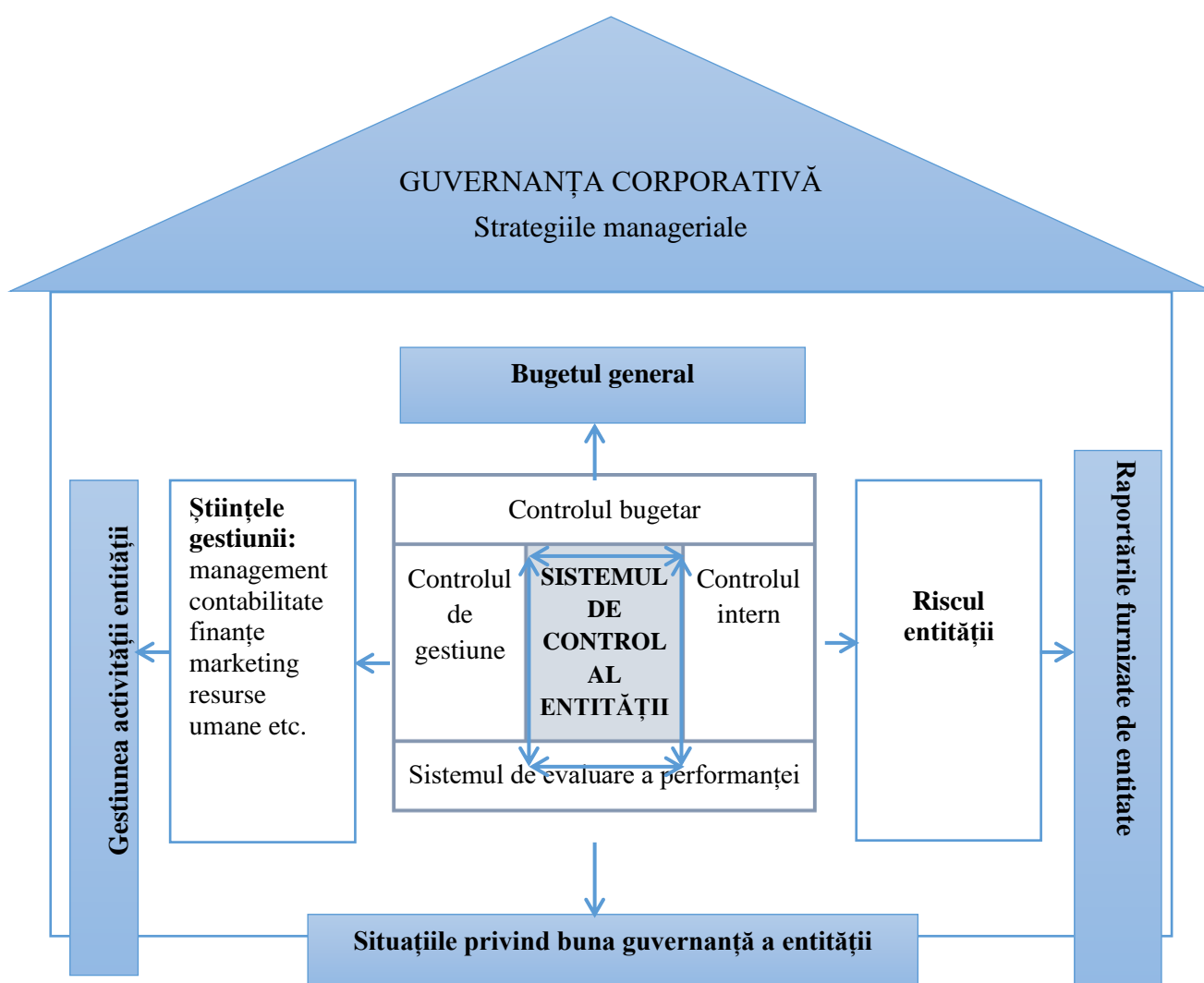
- Contract cu privire la răspunderea materială deplină a salariatului;
- Contract cu privire la răspunderea materială colectivă (de brigadă);
- Ordin privind repararea prejudiciului material;
  - Ordin cu privire la crearea comisiei abilitate să efectueze ancheta de serviciu pentru stabilirea mărimii prejudiciului material pricinuit și a cauzelor apariției lui;
- Explicația scrisă a salariatului privind cauzele apariției prejudiciului material;
- Ordin cu privire la reținerea de la salariatul vinovat a sumei prejudiciului material, care nu depășește salariul mediu lunar;
- Angajamentul scris privind repararea benevolă de către salariat a prejudiciului material, cauzat angajatorului [43], [333].

Examinarea diverselor probleme legate de revizuirea, elaborarea și implementarea procedurilor controlului intern demonstrează complexitatea acestora și apariția unor cheltuieli suplimentare ale entității dificil de evaluat. Necesitatea realizării acestora este demonstrată în cadrul acestui demers științific și constă în asigurarea realizării obiectivelor strategice de către managementul executiv. O altă problemă, inițiată în subcapitolul 2.2 (tab. 2.2), constă în faptul că majorarea cheltuielilor cu privire la organizarea controlului intern contribuie la diminuarea cheltuielilor cu auditul intern și cel extern. Totuși, în prezent aceasta rămâne o problemă, deoarece o bună parte dintre entitățile naționale externalizează funcția de audit intern, iar acest lucru complică soluționarea acestor probleme ale cercetării.

Dificultățile apărute în evaluarea cheltuielilor atribuite controlului intern apar din cauza că acesta, în cadrul entității, se materializează prin intermediul procedurilor sau a acțiunilor zilnice ale personalului greu de divizat de alte sarcini. Informația din anexa 17 demonstrează că posturile de muncă cel mai mult implicate în procesul de revizuire, elaborare și funcționare a procedurilor controlului intern sunt: CEO, CFO, contabilul-șef și contabilul-șef adjunct. Astfel, pentru aceste posturi se propune stabilirea unui spor la salariu pentru motivarea acțiunilor suplimentare ale managementului contabil. *Taboul privind evidența activității de muncă a managementului*

*executiv* este elaborat de autor pentru calcularea, justificarea și asigurarea transparenței acestor cheltuieli (anexa 33).

Complexitatea problemelor examinate în lucrare demonstrează că sensul general al sintagmei „*control intern*“ nu se potrivește cu sensul practic al acestuia, ce rezultă din Cadrul conceptual COSO. Sensul practic se referă la acele instrumente utilizate de managementul executiv la revizuirea, elaborarea, implementarea, documentarea și evaluarea controlului intern, precum și la prezentarea informației în legătură cu organizarea acestora în raportul conducerii. Instrumentele utilizate de controlul intern sunt foarte diversificate, iar inventarul acestora este prezentat în figura 5.12 din perspectiva sistemului de control al entității.



**Fig. 5.12. Structura și instrumentele sistemului de control al entității**

Sursa: Elaborată de autor



Figura 5.12, redată sub formă de căsuță, semnifică entitatea cu diversele sale forme ale controlului, fixate în funcție de guvernanta corporativă și de strategiile manageriale. Cele patru forme ale controlului semnifică direcțiile de bază ale *sistemului de control al entității* aflate în relații reciproce și interdependente. Totuși acestea se deosebesc prin obiective diferite de la un gen de control la altul. Astfel, *control intern* are, ca finalitate, asigurarea unor informații reale și fiabile în raportările furnizate de entitate, în timp ce *controlul de gestiune* și-a extins considerabil frontierele și vizează gestiunea întregii activități a entității din perspectiva științelor gestiunii [295], [306], [308]. *Controlul bugetar și sistemul de evaluare a performanței* au atribuții mai restrânse, deoarece ele nu pot funcționa independent, ci în corelație cu celelalte forme de control.

Prin intermediul acestei figuri, se propun noile viziuni în ceea ce privește structura controlului în cadrul entității. În primul rând, pentru existența legăturii dintre aspectele teoretice și cele practice, se recomandă schimbarea denumirii din „*control intern*” în „*sistemul de control al entității*”. În al doilea rând, remarcăm că structura sistemului de control diferă de la o entitate la alta. Spre exemplu, controlul bugetar poate oferi, în calitate de instrumente, controlului intern sau celui de gestiune, întreg bugetul general sau numai cel de venituri și cheltuieli etc. În structura sistemului de evaluare a performanței, pot fi incluse numai performanțe financiare, în timp ce alte entități optează și pentru performanțele nefinanciare. În al treilea rând, controlul de gestiune și-a schimbat considerabil aria de cercetare, problema este mai profund examinată în subcapitolele 1.1 (anexa 5) și 2.2 (anexele 3 și 4, figurile 2.5, 2.6). Așadar, afirmăm că acesta nu poate fi considerat echivalentul controlului intern, deoarece obiectivele sale rezultă din cele ale științelor de gestiune și nu numai din cele ale contabilității. Controlul intern utilizează instrumentele controlului de gestiune, deoarece latură contabilă a acestuia din urmă ține de calitatea informației furnizate de contabilitate. În prezenta lucrare sunt cercetate în detaliu aspectele contabile ale controlului intern, care are multe tangențe cu elementele controlului de gestiune.

Prin urmare, demersul de cercetare în prezenta lucrare se axează pe calitatea și utilitatea procedurilor controlului intern. Acestea trebuie implementate nu pentru o cauză formală, de a putea fi incluse în raportul conducerii, ci pentru a funcționa în realitate și a contribui la majorarea performanței entității. Fiecare procedeu trebuie să fie documentat, evaluat și, în caz de necesitate, modificat, dacă nu a înregistrat rezultatele așteptate sau necesită resurse excesive. Susținem ideea că informația din acest raport nu trebuie să aibă o formă standardizată, structura acestuia poate varia de la o entitate la altă. Însă, în mod obligatoriu, trebuie să fie documentat și să conțină informații din care să rezulte că datele din situațiile financiare sunt credibile, iar operațiunile economice sunt gestionate eficient și eficace și, totodată, sunt reflectate și prezentate în conformitate cu reglementările aplicabile.

### 5.3. Cercetare empirică a factorilor cu influență semnificativă asupra sistemului controlului intern prin prisma modelului econometric

Demersul de cercetare nu se consideră finalizat decât după o evaluare științifică a rezultatelor obținute. În știință a existat dintotdeauna un anumit scepticism față de ceea ce este nou sau diferit de ceea ce se cunoaște. Datorită cunoscutului „principiu al îndoielii“ al lui Descartes, ideile prezentate în lucrare trebuie să fie verificate atât cu ajutorul metodelor cantitative, cât și ale celor calitative. *Metodele calitative* sunt utilizate cel mai frecvent la testarea suportului teoretico-conceptual, realizat în fiecare capitol. *Metodele cantitative* sunt mai pretențioase și implică testarea și validarea ipotezelor de cercetare realizate în această lucrare în baza anchetei statistice (anexa 39).

Structura eșantionului este diversificată și cuprinde managementul executiv al celor mai mari contribuabili din cadrul entităților din RM (tabel 5.4) și România.

**Tabelul 5.4. Lista entităților din RM cuprinse în ancheta statistică**

Nr. rd	Denumirea entității
1.	Ministerul Finanțelor - Direcției de armonizare a controlului financiar public intern
2.	Ministerul Finanțelor - Direcției de armonizare a controlului financiar public intern
3.	Ministerul Finanțelor - Direcției de armonizare a controlului financiar public intern
4.	Consiliul de supraveghere publică a auditului
5.	Comisia națională a pieței financiare
6.	SC „Floare Carpet” SA
7.	ÎM „Efes Vitanta Moldova Brewery” SA
8.	Combinatului de vinuri de calitate „Mileștii mici”
9.	Compania aeriană de stat „Air Moldova”
10.	SC „Bucuria” SA
11.	SC „Ionel” SA
12.	SC „Rogob” SRL
13.	SC „Global-Med” SRL

Sursa: Elaborat de autor

După cum rezultă din tabelul 5.4, în lista entităților autohtone sunt incluse 13 entități. Anchetele statistice au fost completate de directorii financiari și de contabilii-șefi în prezența autorului acestei cercetări. Precizăm că în cadrul primelor cinci poziții, au fost chestionați specialiștii în domeniul controlului intern din cadrul instituțiilor publice.

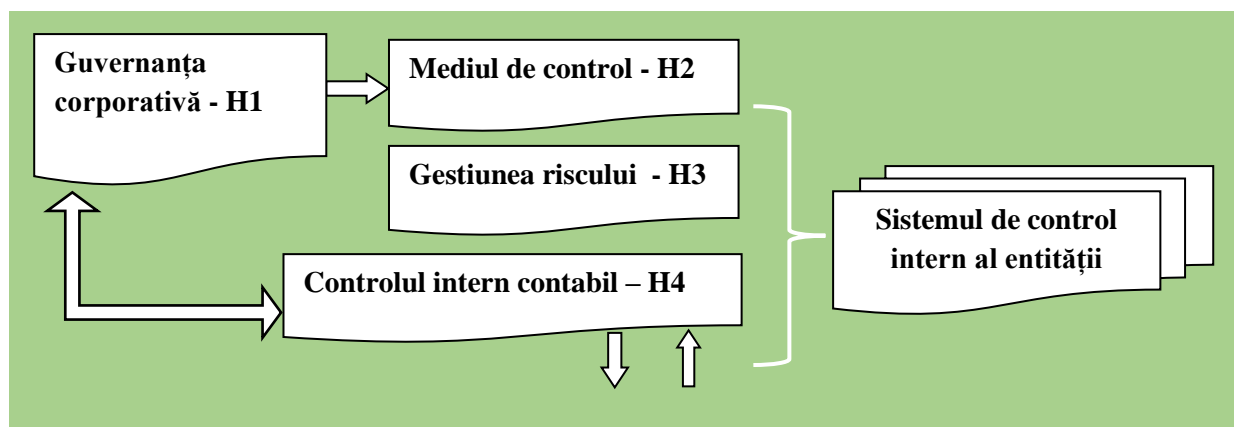
În eșantionul de cercetare din România sunt incluse entitățile listate la BVB, masteranzii ASEM și ai Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași care își fac studiile la specialitatea

„Contabilitate“. Adresele de e-mail ale managementului executiv din cadrul entităților listate pe Piața AERO și a celor de pe Piața Reglementată au fost selectate de pe pagina web a BVB. Din eșantion sunt excluse entitățile din sectorul financiar-bancar. Ancheta statistică a fost expediată fiecărei entități în parte prin intermediul următoarelor adrese:

- <https://goo.gl/forms/wOSYI5qqZn1aQIcp1>, - Piața Reglementată;
- <https://goo.gl/forms/jg9DG8KRActHzKhv1>, - AERO;
- <https://goo.gl/forms/dccD48rpPqTtwH3V2>. - filiala CECCAR, Iași.

În urma expedierii a 93 de email-uri managementului executiv din cadrul entităților de pe piața reglementată s-au înregistrat 22 de răspunsuri. În cadrul Pieței AERO, autorul a expediat 101 de emailuri, obținând 8 răspunsuri. La fel, ancheta este expediată experților contabili din cadrul biroului permanent al filialei CECCAR, Iași, unde sunt obținute 14 răspunsuri, iar în cadrul SC ANTIBIOTICE SA – 15 răspunsuri. În cadrul ASEM s-au validat 42 de anchete, iar în cadrul Universității „Alexandru Ioan Cuza” 53 de anchete. În final, autorul a obținut un număr total de 166 (12+22 + 8 +14 + 15 + 42+53) de răspunsuri.

Verificarea relațiilor dintre abordările teoretice și pragmatice cu privire la sistemul controlului intern și guvernanta corporativă sunt realizate prin intermediul metodelor cantitative. În scopul asigurării obiectivelor, sunt stabilite patru ipoteze de cercetare indicate în introducerea lucrării, iar relațiile dintre aceste ipoteze sunt prezentate în figura 5.13.



**Fig. 5.13. Modelul de testare și validare a ipotezelor de cercetare**

Sursa: Elaborată de autor [8], [188]

Informația din figura 5.13 ne demonstrează că, asupra sistemului de control intern al entității în calitate de *variabilă dependentă* ( $y$ ), acționează următoarele *variabile independente* ( $x$ ): structura guvernantei corporative (H1), care a generat și o serie de alți factori cum ar fi: mediul de control (H2), sistemul de gestiune a riscului (H3) și controlul intern contabil (H4). Aceste afirmații sunt testate prin intermediul celor patru ipoteze generale de cercetare materializate prin formula:

$$\text{Sistemul de control intern al entității (Y)} = \text{H1. Guvernanța corporativă (X1)} + \text{H2. Mediul de control (X2)} + \text{H3. Sistemul de gestiune al riscului (X3)} + \text{H4. Controlul intern contabil (X4)} \quad (5.1)$$

În această ordine de idei, cercetarea originii științifice, analiza evoluției și înțelegerea cauzelor utilizării parțiale a elementelor de control sunt realizate prin construcția și reconstrucția diverselor idei, prin generalizarea lor, precum și prin prezentarea unor studii detaliate din perspectiva *paradigmei postpozitiviste*. 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, pe baza analizei prevederilor diverselor reglementări. Întregul demers de cercetare a rezultat din întrebarea principală, care ține de *paradigma postpozitivistă, raționamentul profesional și teoria deciziei de comportament*, în pofida faptului că sunt folosite o multitudine de teorii în procesul cercetării, fiind acceptate într-o manieră pozitivistă.

Evaluarea consistenței interne se referă la gradul de sinceritate a persoanelor care au răspuns la întrebările din anchetă. În acest scop, indicatorul Cronbach's Alpha reprezintă cel mai cunoscut indicator de măsurare a consistenței interne (tabelul 5.5).

**Tabelul 5.5. Rezultatele analizei de încredere și a scalelor utilizate în ancheta statistică**

Scala	Coefficientul Cronbach's Alpha	Observații
1. Rolul și structura guvernanței corporative (4 itemi) - întrebarea 4	<b>0,704</b>	Coefficientul Cronbach's Alpha nu se îmbunătățește prin eliminarea nici unui item
2. Rolul mediului de control intern (6 itemi) - întrebarea 5	<b>0,724</b>	Coefficientul Cronbach's Alpha nu se îmbunătățește prin eliminarea nici unui item
3. Evaluarea riscului în cadrul proceselor controlului intern(5 itemi) - întrebarea 6	<b>0,235</b>	Coefficientul Cronbach's Alpha nu se îmbunătățește prin eliminarea nici unui item
4. Controlul intern contabil element important al procesului decizional (7 itemi) - întrebarea 8	<b>0,752</b>	Dacă se elimină itemul 8.6 se obține coefficientul Cronbach's Alpha egal cu 0,770, valoare care nu este suficient de mare pentru a accepta îmbunătățirea prin eliminarea itemului

Sursa: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [8], [188]

Rezultatele obținute prin analiza de încredere sunt prezentate în tabelul 5.5. Cea mai mare parte a întrebărilor din chestionar sunt elaborate în baza scalei Likert cu cinci trepte. Deoarece seturile de întrebări analizate măsoară concepte diferite, s-a efectuat analiza de încredere distinctă și s-a calculat mărimea coeficientului Cronbach's Alpha pentru fiecare set, dar și pe ansamblul

itemilor considerați în studiu. Acest coeficient indică atributele necesare pentru măsurarea fiecărui item. Limitele de variație ale acestui coeficient sunt între 0 și 1. Cu cât valoarea coeficientului este mai aproape de 1, cu atât scala utilizată se consideră mai consistentă. Rezultatele cercetării au înregistrat un coeficient Cronbach Alpha de 0,7, ceea ce demonstrează o consistență a scalei de măsurare bună cu excepția itemului 3.

Legăturile statistice între variabile se analizează cu ajutorul coeficienților de corelație și regresie. Prin intermediul coeficientului de corelație Pearson, se testează semnificația intensității corelației dintre *variabila dependentă*: 4.1. *În opinia D-voastră, controlul intern reprezintă un instrument al conducerii executive în scopul asigurării interesate cu realitatea, cu legalitatea datelor furnizate de entitate?* și cu celelalte întrebări considerate *variabile independente*. În urma analizei distribuției frecvenței răspunsurilor, prezentată în tabelul 5.6, se observă că predomină răspunsurile favorabile afirmațiilor incluse în ancheta statistică.

**Tabelul 5.6. Distribuția răspunsurilor la întrebarea principală, în calitate de variabilă dependentă**

Nr. întrebări	Dezacord total	Dezacord	Nici acord, nici dezacord	Acord	Acord total	Total
4.1	6	10	34	39	77	166
	3,6 %	6 %	20,5 %	23,5 %	46,4 %	100 %

Sursa: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [8]

După cum rezultă din tabelul 5.6, pentru întrebarea principală, s-a înregistrat o pondere semnificativă de 69,9% (23,5 + 46,4) de răspunsuri „Acord” și „Acord total”. Ponderea persoanelor care au răspuns cu „Dezacord” și „Dezacord total ” este nesemnificativă 9,6%. Acest lucru demonstrează că managementul entității conștientizează importanța controlului intern.

Măsurarea impactului variabilelor explicative (independente) asupra *sistemului controlului intern* al entității 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 controlului intern* și seturile de itemi considerați drept factori de influență .

Rezultatele cercetării demonstrează că multitudinea de scandaluri financiare atestate în diverse perioade au marcat apariția guvernanței corporative. În mare parte, aceste scandaluri erau aplanate prin introducerea de noi legi, noi organisme de supraveghere 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 procedeelelor de control. Guvernanța asigură un

anumit grad de securitate investițiilor și anticipează eventualele conflicte dintre managementul executiv și acționari. În acest scop, sunt elaborate întrebările 4.2 - 4.5 din anchetă pentru a verifica în ce măsură sistemul controlului intern al entității este influențat de governanța corporativă (tabelul 5.7).

**Tabelul 5.7. Distribuția răspunsurilor cu privire la delimitarea rolului structurii guvernantei corporative în cadrul sistemului de control al entității**

Conținutul întrebărilor	Dezacord total		Dezacord		Nici ac., nici dez.		Acord		Acord total	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
4.2. Sfera de activitate a guvernantei 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
4.3. 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
4.4. 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
4.5. Comitetului 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: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [8]

Prezentarea ponderii răspunsurilor pe fiecare întrebare a avut drept scop ilustrarea rezultatelor anchetei. Analiza răspunsurilor la setul de itemi din tabelul 5.7 ne determină să afirmăm că, pe ansamblu, cea mai mare pondere revine răspunsurilor întrebărilor 4.3, 4.4 și 4.5, peste 80%. Excepție face afirmația 4.2, pentru care se observă ponderi mari și în cazul răspunsurilor de „Nici acord, nici dezacord”.

Coeficientul de corelație Pearson reprezintă o tehnică statistică privind măsurarea și descrierea puterii de asociere lineară dintre două variabile cantitative și continue normal distribuite. În tabelul 5.8 se prezintă corelațiile dintre variabila dependentă și cea independentă justificate prin ipoteza de cercetare H1.

**Tabelul 5.8. Corelațiile dintre controlul intern și elementele care marchează rolul  
governanței corporative în cadrul entității**

Conținutul întrebărilor	SCE	4.2.	4.3.	4.4.	4.5.
Sistemul controlului intern al entității (SCE)	1	<b>0,501**</b>	0,148	0,071	<b>0,370**</b>
4.2. Sarcinile consiliului de administrație și ale conducerii executive	0,501**	1	0,321**	0,232**	0,475**
4.3. Ghidarea strategiilor, legalitatea raportărilor și evaluarea performanței	0,148	0,321**	1	0,407**	0,244**
4.4. Comitetul de audit: supravegherea financiar-contabilă, asigurarea eficienței gestiunii riscului, evaluarea performanței	0,071	0,232**	0,407**	1	0,376**
4.5. Comitetului 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: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0 [73], [74], [8]

În tabelul 5.8 se observă corelații statistic semnificative între variabila dependentă *sistemul de control intern* și itemii 4.2 și 4.5 ai căror coeficienți de corelație reprezintă 0,501 și 0,370 (coeficienții evidențiați în tabel). Aceștia semnifică cele mai puternice grade de asociere dintre controlul intern și consiliul de administrație, respectiv comitetul de audit.

În baza valorilor coeficientului de corelație liniar Pearson (R) s-au verificat ipotezele de lucru :

- $H_0: \rho = 0$ ;
- $H_1: \rho \neq 0$ .

Acestea se mai numesc și ipoteze statistice ce au rolul de a valida prima ipoteză de cercetare din cadrul figurii 5.13. Ținând cont de faptul că acest coeficient prezintă valori între [-1; 1], valorile pozitive marchează respingerea ipotezei  $H_0$  și acceptarea ipotezei statistice  $H_1$  și a celei de cercetare.

Regresiile reflectă gradul de influență dintre factorii determinanți prin predicția unei variabile (Y), în funcție de o altă variabilă (X) [20]. Acestea au rolul de a reține în model doar acele cu influență semnificativ statistică selectate din setul de variabile independente care definesc rolul governanței corporative în cadrul entității (tabelul 5.9).

**Tabelul 5.9. Coeficienții de regresie specifici relației dintre control și elementele guvernantei corporative în cadrul entității**

Variabilele dependente	Coeficienți nestandardizați		Coeficienți standardizați	Testul t	Coeficientul Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	1,633	0,332		4,923	0,000
4.2. Sfera de activitate a guvernantei corporative	0,396	0,075	0,399	5,279	0,000
4.5. 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: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [73], [74], [8]

După cum se observă din tabelul 5.9, factorii cu impact pozitiv asupra controlului intern, în ordinea importanței lor (ierarhizate după valorile coeficienților standardizați), sunt:

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

Folosind rezultatele din tabelul 5.9 sunt testați parametrii modelului de regresie cu ajutorul testului t pentru a afla dacă există probabilitatea ca fiecare parametru să fie nul. Respectiv sunt stabilite ipotezele de lucru  $H_0: \beta = 0$  și  $H_1: \beta \neq 0$ . În acest sens,  $\text{Sig} = 0,000$  trebuie să fie mai mic ca 0.05, iar panta drepte de regresie ( $\beta$ ) arată o legătură semnificativă între variabile. Verificarea acestora pe fiecare întrebare în parte implică următoarele rezultate:

- 4.2:  $t = \frac{b_1 - \beta_1}{s \wedge \beta_1} = \frac{b_1 - 0}{s \wedge \beta_1} = \frac{0,396}{0,075} = 5,279$ ,  $\text{Sig} (t) = 0,000 < 0,05$ ,  
 $H_0: \beta_1 = 0$ ,  $H_1: \beta_1 \neq 0$ ;
- 4.5:  $t = \frac{b_2 - \beta_2}{s \wedge \beta_2} = \frac{b_2 - 0}{s \wedge \beta_2} = \frac{0,239}{0,085} = 2,822$ ,  $\text{Sig} (t) = 0,005 < 0,05$ ,  
 $H_0: \beta_2 = 0$ ,  $H_1: \beta_2 \neq 0$ .

Coeficientul de determinație R Square ( $R^2$ ) poate lua valori între [0; 1]. Astfel, dacă  $R^2 = 0$  sau are o valoare foarte mică, atunci modelul de regresie ales nu explică legătura între variabile, iar dacă  $R^2 = 1$ , atunci toate observațiile sunt pe linia de regresie și modelul explică perfect legătura între variabile. În cele din urmă, acest coeficient se utilizează pentru a verifica dacă modelul este sau nu ales cu chibzuință. Mărimea de 0,286 a acestui coeficient înseamnă că 28% din variația sistemului de control intern al entității este influențată de variația simultană a structurii guvernantei corporative [16], [302].



Mediul de control se referă la cea de-a doua variabilă independentă și include întrebările 5.1 - 5.5 din ancheta statistică (tabelul 5.10), verificate în baza ipotezei a doua de cercetare H2.

**Tabelul 5.10. Distribuția răspunsurilor cu privire la delimitarea rolului mediului de control în cadrul entității, %**

Conținutul întrebărilor	Dezacord total	Dezacord	Nici acord, nici dez.	Acord	Acord total
5.1. Aptitudinile conducerii determină elementele mediului de control	2,0	6,5	30,1	41,8	19,6
5.2. Un mediu de control favorabil demonstrează angajamente față de valorile etice și culturale	0,7	5,3	13,9	40,4	39,7
5.3. Mediu de control favorabil: managementul exercită responsabilități de supraveghere, iar angajații demonstrează responsabilitate	1,3	3,9	14,9	42,2	37,7
5.4. Structura organizatorică a entității se elaborează în baza centrelor de responsabilitate	1,9	8,4	21,4	39,6	28,6
5.5. Mediul de control depinde de atitudinea managementului de top față de auditul intern și procesele controlului intern	0,6	7,1	22,7	33,8	35,7

Sursa: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [8], [174]

Din tabelul 5.10 rezultă că cea mai mare pondere au înregistrat-o variantele de răspuns „Acord” și „Acord total”. Excepție face afirmația 5.1 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 legătură cu mediul de control.

Coeficientul de corelație Pearson din tabelul 5.11 demonstrează corelații semnificative statistic între variabila dependentă și mediul de control.

**Tabelul 5.11. Corelațiile dintre controlul intern și elementele care marchează mediul de control intern al entității**

Conținutul întrebărilor	SCE	5.1.	5.2.	5.3.	5.4.	5.5.
SCE	1	<b>0,286***</b>	0,092	0,143*	0,145*	0,119
5.1. Aptitudini	0,286***	1	0,415***	0,331***	0,319***	0,363***
5.2. Angajamente	0,092	0,415***	1	0,455***	0,263***	0,260***
5.3. Responsabilități	0,143*	0,331***	0,455***	1	0,193**	0,230***
5.4. Structura organizatorică	0,145*	0,319***	0,263***	0,193**	1	0,275***
5.5. 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: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [73], [74], [8]

Informația din tabelul 5.11 demonstrează corelații semnificative statistic (pentru un prag de semnificație de 1%) între variabila *controlul intern* și întrebarea 5.1 din chestionar. Valorile pozitive din tabel marchează respingerea ipotezei statistice  $H_0$  și acceptarea celei de cercetare printr-o asociere direct proporțională cu deprinderile, studiile și aptitudinile managementului executiv [38], [39].

Estimațiile coeficienților modelului de regresie și ale raportului de determinație sunt prezentate, la general, în tabelul 5.12.

**Tabelul 5.12. Coeficienții de regresie specifici modelului dintre control și elementele mediului de control intern al entității**

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

Sursa: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [73], [74], [8]

Din setul variabilelor independente care definesc rolul mediului de control intern în cadrul entității, sunt reținute în model doar acele cu impact pozitiv asupra procedeelelor controlului intern:

- *Aptitudinile conducerii determină elementele mediului de control* ( $b = 0,343$ ,  $t_{\text{calculat}} = 3,810$ ,  $\text{Sig} = 0,000$ ).

În baza datelor din tabelul 5.12, se verifică ipotezele de lucru  $H_0: \beta = 0$  și  $H_1: \beta \neq 0$ , iar Sig se verifică pe fiecare întrebare în parte. Cel mai relevant rezultat a înregistrat întrebarea:

- 5.1:  $t = b_1 - \beta_1 / s^{\wedge} \beta_1 = b_1 - 0 / s^{\wedge} \beta_1 = 0,343 / 0,090 = 3,810$ ,  $\text{sig}(t) = 0,000 < 0,05$ ,  $h_0: \beta_1 = 0$ ,  $h_1: \beta_1 \neq 0$ .

Valorile coeficientului R Square de 0,082 arată că 8% din variația sistemului controlului intern este influențată de aptitudinile conducerii demonstrate prin deciziile și comportamentul său [302], [38].

Conducerea trebuie să fie conștientă că nu poate reduce riscul la zero și să accepte în mod prudent gradul de toleranță la risc.

Prin intermediul celei de-a treia ipoteză de cercetare, se verifică modul de influență a riscului asupra procedeelelor controlului, cu ajutorul întrebărilor 6.1- 6.5 din tabelul 5.13.

**Tabelul 5.13. Distribuția răspunsurilor cu privire la precizarea importanței evaluării riscului în cadrul sistemului de control intern al entității, %**

Conținutul întrebării	Dezacord total	Dezacord	Nici acord, nici dez.	Acord	Acord total
6.1. Nivelul riscului influențează în mod direct structura sistemului de control intern	0,6	6	23,5	41,2	28,5
6.2. Guvernanța sustenabilă implică riscul de mediu, social și economic	1,2	6,1	34,8	37,2	20,7
6.3. Gestiunea riscului strategic determină managerii să se concentreze asupra lucrurilor care merg prost, cât și urmărirea acțiunilor favorabile	1,8	4,2	24,7	43,4	25,9
6.4. Gestiunea riscului operațional: aprovizionare, satisfacția și loialitatea clienților, atragerea și menținerea talentelor în entitate	0,6	7,8	27,7	41,6	22,3
6.5. Organismele de reglementare naționale și internaționale pot genera riscul de conformitate	3	13,9	33,5	34,5	15,2

Sursa: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [8]

Pe ansamblu, cele mai mari ponderi au înregistrat variantele de răspuns „Acord” și „Acord total”, „Nici acord, nici dezacord”, de la 50 la 70%. Întrebarea 6.5 generează anumite semne de întrebare în legătură cu varianta de răspuns „Acord total”. Probabil respondenții au dorit să răspundă că riscul de conformitate nu depinde în totalitate de organismele de reglementare. Nu susținem această părere, deoarece în activitatea practică au fost înregistrate situații când anumite schimbări în legislație au determinat creșterea riscului și chiar există categorie aparte – riscul de conformitate.

Verificarea corelațiilor semnificativ statistic între variabila dependentă - *sistemul controlului intern* și variabilele independente (itemii caracteristici gestiunii riscului operațional) sunt prezentate în tabelul 5.14. Informația demonstrează corelații semnificative statistic pentru itemii 6.3 și 6.4, prin coeficienții 0,309 și 0,199. Astfel, procedeele controlului sunt influențate în mare măsură de nivelul general al riscului și, îndeosebi, de cel operațional. Valorile coeficientului de corelație liniar Pearson (R) ajută la verificarea ipotezelor de lucru  $H_0: \rho = 0$  și  $H_1: \rho \neq 0$  și justifică gradul de asociere dintre sistemul controlului intern și fiecare dintre elementele sistemului de evaluare a riscului.

**Tabelul 5.14. Corelațiile dintre controlul intern și elementele care marchează sistemul de evaluare a riscului în cadrul entității**

Conținutul întrebărilor	SCE	6.1.	6.2.	6.3.	6.4.	6.5.
SCE	1	-,039	,065	<b>,309**</b>	<b>,199*</b>	,024
6.1. Nivelul riscului influențează în mod direct sistemul de control intern	-0,039	1	-,001	-,029	,048	,012
6.2. Guvernanța sustenabilă implică riscul de mediu, social și economic	0,065	-,001	1	,108	-,075	-,024
6.3. Gestiunea riscului strategic: concentrarea asupra lucrurilor care merg prost, acțiuni favorabile entității	0,309**	-,029	,108	1	<b>,443**</b>	-,047
6.4. Gestiunea riscului operațional: lanțul de aprovizionare, satisfacția clienților, atragerea talentelor	,199*	,048	-,075	<b>,443**</b>	1	,142
6.5. 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: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [73], [74], [8]

În modelul de regresie se păstrează, doar, factorii semnificativi care definesc importanța evaluării riscului în procesul de revizuire, elaborare, implementare și funcționare a procedeelelor controlului intern în cadrul entității. Rezultatele obținute în urma utilizării coeficienților de regresie și a testului t sunt prezentate în tabelul 5.15.

**Tabelul 5.15. Coeficienții de regresie specifici modelului variației dintre controlul intern și elementele sistemului de evaluare a riscului în cadrul entității**

Variabila dependentă	Coeficienți nestandardizați		Coeficienți standardizați	Testul t	Coeficientul Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	<b>2,563</b>	<b>0,362</b>		<b>7,078</b>	<b>0,000</b>
<b>6.3. Gestiunea riscului strategic</b>	<b>0,379</b>	<b>0,091</b>	<b>0,309</b>	<b>4,160</b>	<b>0,000</b>
<b>R Square</b>	<b>0,095</b>				
<b>F (ANOVA)</b>	<b>17,306</b>	<b>Sig. = 0,000</b>			

Sursa: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [73], [74], [8]

Din tabelul 5.15 rezultă că au fost verificate ipotezele de lucru  $H_0: \beta = 0$  și  $H_1: \beta \neq 0$ . În acest sens, Sig este verificat pe fiecare item în parte, fiind păstrată numai întrebarea:

- 6.3:  $t = b_1 - \beta_1 / s^{\wedge} \beta_1 = b_1 - 0 / s^{\wedge} \beta_1 = 0,379 / 0,091 = 4,160$ , Sig (t) = 0,000 < 0,05,

$H_0: \beta_1 = 0$ ,  $H_1: \beta_1 \neq 0$ .

Astfel, se observă o legătură directă și semnificativă între *sistemul controlului intern* și itemul: 6.3. *Gestiunea riscului strategic determină managerii să se concentreze asupra lucrărilor care merg prost, cât și urmărirea acțiunilor favorabile pentru entitate* ( $b = 0,379$ ,  $t_{\text{calculat}} = 4,160$ ,  $\text{Sig} = 0,000$ ).

Coeficientul de determinație R Square ( $R^2$ ) - 0,095 demonstrează că 9% din variația controlului intern este determinată de variația simultană a sistemului de gestiune a riscului strategic [302], [38].

În componența controlului intern contabil, se includ elementele reprezentate de întrebările din punctul opt al anchetei, și anume: strategiile manageriale, sistemul bugetar, centrele de profit, costurile raționale și sistemul de evaluare a performanței (tab. 5.16).

**Tabelul 5.16. Distribuția răspunsurilor cu privire la rolul controlului intern contabil în cadrul sistemului de controlul intern al entității, %**

Conținutul întrebărilor	Deloc	În foarte mică măsură	În mică măsură	Într-o oarecare măsură	În mare măsură
8.1. Structura sistemului de control depinde de formele strategiilor și de gradul de implicare a membrilor consiliului de administrație în elaborarea strategiilor?	1,8	8,4	26,5	42,8	20,5
8.2. Bugetul de venituri și cheltuieli, poate fi considerat un element de control al performanței financiare?	1,8	3,6	15,2	35,2	44,2
8.3. Precizați importanța costurilor în luarea deciziilor manageriale	0,7	4,6	24,5	45,7	24,5
8.4. Precizați importanța controlului de gestiune în luarea deciziilor manageriale?	0,7	5,3	25,3	41,3	27,3
8.5. Cât de frecvent entitatea utilizează fluxul de numerar pentru evaluarea performanței, evaluarea proiectelor?	2,4	6,1	30,3	35,8	25,5
8.6. În ce măsură compania dvs. ia în considerare factori nefinanciari (calitatea produselor, cota de piață, satisfacția clienților etc.) la evaluarea performanței?	1,2	2,4	18,9	34,1	43,3

Sursa: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [8], [188]

Pe ansamblul setului de întrebări din tabelul 5.16 se observă că predomină răspunsurile pentru varianta „Într-o oarecare măsură”. Doar pentru întrebările 8.2 și 8.6 se înregistrează o pondere mai mare pentru varianta „În mare măsură”, ceea ce demonstrează importanța controlului contabil, remarcat prin descentralizare, politici strategice active și sistemul de evaluare a performanței.

Verificarea corelațiilor semnificative statistic între variabila sistemului controlului intern și toți itemii caracteristici controlului intern contabil sunt prezentate în tabelul 5.17. Informația demonstrează asocieri semnificative statistic între variabila dependentă *sistemul controlului intern* și întrebările 8.1-8.6 din anchetă. De asemenea, apreciem că procedeele controlului sunt influențate în mare parte de bugetul de venituri și cheltuieli și sistemul de evaluare a performanței. Valorile coeficientului de corelație liniar Pearson (R) ajută la verificarea ipotezelor de lucru  $H_0: \rho = 0$  și  $H_1: \rho \neq 0$  și la justificarea gradului de asociere, respectiv prin validarea ipotezei de cercetare  $H_4$ .

**Tabelul 5.17. Corelațiile dintre sistemul de control intern și elementele controlului intern contabil al entității**

Numărul întrebării	SCE	8.1	8.2	8.3	8.4	8.5	8.6
SCE	1	0,181*	<b>0,192*</b>	0,169*	0,088	0,122	0,028
8.1.	0,181*	1	0,251**	0,249**	0,290**	0,082	0,146
8.2.	0,192*	0,251**	1	0,171*	0,282**	0,235**	0,377**
8.3.	0,169*	0,249**	0,171*	1	0,488**	0,060	0,061
8.4.	0,088	0,290**	0,282**	0,488**	1	0,281**	0,125
8.5.	0,122	0,082	0,235**	0,060	0,281**	1	0,354**
8.6.	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: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [73], [74], [8], [188]

În modelul de regresie, se păstrează numai factorii cu acțiuni semnificative care explică rolul sistemului bugetar în cadrul entității. Rezultatele sunt prezentate în tabelul 5.18.

**Tabelul 5.18. Coeficienții de regresie specifici modelului dintre control și elementele care marchează controlul contabil al entității**

Variabila dependentă	Coeficienți nestandardizați		Coeficienți standardizați	Testul t	Coeficientul Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	3,053	0,423		7,218	0,000
8.2. 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: Elaborat de autor pe baza anexei 39 și a SPSS 20.0, [73], [74], [8], [188]

Din tabelul 5.18, se observă o legătură directă și semnificativă între *sistemul controlului intern* 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, fiind păstrată în model numai întrebarea: 8.2:  $t = b1 - \beta1 / s^{\wedge} \beta1 = b1 - 0 / s^{\wedge} \beta1 = 0,229 / 0,099 = 2,308$ ,  $\text{Sig} (t) = 0,022 < 0,05$ .

Coeficientul de determinație R Square ( $R^2$ ) de 0,036 arată că 3% din variația controlului intern este influențată de variația simultană a sistemului de bugete și respectiv a performanței financiare [302], [38].

Precizăm că cele patru ipoteze principale de cercetare sunt testate și validate cu ajutorul anchetei statistice. În tabelul 5.19, sunt generalizate rezultatele anchetei, prezentate prin intermediul coeficienților de corelație și de regresie.

**Tabelul 5.19. Rezultatele obținute în urma testării ipotezelor de cercetare**

Ipoteze de cercetare	Numărul întrebărilor din ancheta statistică	Rezultatele obținute
<b>H1</b>	Întrebările 4.2 - 4.5	<p><b>Coeficientul de corelație</b> liniar Pearson : <b>4.2.</b> - 0,501, <b>4.5.</b> - 0,370</p> <p><b>Coeficientul de regresie:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>4.2.</b> Sfera de activitate a guvernancei corporative implică precizarea sarcinilor consiliului de administrație și ale conducerii executive (<math>b = 0,396</math>, <math>t_{\text{calculat}} = 5,279</math>, <math>\text{Sig} = 0,000</math>);</li> <li>- <b>4.5.</b> Comitetul de audit supraveghează sistemul de control intern, respectiv, auditul intern și (<math>b = 0,239</math>, <math>t_{\text{calculat}} = 2,822</math>, <math>\text{Sig} = 0,005</math>). R Square: 28 %</li> </ul>
<b>H2</b>	Întrebările 5.1 - 5.5	<p><b>Coeficientul de corelație</b> liniar Pearson: <b>5.1.</b> 0,286</p> <p><b>Coeficientul de regresie:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>5.1.</b> Aptitudinile conducerii determină elementele mediului de control (<math>b = 0,343</math>, <math>t_{\text{calculat}} = 3,810</math>, <math>\text{Sig} = 0,000</math>). R Square: 8 %</li> </ul>
<b>H3</b>	Întrebările 6.1 - 6.5	<p><b>Coeficientul de corelație</b> liniar Pearson: <b>6.3.</b> 0,309, <b>6.4.</b> 0,199</p> <p><b>Coeficientul de regresie:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>6.3.</b> Gestiunea riscului strategic îi determină pe manageri să se concentreze atât asupra lucrărilor care merg prost, cât și asupra urmăririi acțiunilor favorabile pentru entitate (<math>b = 0,379</math>, <math>t_{\text{calculat}} = 4,160</math>, <math>\text{Sig} = 0,000</math>). R Square: 9 %</li> </ul>
<b>H4</b>	Întrebările 8.1 - 8.6	<p><b>Coeficientul de corelație</b> liniar Pearson: <b>8.2.</b> 0,192</p> <p><b>Coeficientul de regresie:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>8.2.</b> Bugetul de venituri și cheltuieli reprezintă un important element de control al performanței financiare (<math>b = 0,229</math>, <math>t_{\text{calculat}} = 2,308</math>, <math>\text{Sig} = 0,022</math>). R Square: 3 %</li> </ul>

Sursa: Elaborat de autor

După cum se observă din tabelul 5.19, pentru fiecare ipoteză de cercetare (introducere, fig. 5.13), sunt stabilite câte un set de întrebări, verificate, din punct de vedere statistic, prin intermediul metodelor cantitative, în baza anchetei statistice. Rezultatele demonstrează că, în activitatea practică, elementele sistemului de control al entității sunt utilizate într-o proporție mai mică, iar managementul executiv este la curent cu dificultățile generate de guvernanta corporativă, de mediul de control, de riscul afacerii și de controlul intern contabil. Remarcăm că setul de itemi numărul 7 din ancheta statistică (anexa 39), referitor la activitățile de control, nu a fost inclus în analiză, deoarece rezultatele au demonstrat că este foarte puțin cunoscut în rândul practicienilor. Astfel, din punct de vedere statistic, nu întrunește toate condițiile necesare validării ipotezei de cercetare – mărimea coeficientului Sig trebuie să fie mai mic decât 0,05.

#### **5.4. Concluzii la capitolul 5**

În rezultatul cercetărilor din acest capitol, se stabilesc următoarele concluzii:

1. În cercetarea dimensiunilor controlului intern prin prisma guvernantei corporative, trebuie de pus accent și pe structura managementului de top în cadrul entității: consiliul de administrație și comitetul de audit, managementul executiv, managerii de mijloc și cei operaționali. Autorul a demonstrat că managementul executiv, prin intermediul procedeele de control, își asigură realizarea obiectivelor strategice, în timp ce auditul urmărește apărarea intereselor acționarilor. Auditul extern prezintă rezultatele verificărilor sale comitetului de audit, iar auditul intern se supune direct consiliului de administrație.

Consiliul de administrație are un rol distinct față de conducerea executivă în administrarea entității. Acesta aprobă deciziile strategice, stabilește limitele corespunzătoare, supraveghează executarea și asigură responsabilitatea, corectitudinea și transparența. Managementul executiv aliniază strategia, procesele, personalul, raportările și tehnologiile, pentru a realiza misiunea entității în conformitate cu valorile stabilite. Autorul a concretizat necesitatea existenței unei limite în delimitarea responsabilităților între consiliul de administrație și managementul executiv în legătură cu politicile strategice și cu procedeele sistemului de control, considerate adecvate pentru a menține succesul entității.

2. Modificarea cadrului reglementativ autohton prin introducerea în atribuțiile CEO și CFO a următoarelor instrumente ale controlului intern: strategiile și obiectivele entității, centrele de responsabilitate, sistemul de planificare și cel de evaluare a performanței. O bună parte dintre atribuțiile actuale ale consiliului de administrație al entităților din RM trebuie să fie generalizate prin următoarea afirmație: determinarea direcțiilor de afaceri ale companiei. În procesul de elaborare și prezentare a situațiilor financiare și a raportului conducerii, se impune concretizarea rolului consiliului de administrație, al auditului intern și al celui extern, precum și ale CEO și CFO.

3. Impactul controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative include o multitudine de factori materializați prin argumentări de ordin teoretic și practic, la nivel național



și la nivel internațional. Totuși nu putem accepta acțiunea univocă a controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative. Spre exemplu, extinderea și completarea funcțiilor guvernantei corporative înlesnesc dezvoltarea controlului intern. În acest context, controlul intern și guvernanta corporativă se află în relații de dezvoltare reciprocă și permanentă. Cu regret, autorii tratează acest proces univoc, de parcă numai controlul intern influențează dezvoltarea guvernantei corporative, iar ultima nu are nicio influență asupra controlului intern.

4. Situația problematică la nivel național ține de faptul că o parte dintre specialiștii în domeniul controlului intern încearcă să demonstreze impactul acestuia asupra dezvoltării guvernantei corporative prin compararea actelor normative, ce reglementează contabilitatea financiară, managerială și auditul cu actele aferente guvernantei corporative. Prin urmare, se trag concluzii subiective, legate de faptul că elementele controlului intern influențează dezvoltarea guvernantei corporative, însă aceste acte sunt de ordin internațional și nu țin cont de specificul național. În termeni reali, noi materializăm acest impact prin cercetarea influenței informațiilor furnizate de contabilitate și de controlul intern asupra guvernantei corporative.

5. Elementele controlului intern sunt determinate, în mare parte, în baza:

1) *obiectivelor generale* - prevenirea și diminuarea riscului entității, asigurarea realizării obiectivelor strategice, protejarea activelor entității și a investițiilor acționarilor împotriva faptelor de corupție;

2) *obiectivelor operaționale* - asigurarea eficienței și eficacității operațiunilor economice, realizarea controalelor operaționale, întrebuintarea instrumentelor sistemului bugetar, utilizarea practicilor sistemului de evaluare a performanței;

3) *obiectivelor de raportare* - realizarea controalelor financiar-contabile, asigurarea utilizatorilor interni și externi cu informații fiabile în raportările furnizate de entitate;

4) *obiectivelor de conformitate* - realizarea controalelor de conformitate, asigurarea respectării actelor legislative și normative, asigurarea respectării comportamentului moral și de conduită profesională.

Gradul de realizare și de documentare a acestora se analizează pe parcursul întregului demers științific. În acest capitol, autorul a pus problema unificării acestora și a cercetării mai detaliate a obiectivelor de conformitate.

6. Rezultatele implementării *obiectivele de conformitate* ale controlului intern vizează punerea în valoare a competențelor, abilităților și a capacității creative a tuturor angajaților. Asigurarea realizării obiectivelor de conformitate este mult mai dificilă decât a celorlalte obiective. În această perspectivă, sunt propuse o serie de recomandări, de ordin reglementativ, în Clasificatorul Ocupațiilor din RM și în fișele de post, verificarea politicilor în legătură cu gradul de perfecționare a personalului și a măsurilor întreprinse de entitate în vederea asigurării integrității activelor.

7. *Impactul controlului intern* asupra dezvoltării guvernantei corporative se materializează prin complexitatea și fiabilitatea informației din raportul conducerii și a situațiilor financiare,

elaborate și prezentate într-o manieră transparentă. Măsurarea acestor influențe se poate realiza prin intermediul diverselor instrumente, prezentate în *tabelul de integrare a obiectivelor controlului intern cu elementele guvernancei corporative*.

8. Cercetările în domeniul controlului intern demonstrează că modelul de control este cea mai optimă soluție în eficientizarea activității economice cu cele mai mici cheltuieli. Aspectul problematic al acestor etape de control vizează modalitatea de transpunere în practică și gradul de documentare a fiecărui procedeu. *Modelul organizării procedeeleor de control intern contabil*, prezentat în acest capitol, este una dintre cele mai importante soluții, propuse practicienilor și cercetătorilor în ghidarea lucrărilor privind documentarea și raportarea acestor procedee.

Prima etapă a modelului ține de *controlul preventiv*, iar procedeele se elaborează în funcție de riscul inerent. *Controlul concomitent* are rolul de a verifica gradul de realizare a fiecărui obiectiv, iar *controlul ulterior* urmărește evaluarea eficienței și a eficacității acestor procedee și poate fi realizat prin diverse modalități. Rezultatele evaluării se prezintă în raportul conduceri, alături de situațiile financiare și raportul de audit, iar structura acestuia nu are o formă standardizată. Astfel, modelul unifică structura guvernancei corporative, obiectivele și etapele controlului intern, documentarea, evaluarea și raportarea acestora.

9. Asigurarea unei evidențe transparente a cheltuielilor privind controlul intern este dificilă, deoarece, în prezent, nu există pârgii clare de calculare a acestora. *Tabelul privind evidența activității de muncă a managementului executiv* este elaborat pentru justificarea timpului destinat organizării și realizării procedeeleor de control intern și pentru calcularea sporului la salariu a persoanelor implicate. Necesitatea calculării acestor cheltuieli este determinată de nevoia privind evaluarea performanței de control intern, recomandată în baza unui indicator calculat prin raportarea veniturilor din vânzări (rezultatul din activitatea operațională) la cheltuielile de control.

10. Rezultatele cercetării empirice în baza anchetei statistice recomandă următoarele precizări - *sistemul de control intern al entității este influențat de: guvernancea corporativă, mediul de control, sistemul privind gestiunea riscului și controlul intern contabil*.

În cercetarea laturii contabile a controlului intern, se recomandă combinarea cu instrumentele: *controlului contabil, controlului de gestiune, controlului bugetar, sistemului de evaluare a performanței, auditului intern și auditului situațiilor financiare*.

11. Sfera de activitate a guvernancei corporative, în cadrul modelului econometric, implică precizarea sarcinilor consiliului de administrație și a celor ale conducerii executive. Comitetul de audit supraveghează sistemul de control intern, respectiv, auditul intern și cel extern. Prin intermediul coeficientului de determinație R Square, autorul a demonstrat că sistemul de control al entității influențează guvernancea corporativă în proporție de 28%.

12. În baza modelului econometric, autorul a demonstrat că variația sistemului de control al entității este influențată de mediul de control în proporție de 8% (coeficientul de determinație R

Square) prin atitudinea managementului executiv față de valorile culturale și etice, precum și de leadership. În realitate, implicațiile mediului de control sunt mai mari, iar aceste date demonstrează că practicienii din RM sunt puțin informați în legătură cu importanța acestor componente.

13. Gestiunea riscului strategic, din punct de vedere al sistemului de control al entității, îi determină pe manageri să se concentreze asupra factorilor cu impact negativ, în vederea înlăturării sau diminuării acestui impact. Potrivit coeficientului de determinare R Square, autorul demonstrează că procedeele controlului pot fi influențate de riscul strategic în proporție foarte mică, doar de 9%. Astfel, riscurile prezentate în situațiile financiare au, deseori, un caracter formal (nu se ține cont de ele în activitatea de afaceri) și nu se face o corelație cu procedeele controlului intern.

14. Controlul bugetar reprezintă unul dintre cele mai cunoscute instrumente ale controlului intern contabil, justificat prin rezultatele anchetei statistice. Totuși, sistemul de control intern al entităților este influențat de acesta în proporție foarte mică, de 3%. Acest rezultat nesemnificativ denotă că o bună parte din practicienii autohtoni nu-l consideră un instrument destul de semnificativ. Astfel, noile instrumente ale sistemului bugetar sunt puțin utilizate de entitățile autohtone, iar autorul recomandă realizarea acțiunilor de informare și promovare în acest sens.

## CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

Studierea aspectelor problematice ale controlului intern în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative, din perspectiva contabilității, este realizată prin investigarea diverselor surse bibliografice, a actelor legislative și normative, precum și a modalității de organizare a controlului în cadrul entităților naționale și internaționale. Rezultatele acestor cercetări au determinat următoarele **concluzii**:

1. Concretizarea originii științifice a controlului și a guvernantei corporative este realizată de autor în baza metodei istorice și a analizei de conținut conceptuală:

- până la sfârșitul secolului al XIX-lea, controlul, în cadrul entității, era considerat element al contabilității. Elementele pragmatice ale controlului sunt atestate încă din antichitate, însă, în teză, s-a demonstrat că marile realizări științifice sunt specifice Evului mediu și epocii moderne;

- originile științifice ale guvernantei corporative sunt remarcate de autor mult mai târziu decât cele ale controlului. Deși primul element a fost atestat în sec. al XV-lea, totuși prima jumătate a sec. al XX-lea demonstrează o maturitate în evoluție prin existența unor acte legislative de notorietate internațională.

- rezultatele cercetării au permis evidențierea de către autor a legității că multitudinea de scandaluri financiare au marcat apariția guvernantei corporative. În cea mai mare parte, autorul a remarcat că aceste scandaluri erau aplanate prin introducerea de noi legi, a unor organisme de supraveghere sau prin intensificarea condițiilor în legile existente. De regulă, măsurile legislative vizau: exigențe în raportările financiare, introducerea auditului extern, intensificarea și raportarea mecanismelor aferente procedeelelor de control intern;

- ilustrarea originii controlului și a guvernantei corporative au determinat evidențierea unei legități. Deși reglementările se referă la latura tehnică a unei cercetări, totuși, examinând periodicitatea acestora, autorul a demonstrat ciclicitatea economică prin: Legea companiilor britanice privind clauzele consolidării (1845), Legea Valorilor Mobiliare (1933, 1934), Legea Sarbanes-Oxley (2002). Astfel, prima lege a impus legalizarea raportărilor financiare, în timp ce legea valorilor mobiliare a fost remarcată prin introducerea auditului, iar cea din urmă lege a determinat raportarea procedeelelor de control intern. Clarificarea acestei probleme și pe cale legislativă a contribuit la precizarea ideii că la origini, controlul a avut un caracter strict contabil, însă, cu timpul, a evoluat alături de audit și de alte științe ale gestiunii.

În această ordine de idei, autorul pune problema necesității de revizuire și de actualizare a conținutului definițiilor controlului intern și a guvernantei corporative, demonstrarea legăturii dintre acestea și a expunerii amănunțite a laturii contabile în controlul intern.

2. Cercetarea controlului în diverse perioade a demonstrat importanța acestuia în vederea asigurării continuității în activitatea entității. O guvernare eficientă trebuie să protejeze interesele acționarilor, să clarifice neînțelegerile legate în delegarea responsabilităților și a relațiilor între conducerea entității, personal și celelalte părți interesate. Controlul intern este direcționat de autor spre cercetarea atitudinii managementului de top (*consiliul de administrație; comitetele de audit, de riscuri și de remunerare; auditul intern; managementul executiv, respectiv, managerii de mijloc și cei operaționali*) în legătură cu fiabilitatea informației furnizate de contabilitate și asigurarea integrității activelor.

Însă, de-a lungul anilor, a fost evidențiată aceeași problemă în literatura de specialitate: tratarea controlului sub diverse aspecte, informația dintr-o sursă intră în contradicție cu cea din altă sursă. Astfel, autorul propune stabilirea unor direcții în cercetare, materializate prin necesitatea elaborării unui cadru conceptual privind buna guvernare și controlul intern .

3. În condițiile actuale, nu mai putem menționa *controlul intern* ca echivalent al *controlului de gestiune* sau al *celui bugetar*. Deși se află în relații de intercondiționare, fiecare gen de control își are obiectivele sale. În cercetarea acestor probleme, autorul a pus accent pe noile direcții ale sistemului de control al entității. Această ajustare este necesară, deoarece, în prezent, termenul de control intern nu corespunde sensului său real. În termeni generali, prin control intern, se înțelege totalitatea genurilor de control, utilizate în cadrul entității. Autorul pune problema laturii contabile a sensului real al controlului intern, care trebuie să îmbine aspectele tehnice cu cele reglementative în vederea asigurării ținerii contabilității și a raportării financiare.

4. Filosofia impactului controlului intern asupra dezvoltării guvernării corporative la nivel de entitate se orientează spre funcționalitatea structurilor guvernării corporative în asigurarea realizării obiectivelor controlului intern. Autorul a divizat studiul în câteva etape. În cadrul primei etape au fost clarificate *obiective generale* ale controlului intern - prevenirea și diminuarea riscului entității; asigurarea realizării obiectivelor strategice, protejarea activelor entității și a investițiilor acționarilor împotriva faptelor de corupție. Ulterior, în cercetarea căilor de aplicare în cadrul entității au fost generalizate următoarele obiective particulare ale controlului intern: *obiective operaționale, obiective de raportare, obiective de conformitate*.

În documentarea procedurilor controlului operațional, considerăm necesar de a cerceta implicațiile centrelor de responsabilitate, ale controlului bugetar, ale sistemului de evaluare a performanței, ale analizei activității economico-financiare. Totuși autorul susține că problema principală în cadrul acestor obiective vizează modalitatea de documentare a procedurilor în asigurarea eficienței fiecărui obiectiv în parte.

5. În vederea elucidării rolului sistemului de evaluare a performanței, autorul a argumentat că eficiența procedeelelor de control intern se verifică prin intermediul performanței financiare și al celei nefinanciare. Una dintre cele mai actuale direcții se referă la *performanța nefinanciară* remarcată prin: furnizarea de servicii eficiente, creșterea cotei de piață, minimizarea impactului asupra mediului etc. Autorul concretizează că acești indicatori sunt de natură calitativă, nu apar în situațiile financiare, însă influențează, în mod direct, performanța financiară. Totodată, se demonstrează că punctul de reper, în sistemul de evaluare a performanței, îl constituie *performanța financiară*, deoarece are, ca prioritate, interesul acționarilor - proprietarii legali ai entității.

În cercetarea indicatorilor de profitabilitate, lichiditate și solvabilitate, autorul accentuează problema integrării acestora în cadrul instrumentelor moderne ale controlului intern în asigurarea unei bune guvernări a entității.

6. Funcționalitatea obiectivelor de raportare ale controlului intern sunt prezentate de autor prin intermediul celor două laturi ale contabilității. *Contabilitatea financiară* contribuie la preîntâmpinarea acțiunilor de corupție prin asigurarea unor informații fiabile în situațiile financiare. În cercetarea problematicii documentării acestora, se pune accent pe circuitul documentelor justificative, combinate cu direcțiile critice ale contabilității sintetice. În acest sens, se recomandă managementului contabil măsuri suplimentare prin divizarea funcției de luare a deciziilor (aprobare), a funcției de înregistrare (întocmire și arhivare) și a funcției de control (avizare).

Instrumentele *contabilității de gestiune* contribuie și ele la asigurarea funcționalității procedeelelor de control intern prin intermediul metodelor tradiționale și al celor moderne. Metoda de calculație a costului standard asigură legătura dintre bugetul general și sistemul de evaluare a performanței; totodată, este una dintre cele mai criticate și utilizate metode în cadrul sistemului tradițional. Neajunsurile acestei metode au determinat introducerea noilor instrumente: ABC/ABM, Target costing, Kaizen costing, metoda JIT, tehnica Kanban, metoda TQM și metoda WCM. Din această perspectivă, implicațiile contabilității în documentarea obiectivelor de raportare ale controlului intern vizează acele laturi, pe care controlul contabil nu poate să le realizeze.

7. În vederea asigurării funcționalității și documentării obiectivelor controlului intern, autorul pune accent pe etica în comportamentul profesionistului contabil, precum și pe aspectele problematice ale managementului contabil în organizarea și contabilizarea operațiunilor economice. Entitatea trebuie să introducă instrumentele de calcul ale cheltuielilor cu privire la controlul intern, pentru a le reduce pe cele cu auditul intern și cu auditul situațiilor financiare. În acest sens, managementul contabil trebuie să întreprindă măsuri concrete, pentru a asigura integritatea activelor și respectarea actelor legislative și normative în vigoare.

8. Actualmente, legislația națională necesită o revizuire a cadrul legislativ în legătură cu activitatea entităților din sectorul corporativ. Existența unui număr impunător de legi, în acest sens, complică procesul de realizare a prevederilor acestora. Funcțiile managementului de top au un caracter general și este foarte dificil a le delimita. Atribuțiile directorului executiv nu sunt divizate de cele ale directorului financiar și este dificilă delimitarea independenței față de cea a consiliului de administrație.

În prezent, controlul intern a devenit un domeniu distinct și nu trebuie confundat cu auditul, iar în evaluarea procedeele controlului intern, trebuie de pus accent pe cele cinci componente: mediul de control, gestiunea riscului entității, activitățile de control, informarea și comunicarea, supravegherea activităților. În acest sens, autorul consideră că este necesară o concretizare în cadrul juridic național în ceea ce privește modul de utilizare a SNCI și a SNAI, deoarece, în ambele norme, se preconizează că se referă la entitățile publice, însă, la bază, la nivel internațional, ele au fost elaborate pentru sectorul corporativ.

9. În vederea concretizării relațiilor dintre *controlul intern, audit și contabilitate*, autorul a concretizat rolul controlului intern în asigurarea realizării obiectivelor strategice de către managementului executiv, în timp ce auditul îi asigură pe acționari și celelalte părți interesate cu fiabilitatea datelor din situațiile financiare. Contabilității îi revine rolul de catalizator în cadrul acestei relații, deoarece este principalul furnizor de informații pentru controlul intern și audit.

În prezent, entitățile care sunt obligate să țină contabilitatea trebuie să organizeze și sistemul de control intern, iar cele supuse auditului obligatoriu trebuie să raporteze modul de organizare a procedeele de control intern. Una din problemele principale în această lucrare se referă la identificarea celor mai adecvate și actuale tehnici de documentare și raportare a acestor procedee.

10. În termeni generali, aspectul contabil al guvernantei corporative se referă la următoarele elementele ale sale: *prezentarea și transparența informației, auditul și controlul intern*. În cercetare, autorul pune accent și pe necesitatea de a asigura fiabilitatea informației din setul de documente prezentate, în momentul admiterii spre tranzacționare la o bursă de valori. În acest sens, conducerea entității trebuie să întreprindă măsuri, pentru a respecta principiul de transparență a informației conform prevederilor Declarației de guvernanta corporativă, prin *plasarea pe pagina web* a următoarelor informații: situațiile financiare, raportul de audit, raportul conducerii, codul de guvernanta corporativă, codul etic etc.

Cu părere de rău, o bună parte din entitățile autohtone nu dispun de pagina web, respectiv, nu se respectă principiul transparenței informaționale și nu se pune accent pe cheltuielile controlului intern. Redimensionarea controlului intern prin prisma guvernantei corporative și a contabilității se

referă, în cea mai mare parte, la necesitatea dezvoltării principiului de prezentare și de transparență a informației din raportările furnizate de contabilitate.

11. *Testarea și validarea ipotezelor de cercetare* din teză sunt realizate în baza modelului econometric. Sistemul controlului intern, în calitate de variabilă dependentă, potrivit autorului, este influențat de următoarele variabile dependente: guvernanta corporativă, riscul entității, mediul de control și controlul contabil. Aceste relații rezultă din testele realizate în baza metodei statistice și de validarea celor patru ipoteze de cercetare. Însă nu putem accepta acțiunea univocă a controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative, deoarece extinderea și completarea funcțiilor guvernantei corporative înlesnește dezvoltarea controlului intern. Astfel, controlul intern și guvernanta comparativă se află în relații de dezvoltare reciprocă și permanentă.

**Problemele științifico-aplicative de importanță majoră soluționate** prin intermediul prezentei cercetări, țin de: perfecționarea sistemului de organizare a controlului intern, a transparenței și fiabilității informațiilor furnizate de contabilitate în vederea asigurării dezvoltării guvernantei corporative; clarificarea legăturilor dintre controlul intern, auditul situațiilor financiare și auditul intern, precum și legăturile dintre controlul intern, controlul de gestiune, controlul bugetar și sistemul de evaluare a performanței; transpunerea în practică a obiectivelor generale în legătură cu prevenirea și diminuarea riscului entității, delegarea și descentralizarea responsabilităților, protejarea activelor entității și a investițiilor acționarilor împotriva faptelor de corupție; raționalizarea legăturilor dintre părțile interesate și structura guvernantei corporative. Sunt propuse soluții aferente problemelor legate de revizuirea, de elaborarea și implementarea procedurilor controlului intern, din punct de vedere al documentării, al evaluării și al raportării acestora.

**Problemele nesoluționate în prezenta teză.** Considerăm că, pe viitor, cercetătorii ar trebui să studieze controlul intern mai aprofundat din perspectiva managementului, a marketingului și a resurselor umane. Totodată, o atenție deosebită a fost acordată problemelor din perspectiva unei perioade de gestiune, însă nu au fost cercetate relațiile dintre planurile strategice și controlul intern pe o perioadă mai mare de un an. Nu în ultimul rând, este necesar să se cerceteze, mai amănunțit, relațiile dintre controlul intern, guvernanta corporativă, performanțele financiare și nefinanciare la nivel de entitate (microeconomic) cu cele la nivel macroeconomic. Autorul a pus accent pe evoluția controlului și a guvernantei corporative în diverse perioade, însă lipsește perioada sovietică, deoarece guvernanta corporativă și auditul sunt elemente ale proprietății private. Se recomandă ca, într-un studiu separat de guvernanta corporativă, de realizat o cercetare strictă între elementele actuale ale controlului intern și cele din perioada sovietică.

În vederea soluționării problemelor cercetate în prezentul demers științific și generalizate în concluzii, propunem următoarele **recomandări**:



1. Ajustarea definițiilor specifice controlului și guvernantei corporative sunt necesare atât în cercetările teoretice, cât și în actele legislative sau normative. În acest sens, autorul propune o serie de *definiții specifice controlului și guvernantei corporative*. Informația din anexa 38 conține elementele comune dintre control și guvernanta corporativă și reprezintă prima etapă în justificarea, din punct de vedere teoretic, a *impactului controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative*.

*Latura contabilă a controlului intern* din (fig. 1.2) este prezentată pentru a demonstra complexitatea elementelor controlului și, totodată, specificul contabil al acestuia în comparație cu managementul, finanțele și resursele umane.

2. Asigurarea unor relații durabile între interesele acționarilor și ale managementului de top se realizează prin intermediul procedeeleor de control intern. Astfel, interesele managementului de top trebuie să fie tratate la același nivel cu cele ale angajaților, ale clienților și ale furnizorilor. În acest sens, se recomandă teoreticienilor și practicienilor în domeniu *cadru conceptual al sistemului de control intern în contextul guvernantei corporative* (fig. 1.8).

3. În cadrul entității, *controlul trebuie să aibă o abordare sistemică*, iar combinarea instrumentelor sale se realizează în funcție de destinație, mărime și domeniul de activitate. Astfel, autorul utilizează noțiunea „sistemul de control intern“, care trebuie să utilizeze instrumentele controlului de gestiune, ale controlului bugetar și cele ale sistemului de evaluare a performanței, aflate în relații reciproce și interdependente. Aspectul contabil al controlului intern vizează procedeele elaborate de managementul executiv pentru asigurarea fiabilității informației furnizate de contabilitatea de gestiune și financiară, prezentate, mai detaliat, în (fig. 5.12) *structura și instrumentele sistemului de control al entității*.

4. În vederea documentării procedeeleor controlului bugetar din perspectiva obiectivelor operaționale ale controlului intern, se propune: *organigrama centrelor de responsabilitate* (figura 4.2); *evaluarea eficienței și a eficacității subdiviziunii contabilității (subcentrului de cost)* (tabelele 4.5, 4.6); *bilanțul și situația de profit și pierdere prognozate* (anexa 20).

5. Sistemul de evaluare a performanței se recomandă de utilizat în asigurarea realizării obiectivelor operaționale ale controlului intern, însă se propune integrarea acestora în *situația privind buna guvernanta a entității*, ce include: *situația privind performanța entității* cu cele 6 perspective (anexa 26); *tabelul privind evaluarea eficienței ciclului financiar* (anexa 25); *situația eficienței și a eficacității entității* (figura 3.4).

6. Întru a asigura funcționalitatea și documentarea obiectivelor de raportare ale controlului intern din perspectiva contabilității, se propun următoarele documente: *schema detaliată a circulației documentelor justificative și legăturile cu procedeele controlului intern* (anexa 27);

*puncte critice la revizuirea, elaborarea, implementarea și funcționalitatea procedeeelor controlului intern contabil (anexa 28), criteriile de divizare a obligațiilor și a responsabilităților în gestiunea documentelor entității (tabelul 3.5); metode utilizate la calculul costurilor din perspectiva sistemului tradițional și a celui pe activități (anexa 32).*

7. Obiectivele de conformitate ale controlului intern generează o serie de probleme puțin diferite față de celelalte obiective. Din această perspectivă, sunt propuse o serie de recomandări, de ordin reglementativ pentru Clasificatorul Ocupațiilor din RM și fișele de post ale acestora, separate pentru conducători, specialiști și pentru funcționarii contabili (figurile 5.10, 5.11). Necesitatea perfecționării continue a personalului și măsurile suplimentare, legate de asigurarea integrității activelor, reprezintă o altă categorie de probleme, ce trebuie verificate în organizarea procedeeelor de control intern.

Asigurarea unei evidențe transparente a cheltuielilor privind controlul intern este dificilă, deoarece, în prezent, nu există pârgșii clare de calculare a acestora. În baza studiului din anexa 17, se demonstrează că cele mai implicate persoane în realizarea controlului intern sunt: directorul executiv, directorul financiar, contabilul-șef și contabilul șef-adjunct. Mărimea cheltuielilor cu salariul persoanelor implicate în organizarea controlului intern este cea mai semnificativă și, totodată, cea mai dificilă de calculat. În acest sens, se recomandă *Tabelul privind evidența activității de muncă a managementului executiv* (anexa 33). Necesitatea calculării acestora este determinată de recomandarea indicatorului calculat prin raportarea veniturilor din vânzări (rezultatul din activitatea operațională) la cheltuielile de control.

8. Unificarea cadrului legislativ autohton prin recomandarea introducerii, în atribuțiile CEO și CFO, a următoarelor instrumente ale controlului intern: strategiile și obiectivele entității, centrele de responsabilitate, sistemul de planificare și cel bugetar etc. Informația cu privire la procedeeele de control intern trebuie să se prezinte separat în raportul conducerii, alături de situațiile financiare și de raportul de audit. Astfel, se propune un model de *Regulament cu privire la buna guvernare și la sistemul de control intern*, recomandabil pentru entitățile din sectorul corporativ, cu excepția celor din sectorul financiar-bancar (anexa 18).

9. *Modelul de organizare a procedeeelor de control intern contabil în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative* (fig. 5.9) reprezintă un exemplu practic, cu un șir de documente recomandate practicienilor și cercetătorilor în ghidarea lucrărilor privind documentarea procedeeelor de control intern. Structura modelului este realizată în funcție de obiectivele generale și particulare, precum și de cele trei etape ale controlului intern: I etapă - elaborarea, revizuirea, implementarea; II etapă – funcționalitatea; III etapă - raportarea acestor procedee.

10. În cercetarea aspectelor contabile ale relațiilor dintre controlul intern și guvernanta corporativă, considerăm că este important de a pune accent pe procedeele de revizuire, elaborare și implementare, de către managementul executiv, la organizarea controlului intern și la prezentarea în raportul conducerii. Cu alte cuvinte, acesta este rezultatul *impactului controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative*. Măsurarea acestei influențe determină rezultatul respectării principiilor de guvernanta corporativă, și anume: *transparența entității la prezentarea situațiilor financiare, justificată prin recomandarea unui formule de calcul al acestui indicator* (tabelul 5.2); *tabelul de integrare a obiectivelor controlului intern cu elementele guvernantei corporative* (tabelul 5.3).

În vederea facilitării documentării acțiunilor de evaluare a procedeelelor de control intern, s-a elaborat un chestionar (anexa 34) ale cărui rezultate urmează să fie prezentate în *Raportul conducerii în cadrul secțiunii cu privire la organizarea procedeelelor de control intern* ( tabelul 4.9).

11. Cercetarea problematicii controlului intern în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative, atât din punct de vedere teoretic, cât și practic, are, ca rezultat, elaborarea de către autor a următoarelor formule de calcul:

**Sistemul de control intern al entității (SCI) = Guvernanta corporativă (GC) + Mediul de control (MC) + Sistemul de gestiune al riscului (SGR) + Controlul intern contabil (CIC)**

În această ordine de idei, controlul intern contabil este o variabilă care depinde de o serie de alte variabile, și anume:

**Controlul intern contabil (CIC) = Controlul contabil (CC) + Controlul de gestiune (CG) + Control bugetar (CB) + Sistemul de evaluare a performanței (SEP) + Auditul intern (AI) + Auditul situațiilor financiare (ASF)**

## BIBLIOGRAFIE

### Publicații în limba română

1. ANDONE, I., GEORGESCU, I., TOMA, C., SOLOMON, D. *Metodologia și etica cercetării științifice în contabilitate și sisteme informaționale*, Iași: Tehnopress, 2013. 364 p.
2. BAJAN, M., BAJEREAN, E. *Contabilitatea și controlul de gestiune în entitățile producătoare de mobilă*, Chișinău: ASEM, 2018, 176 p. ISBN 978-9975-75-911-3.
3. BAJEREAN, 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.
4. BATRÂNCEA, M., BATRÂNCEA, L. *Analiza Financiară a întreprinderii*. Risoprint: Cluj Napoca, 2004, 272 p., ISBN 973-656-762-1.
5. BELOSTECINIC, G., GUȚU, C., BRAGOI, D. Competitivitatea Republicii Moldova: unele tendințe și provocări. În: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii*, Conferința Științifică Internațională din 25-26 septembrie 2020, Ediția a 22-a. Chișinău: ASEM. pp. 40-51. e-ISBN 978-9975-75-985-4.
6. **BÎRCĂ, A.** *Controlul de gestiune în optimizarea performanței entității*. Iași: Tipo Moldova, 2017. p. 220, ISBN 978-606-676-963-1.
7. **BÎRCĂ, A.** Studiu de sinteză privind elementele controlului intern. În: *Economica*, Chișinău, An. XXIII, nr. 3 (105), 2018, pp. 69-88. ISSN 1810-9136.
8. **BÎRCĂ, A.** Sistemul de control intern al entității: studiu de sinteză privind metodologia cercetării contabile. In : *Studia Universitatis Moldaviae. Seria Științe Exacte și Economice*, Nr. 2(112) / 2018, pp. 105-116. ISSN 1857-2073 / ISSN 2345-1033.
9. **BÎRCĂ, A.** Studiu empiric asupra relațiilor dintre guvernanta corporativă și controlul intern. În: *Revista de Știință, Inovare, Cultură și Artă „Akademos”*, Chișinău, Nr. 3(50) / 2018, pp. 61-66. ISSN 1857-0461.
10. **BÎRCĂ, A., TABĂRĂ, N.** Remedii de monitorizare și optimizare a performanțelor strategice. În: *60 de Ani de Învățământ Economic Superior în Republica Moldova prin Inovarea și Competitivitate spre Progres Economic*, Conferința Științifică Internațională, 27-28 septembrie 2013, Chișinău: ASEM. pp. 301-304. ISBN 978-9975-75-674-7.
11. **BÎRCĂ, A., ȚUGUI, A., CHELARIU, G.** Consolidarea controlului intern: interes managerial în vederea creșterii performanțelor financiare. În: *Economica*, Chișinău: An. XXIII, nr. 2 (92), iunie 2015. pp. 36-42. ISSN 1810-9136.
12. **BÎRCĂ, A.** Misiunea contabilității în cadrul reorganizării controlului intern. În: *20 de ani de reforme economice*, Conferința Științifică Internațională, 23 –24 septembrie 2011, Chișinău, ASEM, vol. II, pp. 360-363, 0,30 c.a., ISBN 978-9975-75-588-7.
13. **BÎRCĂ, A., ȚURCAN, L.** Confruntări între controlul intern și auditul extern: evoluții internaționale și utilizare națională în companiile de turism. În: *Analele Academiei de Studii Economice a Moldovei*, Ediția a XI-a. Nr.1, 2013. Chișinău: Editura ASEM. pp. 189-195. ISBN 978-9975-75-631-0.
14. **BÎRCĂ, A.** Controlul de gestiune: între contabilitate și strategiile manageriale. În: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii*, Conferința Științifică Internațională din 22-23 septembrie 2017. Chișinău: ASEM. pp. 24-31. ISBN 978-9975-75-892-5.
15. **BÎRCĂ, A.** Planificarea și diagnosticarea strategică. În: *Creșterea competitivității economice în contextual formării societății bazate pe cunoaștere*. Conferința Științifică Internațională, din 28-29 octombrie. 2016. Chișinău: Facultatea de Științe Economice, USM. pp. 697-704. ISBN 978-9975-71-838-7.
16. **BÎRCĂ, A.** Asigurarea sustenabilității entității prin controlul intern și guvernanta corporativă. În: *Creșterea Economică Sustenabilă în Condițiile Contemporane*. Conferința

- Științifică Internațională, 8-9 noiembrie 2016. Chișinău: ASEM. pp. 33-42. ISBN 978-9975-75-849-9.
17. **BÎRCĂ, A.** Metoda ABC: studiu de caz privind rolul costurilor indirecte în cadrul deciziilor manageriale, În: *Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare*, Conferința Științifică Internațională, 19 -20 aprilie, Ediția a VII-a, Chișinău, ASEM, 2018, pp. 176-182, 0,56 c.a., ISBN 978-9975-127-59-2.
  18. **BÎRCĂ, A.** Nevoia de control intern și evoluția acestuia în cadrul firmei: analiză de conținut. În: *Abordări teoretice și practice ale contabilității moderne*. Culegere de comunicări în cadrul colocviului științific, 10 iulie 2015. Chișinău: ASEM. pp. 187-210. ISBN 987-9975-127-40-0.
  19. **BÎRCĂ, A.** *Doctrinile contemporane privind controlul de gestiune*. În: *Integrare prin Cercetare și Inovare*”, Conferința Științifică Națională. 28-29 septembrie, 2016. Chișinău: USM , vol. II, pp. 160-164. ISBN 978-9975-71-818-9.
  20. **BÎRCĂ, A.** Evoluția conceptului de guvernanță corporativă și impactul asupra controlului intern din Republica Moldova. În: *Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale*, Conferința Științifică Internațională, 1 aprilie 2016, Chișinău: ASEM. pp. 281-286. ISBN 978-9975-127-48-6.
  21. **BÎRCĂ, A.** Controlul strategic și obiectivele de afaceri. În: *Asigurarea viabilității economico-manageriale pentru dezvoltare durabilă a economiei regionale în condițiile integrării în UE*, Conferința Științifică Internațională, 16-17 septembrie, 2016, Bălți: Universitatea de Stat Alecu Russo. Catedra de Științe Economice. pp. 14-20. ISBN 978-606-13-3642 -5.
  22. **BÎRCĂ, A.** Relațiile controlului intern cu auditul. În: *Perspectivile și Problemele Integrării în Spațiul European al Cercetării și Educației*, Conferința Științifică Internațională, 7 iunie, 2016, volumul I, Cahul: Universitatea de Stat Bogdan Petriceicu Hașdeu din. pp. 249-253. ISBN 978-9975-88-007-7.
  23. **BÎRCĂ, A.** Aserțiuni privind configurația și fazele misiunilor de audit intern. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, 02 aprilie 2015. Chișinău: ASEM. pp. 226-230. ISBN 978-9975-75-750-8.
  24. **BÎRCĂ, A.** Fundamentele evoluției profesiei contabile. 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. pp. 26-30, ISBN 978-9975-75-710-2.
  25. **BÎRCĂ, A., BÎRCĂ, A.** Raționamente ale auditului conformității aplicate în cadrul salarizării personalului. În: *Contabilitatea și Auditul în contextul Integrării Economice Europene: Progrese și Așteptări*, Conferința Științifică Internațională, 5 aprilie -2013, Chișinău: ASEM. pp. 194-198. ISBN 978-9975-4242-7-1.
  26. BUCUR, V. Probleme ale contabilității activelor nemateriale și materiale pe termen lung. *Referat științific al tezei de doctor habilitat în economie*, Chișinău: ASEM, 2005. p. 70.
  27. BUCUR, V. *Scurt dicționar de teorie a evidenței contabile*. Rus-român și român-rus, Chișinău: Editura Enciclopedică Gheorghe Asachi, 1992, p. 94, ISBN 5-88550-040-1.
  28. BUCUR V., BĂDICU G. *Contabilitatea rezultatelor financiare și performanța entităților de telecomunicații*. Chișinău: ASEM, 2015. 304 p. ISBN 978-9975-75-765-2.
  29. BUCUR, V. Restituirea subvențiilor pentru active: efectele și contabilizarea acesteia. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, Chișinău, ASEM, 02 aprilie 2015, pp. 22-29, ISBN 978-9975-75-750-8.
  30. BUGAIAN, L., GUMENIUC, I. Reducerea costurilor și sporirea competitivității producției întreprinderilor industriei de zahăr, Chișinău: CEP USM, 2008, 178 p., ISBN 978-9975-70-746-6.

31. BUGAIAN, L., *Managementul strategic al costurilor*, Chișinău: CEP USM, 2007, 271 p., ISBN 978-9975-70-169-3.
32. BUGAIAN, L., *Reducerea costurilor și sporirea competitivității producției întreprinderilor industriei de zahăr*, Chișinău: CEP USM, 2008, 178 p., ISBN 978-9975-70-746-6.
33. BOULESCU, M., *Controlul circulației documentelor justificative*. În: *Controlul economic financiar*, 2001, V., nr. 9, pp. 11-16, ISSN 1223-5180.
34. BOSTAN, I. *Controlul financiar al afacerilor*, București, Editura Universul Juridic, 210, 184 p., ISBN: 978-973-127-308-2.
35. CARAMAN, S., CUȘMĂUNSA, R. *Contabilitatea managerială*. Curs universitar. Chișinău: Tipografia Centrală, 2011. ISBN 978-9975-78-965-3.
36. CAUȘ, L. Aspecte ale contabilității mijloacelor cu destinație specială în organizațiile necomerciale. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, Chișinău, ASEM, 02 aprilie 2015, pp. 18-21, ISBN 978-9975-75-750-8.
37. CĂPĂȚÎNĂ, S. Prevederi fiscale conform Directivelor UE. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, Chișinău, ASEM, 02 aprilie 2015, pp. 63-66, ISBN 978-9975-75-750-8.
38. CHIRILOV, N. Perfecționarea raportului conducerii în baza rezultatelor analizei eficienței utilizării capitalului propriu. În: *Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*, Conferința Științifică Internațională, 5-6 aprilie, Ediția a VI-a, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 350-355, ISBN 978-9975-127-50-9.
39. CECHINA, E. Particularitățile contabilității operațiunilor de prelucrare în lohn (perfecționare pasivă). În: *Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*, Conferința Științifică Internațională, 5-6 aprilie, Ediția a VI-a, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 224-229, ISBN 978-9975-127-50-9.
40. Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova (CORM 006-14) aprobat prin ordin Ministerului muncii, protecției sociale și familiei nr. 22 din 03.03.2014. În: *Monitorul Oficial nr. 120-126*, art. nr : 670 din 23.05.2014 [citată 03.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?id=353018&lang=1>.
41. COBZARI, L., GHERJAVCA, S. Gestiunea deficitului de resurse financiare în cadrul întreprinderilor autohtone, *Studia Universitatis Moldaviae. Seria Științe exacte și economice: Matematică, Informatică, Economie*. - 2016. - Nr. 7(97). pp. 20-23, ISSN 1857-2073.
42. COBZARI, L., PALADI, V., ERHAN, L. Poziția și performanța financiară a entității prin prisma noilor reglementări. În: *Conferința Științifică Internațională "Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii"*, 25-26 septembrie, Chișinău, 2015, Vol. 2. pp. 6-10. ISBN 978-9975-75-766-9.
43. Codul muncii aprobat de Parlamentul Republicii Moldova nr. 154. În: *Monitorul Oficial nr. 159-162*, art. nr : 648 din 28.03.2003 [citată 07.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/326757/>
44. COCOARĂ, M., *Controlul reevaluării imobilizărilor corporale*. În: *Controlul economic financiar*, 2001, V., nr. 9 (57), pp. 28-35, ISSN 1223-5180.
45. COCOARĂ, M. *Controlul veniturilor*. În: *Controlul economic financiar*, 2002, VI. Nr. 3(63), pp. 32-36. ISSN 1223-5180.
46. Cod de guvernare corporativă din Republica Moldova, Comisia Națională a Pieței Financiare, *Monitorul Oficial nr. 49-54* din 04.03.2016 [citată 09.06.2020]. Disponibil: <http://www.moldse.md/>
47. COLASSE, B. *Fundamentele contabilității*. Traducere de N. Tabără. Iași: Editura Tipo Moldova, 2009. 192 p, ISBN : 978-973-168-040-8.

48. COTELNIC, A. Motivația în muncă în organizațiile autohtone, cauză generatoare de conflicte. În: *Conferința Științifică Internațională consacrată celei de-a 25-a aniversări a ASEM "25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic"*, 23-24 septembrie, Chișinău, 2016, Vol. 1., pp. 223-227, ISBN 978-9975-75-837.
49. COTELNIC, A. *Sisteme de planificare în afaceri*, manual, Editura Academia de Studii Economice a Moldovei, Departamentul "Management", Chișinău : ASEM, 2018. ISBN 978-9975-75-920-5.
50. COTOROS, I. Tratamente contabile privind reevaluarea imobilizărilor corporale. 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, pp. 139-142, ISBN 978-9975-75-710-2.
51. CROITORU, I., CALOTĂ G. Chestionarul de control intern - instrument specific de audit intern. *Revista Finanțe publice și contabilitate*. - An 2010, Nr. 10, pp. 55-62. ISSN 1582-9774.
52. CUȘMĂUNSA, R. Particularitățile recunoașterii și contabilizării costurilor de cercetări științifice și de dezvoltare sub aspectul tranziției la noile SNC. 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, pp. 142-145, ISBN 978-9975-75-710-2.
53. CURAGĂU, N., FRUNZĂ, R., Contabilitatea și fiscalitatea: integrare și conflicte în cazul persoanelor fizice și juridice ce practică activitatea profesională. În: *Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor*, Conferința Științifică Internațională, 4 aprilie 2012, Chișinău, ASEM, pp. 33-37, ISBN 978-9975-75-619-8.
54. DEMETRESCU, C.,G. *Istoria contabilității*. București: Editura științifică, 1972. 349 p.
55. 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 [citat 03.06.2020]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=NL>.
56. DOLGHI, C., Efectele globalizării asupra calității informației prezentate în situațiile financiare. În: *Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare*, Conferința Științifică Internațională, 19 -20 aprilie, Ediția a VII-a, Chișinău, ASEM, 2018, pp. 183-185, ISBN 978-9975-127-59-2.
57. FRECĂUȚEANU, A., CHIȘLARU, A., ȚAPU, T. Răspunderea materială a salariaților: aspecte juridice, contabile și fiscale. În: *Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare*, Conferința Științifică Internațională, 19 -20 aprilie, Ediția a VII-a, Chișinău, ASEM, 2018, pp. 79-86, ISBN 978-9975-127-59-2.
58. FRECĂUȚEANU, A. Perfecționarea contabilității consumurilor și calculării costului produselor agricole și activelor biologice suplimentare. *Referat științific al tezei de doctor habilitat în economie*, Chișinău: ASEM, 2004. p. 72.
59. HAREA, R., GRAUR, A. Particularități în contabilitatea pierderilor de mărfuri. În: *Contabilitatea și Auditul în contextul Integrării Economice Europene: Progrese și Așteptări*, Conferința Științifică Internațională Chișinău: 5 aprilie -2013, pp. 131-134, ISBN 978-9975-4242-7-1.
60. HOROMNEA, E. *Fundamentele științifice ale contabilității*. Doctrină. Concepte. Lexicon. Iași: Tipo Moldova, 2009, 394 p., ISBN 978-973-168-015-6.
61. HOROMNEA, E. *Audit financiar*. Concepte. Standarde. Norme, ediția a V-a, revăzută și actualizată. Iași: Tipo Moldova. 2015. 346 p., ISBN : 978-973-168-408-6.
62. *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.

63. 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
64. GRABAROVSKI, L. Concepte contemporane în gestiunea și contabilitatea costurilor. În: *Analele Academiei de Studii Economice a Moldovei*. Chișinău: ASEM, 2013. Issue IX, no.2 pp. 100-104, ISBN 978-9975-75-650-1.
65. GRABAROVSKI, L., BEJAN, G. Controllingul ca instrument de optimizare a deciziilor manageriale. În: *Conferința științifică internațională "Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale"*, Ed. a 5-a, 1 aprilie, 2016, pp. 211-214, ISBN 978-9975-127-48-6.
66. GRABAROVSKI, L. Recunoașterea și evaluarea provizioanelor conform IAS 37. În: *Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*, Conferința Științifică Internațională, 5-6 aprilie, Ediția a VI-a, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 58-63, ISBN 978-9975-127-50-9.
67. GRAUR, A., BUGAN, C., HAREA R., Recunoașterea veniturilor în cadrul campaniilor de fidelizare a clienților prin prisma IFRS15 "Venituri din contractele cu clienții". În: *Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare*, Conferința Științifică Internațională, 19 -20 aprilie, Ediția a VII-a, Chișinău, ASEM, 2018, pp. 108-113, ISBN 978-9975-127-59-2.
68. GHERGHINA, Ș. *Guvernanța corporativă și valoarea întreprinderii*. București : Editura ASE, 2017, 296 p., ISBN 978-606-34-0186-2.
69. GRIGOROI, L. Dezbateri privind progresul contabilității în contextul integrării europene. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, Chișinău, ASEM, 02 aprilie 2015, pp. 8-12, ISBN 978-9975-75-750-8.
70. GRIGOROI, L. Raportarea integrată - perspectivă pentru entitățile din Republica Moldova. În: *Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale*. Chișinău, ASEM, 2016. Ed. a 5-a., 1 aprilie, pp. 9-15. ISBN 978-9975-127-48-6.
71. 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.
72. ISTRATE, C., CRUȘITU, M., Convergențe și divergențe dintre contabilitatea românească actuală și IFRS. În: *Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*, Conferința Științifică Internațională, 5-6 aprilie, Ediția a VI-a, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 25-30, ISBN 978-9975-127-50-9.
73. JABA, E., GRAMA, A. *Analiza statistică cu SPSS sub Windows*, Editura Polirom, Iași, 2004, 269 p. ISBN: 973-681-609-5.
74. JABA, E. *Statistica*, Ediția a treia (revizuită și adăugită), Editura Economica, București, 2002, 488 p. ISBN 973-590-666-X.
75. LAZARI, L., GRIGOROI, L. Tratatamentul contabil al combinărilor de entități. În: *Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale*, Conferința Științifică Internațională, 1 aprilie 2016, Chișinău, ASEM, 2016, pp. 32-44, ISBN 978-9975-127-48-6.
76. LAZARI, L., ȚURCAN, L. Relevanța informațiilor contabile în procesul decizional. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, Chișinău, ASEM, 02 aprilie 2015, pp. 12-18, ISBN 978-9975-75-750-8.
77. LAZARI, L. Prezentarea adevărului contabil prin imaginea fidelă și reală a poziției și performanței financiare a entității. În: *Materialele Conferinței științifice internaționale „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”*, 25-26 septembrie, Chișinău, 2015, vol.3, pp.93-97, ISBN 978-9975-75-714-0.



78. 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 [citată 02.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/373601/>
79. Legea privind piața de capital nr. 171 din 11.07.2012. *Monitorul Oficial* Nr. 193-197 art Nr : 665 din 14.09.2012. Data intrării în vigoare : 14.09.2013 [citată 08.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/344790/>
80. Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017. În: *Monitorul oficial* nr. 7-17, art. nr : 48 din 12.01.2018. Data intrării în vigoare : 01.01.2019 [citată 20.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/373727%20/>
81. 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 [citată 09.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=336794>
82. Legii privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova Nr. 260 din 07.12.2017. În: *Monitorul Oficial* nr. 1-6, art. nr : 18 din 05.01.2018 [citată 20.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=373596>
83. Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 02.04.1997 01.01.2008. În: *Monitorul Oficial* Nr. 1-4 art. nr. 1 Data intrării în vigoare : 01.01.2008 [citată 05.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&id=326515>
84. Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08.06.2012. În: *Monitorul Oficial* nr. 181-184, art. nr : 595 din 31.08.2012 [citată 15.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=344613&lang=1>
85. 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 [citată 07.06.2020]. Disponibil: [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) (2018).
86. MALECA, I., Viziuni privind investițiile imobiliare în condițiile noilor reglementări contabile. 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, pp. 153-156, ISBN 978-9975-75-710-2.
87. MANOLI, M., Riscul informațional și necesitatea de audit extern. 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, pp. 271-276, ISBN 978-9975-75-710-2.
88. 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 /ISSNe 2345-1033.
89. MIHAILA, S. Unele aspecte privind organizarea controllingului în cadrul întreprinderilor comerciale. În: *Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*, Conferința Științifică Internațională, 5-6 aprilie, Ediția a VI-a, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 190-195, ISBN 978-9975-127-50-9.
90. MORARIU, A., RADU, G., PĂUNESCU, M. *Contabilitate și fiscalitate în dezvoltarea firmei*. Ex Ponto: Constanța, 2005, 558 p. ISBN 973-644-387-6.
91. MUNTEAN, N., Unele aspecte privind analiza ratei levierului financiar. 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, pp. 165-169, ISBN 978-9975-75-710-2.
92. NEDERIȚA, A. Probleme metodologice ale contabilității veniturilor și cheltuielilor întreprinderii. *Autoreferat al tezei de doctor habilitat în economie*, Chișinău: ASEM, 2007. p. 44.
93. NEDERIȚA, A., PRISACAR, T. *Particularitățile organizării managementului financiar și contabilității în organizațiile necomerciale*. Ghid practico-metodic. Chisinau: Bons Offices, 2013. 336 p. ISBN 978-9975-44-68-5-3.
94. NEDERIȚA, A., FOALEA, L., *Experiența și problemele reformei contabilității în Republica Moldova*. În: *Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor*, Conferința Științifică Internațională, 4 aprilie 2012, Chișinău, ASEM, pp. 9-13, ISBN 978-9975-75-619-8.
95. NEEDLES, B., ANDERSON, H., CALDWELL, J. *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a cincea, Editura ARC, 2000, 1364 p. ISBN 9975-61-131-1.
96. PACIOLO, L. *Tratat de Contabilitate în partidă dublă*. Traducere: Dumitru Rusu, Ștefan Cuciureanu, Iași: Editura Junimea. 1981.
97. PALADI, V., ERHAN, L. Considerațiuni privind situațiile financiare consolidate întocmite în conformitate cu SIRF. În: *Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*, Conferința Științifică Internațională, 5-6 aprilie, Ediția a VI-a, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 85-88, ISBN 978-9975-127-50-9.
98. POPOVICI, A. Aspecte noi privind contabilitatea construcțiilor și dispozitivelor speciale. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, Chișinău, ASEM, 02 aprilie 2015, pp. 89-95, ISBN 978-9975-75-750-8.
99. Regulamentul de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului. În: *Monitorul Oficial* nr. 321-332, art. nr : 858 din 24.08.2018, data intrării în vigoare : 01.09.2018 [citat 20.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/376972/>.
100. Regulamentul cu privire la modul de selectare a entităților de audit și termenii de referință pentru auditarea situațiilor financiare individuale ale întreprinderilor de stat/municipale și societăților pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social, aprobat conform Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr. 875 din 22.12.2015. În: *Monitorul Oficial* nr. 347-360, art. nr : 979, publicat : 25.12.2015 [citat 28.06.2020].  
Disponibil: <http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=362489>
101. Regulamentul privind inventarierea aprobat conform ordinului Ministerului Finanțelor nr. 60 din 29.05.2012. *Monitorul Oficial* nr. 166-169, nr. 953 din 02.06.2020 [citat 28.10.2019].  
Disponibil: <http://www.lex.justice.md/md/344361/>
102. RUSU, D. *Fra Luca di Borgo și doctrinele contabilității în cultura economică românească*. Iași: Editura Junimea. 1991.
103. SAJIN, I., NEDERIȚĂ, A. *Probleme ale contabilității și auditului decontărilor comerciale*. Chișinău: ASEM, 2010. ISBN 978-9975-75-524-5.
104. ȘEVCIUC, T. Abordarea controlului intern în contextul factorilor de risc. În: *Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare*, Conferința Științifică Internațională, 19 -20 aprilie, Ediția a VII-a, Chișinău, ASEM, 2018, pp. 263-270, ISBN 978-9975-127-59-2.
105. 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 [citat 13.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/362172/> (2018).
106. Standardele Naționale de Audit Intern nr. 153 din 12.09.2018. În: *Monitorul Oficial* nr. 400-409, art. nr.: 1577, 26.10.2018 [citat 09.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/377754%20/>
107. Standardele Naționale de Contabilitate nr. 118 din 06.08.2013 În: *Monitorul Oficial* nr.233-237/1533 din 22.10.2013 [citat 20.06.2020]. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/content/standardele-na%C8%9Bionale-de-contabilitate-aprobate-prin-ordinul-nr118-0>

108. Standardele Internaționale de Raportare Financiară pe teritoriul RM (IFRS), acceptate prin Hotărârea Guvernului nr. 238 din 29 februarie 2008. În: *Monitorul Oficial* nr. 47- 48, art. nr.: 302, 07.03.2008 [citat 06.06.2020]. Disponibil: <https://mf.gov.md/ro/content/standardele-interna%C8%9Bionale-de-raportare-financiar%C4%83-2017-red-book>
109. Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern. În: © *Institutul Auditorilor Interni*, revizuit octombrie 2016 [citat 20.06.2020]. Disponibil: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Romanian.pdf>
110. ȘTAHOVSCHI, A. Utilitatea, calitatea și utilizatorii informațiilor financiare. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, Chișinău, ASEM, 02 aprilie 2015, pp. 95-99, ISBN 978-9975-75-750-8.
111. 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
112. TABĂRĂ, N., BÎRCĂ, A. Legea Sarbanes-Oxley – premisă a modernizării raportării financiare și controlului intern. Influențe asupra societăților din România și Republica Moldova. În: *Revista Finanțe publice și contabilitate*, nr.10, octombrie, 2014. București: serie nouă anul XXV, pp. 30-38. ISSN 1582-9774.
113. TABĂRĂ, N., BÎRCĂ, A., NICOLAESCU, G. Evaluarea performanțelor structurale în contextul evitării riscului de faliment. În: *Potențialul de finanțare al pieței financiare nebankare din Republica Moldova și perspectivele dezvoltării acesteia*. Conferința Științifică Internațională. 27-28 noiembrie, 2015. Chișinău: ASEM. pp. 74 -78. ISBN 978-9975-3018-4-8.
114. TABĂRĂ, N., BÎRCĂ, A. Evaluarea performanțelor financiare - etapă esențială în controlul de gestiune. În: *Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*, Conferința Științifică Internațională, 5-6 aprilie, Ediția a VI-a, 2017. Chișinău: ASEM. pp. 267-272. ISBN 978-9975-127-50-9.
115. TABARA, N., BÎRCĂ, A. Performanțele non-financiare în contextul controlului strategic. În: *Competitivitatea și Inovarea în Economia Cunoașterii*, Conferința Științifică Internațională, din 25-26 septembrie, vol. III, 2015. Chișinău: ASEM. pp. 288-291. ISBN 978-9975-75-770-6.
116. TUHARI, T. *Teoria și istoria contabilității*, Chișinău: UCCM, 2013, 88 p. ISBN 978-9975-114-55-4.
117. 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.
118. TUHARI, T. Aspecte ramurale la etapizarea planurilor de conturi și a politicilor contabile. În: *Conferința Științifică Internațională "Dezvoltarea economică în contextul aspirației de integrare europeană. Perspective și realizări"*, 23-24 octombrie 2009, Chișinău, 2009, pp. 30-32, ISBN 978-9975-75-498-9.
119. TUHARI, T. Direcțiile de perfecționare a contabilității în comerț și cooperăția de consum. *Referat științific în baza lucrărilor publicate pentru conferirea titlului științific de doctor habilitat în științe economice*, Chișinău: ASEM, 2003. p. 74.
120. TUHARI, T. Contabilitatea analitică și controlul intern privind cheltuielile din comerț și cooperăția de consum . În: *Analele științifice ale Universității Cooperatist-Comerciale din Moldova*, Chișinău, 2013. - Vol. 12. pp. 33-42. ISSN 1857-1239.
121. ȚUGULSCHI, I. Bugetarea în cadrul proiectelor internaționale. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, Chișinău, ASEM, 02 aprilie 2015, pp. 109-112, ISBN 978-9975-75-750-8.
122. ȚIRIULNICOVA, N. *Analiza rapoartelor financiare*, Chișinău: Topografia Centrală, 2004, 384 p., ISBN 9975-78-300-7.

123. ȚIRIULNICOV, N. Oportunități suplimentare la analiza activelor entității în baza situațiilor financiare noi. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, Chișinău, ASEM, 02 aprilie 2015, pp. 245-246, ISBN 978-9975-75-750-8.
124. ȚURCANU, V. Direcțiile prioritare ale reformei contabilității în Republica Moldova. *Referat științific în baza lucrărilor publicate pentru conferirea titlului științific de doctor habilitat în științe economice*, Chișinău: ASEM, 1996. p. 44.
125. 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.
126. ȚURCANU, V., MIHAILA, S. *Contabilitate de gestiune & Control de gestiune: în industria prelucrătoare*: Chișinău: ASEM, 2015. 231 p. ISBN 978-9975-75-740-9.
127. ȚURCANU V., GOLOCIALOVA I. *Raportarea financiară conform standardelor internaționale*. ACAP: 2015. 452, p. ISBN 978-9975-129-13-8.
128. ȚURCANU, V. *Calculația costurilor: lucrare didactică*. Chișinău: ASEM, 2001. 115 p., ISBN 9975-75-126-1.
129. ZLATINA, N., MANOLI, M. Despre contabilitatea operațiilor generate de sistemul francizei. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, Chișinău, ASEM, 02 aprilie 2015, pp. 113-116, ISBN 978-9975-75-750-8.

#### **Publicații în limba rusă**

130. БАЖЕРЯН, Е., ДУМБРАВА, Р. Центры ответственности - как объекты систем внутреннего контроля и учета. În: *Analele Academiei de Studii Economice din Moldova*, ed. IX, 2011, pp. 194-198, ISBN 978-9975-75-567-2.
131. БЫРКЭ, А., ЦУРКАН, Л. Учет затрат по центрам ответственности в системе управленческого учета туристических агентств. În: *Пути улучшения качества подготовки кадров сферы гостиничного и туристского бизнеса*, IX Международной научно-практической конференции факультета туризма и гостиничного хозяйства, 28 февраля - 01 марта. 2013. Санкт-Петербург. pp. 78-85. ISBN 978-5-9978-0289-9.
132. 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.
133. БУКУР, В. *Учет нематериальных активов*. Chișinău: Cartier, 2002, 316 p. ISBN 9975-79-175-1.
134. 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.
135. ДИМА, М., Порядок признания, исчисления и отражения в учёте резерва предстоящих расходов на оплату отпусков в условиях НСБУ. În: *Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor*, Conferința Științifică Internațională, 4 aprilie 2012, Chișinău, ASEM, pp. 152-156, ISBN 978-9975-75-619-8.
136. ДУМБРАВЭ, Р. Внутренний контроль как фактор, обеспечивающий эффективность деятельности предприятия. În: *Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor*, Conferința Științifică Internațională, 4 aprilie 2012, Chișinău, ASEM, pp. 228-232, ISBN 978-9975-75-619-8.

137. ДРУРИ, К. *Управленческий и производственный учет*. 5-е изд., перераб. и доп.: Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ- ДАНА, 2016. 735 с, ISBN 978--238-00896-6.
138. ГАВРИЛЮК, Л., ВОРОНЦОВА, Г. Анализ затрат в гостиничном бизнесе неперемное условие для принятия оптимальных управленческих решений. În: *Contabilitatea și Auditul în contextul Integrării Economice Europene: Progrese și Așteptări*, Conferința Științifică Internațională Chișinău: 5 aprilie -2013, pp. 220-222, ISBN 978-9975-4242-7-1.
139. ГЕРАСИМОВ, М. Некоторые вопросы учета расходов и затрат на автотранспортных предприятиях, În: *Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale*, Conferința Științifică Internațională, 1 aprilie 2016, Chișinău, ASEM, 2016, pp. 157-159, ISBN 978-9975-127-48-6.
140. ГОЛОЧАЛОВА, И. Концепция достоверности: эволюция и становление. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, Chișinău, ASEM, 02 aprilie 2015, pp. 73-76, ISBN 978-9975-75-750-8.
141. ГРИГОРОЙ, Л., ДИМА, М. МСФО: *Практическое применение для руководителей и главных бухгалтеров*. 2009. Chișinău: Universul. ISBN 978-9975-47-0.
142. КОСЬКЕ, М., МИШУЧКОВА, Ю. ВОЮЦКАЯ, И. Внутренний контроль как трудовая функция главного бухгалтера. In: *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*, Экономика и экономические науки, 2015, 2(174), pp. 16-25, ISSN 2079-6781/ 2311-942X
143. КОСТОЕВА, А., Контроллинг прибыли как важный стимулятор эффективности принимаемых управленческих решений. În: *Международный научно-исследовательский журнал*, №10 (41) 2015, Часть 1 Ноябрь, Екатеринбург, pp. 38-43, ISSN 2303-9868 , ISSN 2227-6017.
144. ЛАПИЦКАЯ, Л. *Контроль и Аудит*. Chișinău: Cartier, 2006. 192 p. ISBN 978-9975-79-394-0.
145. МАКАРЕНКО, Е. Особенности аудиторских процедур обработки учетной информации по движению товаров и готовый продукции в целях формирования внутрифирменных стандартов аудита. In: *Управленческий учет. Планирование, контроллинг, прогнозирование*, nr. 11, 2010, pp. 97-107. ISSN 1814-8476.
146. НЕДЕРИЦА, А., БРИНИШТЕР, А., ГАВРИЛЮК, Л., ГВАВАРОВСКАЯ, Л., МАКЛЕОД, К., ПАЛАДИ, В., ПОБЕРЕЖНИК, С. *Управленческий учет*. Chișinău : АСАР, 2006. 264 p. ISBN- 9975-9547-5-8.
147. 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 [citat 20.06.2020]. Disponibil: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_156407/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/)
148. СОКОЛОВ, Я. Развитие бухгалтерского учета, Москва: Финансы и Статистика, 1985, 367 p., ББК 65.052 С59.
149. СОКОЛОВ, Я. Очерки по истории бухгалтерского учета, Москва: Финансы и Статистика, 1991, 400 p., ISBN 5-279-00546-0.
150. СОКОЛОВ, Б. *Внутренний контроль в коммерческой организации* (организационная, методическая, практическая): самостоятельная разработка нормативной и методологической методологии базы внутреннего контроля. Москва: РОФЕР, 2006. 250 с. ISBN 5-98746-009-3.
151. ЦУРКАНУ, В., ГОЛОЧАЛОВА, И. *Составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами: учеб.- практик. пособие*, 2014, Chișinău: АСАР. 480 p. ISBN 978-9975-53-282-2.
152. ЦУРКАНУ, В., ГОЛОЧАЛОВА, И. *Концептуальные основы формирования баланса организации*. В: Розвиток концепції бухгалтерського обліку на основі інституційних

підходів та бенчмаркінг: Монографія. Под ред. Ф. Ф. Бутынец. , 2015. Винница: ВФЕУ. ISBN 978-617-581-264-8.

153. ШЕРЕМЕТ, А.Д., НИКОЛАЕВА, О.Е., ПОЛЯКОВА, С. И. *Управленческий учет: Учебник* -4-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2009. 429 p. ISBN 978-5-16-003451-5.

### Publicații în limba engleză

154. АКАО Y., *Hoshin Kanri : Policy Deployment for Successful TQM*, Productivity Press, New York, 1991, ISBN 978-1563273117 .

155. ANDERSON, D. J., EUBANKS, G. *Governance and Internal Control. Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense*, Copyright © 2015: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 31 p. [citat 13.06.2020]. Disponibil: <https://www.coso.org/Documents/COSO-2015-3LOD.pdf>

156. ANTHONY, R., *Planning and Control Systems, a framework for analysis*, Boston, Division of Research, Harvard Business School Press, 1965, ISBN 978-0875840475.

157. ANTHONY, R., *The Management Control Function*, Boston Harvard Business School Press, 1988, 978-0875841847.

158. ANTHONY, R., DEARDEN, J., *Management Control Systems*, 3rd ed. New York: Irwin, 1976, 771 p. ISBN: 9780256018165.

159. AREL, B., BEAUDOIN, C. The Impact of Ethical Leadership, the Internal Audit Function, and Moral Intensity on a Financial Reporting Decision. In: *Journal of Business Ethics*, 2012, Springer Science, Business Media B.V. pp. 351–366, ISSN 0167-4544.

160. Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, *F5 Performance management*. Course notes, Published by: Learning Media, 2007.

161. Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, *P5 Advanced performance management*, 2008. Published by: Kaplan Publishing UK Unit 2 The Business Centre Molly Millars Lane Wokingham Berkshire RG41 2QZ, ISBN 978-1847105301.

162. Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, *F7 Financial reporting*. Course notes, 2007. Published by: Learning Media.

163. Association of Chartered Certified Accountants and the Chartered Institute of Management Accountants, *F2 Management Accounting*, Course notes, 2008. Published by: *Kaplan Publishing UK*. 312 p.

164. BARNARD, C. I., *The Functions of the Executive*, Harvard University Press, Cambridge, 1938. 334 p.

165. BALAN, I., MUNTEANU, A. Methods for identification and assessment of risk of internal control by external auditors. In: Conferința științifică internațională Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță - Chișinău, 2015. - pp. 221-226. ISBN 9789975757508.

166. BASU, A, LAL, R., SRINIVASAN, V., STAELIN, R., Sales-force compensation plans: An agency theoretic perspective. In: *Marketing Science*, 4, 1985, pp. 267-291. ISSN: 07322399, EISSN: 1526548X.

167. BEETS, S. D. Critical Events in the Ethics of U.S. Corporation History. In: *Journal of Business Ethics*. 2011. pp. 193–219. ISSN 0167-4544.

168. BERLAND, N. The development of budgetary control in France and Britain from the 1920s to the 1960s: a comparison. In: *The European Accounting Review*, 2002, 11:2, Université Paris - Sud Trevor Boyns, Cardiff University, pp. 329–356. ISSN: 0963-8180.

169. BERLE, A. MEANS, G. *The Modern Corporation and Private Property*, MacMillan : New York, 1932.
170. BIAZZO, S., GARENGO, P. *Performance Measurement with the Balanced Scorecard. A Practical Approach to Implementation within SMEs*, 2012 Springer: Verlag Berlin Heidelberg. 141 p. ISBN 978-3-642-24761-3.
171. BIERMAN, H., *The 1929 Stock Market Crash*, EH.Net Encyclopedia, <http://eh.net/encyclopedia/article/Bierman.Crash>, 2 April 2010.
172. BIRNBERG, J., A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research, Behavioral research in accounting, In: *American Accounting Association*, Vol. 23, No. 1, 2011, pp. 1–43. ISSN: 1050-4753.
173. BISMAR, J., Postpositivism and Accounting Research: A (Personal) Primer on Critical Realism, In: *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, vol.4, 2010, pp. 3-25. 2010. ISSN: 1834-2019.
174. BÎRCĂ, A., ȚURCANU, V. The position of control environment towards audit, În: *European science, Publishing house Problems of science*, Moscow , № 8 (40), 2018, pp. 5-12. ISSN 2410-2865, ISSN 2541-786X.
175. BÎRCĂ, A. Corporate governance: instrument of recovery and development of performance. În: *Globalization, intercultural dialogue and national identity 2-nd Edition*, The International Scientific Conference, 28-29 may, 2015, România: Târgu Mureș. pp. 1113-1125. ISBN 987-606-93692-5-8.
176. BÎRCĂ, A. The new trends in management control. În: *Annals of the Constantin Brâncuși, Economy Series*, Issue 3/2017. University of Târgu Jiu. pp. 51-56. ISSN 2344 – 3685, ISSN-L 1844 – 7007.
177. BÎRCĂ, A. Financial performances measurement tools. În: *Econ papers, Annals of the Constantin Brâncuși, Economy Series*, Issue, 3/2016, University of Târgu Jiu, pp. 169-173. ISSN 2344 – 3685, ISSN-L 1844 – 7007.
178. BÎRCĂ, A. Cost-volume-profit analysis: cost reduction alternatives based on the breakeven point. În: *Problems of modern science and education*, № 12 (94), 2017, Moscow: Publishing house Problems of science. pp. 55-58. ISSN: 2304-2338, ISSN: 2413-4635.
179. BÎRCĂ, A. Activity-based management method – necessary elements in decision-making. În: *European science*, № 4 (26), 2017, Moscow: Publishing house Problems of science. pp. 39-43, ISSN 2410-2865, ISSN 2541-786X.
180. BÎRCĂ, A. The impact of management control on sustainability reports. În: *Ovidius University Annals Economic Sciences Series*, Volume XVI, Issue 2, 2016. pp. 427-433. ISSN-L 2393-3119, ISSN 2393-3127.
181. BÎRCĂ, A. Responsibility centers and entity budgets. În: *Annals of the Constantin Brâncuși University of Târgu Jiu, Economy Series*, Special Issue Eco-trend, volume I/2016. pp. 167-171, ISSN 2344 – 3685, ISSN-L 1844 – 7007.
182. BÎRCĂ, A. Standard-cost method: reality and modernization tools. În: *Information society and sustainable development*, Proceedings of the International Scientific Conference, Fourth Edition, April 28-29, 2017, Târgu-Jiu: Constantin Brâncuși University of Târgu Jiu, Faculty of Economics, Center of Fundamental and Applied Economic Studies, Academica Brâncuși Publishing House. pp. 315-319. ISBN 978-973-144-831-2.
183. BÎRCĂ, A. Responsibility centers – guide in organizing the work and performance evaluation of an entity. În: *Performance, Competitiveness, Creativity*, Proceedings of the International Scientific Conference Ecotrend 2016, XIIIth Edition, november 18-19, 2016, Târgu Jiu, pp. 275-278. ISSN 2248-0889, ISSN-L 2248-0889.
184. BÎRCĂ, A. The role of managerial performance in the assessment of entity's financial position. În: *Information society and sustainable developmen*, Proceedings of the International

- Scientific Conference, 14-15 aprilie, 2016. Polovragi, Gorj: Academica Brâncuși House Publisher, pp. 357-359. ISBN 978-973-144-773-5.
185. BROWN, R. Changing audit objectives and technique. In: *Accounting Review*. 37 (4), 1962, pp. 396-703. ISSN: 0001-4826, 1558-7967.
186. BISMAR, J. Postpositivism and Accounting Research: Primer on Critical Realism. In: *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, vol.4, 2014. pp. 3-25. ISSN: 1834-2019.
187. BLAIR, M., Rethinking Assumptions Behind Corporate Governance. In: *Challenge*, 38(6), 995, 1995, pp. 12–17. ISSN: 0577-5132.
188. BOSTAN, I, BÎRCĂ, A, ȚURCANU, V., SANDU C. Systemic Approach to Management Control through Determining Factors, In: *Journal of Risk and Financial Management*, 11/4, Basel, Elveția, 2018, pp. 1-20. ISSN 1911-8074.
189. BRYSON, J., What to do when stakeholders matter: stakeholder identification and analysis techniques. In: *Public Management Review* 6(1), London: Routledge ©, 2004, pp.21-53. ISSN: 1471-9037.
190. BRAG, S, WILEY, J. *Controllorship. The Work of the Managerial Accountant*. Eighth Edition, 2009, Published by Wiley & Sons: Copyright, 812 p. ISBN: 978-0-470-48198-1.
191. BUDUGAN, D., GEORGESCU, I. Cost Reduction by Using Budgeting via the Kaizen Method. În: *Analele Stiintifice ale Universității "Al. I. Cuza, Iași, Științe Economice*, 2009. pp. 3-9. ISSN: 2501-1960, e-ISSN: 2501-316.
192. CADBURY, A. *Corporate Governance and Chairmanship*. Oxford University Press, 2002, 259 p. ISBN: 9780199252008.
193. CARROLL, A., *Business and Society*, South-Western Publishing, Cincinnati, 1989.
194. CARROLL, A., NĂSI, J., Understanding Stakeholder Thinking : Themes from a Finnish Conference, In: *Business Ethics : A European Review*, Volume 6, n° 1, pp. 46-51, January 1997. ISSN:1467-8608.
195. CARROLL, A., BUCHHOLTZ, A, *Business and Society : Ethics and Stakeholder Management*, South-Western Publishing, 4ème édition, Cincinnati, 2000, 768 p. ISBN: 9780538453165.
196. CHEFFINS, B. R. *The History of Corporate Governance*. Oxford handbook of corporate governance, In: Oxford University Press, 2013.
197. COKINS, G. Top 7 Trends in Management Accounting, Part 2, In: *Management Accounting*, January, 2014, Strategic finance. pp. 41-47 [citat 20.09.2017]. Disponibil: <https://sfmagazine.com/wp-content/uploads/sfarchive/2014/01/Top-7-Trends-in-Management-Accounting-Part-2.pdf>
198. COPLEY, F., FREDERICK W., *Taylor: father of scientific management*, 2 Vols, New York: Harper& Row, 1923.
199. CORNELIUS, P., KOGUT, B., Corporate governance and capital flows in a global economy. New York: Oxford University Press, 2002, 528 p. ISBN: 9780195167054.
200. DAILY, C. M., DALTON, D. R. AND CANNELLA, A. A. Corporate Governance: Decades of Dialogue and Data. In: *Academy of Management Review*. 28 /3, 2003, pp. 371–382. ISSN: 0363-7425, ISSN : 1930-3807.
201. DEMARTINI, C., Performance Management Systems, Contributions to Management Science, , 2014. Berlin Heidelberg: © Springer-Verlag. 215 p. ISBN 978-3-642-36684-0.
202. DEMB, A., NEUBAUER, F. F. The Corporate Board: confronting the paradoxes”. In: *Oxford University Press*, 1992 Jun: 25/3, pp. 9-20. ISSN: 0024-6301.
203. DEMSKI, J., FELTHAM, G., Economic incentive in budgetary control systems, In: *Accounting review*, 53, 1978, pp. 336-359. ISSN: 0001-4826, ISSN: 1558-7967.



- 204.DELOACH, J. THOMSON. Improving organizational performance and governance. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO 2014. 32 p.
- 205.DICKSEE, L., *Auditing: A practical manual for auditors*. London, Gee and Company, 1907, reprinted in 1976, Arno Press, New York, 1982.
- 206.DODD, E., For Whom are Corporate Managers Trustees ? In: *Harvard Law Review*, vol. 45, n° 7, 1932, pp. 1145-1163. ISSN: 0012-9682, ISSN: 1468-0262.
- 207.DONALDSON, T., PRESTON, L., The Stakeholder Theory of the Corporation : Concepts, Evidence and Implications , In: *Academy of Management Review*, Vol. 20, n° 1, pp. 65-91, 1995. ISSN : 0363-7425, ISSN: 1930-3807.
- 208.DONALDSON, L., DAVIS, J. Stewardship Theory or Agency Theory: CEO Governance and Shareholder Returns. In: *Australian Journal of Management*, 16, 1, June 1991, pp. 49-65.
- 209.DOYLE, J., GE, W, MC.VAY, S. Accruals Quality and Internal Control over Financial Reporting, In: *The accounting review*, Vol. 82, No. 5, 2007, pp. 1141–1170. ISSN: 0001-4826 / 1558-7967.
- 210.DOYLE, J., GE, W, MCVAY, S. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting, In: *Journal of Accounting and Economics*, No. 44, 2007, pp. 193–223. ISSN-0165-4101.
- 211.DUBY, J., *Changes in Societal Demand* , in Barré, R., Gibbons, M.,Maddox, J., Martin, B. & Papon, P. eds.: Science in Tomorrow's Europe. Economica International, 1997.
- 212.DUNLEVY, J., H. *Management control systems: a short history from Fayol to Forrester*. Thesis and Dissertation Collection- Bachelor of Science (Commerce), University of Notre Dame, 1951, Editura - Calhoun: Institutional Archive of the Naval Postgraduate School. Dudley Knox Library, California USA, 1965, 237 p.
- 213.ECCLES, R., Transfer pricing as a problem of agency. In: J. Pratt, R. Zeckhauser Edition, *Principals and agents: The structure of business*, Boston: Harvard Business School Press, pp. 151-186. ISBN: 9780875841649.
- 214.EISENHARDT, K. Agency Theory: An Assessment and Review, In: *Academy of Management Review*. 1989. Vol. 14. No. 1, pp. 57-74. ISSN : 0363-7425 | ISSN : 1930-3807.
- 215.EISENHARDT, K., Agency and institutional explanations of compensation in retail sales. In: *Academy of Management Journal*, 31, 1988, pp. 488-511.
- 216.ETTREDGE, M., JOHNSTONE K. AND STONE M. The effects of firm size, corporate governance quality, and bad news on disclosure compliance. In: *Review of Accounting Studies*, 2011, Springer Science: Business Media, LLC, pp. 866–889. ISSN: 1380-6653 / 1573-7136.
- 217.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 [citat 28.03.2019] .  
Disponibil: <https://www.coso.org/Documents/COSO-WBCSD-ESGERM-Guidance-Full.pdf>.
- 218.EPSTEIN, M., WISNER, P., Using a Balansed Scorecard to IMplement Sustainability. In: *Environmental Quality Management*, 11/2, 2001, pp.1-10. Print ISSN: 1088-1913, Online ISSN: 1520-6483.
- 219.FAMA, E. F. Agency Problems and the Theory of the Firm. In: *Journal of Political Economy* 88/2, 1980. pp. 288-307. ISSN: 0022-3808 / 1537-534X.
- 220.FAMA, E., JENSEN, M., Separation of ownership and control, In: *Journal of Law and Economics*, 1983, pp.301-325. ISSN: 0022-2186 / 1537-5285.
- 221.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*. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO): Copyright © 2013.14 p.
- 222.FIGGE, F., HAHN, T., SCHALTEGGER, S., WAGNER, M., The sustainability balanced scorecard-Linking sustainability management to business strategy. In: *Business Strategy and the Environment*, 11/5, 2002, pp. 269-284. ISSN: 0964-4733.
- 223.FISCHER, FRANZ, M. *The Application of the Controllability Principle and Managers' Responses A Role Theory Perspective*. Gabler Verlag: Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, 2010. 319 p. ISBN 978-3-8349-6030-6.
- 224.FITZGERALD, L., MOON, P. *Performance Measurement in Service Industries: Making it Work*, London: Chartered institute of management accountants, 1996, 110 p. ISBN1874784523.
- 225.FOREMAN-PECK, J., HANNAHB, L. Some consequences of the early twentieth-century British divorce of ownership from control, In: *Journal of Business History*, Taylor & Francis, Vol. 55, No. 4, 2013, pp. 540–561. ISSN: 0007-6791 / 1743-7938.
- 226.FREEMAN, E., *Strategic Management : A Stakeholder Approach*, Pitman, Boston, 1984.
- 227.FRIEDMAN, M., The Social Responsibility of Business is to increase its Profits, In: *New York Times Magazine*, september 13, 1970. ISSN: 0028-7822.
- 228.GALAMBOS, L., *The Public Image of Big Business in America, 1880–1940*. John Hopkins University Press, Baltimore, 1975 324 p. ISBN: 9780801816352.
- 229.GEORGESCU, I., CHIRIAC, I. The analysis of the influential factors of the absorbing companies' performances, *Scientific Annals of the „Alexandru Ioan Cuza” University of Iași Economic Sciences*, 59 (1), 2012, pp. 3-25, ISSN-L: 2501-1960.
- 230.HANSEN, E., SCHALTEGGER, S. The Sustainability Balanced Scorecard: A Systematic Review of Architectures. In: *Journal of Business Ethics*, Springer, Volume 133, Issue 2, 2016, pp. 193-221. ISSN 0167-4544.
- 231.HANSEN, D., MOWEN, M., GUAN, L. *Cost Management: Accounting & Control*, 6e, , 2009. USA: South-Western Cengage Learning. 865 p, ISBN 13: 978-0-324-55967-5, ISBN 10: 0-324-55967-4.
- 232.HALES, J., REES, L., WILKS, J. A Synthesis of Three Commentaries on Measurement and Performance Reporting, In: *Accounting horizons*, American Accounting Association, no. 4/30, 2016, pp. 473–483. ISSN: 0888-7993.
- 233.HERREMANS, I. M., NAZARI, J., A. Sustainability Reporting Driving Forces and Management Control Systems, In: *Journal of management accounting research American Accounting Association*, vol. 28, No. 2, 2016, pp. 103–124. ISSN: 1049-2127.
- 234.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. pp.417–435. ISSN 0167-4544.
- 235.HILB, M. *New Corporate Governance. Successful Board Management Tools*, Fourth Edition, 2012. Springer-Verlag Berlin Heidelberg. 238 p. ISBN 978-3-642-23594-8.
- 236.HOPWOOD, A., *Accounting and Human Behavior*, Englewood Cliffs, Prentice Hall, 1974. 213 p. ISBN 9780900442605.
- 237.HORNGREN, T., DATAR, M., RAJAN.V. *Cost accounting : a managerial emphasis*, 14th ed., , 2012. Pearson Prentice Hall: Copyright. 892 p, ISBN-13 978-0-13-210917-8.
- 238.HORNGREN, CH., HARRISON, W., OLIVER S. *Accounting*. 9 th. ed., 2012. New Jersey: Pearson Education, Pearson Prentice, Copyright. 1344 p. ISBN 9780132569057.
- 239.JENSEN, M., Organization theory and methodology. In: *Accounting Review*, 56, 1983, pp. 319-338. ISSN: 00014826, EISSN: 15587967.
- 240.JENSEN, M., Corporate Control and the Politics of Finance. In: *Journal of Applied Corporate Finance*, Vol. 4, n° 2, , 1991, pp. 13-33. ISSN:1745-6622.

241. JENSEN, M., MECKLING, W. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. In: *Journal of Financial Economics*, vol. 3. 1976. pp. 305-360. ISSN: 0304-405X.
242. JEROME, W., T. EXECUTIVE CONTROL- THE CATALYST, New York: John Wiley & Sons, Inc., 1961.
243. JILL, A. *COSO's Internal Control-Integrated Framework*, The CPA Journal, october 2013. New York State Society. 30 p. ISSN 0732-8435.
244. JOKIPII, A. Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis, In: *Journal of Management Governance*, nr. 14, 2010, pp. 115–144. ISSN 1385-3457.
245. KAPLAN R., NORTON D. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press. 1996. ISBN 978-0875846514.
246. KATHLEEN, E. Agency Theory: An Assessment and Review. In: *Academy of Management Review*, Vol.14, Nr.1, 1989. pp. 57-74. ISSN (print): 0363-7425, ISSN: 1930-3807.
247. KINNEY, R., RAIBORN, A. *Cost Accounting: Foundations and Evolutions*, 2011. Eighth Edition: South-Western Cengage Learning. 892 p, ISBN-13: 978-1-4390-4461-2, ISBN-10: 1-4390-4461-9.
248. KOSNIK, R., Greenmail: A study in board performance in corporate governance. In *Administrative Science Quarterly*, 32, 1987, pp. 163-185. ISSN 0001-839 /1930-3815.
249. LAN, L. HERACLEOUS, L. Rethinking agency theory: the view from law. In: *Academy of Management Review* 2010, Vol. 35, No. 2. pp. 294–314. ISSN : 0363-7425, ISSN: 1930-3807.
250. LOCKE, E. The Ideas of Frederick W. Taylor: An Evaluation. In: *Academy of Management Review*, United States of America, 1982, vol.7, no. 1, pp. 14-24. ISSN: 0363-7425, ISSN : 1930-3807.
251. MANZONI, A. ISLAM, S. *Performance Measurement in Corporate Governance*, DEA Modelling and Implications for Organisational Behaviour and Supply Chain Management, 2009: Springer Dordrecht Heidelberg London New York: © Physica-Verlag Heidelberg. 237 p. ISBN 978-3-7908-2170-3.
252. MARCHESNAY, M., JULIEN PIERRE-ANDRÉ, The small business: as a transaction space, In: *Entrepreneurship & Regional Development: An International Journal*, London: Taylor & Francis, Volume 2, 1990, Issue 3, 2006, pp. 267-278, ISSN: 0898-5626 / 1464-5114.
253. MARTENDELL, J. *The Scientific Appraisal of Management*. New York: Harper & Brothers, 1950.
254. MASSARO, R. *Private Sector Debt Matters Too: Theoretical Perspectives on Credit and the Building of Financial Accounts, The Financial Systems of Industrial Countries /Evidence from Financial Accounts*, Springer: Berlin, Heidelberg, 2012, pp. 51-89, ISBN 978-3-642-23111-7.
255. MCNALLY, J. S. *The 2013 COSO Framework & Sox Compliance*. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO): Copyright © 2013. 8 p. [citat 10.09.2019]. Disponibil: [https://www.coso.org/documents/COSO%20McNally Transition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof\\_5-31-13.pdf](https://www.coso.org/documents/COSO%20McNally%20Transition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf)
256. MEISSNER, P., WULF, T. Debiasing illusion of control in individual judgment: the role of internal and external advice seeking. In: *Review of Managerial Science*, Springer-Verlag: Berlin Heidelberg, 2014, pp. 1-19. ISSN: 1863-6683.
257. MICKLETHWAIT, J., WOOLDRIDGE, A., *The Company: A Short History of a Revolutionary Idea*. New York: Random House, 2003. ISBN: 9780812972870.
258. MILLER, J. *Activity-based management model, from Implementing Activity Based Management in Daily Operations*. 1996. The CAM-I glossary of activity-based management, © John Wiley & Sons, Inc [citat 12.01.2019]. Disponibil:

- [http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/ABM\\_techrpt\\_0401.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/ABM_techrpt_0401.pdf)
259. MINTZBERG, H., *The Structuring of Organizations*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, Pearson. January 7, 1979, 536 p. ISBN-13: 978-0138552701.
260. MITCHELL, R., AGLE, B., WOOD, D., Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience : Defining the Principle of Who and What Really Counts , In: *Academy of Management Review*, Vol. 22, n° 4, pp. 853-886, 1997. ISSN (print): 0363-7425, ISSN : 1930-3807
261. OTLEY, D., BERRY, A. Case study research in management accounting and control, In: *Management Accounting Research*, 5 /1, 1994, © Academic Press, pp. 45-65. ISSN: 1044- 5005.
262. PEMBER, A., LEMON, M. *Measuring and Managing Environmental Sustainability: Using Activity-Based Costing/Management (ABC/M)*. 2012. Copyright CAM-I [citat 12.11.2019]. Disponibil: [http://www.cam-i.org/docs/articles/CAM-I\\_ESIG\\_Article-ABC\\_v14\\_Final.pdf](http://www.cam-i.org/docs/articles/CAM-I_ESIG_Article-ABC_v14_Final.pdf)
263. PERSON, H.S., The origin and nature of scientific management. In: *Scientific management in American industry*, H.S. Person (ed), New York, Harper & Brothers, 1929, pp. 1-22. ISBN 978-0879600174.
264. PFISTER, J. *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control*. 2009. Physica-Verlag Berlin Heideberg. 245 p. ISBN 978-3-7908-2340-0.
265. RATHE, A. W. *Management controls in business*, Wiley, New York, 1960.
266. RINDOVA, V., What Corporate Boards have to do with Strategy: A Cognitive Perspective. In: *Journal of Management Studies*, 36/7, 1999, pp. 953–975. ISSN:1467-6486.
267. ROHM, H., MONTGOMERY, D., Link sustainability to corporate strategy using the balanced scorecard. Cary, NC: Balanced Scorecard Institute, USA, 2011 [citat 11.01.2019]. Disponibil: <https://strategymanage.com/wpcontent/uploads/pdfs/LinkingSustainabilitytoCorporateStrategyusingtheBalancedScorecard.pdf>
268. Sarbanes-Oxley Act of 2002 Corporate Responsibility. Public Law 107–204, JULY 30, 2002, 107th Congress. *Be it enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled.*
269. SCHAEFFER, U., DOSSI, A. Top management impact on management control. In: *Journal of Management Control*, Springer-Verlag: Berlin Heidelberg, 2014, pp. 219–221. ISSN: 2191-4761 / 2191-477X.
270. SCHLEIFER, A., VISHNY, R. W. A Survey of Corporate Governance. In: *The Journal of Finance* LII 2/6, 1997, pp. 737–783. ISSN:1540-6261.
271. SIMONS, R. *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School Press, 1995, 232 p. ISBN: 978-0875845593.
272. SIMONS, R., *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Prentice-Hall, Upper Saddle River, 2000, NJ. ISBN 9780132340069.
273. SIMONS, R., Planning, Control, and Uncertainty: a Process View, In: *Accounting and Management: Field Study Perspectives*. Boston Harvard Business School Press, 1987, pp. 339-362. ISBN: 978-0875841861.
274. SMITH, G., DYER, D., *The Rise and Transformation of the American Corporation*, in C. New York : Kaysen edition, The American Corporation Today Oxford University Press, 1996.
275. SMITH, A., *The Wealth of Nations*. London: Dent, 1910.
276. SONNENTAG, S., FRESE, M. *Performance Concepts and Performance Theory, Psychological Management of Individual Performance*. Sabine Sonnentag: John Wiley & Sons, Ltd., 2002, 542 p. ISBN 0-471-87726-3.

- 277.SPENCE, A., ZECKHAUSER, R., Insurance, information, and individual action. In: *American Economic Review*, 61, 1971, pp. 380-387. ISSN 0002-8282 , ISSN 1944-7981.
- 278.SWITZER, S. *Internal audit reports. Post Sarbanes-Oxley: a guide to process-driven reporting*. 2007. Published by Wiley & Sons: Copyright ©. Print ISBN:9780470050842, Online ISBN:9781119196693.
- 279.TOMA, C., **BÎRCĂ, A.** Relevant costs: important element in management decision making. În: *European science*, Publishing house Problems of science, Moscow , № 07 (29), 2017 , pp. 15-20, 0,50 c.a., ISSN - 2410-2865/ ISSN 2541-786X.
- 280.WALSH, I., SEWARD, I. On the efficiency of internal and external corporate control mechanisms. In: *Academy of Management Review*, 1990, vol.15, nr.3, pp. 421-458. ISSN: 0363-7425, ISSN : 1930-3807.
- 281.WEETMAN, P. *Management Accounting*. England: Pearson Education Limited. 2010. 587 p, ISBN: 978-0-273-71845-1.
- 282.WEISS, J., *Business Ethics : a managerial stakeholder approach*, Wadsworth, Inc, 1994.
- 283.WELYTOK, J., *Sarbanes-Oxley For Dummies*, Published by Wiley Publishing, Inc. Copyright © 2006, 382 p., ISBN-13:978-0-471-76846-3.
- 284.WHEELLEN, K., HOFFMAN, A. *Strategic Management and Business Policy. Toward global sustainability*, Thirteenth edition. Pearson Education: Copyright © 2012, 913 p. ISBN-13: 978-0-13-215322-5, ISBN-10: 0-13-215322-X.
- 285.WHITE, H., Agency as control. In: J. Pratt, R. Zeckhauser Edition, *Principals and agents: The structure of business*, Boston: Harvard Business School Press, 1985, pp. 187-214.
- 286.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.
- 287.WILLIAMS, C., The Securities and Exchange Commission and Corporate Social Transparency. In: *Harvard Law Review*, 112/6, 1999, pp. 1197–1311. ISSN: 0017-811X.
- 288.WILSON, M., On the theory of syndicates. In: *Econometrica*, 36., 1968, pp. 119-132. Print ISSN: 0012-9682, Online ISSN: 1468-0262.

#### **Publicații în limba franceză**

- 289.BARATAY, CH., MONACOL. *Contrôle de gestion*. 4 e. ed., 2015. Gualino éditeur: Lextenso éditions. 254 , ISBN : 978-2-297-04871-2.
- 290.BERLAND, N. *Le contrôle de gestion*. Paris: Presses Universitaires de France , 2014, 128 p. ISBN 9782130617730, ISBN 9782130631897.
- 291.**BÎRCĂ, A.** L'evolution et la veracite du controle de gestion. În: *Convergent Discourses. Exploring the Contexts of Communication* , 4-th Edition, Târgu Mureș, România, 2016, pp. 243-248, 0,4 c.a., ISBN 978-606-8624-17-4.
- 292.BOUQUIN, H., *Les fondements du contrôle de gestion*, Paris: Presses Universitaires de France 2011, 4<sup>e</sup> éd., 128 p. ISBN 9782130590132, ISBN 9782130605751.
- 293.BOUQUIN, H., PESQUEUX, Y. Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline, In: *Comptabilité - Contrôle – Audit*. 1999, nr.3/Tome 5, pp. 93-105. ISSN 1262-2788 , ISSN 2313-514X.
- 294.BOISSELIER, P., CHALENÇON, L., DORIOLO, D., JARDIN, P., MARD, Y., MAYRHOFER U. *Contrôle de gestion*, Magnard-Vuibert-Août, 2013, 665 p, ISBN : 978-2-311-01055-8.

295. CAPPELLETTI, L. Vers un contrôle de gestion intégré à la fonction commerciale : cas d'expérimentation. In: *Management & Avenir*. 2008/2 (n° 16), pp. 156-173. ISSN : 1768-5958, ISSN: 1969-6574.
296. CAPPELLETTI, L., PHILIPPE BARON, PH., DESMAISON, G., RIBIOLLET, F. *Contrôle de gestion*, Paris: © Dunod. 2014, 480 p. ISBN 978-2-10-071574-9.
297. CHARREAUX, G., SCHATT, A. Les publications françaises en comptabilité et contrôle de gestion sur la période 1994-2003 : un état des lieux. In: *Comptabilité - Contrôle - Audit: La revue de l'Association Francophone de Comptabilité*, Tome 11, 2005. pp. 5-38. ISSN 1262-2788, ISSN 2313-514X.
298. CHARREAUX, G. Le conseil d'administration dans les théories de la gouvernance". In : *La Revue du Financier*, 127, 2000, pp. 6-17. ISSN 0223-0143.
299. 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.
300. CHARREAUX, G., *La théorie positive de l'agence: positionnement et apports*, Université de Bourgogne, Latec, Décembre 1999 [citat 12.10.2019]. Disponibil: <http://www.sietmanagement.fr/wp-content/uploads/2018/01/AgenceCharreaux.pdf>
301. CUYAUBERE, T., MULLER, J., *Contrôle de gestion*. Tome 2: la gestion prévisionnelle et budgétaire, 1991. Paris: La Villeguérin Editions-Les Publications Fiduciaires. 455 p. ISBN: 978-2865211784.
302. ESSOUA, B. Cohérence logique entre le modèle stratégique-opérationnel en contrôle de gestion et la théorie de la firme-compétence foncière des économistes évolutionnistes : une lecture historique. In: *Comptabilité - Contrôle – Audit*. 2006, nr. 3, Tome 12, pp. 139-161. ISSN 1262-2788, ISSN 2313-514X.
303. GERVAIS, M. *Contrôle de gestion*- 8 éd.. Paris: Edition Economica, 2005, 774 p. ISBN 978-2-7178-4958-5.
304. GODARD, L. Les déterminants du choix entre un conseil d'administration et un conseil de surveillance. In : *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 1, n° 4, 1998, pp. 39-61. ISSN: 1287-1141.
305. GODARD, L., SCHATT, A. Faut-il limiter le cumul des fonctions dans les conseils d'administration ? In : *Gouvernance*, vol. 1, n° 1, 2004. pp. 48-60. ISSN: 1912-0362.
306. 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.
307. GUEDJ, N. *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*. Éditions d'Organisation, Paris, 2000, 710 p. ISBN : 2-7081-2418-8.
308. GUMB, B. *Des mythes fondateurs du contrôle de gestion et de ses prolongements : le cas de l'informatique décisionnelle*, Business administration. Université Robert Schuman - Strasbourg III, 2005. L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL, 294 p. [citat 12.11.2019]. Disponibil: <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00205064/document>
309. LAZARI, L., BÎRCĂ, A. L'interdépendance entre la stratégie manageriale et le contrôle de gestion. În: *Oportunități de dezvoltare a contabilității, auditului și finanțelor aliniată noilor reglementări contabile*, Conferința Științifico-Practică Națională, din 12 septembrie, Chișinău, UCCM, 2014, pp. 48-51, ISBN 978-9975-81-005-0.
310. LEROY, M. *Le tableau de bord au service de l'entreprise*. Les Editions d'Organisation, 1998, 144 p. ISBN: 978-2-7081-2164-5.
311. LORINO, P. *Le contrôle de gestion stratégique. La gestion par les activités*. Dunod, Paris, 1991, 203 p. ISBN: 9782100030804.
312. LORINO, P., *Méthodes et pratiques de la performance : le guide du pilotage*, Paris: Les Éditions d'organisation, 1997, 512 p. ISBN: 9782708119772.
313. MALO, J., MATHÉ, J. *L'essentiel du contrôle de gestion*. Eyrolles: Éditions d'Organisation, deuxième édition 2002, 312 p. ISBN: 978-2-7081-2444-8.

314. MARCHESNAY, M. *Management strategique*, © Les éditions de L'ADREG, 2004, 285 p. ISBN 2-9518007-7-0.
315. MERCIER, S., L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique : une synthèse de la littérature. In: *X - ième Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique*, Faculté des Sciences de l'administration Université Laval Québec 13-15 juin 2001, pp. 1-24 [citată 26.03.2018]. Disponibil:  
<https://mozartconsulting.sharepoint.com/Documents/theorie%20des%20parties%20prenantes%20au%20management%20strategique.pdf>
316. MESSIER, S., *Contrôle de gestion*, Paris: Hachette supérieur, 2 e édition, 2011, 236 p., ISBN:978-2-01-146253-4.
317. ORIOT, F., MISIASZEK, E., Mesurer une performance multi-dimensionnelle: le choix du Balanced scorecard chez Matra Marconi Space, In: *Échange*, nr. 179, juillet 2001, pp.26-29. ISSN: 1256-4990.
318. OTLEY, D., BERRY, A. Case study research in management accounting and control, In: *Management Accounting Research*, 5 /1, 1994, © Academic Press, pp. 45-65. ISSN: 1044- 5005.
319. *Prise de position de L'IIA : Les trois lignes de maîtrise pour une gestion des risques et un contrôle efficaces*. The Institute of Internal Auditors, janvier 2013. Adaptată în baza prevederilor ECIIA/FERMA și în temeiul articolului 41 din Directiva a 8-a Uniunea Europeană [citată 24.06.2020]. Disponibil:  
<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20French.pdf>
320. ZAIȚ, 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.

#### **Cărți electronice și publicații monografice online**

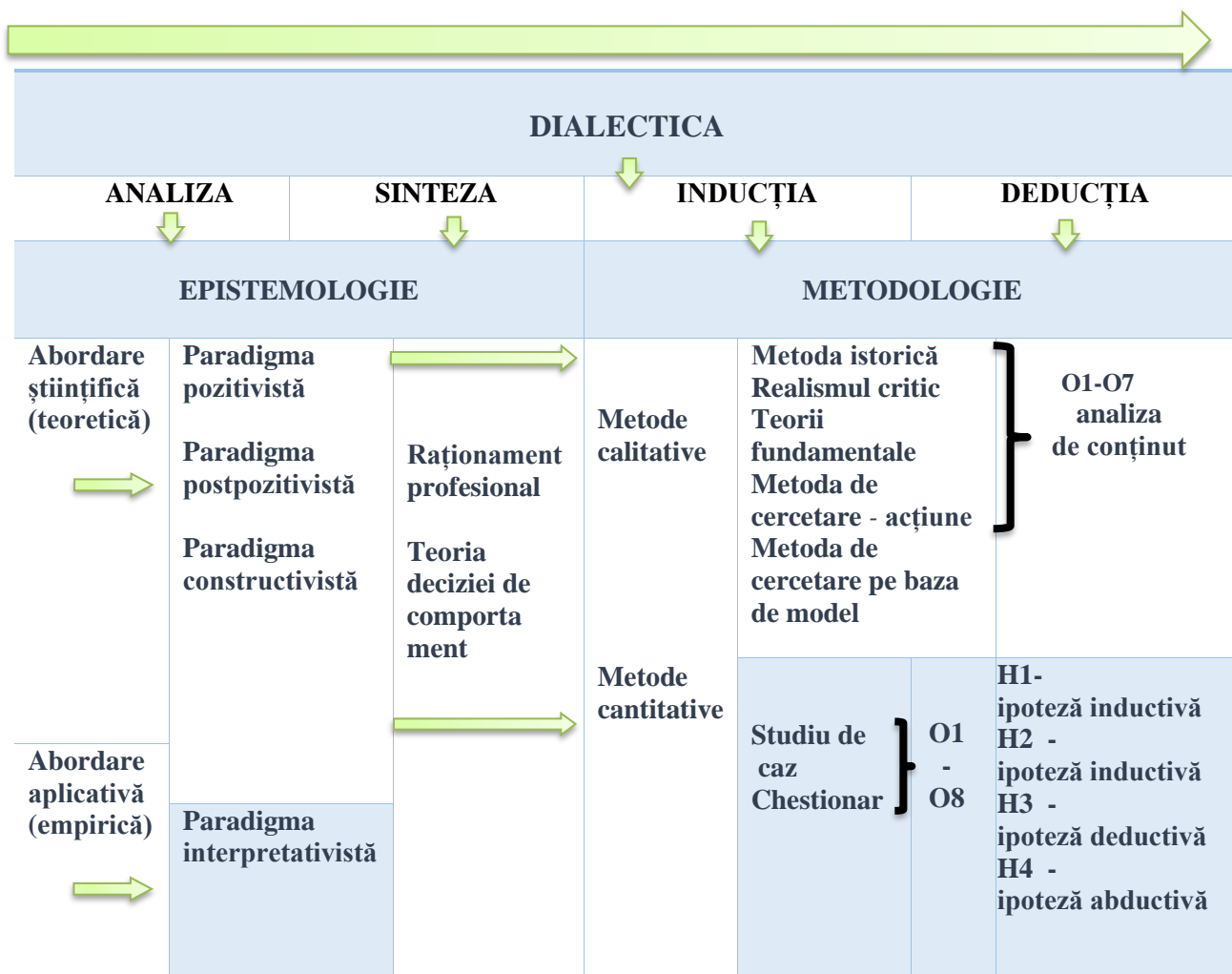
321. Association of Chartered Certified Accountants [citată 24.02.2018].  
Disponibil:<https://www.accaglobal.com/gb/en.html>
322. Accounting tools [citată 18.05.2019]. Disponibil:  
<https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/7/accounting-control>
323. Biroul Național de Statistică al Republicii Moldova. Obiectivele de Dezvoltare Durabilă [citată 21.12.2019]. Disponibil:  
<http://statistica.gov.md/pageview.php?l=ro&id=6306&idc=605>
324. Bursa de Valori București [citată 20.06.2020]. Disponibil: <http://www.bvb.ro>
325. Bursa de Valori a Moldovei [citată 18.06.2020]. Disponibil: <http://www.moldse.md>
326. Dictionarul Smallbusiness [citată 18.05.2019]. Disponibil:  
<https://smallbusiness.chron.com/internal-accounting-controls-3809.html>
327. Dicționar explicativ al limbii române [citată 18.12.2017]. Disponibil: <https://dexonline.ro/>.
328. GRI's Sustainability Disclosure Database [citată 10.09.2018].  
Disponibil: <http://database.globalreporting.org/searc>
329. Ghidul OCDE privind Asigurarea Guvernantei [citată 20.06.2020]. Disponibil:  
[http://ecgi.global/sites/default/files/codes/documents/oecd\\_guidelines\\_on\\_insurer\\_2017.pdf](http://ecgi.global/sites/default/files/codes/documents/oecd_guidelines_on_insurer_2017.pdf).
330. Electronic Data Gathering, Analysis, and Retrieval system, EDGAR [citată 21.01.2018].  
Disponibil: <https://www.sec.gov/edgar/aboutedgar.htm>
331. European Corporate Governance Institute [citată 05.06.2020].  
Disponibil: <https://ecgi.global/content/codes>
332. Investopedia [citată 13.02.2019]. Disponibil: [www.investopedia.com](http://www.investopedia.com)
333. Inspectoratul de stat al muncii [citată 08.06.2020]. Disponibil:  
<https://ism.gov.md/ro/content/ghid-pentru-angajatori>
334. International Organization for Standardization [citată 20.03.2019]. Disponibil:

- [http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso\\_9000.htm](http://www.iso.org/iso/home/standards/management-standards/iso_9000.htm)
335. Lista contribuabililor mari 2019-2020 [citată 09.04.2020]. Disponibil:  
<https://www.fisc.md/Upload/Anexe/Lista%20contribuabililor3.pdf>
336. Legea privind practicile de corupție în străinătate [citată 18.05.2019]. Disponibil:  
<https://www.justice.gov/criminal-fraud/foreign-corrupt-practices-act>
337. Macrostandard [citată 18.05.2019]. Disponibil:  
[http://www.macrostandard.ro/indicatori\\_analiza\\_financiara.html](http://www.macrostandard.ro/indicatori_analiza_financiara.html)
338. Principiile globale ale managementului contabil [citată 03.06.2020]. Disponibil:  
<http://www.cimaglobal.com/Documents/Employer%20docs/web%20pages%202016/global-management-accounting-principles.pdf>
339. Standardele COBIT [citată 26.04.2018]. Disponibil:  
<https://www.isaca.org/about-isaca/Pages/default.aspx>



# ANEXE

Fig. A1. Alegerea strategiei în cercetarea științifică



Sursa: Elaborată de autor în baza [1], [186], [320], [172], [173]

Tab. A2. Trăsături distinctive ale controlului, contabilității și a altor elemente specifice perioadei 1494-1912

Nr. rd	Elemente definatorii	Sursa citării
1.	<p><i>Luca Paciolo, „Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita“</i>, capitolul XI este rezervat contabilității „<i>Tractatus de computis et scripturis/Tratat de Contabilitate în partidă dublă</i>“, 1494, (Italia)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- „Se cere mult mai mult pentru a fi un bun negustor, decât pentru formarea unui doctor în drept“;</li> <li>- „Capul negustorului are o sută de ochi“;</li> <li>- În ultima parte a capitolului 1 „Elemente trebuincioase negustorului “ se vorbește despre conceptul organizării muncii într-o întreprindere comercială , iar pentru efectuarea înregistrărilor utilizează „modul venețian“ ceea ce înseamnă „partidă dublă “;</li> </ul> <p>Luca Paciolo în capitolului 2 „Inventarul “ precum și Dominico Manzoni în lucrarea „<i>Libro Mercantile, ordinate colsuo Giornale e Alfabeto per tener conti dopii al modo di Venetia</i> “ 1549 relevă necesitatea întocmirii Inventarului și propune numerotarea articolelor din Jurnal pp. 28-34.</p>	<p>Traducere: Dumitru Rusu, Ștefan Cuciureanu, Editura: Junimea, Iași, 1981</p>
2.	<p><i>Simon Stevin, „Hypomnemata mathematica“</i> (Belgia), 1605-1608. În partea II, vol. II, capitol „De Apologistica Principum Ratiocinio Italica“ contabilitatea este considerată drept un instrument de gestiune rațională. Au existat și alți autori care înalță contabilitatea la rangul de disciplină independentă și mijloc de control, gestiune și administrare p. 36</p>	<p>Traducere: Dumitru Rusu, Ștefan Cuciureanu, Editura: Junimea, Iași, 1981</p>
3.	<p><i>Bastiano Venturi, „Della scrittura contegiante di possessioni“</i> (Florența), 1655, contabilitatea cunoaște o altă orientare în interpretarea ei - trebuie să se obțină maximum de randament în administrarea „aziendei “. Studiind problema organizării controlului cu ajutorul contabilității, autorul ajunge la teoria personalistă, nu pentru a explica mecanismul conturilor, ci pentru a stabili responsabilitatea fiecărui agent al întreprinderii, care are în seama sa o parte din gestiunea și administrarea ei. În felul acesta, B. Venturi pune bazele științei administrative în care includea și contabilitatea, p. 8</p>	<p>Demetrescu C.G., Istoria contabilității, Editura științifică, București 1972</p>
4.	<p>- <i>Samuel Friderich Helwigs, „Anweisung zur Erlerning der italienischen doppelten Buchhaltung“</i>, a fost publicată în 2 ediții: în anul 1774 la Berlin și în 1790 la Stettin (Germania), fiind considerată drept cea mai bună lucrare de contabilitate</p>	<p>Traducere: Dumitru Rusu, Ștefan Cuciureanu,</p>

	- <i>Puechenberg</i> , „ <i>Einleitung zu einem verbesserten Kameral Rechnungsfusse</i> “, 1762 (Viena), Maria Tereza instituie Camera imperială de contabilitate, denumită contabilitatea camerală în Austria. Aceasta era prezidată de Zinzendorf și aveau drept scop cercetarea celor mai bune metode de organizare a contabilității și a controlului statului. Rezultatele studiilor determină crearea unor metode speciale de contabilitate sub numele „contabilitatea camerală“ care viza gestiunea bugetară, comparând sumele ordonate cu cele efective, p. 40	Editura: Junimea, Iași, 1981
5.	<i>Schmalenbach</i> , „ <i>Selbstkostenrechnung und Preispolitik</i> “ - prima ediție a apărut în 1898, iar în 1934 a fost publicată ediția a VI-a. Analizând minuțios contabilitatea financiară sau comercială și contabilitatea exploatării. Contabilitatea exploatării vizează înregistrarea, controlul și urmărirea mișcării materialelor și a salariului, stabilirea rezultatelor și calcularea costului total și pe unitate, cunoscute sub denumirea de postcalculație. Schmalenbach apreciază controlul drept scopul contabilității financiare și al calculației, recomandând îmbunătățirea continuă a controlului p. 233	Demetrescu C.G., Istoria contabilității, Editura științifică, București 1972
6.	<i>Leo Gomberg</i> a publicat următoarele lucrări: „ <i>La science de la comptabilité et son système scientifique</i> “ (1897, Geneva), „ <i>La science de la comptabilité</i> “ (1898, St. Gallen), „ <i>Grundlegung der Uerrechnungswissenschaft</i> “ (1908, Leipzig). În ansamblul lor, lucrările acestui autor demonstrează o nouă orientare, și anume către fenomene concrete, abandonarea formalismului, eliberarea de suprastructura contabilă considerând contabilitatea ca o parte a economiei întreprinderilor, Gomberg adoptă următoarea structură a acestei științe: noțiuni economice, studiul economiei întreprinderilor și contabilitatea, care stabilește principiile unei organizări și administrări ordonate a întreprinderii, structură similară celei abordate mai înainte de Zappa. Gomberg include deci în obiectul economiei întreprinderii și contabilitatea care cuprinde: partea teoretică, adică doctrina evaluării, inventarul, preventivul, înregistrările, darea de seamă și controlul; urmează apoi partea practică privind organizarea contabilității, controlul și statistica în diferite forme de întreprindere , p. 256.	Demetrescu C.G., Istoria contabilității, Editura științifică, București 1972
7.	<i>Secolul al XIX-lea</i> (Italia): școala lombardă, școala toscană și cea venețiană - Promotorul contabilității științifice în Italia a fost Francesco Villa, reprezentantul școlii lombarde. Pentru Villa noțiunea de contabilitate are o accepțiune mai largă, fiind considerată drept un complex de norme economico-administrative aplicate în arta ținerii conturilor sau registrelor. În concepția lui, domeniul de aplicare al contabilității este organizarea întreprinderii și administrarea patrimoniului, cu obiectivul final - controlul gestiunii, p. 42.	Traducere: Dumitru Rusu, Ștefan Cuciureanu, Editura: Junimea, Iași, 1981,
8.	<i>Louis Daubresse</i> , „ <i>Organisation comptable</i> “ (1912) rolul contabilității nu s-a limitat numai la tehnicile de înregistrare a operațiunilor economice, dar s-a extins devenind un mijloc de control al activității celorlalte organe ale întreprinderii, un instrument prețios de orientare, de conducere a întreprinderii, precum și un mijloc perfecționat de analiză a factorilor de producție, p. 349.	Demetrescu C.G. Istoria contabilității, Editura științifică, București 1972

Sursa: elaborată de autor pe baza [54], [102], [96], [18]

Tab. A3. Repartizarea entităților din cadrul pieței reglementate al BVB, 2015

Nr. rd	Categoriile rezultante	Lista entităților	Nr. de entități	Pondere %
1.	Stewardshipul	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., AEROSTAR S.A., ARTEGO SA, ANTIBIOTICE S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., BERMAS S.A, CARBOCHIM S.A., COMELF S.A., CONTED S.A, CONPET S.A., TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRA S.A., ELECTROARGES SA, SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A., IAR SA Brașov, MECANICA CEHLAU, OIL TERMINAL S.A., PREBET SA AIUD, PREFAB SA, , ROMCARBON SA, ZENTIVA S.A, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., SOCEP S.A., STIROM SA, C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TERAPLAST SA, TURISM FELIX S.A., VRANCART SA, ALBALACT SA, ELECTROMAGNETICA SA, ROMPETROL WELL SERVICES S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA, TRANSILVANIA CONSTRUCTII SA, SINTEZA S.A, ALRO S.A.	39	100
	1.1.1. Responsabilitate financiară	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., AEROSTAR S.A., ARTEGO SA, ANTIBIOTICE S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., BERMAS S.A, CARBOCHIM S.A., COMELF S.A., CONTED S.A, CONPET S.A., TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRA S.A., ELECTROARGES SA, SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A., IAR SA Brașov, MECANICA CEHLAU, OIL TERMINAL S.A., PREBET SA AIUD, PREFAB SA, , ROMCARBON SA, ZENTIVA S.A, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., SOCEP S.A., STIROM SA, C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TERAPLAST SA, TURISM FELIX S.A., VRANCART SA, ALBALACT SA, ELECTROMAGNETICA SA, ROMPETROL WELL SERVICES S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA, TRANSILVANIA CONSTRUCTII SA, SINTEZA S.A, ALRO S.A.	39	100
	1.1.2. Responsabilitate socială	ANTIBIOTICE S.A., CONPET S.A., TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRA S.A., S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., VRANCART SA, ROMPETROL WELL SERVICES S.A.	7	18
	1.1.3. Responsabilitate de mediu	ANTIBIOTICE S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, CONPET S.A., SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A., OIL TERMINAL S.A., S.N.G.N. ROMGAZ S.A., C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, ELECTROMAGNETICA SA, OMV PETROM S.A.	9	23
	1.2. Credibilitate	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., AEROSTAR S.A., ARTEGO SA, ANTIBIOTICE S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., BERMAS S.A, CARBOCHIM S.A., COMELF S.A., CONTED S.A, CONPET S.A., TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRA S.A., ELECTROARGES SA, SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A., IAR SA Brașov, OIL TERMINAL S.A., PREBET SA AIUD, PREFAB SA, , ROMCARBON SA, ZENTIVA S.A, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., SOCEP S.A., C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TERAPLAST SA, TURISM FELIX S.A., VRANCART SA, ALBALACT SA, ELECTROMAGNETICA SA,	37	95

		ROMPETROL WELL SERVICES S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA, TRANSILVANIA CONSTRUCTII SA, SINTEZA S.A, ALRO S.A.		
	1.3. Sustenabilitate	AEROSTAR S.A, ANTIBIOTICE S.A., OMV PETROM S.A.	3	8
	1.4. Etică	ANTIBIOTICE S.A., CONPET S.A.,	2	5
2.	Sistemul managerial de măsurare al performanței	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., AEROSTAR S.A., ARTEGO SA, ANTIBIOTICE S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., BERMAS S.A, CARBOCHIM S.A., COMELF S.A., CONTED S.A., CONPET S.A. TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRA S.A., ELECTROARGES SA, SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A., IAR SA Brașov, MECANICA CEHLAU, OIL TERMINAL S.A., PREBET SA AIUD, PREFAB SA, ROMCARBON SA, ZENTIVA S.A., S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., SOCEP S.A., STIROM SA, C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TERAPLAST SA, TURISM FELIX S.A., VRANCART SA, ALBALACT SA, ELECTROMAGNETICA SA, ROMPETROL WELL SERVICES S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA, TRANSILVANIA CONSTRUCTII SA, SINTEZA S.A. ALRO S.A..	39	100
	<b>2.1. Indicatorii de profitabilitate</b>	CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., IAR SA Brașov, <b>S.N.G.N. ROMGAZ S.A.</b> , OMV PETROM S.A.	5	13
	2.1.1. ROCE			
	2.1.2. Marja de profit brut	CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, COMELF S.A., CONPET S.A., ELECTROARGES SA, IAR SA Brasov, ROMCARBON SA, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., ALBALACT SA, FARMACEUTICA REMEDIA SA, BOROMIR PROD SA,	12	31
	2.1.3. Marja de profit net	ANTIBIOTICE S.A., BIOFARM S.A., CONPET S.A. ELECTROARGES SA, IAR SA Brasov, ROMCARBON SA, ELECTROMAGNETICA SA, OMV PETROM S.A.,	8	21
	<b>2.2. Indicatorii de eficiență</b>	CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, ELECTROARGES SA, IAR SA Brașov, ROMCARBON SA, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA,	8	21
	2.2.1. Rotația activelor			
	2.2.2. Rotația stocurilor	CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., CONPET S.A., ELECTROARGES SA, FARMACEUTICA REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA,	7	18
	2.2.2. Rotația datoriilor	CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., CONPET S.A., ELECTROARGES SA, ROMCARBON SA, S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, BOROMIR PROD SA	9	23
	2.2.3. Rotația creanțelor	CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., CONPET S.A., ELECTROARGES SA, IAR SA Brasov, ROMCARBON SA, S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TURISM FELIX S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, BOROMIR PROD SA	12	31

	<b>2.3. Indicatorii de lichiditate și a gradului de îndatorare</b> 2.3.1. Rata lichidității curente	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., AEROSTAR S.A., ANTIBIOTICE S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., CARBOCHIM S.A., COMELF S.A., CONTED S.A., CONPET S.A. ELECTROARGES SA, IAR SA Brasov, PREBET SA AIUD, PREFAB SA, ROMCARBON SA, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., SOCEP S.A., C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TURISM FELIX S.A., ALBALACT SA, ELECTROMAGNETICA SA, REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA	25	64
	2.3.2. Lichiditatea rapidă sau testul acid	ANTIBIOTICE S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., CONPET S.A. ELECTROARGES SA, IAR SA Braşov, PREBET SA AIUD, PREFAB SA, ROMCARBON SA, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TURISM FELIX S.A., ALBALACT SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA	17	44
	2.3.3. Rata generală de îndatorare	CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., ELECTROARGES SA, ROMCARBON SA, C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TURISM FELIX S.A., ALBALACT SA, ELECTROMAGNETICA SA, FARMACEUTICA REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA	12	31
	2.3.4. Rata de îndatorare financiară	BIOFARM S.A., ALBALACT SA, BOROMIR PROD SA	3	8
	2.3.5. Acoperirea dobânzii	CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, ROMCARBON SA, C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., BOROMIR PROD SA	5	13
	<b>2.4. Alți indicatori</b> 2.4. 1. EPS	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., AEROSTAR S.A., ARTEGO SA, ANTIBIOTICE S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., BERMAS S.A, CARBOCHIM S.A., COMELF S.A., CONTED S.A., CONPET S.A. TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRA S.A., SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A., MECANICA CEHLAU, OIL TERMINAL S.A., PREBET SA AIUD, ROMCARBON SA, ZENTIVA S.A, .N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., STIROM SA, C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TERAPLAST SA, TURISM FELIX S.A., VRANCART SA, ALBALACT SA, ELECTROMAGNETICA SA, ROMPETROL WELL SERVICES S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA, TRANSILVANIA CONSTRUCTII SA, SINTEZA S.A., ALRO S.A.	35	90
	2.4.2. EBITDA	ROMCARBON SA, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, TERAPLAST SA, FARMACEUTICA REMEDIA SA, BOROMIR PROD SA	7	18
	Raportările externe	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., AEROSTAR S.A., ARTEGO SA, ANTIBIOTICE S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., BERMAS S.A, CARBOCHIM S.A., COMELF S.A., CONTED S.A., CONPET S.A. TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRA S.A., ELECTROARGES SA, SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A., IAR SA Brasov, MECANICA CEHLAU, OIL TERMINAL S.A., PREBET SA AIUD, PREFAB SA, ROMCARBON SA, ZENTIVA S.A, .N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., SOCEP S.A., STIROM SA, C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TERAPLAST SA, TURISM FELIX S.A., VRANCART SA, ALBALACT SA, ELECTROMAGNETICA SA, ROMPETROL WELL SERVICES S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA, TRANSILVANIA	39	100

		CONSTRUCTII SA, SINTEZA S.A., ALRO S.A.		
4.	Strategiile financiare	AEROSTAR S.A., ARTEGO SA., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., CONPET SA., IAR SA Brasov, MECANICA CEHLAU, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., TURISM FELIX S.A., VRANCART SA., ALBALACT SA., ELECTROMAGNETICA S.A., ROMPETROL WELL SERVICES S.A., OMV PETROM S.A., ALRO S.A.	16	41
5.	Internal control / Controlul intern	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BERMAS S.A, IAR SA Brasov, PREFAB SA, ROMCARBON SA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., VRANCART SA, ROMPETROL WELL SERVICES S.A., OMV PETROM S.A., SINTEZA S.A. ALRO S.A.,	12	30
	Control de gestiune și control intern	AEROSTAR S.A., CONPET SA., S.N.G.N. ROMGAZ S.A., C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, OIL TERMINAL S.A., ELECTROMAGNETICA S.A., BOROMIR PROD SA, NUCLEARELECTRICA S.A.,	8	21
	Control de gestiune	MECANICA CEHLAU S.A.	1	3
	Guvernanță corporativă	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., AEROSTAR S.A., ANTIBIOTICE S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., BERMAS S.A, CARBOCHIM S.A., COMELF S.A., CONTED S.A., CONPET S.A., TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRA S.A., ELECTROARGES SA, SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A., IAR SA Brasov, MECANICA CEHLAU, OIL TERMINAL S.A., PREBET SA AIUD, PREFAB SA, ROMCARBON SA, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., SOCEP S.A., STIROM SA, C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TERAPLAST SA, TURISM FELIX S.A., VRANCART SA, ALBALACT SA, ELECTROMAGNETICA SA, ROMPETROL WELL SERVICES S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA, TRANSILVANIA CONSTRUCTII SA, SINTEZA S.A., ALRO S.A.	37	95
	Audit intern	AEROSTAR S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BERMAS S.A., COMELF S.A., CONPET S.A., SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A., IAR SA Brasov, MECANICA CEHLAU, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A., C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., VRANCART SA, SINTEZA S.A.	14	36
6.	Investment appraisal / Evaluarea investițiilor	AEROSTAR S.A., ANTIBIOTICE S.A., BIOFARM S.A., CONPET SA, SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A., MECANICA CEHLAU, OIL TERMINAL S.A., S.N.G.N. ROMGAZ S.A., C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, TERAPLAST SA., TURISM FELIX S.A., VRANCART SA., ELECTROMAGNETICA S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, BOROMIR PROD SA, TRANSILVANIA CONSTRUCTII SA., ALRO S.A.	17	44
7.	Risk management / Managementul riscurilor	ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., AEROSTAR S.A., ANTIBIOTICE S.A., CASA DE BUCOVINA-CLUB DE MUNTE, BIOFARM S.A., CARBOCHIM S.A., COMELF S.A., CONTED S.A., CONPET S.A. TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRA S.A., ELECTROARGES SA, SOCIETATEA ENERGETICA ELECTRICA S.A., IAR SA Brasov, MECANICA CEHLAU, OIL TERMINAL S.A., PREBET SA AIUD, PREFAB SA, ROMCARBON SA, ZENTIVA S.A, S.N.G.N. ROMGAZ S.A., S.N. NUCLEARELECTRICA S.A.,	37	95



		SOCEP S.A., STIROM SA, C.N.T.E.E. TRANSELECTRICA, S.N.T.G.N. TRANSGAZ S.A., TERAPLAST SA, TURISM FELIX S.A., VRANCART SA, ALBALACT SA, ELECTROMAGNETICA SA, ROMPETROL WELL SERVICES S.A., FARMACEUTICA REMEDIA SA, OMV PETROM S.A., BOROMIR PROD SA, TRANSILVANIA CONSTRUCTII SA, SINTEZA S.A., ALRO S.A.		
--	--	---	--	--

Sursa: elaborată de autor în baza informației [324]

**Tab. A4. Repartizarea entităților din cadrul pieței reglementate al BVB, 2018**

Anexa 4

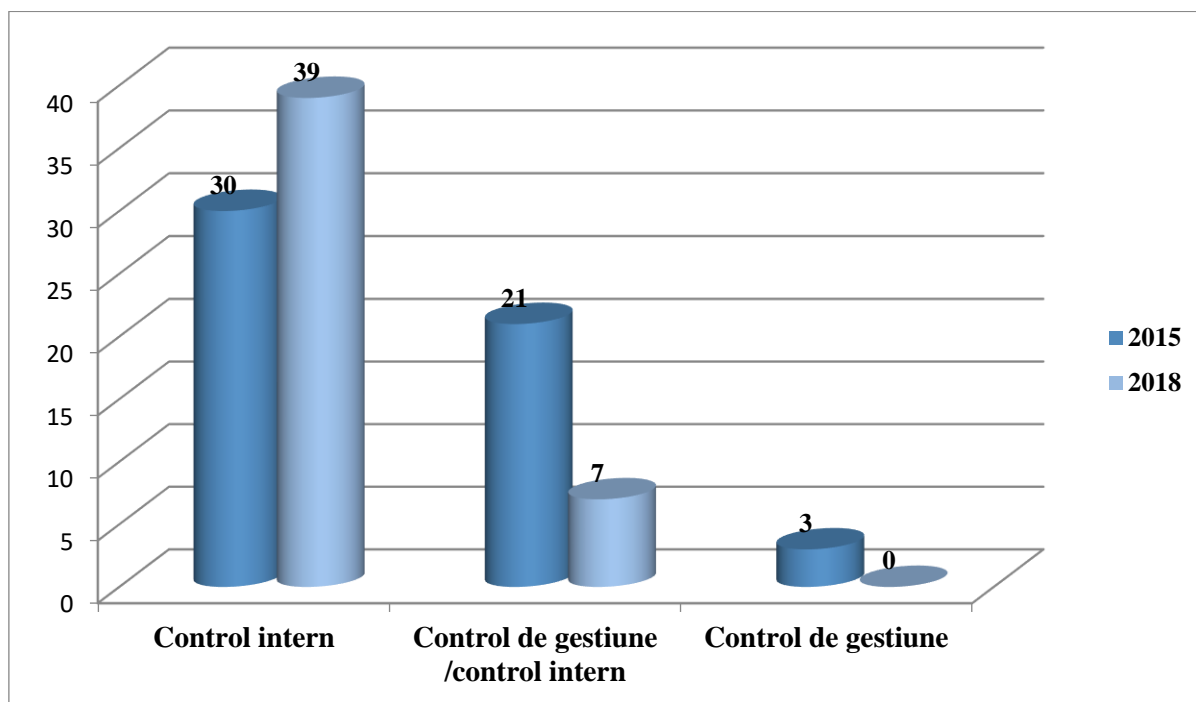
Nr. rd	Categorii rezultante	Lista entităților	Nr. de entități	Pondere %
	Declarație nefinanciară	COMP A S.A., CONTED S.A., ROMGAZ S.A., SPHERA FRANCHISE GROUP, TERAPLAST S.A., S.A., MEDLIFE	6	19
1.	Stewardshipul	COMP A S.A., CONTED S.A., ELECTRICA S.A., ELECTROMAGNETICA S.A., IAR BRAȘOV S.A., OLTCHIM S.A., ROMGAZ S.A., SPHERA FRANCHISE GROUP, SINTEZA S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSILVANIA CONSTRUCTI SA, ZENTIVA S.A., TRANSELECTRICA S.A., ROMPETROL WELL SERVICES S.A., TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRĂ S.A., CEMACOM S.A., ELECTROAPARATAJ S.A., PRODPLAST S.A., ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., TERAPLAST S.A., ELECTROARGEȘ S.A., NUCLEARELECTRICA S.A., AAGEȘ S.A., MEDLIFE, ALRO S.A., CARBOCHIM S.A., IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A., IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A., AEROSTAR S.A.	28	90
	1.1.1. Responsabilitate financiară	COMP A S.A., CONTED S.A., ELECTRICA S.A., ELECTROMAGNETICA S.A., IAR BRAȘOV S.A., OLTCHIM S.A., ROMGAZ S.A., TRANSGAZ S.A., ZENTIVA S.A., TRANSELECTRICA S.A., ROMPETROL WELL SERVICES S.A., TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRĂ S.A., CEMACOM S.A., ELECTROAPARATAJ S.A., PRODPLAST S.A., ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., TERAPLAST S.A., ELECTROARGEȘ S.A., NUCLEARELECTRICA S.A., AAGEȘ S.A., MEDLIFE, ALRO S.A., CARBOCHIM S.A., IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A., IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A., AEROSTAR S.A.	28	90
	1.1.2. Responsabilitate socială Politica sociala si salariale, beneficiile angajaților, sponsorizări	COMP A S.A., CONTED S.A., ELECTRICA S.A., ELECTROMAGNETICA S.A., IAR BRAȘOV S.A., OLTCHIM S.A., ROMGAZ S.A., TRANSGAZ S.A., ZENTIVA S.A., TRANSELECTRICA S.A., ROMPETROL WELL SERVICES S.A., ELECTROAPARATAJ S.A., PRODPLAST S.A., ELECTROARGEȘ S.A., NUCLEARELECTRICA S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V., ALRO S.A., CARBOCHIM S.A.	18	58
	1.1.3. Responsabilitate de mediu	COMP A S.A., CONTED S.A., ELECTRICA S.A., OLTCHIM S.A., ROMGAZ S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSELECTRICA S.A., ELECTROAPARATAJ S.A., TERAPLAST S.A., NUCLEARELECTRICA S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V., ALRO S.A., AEROSTAR S.A.	13	42
	1.2. Credibilitate Declarația conducătorului	COMP A S.A., CONTED S.A., ELECTRICA S.A., ELECTROMAGNETICA S.A., IAR BRAȘOV S.A., OLTCHIM S.A., ROMGAZ S.A., SINTEZA S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSILVANIA CONSTRUCTI SA, ZENTIVA S.A., OMV PETROM S.A., TRANSELECTRICA S.A., ROMPETROL WELL SERVICES S.A., TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRĂ S.A., CEMACOM S.A., ELECTROAPARATAJ S.A., PRODPLAST S.A., ELECTROARGEȘ S.A., AAGEȘ S.A., MEDLIFE, CARBOCHIM S.A., IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A., IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A., AEROSTAR S.A.	25	81
	1.3. Sustenabilitate cercetare dezvoltare	COMP A S.A., CONTED S.A., ROMGAZ S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSELECTRICA S.A., TRANSELECTRICA S.A., TERAPLAST S.A., NUCLEARELECTRICA S.A., ALRO S.A., AEROSTAR S.A.	10	32
	1.4. Etică	ROMGAZ S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V.	2	7
2.	Performante nefinanciare (KPI)	TRANSGAZ S.A.	1	3
	Sistemul managerial de măsurare al performanței	ROMGAZ S.A., OMV PETROM S.A., AAGEȘ S.A.	2	7

<b>2.2. Indicatorii deprofitabilitate</b>			
2.2.1. ROCE			
2.1.2. Marja de profit brut	IAR BRAȘOV S.A., AAGEȘ S.A.	2	7
2.1.3. Marja de profit net	IAR BRAȘOV S.A., TERAPLAST S.A.	2	7
<b>2.3. Indicatorii de eficiență</b>	IAR BRAȘOV S.A., TRANSELECTRICA S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V., MEDLIFE		7
2.3.1. Rotația activelor			
2.2.2. Rotația stocurilor	IAR BRAȘOV S.A., ELECTROARGEȘ S.A.	2	7
2.2.2. Rotația datoriilor	IAR BRAȘOV S.A., TRANSGAZ S.A., ELECTROARGEȘ S.A.	3	10
2.2.3. Rotația creanțelor	IAR BRAȘOV S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSELECTRICA S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V.	4	13
<b>2.4. Indicatorii de lichiditate și a gradului de îndatorare</b>	IAR BRAȘOV S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSELECTRICA S.A., TERAPLAST S.A., ELECTROARGEȘ S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V., AAGEȘ S.A., MEDLIFE	8	26
2.4.1. Rata lichidității curente			
2.3.2. Lichiditatea rapidă sau testul acid	IAR BRAȘOV S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSELECTRICA S.A., TERAPLAST S.A., ELECTROARGEȘ S.A., AAGEȘ S.A.	6	19
2.3.3. Rata generală de îndatorare	IAR BRAȘOV S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSELECTRICA S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V., AAGEȘ S.A.	5	16
2.3.4. Rata de îndatorare financiară	IAR BRAȘOV S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSELECTRICA S.A., NUCLEARELECTRICA S.A., MEDLIFE	5	16
2.3.5. Acoperirea dobânzii	IAR BRAȘOV S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSELECTRICA S.A., NUCLEARELECTRICA S.A., AAGEȘ S.A.	5	16
<b>2.4. Alți indicatori</b>	ROMGAZ S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V.	2	7
2.4. 1. EPS			
2.4.2. EBITDA	ELECTRICA S.A., ELECTROMAGNETICA S.A., OLTCHIM S.A., PURCARI S.A., ROMGAZ S.A., SPHERA FRANCHISE GROUP, TRANSGAZ S.A., TRANSILVANIA CONSTRUCTI SA, TRANSELECTRICA S.A., CEMACOM S.A., PRODPLAST S.A., NUCLEARELECTRICA S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V., MEDLIFE, ALRO S.A.	15	48
ROE rentabilitatea capitalului propriu	ELECTROMAGNETICA S.A., ROMGAZ S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSELECTRICA S.A., TERAPLAST S.A., NUCLEARELECTRICA S.A.	6	19
ROA rentabilitatea activelor	ROMGAZ S.A., NUCLEARELECTRICA S.A.	2	7

3.	Raportările externe	COMP A S.A., CONTED S.A., ELECTROMAGNETICA S.A., IAR BRAȘOV S.A., OLTCHIM S.A., PURCARI S.A., ROMGAZ S.A., ROMPETROL WELL SERVICES S.A., SPHERA FRANCHISE GROUP, SINTEZA S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSILVANIA CONSTRUCTI SA, ZENTIVA S.A., OMV PETROM S.A., TRANSELECTRICA S.A., TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRĂ S.A., CEMACOM S.A., ELECTROAPARATAJ S.A., PRODPLAST S.A., ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., TERAPLAST S.A., ELECTROARGEȘ S.A., NUCLEARELECTRICA S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V., AAGEȘ S.A., MEDLIFE, ALRO S.A. , ALRO S.A. , CARBOCHIM S.A., IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A., AEROSTAR S.A.	31	100
4.	Strategii manageriale	COMP A S.A., CONTED S.A., TRANSGAZ S.A., OMV PETROM S.A., TRANSELECTRICA S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V., MEDLIFE, ALRO S.A., IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A.	8	26
5.	Controlul intern	CONTED S.A., ELECTROMAGNETICA S.A., IAR BRAȘOV S.A., ROMGAZ S.A., PURCARI S.A., SPHERA FRANCHISE GROUP, TERAPLAST S.A., SINTEZA S.A., ZENTIVA S.A., CEMACOM S.A., MEDLIFE, CARBOCHIM S.A.	12	39
	Controlul de gestiune și controlul intern	TRANSGAZ S.A., NUCLEARELECTRICA S.A.	2	7
	Controlul de gestiune		-	-
	Guvernanță corporativă	COMP A S.A., CONTED S.A., ELECTRICA S.A., ELECTROMAGNETICA S.A., IAR BRAȘOV S.A., OLTCHIM S.A., ROMGAZ S.A., SINTEZA S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSILVANIA CONSTRUCTI SA, ZENTIVA S.A., TRANSELECTRICA S.A., TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRĂ S.A., CEMACOM S.A., ELECTROAPARATAJ S.A., PRODPLAST S.A., TERAPLAST S.A., NUCLEARELECTRICA S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V., AAGEȘ S.A., MEDLIFE S.A., ALRO S.A. , CARBOCHIM S.A., IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A., AEROSTAR S.A.	25	81
	Auditul intern	CONTED S.A., ELECTROMAGNETICA S.A., IAR BRAȘOV S.A., TRANSGAZ S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V., MEDLIFE, CARBOCHIM S.A.	7	23
6.	Evaluarea investițiilor	ELECTRICA S.A., ZENTIVA S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSELECTRICA S.A., ALRO S.A. , AEROSTAR S.A.	6	19
7.	Managementul riscurilor	COMP A S.A., CONTED S.A., ELECTROMAGNETICA S.A., IAR BRAȘOV S.A., OLTCHIM S.A., PURCARI S.A., ROMGAZ S.A., ROMPETROL WELL SERVICES S.A., SPHERA FRANCHISE GROUP, SINTEZA S.A., TRANSGAZ S.A., TRANSILVANIA CONSTRUCTI SA, ZENTIVA S.A., OMV PETROM S.A., TRANSELECTRICA S.A., TURISM, HOTELURI, RESTAURANTE MAREA NEAGRĂ S.A., CEMACOM S.A., ELECTROAPARATAJ S.A., PRODPLAST S.A., ALUMIL ROM INDUSTRY S.A., TERAPLAST S.A., ELECTROARGEȘ S.A., NUCLEARELECTRICA S.A., DIGI COMMUNICATIONS N.V., AAGEȘ S.A., MEDLIFE, ALRO S.A. , ALRO S.A. , CARBOCHIM S.A., IMPACT DEVELOPER & CONTRACTOR S.A., AEROSTAR S.A.	31	100

Sursa: elaborată de autor în baza [324]

**Fig. A5. Modalitatea de utilizare a noțiunilor specifice controlului în rapoartele conducerii din cadrul BVB, %**



Sursa: Elaborată de autor pe baza anexelor 3, 4, [324], [318]

**Tab. A6. Generalizarea conceptelor cu privire la guvernanta corporativa divizate pe perioade si tari**      Anexa 6

Nr. rd	Perioada	Conceptele definitorii
1	Sec. XV-lea Italia, Florenta	<p><b>Organizație corporativă:</b> Medici Bank</p> <p><b>Scandaluri financiare:</b> Medici Bank</p> <p><b>Cauzele scandalurilor financiare :</b> cheltuieli nejustificate , lipsa mecanismelor de control</p>
2	Prima jumătate a sec. al XIX-lea Marea Britanie	<p><b>Organizație corporativă:</b> Industria de căi ferate</p> <p><b>Elemente definitorii ale guvernantei corporative :</b> investiții masive de capital, mii angajați, manageri 50-60</p> <p><b>Reglementare juridică :</b> Legea Consolidării Companiilor 1845</p> <p><b>Consecințele reglementării juridice:</b> întocmirea dărilor de seamă contabile</p>
3	A doua jumătate a sec. al XIX-lea SUA, Marea Britanie	<p><b>Organizație corporativă:</b> Industria de căi ferate, American Telephone &amp; Telegraph, General Electric, General Motors, DuPont, Coca-Cola, și Standard Oil</p> <p><b>Scandaluri financiare:</b> Royal Bank din 1856 (Marea Britanie)</p> <p><b>Cauzele scandalurilor financiare:</b> conflictul dintre acționari și deponenți</p> <p><b>Elemente definitorii ale guvernantei corporative :</b> mii de angajați, peste 100 de manageri</p> <p><b>Reglementare juridică (Marea Britanie):</b> Legea Societăților pe Acțiuni, 1856, Legea parteneriatului 1890, Legea companiilor 1900</p> <p><b>Consecințele reglementării juridice:</b> soluționarea conflictului Royal Bank din 1856</p>
4	Prima jumătate a sec. al XX-lea SUA, Marea Britanie	<p><b>Scandaluri financiare:</b> Allied Crude Vegetable Oil Refining, Bank of America</p> <p><b>Cauzele scandalurilor financiare:</b> cisternele cu ulei vegetal, lăsate ca gaj pentru împrumuturi conțineau uleiul numai la suprafață; în rest, erau umplute cu apă</p> <p><b>Elemente definitorii ale guvernantei corporative:</b> creșterea numărului de acționari până la 2-10 milioane, acționarii cereau transparență profitului pe acțiune, în Marea Britanie situațiile financiare au început să fie auditate din 1900</p> <p><b>Reglementare juridică :</b> Legea Societăților pe acțiuni din 1911 – Marea Britanie, Legile Valorilor Mobiliare din 1933 și din 1934 SUA</p> <p><b>Consecințele reglementării juridice:</b> situațiile financiare ale societăților cotate la bursă, întocmite în baza (GAAP) , auditul financiar obligatoriu, înființarea Comisiei Valorilor Mobiliare (SEC), care supraveghea operațiunile corporațiilor cotate la bursă</p>
5	A doua jumătate a sec. al XX-lea	<p><b>Elemente definitorii ale guvernantei corporative:</b> teoria organizației, teoria acționarilor, teoria părților interesate, responsabilitatea corporativă</p>

	SUA, internațional	<p><b>Reglementare juridică:</b> Legea privind practicile de corupție în străinătate FCPA (SUA, 1977), Convenția privind combaterea mituirii funcționarilor publici străini în tranzacțiile comerciale internaționale (OECD,1997), Legea privind mita (Marea Britanie, 2010)</p>
		<p><b>Consecințele reglementării juridice:</b></p> <p>1. Creșterea economică durabilă, ocuparea forței de muncă, stabilitatea financiară prin crearea OECD,1961- 30 țări membre, ponderea cea mai mare o deține: SUA-24,97%, Japonia 22,23%, Germania 9,30%, Anglia 7,12%, Franța 6,40%, Italia 5,19%</p> <p>2. Majorarea responsabilității conducerii prin menținerea controlului intern: Raportul comisiei Treadway 1987, modelul COSO 1992, standardele COBIT 1996</p>
6	Începutul sec. al XXI- lea, SUA	<p>- <b>Cauzele scandalurilor financiare:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- transferarea pierderilor din bilanțul Enron în situațiile financiare ale unor entități speciale, create „ad-hoc“</li> <li>- consiliul de administrație Tyco International a aprobat milioane de dolari ca împrumuturi dubioase și bonusuri pentru directorul executiv,</li> <li>- consiliul de administrație al WorldCom a aprobat împrumuturi și garanții la împrumuturi de peste 366 milioane de dolari pentru directorul executiv</li> <li>- la elaborarea planurilor strategice de către consiliul de administrație al Global Crossing, nu s-a ținut cont de capacitățile reale ale fibrelor optice, și astfel, au majorat, artificial, veniturile și, respectiv „bottom line-ul“ (profitul net ) companiei</li> </ul> <p><b>Reglementare juridică :</b> Legea SOX, 2002</p> <p><b>Consecințele reglementării juridice:</b> Consolidarea controlului intern atât prin solicitarea de certificare de control de CEO și de CFO al marilor corporații publice, cât și prin atestarea de către un auditor extern, <i>Înființarea Comitetului de Supraveghere a Activității Contabile (PCAOB, 2002):</i> cerințe suplimentare pentru firmele de audit financiar externe</p>

Sursa: elaborată de autor pe baza [175, p.1122.], [167], [257], [196], [171], [287], [175], [274], [282]

**Tab. A7. Scandalurile financiare ce au precedat legea SOX**

Anexa 7

Nr.rd.	Denumirea entității	Descrierea situației
1	<b>Enron</b>	În 2001, compania Enron a înregistrat o perioadă de blackout, pe parcursul căreia s-a interzis angajaților de a vinde stocurile sale, în timp ce compania care administra planurile lor de pensii a fost schimbată (Valoarea medie a reținerilor salariale a constituit 62 % din mărimea stocurilor investite în Enron). Ken Lay directorul executiv al Enron pe parcursul acestei perioade a vândut în cantități substanțiale stocuri, prețul cărora a scăzut de la 13.81 Dolari la 9,98 Dolari. În plus, Consiliul de Administrație a aprobat crearea mai multor entități speciale, deținute de Andrew Fastow- directorul financiar al companiei Enron. Aceste entități au fost folosite pentru a ascunde pierderile și nu au fost incluse în bilanțul Enron și astfel acționarii și angajații nu au știut. Practic, transferarea pierderilor din bilanțul Enron în situațiile financiare ale unor entități mici, create „ad-hoc“ a reprezentat factorul cheie în situația colapsului Enron
2	<b>Tyco International</b>	În 2002, a ieșit la iveală faptul că directorul executiv al Tyco International - Dennis Kozlowski, a plătit unui director o sumă de 10 milioane de dolari și a contribuit cu 10 milioane de dolari la un act de caritate pentru un animal de companie al directorului. De asemenea, consiliul de administrație a aprobat milioane de dolari ca împrumuturi dubioase și bonusuri pentru Kozlowski, iar mai târziu a fost condamnat pentru conspirație, fraudă cu titluri de valoare, falsificarea în înregistrări și furt de milioane de dolari din producție și prestarea serviciilor
3	<b>WorldCom</b>	În 2002, acționarii WorldCom au fost șocați când au descoperit că timp de 5 trimestre fluxul de numerar a fost supraestimat cu 3.8 miliarde dolari. Colapsul respectiv a fost rezultatul unei decizii inadecvate a consiliului de administrație, care a aprobat împrumuturi și garanții la împrumuturi de peste 366 milioane dolari pentru directorul executiv, Bernard Ebbers, ca ajutor pentru acoperirea pierderilor cauzate de deprecierea stocurilor
4	<b>Werox</b>	În 2002, Xerox a declarat la Comisia de Valori Mobiliare (SEC) plângeri de fraudă ale cetățenilor cu privire la nereguli contabile. De asemenea, Xerox a fost de acord să numească o comisie non-managerială din exterior pentru a revizui politicile și practicile contabile utilizate
5	<b>Global Crossing</b>	În 2002, Global Crossing, una dintre cele mai mari companii de telecomunicații, a declarat faliment pe fondul acuzațiilor enunțate de consiliul de administrație, blamând strategiile pe termen lung. În procesul de elaborare a planurilor strategice nu s-a ținut cont de capacitățile reale ale fibrelor optice și astfel au „umflat“ artificial veniturile și respectiv „bottom line-ul“ companiei
6	<b>Adelphia Corporation</b>	În 2002, a ieșit la iveală că Adelphia Corporation, socotit ca al șaselea operator de televiziune prin cablu din lume, a împrumutat 2.3 miliarde dolari unor entități deținute de familia Rigas - fondatorii companiei Adelphia. Când SEC a început să caute aceste tranzacții în documentele contabile, s-a observat că împrumuturile respective nu au fost incluse în bilanțul companiei, astfel încât investitorii în acțiunile tranzacționate public nu au avut de unde să știe despre ele

Sursa: elaborată de autor pe baza surselor [190], [278], [112]



Tab. A8. Atribuțiile managementului de top conform Legii SOX și legislației naționale

Nr. rd.	Management de top	Atribuțiile managementului de top
1.	Consiliul de administrație	<p><b>Legislația RM:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• aprobă valoarea de piață a bunurilor care constituie obiectul unei tranzacții de proporții;</li> <li>• decide cu privire la încheierea tranzacțiilor și a celor cu conflict de interese ce nu depășesc 10% din valoarea activelor societății conform ultimului raport financiar;</li> <li>• încheie contracte cu organizația gestionară a societății;</li> <li>• confirmă registratorul societății și stabilește cuantumul retribuției serviciilor lui;</li> <li>• aprobă prospectul ofertei publice de valori mobiliare;</li> <li>• aprobă darea de seamă asupra rezultatelor emisiunii și modifică în legătură cu aceasta statutul societății;</li> <li>• decide, în cursul anului financiar, cu privire la repartizarea profitului net, la folosirea capitalului de rezervă, precum și a mijloacelor fondurilor speciale ale societății;</li> <li>• face, la adunarea generală a acționarilor, propuneri cu privire la plata dividendelor anuale și decide cu privire la plata dividendelor intermediare;</li> <li>• aprobă fondul și/sau normativele de retribuire a muncii salariaților societății.</li> </ul> <p><b>Legislația SUA:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• identificarea obiectivelor pe termen lung ale companiei;</li> <li>• desemnarea directorului executiv pentru administrarea companiei;</li> <li>• preluarea rapoartelor de la directorul executiv cu privire la tranzacțiile realizate de companie;</li> <li>• luarea deciziilor cu privire la fuziuni, achiziții și dispoziții cu privire la utilizarea activelor companiei;</li> <li>• determinarea direcțiilor de afaceri ale companiei;</li> <li>• stabilirea noilor direcții de afaceri ale companiei;</li> <li>• dirijarea organigramei companiei, inclusiv și noile tipuri de stocuri;</li> <li>• manipularea proceselor de judecată și a litigiilor;</li> <li>• luarea unor decizii majore cu privire la împrumuturi în numele companiei.</li> </ul>
2.	Organul executiv: CEO și CFO	<p><b>Legislația RM:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• asigură executarea chestiunilor de conducere a activității curente a societății, cu excepția chestiunilor ce țin de competența adunării generale a acționarilor sau ale consiliului societății;</li> <li>• asigură îndeplinirea hotărârilor adunării generale a acționarilor, deciziilor consiliului societății și este subordonat: a) consiliului societății; și b) adunării generale a acționarilor, dacă aceasta este prevăzut de statutul societății;</li> <li>• în organul executiv al societății nu pot face parte persoanele condamnate pentru escrocherie, sustragere de bunuri din avutul proprietarului prin însușire, delapidare sau abuz de serviciu, înșelăciune sau abuz de încredere, fals, poziție mincinoasă, dare sau luare de mită, precum și pentru alte infracțiuni prevăzute de legislație dar care nu și-au ispășit definitiv pedeapsa. Persoanele deja alese (numite) vor fi revocate din funcție;</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• asigură prezentarea consiliului societății, comisiei de cenzori și fiecărui membru al acestora a documentelor și a altor informații necesare pentru îndeplinirea în mod corespunzător a atribuțiilor lor;</li> <li>• asigură executarea deciziilor luate de către consiliul societății cu capital integral sau majoritar de stat privind asigurarea bazei tehnico-materiale și formarea programului de producție prin aplicarea principiului transparenței în efectuarea procedurilor de achiziție de bunuri, lucrări și servicii destinate acoperirii necesităților.</li> </ul> <p><b>Legislația SUA - CEO:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• informează permanent Consiliul de Administrație despre operațiunile care au avut loc, precum și asupra evoluțiilor cu privire la punerea în aplicare a politicilor consiliului;</li> <li>• oferă o siguranță că entitatea realizează o activitate profitabilă;</li> <li>• efectuează recomandări pentru bugetare și urmărește modul de alocare și utilizare a resurselor conform bugetelor;</li> <li>• supraveghează politicile de raportare fiscală și asigură conformitatea cu reglementările guvernamentale;</li> <li>• gestionează personalul companiei și politicile de recompensare având la bază propunerile consiliului de administrație și reglementările actelor legislative în vigoare;</li> <li>• contribuie la menținerea imaginii pozitive publicului larg și asigură un nivel ridicat de încredere acționarilor.</li> </ul> <p><b>CFO:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• supravegherea procesului de prognoză și bugetare;</li> <li>• menținerea relațiilor cu investitorii și băncile comerciale, precum și alte surse de capital de care entitatea ar putea fi dependentă;</li> <li>• supravegherea structurilor de control intern din cadrul entității.</li> </ul>
--	--	--

Sursa: Elaborat de autor în baza [268], [83], [46], [112], [190], [278], [269], [283]

**Tab. A9. Implicațiile managementului contabil în realizarea obiectivelor RM privind dezvoltarea durabilă**

Anexa 9

Nr. rd	Obiective Naționale de Dezvoltare Durabilă	Implicare directă	Implicare indirectă
1.	ODD 1: Eradicarea sărăciei în toate formele sale și în orice context		✓
2.	ODD 2: Eradicarea foametei, asigurarea securității alimentare, îmbunătățirea nutriției și promovarea unei agriculturi durabile		✓
3.	ODD 3: Asigurarea unei vieți sănătoase și promovarea bunăstării tuturor la orice vârstă		✓
4.	ODD 4: Garantarea unei educații de calitate și promovarea oportunităților de învățare de-a lungul vieții pentru toți *		
5.	ODD 5: Realizarea egalității de gen și împuternicirea tuturor femeilor și a fetelor		✓
6.	ODD 6: Asigurarea disponibilității și managementului durabil al apei și sănătății pentru toți*		
7.	ODD 7: Asigurarea accesului tuturor la energie la prețuri accesibile, într-un mod sigur, durabil și modern		✓
8.	ODD 8: Promovarea unei creșteri economice susținute, deschise tuturor și durabile, a ocupării depline și productive a forței de muncă și a unei munci decente pentru toți		✓
9.	ODD 10: Construirea unor infrastructuri rezistente, promovarea industrializării durabile și încurajarea inovației	✓	
10.	ODD 10: Reducerea inegalităților în interiorul țărilor și de la o țară la alta*		
11.	ODD 11: Dezvoltarea orașelor și a așezărilor umane pentru ca ele să fie deschise tuturor, sigure, reziliente și durabile*		
12.	ODD 12: Asigurarea unor tipare de consum și producție durabile	✓	
13.	ODD 13: Luarea unor măsuri urgente de combatere a schimbărilor climatice și a impactului lor		✓
14.	ODD 14: Conservarea și utilizarea durabilă a oceanelor, mărilor și a resurselor marine pentru o dezvoltare durabilă*		
15.	ODD 15: Protejarea, restaurarea și promovarea utilizării durabile a ecosistemelor terestre, gestionarea durabilă a pădurilor, combaterea deșertificării, stoparea și repararea degradării solului și stoparea pierderilor de biodiversitate		✓
16.	ODD 16: Promovarea unor societăți pașnice și incluzive pentru o dezvoltare durabilă, a accesului la justiție pentru toți și crearea unor instituții eficiente, responsabile și incluzive la toate nivelurile*		
17.	ODD 17: Consolidarea mijloacelor de implementare și revitalizarea parteneriatului global pentru dezvoltare durabilă		✓

\* entitățile incluse în studiu nu pot avea implicații directe sau indirecte în realizarea acestor obiective

Sursa : Elaborată de autor în baza informației Biroului Național de Statistică al Republicii Moldova

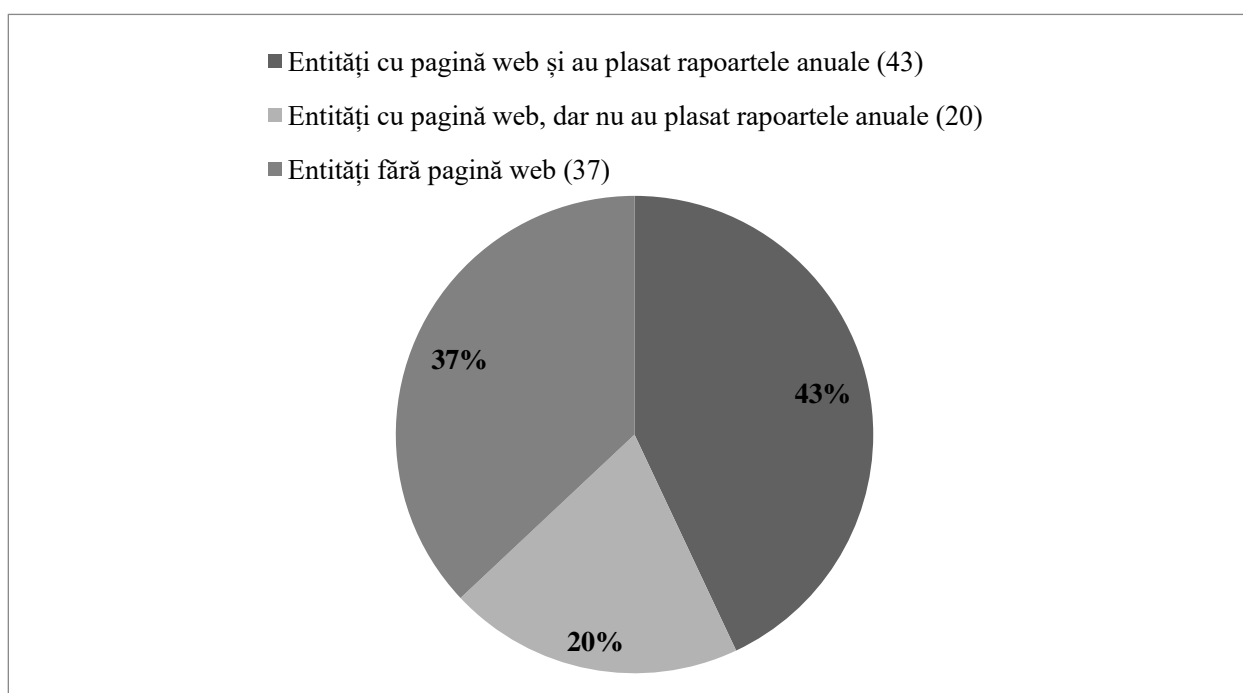
[323]

**Tab. A10. Elementele rapoartelor de sustenabilitate ale AB Science, Acacia Mining PLC**

Nr. rd.	Denumirea raportului	Conținutul raportului
1	<b>Raportul financiar anual AB SCIENCE</b> Franța, - Industria farmaceutică specializată în proteine kinases	Raportul de gestiune (istoricul, guvernanta corporativă, riscurile, evenimentele importante, structura capitalului social-acționarii) Situațiile financiare Anexele la situațiile financiare Raportul de audit
2	<b>Raportul anual și de Contabilitate ACACIA MINING PLC,</b> Marea Britanie, - unul din cei mai mari producători de aur din Africa (Tanzania) «Contribuie la transformarea afacerii»	<b>Raportul strategic</b> 1. Conducerea portofoliului de active în Africa: maximizarea valorii prin operațiuni eficiente 2. Concentrarea pe fluxul de numerar: elementul primar în aducerea valorii 3. Crearea de beneficii comune părților interesate beneficiu: prin devenirea de parteneri sau angajator prin alegere : 3.1. Angajamentele părților interesate 3.2. Indicatorii cheie de performanță 3.3 Riscul managerial <b>Evaluarea performanțelor</b> 3.4. Evaluarea performanței fiecărei mine 4. Creștere prin extinderea explorării portofoliului 5. Alocarea capitalului în mod disciplinat asigură un bilanț fiabil 5.1. Evaluare financiară 5.2. Relațiile și angajamentul față de părțile interesate 5.3. Evaluarea sustenabilității <b>Guvernanța</b> 5.4. Guvernanța corporativă    5.5. Consiliul de administrație 5.6. Conducerea executivă    5.7. Raportul de guvernanta corporativă 5.8. Comitetul de audit    5.9. Raportul de remunerare 5.10. Riscuri și incertitudini    5.11. Rezervele și resursele minerale <b>Situațiile financiare</b> 5.12. Raportul de audit 5.13. Situația consolidată a rezultatelor financiare 5.14. Note explicative la situațiile financiare ale companiei-mamă

Sursa : elaborată de autor în baza [328]

**Fig. A11. Situația entităților din RM pe piața reglementată cercetată în funcție de transparența informației, %**



- 43%	BC "MOLDOVA-AGROINDBANK" SA, SA „MOLDCARGO” S.A., BC " COMERTBANK" SA, SA "BEERMASTER", SA "ASITO" SA, BC "BANCA DE FINANTE SI COMERT" SA, BC "ENERGBANK" SA, SA "ZORILE" , BC "EUROCREDITBANK" SA Institutul de Proiectări "GAZPROIECT" SA, BC "MOBIASBANCA-Groupe Societe Generale" SA BC "MOLDINDCONBANK" SA, S.A. "INTROSCOP", BC "VICTORIABANK" S.A. SA "SOCIETATEA DE CERCETARI STIINTIFICE SI PROSPECTIUNI IN CONSTRUCTII"
- 20%	S.A. „ARTIZANA”, SA " BARDAR" S.A , SA "FLOAREA SOARELUI" SA "INTREPRINDEREA PISCICOLA "COSTESTI", S.A. "PIETRIȘ", S.A. „RADIATOR” SA "ORHEI-VIT"
- 37%	S.A. "DRUM BUN", Casa de comerț GEMENI S.A., SA "INTERIOR", SA "TEHNOVIN" SA "PAN-COM", SA "TEBAS", S.A. Compania de Asigurări "Auto-Siguranța" S.A. "MONTAJCOM", S.A. „PROMTEHGAZ” SA "TRANDAFIR ROZ", SA "1000 MARUNTISURI" S.A. "TR NSCON-M", S.A. de Producere a Utilajului Comercial "UTILAJCOM"

Sursa: elaborată de autor în baza [325], [16]

Tab. A12. Situația marilor contribuabili 2019-2020 din RM cercetată în funcție de conținutul paginii web

Anexa 12

Nr. rd.	Categoriile rezultante	Lista entităților	Nr. de entități	Pondere %
1	Nu au pagină web	<p>3M-FARM S.R.L., A.P. NRG MEDIA S.R.L., A.V.N. DRAGOS S.R.L., ACHIRA-GRUP S.R.L., ACIT-TRANS S.R.L., AEROPORT CATERING S.R.L., AKM-VETERAN S.R.L, ALMAIAN S.R.L., AUGUR-PERLA S.A., AUREOLA &amp; LOMBARD S.A., AV ELECTRONIC S.R.L., AVIA INVEST S.R.L., AVISELECT S.R.L., BERE-UNITANC S.A., BICOMPLEX S.R.L., BIMETCOM S.R.L., BIRIVOFARM S.R.L, BUSINESS MARKET S.R.L, CABLECOM S.R.L., CAHULPAN SA, CALARASI DIVIN PLUS S.R.L, CAMELON-CONS S.R.L., CANDIDUS S.R.L, CAPITAL ESTATE S.R.L, CARIERA MICAUTI S.A., CASA DE COMERT VITA S.R.L., CEBACOT S.R.L., CHOCOLUX S.R.L., CIMISLIA S.A., COMBINATUL DE ARTICOLE DIN CARTON S.A., CONSONANTA S.R.L., CONTINENT S.R.L., CRICOVA-VIN S.A., CUSTOMAGIC S.R.L., DAAC-AUTO S.R.L., DAAC-AUTOSPORT S.R.L., DACIA-LV S.A., DATARIO S.R.L., DERANG-PLUS S.R.L., DRUMURI IALOVENI S.A., DRUMURI ORHEI S.A., DRUMURI-BALTI S.A., DRUMURI-CRIULENI S.A., DRUMURI-RISCANI S.A., DRUMURI-SOROCA S.A., DRUMURI-STRASENI S.A., EAST-AUTO-LADA S.R.L., EDILITATE S.A., EL-PASSO S.R.L., ENERGOTEHCOMPLET S.R.L., ESPLAN-LUX S.R.L., EVRASCON EUROPE S.R.L., EXDRUPO I.M., EXIMOTOR S.A., EXFACTOR-GRUP S.R.L., F.C.P. ALEX-NEOSIM S.R.L., F.P.C. MGM S.R.L., F.P.C. TENAR S.R.L., F.P.C. UNGAR S.R.L., F.S.P. EXTREMUM S.R.L., F.V.I.TRAIAN-INVEST S.R.L., FABRICA DE UNT DIN FLORESTI S.A., FARMACIA CENTROFARM S.A., GEMENI S.A., GLIA CAP, I.C.S. CRISTINA MOLD-ROM SIMPEX S.R.L., I.C.S. CSM UNIFORM S.R.L., I.C.S. DRA DRAEXLMAIER AUTOMOTIVE S.R.L., I.C.S. EXCEL MANUFACTURING S.R.L., I.C.S. FINPAR INVEST S.R.L., I.C.S. FLOREANA FASHION S.R.L., I.C.S. INTERNATIONAL SERVICES DATA PROCESSING S.R., I.C.S. NIRES INTERNATIONAL S.R.L., I.G. HELLAS GROUPS S.A., I.M. APROTEHPRO S.R.L., I.M. ERMO-GRUP S.R.L., I.M.- F.P.C. UNICAPS S.R.L., I.M. FABRICA DE VINURI VINARIA-BARDAR S.A., I.M. GRAPE VALLEY S.R.L., I.M. INTERFOBOS GRUP S.R.L., I.M. INTERNATIONAL TOBACCO S.R.L., I.M. LEUTIS S.R.L., IMENSITATE S.R.L., INTREPRINDEREA DE DESERVIRE TEHNICA DIN BARDAR S.R.L., LARSAN-NOR S.R.L., LICORENT-AGRO S.R.L., LUX PROBA GRUP S.R.L., MELODIA S.A., MOLDATSA I.S., MONIFIC-GROUP S.R.L., NAVELINA S.R.L., OHL ZS MO S.R.L., ORGANIZATIA PARTICULARA DE PAZA TALION S.R.L., OROM-IMEXPO S.R.L., PERSONAL LOGISTICA S.R.L., PHILIP MORRIS SALES &amp; MARKETING S.R.L., PIATA CENTRALA I.M., PIELART S.A., PRETURI PENTRU TINE S.R.L., PROTECTIA PLANTELOR S.R.L, RAZVAN S.R.L. ENERGOCOM S.A., FIRMA CLEBER S.R.L., I.C.S. FOURCHETTE-M S.R.L., RIUL VECHI S.R.L., S.A. COMBINATUL DE PIINE DIN BALTI, S.A. DRUMURI CAHUL, S.A. DRUMURI-EDINET, S.A. ELEVATOR KELLEY GRAINS ,S.A. FEE –NORD, S.C. ADD-PRODUCTION S.R.L, S.C. ADD-TECHNOLOGY S.R.L., S.C. AGROGLED S.R.L., S.C. ALIMER-COMERT S.R.L., S.C. ALSTCONSTRUCT S.R.L., S.C. BRODETCHEI S.R.L., S.C. CAROLINA-GUTU S.R.L., S.C. CLIMAUTANUL-AGRO S.R.L., S.C. CVIN-COM SRL, S.C. DUCATES GRUP S.R.L., S.C. FISAVRU S.R.L., S.C. GRIN-FARM S.R.L., S.C. IRINDA PRIM S.R.L., S.C. MAESTRO-NUT S.R.L., S.C. NELIMOT-COM S.R.L., S.C. ROMSTICOM S.R.L., S.C. SIMBACOM-LUX S.R.L., S.C. STALMA LUX S.R.L., S.C. STARNET S.R.L., S.C. TRANSTEST S.R.L., S.R.L. A.B.C. GURMANDIS, S.R.L. AGROFLORIS – NORD, S.R.L. CENTAUR, S.R.L. CHOCOLUX-NORD, S.R.L. COROPLAST HARNESS TECHNOLOGY, S.R.L. EUROSTIL CONSTRUCT, S.R.L. GARMA-GRUP, S.R.L. IMEXAGRO, S.R.L. LA TRIVENETA CAVI DEVELOPMENT, S.R.L. MAGDALINAS, S.R.L. PARC-AUTOSERVICE, S.R.L. RUSAGRO-PRIM, S.R.L. SALAMER-COM, S.R.L. SAMMY CABLAGGI, S.R.L. T.B. FRUIT, S.R.L. TELPROD-COM, S.R.L. TEZAURUS-VDS, SE BORDNETZE S.R.L., SOLVEX-LUX S.R.L., STEINEL ELECTRONIC S.R.L., STICLAMONT S.A., TAROL-DD S.R.L., TITITI SI C S.R.L., VARDA S.R.L., VEACES-NOVA S.R.L., VERO-NADINA S.R.L., VION-IMPEX S.R.L., VITALCOMUS S.R.L., REPREZENTANTA S. A.</p>	158	28
2	Au pagină web	<p>ACCENT ELECTRONIC S.A., ACVILIN-GRUP S.R.L., AEROFOOD S.R.L., AEROPORT HANDLING S.R.L., AGARISTA AGRICOLA S.R.L. AGRIMEC S.R.L. AGROPIESE TGR GRUP S.R.L. AGROSTOC COOP I.S. ALFA-NISTRU S.A., AMPRENTA-FOIL S.R.L, ANDEZIT S.R.L., ANTURAJ-NOU S.R.L., APA-CANAL CHISINAU S.A., ARAX-IMPEX S.R.L., ARMO-BETON S.R.L., AROMA S.A, ARTIZANA S.R.L., ASOCIATIA DE GOSPODARIRE A SPATIILOR VERZI, I.M. ASTERCON-GRUP S.R.L. AUTO TYRES, S.R.L. AUTO-PREZENT, S.R.L. AUTOSALUBRITATE, I.M. AUTOSPACE S.R.L. AVANTE S.R.L., AZMOL COMPANY S.R.L., BASCONSLUX S.R.L., BASLIFT S.R.L., BASS SYSTEMS S.R.L., BIOPROTECT S.R.L., BLUE SHARK S.R.L., BOMI-SERVIS S.R.L., BPM-PLUS S.R.L., BPM-TRADE S.R.L., BUCURIA DULCE S.R.L., C.A. C.C. AQUATRADE S.R.L., C.I.E. MOLDEXPO S.A., CAHUL-GAZ S.R.L., CALARASI DIVIN S.R.L, CALEA FERATA DIN MOLDOVA I.S. , CAMERA DE COMERT SI INDUSTRIE A REPUBLICII MOLDOVA, CARDIAX-PLUS S.R.L., CATOL LUX S.R.L., CEGOLTAR S.R.L., CETERONIS - ST</p>	402	72

	<p>S.R.L., CHISINAU-GAZ S.R.L., COMBINATUL DE CARNE NIVALI-PROD S.R.L., COMBINATUL DE VINURI DE CALITATE "MILESTII MICI" I.S., COMBINATUL POLIGRAFIC DIN CHISINAU I.S., CONFEZIONI ANDREA MDV S.R.L., CONSVITRALIU S.R.L., CRICOVA S.A., DAAC HERMES S.A., DALMORS-GRUP S.R.L., DANSICONS S.R.L., DIAZCHIM S.R.L., DINOVA S.R.L., DITA ESTFARM S.R.L., ELECTROCON S.R.L., ELISIO S.R.L., ELITAGROTEHNOLOGIE S.R.L., ELLATION S.R.L., ENERGOCOM S.A., ESTATE INVEST COMPANY S.R.L., F.C.P. ASCONI S.R.L., F.P.C. AMOFARM S.R.L., F.P.C. ARIDON S.R.L., F.P.C. CHETON GRUP S.R.L., F.P.C. CONFORT S.R.L., F.P.C. DRANCOR S.R.L., F.P.C. NUMINA S.R.L., F.P.C. ROGOB S.R.L., FABRICA DE STICLA DIN CHISINAU I.S., FARM MEAT PROCESSING S.R.L., FARMACIA FAMILIEI S.R.L., FARMAPRIM S.R.L., FERTILITATEA-CHISINAU S.A., FIDESCO S.R.L., FINCOMBANK S.A., FIRMA CLEBER S.R.L., FIRMA M.A.G. S.R.L., FLOARE-CARPET S.A., FLORENI S.R.L., FLORESTI-GAZ S.R.L., FOOD PLANET RESTAURANTS S.R.L., FOREVER S.R.L., FORTITUDO S.R.L., FORWARD INTERNATIONAL S.R.L., FPC ESCULAP-FARM S.R.L., FRANZELUTA S.A., FUJIKURA AUTOMOTIVE MLD S.R.L., G.C.C. - SECURITATE S.R.L., GAGAUZ-GAZ S.R.L., GARILE SI STATIILE AUTO I.S., GBG-MLD S.R.L., GBS S.R.L., GENESIS INTERNATIONAL S.R.L., GET PREMIUM S.R.L., GLAMIS S.R.L., GOLDEN PIGLET S.R.L., GONVARO-CON S.R.L., HORN S.R.L., HR-CONSULTING S.R.L., I.C.S. AGRIMATCO-SERVICE S.R.L., I.C.S. ASENA-TEXTIL S.R.L., I.C.S. AVON COSMETICS (MOLDOVA) S.R.L., I.C.S. BEMOL RETAIL S.R.L., I.C.S. BM TECHNOTRADE S.R.L., I.C.S. BOEKESTIJN TRANSPORT SERVICE S.R.L., I.C.S. BRITISH AMERICAN TOBACCO-MOLDOVA S.R.L., I.C.S. BT LEASING MD S.R.L., I.C.S. CARLSBERG S.R.L., I.C.S. CB - TEX S.R.L., I.C.S. CEDACRI INTERNATIONAL S.R.L., I.C.S. CENTRUL DE DIAGNOSTIC GERMAN S.R.L., I.C.S. COCA-COLA IMBUTELIERE CHISINAU S.R.L., I.C.S. CONSTRUCT - ARABESQUE S.R.L., I.C.S. DANUBE LOGISTICS S.R.L., I.C.S. EASY CREDIT S.R.L., I.C.S. ENDAVA S.R.L., I.C.S. ERICSSON TELECOMMUNICATIONS S.R.L., I.C.S. EUROPLAST-CHISINAU S.R.L., I.C.S. EXPRESS LEASING S.R.L., I.C.S. FOURCHETTE-M S.R.L., I.C.S. GG CABLES &amp; WIRES EE S.R.L., I.C.S. GNF FURNIZARE ENERGIE S.R.L., I.C.S. HEALTH FOREVER INTERNATIONAL S.R.L., I.C.S. HUAWEI TECHNOLOGIES S.R.L., I.C.S. INDRA SISTEME S.R.L., I.C.S. IUTE CREDIT S.R.L., I.C.S. KDV MOL S.R.L., I.C.S. KNAUF-GIPS S.R.L., I.C.S. LABORATORUL MEDICAL-SYNEVO S.R.L., I.C.S. LACTALIS-ALBA S.R.L., I.C.S. LAPMOL S.R.L., I.C.S. LE BRIDGE CORPORATION LIMITED S.R.L., I.C.S. LEAR CORPORATION S.R.L., I.C.S. LEMI INVEST S.A., I.C.S. LIMAGRAIN MOLDOVA S.R.L., I.C.S. MARY KAY (MOLDOVA) LIMITED S.R.L., I.C.S. MAXMANSERV S.R.L., I.C.S. MEGASTROI S.R.L., I.C.S. METRO CASH &amp; CARRY MOLDOVA S.R.L., I.C.S. MOLDOVA ZAHAR S.R.L., I.C.S. NATUR BRAVO S.A., I.C.S. NOBIL-CLUB S.R.L., I.C.S. NP BASE S.R.L., I.C.S. O.P. ARGUS-S S.R.L., I.C.S. OILTECH S.R.L., I.C.S. ORBICO MA S.R.L., I.C.S. ORIFLAME INTERNATIONAL S.R.L., I.C.S. PEDERSEN &amp; PARTNERS S.R.L., I.C.S. PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDIT S.R.L., I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., I.C.S. ROLLING INTERNATIONAL S.R.L., I.C.S. SAMRES SOUTH EAST S.R.L., I.C.S. SPAMOL S.R.L., I.C.S. STAG TEXTILE INDUSTRY S.A., I.C.S. STEAUAREDS S.A., I.C.S. SUMMA S.R.L., I.C.S. TACIT KNOWLEDGE S.R.L., I.C.S. TERRA IMPEX S.R.L., I.C.S. TOP SHOP STUDIOMODERNA S.R.L., I.C.S. TOTAL LEASING &amp; FINANCE S.A., I.C.S. TRIGOR AVD S.R.L., I.C.S. VICMOBILE S.R.L., I.C.S. VISTARCOM S.R.L., I.M. 47TH PARALLEL S.R.L., I.M. AUTO MALL S.R.L., I.M. BECOR S.R.L., I.M. CHATEAU VARTELY S.R.L., I.M. CREDIT RAPID S.R.L., I.M. EFES VITANTA MOLDOVA BREWERY S.A., I.M. ELODI - FARM S.R.L., I.M. FABRICA DE BRINZETURI DIN SOROCA S.A., I.M. FIRSTLINE S.R.L., I.M. GEDEON RICHTER-RETEA FARMACEUTICA S.R.L., I.M. GLASS CONTAINER COMPANY S.A., I.M. GLASS CONTAINER PRIM S.A., I.M. GRAWE CARAT ASIGURARI S.A., I.M. KARCHER S.R.L., I.M. MAX &amp; FURNITURE S.R.L., I.M. MOLDCELL S.A., I.M. ORANGE MOLDOVA S.A., I.M. PORCO BELLO S.R.L., I.M. PURATOS-MOLD S.R.L., I.M. REGIA APA-CANAL-BALTI, I.M. RIHPANGALFARMA S.R.L., I.M. ROMPETROL MOLDOVA S.A., I.M. ROMSTAL TRADE S.R.L., I.M. SARUR CON S.R.L., I.M. SUPRATEN PLUS S.R.L., I.M. TIREX PETROL S.A., I.M. TOPAZ S.A., I.M. TRANS OIL REFINERY S.R.L., I.M. UBFB TRADE GROUP S.R.L., I.M. VALAN INTERNATIONAL CARGO CHARTER S.R.L., I.M. VINAMEX S.R.L., I.M. VINARIA BOSTAVAN S.R.L., I.M. VINARIA PURCARI S.R.L., I.M. VISMOS S.R.L., I.M. ZERNOFF S.R.L., I.M.R.E.I. LUMTEH, I.P. AGENTIA SERVICII PUBLICE, I.P. CENTRUL DE TEHNOLOGII INFORMATIONALE IN FINANTE, I.S. CENTRUL DE METROLOGIE APLICATA SI CERTIFICARE,</p>		
--	---	--	--

	<p>I.S. DETASAMENTUL DE PAZA PARAMILITARA, I.S. INSTALCO S.R.L., I.S. ITA MECAGRO, I.S. SERVICII PAZA A MAI, IALOVENI GAZ S.R.L., ICAM S.A., ILCOTEX-PRIM S.R.L., IMPERIAL VIN GROUP SRL, IMPEXCERA S.R.L., INTROSCOP S.A., IONEL S.A., IPTEH S.A., IUGINTERTRANS S.A., JT INTERNATIONAL TRADING S.R.L., KAUFLAND S.R.L., KERAMIN GRUP S.R.L., KIRSAN COM S.R.L., LACTIS S.A., LAFARGE CIMENT (MOLDOVA) S.A., LAGMAR-IMPEX S.R.L., LARIDAN LUX S.R.L., LC WAIKIKI RETAIL MOL S.R.L., LEOGRAND HOTEL S.R.L., LIFTSERVICE I.M., LIMBURG S.R.L., LINELLA S.R.L., LUSMECON S.A., M.C.F.-ENGROS S.R.L., MACON S.A., MAGAZINUL UNIVERSAL CENTRAL UNIC S.A., MAIB-LEASING S.A., MAURT S.R.L., MAXIMUM ELECTRONIC S.R.L., METALFEROS S.A., METALICA-ZUEV S.R.L., MICROCHIRURGIA OCHIULUI S.R.L., MICROINVEST S.R.L., MISO TEXTILE S.R.L., MITRA-GRUP S.A., MOBVARO-M S.R.L., MODEM S.R.L., MOLDASIG S.A., MOLDELECTRICA I.S., MOLDOVAGAZ S.A., MOLDOVAHIDROMAS S.A., MOLDOVATRANGAZ S.R.L., MOLDPRESA GRUP S.R.L., MOLDRETAIL GROUP S.R.L., MOLDTELECOM S.A., MONICOL S.R.L., NEFIS S.R.L., NESTLE S.R.L., NOVA NUT S.R.L., OLIMP S.R.L., OLMOSDON S.R.L., ORANGE SYSTEMS S.A., ORHEI-GAZ S.R.L., ORHEI-VIT S.R.L., ORIZONT S.A., PARCUL URBAN DE AUTOBUZE I.M., PEGAS S.R.L., PENTALOG CHI S.R.L., PETROM-MOLDOVA S.R.L., POLIMER GAZ CONDUCTE S.R.L., POLITRANS S.R.L., POSTA MOLDOVEI I.S., PROFMET GRUP S.R.L., PROMETEU-T S.A., PROMSTROI-GRUP S.A., RADIOCOMUNICATII I.S., RADOP-OPT S.R.L., REALESTATE CAPITAL CONSTRUCTION S.R.L., RECONSCIVIL S.R.L., REGIA TRANSPORT ELECTRIC I.M., RENAISSANCE-PERFECT S.R.L.,REPREZENTANTA S. A. GEDEON RICHTER IN REPUBLICA MOLDOVA, RETELELE ELECTRICE DE DISTRIBUTIE NORD S.A., RODALS S.R.L., ROMANESTI S.A., ROMATIM S.R.L.,RULTEHCOM S.R.L., RUSNAC-MOLDAQUA S.R.L.,RUTADOR S.R.L., S.A. BASARABIA-NORD, S.A. CET-NORD, S.A. DRUMURI – CAUSENI, S.A. FLOAREA SOARELUI, S.A. INCOMLAC, S.A. JLC, S.A. MOLDAGROTEHNICA, S.A. RAUT, S.A. ZIMBRU-NORD, S.A.R. MOLDCARGO S.A., S.C IMCOMVIL GRUP S.R.L, S.C. ALUSAR-PLAST S.R.L., S.C. BALKAN PHARMACEUTICALS S.R.L., S.C. BASAPETROL S.R.L., S.C. BEATRICE-COM S.R.L.,S.C. BETON SERVICE S.R.L., S.C. CARTNORD S.R.L., S.C. CREATOR-IU.BORS S.R.L., S.C. DAAC SYSTEM INTEGRATOR S.R.L., S.C. DINA-COCIUG S.R.L., S.C. DROMAS-CONS S.R.L., S.C. DUFREMOL S.R.L., S.C. DULCINELLA S.R.L., S.C. ECOLUX S.R.L., S.C. GRAND PREMIUM S.R.L., S.C. HABSEV GRUP S.R.L., S.C. IACOB S.R.L., S.C. IACOBAS CONSTRUCT S.R.L. S.C. INTER-TABAC S.R.L.,S.C. IUVAS S.R.L., S.C. LOIAL-DT S.R.L., S.C. NOUCONST S.R.L., S.C. PAVLIUDENIX S.R.L., S.C. PRODIAFARM S.R.L., S.C. RUMEON S.R.L.,S.C. SANDRILIONA S.R.L.S.C. TAGAER S.R.L., S.C. TOTUL PENTRU COPII S.R.L.,S.C. TRANS CARGO TERMINAL S.R.L, S.C. TRANSVEMIRS S.R.L, S.C. VADALEX- AGRO S.R.L, S.C. VITAFOR S.R.L., S.H. HENDRIX BAIL S.R.L. S.R.L. BALTI-GAZ, S.R.L. BEERMASTER BREWERY, S.R.L. CATADENI-LUX, S.R.L. CIMISLIA-GAZ , S.R.L. CUPTORUL FERMECAT, S.R.L. EDINET-GAZ, S.R.L. ELECTROSTRAT, S.R.L. EUROLUMINA, S.R.L. EVRIDICA-COM, S.R.L. FLY ONE, S.R.L. LUKOIL-MOLDOVA,S.R.L. OLIMP , S.R.L. STATIUNEA BALNEOCLIMATERICA CODRU, S.R.L. STEFAN VODA-GAZ, S.R.L. SUDZUCKER-MOLDOVA, S.R.L. VERIX-GRUP, SA BARZA ALBA, SANATORIUL NUFARUL ALB S.R.L., SANFARM-PRIM S.A., SAPTE SPICE S.R.L., SIDAL GRUP S.R.L., SIMPALS S.R.L., SLAVENA LUX S.R.L., SOGLAS INVEST S.R.L., STARNET SOLUTII S.R.L.,STAYER S.R.L., SUPRATEN S.A., SUVOROV-VIN S.R.L,TANDEM-AERO S.R.L.,TARACLA-GAZ S.R.L., TEHELECTRO-SV S.R.L., TERMOELECTRICA S.A.,TETIS INTERNATIONAL CO S.R.L., TINA S.R.L., TRABO-PLUS S.R.L., TRANS AGER S.R.L.,TRANSAUTOGAZ S.R.L.,TRICON S.A., TRONEX-COM S.R.L., TUTUN-CTC S.A., UNGHENI-GAZ S.R.L., UNIPLAST S.R.L., URBANCONSTRUCT-TT S.R.L., VADINA S.R.L., VINARIA DIN VALE S.A., VIORICA-COSMETIC S.A., VITASANMAX S.R.L.,VIZAJE-NICA S.R.L., VLADALINA S.R.L., VOLARE-TUR S.R.L., VOLTA S.R.L., WETRADE AGRO S.R.L., WETRADE S.R.L., ZOOFARMAGRO S.R.L., ZORILE S.A.</p>		
--	---	--	--

Sursa: elaborată de autor în baza [335]



**Tab. A13. Elementele contabilității cercetate în baza celor mai mari contribuabili 2019-2020 din Republica Moldova**

Anexa 13

Nr. rd	Categoriile rezultante	Lista entităților	Nr. entități	Pond. %
0	Date inițiale ale entităților cu pagina web selectate în baza anexei 12 din cele 402 entități	ADMINISTRATIA DE STAT A DRUMURILOR I.S., AIR MOLDOVA, ACCENT ELECTRONIC , S.A., ACVILIN-GRUP S.R.L., AEROPORT HANDLING S.R.L., AGROSTOC COOP I.S. ALFA-NISTRU S.A., ANTURAJ-NOU S.R.L., APA-CANAL CHISINAU S.A., ARAX-IMPEX S.R.L., ARMO-BETON S.R.L., AROMA S.A, ARTIZANA S.R.L., ASOCIATIA DE GOSPODARIRE A SPATIILOR VERZI, I.M. ASTERCON-GRUP S.R.L. AUTO TYRES, S.R.L. AUTO-PREZENT, S.R.L. AUTOSALUBRITATE, I.M. AUTOSPACE S.R.L. AVANTE S.R.L., BASCONSLUX S.R.L., BASS SYSTEMS S.R.L., BIOPROTECT S.R.L., BLUE SHARK S.R.L., BOMI-SERVIS S.R.L., BPM-PLUS S.R.L., BPM-TRADE S.R.L., BUCURIA DULCE S.R.L., C.A., C.C. AQUATRADE S.R.L., C.I.E. MOLDEXPO S.A., CAHUL-GAZ S.R.L., CALARASI DIVIN S.R.L, CALEA FERATA DIN MOLDOVA I.S. , CAMERA DE COMERT SI INDUSTRIE A REPUBLICII MOLDOVA, CEGOLTAR S.R.L., CHISINAU-GAZ S.R.L., COMBINATUL DE CARNE NIVALI-PROD S.R.L., COMBINATUL DE VINURI DE CALITATE "MILESTII MICI" I.S., COMBINATUL POLIGRAFIC DIN CHISINAU I.S., , CONSVITRALIU S.R.L., DAAC HERMES S.A., S.R.L.,DANSICONS S.R.L., ENERGOCOM S.A., F.C.P. ASCONI S.R.L., F.P.C. AMOFARM S.R.L., F.P.C. ARIDON S.R.L., F.P.C. CONFORT S.R.L., F.P.C. DRANCOR S.R.L., F.P.C. ROGOB S.R.L., FABRICA DE STICLA DIN CHISINAU I.S., FARMACIA FAMILIEI S.R.L., FARMAPRIM S.R.L., FERTILITATEA-CHISINAU S.A., FIDESCO S.R.L., , FLOARE-CARPET S.A., FLORENI S.R.L., FOOD PLANET RESTAURANTS S.R.L., S.R.L., FRANZELUTA S.A., GARILE SI STATIILE AUTO I.S., I.C.S. AVON COSMETICS (MOLDOVA) S.R.L., I.C.S. BEMOL RETAIL S.R.L., BRITISH AMERICAN TOBACCO-MOLDOVA S.R.L., I.C.S. CENTRUL DE DIAGNOSTIC GERMAN S.R.L., I.C.S. COCA-COLA IMBUTELIERE CHISINAU S.R.L., I.C.S. CONSTRUCT - ARABESQUE S.R.L., I.C.S., , I.C.S. LABORATORUL MEDICAL-SYNEVO S.R.L., I.C.S. LACTALIS-ALBA S.R.L., I.C.S. LAPMOL S.R.L., I.C.S. LEAR CORPORATION S.R.L., I.C.S. MARY KAY (MOLDOVA) LIMITED S.R.L., I.C.S. METRO CASH & CARRY MOLDOVA S.R.L., I.C.S. MOLDOVA ZAHAR S.R.L., I.C.S. NATUR BRAVO S.A., I.C.S. NOBIL-CLUB S.R.L., I.C.S. ORIFLAME INTERNATIONAL S.R.L., I, I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., I.C.S. STAG TEXTILE INDUSTRY S.A., I.C.S. STEAUA-REDS S.A., I.M. CHATEAU VARTELY S.R.L., I.M. EFES VITANTA MOLDOVA BREWERY S.A., I.M. GEDEON RICHTER-RETEA FARMACEUTICA S.R.L., I.M. GLASS CONTAINER COMPANY S.A., I.M. MOLDCCELL S.A., I.M. ORANGE MOLDOVA S.A., I.M. PORCO BELLO S.R.L., I.M. REGIA APA-CANAL-BALTI, I.M. RIHPANGALFARMA S.R.L., I.M. ROMPETROL MOLDOVA S.A., I.M. ROMSTAL TRADE S.R.L., I.M. TIREX PETROL S.A., I.M. TOPAZ S.A., I.M. VINARIA BOSTAVAN S.R.L., I.M. VINARIA PURCARI S.R.L., I.M. VISMOS S.R.L.,, I.P. AGENTIA SERVICII PUBLICE, I.P. CENTRUL DE TEHNOLOGII INFORMATIONALE IN FINANTE, I.S. CENTRUL DE METROLOGIE APLICATA SI CERTIFICARE, I.S. DETASAMENTUL DE PAZA PARAMILITARA, I.S. SERVICII PAZA A MAI, ICAM S.A., INTROSCOP S.A., IONEL S.A., IPTEH S.A., KERAMIN GRUP S.R.L., KIRSAN COM S.R.L., LACTIS S.A., LAFARGE CIMENT (MOLDOVA) S.A., LARIDAN LUX S.R.L.,, LEOGRAND HOTEL S.R.L., LINELLA S.R.L., LUSMECON S.A., MACON S.A., MAGAZINUL UNIVERSAL CENTRAL UNIC S.A., METALFEROS S.A., METALICA-ZUEV S.R.L., MITRA-GRUP S.A., MOLDELECTRICA I.S., MOLDOVAGAZ S.A., MOLDOVAHIDROMAS S.A., MOLDPRESA GRUP S.R.L., MOLDTELECOM S.A., NEFIS S.R.L., ORANGE SYSTEMS S.A., ORHEI-VIT S.R.L., ORIZONT S.A., PETROM-	159	71-strict reclama – hașurat, 87 - elemente ale contabilității

		MOLDOVA S.R.L., POSTA MOLDOVEI I.S.A, RADIOCOMUNICATII I.S.A, S.R.L., REGIA TRANSPORT ELECTRIC I.M., GEDEON RICHTER IN REPUBLICA MOLDOVA, RETELELE ELECTRICE DE DISTRIBUTIE NORD S.A., ROMANESTI S.A., ROMATIM S.R.L., RUSNAC-MOLDAQUA S.R.L., S.A. BASARABIA-NORD, S.A. CET-NORD, S.A. FLOAREA SOARELUI, S.A. INCOMLAC, S.A. MOLDAAGROTEHNICA, S.A. RAUT, S.A. ZIMBRU-NORD, S.C. CREATOR-IU.BORS S.R.L., S.C. DINA-COCIUG S.R.L., S.C. DULCINELLA S.R.L., CUPTORUL FERMECAT, S.R.L. FLY ONE, S.R.L. LUKOIL-MOLDOVA, S.R.L. SUDZUCKER-MOLDOVA, SA BARZA ALBA, SANATORIUL NUFARUL ALB S.R.L., SANFARM-PRIM S.A., SLAVENA LUX S.R.L., STARNET SOLUTII S.R.L., SUPRATEN S.A., TERMoeLECTRICA S.A., TUTUN-CTC S.A., VINARIA DIN VALE S.A., VIORICA-COSMETIC S.A., VIZAJE-NICA S.R.L., ZORILE S.A.		
	Situații financiare	ADMINISTRATIA DE STAT A DRUMURILOR I.S., AIR MOLDOVA, APA-CANAL CHISINAU S.A., CALEA FERATA DIN MOLDOVA I.S., CHISINAU-GAZ S.R.L, COMBINATUL POLIGRAFIC DIN CHISINAU I.S., I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., S.R.L., FRANZELUTA S.A., I.M. EFES VITANTA MOLDOVA BREWERY S.A, I.P. AGENTIA SERVICII PUBLICE, .S. CENTRUL DE METROLOGIE APLICATA SI CERTIFICARE, , I.S. DETASAMENTUL DE PAZA PARAMILITARA, I.S. SERVICII PAZA A MAI, MAGAZINUL UNIVERSAL CENTRAL UNIC S.A., METALFEROS S.A., MOLDELECTRICA I.S, MOLDOVAGAZ S.A, MOLDTELECOM S.A, POSTA MOLDOVEI I.S.A, RADIOCOMUNICATII I.S.A, S.A. CET-NORD, SUPRATEN S.A., TERMoeLECTRICA S.A, TUTUN-CTC S.A.	24	27
1.	Stewardship/ 1.1.1. Responsabilitate financiară Raportul de audit	ADMINISTRATIA DE STAT A DRUMURILOR I.S., COMBINATUL POLIGRAFIC DIN CHISINAU I.S., S.R.L., FRANZELUTA S.A., I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., I.M. EFES VITANTA MOLDOVA BREWERY S.A, .S. CENTRUL DE METROLOGIE APLICATA SI CERTIFICARE, , I.S. DETASAMENTUL DE PAZA PARAMILITARA, I.S. SERVICII PAZA A MAI, MAGAZINUL UNIVERSAL CENTRAL UNIC S.A., METALFEROS S.A., MOLDELECTRICA I.S, MOLDTELECOM S.A, POSTA MOLDOVEI I.S.A, RADIOCOMUNICATII I.S.A, S.A. CET-NORD, SUPRATEN S.A., TERMoeLECTRICA S.A	17	20
	1.1.2. Responsabilitate socială cariera	ADMINISTRATIA DE STAT A DRUMURILOR I.S., AIR MOLDOVA, ARTIZANA S.R.L., S.R.L. AUTOSALUBRITATE, BASS SYSTEMS S.R.L., C.I.E. MOLDEXPO S.A., CALEA FERATA DIN MOLDOVA I.S., CAMERA DE COMERT SI INDUSTRIE A REPUBLICII MOLDOVA, CEGOLTAR S.R.L, CHISINAU-GAZ S.R.L, CONSVITRALIU S.R.L, F.P.C. ARIDON S.R.L., F.P.C. CONFORT S.R.L., F.P.C. DRANCOR S.R.L., F.P.C. ROGOB S.R.L., FIDESCO S.R.L, FOOD PLANET RESTAURANTS S.R.L., S.R.L., FRANZELUTA S.A., GARILE SI STATIILE AUTO I.S, .C.S. BEMOL RETAIL S.R.L., .BRITISH AMERICAN TOBACCO-MOLDOVA S.R.L, I.C.S. CONSTRUCT - ARABESQUE S.R.L, I.C.S. LAPMOL S.R.L, I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., I.M. EFES VITANTA MOLDOVA BREWERY S.A, I.M. GEDEON RICHTER-RETEA FARMACEUTICA S.R.L., I.M. REGIA APA-CANAL-BALTI, I.M. RIHPANGALFARMA S.R.L., I.M. ROMSTAL TRADE S.R.L, I.M. TOPAZ S.A., I.P. AGENTIA SERVICII PUBLICE, .S. CENTRUL DE METROLOGIE APLICATA SI CERTIFICARE, , I.S. DETASAMENTUL DE PAZA PARAMILITARA, I.S. SERVICII PAZA A MAI, ICAM S.A, KERAMIN GRUP S.R.L, LAFARGE CIMENT (MOLDOVA) S.A, LINELLA S.R.L., MAGAZINUL UNIVERSAL CENTRAL UNIC S.A., METALFEROS S.A., MOLDELECTRICA I.S, MOLDPRESA GRUP S.R.L., MOLDTELECOM S.A, ORANGE SYSTEMS S.A., PETROM-MOLDOVA S.R.L., POSTA MOLDOVEI I.S.A, REGIA TRANSPORT ELECTRIC I.M, GEDEON RICHTER IN REPUBLICA MOLDOVA, S.A. BASARABIA-NORD, S.A. CET-NORD, S.A. INCOMLAC, S.C. CREATOR-IU.BORS, S.C. DULCINELLA S.R.L., S.R.L. LUKOIL-MOLDOVA, SANFARM-PRIM S.A., SLAVENA LUX S.R.L., STARNET SOLUTII S.R.L, SUPRATEN S.A., TERMoeLECTRICA S.A, TUTUN-CTC S.A., VIORICA-COSMETIC S.A.	61	70

	1.1.3. Responsabilitate de mediu	I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., LAFARGE CIMENT (MOLDOVA) S.A, MOLDELECTRICA I.S, MOLDTELECOM S.A, S.R.L. LUKOIL-MOLDOVA	5	6
	1.2. Sustenabilitate	ADMINISTRATIA DE STAT A DRUMURILOR I.S., AIR MOLDOVA, APA-CANAL CHISINAU S.A., ASOCIATIA DE GOSPODARIRE A SPATIILOR VERZI, BIOPROTECT S.R.L., C.C. AQUATRADE S.R.L, S.R.L.,DANSICONS S.R.L., F.P.C. ROGOB S.R.L., FARMACIA FAMILIEI S.R.L., FIDESCO S.R.L, FLORENI S.R.L., FOOD PLANET RESTAURANTS S.R.L., S.R.L., FRANZELUTA S.A., BRITISH AMERICAN TOBACCO-MOLDOVA S.R.L, I.C.S. LEAR CORPORATION S.R.L., I.C.S. MARY KAY (MOLDOVA) LIMITED S.R.L., I.P. AGENTIA SERVICII PUBLICE, .S. CENTRUL DE METROLOGIE APLICATA SI CERTIFICARE, KERAMIN GRUP S.R.L, LAFARGE CIMENT (MOLDOVA) S.A, LINELLA S.R.L., MACON S.A, METALFEROS S.A., MOLDELECTRICA I.S, MOLDPRESA GRUP S.R.L., MOLDTELECOM S.A, POSTA MOLDOVEI I.S.A	28	32
	1.3. Etică	COMBINATUL POLIGRAFIC DIN CHISINAU I.S., FARMACIA FAMILIEI S.R.L., BRITISH AMERICAN TOBACCO-MOLDOVA S.R.L, I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., I.M. EFES VITANTA MOLDOVA BREWERY S.A, ORANGE SYSTEMS S.A.	6	7
2.	2.1. Sistemul managerial de măsurare al performanței	APA-CANAL CHISINAU S.A., CALEA FERATA DIN MOLDOVA I.S., I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., POSTA MOLDOVEI I.S.A, TERMOELECTRICA S.A, CET-NORD S.A., MOLDELECTRICA I.S	8	10
	2.2. Performanțe nefinanciare	MOLDTELECOM S.A, , CET-NORD S.A., MOLDELECTRICA I.S	3	3,5
	2.3.Indicatorii de profitabilitate 2.3.1.ROCE	CET-NORD S.A., TERMOELECTRICA S.A,	3	3,5
	2.3.2. Marja de profit brut	CET-NORD S.A., TERMOELECTRICA S.A, MOLDELECTRICA I.S	3	3,5
	2.3.3. Marja de profit net	CET-NORD S.A., TERMOELECTRICA S.A, MOLDELECTRICA I.S	3	3,5
	2.4. Indicatorii de eficiență 2.4.1. Numărul de rotații ale activelor	POSTA MOLDOVEI I.S.A, CET-NORD S.A.	2	2
	2.4.2. Durata de rotație a stocurilor	POSTA MOLDOVEI I.S.A, CET-NORD S.A.	2	2
	2.4.3. Perioada de achitare a datoriilor	POSTA MOLDOVEI I.S.A, CET-NORD S.A.	2	2
	2.4.4. Durata de colectare a creanțelor	POSTA MOLDOVEI I.S.A, CET-NORD S.A.	2	2
	2.5. Indicatorii de lichiditate și a gradului de îndatorare 2.5.1. Rata lichidității	CET-NORD S.A., MOLDELECTRICA I.S	2	2

	curente			
	2.5.2. Lichiditatea rapidă	CET-NORD S.A., MOLDELECTRICA I.S	2	2
	2.5.3. Rata generală de îndatorare	POSTA MOLDOVEI I.S.A, CET-NORD S.A., MOLDELECTRICA I.S	3	3,5
	2.5.4. Rata de îndatorare financiară	POSTA MOLDOVEI I.S.A, CET-NORD S.A., MOLDELECTRICA I.S	3	3,5
	2.4. Alți indicatori EBITDA	MOLDELECTRICA I.S	1	1
3	Strategii/obiective	ADMINISTRATIA DE STAT A DRUMURILOR I.S., CALARASI DIVIN S.R.L., CHISINAU-GAZ S.R.L.,DANSICONS S.R.L., FABRICA DE STICLA DIN CHISINAU I.S., FLOARE-CARPET S.A., BRITISH AMERICAN TOBACCO-MOLDOVA S.R.L, I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., I.P. AGENTIA SERVICII PUBLICE, .S. CENTRUL DE METROLOGIE APLICATA SI CERTIFICARE, , I.S. DETASAMENTUL DE PAZA PARAMILITARA, INTROSCOP S.A., KERAMIN GRUP S.R.L, LAFARGE CIMENT (MOLDOVA) S.A, MAGAZINUL UNIVERSAL CENTRAL UNIC S.A., METALFEROS S.A., MOLDELECTRICA I.S, MOLDOVAGAZ S.A, MOLDOVAHIDROMAS S.A, S.A. BASARABIA-NORD, S.A. CET-NORD, S.A. INCOMLAC, S.R.L. SUDZUCKER-MOLDOVA, TERMOELECTRICA S.A, TUTUN-CTC S.A., VINARIA DIN VALE S.A, VIORICA-COSMETIC S.A.	27	31
4	Controlul Intern/ Guvernanță corporativă	ARMO-BETON S.R.L., AIR MOLDOVA, ASOCIATIA DE GOSPODARIRE A SPATIILOR VERZI, S.R.L. AUTOSALUBRITATE, BASS SYSTEMS S.R.L., CALEA FERATA DIN MOLDOVA I.S., CAMERA DE COMERT SI INDUSTRIE A REPUBLICII MOLDOVA, FABRICA DE STICLA DIN CHISINAU I.S., FARMACIA FAMILIEI S.R.L., FLORENI S.R.L., S.R.L., FRANZELUTA S.A., BRITISH AMERICAN TOBACCO-MOLDOVA S.R.L, I.C.S. CENTRUL DE DIAGNOSTIC GERMAN, I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., I.M. EFES VITANTA MOLDOVA BREWERY S.A, I.M. RIHPANGALFARMA S.R.L., I.P. AGENTIA SERVICII PUBLICE, I.P. CENTRUL DE TEHNOLOGII INFORMATIONALE IN FINANTE, .S. CENTRUL DE METROLOGIE APLICATA SI CERTIFICARE, , I.S. DETASAMENTUL DE PAZA PARAMILITARA, I.S. SERVICII PAZA A MAI, KERAMIN GRUP S.R.L, MACON S.A, MAGAZINUL UNIVERSAL CENTRAL UNIC S.A., METALFEROS S.A., MOLDELECTRICA I.S, MOLDOVAGAZ S.A, MOLDOVAHIDROMAS S.A, MOLDOVAHIDROMAS S.A., MOLDTELECOM S.A, POSTA MOLDOVEI I.S.A, REGIA TRANSPORT ELECTRIC I.M, S.A. CET-NORD, S.A. JLC, S.C. CREATOR-IU.BORS, S.R.L. LUKOIL-MOLDOVA, S.R.L. SUDZUCKER-MOLDOVA, SANFARM-PRIM S.A., SLAVENA LUX S.R.L., SUPRATEN S.A., TERMOELECTRICA S.A, TUTUN-CTC S.A., VIORICA-COSMETIC S.A.	43	49
	Auditul intern	COMBINATUL POLIGRAFIC DIN CHISINAU I.S., MAGAZINUL UNIVERSAL CENTRAL UNIC S.A.	2	2
5	Evaluarea investițiilor	CHISINAU-GAZ S.R.L, I.C.S. RED UNION FENOSA S.A., I.M. EFES VITANTA MOLDOVA BREWERY S.A, S.A. INCOMLAC, CET NORD	4	5
6	Management al riscurilor	METALFEROS S.A., MOLDTELECOM S.A, S.A. CET-NORD, TERMOELECTRICA S.A	4	5

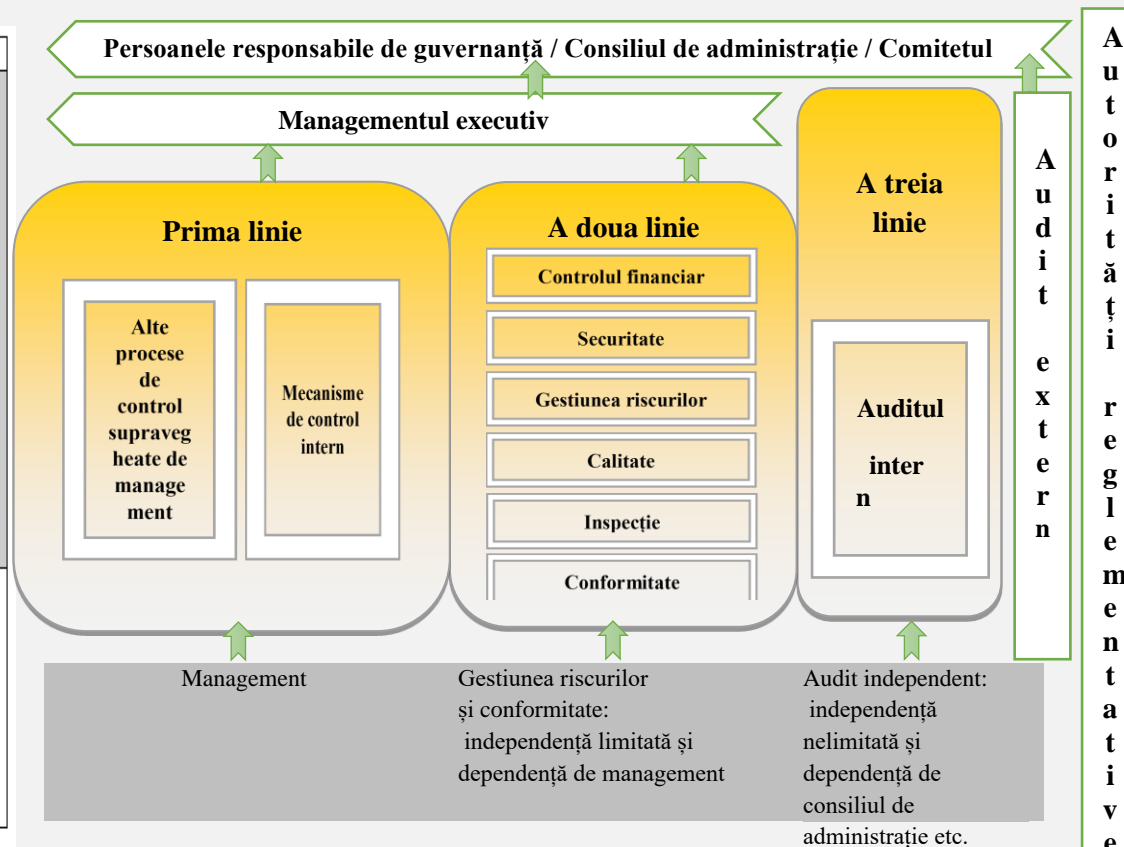
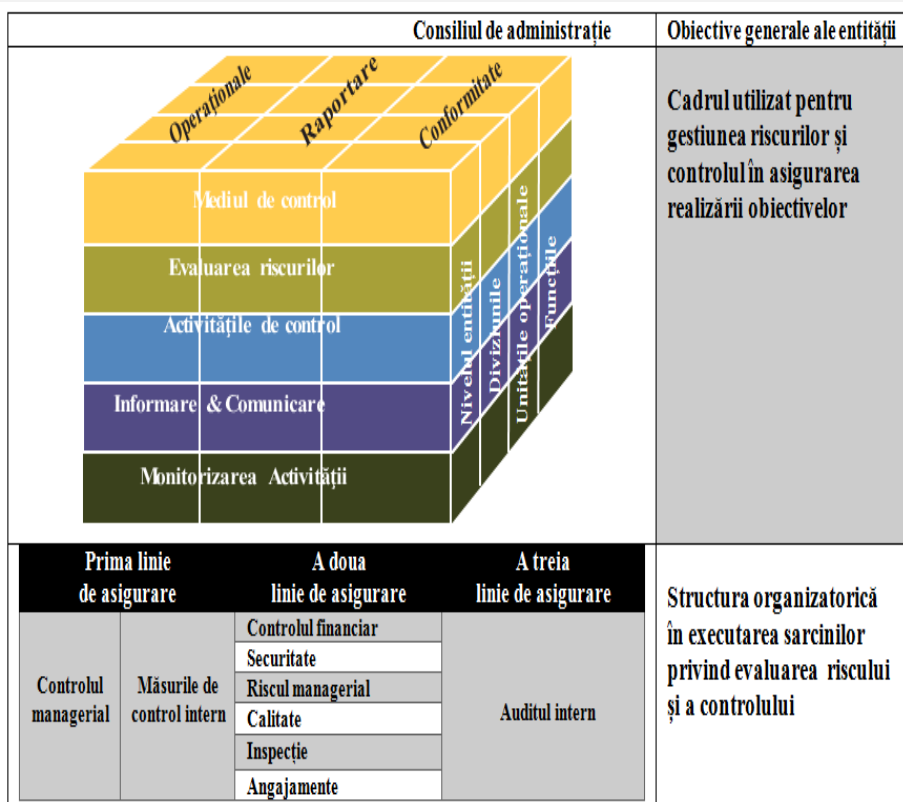
Sursa: elaborată de autor în baza [335]

Tab. A14. Lista definițiilor specifice controlului contabil

Nr. rd	Conținutul definiției controlului contabil	Sursa electronică
1	Metode și procese proiectate și implementate de entitate pentru asigurarea validității și exactității informației din situațiile financiare. Controalele contabile nu asigură respectarea legilor și reglementărilor, ci sunt destinate să ajute la respectarea acestora	Investopedia. Disponibil: <a href="http://www.investopedia.com">www.investopedia.com</a>
2	Modul în care procesele sunt configurate pentru a gestiona riscul în cadrul unei organizații. Obiectivele controlului contabil sunt: a) protejarea integrității activelor, b) asigurarea că informațiile din situațiile financiare reprezintă fidel rezultatele financiare, poziția și fluxurile de numerar, c) asigurarea că obiectivele sunt îndeplinite într-un mod eficient și eficace, d) asigurarea respectării cadrului legislativ și normativ	Accounting tools. Disponibil: <a href="https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/7/accounting-control">https://www.accountingtools.com/articles/2017/5/7/accounting-control</a>
3	Metodele și procesele pe care entitatea le utilizează pentru a asigura exactitatea și validitatea informațiilor din situațiile financiare. Ele nu asigură conformitatea cu elementele cadrului reglementativ existent, dar sunt concepute pentru a ajuta entitatea să se conformeze acestora. Totuși, controlul intern o protejează de abuzuri și fraudări și asigură că toate informațiile sunt înregistrate și prelucrate cu exactitate și în timp util	Dictionarul Smallbusiness. Disponibil: <a href="https://smallbusiness.chron.com/internal-accounting-controls-3809.html">https://smallbusiness.chron.com/internal-accounting-controls-3809.html</a>

Sursa : Elaborată de autor în baza [332], [322], [326]

Fig. A15. Perspectiva reglementativă a celor mai reprezentative modele de control



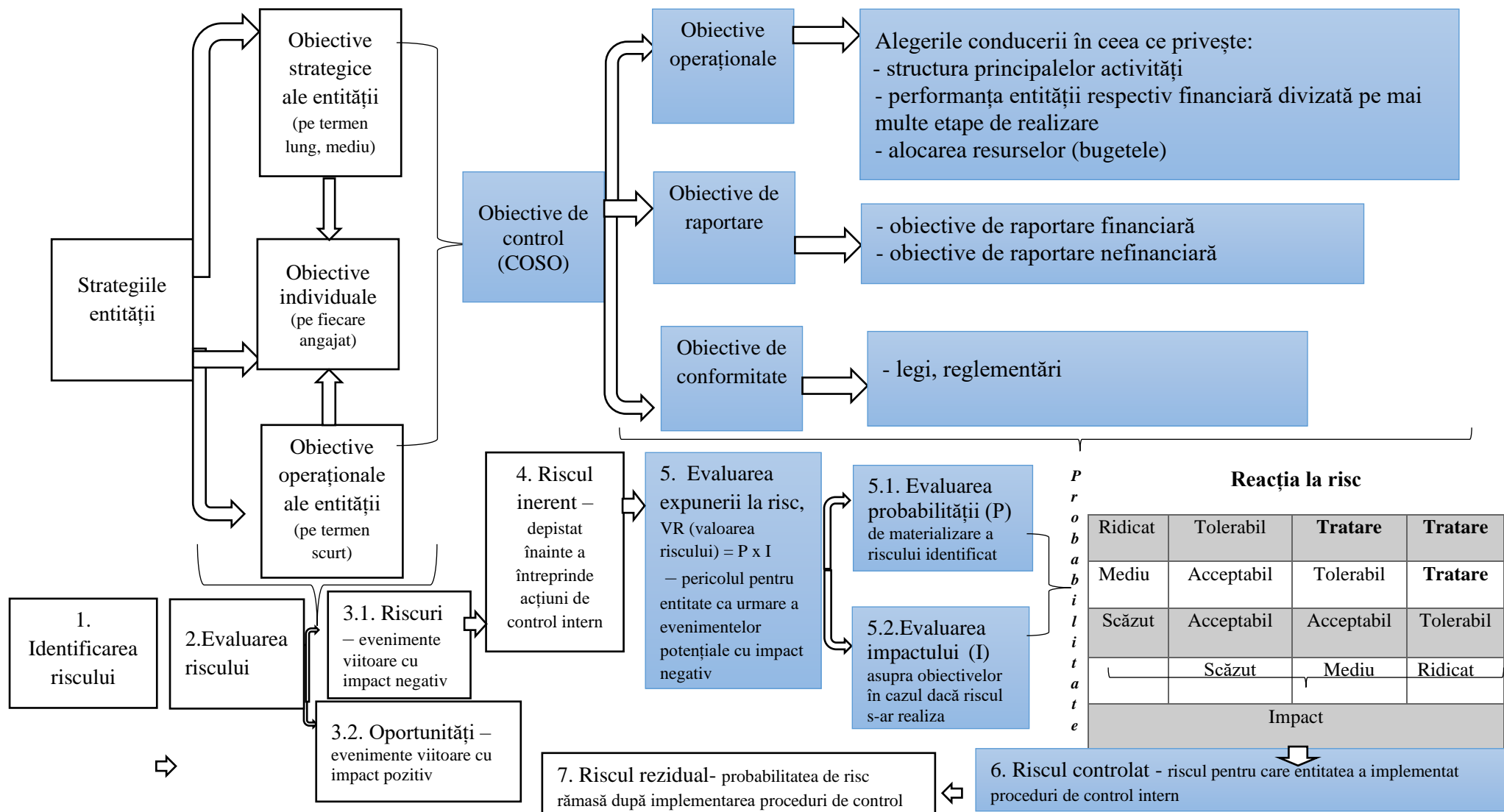
Modelul de control „Defense“ elaborat de

COSO Sursa : [155, p.1], [319, p. 2]

Modelul cu cele trei linii de control elaborat de

IAI

Fig. A16. Relațiile dintre strategiile și obiectivele entității, sistemul de evaluare a riscului și a obiectivelor controlului intern



Sursa: elaborată de autor în baza [105], [255]

**Tab. A17. Repartizarea principiilor controlului intern pe fiecare funcție a managementului de top și a managementului contabil** Anexa 17

Nr. rd	Numele prenumele/ funcția	P1 *	P2 *	P3 *	P4 *	P5 *	P6 *	P7 *	P8 *	P9 *	P10 *	P11 *	P12 *	P13 *	P14 *	P15 *	P16 *	P17 *
1.	Consiliul de administrație	✓						✓	✓				✓	✓	✓	✓		✓
2.	Membru al comitetului de audit 1	✓	✓										✓	✓	✓			✓
3.	Membru al comitetului de audit 2	✓	✓										✓	✓	✓			✓
4.	Membru al comitetului de audit 3	✓	✓										✓	✓	✓			✓
5.	Auditul intern	✓							✓	✓			✓	✓	✓	✓	✓	✓
6.	Directorul executiv	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
7.	Directorul financiar	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
8.	Contabil-șef	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
9.	Contabil-șef adjunct	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
10.	Contabil 1	✓					✓						✓	✓	✓			✓
11.	Contabil 2	✓					✓						✓	✓	✓			✓
12.	Contabil 3	✓					✓						✓	✓	✓			✓
13.	Contabil 4	✓					✓						✓	✓	✓			✓
14.	Contabil 5	✓					✓						✓	✓	✓			✓
15.	Contabil 6	✓					✓						✓	✓	✓			✓
16.	Contabil 7	✓					✓						✓	✓	✓			✓

\* Principiile controlului intern

Sursa: elaborată de autor [255]



## A18. Model de Regulament cu privire la buna guvernare și controlul intern

### Glosar de termeni

Controlul – pag. 31.

Sistemul de control intern - totalitatea mecanismelor și a procedurilor de control revizuite și elaborate în baza riscului inerent și implementate în funcție de mediul de control, structura organizatorică și centrele de responsabilitate pentru a asigura părțile interesate cu respectarea cadrului reglementativ, eficacitatea și eficiența tranzacțiilor desfășurate și fiabilitatea informației din raportările furnizate

Controlul contabil - pag. 93.

Guvernarea corporativă – pag. 50.

### A. Direcțiile prioritare

Punctul de reper al politicilor de guvernare corporativă îl reprezintă strategiile de dezvoltare durabilă. Acestea se elaborează de membrii consiliului de administrație în colaborare cu managementul executiv și angajați, în funcție de: mediul intern și extern al entității, cadrul reglementativ, genul de activitate și politica de resurse umane. Politicile de guvernare corporativă a unei entități trebuie să prevadă:

- direcțiile prioritare ale entității în relație cu părțile interesate: acționarii, investitorii instituționali, piețele bursiere etc.;
- responsabilitățile consiliului de administrație și ale managementului executiv și gradul de implicare a acestora la elaborarea strategiilor manageriale;
- politicile de remunerare, angajare și motivare.

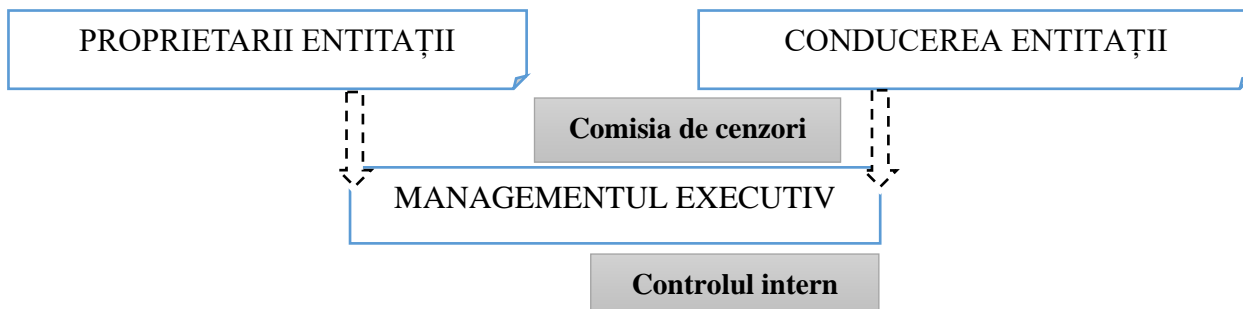
Strategiile manageriale exprimă ansamblul deciziilor și acțiunilor legate de alegerea mijloacelor și a resurselor, necesare pentru îndeplinirea obiectivelor pe termen lung ale entității. Un obiectiv strategic fără un plan este doar o dorință, iar controlul intern trebuie să evalueze gradul de corespundere dintre mediul intern și cel extern al entității, strategiile elaborate, obiectivele strategice și performanțele obținute. Procedurile controlului intern au ca punct de debut strategiile manageriale corelate cu riscul entității.

În marile companii, conceperea planurilor pe termen lung, mediu și scurt au un rol semnificativ în procesul strategic. Planul constituie un model de acțiuni orientat în viitor, pentru a obține o poziție favorabilă pe piață. În entitățile mici și micro, strategiile vizează perioadele pe termen lung și mediu, însă pe termen scurt se pot reduce la acțiunile care joacă un rol esențial în organizarea activității economice. Acțiunile se referă la acele sarcini de muncă, dobândite treptat pe o anumită perioadă de timp, având rolul asigurării unei poziții a entității fără a avea un plan formalizat inițial.

O bună guvernare a entității trebuie să conțină următoarele elemente:

1. Cadrul conceptual privind buna guvernare și sistemul de control intern;
2. Dezvăluirea informației raționale și transparenței;
3. Situațiile financiare și auditul;
4. Sistemul de gestiune a riscului și controlul intern:
  - mediul de control;
  - evaluarea riscului;
  - activitățile de control;
  - comunicarea internă și externă;
  - supravegherea activităților.

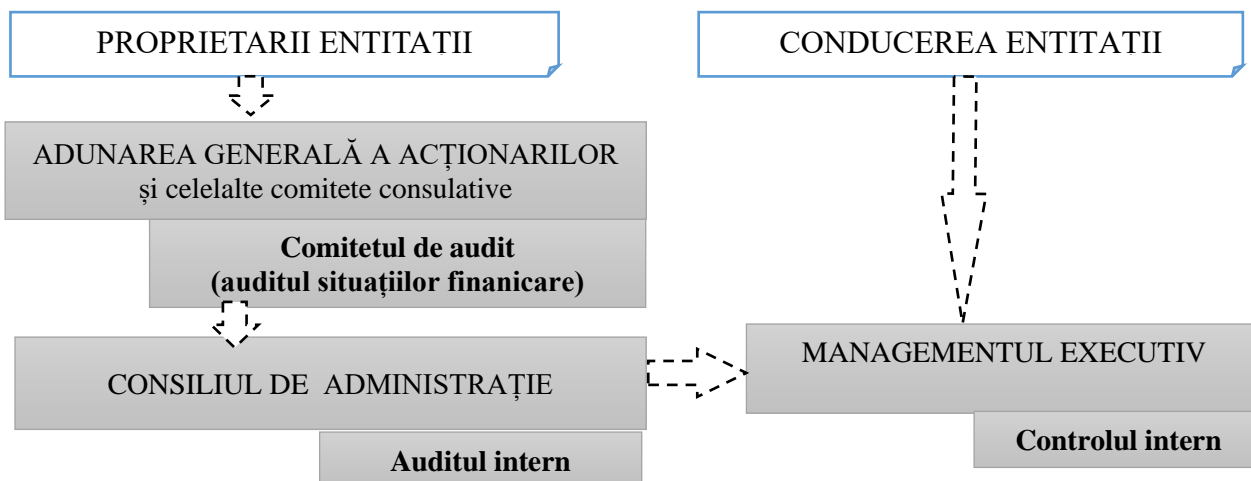
Cadrul conceptual privind buna guvernare și sistemul de control intern (pp. 60-62).



**Fig. A18.2. Situația eventuală a controlul intern în cadrul entităților micro și mici**

De regulă, în entitățile micro și mici dreptul decizional aparține aceluiași persoane care dispun și de dreptul de proprietate. În aceste situații, nu este necesară activitatea auditului (cu excepția auditului efectuat la solicitarea acționarilor sau asociaților), iar comisia de cenzori exercită controlul activității economico-financiare al entității. Sistemul de control intern al entității este obligatoriu pentru:

- organizarea contabilității și raportării financiare;
- protejarea activelor entității și a investițiilor acționarilor împotriva faptelor de corupție;
- delegarea și descentralizarea responsabilităților.



**Fig. A18.3. Situația eventuală a controlului intern, auditului și structurilor guvernantei corporative în cadrul entităților de interes public, mari și mijlocii**

Necesitatea organizării activității de audit și a controlului intern apare în situațiile când dreptul decizional și dreptul de proprietate aparțin diferitor persoane. Auditul situațiilor financiare și cel intern protejează interesele acționarilor, iar controlul intern protejează interesele managementului executiv.

## **B. Organizarea controlului intern**

Prezența corupției relevă existența abaterilor sau o distanțare de la preocupările strategice ale managementului entității. Directorul executiv sau directorul financiar este responsabil de elaborarea și implementarea controalelor interne pentru a asigura informarea în timp util cu privire la gestiunea resurselor materiale, financiare și umane. Fiecare operațiune economică necesită, de cele mai multe ori, acțiuni suplimentare în organizarea controlului intern.

Structura procedeelelor controlului intern se adaptează în funcție de structura, mărimea și complexitatea *entității*, procesele operaționale și funcționale (fig. 2.2).

**Mediul de control** al entității este un atribut complex și include structura guvernantei corporative, cultura, atitudinea, cunoștințele, aptitudinile și deprinderile managementului entității. În termeni practici, acestea se materializează prin:

a) promovarea și demonstrarea politicilor de comportament conștiincios, etic și integru;  
b) consiliul de administrație participă la elaborarea strategiilor manageriale și supraveghează procedeele controlului intern elaborate de managementul executiv în vederea realizării obiectivelor strategice (filosofia conducerii și de stilul de lucru);

a) structura organizatorică se elaborează în funcție de specificul activității economice, stilul de conducere și centrele de responsabilitate. Fiecare diviziune ( subdiviziune) își stabilește obiective în baza celor strategice și determină obiective pentru fiecare funcție, respectiv abilitățile și cunoștințele necesare justificate prin fișele postului;

b) separarea responsabilităților și autorizarea operațiunilor economice în asigurarea realizării obiectivelor prin divizarea: funcției de luare a deciziilor, funcției de înregistrare și a funcției de control (avizare).

**Evaluarea riscului** în calitate de etapă ulterioară a mediului de control în procesul de evaluare a eficienței procedeelelor controlului intern, riscul generează o serie de ambiguități. Din perspectiva situațiilor financiare, putem vorbi despre riscul neincluzerii unor informații reale cu privire la operațiunile economice și valoarea patrimoniului entității. Prima etapă prevede identificarea riscului afacerii cu influențe relevante pentru informația din raportul conducerii. Următoarele etape evaluează probabilitatea realizării acestora, iar procedeele de control se implementează doar pentru riscul cu probabilitate mare de apariție și cu impact asupra obiectivelor.

Sistemul de gestiune a riscului și cel de control intern pornesc din același punct - strategiile entității - și trebuie să aibă aceeași finalitate - realizarea obiectivelor strategice. Cu toate acestea, parcursul este puțin diferit și implică următoarele reguli:

a) riscul se evaluează pe fiecare obiectiv strategic în parte;  
b) obiectivele controlului intern se determină în baza obiectivelor strategice și a riscului entității pentru preîntâmpinarea raportărilor financiare frauduloase;

c) evaluarea riscului se realizează în funcție de impactul asupra obiectivelor și probabilitatea de realizare;

d) inventarul riscurilor diferă de la o entitate la alta însă trebuie de ținut cont de: riscurile strategice, riscurile operaționale, riscurile de raportare, riscurile de conformitate și riscurile politice;

e) evaluarea planului de acțiuni pentru prevenirea riscului.

**Activitățile de control**, în calitate de etapă a evaluării procedeelelor controlului intern, urmează după mediul de control și evaluarea riscului. Acestea se concentrează pe activitățile zilnice, iar o mare parte din ele sunt elaborate și implementate atât prin prisma contabilității, cât și a reglementărilor care asigură realitatea datelor din situațiile financiare, și anume:

a) tipurile procedeelelor (activităților) de control privind:  
- atribuirea contractelor de vânzare-cumpărare, documentarea, calculul, achitarea datoriilor și încasarea creanțelor;

- documentarea, calculul și achitarea datoriilor față de personal;

- întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, respectiv furnizarea informației procesului decizional;

- documentarea, calculul costului și furnizarea produselor fabricate;

b) Documentarea și raportarea procedeelelor de control intern.

**Activitățile de control** ale entității se desfășoară la toate nivelurile și la diferite etape ale proceselor de afaceri și includ următoarele direcții: *autorizarea funcției de luare a deciziilor și divizarea responsabilităților, sistemul de evaluare a performanței, procesele de prelucrare a*

*informațiilor, controale fizice.* În vederea protejării integrității patrimoniului, managerul trebuie să dezvolte activități de control menite să asigure completitudinea, acuratețea și disponibilitatea proceselor tehnologice, să restricționeze accesul la informații proporțional cu responsabilitățile de serviciu. Acestea trebuie să fie integrate în activitățile zilnice ale proceselor de afaceri, prin diverse politici elaborate în acest sens și să aibă o legătură directă cu procedeele de control.

**Comunicarea internă și externă** pp. 184-186.

Evaluarea calității informației recepționate se realizează în funcție de: cantitate, periodicitate, calitate, natura persoanei care a înregistrat-o și a prelucrat-o și destinatarul.

**Supravegherea activităților** pp. 184-186.

Asigură realizarea și evaluarea mediului de control, a riscului, a activităților de control, informării și comunicării din punct de vedere al prezenței și funcționării acestora.








**Modele de rapoarte privind buna guvernare a entității** (Anexe) :

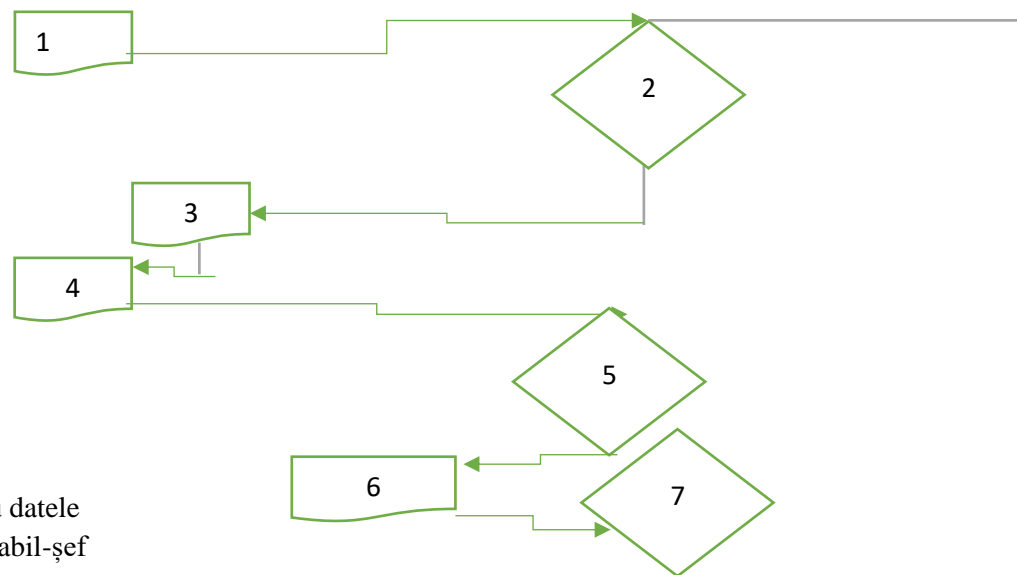
- Anexa 1. Modelul organizării procedeele controlului intern contabil în asigurarea dezvoltării guvernării corporative (Fig. 5.9);
- Anexa 2. Organigrama centrelor de responsabilitate (Fig. 4.2);
- Anexa 3. Evaluarea eficienței activității secției contabilității (tab.4.5)/ Evaluarea eficacității activității secției contabilității (tab. 4.6);
- Anexa 4. Schema detaliată a procesului de control intern „Achiziții de materii prime“ (Anexa 19);
- Anexa 5. Obiective strategice, bilanțul și situația de profit și pierdere prognozate (Anexa 20);
- Anexa 6. Tabelul de evaluare a eficienței ciclului financiar (Anexa 25);
- Anexa 7. Situația privind performanța entității (Anexa 26) / Situația eficienței și eficacității entității (Fig. 3.4);
- Anexa 8. Schema detaliată a circulației documentelor justificative și legătura cu procedeele controlului intern (Anexa 27);
- Anexa 9. Puncte critice la revizuirea, elaborarea, implementarea și desfășurarea procedeele controlului intern contabil (Anexa 28);
- Anexa 10. Tabelul privind evidența activității de muncă a managementului executiv (Anexa 33);
- Anexa 11. Chestionar privind evaluarea sistemului de control intern al entității (Anexa 34);
- Anexa 12. Model de prezentare a informației în Raportul conducerii cu privire la organizarea procedeele controlului intern (tab. 4.9).

**Tab. A19. Schema detaliată a procesului de control intern "Achiziții de materii prime"**

Subdiviziunile Descrierea operațiunilor	Depozit		Achiziții/ Market.		Contabilitate				1. Documentul justificativ
	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	P8	
1. Analiza necesității de procurare	+								Lista necesarului de materii prime
2. Selectarea furnizorilor				+					Lista furnizorilor
3. Avizarea și plasarea comenzii			+						Comandă/ semnătura
4. Recepția bunurilor/verificarea calității și corespunderea cu datele din factura fiscală și contract		+							Factura fiscală/certificat de calitate etc.
5. Primirea facturii/clasarea/înregistrarea bunurilor intrate							+		Registre contabile 211/521/534****
6. Pregătirea documentelor de plată								+	Ordin de plată
7. Acceptarea plății						+			Aviz/semnătura
8. Efectuarea și contabilizarea plății								+	Registrul contabil 242,243, 244
9. Verificarea plăților (directorul financiar/contabilul șef)					+				Extras de cont/faktură fiscală/reflectarea TVA/registrele contabile ale conturilor utilizate

**Diagrama procesului controlului intern "Achiziții de materii prime"** / P3, P3,P4, P5, P6, P7, P8 – Numele, prenumele personalului responsabil de sarcini

1.  Întocmirea listei necesarului de materii prime, persoana responsabilă: șef depozit
2.  Verificarea necesarului de materii prime la locul de producție: șef producție, director economic
3.  Plasarea comenzii
4.  Recepția bunurilor de către gestionarul depozitului: factura fiscală,
5.  Verificarea calității materiei prime cu datele din factura fiscală, certificatul de calitate și contractul de vânzare - cumpărare: șef producție, director financiar
6.  Contabilizarea intrării bunurilor și achitarea datoriei
7.  Verificarea înregistrărilor contabile și corespunderii cu datele furnizorilor: director financiar/ director economic/contabil-șef



Sursa: elaborată de autor

**Tab. A20. Obiective strategice, bilanțul și situația de profit și pierdere prognozate**

Anexa 20

I. Obiective strategice

- extinderea sortimentului de producție, în special a celor sintetice, pe piața internă și externă
- implementarea managementului pe obiective pentru susținerea strategiei de dezvoltare, a metodelor de evaluare bazate pe rezultate și a metodei comparațiilor pe perechi pentru creșterea eficienței activității și motivării personalului
- intensificarea comunicărilor prin internet prin strategia de web marketing și intensificarea participărilor la târguri și expoziții internaționale

- reducerea semnificativă a costurilor și a cheltuielilor prin externalizarea activităților neeficiente, modernizarea continuă a tehnologiilor și a utilajelor învechite și achiziționarea tehnologiile inovatoare
- majorarea profitului prin creșterea volumului producției și respectiv a cotei de piață și a productivității muncii, reducerea datoriile debitoare și creditoare

II. Planul investițional

III. Bilanțul, situația de profit și pierdere prognozate

**Bilanț prognozat (tintă), lei**

Activ	Suma prognozată	Pasiv	Suma prognozată
Imobilizări necorporale	65 000	Capital social și neînregistrat	65 000 000
Imobilizări corporale în curs de execuție	450 000	Rezerve	30 000 000
Terenuri	25 000 000	Profit nerepartizat al anilor precedenți	70 000 000
Mijloace fixe, total	135 815 000	Profit net al perioadei de gestiune	4 020 000
Investiții financiare pe termen lung în părți neafiliate	20 000	<b>TOTAL CAPITAL PROPRIU</b>	<b>169 020 000</b>
Alte active imobilizate	500 000		
<b>TOTAL ACTIVE IMOBILIZATE</b>	<b>161 850 000</b>	Datorii comerciale curente	12 000 000
Materiale și obiecte de mică valoare și scurtă durată	4 000 000	Datorii față de personal	2 000 000
Producția în curs de execuție și produse	7 000 000	Datorii privind asigurările sociale și medicale	450 000
Mărfuri	1 000 000	Datorii față de buget	500 000
Avansuri acordate pentru stocuri		Datorii față de proprietari	30 000
Creanțe comerciale curente	10 000 000	<b>TOTAL DATORII CURENTE</b>	<b>14 980 000</b>
Creanțe ale bugetului	50 000	<b>PROVIZIOANE</b>	-
Creanțele ale personalului	-		
Alte creanțe curente	-		
Numerar și documente bănești	100 000		
<b>TOTAL ACTIVE CIRCULANTE</b>	<b>22 150 000</b>		
<b>TOTAL ACTIVE</b>	<b>184 000 000</b>	<b>TOTAL PASIVE</b>	<b>184 000 000</b>

**Situația de profit și pierdere prognozată, lei**

Indicatori	Suma prognozată
Venituri din vânzări, total	35 000 000
Costul vânzărilor, total	26 000 000
<b>Profit brut</b>	<b>9 000 000</b>
Alte venituri din activitatea operațională	3 200 000
Cheltuieli de distribuire	2 900 000
Cheltuieli administrative	4 000 000
Alte cheltuieli din activitatea operațională	1 500 000
<b>Rezultatul din activitatea operațională: profit</b>	<b>3 800 000</b>
Venituri financiare, total	100 000
Cheltuieli financiare, total	50 000
<b>Rezultatul: profit financiar</b>	<b>50 000</b>
Venituri cu active imobilizate și excepționale	300 000
Cheltuieli cu active imobilizate și excepționale	230 000
<b>Rezultatul din operațiuni cu active imobilizate și excepționale: profit</b>	<b>70 000</b>
<b>Rezultatul din alte activități: profit</b>	<b>100 000</b>
<b>Profit până la impozitare</b>	<b>4 020 000</b>
Cheltuieli privind impozitul pe venit	-
<b>Profit net al perioadei de gestiune</b>	<b>4 020 000</b>

Sursa: elaborată și ajustat de autor pe baza datelor situațiilor financiare al S.A. Floare Carpet [309], [15], [17]

**Tab. A21. Algoritm de calcul al indicatorului de performanță financiară  
EVA**

Nr. rd	Denumirea indicatorilor	Elemente caracteristice
		<p><b>EVA Valoarea economică adăugată = Rezultatul din activitatea operațională netă după impozitare (NOPAT)* - (Capital permanent x Costul capitalului / activelor)</b></p>
1.	<p><b>Capitalul permanent/ (Activelor permanente)</b></p>	<p>Acest indicator are drept scop crearea unei baze de calcul pentru determinarea beneficiilor acționarilor. Tehnica de calcul se bazează pe valoarea economică a capitalului de la începutul perioadei de gestiune, determinată conform următorului algoritm: <i>Total activ bilanțier (active imobilizate + active circulante) - Datorii fără dobânzi (de exemplu, datorii comerciale și fiscale) + Ajustări în baza costului de înlocuire net al imobilizărilor corporale + Amortizarea cumulată a goodwill-ului + Valoarea economică a costurilor de cercetare-dezvoltare capitalizate + Valoarea economică a costurilor de leasing operațional capitalizate + Provizioane pentru datorii incerte = Capital permanent / Active permanente</i></p>
2.	<p><b>Costul capitalului</b></p>	<p>Costul capitalului reprezintă costul mediu ponderat al capitalului, utilizând capitalul - țintă. Spre exemplu, presupunem că entitatea este finanțată în proporție de 70% din capitalul propriu, cu un cost de 10% anual, iar 30% sunt finanțate din datorii, cu un cost anual după impozitare de 6%. Rezultatul obținut în baza următoarei relații de calcul <math>(0,70 \times 0,10) + (0,30 \times 0,06)</math>, constituie 0,088, respectiv costul capitalului este de 8,8%.</p>
3.	<p><b>Utilitatea indicatorului</b></p>	<p>EVA a fost elaborat pentru protejarea informației financiar-contabile reale de diverse tratamente ale contabilității creative. Prin intermediul acestui indicator se urmărește <i>evitarea</i> includerii imediate a cheltuielilor cu: amortizările, cercetarea și dezvoltarea, publicitatea și goodwillul. Acest indicator a fost introdus de S. Stewart și reprezintă estimarea profitului real economic după ajustările conform principiilor IFRS. Referindu-se la acest indicator, ACCA (P5) subliniază importanța calculelor pentru obținerea bazei reale de determinare a capitalului permanent și oferirea unor informații mai exacte acționarilor cu privire la profitul după impozitare.</p>
<p>* vezi anexa 22 privind modul de calcul al indicatorului NOPAT</p>		
<p>Sursa: elaborată de autor pe baza [161, p. 190 - 222]</p>		

Tab. A22. Ajustările necesare în calcularea indicatorului profitului operațional net după impozitare (NOPAT)

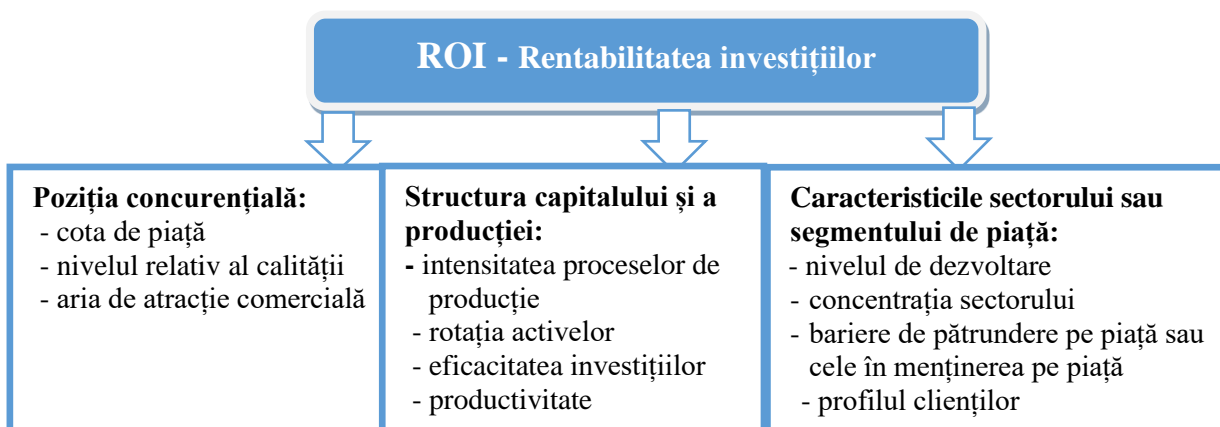
Anexa 22

Nr. rd	Articolele de cheltuieli care se adaugă la profitul după impozitare	Explicații detaliate cu privire la articolele de cheltuieli
1.	<b>Deprecierea contabilă</b>	Cheltuielile respective se adaugă, deoarece indicatorul EVA se determină în baza profitului net impozitat
2.	<b>Amortizarea goodwill-ului</b>	Fondul comercial constituie prestigiul întreprinderii sau prețul plătit pentru afacere și reprezintă surplusul față de costul actual al activelor nete. Plățile aferente fondului comercial pot fi privite ca valoarea adăugată a companiei. Prin urmare, orice sumă aferentă fondului comercial, amortizată, care apare în contul de profit, se adaugă înapoi la profitul raportat, deoarece acestea reprezintă o parte din valoarea imobilizărilor necorporale din afaceri
3.	<b>Provizioane pentru datorii incerte</b>	În cazul în care o companie a recunoscut provizioane pentru datorii incerte, EVA necesită inversarea acestor sume. Ar trebui să fie inversate orice ajustări în contul de profit și pierdere (fie creștere sau scădere)
4.	<b>Costurile de cercetare-dezvoltare</b>	Costurile de cercetare-dezvoltare nu ar trebui să fie incluse în totalitate în componența cheltuielilor și, respectiv, să contribuie la diminuarea profitului. În schimb, ele ar trebui să fie capitalizate, deoarece au adus un surplus valorii economice a capitalului angajat. Ajustarea poate fi făcută prin: <ul style="list-style-type: none"> <li>• creșterea NOPAT prin creșterea netă a valorii costurilor de dezvoltare capitalizate și</li> <li>• creșterea valorii economice a capitalului angajat cu aceeași sumă</li> </ul>
5.	<b>Leasing</b>	Toate contractele de leasing trebuie să fie capitalizate. Contractele de leasing financiar au fost deja capitalizate, dar leasingul operațional trebuie, de asemenea, să fie capitalizat. Valoarea economică a capitalului angajat a crescut prin includerea valorii curente a leasingului operațional. Costul capitalizat trebuie, ulterior, amortizat. Valoarea NOPAT trebuie să fie majorată cu taxa contractuală de leasing operațional și redusă cu suma amortizării. Rezultatul efectiv al valorii NOPAT, în urma ajustărilor realizate, se reduce la costul dobânzii implicit din leasingul operațional
6.	<b>Cheltuieli fără numerar</b>	Cheltuieli deduse din profit, care nu implică o tranzacție reală de numerar (depreciere și amortizare)
7.	<b>Plăți de dobânzi nete după impozitare</b>	Dobânda netă plătită se determină în felul următor: spre exemplu, dacă rata impozitului constituie 12%, atunci suma intereselor plătite (dobânzi) se calculează prin înmulțirea cu 0.88. Este necesar de adăugat, la profit, dobânda netă (dobânda după taxare), deoarece dobânzile au fost recunoscute drept cheltuieli la calcularea impozitului pe profit. Adăugând din nou această valoare, obținem profitul care ar fi fost raportat, dacă necesitățile de capital ale companiei ar fi fost finanțate din acțiuni ordinare

Sursa: Elaborată de autor pe baza [161, pp. 221-222]



Fig. A23. Algoritm de calcul al indicatorului de performanță financiară ROI



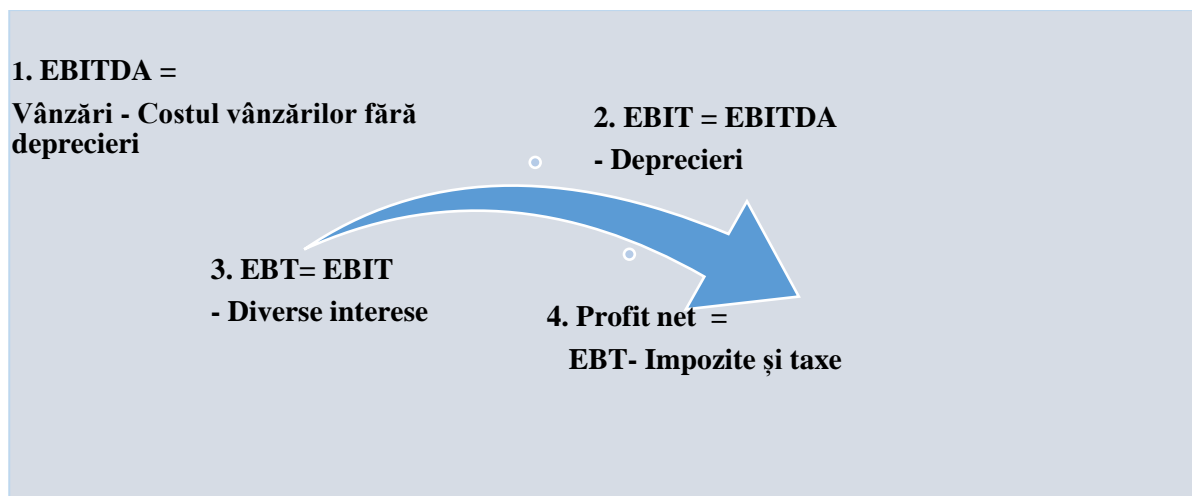
**ROI rentabilitatea investițiilor =**

**Profitul net al perioadei de gestiune x 100% / Valoarea medie a capitalului permanent**

Obiectivul general al indicatorilor privind evaluarea rentabilității investițiilor rezidă în reducerea capitalului permanent, dar nu în creșterea profitului. ACCA (P5) încurajează reducerea nivelului activelor, cum ar fi echipamentele învechite și capitalul circulant. Pe termen lung, indicatorul ROI este aproape interschimbabil cu ROCE. Cu toate acestea, ROI este mai frecvent utilizat la evaluarea performanței unor proiecte investiționale sau a unor sectoare de afaceri, în timp ce ROCE se recomandă pentru evaluarea performanței întregii entități. Deciziile managementului subdiviziunii se pot baza pe datele ROI numai atunci când se urmăresc beneficiile subdiviziunii, indiferent de cele corporative. Acest indicator permite realizarea comparațiilor între subdiviziunile entității și între companii de dimensiuni diferite, defalcarea în rapoarte secundare pentru o analiză mai detaliată. ROI este important pentru manageri deoarece le oferă posibilitatea luării unor decizii adecvate privind buna utilizare a resurselor existente, mai ales când fondurile pentru investiții sunt limitate. Cu toate acestea, ROI are unele dezavantaje: politicile contabile diferite pot genera confuzii în timpul efectuării comparațiilor; immobilizările necorporale sunt excluse din capitalul angajat, cum ar fi mărcile și goodwill-ul; managerii subdiviziunilor nu sunt motivați să investească în noi active, ci să le exploateze pe cele existente. Obiectivul general al entității constă în crearea averii părților interesate sau în maximizarea profitului, însă aceste decizii nu trebuie influențate de indicatorul ROI. În acest fel, ROI, ca măsură relativă, poate fi comparat cu rata internă de rentabilitate (IRR).

Sursa: Elaborată de autor pe baza [307, p. 108] [161, pp. 211-212], [113]

**Fig. A24. Algoritmul de calcul al indicatorului de performanță financiară  
EBITDA**



Profitul înaintea realizării modificărilor conform diverselor interese (EBITDA) se determină prin omiterea:

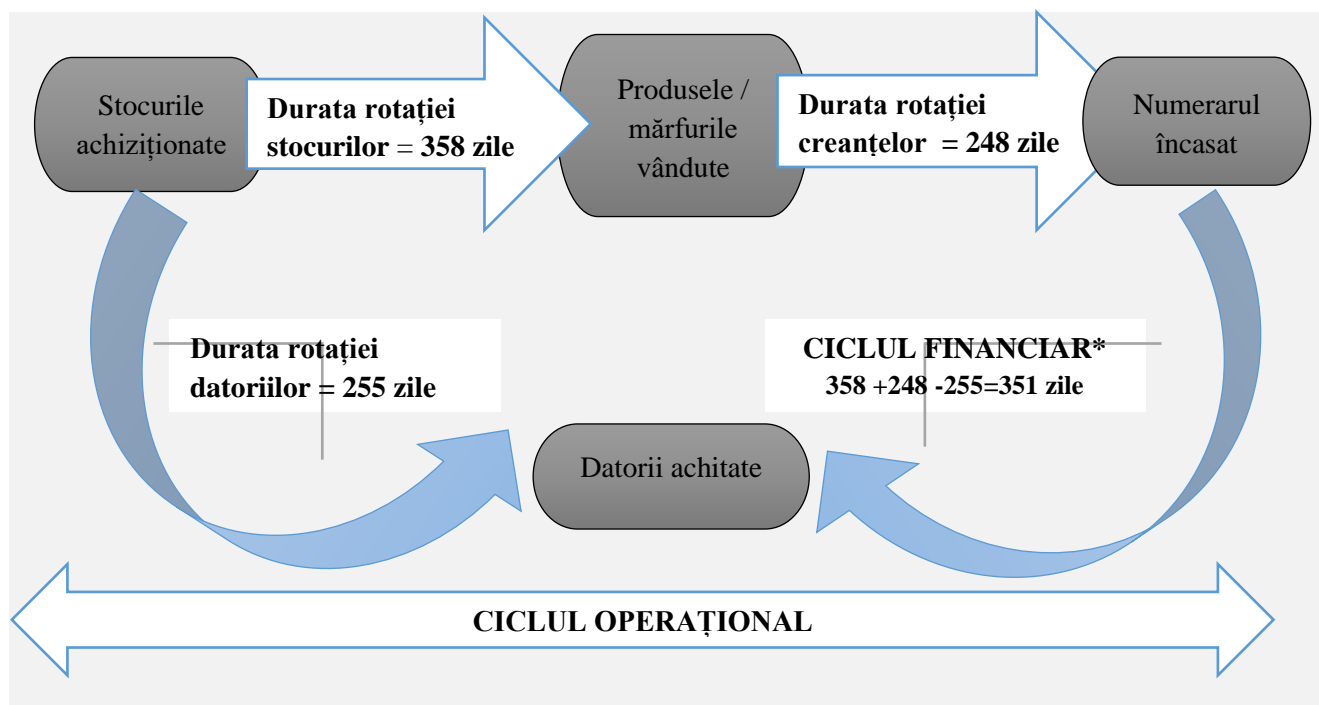
- *depreciilor și amortizărilor* - costurile pentru utilizarea imobilizărilor corporale și necorporale. De fapt, acestea sunt niște valori cumulate într-o anumită perioadă de timp și, prin urmare, ar putea fi excluse atunci când se analizează performanțele financiare într-un an;
- *intereselor* care, în esență, se referă la finanțarea costurilor;
- *impozitelor și taxelor* – prelevările la bugetul de stat nu sunt relevante pentru evaluarea performanței în afaceri.

**Fig. A24. Extras din Situația de profit și pierdere Î.S. Moldelectrica**

Mil. lei	2018	2017	18/17
<b>ACTIVITATE OPERAȚIONALĂ</b>			
Venituri	629.9	600	+5.0%
Costuri operaționale	594.1	581.8	+2.1%
EBIT	35.8	18.2	+96.7%
<b>OPERAȚIUNI CU ACTIVE IMOBILIZATE</b>			
Venit	5.4	1.3	+315%
Costuri	5.8	0.8	+625.0%
EBIT	-0.4	0.5	-180%
<b>ACTIVITATE FINANCIARĂ</b>			
Venit	16.3	55.5	-71%
Costuri	13.6	16.1	-16%
EBIT	2.7	39.4	-93%
<b>REZULTAT EXCEPȚIONAL</b>			
Impozit pe venit	9.5	10.3	-8%
Profit net	28.6	46.9	-39%

Sursa: Elaborată de autor în baza [161, p. 200], situațiile financiare 2018 Î.S. Moldelectrica

Fig. A25. Tabelul privind evaluarea eficienței ciclului financiar



\* Durata ciclului financiar = Durata rotației stocurilor + Durata rotației creanțelor - Durata rotației datoriilor

Normativul fondului de rulment net = Durata ciclului financiar x Volumul vânzărilor/360

Sursa: Elaborată și ajustată de autor în baza informației S.A. Floare Carpet, [162, p. 200], [122, p. 200], [114]

**Fig. A26. Situația privind performanța entității**

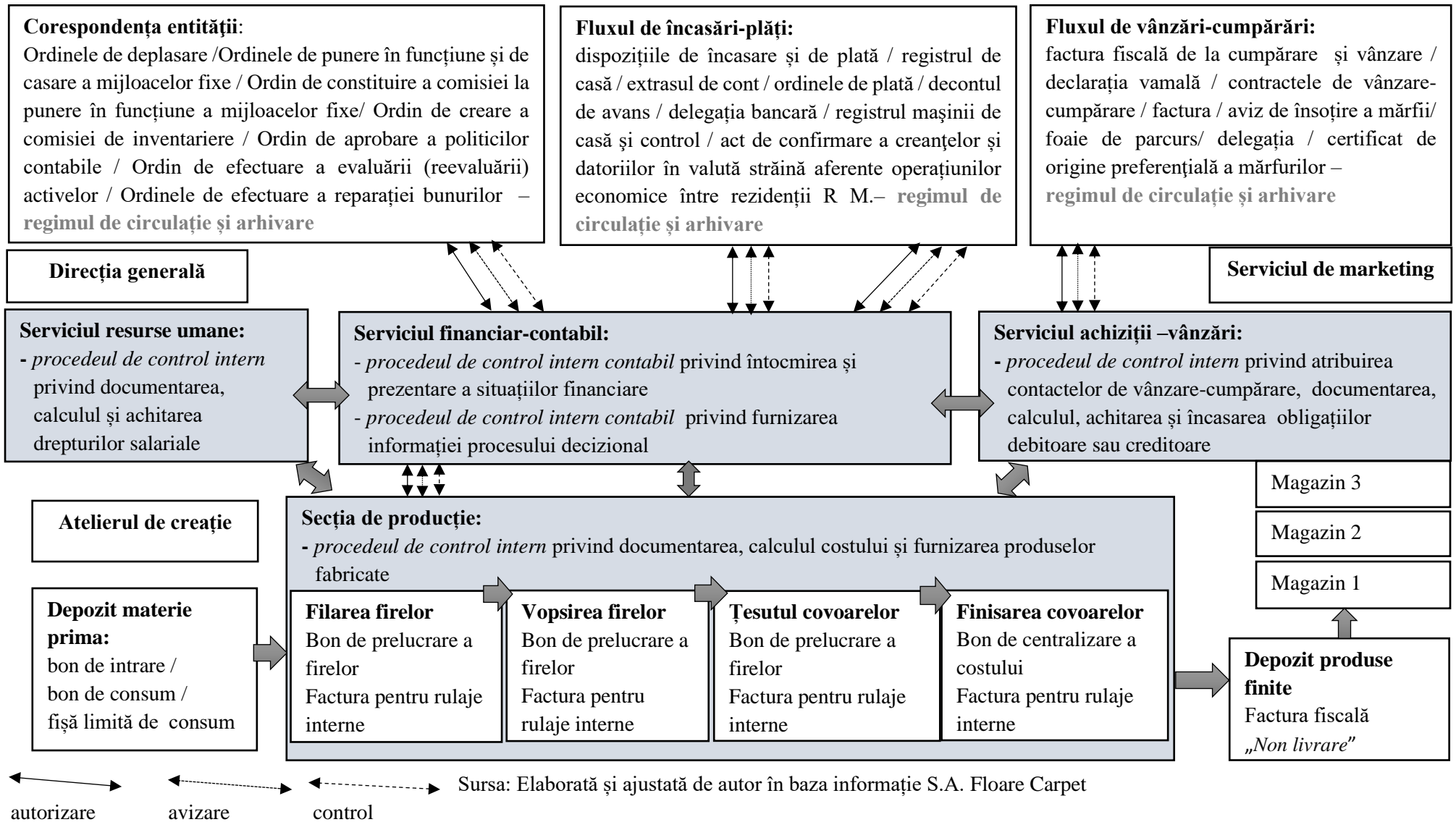
Anexa 26

PERSPECTIVA FINANCIARĂ				PERSPECTIVA CLIENT		
Sarcini	Perioada curentă	Date prognozate		Sarcini	Perioada curentă	Date prognozate
1. Creșterea profitabilității : - ROCE* - ROA - ROE*	3,90 3,44 3,90	5,33 4,89 5,33	<b>PERSPECTIVE ȘI STRATEGII ALE ENTITĂȚII</b>	1. Creșterea segmentului de piață	11,51%	12,5 %
2. Creșterea lichidității : - lichiditatea curentă - testul acid	2,17 1,08	1,48 0,67		2. Ponderea cheltuielilor cu deservirea clienților după livrare	-	-
3. Creșterea stabilității financiare: - rata generală de îndatorare - rata de îndatorare financiară	0,14 - -	0,09 - -		3. Numărul de ore de contact direct al agenților de vânzări cu clienții	3 750 ore	6 250 ore
4. Creșterea profitului pe acțiune: - EPS				PERSPECTIVA INTERNĂ DE AFACERI		
PERSPECTIVA NEFINANCIARĂ				1. Creșterea eficienței și a eficacității operațiunilor economice	90,5%	87%
1. Riscul strategic	Scăzut	Scăzut		2. Numărul produselor create /inovație	4	6
2. Riscul operațional	Mediu	Mediu		3. Reducerea ciclului financiar	350 zile	300 zile
3. Riscul financiar	Ridicat	Mediu		PERSPECTIVA PERSONALULUI		
4. Riscul de conformitate,	Mediu	Scăzut		1. Profitul pe angajat	-	-
5. Numărul reclamațiilor și al litigiilor	3	0		2. Creșterea abilităților de dezvoltare a angajaților:		
6. Numărul acordurilor de colaborare cu entitățile străine	4	5	- conducătorii 30 ore mediu pe an	34	30	
PERSPECTIVA DEZVOLTĂRII DURABILE			- specialiștii 20 ore mediu pe an	28	20	
1. Creșterea acțiunilor filantropice: sponsorizări, donații, lei	40 000	30 000	- funcționarii 10 ore mediu pe an	7	10	
2. Codul etic	neelaborat	elaborare	- angajații necalificați 5 ore mediu pe an	4	5	
3. Codul de governanță corporativă	neelaborat	elaborare	3. Rata de retenție a angajaților	100,5 %	100 %	
4. Reducerea conținutului real de nutrienți și toxine	40%	30%	4. Resurse financiare alocate pentru dezvoltare profesională, lei:			
5. Amenzile și penalitățile achitate cu excepția celor fiscale și financiare, lei	15 000	7 000	- conducători	28 000 lei	30 000 lei	
			- specialiști	25 000 lei	25 000 lei	
			- funcționari	16 000 lei	15 000 lei	
			- angajații necalificați	12 000 lei	10 000 lei	

\* în calcule, se utilizează profitul brut, deoarece profitul din activitatea operațională în cadrul S.A. Floare Carpet este negativ

**Sursa: Elaborat și ajustat de autor în baza informației S.A. Floare Carpet**

**Fig. A27. Schema detaliată a circulației documentelor justificative și legătura cu procedeele controlului intern**



**Tab. A.28. Puncte critice la revizuirea, elaborarea, implementarea și funcționalitatea procedurilor controlului intern contabil**

Nr. rd	Direcțiile prioritare	Explicații în legătură cu principalele elemente ce pot genera riscuri inerente mari legate de controlul intern contabil
1.	<b>Inventarierea elementelor patrimoniale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- graficul efectuării inventarierii</li> <li>- registru de evidență a formularelor cu regim special</li> <li>- regimul de funcționare a semnăturilor</li> <li>- documentele corespunzătoare privind confecționarea și distrugere a ștampilelor</li> <li>- situația certificatului de atribuire a seriei și diapazonului numerelor documentelor primare cu regim special ale entităților care dispun de sistem de imprimare automatizat</li> <li>- verificarea primelor și ultimelor documente legate de perioada inventarierii</li> <li>- decizia de efectuare a inventarierii corespunde legislației în vigoare</li> <li>- politica entității în domeniul documentării, valorificării, recuperării și contabilizării rezultatelor inventarierii</li> <li>- decizia comisiei de inventariere în legătură cu ultimele documente de intrare sau ieșire</li> </ul>
2.	<b>Evaluarea și reevaluarea elementelor patrimoniale</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- evitarea subevaluării sau a supraevaluării a conturilor de venituri, costuri și cheltuieli</li> <li>- lista elementelor patrimoniale supuse evaluării sau reevaluării</li> <li>- perioada și frecvența realizării evaluării sau reevaluării elementelor patrimoniale ale entității și legătura cu politicile de contabilitate</li> <li>- politicile entității în legătură cu evaluarea/reevaluarea mijloacele fixe primite sau predate în arenda operațională sau finanțată</li> <li>- situația mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale amortizate integral în legătură cu evaluarea / reevaluarea, metodele de actualizare a amortizării</li> <li>- politicile entității legate de calculul și contabilizarea diferențelor din evaluare/reevaluare pe parcursul funcționării și la scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale</li> </ul>
3.	<b>Actiunile immobilizate</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- politicile entității privind asigurarea integrității activelor, situația contractelor de răspundere materială, numerele de inventar, documentarea circulației mijloacelor fixe în diferite secții</li> <li>- politicile contabile ale entității în legătură cu aprobarea, calculul și contabilizarea cheltuielilor de reparație a mijloacelor fixe, capitalizarea acestora</li> <li>- politicile contabile ale entității în legătură cu determinarea costului de intrare, duratei de utilizare, valorii reziduale, a materialelor rezultate la scoaterea din funcțiune</li> <li>- politicile contabile ale entității în legătură cu situația activelor primite sau transmise în arenda operațională sau finanțată</li> <li>- politicile contabile ale entității în legătură cu situația investițiilor financiare în părți afiliate și neafiliate</li> <li>- situația utilizării ordinelor administrative care permit punerea în funcțiune sau scoaterea din funcțiune, componența comisiilor care verifică starea funcțional-tehnică a mijloacelor fixe</li> </ul>
4.	<b>Stocurile</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- modalitatea de contabilizare a lipsurilor și pierderilor de materiale/producție în curs de execuție/produse finite</li> <li>- politicile contabile ale entității în legătură cu obiectele de mică valoare și scurtă durată</li> <li>- situația primirii sau eliberării din depozit a bunurilor în legătură cu înregistrarea în documentele primare de intrare sau ieșire</li> </ul>

		- politicile entității în legătură cu normele de consum, cantitatea și calitatea materiei prime utilizate
5.	<b>Numerarul</b>	- casieria este amenajată și sistemul de securitate funcționează conform legislației în vigoare - organizarea activității de completare a registrului de casă, ordinelor de plată și contabilizarea acestora a operațiilor aferente - aprobarea, avizarea și controlul plăților - documentarea și înregistrarea plăților neautorizate - politica entității în domeniul corectării erorilor sau a completărilor în documentele de casă și de plată - frecvența efectuării inventarierii numerarului din casierie și dacă este inopinată
6.	<b>Creanțele și datoriile</b>	- situația ordinelor cu privire la trimiterea salariatului în deplasare în interes de serviciu (art.174)* / legitimația de deplasare - structura logisticii entității legată de relațiile cu furnizorii și clienții și respectiv relaționarea cu centrele de responsabilitate - verificarea frecvenței comenzilor anulate și a cauzelor acestora - calcularea corectă, raportarea și achitarea la timp a impozitelor, taxelor, penalităților și amenzilor - politicile contabile în domeniul creanțelor și a clienților incerti - politicile entității în legătură cu calcularea și frecvența plății dividendelor și a aspectelor fiscale
7.	<b>Costurile, cheltuielile și veniturile</b>	- gradul de respectare a normelor de consum și tarifelor de salarizare la determinarea costurilor și a programei de producție - politicile contabile în privința respectării limitelor bugetului și respectiv reducerii acestora - costurile, cheltuielile și veniturile să fie repartizate în funcție de centrele de responsabilitate - situația ponderii costului în cadrul prețului de vânzare (50-60% în industrie) - documentarea și înregistrarea cheltuielilor neautorizate - calcularea și contabilizarea corectă a veniturilor și cheltuielilor nerecunoscute în scopuri fiscale și respectarea tuturor limitelor de deducere - calcularea și contabilizarea corectă a veniturilor și a cheltuielilor care se referă la mai multe perioade de gestiune - politicile contabile ale entității în legătură cu divizarea veniturilor în funcție de sursele de proveniență: venituri din activitatea de bază și auxiliară, venituri din redevențe și locații, venituri la scoaterea din funcțiune a activelor imobilizate, venituri din diferențele de curs valutar și de sumă, venituri din subvenții etc. - politicile entității în legătură cu reformarea bilanțului, repartizarea profitului, formarea și utilizarea rezervelor și a evenimentelor ulterioare raportării
8.	<b>Alte puncte critice</b>	- Delegarea de semnătură este atribuită corect? - Circuitul documentelor asigură delegarea responsabilităților? - Îmbunătățiri ale controlului intern față de perioadele precedente / Accesul la tehnologiile informaționale / Contravenții / Infrațiuni / Contestații/ - Politica entității în legătură cu raportul conducerii

Sursa: Elaborată de autor în baza [120], [43], [136], [51, pp. 55-62], [44, pp. 28-35], [45, pp. 32-36], [150], [151], [152], [12], [17], [67]

**Tab. A29. Costurile fixe și variabile determinate conform metodei standard cost și controlate în baza raportului de evaluare a performanței**

Se admite că în cadrul Efes Vitanta Moldova Brewery SA prețul de vânzare a unui produs este de 47 lei, prognoza costului pentru anul 201N+1 se realizează în baza metodei standard-cost:

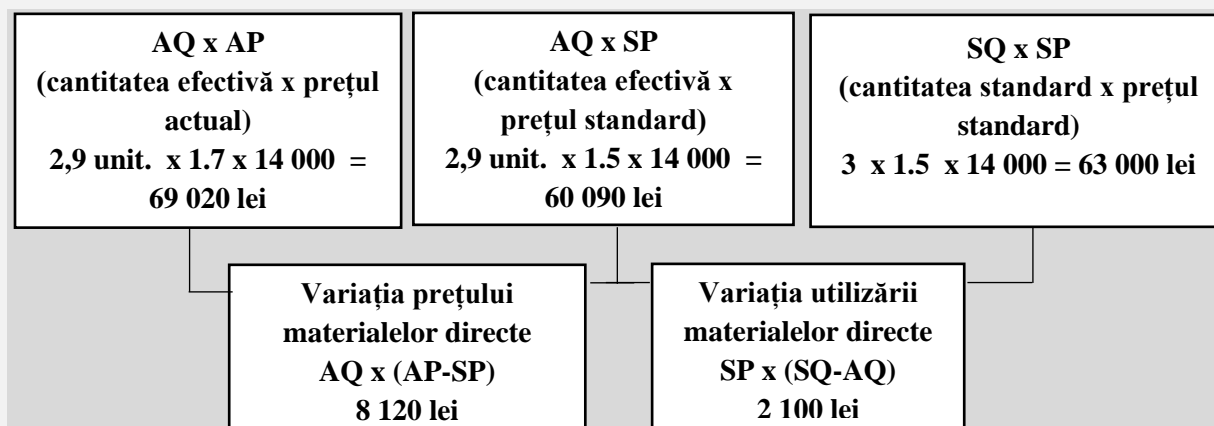
- costuri cu materiile prime directe (3 unit. x 1.5 lei) 4,5 lei;
- costuri cu personalul directe (2 ore x 6 lei) 12 lei;
- costuri indirecte fixe (0,5 ore x 1 lei) 0,5 lei;
- costuri indirecte variabile (1,5 ore x 4 lei) 6,0 lei; Total 23,0 lei

Drept urmare au fost înregistrate următoarele sume reale: produse obținute 14 000 buc.;

- costuri indirecte fixe 5 600 lei;
- costuri indirecte variabile 72 800 lei;
- costuri cu materiile prime directe (2,9 unit. x 1.7 lei) 69 020 lei;
- costuri cu personalul directe (1,9 ore x 6,4 lei) 170 240 lei;

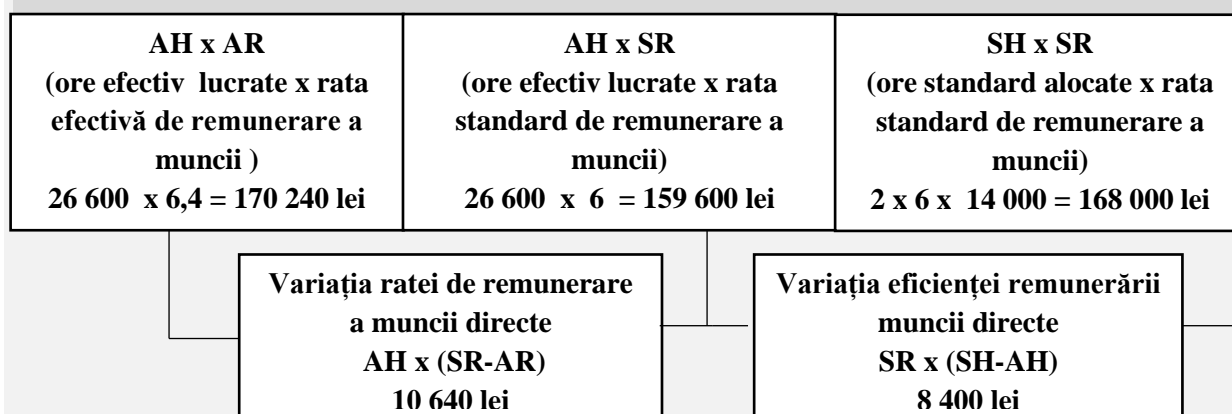
**Soluții:**

- Variația costurilor directe cu materiile prime:



Creșterea prețului materiei prime de la 1,5 lei la 1,7 lei a generat o variație nefavorabilă în sumă de 8120 lei  $[(1,7 - 1,5) \times 2,9] \times 14\ 000$ , în timp ce diminuarea cantității utilizate de la 3 unit. la 2,9 unit. a generat o variație favorabilă în sumă de 2 100  $[(3,0 - 2,9) \times 1,5] \times 14\ 000$  lei. Prin urmare, costul direct al materialelor a înregistrat o variație nefavorabilă generală în sumă de 6 020 lei (8120-2100).

- Variația costurilor directe de remunerare a muncii:



Majorarea ratei de remunerare a muncii de la 6,0 lei la 6,4 lei a generat o variație nefavorabilă în sumă de 10 640 lei, în timp ce diminuarea numărului de ore utilizate de la 2 ore la 1,9 ore pe fiecare



produs a generat o variație favorabilă în valoare de 8 400 lei. Prin urmare, costul direct de remunerare a muncii a înregistrat o variație nefavorabilă generală în sumă de 2 240 lei (10 640 – 8 400).

- Variația costurilor indirecte variabile:

<b>AR x AH</b> (rata efectivă al costurilor indirecte variabile x efectiv ore lucrate) $4 \times 18\,200 = 72\,800$ lei	<b>SR x AH</b> (rata standard al costurilor indirecte variabile x efectiv ore lucrate) $4 \times 18\,200 = 72\,800$ lei	<b>SR x SH</b> (rata standard al costurilor indirecte variabile x ore standard alocate) $4 \times 1,5 \times 14\,000 = 84\,000$ lei
<b>Variația ratei costurilor                  indirecte variabile</b> <b>AH x (SR-AR)</b> <b>0 lei</b>		<b>Variația eficienței costurilor                  indirecte variabile</b> <b>SR x (SH-AH)</b> <b>11 200 lei</b>

Analiza costurilor indirecte variabile a determinat existența unei variații favorabile în valoare de 11 200 lei (84 000 – 72 800) generată de diminuarea numărului de ore efectiv lucrate de la 1,5 ore la 1,3 ore pe fiecare produs.

- Variația costurilor indirecte fixe:

<b>AFO</b> Costuri indirecte fixe efective $0,4 \times 14\,000 = 5\,600$ $1 \times 5\,600 = 5\,600$ lei	Costuri indirecte fixe bugetate $0,4 \times 15\,000^* = 6\,000$ $1 \times 6\,000 = 6\,000$ lei	<b>BFO</b> Costuri indirecte fixe standard bugetate $0,5 \times 14\,000 = 7\,000$ $1 \times 7\,000 = 7\,000$ lei
<b>Variația volumului                  costurilor indirecte fixe</b> <b>rata FO x (AO-BO)</b> <b>400 lei</b>		<b>Variația costurilor                  indirecte fixe consumate</b> <b>BFO – AFO</b> <b>1 400 lei</b>

Analiza costurilor indirecte fixe a determinat existența unei variații favorabile în sumă de 1 400 lei

(7 000 – 5 600) generată de diminuarea numărului de ore efectiv lucrate de la 0,5 ore la 0,4 ore pe fiecare produs, cu condiția că limita bugetată este de 15 000 ore anuale pe produs.

#### Raportul de evaluare a performanței, lei

Indicatori	Rezultate actuale	Bugetul flexibil	Variațiile bugetului flexibil	Bugetul static	Variațiile bugetului static
0	1	2	3 (1-2)	4	5 (1-4)
Unități, buc	<b>14 000</b>	<b>14 000</b>	<b>0</b>	<b>15 000</b>	<b>1 000</b>
Volumul vânzărilor	658 000	658 000	<b>0</b>	705 000	(47 000)
Costuri variabile	312 060	315 000	(2 940)	337 500	(25 440)
Contribuția marginală	<b>345 940</b>	<b>343 000</b>	2 940	<b>367 500</b>	<b>(21 560)</b>
Costuri fixe	5 600	7 000	(1 400)	7 500	(1 900)
Profitul brut	<b>340 340</b>	<b>336 000</b>	<b>4 340</b>	<b>360 000</b>	<b>(19 660)</b>

Sursa: elaborată de autor pe baza [231], [238], [6]

**Tab. A30. Studiu de caz: Utilizarea metodelor ABC/ABM și cele tradiționale în luarea deciziilor manageriale**

Se admite că în cadrul Efes Vitanta Moldova Brewery SA s-a hotărât majorarea numărului de produse livrate. Astfel, pentru a lua decizia cea mai corectă a realizat o analiză a costurilor indirecte în baza metodei tradiționale și a metodei ABC-ABM:

**- Date inițiale:**

Indicatori	Produsul A	Produsul B	Produsul C	Total, lei
Venitul din vânzări, lei	<b>480 000</b>	<b>860 000</b>	<b>680 000</b>	<b>2 020 000</b>
Costul vânzărilor, lei	320 000	580 000	500 000	<b>1 400 000</b>
Costul ambalajelor returnate, lei	2 800	400	0	<b>3200</b>
Numărul comenzilor de achiziții, unit.	140	350	160	<b>650</b>
Numărul livrărilor realizate, unit.	80	710	210	<b>1 000</b>
Numărul de ore de stocare pe raft, ore	180	1 300	1 120	<b>2 600</b>
Numărul de produse vândute, unit.	40 300	450 000	122 200	<b>612 500</b>

**- Activitățile generatoare de costuri indirecte\*:**

Activități	Descrierea activităților	Costuri suportate, lei	Bazele de repartizare ale costurilor
<b>Returnări</b>	Returnarea ambalajelor pentru depozitare	3 000	Includerea directă în costul produselor
<b>Achiziții</b>	Plasarea comenzilor de achiziții	65 000	650 comenzi de achiziție
<b>Livrări</b>	Livrare fizică	106 000	100 livrări
<b>Stocare</b>	Stocarea mărfurilor pe rafturi și întreținere	78 000	2 600 ore pe raft
<b>Clienți</b>	Servicii oferite clienților	98 000	612 500 numărul de produse vândute
<b>Total</b>		<b>350 000</b>	

**- Repartizarea costurilor indirecte conform metodei tradiționale.** Rata de repartizare tradițională a costurilor suportate de magazin reprezintă 0,25 ( $350.000 \div 1\,400\,000$ ), iar repartizarea pe fiecare produs se realizează în felul următor:

Indicatori	Produsul A	Produsul B	Produsul C	Total, lei
Venitul din vânzări, lei	<b>480 000</b>	<b>860 000</b>	<b>680 000</b>	<b>2 020 000</b>
Costul vânzărilor, lei	320 000	580 000	500 000	1 400 000
Costurile indirecte suportate de magazin, lei *	80 000	145 000	125 000	350 000
	(320 000 x 0,25)	(580 000 x 0,25)	(500 000 x 0,25)	
Total cost, lei	<b>400 000</b>	<b>725 000</b>	<b>625 000</b>	<b>1 750 000</b>
Profitul brut, lei	<b>80 000</b>	<b>135 000</b>	<b>55 000</b>	<b>270 000</b>
Profitul brut/ Venituri din vânzări	<b>16,66 %</b>	<b>15,70 %</b>	<b>8,09 %</b>	<b>13,36 %</b>

\* în componența costurilor indirecte au fost incluse acele costuri/cheltuieli care se referă la mai multe produse și au un rol important în procesul decizional

**- Sistematizarea activităților conform cerințelor sistemului ABC de repartizare a costurilor indirecte:**

Activități	Ierarhia costurilor	Total cost, lei	Bazele de repartizare ale costurilor	Rata de alocare a costurilor
<b>Achiziții</b>	La nivel de lot	65 000	650 comenzi de achiziție	100 lei pe fiecare comandă
<b>Livrări</b>	La nivel de lot	106 000	1 000 livrări	106 lei pe fiecare comandă

<b>Stocare</b>	La nivel de lot ieșire	78 000	2 600 ore pe raft	30 lei oră raft
<b>Clienți</b>	La nivel de lot ieșire	98 000	612 500 numărul de produse vândute	0,16 lei pe fiecare produs vândut

- Repartizarea costurilor indirecte\* conform metodelor ABC - ABM:

Indicatori	Produsul A	Produsul B	Produsul C	Total, lei
<b>Venitul din vânzări, lei</b>	<b>480 000</b>	<b>860 000</b>	<b>680 000</b>	<b>2 020 000</b>
<b>Costul vânzărilor, lei</b>	<b>320 000</b>	<b>580 000</b>	<b>500 000</b>	<b>1 400 000</b>
<b>Costul ambalajelor returnate, lei</b>	2 600	400	0	3000
<b>Costul comenzilor de achiziție realizate, unit.</b>	14 000	35 000	16 000	65 000
<b>Costul livrărilor realizate, unit.</b>	(140x100)	(350x100)	(160x100)	
	8 480	75 260	22 260	106 000
	(80x106)	(710x106)	(210x106)	
<b>Costul orelor de stocare pe raft</b>	5 400	39 000	33 600	78 000
	(180x30)	(1300x30)	(1120x30)	
<b>Costul de deservire al clienților</b>	6 448	72 000	19 552	98 000
	(40300x0,16)	(450000x0,16)	(122200x0,16)	
<b>Total costuri indirecte*</b>	<b>36 928</b>	<b>221 660</b>	<b>91 412</b>	<b>350 000</b>
<b>Total cost</b>	<b>356 928</b>	<b>801 660</b>	<b>591 412</b>	<b>1 750 000</b>
<b>Profitul brut</b>	<b>123 072</b>	<b>58 340</b>	<b>88 588</b>	<b>270 000</b>
<b>Profitul brut / Venituri din vânzări</b>	<b>25,64 %</b>	<b>6,78 %</b>	<b>13,03 %</b>	<b>13,36 %</b>

\* în componența costurilor indirecte au fost incluse acele costuri/cheltuieli care se referă la mai multe produse și au un rol important în procesul decizional

- Compararea rezultatelor metodei tradiționale cu cele ale metodelor ABC - ABM:

Produsele obținute	Metoda tradițională	Metodele ABC -AMB
1 Produsul A	16,66 %	25,64 %
2 Produsul B	15,70 %	6,78 %
3 Produsul C	8,09 %	13,03 %

Compararea ratei de profitabilitate pe fiecare produs separat, conform metodelor tradiționale și ABC / ABM diferă substanțial. Acest fapt ne determină să afirmăm că metodele ABC / ABM oferă date mai exacte în ceea ce privește costurile pe fiecare produs, fapt ce generează luarea celei mai bune decizii.

Sursa: elaborată de autor pe baza [237, p. 161], [6], [179]

**Tab. A31. Studiu de caz : Utilizarea analizei CVP în luarea deciziilor manageriale**

Anexa 31

Se admite că în cadrul SA Efes Vitanta Moldova Brewery se produc bunuri care se vând la prețul mediu de 30 lei. Costul fix total este de 600 000 lei (costuri indirecte 400 000 lei, cheltuieli administrative 200 000 lei). Cantitatea de producție anuală este de 90 000 unități, iar limita maximă de 120 000 unități. Costuri variabile unitare:

materie primă 7 lei;  
 retribuirea muncii 4 lei;  
 costuri indirecte variabile 2, 1 lei;  
 costuri de distribuire variabile 0, 9 lei Total 14 lei

Soluții:

**Tab. A31.1 Situația de venituri și cheltuieli**

Nr. rd	Indicatori	Suma, lei
1.	Venituri din vânzări (30 lei x 90 000 buc.)	<b>2 700 000</b>
2.	Costuri variabile: - materie primă (7 lei x 90 000 buc.); - retribuirea muncii (4 lei x 90 000 buc.); - costuri indirecte variabile (2,1 lei x 90 000 buc.); - cheltuieli de distribuire variabile (0,9 lei x 90 000 buc.)	630 000 360 000 189 000 81 000
3.	Total costuri variabile	1 260 000
4.	Marja de contribuție marginală	<b>1 440 000</b>
5.	Costuri fixe: - costuri indirecte; - cheltuieli administrative	400 000 200 000
6.	Total costuri fixe	600 000
7.	Profitul înainte de impozitare	<b>840 000</b>

▪ Rentabilitatea vânzărilor unitară:

Costul fix + Profit din activitatea operațională / Marja de contribuție marginală unitară  
 - (600 000 lei + 0 lei) / (30 lei - 14 lei) = 600 000 lei / 16 lei = **37 500 bucăți** pentru **profit 0 lei**;

- (600 000 lei + 1 000 000 lei) / (30 lei - 14 lei) = 1 600 000 lei / 16 lei = **100 000 bucăți** pentru **profit de 1 000 000 lei** contribuție marginală.

▪ Rata contribuției marginale: Marja de contribuție marginală unitară / Prețul unitar

- 16 lei / 30 lei = 0, 5333333;

- (600 000 lei + 0 lei) / 0, 5333333 = 1 125 000 lei;

- (600 000 lei + 1 000 000 lei) / 0, 5333333 = 3 000 000 lei.

Sursa: elaborată de autor pe baza [237, p. 82], [238, p. 935], [247, p. 405], [6], [178]

Fig. A32. Metode utilizate la calculul costurilor din perspectiva sistemului tradițional și a celui pe activități

	Planificare		Faza de producere	Faza de livrare	Control intern contabil
S I S T E M U L  T R A D I T I O N A L	<b>Metoda costului standard:</b> determinarea costurilor standard pe fiecare produs		- <b>Metoda globală de calculație a costurilor</b> - <b>Metoda de calculație a costului pe faze</b> - <b>Metoda de calculație a costului pe comenzi</b>	- controlul costurilor: compararea costurilor standard (normativ) cu cele efective	<b>Tabloul de bord sustenabil/ Tabelul performanței activității entității/ Situația privind costurile utilizate în cadrul bunei guvernante a entității</b>
	<b>Metoda direct-cost:</b> determinarea costurilor standard de producție și a cheltuielilor de desfacere parțiale		- înregistrarea costurilor efective de producție - delimitarea costurilor indirecte în variabile și fixe	- determinarea profitului în funcție de costul marginal (costuri fixe și variabile), cheltuielile de desfacere - determinarea diferențelor dintre costurile efective și cele standard, respectiv pentru producție și de desfacere	
	<b>Metoda costului Kaizen</b>	<b>Costul țintă</b> = Prețul țintă - Profitul țintă - prețul de vânzare se stabilește în funcție de cererea și oferta de piață	- compararea costului real care trebuie să fie mai mic decât cel țintă și respectiv diminuări de la o zi la alta	- eliminarea costurilor ce nu aduc valoare adăugată și îmbunătățirea eficienței activității economice, majorarea profitului prognozat pe baza <b>metodei JIT aprovizionare</b>	
	<b>Metoda costului țintă</b>		- optimizarea costurilor prin <b>JIT</b> , automatizare,	- costul global de viață al produsului: cost de producție, cheltuieli de distribuție, cheltuieli administrative	
	<b>JIT</b> <b>WCM</b> <b>Tehnica Kanban</b>	Producții în serii mici	- livrări frecvente, controlul timpului de livrare, relații cu mai puțini furnizori, contracte pe termen lung, asigurarea calității - coeficientului de ajustare se determină în funcție de relațiile dintre costul activității și cel previzionat (inferior, superior sau egal) - timp de prelucrare, timp de inspectare, timp de transportare, timp de așteptare - zero defectiuni, zero ineficiențe și zero timp neproductiv		
<b>TQM</b>		- zero erori, zero "hârtie", zero întreruperi, zero stocuri, zero termene de livrare			
S A*	<b>ABB:</b> prognozarea costului – standard pe fiecare activitate ce se includ în cost		<b>Metoda ABC</b> - costul real se determină în funcție de activități, iar costurile indirecte se repartizează în funcție de inductorii de cost și centrele de cost	- sistemul JIT pentru eliminarea sarcinilor generatoare de risipă - produsele și serviciile se modelează după cerințele clienților	<b>ABM</b>

\*Sistemul de costuri pe bază de activități

Sursa: Elaborată de autor pe baza [128], [31, p.71], [111], [6], [126], [191], [137], [35], [30], [32], [134]

Tab. A33. Tabelul privind evidența activității de muncă a managementului executiv

Nume, Prenume \_\_\_\_\_

Funcția \_\_\_\_\_

Perioada \_\_\_\_\_

Nr. rd	Descrierea activităților	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	Total	
1.	Participarea ședințe																																	
2.	Întâlnire de afaceri																																	
3.	Examinarea, avizarea, semnarea documentelor																																	
4.	Discuții telefonice																																	
5.	Adunările / discuțiile cu subalternii sau superiorii																																	
6.	Executarea propriilor sarcini / lucrul la calculator																																	
7.	Vizitele pe teren în cadrul entității																																	
8.	Deplasările în interes de serviciu																																	
9.	Pregătirea pentru anumite evenimente																																	
10.	<b>Reexaminarea, elaborarea, evaluarea controlului intern</b>																																	
11.	Alte activități																																	
	<b>Total ore planificate</b>	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	8	
	<b>Total ore efective</b>																																	

Sursa: Elaborat de autor

**Tab. A34. Chestionar privind evaluarea sistemului de control intern al entității**

Numărul * principiului	Elementele controlului intern	Prezența (da/nu)	Funcționare %*
1	2	3	4
<b>Mediul de control</b>			
P1. Entitatea demonstrează angajamente față de valorile etice și de integritate	Entitatea dispune de cod etic (regulament) privind conduita morală a angajaților și a conducerii, respectiv de prevenire a fraudelor și corupției	nu	NI
	Angajații sunt informați și respectă normele de comportament	da	IP
	Deciziile sunt luate în limita atribuțiilor profesionale legate de realizarea sarcinilor fiecărui angajat , în mod etic și cu respectarea legislației în vigoare	da	I
P2. Consiliul de administrație demonstrează independență față de management, supraveghează evoluția și performanța controlului intern	Consiliul de administrație demonstrează independență față de managementul executiv	da	I
	Consiliul de administrație supraveghează evoluția și performanța controlului intern	da	IP
P3. Managementul sub supravegherea consiliului de administrație stabilește structuri, linii de raportare, autorități și responsabilități corespunzătoare în îndeplinirea obiectivelor	Entitatea dispune de structură organizatorică stabilită în baza centrelor de profit (costuri sau venituri)	da	IP
	Drepturile și obligațiile managementului de top sunt clare pentru fiecare post deținut și persoană	da	I
	Entitatea oferă angajaților săi descrierea funcției, drepturile și obligațiile care rezultă din deținerea acestui post	da	IP
	Angajații dispun de fișe ale postului	da	I
	Fiecare subdiviziune, respectiv, angajat raportează gradul de realizare al sarcinilor sale	da	IP
P4. Entitatea demonstrează angajamente în atragerea, dezvoltarea și menținerea persoanelor competente în aliniere cu obiectivele	Entitatea dispune de politici, practici și acțiuni de resurse umane în scopul asigurării că posturile sunt atribuite în funcție de competențe	da	IP
	Entitatea oferă descrierea necesarului de cunoștințe și competențe pentru fiecare post	da	IP
	Entitatea realizează o evaluare periodică a necesităților de instruire și perfecționare a angajaților	nu	IP
	Angajații au posibilitatea de a se dezvolta în cadrul entității	da	I
	Angajații sunt stimulați pentru îndeplinirea sarcinilor de lucru în mod obiectiv	da	IP
P5. Entitatea deține persoane responsabile pentru controlul intern în atingerea obiectivelor sale	Entitatea dispune de procedee de control intern elaborate și implementate în scopul asigurării realizării obiectivelor	da	IP
	Există persoane responsabile de realizarea controlului intern	da	IP
	Entitatea oferă stimulente pentru îndeplinirea sarcinilor privind verificarea funcționalității și eficienței procedeelelor controlului intern	nu	IP
Perspectiva financiar-contabilă** (factori ce pot modifica	Politicile contabile corespund obiectivelor strategice ale entității	-	I
	Metodele și tehnicile utilizate în contabilizarea operațiunilor economice contribuie la eficientizarea activității economice	-	IP

informațiile din raportul conducerii)	Situația economică a furnizorilor entității poate avea o influență semnificativă asupra profitabilității entității	-	IP
	Situația economică a clienților entității poate avea o influență semnificativă asupra profitabilității entității	-	IP
	Relațiile dintre subdiviziunile (filiale, depozite, birouri) entității sunt transparente	-	I
	Entitatea dispune de sume mari de credite (împrumuturi) sau intenționează să contracteze în perioadele următoarele	-	I
	Contractele pe termen lung ale entității pot avea o influență semnificativă asupra situațiilor financiare	-	IP
	Sistemul fiscal al entității poate influența continuitatea activității	-	I
	Rata dobânzii sau a cursului valutar poate influența continuitatea activității	-	I
	Serviciul financiar-contabil dispune de resurse suficiente pentru realizarea obiectivelor sale	-	IP
Un mediu de control intern adecvat trebuie să evite următoarele afirmații ale managementului de top: eu nu înțeleg controlul intern / eu nu am nevoie de control intern / eu sunt foarte preocupat și nu doresc să cheltui resurse și timp pentru controlul intern/ eu nu doresc să fiu auditat / eu nu am ce îmbunătăți, totul este perfect / eu cunosc singur situația			
<b>Evaluarea riscului</b>			
P6 Entitatea specifică obiectivele cu o claritate suficientă pentru a permite identificarea și evaluarea riscurilor legate de obiective	Entitatea a stabilit obiective strategice pe termen mediu și lung	da	IP
	Entitatea a stabilit obiective operaționale pe termen scurt	da	I
	Entitatea a stabilit obiective de control în baza obiectivelor strategice și operaționale și respectiv în baza cadrelor conceptuale COSO și ERM	da	IP
	Obiectivele stabilite întrunesc toate elementele componente ale caracteristicilor "SMART"	da	I
	Entitatea dispune și de obiective individuale pe fiecare angajat în parte și rezultă cele strategice și operaționale	da	I
	Entitatea a stabilit structuri de diferențiere clară între obiective și respectiv acțiunile ce trebuie realizate în vederea atingerii fiecărui obiectiv în parte	da	IP
	Entitatea a numit persoane responsabile de supravegherea gradului de realizare a obiectivelor individuale, strategice și operaționale	da	IP
P7. Entitatea identifică eventualele riscuri ce pot apărea în atingerea obiectivelor sale și le analizează în scopul determinării acelor riscuri ce necesită gestionate P8. Entitatea consideră potențialul de fraudă în evaluarea riscurilor cu	Entitatea dispune de un registru al riscurilor	da	IP
	În identificarea riscurilor se ține cont atât de evenimentele cu impact pozitiv, cât și negativ	da	IP
	Entitatea pune accent pe riscul de toleranță ( apetitul de risc)	da	IP
	Entitatea evaluează riscurile legate de structurile guvernantei ( acționari, consiliul de administrație (comitete), managementul executiv) asupra activității de afaceri, realizării performanțelor și implicarea în elaborarea strategiilor, obiectivelor și activități curente	da	I
	Entitatea evaluează riscurile legate de strategiile entității și corelații cu obiectivele și respectiv sistemul bugetar	da	I
	Entitatea evaluează riscurile legate businessul clientului: analiza megatrendurilor, analiza SWOT, impactul și dependența capitalului natural și social, angajamentele utilizatorilor interni și externi pentru a înțelege tendințele emergente	da	I
	Entitatea evaluează riscurile legate de activitățile operaționale inclusiv analiza resurselor disponibile	da	I



privire la atingerea obiectivelor P9. Entitatea identifică și evaluează schimbările care ar putea avea un impact semnificativ asupra sistemului de control intern	Entitatea evaluează riscurile financiare, inclusiv raportările financiare, fiscale, manageriale și de control intern	<b>da</b>	<b>I</b>
	Entitatea evaluează riscurile legate de conformitate cu reglementările naționale și internaționale din perspectiva posibilelor fraude	<b>da</b>	<b>I</b>
	Entitatea evaluează riscurile legate de conformitate cu reglementările naționale și internaționale din perspectiva realizării obiectivelor entității	<b>da</b>	<b>I</b>
	Entitatea evaluează riscurile legate de reputația entității din perspectiva angajaților și a conducerii	<b>da</b>	<b>I</b>
	Entitatea evaluează riscurile legate de reputația entității din perspectiva mediului exterior	<b>da</b>	<b>I</b>
	Entitatea dispune de angajați responsabili de evaluare a riscurilor	<b>nu</b>	<b>IP</b>
Perspectiva financiar-contabilă**	Obiectivele strategice și operaționale pot avea drept rezultat riscuri de denaturare semnificativă în situațiile financiare	-	<b>I</b>
	Politicile contabile în domeniul costurilor corespund nevoilor strategice și ale pieței	-	<b>I</b>
	Politicile contabile au contribuit în mod eficient în implementarea noilor strategii	-	<b>I</b>
	Entitatea evaluează performanța financiară și nefinanciară și revizuieste periodic evoluția acestora	-	<b>IP</b>
	Entitatea utilizează sistemul bugetar	-	<b>IP</b>
	Instrumentele sistemului de evaluare a performanței sunt utilizate în controlul intern	-	<b>IP</b>
	Politicile de remunerare a muncii au la baza evaluarea performanței entității și a angajaților	-	<b>I</b>
	Analizează situației fluxului de numerar și îl utilizează în procesul decizional	-	<b>IP</b>
<b>Activitățile de control</b>			
P10. Entitatea selectează și dezvoltă activitățile de control ce contribuie la diminuarea riscului realizării obiectivelor la nivelurile acceptabile P11. Entitatea selectează și dezvoltă activități generale de control asupra tehnologiei pentru a obține realizarea obiectivelor	Entitatea dispune de o descriere (grafică, tabelară, scrisă) a procedurilor de control intern	<b>da</b>	<b>IP</b>
	Procedeele de control intern se stabilesc pentru cele mai relevante niveluri de riscuri	<b>da</b>	<b>IP</b>
	Activitățile de control se stabilesc în funcție de obiectivele: operaționale, de raportare și de conformitate	<b>da</b>	<b>IP</b>
	Procesele de control intern servesc drept bază în gestiunea obiectivelor entității și mijloc de răspuns la riscurile evaluate	<b>da</b>	<b>IP</b>
	Accesul la sistemul IT se realizează în funcție de atribuțiile și responsabilitățile de serviciu	<b>da</b>	<b>I</b>
	Angajații care desfășoară activități de control au suficiente competențe și autoritate	<b>nu</b>	<b>IP</b>
	În elaborarea procedurilor de control entitatea a evaluat costul acestora în comparație cu pierderile cauzate de realizarea anumitor riscuri în cazul lipsei activităților de control	<b>da</b>	<b>IP</b>
	Entitatea dispune de o listă în care sunt delegate responsabilitățile astfel încât nici o persoană nu trebuie să supravegheze toate aspectele legate de o tranzacție	<b>da</b>	<b>IP</b>
P12.	Entitatea desfășoară procedee de control prin politici și acțiuni care le pun în aplicare	<b>da</b>	<b>IP</b>
Perspectiva financiar-contabilă**	Informația din situațiile financiare se înregistrează, prelucrează și prezintă în baza principiului "a doua pereche de ochi" (certificare, autorizare)	-	<b>I</b>

În efectuarea plăților pentru bunuri și servicii există cel puțin o persoană (subdiviziune) responsabilă de autorizarea și altă persoană ( subdiviziune) ce efectuează plățile propriu zise	-	<b>I</b>
Tranzacțiile economice înregistrate întrunesc următoarele caracteristici: - apariție: toate operațiunile economice care au fost înregistrate au avut loc în realitate - exhaustivitate: toate operațiunile economice care au avut loc în realitate au fost înregistrate - acuratețe: valorile și metodele utilizate în reflectare corespund reglementărilor naționale și internaționale - separare: tranzacțiile economice au fost înregistrate în perioada economică corectă (contabilitatea de angajamente) - clasificare - tranzacțiile economice înregistrate în conturi contabile separate corespund în totalitate prevederilor standardelor contabile și planului de conturi contabil	-	<b>I</b>
Soldurile finale ale conturilor contabile întrunesc următoarele caracteristici: - existență : entitatea dispune în realitate de activele, datoriile și capitalul propriu menționat în conturi - drepturi și obligații : entitatea este proprietarul activelor sau a dreptului de proprietate a acestora (arenda finanțată), iar datoriile reflectă obligațiile reale ale entității justificate prin documente - exhaustivitate : toate activele, datoriile și participațiile la capitalul propriu care au corespuns criteriilor de recunoaștere au fost înregistrate - evaluare și alocare : activele, datoriile și capitalul propriu sunt incluse în situațiile financiare la valorile corespunzătoare, iar ajustările corespund politicii contabile și reglementărilor naționale și internaționale	-	<b>I</b>
Tranzacțiile economice sunt reflectate în contabilitate în baza divizării sarcinilor și obligațiilor : o persoană autorizează realizarea tranzacției, alta înregistrează tranzacția și altă persoană poartă responsabilitatea pentru integritate (gestiunea patrimoniului)	-	<b>I</b>
Entitatea dispune de o politică clară în separarea sarcinilor : există o listă de tranzacții ce pot fi efectuate și lista persoanelor (diviziunilor, secțiilor) care le autorizează și realizează	-	<b>IP</b>
Persoanele care semnează documentele de plată sunt autorizate de către conducerea executivă	-	<b>I</b>
Funcția de avizare este independentă de funcția de contabilizare a numerarului și de elaborare a documentelor de plată	-	<b>I</b>
Accesul casierului la înregistrările extraselor din conturile bancare este restricționat	-	<b>I</b>
Conturile de numerar sunt verificate lunar de către o persoană independentă de funcțiile privind gestiunea numerarului	-	<b>I</b>
Imobilizările sunt înregistrate detaliat, respectiv contabilizarea completă a intrării și ieșirii acestora	-	<b>I</b>
Ieșirile( casarea, vânzarea, darea în locațiune) imobilizărilor sunt documentate și aprobate de către conducerea executivă	-	<b>I</b>

	Imobilizările sunt examinate fizic periodic (cel puțin anual), cu respectarea instrucțiunilor, asigurându-se că starea actuală a mijloacelor fixe este înregistrată.	-	<b>I</b>
	Primirea bunurilor (serviciilor) este verificată de către o persoană independentă de persoana care contabilizează aceste operațiuni	-	<b>I</b>
	Managerii operaționali verifică acțiunile de semnare, acceptare a facturilor fiscale și a contractelor încheiate	-	<b>I</b>
	Facturile fiscale sunt verificate cu contractele și convențiile existente în sector cu privire la preț, cantitate, calitate, cheltuieli de transport și termenul de plată	-	<b>IP</b>
	Datoriile și creanțele înregistrate sunt verificate de managerii operaționali atât în baza documentelor contabile cât și prin verificarea confirmărilor din exterior	-	<b>I</b>
	Funcția de înregistrare a datelor cu caracter personal este separată suficient de funcția de evidență a datelor cu privire la salariu	-	<b>IP</b>
	Conducerea executivă dispune de mijloace de asigurare ca evidența salariilor se efectuează fără a omite sau adăuga vreun angajat sau sumă	-	<b>I</b>
	Salariile lunare (premiile, adaosurile, orele suplimentare) precum și schimbările informațiilor cu privire la salarizare sunt revizuite și aprobate de către conducerea executivă	-	<b>I</b>
	Înregistrările contabile cu privire la salarizare sunt verificate periodic cu documentele de calcul, rețineri și plată a salariilor	-	<b>I</b>
	În calculul salariilor se verifică numele și prenumele angajaților, orele lucrate efectiv, salariile lunare/ tarifarare/ de funcție	-	<b>I</b>
	Există o divizare a sarcinilor între programatori și utilizatori de programe sau aplicații	-	<b>I</b>
	Entitatea folosește mijloace, tehnici de asigurare a informației în cazul defectiunilor tehnice	-	<b>I</b>
<b>Informarea și comunicarea</b>			
	P13. Entitatea obține și utilizează informații relevante, de calitate pentru a sprijini funcționarea controlului intern	<b>da</b>	<b>I</b>
	P14. Comunicarea internă a informațiilor include prezentarea obiectivelor și responsabilităților necesare în funcționarea controlului intern	<b>da</b>	<b>I</b>
	P15. Entitatea comunică cu părțile externe cu privire la aspectele care afectează funcționarea controlului intern	<b>da</b>	<b>IP</b>
<b>Supravegherea activităților</b>			
	P16. Entitatea selectează, dezvoltă și realizează evaluări permanente și / sau separate pentru a verifica dacă componentele controlului intern sunt prezente și funcționează	<b>da</b>	<b>IP</b>
	P17. Entitatea evaluează și comunică în timp util deficiențele de control intern acelor părți responsabile pentru luarea de măsuri corective, inclusiv conducerea și consiliul de administrație, după caz	<b>da</b>	<b>IP</b>

\*entitatea poate să includă următoarele calificative: (I- implementat, IP-implementat parțial, NI-neimplementat)

\*\* în rubrica a 4-a este necesar de prezentat și documentele justificative

Sursa: Elaborat de autor [12], [13], [131], [17], [24], [25], [132], [133], [141], [140], [67]

Tab. A35. Distribuția CGC în funcție de anul publicării primei ediții

Nr.rd	Perioada	Denumirea țării	Nr. de țări
1	1992	Marea Britanie	1
2	1994	Canada	2
3	1995	Australia, Franța	2
4	1996	Spania	1
5	1997	Japonia, Olanda, SUA	3
6	1998	Belgia, Germania, Italia, Tailanda	4
7	1999	Grecia, Hong Kong, Irlanda, Republica Coreea	4
8	2000	Danemarca, Indonezia, Malaiezia, România	4
9	2001	Brazilia, China, Republica Cehă, Malta, Singapore, Suedia	6
10	2002	Austria, Cipru, Ungaria, Kenya, <b>Mauritania</b> , Pakistan, Polonia, Federația Rusă, Slovacia, Elveția, Taiwan	11
11	2003	Finlanda, Lituania, Noua Zeelandă, Nigeria, Macedonia, Turcia, <b>Ucraina</b>	8
12	2004	Bangladesh, Norvegia	2
13	2005	Jamaica, Letonia	2
14	2006	Bosnia-Herțegovina, Egipt, <b>Estonia</b> , <b>Israel</b> , Liban, Luxemburg, Regatul Arabiei, Sri Lanka	8
15	2007	Bulgaria, Iordania, <b>Kazahstan</b> , <b>Moldova</b> , <b>Mongolia</b> , Maldive	6
16	2008	<b>Albania</b> , Maroc, <b>Serbia</b> , <b>Tunisia</b>	4
17	2009	<b>Algeria</b> , Croația, <b>Georgia</b> , <b>Muntenegru</b>	4
18	2010	<b>Armenia</b> , <b>Regatul Bahrain</b> , <b>Ghana</b> , <b>Mali</b>	5
19	2011	<b>Azerbaidjan</b>	1
20	2013	<b>Barbados</b>	1

Sursa: Elaborat de autor pe baza CGC [331]

Tab. A36. Distribuția CGC în funcție de anul publicării ultimei ediții

Nr.rd	Perioada	Denumirea țării	Nr. de țări
1.	2002	<b>Mauritania</b>	1
2.	2004	Republica Cehă	1
3.	2006	<b>Estonia, Indonezia, Israel, Macedonia</b>	4
4.	2007	<b>Kazahstan, Mongolia</b>	2
5.	2008	<b>Albania, Serbia, Slovacia, Tunisia</b>	4
6.	2009	<b>Algeria, Georgia, Muntenegru</b>	3
7.	2010	<b>Armenia, Regatul Bahrain, Croația, Letonia, Liban, Mali, Taiwan</b>	8
8.	2011	<b>Azerbaidjan, Bosnia-Herțegovina, Maroc</b>	3
9.	2012	Bangladesh, Bulgaria, Cipru, Ungaria, Iordania, Tailanda	6
10.	2013	<b>Barbados, Grecia, Sri Lanka</b>	3
11.	2014	Malta, Maldive, Federația Rusă, Turcia,	4
12.	2015	Polonia, România, Suedia	3
13.	2016	Egipt, Jamaica, Republica Coreea, <b>Oman, Mauritania, Swaziland, Taiwan, Moldova</b>	9
14.	2017	Danemarca, Kenya, Luxemburg, Malaiezia, Pakistan, SUA, Tailanda	7
15.	2018	Canada, China, Brazilia, Bahrain, Franța, Ghana, Hong Kong, Elveția, <b>Irak, Norvegia, Noua Zeelandă, Mexic, Olanda, Portugalia, Qatar, Slovenia, Ucraina</b>	17
16.	2019	Austria, Australia, Arabia Saudită, Belgia, Germania, Japonia, Filipine, India, Irlanda, Lituania, Nigeria, Spania, Singapore	13
17.	2020	Italia, Finlanda, Marea Britanie	3

Sursa: Elaborat de autor pe baza CGC [331]

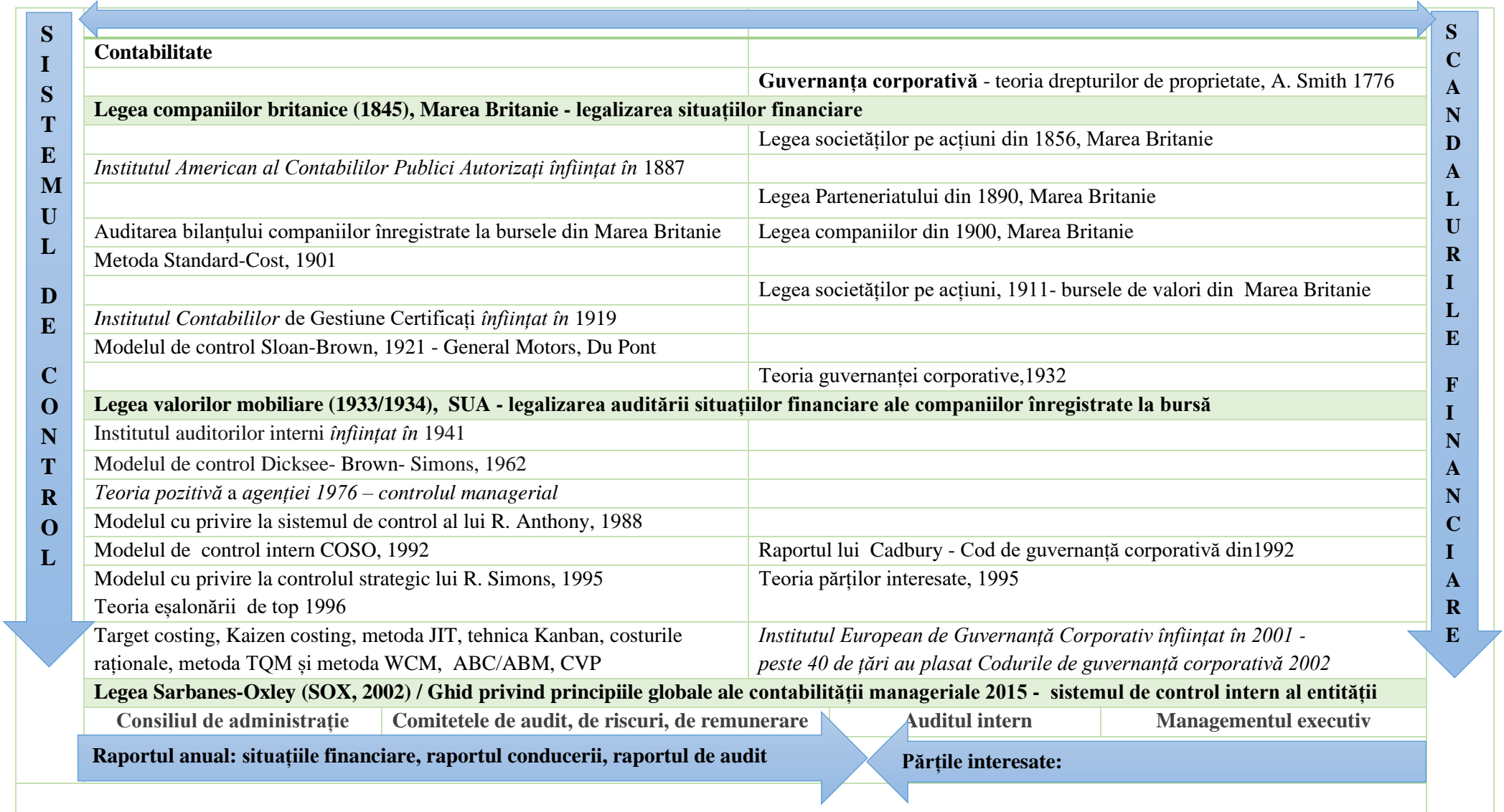
Tab. A37. Categoriile rezultate din CGC în legătură cu elementele controlului intern

Nr. rd	Categoriile rezultate		Număr itemi	Ponderea %	
1	Atribuțiile Consiliului de administrație/ supraveghere	Emiterea recomandărilor și ghidarea strategiilor (obiectivelor)	42	16	
		Supravegherea și menținerea sistemului de control	35	13	
		Recunoașterea mediului de control și asigurarea funcționalității gestiunii riscurilor	31	12	
		Evaluarea performanțelor managementului de top	30	11	
		Evaluarea performanțelor consiliului de administrație/ supraveghere	24	9	
		Supravegherea funcției de audit intern	21	8	
		Eficiență (eficacitate)	20	8	
		Planuri, programe, proiecte pentru atingerea obiectivelor	17	6	
		Integritatea rapoartelor financiare	15	5	
		Protejarea intereselor acționarilor	10	4	
		Păstrarea integrității activelor entității	10	4	
		Bugete	9	3	
		Supravegherea respectării prevederilor actelor legislative și normative	3	1	
		<b>Total</b>		<b>267</b>	<b>100</b>
2	Atribuțiile Comitetului de audit	Calificările profesionale	Finanțe	13	43
			Contabilitate	11	37
			Organisme profesionale (audit)	6	20
			<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>100</b>
		Funcții	Supravegherea financiară și contabilă	39	22
			Asigurarea unui sistem fiabil de control intern	39	22
			Revizuirea activității auditului intern	36	20
			Revizuirea activității auditului extern	29	16
			Asigurarea eficienței gestiunii riscurilor	19	10
			Asigurarea respectării prevederilor actelor legislative și normative	10	6
			Evaluarea performanței entității, consiliului de administrație și a managementului de top	4	2
			Supravegherea gradului de realizare a strategiilor (obiectivelor)	4	2
			<b>Total</b>	<b>180</b>	<b>100</b>

3.	<b>Obiectivele sistemului de control intern</b>	Prevenirea și diminuarea riscurilor	24	17
		Asigurarea rezonabilă a eficienței (eficacității)	17	12
		Procese (controale) financiare	16	12
		Procese (controale) operaționale	14	10
		Contribuie la respectarea actelor legislative și normative	12	9
		Fiabilitatea situațiilor financiare și a altor raportări ale entității	12	9
		Controlul bugetar	8	6
		Protejarea activelor entității și a investițiilor acționarilor	7	5
		Procese (controale) de conformitate	7	5
		Evaluarea performanței	7	5
		Divizarea responsabilităților	6	4
		Părțile interesate	5	4
		Realizarea strategiilor entității (obiectivelor strategice)	3	2
		<b>Total</b>	<b>138</b>	<b>100</b>
4	<b>Obiectivele auditului intern</b>	Evaluarea funcționării și a caracterului adecvat al proceselor de control intern	13	52
		Evaluarea și îmbunătățirea proceselor de evitare a riscurilor	4	16
		Capacitatea de reacție a conducerii la recomandările făcute de auditorii interni și externi	3	12
		Tranzacțiile cu părțile afiliate	3	12
		Situațiile financiare și respectarea cerințelor actelor legislative și normative	2	8
		<b>Total</b>	<b>25</b>	<b>100</b>
5.	<b>Atribuțiile managementului executiv</b>	Asigurarea funcționării controlului intern	17	45
		Asigurarea gestiunii riscurilor	11	29
		Asigurarea pregătirii rapoartelor financiare	4	10
		Asigurarea performanței și a funcționării auditului intern	3	8
		Implementarea și dezvoltarea strategiilor entității	3	8
		<b>Total</b>	<b>38</b>	<b>100</b>
6	<b>Componentele Raportului conducerii</b>	Factorii de risc financiari și nefinanciari	11	29
		Perspectivile companiei (obiectivele)	9	24
		Performanțele obținute	7	18
		Caracteristicile sistemului de control intern	7	18
		Tranzacțiile cu părțile afiliate și alți factori care influențează prețul acțiunilor	4	11
		<b>Total</b>	<b>38</b>	<b>100</b>

Sursa: Elaborat de autor pe baza CGC [331]

Fig. A38. Impactul controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative la nivel internațional



Sursa: Elaborat de autor



## ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI

**Tab. A39. ANCHETĂ STATISTICĂ****privind controlul intern și impactul asupra dezvoltării guvernantei corporative**

Stimată(e) Doamnă (Domn)

Ancheta se adresează contabililor-șefi, directorilor financiari, managerilor (administratorilor). Opinia Dvs. este foarte prețioasă pentru cercetarea noastră, de aceea, Vă rugăm, să ne ajutați a obține - validarea cercetării prin răspunsurile Dvs. sincere și reale. Vă asigurăm că vom păstra anonimatul.

I	Sexul d-voastră	1. Feminin		2. Masculin	
II	Funcția deținută	1.	Director general	3.	Analiză economică și previziuni financiare
		2.	Director financiar/ Director economic	4.	Altă funcție

III	De cât timp activați în această funcție?	1.	Mai puțin de 1 an	4.	5 – 10 ani
		2.	1 – 3 ani	5.	10-20 ani
		3.	3 – 5 ani	6.	Peste 20 ani

**IV. Specificați rolul și structura guvernantei corporative**

		Dezacord total	Dezacord	Nici acord, nici dez.	Acord	Acord total
4.1. În opinia D-voastră controlul intern reprezintă un instrument al conducerii executive a entității în scopul asigurării părților interesate cu realitatea și legalitatea datelor furnizate de entitate ?						
4.2. Sfera de activitate a guvernantei corporative implică precizarea sarcinilor consiliului de administrație (comitete) și ale conducerii executive						
4.3. Sarcinile consiliului de administrație constau în ghidarea strategiilor (obiective, plan, bugete), asigurarea realității și legalității raportărilor financiar-contabile și evaluarea performanțelor conducerii executive						
4.4. Sarcinile comitetului de audit constau în supravegherea financiar-contabilă, asigurarea eficienței gestiunii riscurilor, evaluarea performanțelor entității						
4.5. Comitetul de audit supraveghează sistemul de control intern, respectiv auditul intern și extern						
4.6.	Indicați cele mai importante sarcini ale auditului intern	1	Evaluarea funcționării și a caracterului adecvat al proceselor de control intern			
		2	Evaluarea și optimizarea proceselor de diminuare a riscurilor			
		3	Urmărirea capacității de reacție a conducerii la recomandările făcute de auditorii interni și externi			

		4	Evaluarea tranzacțiilor cu părțile afiliate
		5	Examinarea rapoartelor financiare prin prisma respectării cerințelor actelor legislative și normative
		6	Nu se exercită auditul intern
4.7.	Indicați cele mai importante sarcini ale conducerii executive	1	Asigurarea funcționării controlului intern
		2	Asigurarea gestiunii riscurilor
		3	Asigurarea unui mediu prielnic rapoartelor financiare reale și conforme cu legislația
		4	Asigurarea performanțelor, eficienței și eficacității
		5	Implementarea și dezvoltarea strategiilor entității
4.8.	Indicați cele mai importante atribuții ale sistemului de control intern:	1	Prevenirea și diminuarea riscurilor
		2	Asigurarea respectării actelor legislative și normative
		3	Protejarea activelor entității și a investițiilor acționarilor
		4	Evaluarea performanțelor și asigurarea rezonabilă a eficienței (eficacității)
		5	Segregarea responsabilităților
		6	Asigurarea realizării strategiilor (obiectivelor)

#### V. Delimitați rolul mediului de control intern în cadrul entității

	Dezacord total	Dezacord	Nici acord, nici dez.	Acord	Acord total
5.1. Deprinderile, studiile și aptitudinile managementului executiv determină elementele mediului de control					
5.2. Un mediu de control favorabil demonstrează angajamente față de valorile etice și ale culturii organizaționale					
5.3. În cadrul mediului de control favorabil, managementul exercită responsabilități de supraveghere, iar angajaților li se dezvoltă spiritul de responsabilitate					
5.4. Structura organizatorică a entității se elaborează în baza centrelor de responsabilitate					
5.5. Mediul de control depinde de atitudinea managementului de top față de auditul intern și procesele controlului intern					
5.6. Leadershipul exercită o influență pozitivă asupra mediului de control intern în cadrul entității					
5.7.					

5.7.	Selectați erorile cele mai des întâlnite, legate de funcționarea mediului de control intern	1.	Lipsa angajamentelor față de valorile etice, cultura organizațională și perfecționarea angajaților
		2.	Implicarea redusă din partea conducerii (consiliului de administrație, managementului executiv)
		3.	Lipsa sau activitatea inadecvată a comitetului de audit

		4.	Respectarea parțială a normelor
		5.	Segregarea responsabilităților
		6.	Lipsa unui sistem IT eficient
		7.	Managementul de top nu promovează o guvernare bazată pe gestiunea riscurilor și a controlului intern

**VI. Precizați însemnătatea evaluării riscurilor în procesul de elaborare, implementare și funcționare a proceselor de control intern în cadrul entității**

	Dezacord total	Dezacord	Nici acord, nici dez.	Acord	Acord total
6.1. Nivelul riscului influențează în mod direct structura sistemului de control intern					
6.2. Guvernanța sustenabilă implică riscurile de mediu, sociale și economice					
6.3. Gestiunea riscurilor strategice determină managerii să se concentreze asupra lucrurilor care merg prost, cât și urmărirea acțiunilor favorabile pentru entitate					
6.4. Gestiunea riscurilor operaționale determină managerii să se concentreze pe lanțurile de aprovizionare, satisfacția și loialitatea clienților, atragerea și menținerea talentelor în entitate					
6.5. Organismele de reglementare naționale și internaționale constituie zona principală de risc în cadrul gestiunii riscurilor de conformitate					

**VII. Marcați caracteristicile proceselor de control intern ale activităților din cadrul entității**

	Dezacord total	Dezacord	Nici acord, nici dez.	Acord	Acord total
7.1. Segregarea responsabilităților reprezintă elementele de bază în elaborarea structurii proceselor de control al activităților					
7.2. Auditul intern are rolul de a urmări eficiența proceselor de control intern în cadrul entității					
7.3. Controlul de gestiune este un element al sistemului de control intern și ține mai mult de contabilitatea de gestiune/calculația costurilor					
7.4. Controlul financiar este un element al sistemului de control intern și vizează situațiile financiare/contabilitatea financiară					
7.5. Cadrul integrat COSO are un rol decisiv în elaborarea structurii proceselor de control intern în cadrul entității					
7.6. Controlul intern bazat pe comunicarea orală, liberă și neforțată contribuie la creșterea imaginii pozitive a acesteia					
7.7. Sistemele de supraveghere video a angajaților contribuie la creșterea eficienței și îmbunătățirea proceselor de organizare a activității entității					

7.8.	Care erori sunt întâlnite mai des în cadrul funcționării proceselor de control intern al activităților?	1.	Procedurile de politică contabilă și de circulație a documentelor
		2.	Problemele la sfârșitul perioadei de raportare
		3.	Un control slab al activităților
		4.	Segregarea funcțiilor
		5.	Fraudă
		6.	Probleme de acces la sistemul IT și securitatea informației
		7.	Altele

### VIII. Precizați rolul controlului de gestiune drept element al controlului intern în cadrul entității D-voastră

	Dezacord total	Dezacord	Nici acord, nici dez.	Acord	Acord total
8.1. Structura sistemului de control intern depinde de formele strategiilor și de gradul de implicare a membrilor consiliului de administrație în elaborarea strategiilor (8.7)					
8.2. Bugetul, în cadrul entității, reprezintă un important instrument de control al performanței (9.1.)					
8.3. În opinia D-voastră, centrele de profit (venituri, costuri) stau la baza elaborării structurii organizatorice și au rolul de a transpune obiectivele în cifrele bugetului general? (10.1)					
8.4. Precizați importanța costurilor în luarea deciziilor manageriale (10)					
8.5. Precizați importanța controlului de gestiune în luarea deciziilor manageriale (10)					
8.6. Cât de frecvent entitatea utilizează fluxul de numerar pentru evaluarea performanțelor, evaluarea proiectelor (ROI, RI)? (11.3.)					
8.7. În ce măsură compania dvs. ia în considerare factori nefinanțari (calitatea produselor, cota de piață, satisfacția clienților etc.) la evaluarea performanței? (11.8)					

**Observații și sugestii:**

**Vă mulțumim pentru timpul acordat!**

Sursa: Elaborat de autor



MD-2005, mun. Chişinău, str. Constantin Tănase, 7  
[www.mf.gov.md](http://www.mf.gov.md), tel. (022) 26-26-00, fax 022-26-25-17

22 august 2018 nr. 14-11/181

La nr. \_\_\_\_\_

## CERTIFICAT

**de implementare a rezultatelor investigațiilor științifice din cadrul tezei elaborată de Aliona Bircă în vederea obținerii titlului de doctor habilitat în științe economice, la specialitatea S22.02 „Contabilitate, audit, analiză economică”, cu tema „Controlul intern și impactul acestuia asupra dezvoltării governanței corporative”**

Activitatea de cercetare multidimensională desfășurată de autor va contribui la perfecționarea sistemului de control intern în cadrul economiei naționale. Rezultatele științifice obținute de autor pot fi aplicate de entitățile de interes public din Republica Moldova în completarea raportului conducerii cu privire la organizarea controlului intern. De asemenea, pot fi utilizate și de celelalte entități în proiectarea și evaluarea procedeelelor de control.

Relevanța acestei lucrări este determinată de actualitatea științifică și necesitatea introducerii acestora în activitatea practică. Datorită faptului că autorul a fost implicat de la bun început în cadrul acestei reforme, pentru Ministerul Finanțelor această lucrare reprezintă o dovadă a implementării reformei în domeniul controlului și auditului intern în sectorul public, în conformitate cu Acordul de Asociere Republica Moldova – Uniunea Europeană. Valoarea informației din teză este justificată prin corelarea celor mai bune practici internaționale cu situația actuală a economiei din țara noastră.

În contextul transunerii Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European privind situațiile financiare anuale, autorul a reușit să îmbine în mod reușit și adecvat cerințele reglementărilor internaționale cu cele din Uniunea Europeană și să propună modele de control necesare în proiectarea, implementarea și evaluarea procedeelelor de control intern specifice entităților naționale.

Pornind de la cele menționate, considerăm că recomandările elaborate de autor prezintă un real și necesar interes pentru entitățile publice și private din Republica Moldova, cât și pentru dezvoltarea activității de cercetare științifică în domeniul controlului orientată spre problematizare și inovare.

SECRETAR DE STAT

Viorica PRICOP



# Floare - Carpet S.A.

MD-2032, Chisinau, R. Moldova,  
Str. Grădina Botanica, 15

Tel. (+373 22) 856 601, 856 640  
IDNO: 100361008549

Fax (+373 22) 856 638  
Capitalul social 61862990

www.floare-carpet.md  
e-mail: marketing@floare-carpet.md

„20” noiembrie 2019 nr. 24

## CERTIFICAT DE IMPLEMENTARE

**a rezultatelor cercetărilor științifice din cadrul  
tezei de doctor habilitat elaborată de Aliona Bircă, cu tema  
„ Controlul intern și impactul acestuia asupra dezvoltării guvernanței corporative”**

Prin prezentul act se confirmă că S.A. „Floare-Carpet” a acceptat recomandările propuse de autor pentru facilitarea procesului decizional, evaluarea activității economice și a procedurilor de control intern în mod pertinent. În cadrul recomandărilor propuse, cele mai relevante pentru entitate se consideră :

- modelul controlului intern contabil pe fiecare etapă în parte și în funcție de obiectivele de control. Acesta are un impact pozitiv în completarea Declarației de guvernanță corporativă;
- criteriile relaționării strategiilor manageriale, riscului entității cu obiectivele controlului intern contabil;
- formularele propuse pentru documentarea procedurilor de control operațional cu privire la gestiunea și contabilizarea stocurilor, mijloacelor fixe, achizițiilor și vânzărilor;
- tabloul de bord sustenabil cu cele șase componente și modalitatea de utilizare a performanțelor financiare în cadrul controlului intern contabil;
- perfecționarea politicilor contabile în organizarea controlului intern la întocmirea situațiilor financiare prin propunerea unui model de circulație a documentelor justificative, un algoritm de autorizare, avizare și control pe fiecare procedeu de control în parte;
- asigurarea realizării obiectivelor de conformitate ale controlului prin propunerea unor criterii de evaluare a perfecționării personalului, asigurarea unui comportament etic și moral adecvat. Materializate prin propuneri de modificări în politica de resurse umane a entității, respectiv în fișele de post ale personalului contabil ;
- implementarea modalității de raportare a informației cu privire la organizarea procedurilor controlului intern în raportul conducerii.

Rezultatele cercetării au servit drept model pentru managementul executiv și consiliul de administrație în introducerea structurilor de control necesare reducerii riscurilor și asigurarea unei informații fiabile în rapoartele interne și ale entității și raportul conducerii. În această ordine de idei, recomandările autorului contribuie la perfecționarea elementelor de abordare a controlului intern în entitățile corporative naționale și ajustarea la practicile internaționale.

Contabil-șef / Director financiar  
S.A. „Floare-Carpet”



**Ecaterina ARNĂUT**

09.01.2020

## CERTIFICAT DE IMPLEMENTARE

a rezultatelor cercetărilor științifice din cadrul tezei de doctor habilitat  
elaborată de Aliona Bîrcă , cu tema  
„Controlul intern și impactul acestuia asupra dezvoltării guvernancei corporative“

Rezultatele științifice, metodologice și practice recomandate de autor reprezintă un studiu foarte complex implementate în cadrul entității noastre în proiectarea și implementarea procedeelelor controlului intern și prezentarea informației cu privire la modalitatea de organizare a acestora în raportul conducerii. Informația recomandată corespunde noilor schimbări în legislația națională fiind utilizate de entitatea noastră în documentarea acestor procedee prin:

- Revizuirea politicilor contabile și de guvernanță corporativă;
- Schema de repartizare a principiilor controlului intern asupra funcțiilor managementului de top și contabile în asigurarea unei legături cu riscurile, strategiile manageriale și obiectivele entității;
- Reorganizarea sistemului bugetar și introducerea noilor mecanisme de evaluare a performanțelor financiare și nefinanciare și introducerea acestora în tabloul de bord sustenabil;
- Schema detaliată a circulației documente justificative și divizării acestora în funcție de riscul ridicat, mediu și scăzut precum și punctele critice ale contabilității necesare de verificat la întocmirea situațiilor financiare;
- Revizuirea centrelor de responsabilitate prin divizarea acestora în funcție de persoanele responsabile și introducerea criteriilor de evaluare a eficienței și eficacității fiecărui subcentru de cost.

Abordarea sistemică a controlului intern a determinat modernizarea structurilor existente în cadrul entității contribuind la creșterea competitivității pe piață în condițiile dezvoltării guvernancei corporative sustenabile și la reducerea efortului contabililor în realizarea sarcinilor sale și divizării responsabilităților.



Director financiar  
IM „Efes Vitanta Moldova Brewery” S.A.

Artur VÎRTOSU

FABRICA DE CONFECȚII  
„IONEL” S.A.

MD-2001, mun. Chișinău, str. Bulgară, 47  
Tel.: director 85-88-11, 54-13-55  
contabil-șef 85-88-04, fax: 85-88-00  
e-mail: partners@ionel.moldnet.md  
Cont de decontare nr. 225100837826, BC  
„Moldova-Agroindbank” S.A., fil.3 „Chișinău”,  
cod bancar AGRNMD2X877  
cod fiscal 1003600082352, cod TVA 0200635  
Mărimea capitalului social – 38582352 lei  
Director Tamara Luchian

IONEL



ISO 9001-2015

ШВЕЙНАЯ ФАБРИКА  
«ИОНЕЛ» А.О.

MD-2001, mun. Кишинэу, ул. Болгарская, 47  
Тел.: директор 85-88-11, 54-13-55  
гл. бухгалтер 85-88-04, факс: 85-88-00  
e-mail: partners@ionel.moldnet.md  
Расчетный счёт № 225100837826, КБ «Молдова-  
Агроиндбанк» А.О., фил.3 «Кишинэу»,  
код банка AGRNMD2X877, фискальный код  
1003600082352, код НДС 0200635  
Размер уставного капитала – 38582352 лей  
Директор Тамара Лукьян

09.10.2019 Nr. 2-23/556  
La nr. \_\_\_\_\_ din \_\_\_\_\_

CERTIFICAT

de implementare a rezultatelor cercetărilor științifice în cadrul tezei de doctor habilitat,  
la specialitatea 522.02 „Contabilitate, audit, analiză economică”, cu tema  
„Controlul intern și impactul acestuia asupra dezvoltării guvernantei corporative”,  
autor: Aliona Bîrcă

În rezultatul analizei recomandărilor, prin acest act se confirmă că S.A. „Ionel” a implementat rezultatele cercetării prezentate de Doamna Aliona Bîrcă. Recomandările reprezintă un răspuns pertinent la noile schimbări realizate în legislație cu privire la rapoartele conducerii necesare de prezentat în raportul anual, și anume:

- perfecționarea modalităților de documentare a procedeeilor de control intern contabil la întocmirea situațiilor financiare și ajustările necesare în funcție de noile cerințe ale Codului de guvernanță corporativă și ale Legii contabilității și raportării financiare;
- modificarea centrelor de responsabilitate ale entității în funcție de bugetul de venituri și cheltuieli, persoanele responsabile și implementarea unui sistem de măsurarea a eficienței și eficacității pe fiecare subcentru de cost;
- recomandarea diversilor indicatori de evaluare a performanței financiare și nefinanciare prin centralizarea acestora în tabloul de bord sustenabil;
- reorganizarea procedeeilor de control intern contabil în funcție de riscul entității și obiectivele operaționale, obiectivele de raportare și obiectivele de conformitate;
- perfecționarea politicilor contabile în legătură cu preîntâmpinarea unor acțiuni ilegale la întocmirea situațiilor financiare introducând proceduri suplimentare de control intern contabil în evaluarea acestora în bază de chestionar și prezentarea rezultatelor în raportul conducerii.

În rezultat, au fost restructurate politicile entității, unele procese și acțiuni prin introducerea altora mai inovative necesare în realizarea lucrărilor contabile și la întocmirea raportului anual. Recomandările propuse de autor au fost utilizate în stabilirea noilor procedee de control intern utile pentru contabili și personalul administrativ în organizarea și raportarea acestora și respectiv racordarea la standardele internaționale.

Contabil-șef



Maria Codreanu



### **Declarația privind asumarea răspunderii,**

Subsemnata, Aliona BÎRCĂ, declar pe răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctor habilitat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Numele, prenumele                      **Aliona BÎRCĂ**

Semnătura



Data                      30.01.2020



## BIRCA ALIONA

☎ 00373 794 76 761

✉ [birca.aliona1@gmail.com](mailto:birca.aliona1@gmail.com)

Sexul F | Data nașterii 22/04/1976 | Naționalitatea Republica Moldova

### EXPERIENȚA PROFESIONALĂ

#### 1. Academic (2000-2020)

**2020**

**Proiectul AUF** - “Assurance qualité et gouvernance universitaire”

**2000-2020**

**Conferențiar universitar** - Academia de Studii Economice a Moldovei  
Departamentul “Contabilitate; audit; analiză economică”  
(contabilitate, contabilitate financiară, audit financiar, raportare financiară,  
contabilitate internațională, contabilitatea în instituții publice, audit intern)

**2007-2008**

**Conferențiar universitar** - Universitatea de Stat din Moldova  
Departamentului de Contabilitate și Informatică Economică  
(contabilitate financiară)

**2008-2011**

**Conferențiar universitar** - Academia de Transporturi, Informatică și  
Comunicații, Catedra Finanțe și Contabilitate (contabilitate financiară,  
audit )

**2008-2012**

**Conferențiar universitar** - Universitatea de Studii Europene din Moldova,  
Facultatea de Științe Economice  
(teoria contabilității)

#### 2. Prestări servicii contabile

**2018-2019**

**Expertiză contabilă, (Paris)** - Société d’Expertise Comptable et de  
Commissariat aux Comptes - MB Audit Consulting, Société d’Expertise  
Comptable et de Commissariat aux Comptes - Axcio CGR

**2013-2019**

**Expertiză contabilă, S.R.L.** Excellent Business Consulting, Republica  
Moldova

**2003-2010**

**Contabil-șef, S.R.L.** Vildon, S.R.L. Rodtehsan-cons, S.R.L. Nalina,  
Republica Moldova

### EDUCAȚIE

**2016 -2020**

**Studii post doctorale - Academia de Studii Economice a Moldovei**  
Tema tezei: “Controlul intern și impactul acestuia asupra dezvoltării  
gubernanței corporative”

**2010**

**Studii post doctorale - Universitatea Alexandru Ioan Cuza, Iași,  
România,** Tema proiectului: “Modelarea informației contabile prin  
intermediul imaginii fidele”

**2002 -2007**

FORMARE

**Studii doctorale - Academia de Studii Economice a Moldovei**

Tema tezei: “Contabilitatea rezervelor și a provizioanelor“

**1995-2000**

**Studii de Licență. Diplomă în contabilitate –**

Academia de Studii Economice a Moldovei

**1995-2000**

**Studii de Licență. Diplomă în economie și pedagogie –**

Academia de Studii Economice a Moldovei

**1995-2000**

**Studii liceale, Diplomă de Bacalaureat, contabil - statistician**

Liceul Economic și de Drept Administrativ nr. 1, Iași, România

**2016-2017**

**Stagiu profesional ( România ), S.C. Antibiotice S.A.- departamentul**

audit intern și control de gestiune, S.C. Audit Expert Consult S.R.L.

**2015(09)**

**Stagiu profesional (Paris), Conservatoire National des Arts et Métiers -**

Institut National des Techniques Économiques et Comptables

**2014 (01) - 2014(05)**

**Seminar profesional (Bulgaria), Épistémologie et méthodologie de la**

recherche“, Institut de la Francophonie pour l'Administration et la Gestion

**2013 (01)**

**Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova și Banca Mondială**

Seminar - “Aplicarea Standardelor Internaționale de audit“

**2009-2010**

**Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova și SIPU Internațional**

Proiectul Managementul Finanțelor Publice. Modulele: “Managementul

financiar și controlul în practică”, “Clasificația bugetară și planul de

conturi“, “Auditul intern în practică”

**2004 (6)**

**Stagiu profesional Academia de Studii Economice din București,**

Departamentul Contabilitate și Audit

**2005 (6)**

**Stagiu profesional Academia de Studii Economice din București,**

Departamentul Contabilitate și Audit

**2014-2020**

ACTIVITĂȚI

ADMINISTRATIVE ȘI

RESPONSABILITĂȚI

COLECTIVE

**Membru al Comisiei de certificare a auditorilor interni**

Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova

**2012-2018**

**Membru al Consiliului Coordonator al Școlii Masterale în Economie**

și Business, Academia de Studii Economice a Moldovei

**2012-2014**

**Membru al Comisiei de certificare a auditorilor externi**

Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova

Leadership

**2013-2019**

COMPETENȚE

ORGANIZAȚIONALE/

MANAGERIALE

**Director fondator, S.R.L. Excellent Business Consulting**

**2000-2003**

**Șef laborator “Noi tehnologii informaționale”, Academia de Studii**

Economice a Moldovei, Catedra „Contabilitate și audit”

	INTELEGERE		VORBIRE		SCRIERE
	Ascultare	Citire	Participare la conversație	Discurs oral	
Limba franceză	C1	C1	B2	B2	B2
Limba engleză	A2	A2	A1	A1	A1
Limba rusă	C1	C1	B2	B2	B2

**Publicații** 80 de publicații în perioada 1999-2020: dintre care 2 Web of Science, 2 ISI Proceedings, 29 în reviste științifice, 7 lucrări științifico – metodice și didactice, restul în culegeri ale lucrărilor conferințelor internaționale și naționale