

COMISIA DE CENZORI ȘI ORGANIZAREA SISTEMULUI DE CONTROL INTERN

CZU: 657.6(478)

TUHARI Tudor*Prof. univ., dr. hab., Universitatea Cooperatist Comercială din Moldova, Republica Moldova**E-mails: dedulea34@mail.ru***JEL Classification:** M 41, M 42

Conform Legii Contabilității și raportării financiare (nr. 287 din 15 decembrie 2017, Monitor Oficial nr. 1-6 din 05.01.2018) prin articolul 18 se accentuează că entitatea este obligată să organizeze un sistem de control intern, iar responsabilitatea pentru această organizare și aplicare poartă persoanele, care duc răspunderea și drepturile entităților privind ținerea contabilității și prezentarea situațiilor financiare. În Legea nouă a contabilității nu este prevăzut ceea ce se constată în legea precedentă a contabilității că entitatea pentru care auditul extern nu este obligatoriu poate crea o structură de audit intern sau antrena în acest scop auditori independenți.

În perioada sovietică la întreprinderi controlul intern în baza statutului propriu se desfășura de comisiile de revizie (cenzori). Funcția acestor organe, aprobat prin ordinul conducătorului sau ales prin adunarea asociațiilor, acționarilor (fondatorilor) se realiza printr-un plan de inventariere a bunurilor și verificarea decontărilor, efectuarea controalelor respectării disciplinei și productivității muncii, calității produselor fabricate, nivelului de utilizare a utilajului, tehnicii, respectarea normelor de cheltuieli și consumuri, capacității de producție la fiecare secție, subdiviziune și în general la întreprindere.

Această formă de control intern prin comisiile de revizie (cenzori) s-a păstrat conform statutelor în cooperativele de consum și uniunile raionale ale cooperației de consum și în prezent. Mai mult ca atât legile societății pe acțiuni (S.A.) și societății cu răspundere limitată (S.R.L.) prevăd alegerea și funcționarea acestor comisii cu funcții de control intern, ceea ce în Legea curentă a Contabilității și raportării financiare așa ceva nu este prevăzut.

Legea Societăților pe acțiuni (nr. 1134-XIII din 02.04.1997) prevede, că unul din organele de conducere este numită și comisia de revizie (cenzori), căreia i se atribuie funcția de control și verificare a activității economico – financiare a societății. Specialiștii din comisia de revizie trebuie să obțin calificarea din sfera contabilității, financiară sau economică, ceea ce va forma competențe de organizare și efectuare operațiilor din sistemul de control intern, dintre care și aprecierea estimării cerințelor legislative și normative în vederea ținerii contabilității și raportării financiare.

Conform Legii Cooperăției de consum (nr.1252-X din septembrie 2000) organizațiile cooperatiste de consum își formează comisia de cenzori conform prevederilor statutare (art.85). Drepturile și obligațiile acestor comisii sunt orientate la supravegherea și verificarea a întregii gestiuni a organizațiilor cooperatiste de consum, ținerii contabilității în concordanță cu prevederile legale și întocmirea bilanțului și contul de profit și pierdere. Rezultatele verificării împreună cu propunerile referitor la conținutul Rapoartelor financiare analizate cenzorii reprezintă consiliului de administrație și organului suprem de conducere ale organizației cooperatiste într-un raport detaliat (art.86).

Datele legislative și normativa a societății pe acțiuni și cooperativelor de consum din sistemul cooperației de consum ne dovedesc că funcțiile pentru organizarea sistemului de control intern în entitățile societăților pe acțiuni, societăți cu răspundere limitată și cooperației de consum li se împuternicește comisiilor de cenzori.

Apare situația problematică referitor la forma, funcția și structura organizatorică a controlului intern, conținutul juridic, subordonarea, modul de raportare a acestuia în entități unde prin legislație nu se recomandă aprobarea și funcționarea comisiilor de revizie (cenzori). Controlul intern implică proceduri de verificare și monitorizare a indicatorilor economico – financiare și tehnico – tehnologice, prin analiza acestora din nomenclatorul datelor efective și celor bugetate, planificate. Sistemul de

bugetare și planificare constă din proceduri de maximizare sau minimizare a unor indicatori, caracterizarea respectării normelor și normativelor de utilizare a mijloacelor și realizarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare în procesul activității economico – financiare a entității.

Nomenclatorul indicatorilor de caracter managerial intern depinde de tipul și conținutul activității precum și forma organizatorico – juridică a entității.

La entități de producție și prestări de servicii prevalează informații de costuri bugetate și contabilizate pe entitate, subdiviziuni, locuri și centre de costuri și responsabilitate, pe când la entități de caracter comercial, de alimentație publică cooperatiste predomină informația de indicatori de cheltuieli de distribuție, administrative, asortimentul mărfurilor în magazine, produselor din alimentație publică vândute, prețurile de vânzare cu amănuntul, adaosul comercial din vânzarea acestora, respectarea cerințelor de aprovizionare și păstrare a stocurilor de mărfuri și produse, materii prime în limitele normelor și normativelor minimizate și maximizate la entitate.

Sursa principală pentru organizarea și monitorizarea controlului intern reprezintă rapoartele manageriale prezentate de diferiți funcționari responsabili pentru rezultatele activității structurilor interne ale entității.

Conținutul informațional a rapoartelor manageriale reprezintă instrumente, prin care responsabilii manageri asigură controale interne în scopuri primirii deciziilor manageriale.

Întocmirea și prezentarea rapoartelor manageriale de obicei are loc de diferiți funcționari:

- de persoanele în funcție de gestionari responsabili pentru păstrarea, utilizarea în proces de activitate a bunurilor materiale, imobilizărilor corporale, necorporale, activelor biologice, stocurilor de mărfuri și materiale, produselor, semifabricatelor, precum și mijloace de numerar, alte echivalente mijloacelor bănești, documente bănești etc.
- funcționari manageri, din care prezintă șefii al secțiilor, subdiviziunilor, sectoarelor, tehnologii, merceologii, inginerii, contabili, economiștii, finanțistii și alți funcționari cu obligațiuni și funcții corespunzătoare privind întocmirea și prezentarea în termenii stabiliți a informației economice, cu conținut de volume, valori și rezultate economico – financiare ale activității secțiilor, sectoarelor, subdiviziunilor, precum și a entității la nivel general.

În rapoartele manageriale de obicei se reflectă *date efective* pe segmente de timp (zi, săptămână, lună) al perioadei de gestiune și se compară cu datele informatice de norme, normative, planuri și devierile acestora.

În entități unde nu sunt organizate comisiile de cenzori în mod legislativ recomandăm ca funcția de control intern să fie efectuată de un organ numit prin ordinul conducerii cu includerea în componența acestuia a specialiștilor din diferite domenii de activitate printre care contabili, economiștii, finanștii, merceologii, managerii, inginerii, marketologii, etc.

Prin ordinul conducătorului se elaborează un regulament, unde se vor caracteriza obiectele supuse controlului intern, obligațiunile și drepturile controlorilor, precum și prezentarea documentelor, rapoartelor privind rezultatele de control intern.

Deoarece conținutul controlului intern cuprinde date informatice diferitelor aspecte ale activității economice sursele pentru asigurarea acestuia pot fi structurate în câteva sisteme (vezi tabelul 1):

Tabelul 1.

**Componența informației activității economico-financiare
utilizate în proces de control intern**

Sistemul informațional contabil	Sistemul informațional operativ de la diferite sectoare: finanțare, planificare, normare, remunerarea personalului, ș.a.	Sistemul informațional de marketing, prețuri, tarife, contracte de achiziție-vânzare, etc.	Sistemul informațional de caracter tehnico-tehnologic, capacitate de producție, investiții capitale, etc.

Sursa: Elaborat de autor

Prima și cea mai voluminoasă sursă de informație care este supusă controlului intern reprezintă sistemul contabil. Prelucrarea informației economico-financiare prin ținerea evidenței contabile de fiecare funcționar se începe din obținerea și verificarea datelor din documente primare și mai apoi

trecerea lor prin analizare și sintetizare în registre și rapoarte financiare. Prin tehnologia contabilă toată informația prelucrată este supusă ochiului și creierului specialistului de contabilitate, care îndeplinește și funcția de control. Prin sistemul contabil entitatea este obligată să respecte convențiile și principiile contabilității prevăzute de legea și standardele contabilității, codul fiscal și alte acte legislative și normative ale Republicii Moldova. Politici contabile și totalitatea informației economico-financiare din situații financiare, precum și notele explicative reprezintă o sursă semnificativă pentru control în direcția respectării cerințelor legislativului și normativului în vigoare. Activitățile unităților de comerț și cooperăției de consum sunt însoțite de costuri și cheltuieli. Costurile reprezintă un proces de transformare a valorilor dintr-o formă de materie primă, materiale, forță de muncă ș.a. în formă de produse finite, prestări de servicii. Cheltuielile întreprinderilor prezintă procese de utilizare a elementelor economice (materiale, forță de muncă, mijloacele fixe, obiectelor de mică valoare și altor valori de active și servicii), care fiind rezultate din activitățile de circulație a mărfurilor și produselor, influențează rezultatele financiare ale acestora. În rezultatul activității unităților de comerț și alimentație publică au loc cheltuieli ale perioadei de la care depinde mărimea profitului și nivelul de rentabilitate.

În comerț componenta și conținutul cheltuielilor se determină prin procese de mișcare a mărfurilor de la vânzători până la consumatorii acestora. În unitățile de alimentație publică au loc și unele cheltuieli caracteristice pentru prepararea produselor de alimentație și organizarea deservirii la utilizarea lor în internul întreprinderilor.

Deci cheltuielile în unități comerciale și de alimentație publică conform S.N.C. "Stocuri", S.N.C. "Cheltuieli" sînt divizate în cheltuieli operaționale și alte cheltuieli.

În baza celor accentuate este necesar de studiat mai aprofundat problema organizării contabilității și analizei cheltuielilor în comerț și alimentația publică deoarece aplicarea S.N.C. depinde nemijlocit de particularitățile activității economice a unităților de comerț și cooperăției de consum.

Organizarea contabilității cheltuielilor urmărește scopul de a desfășura o contabilitate a cheltuielilor operaționale prin divizarea lor pe articole de evidență analitică, ceea ce este binevenit pentru analiza economică a acestora și adoptarea deciziilor concrete. Fiecare unitate economică are ca scop de a majora eficacitatea, rata de rentabilitate și a reduce cheltuielile constante și variabile mai cu seamă cheltuielile de caracter neproductiv. De aceea cu cît mai detaliat se reflectă în articole evidența cheltuielilor administrative și mai cu seamă cheltuielile de distribuție și altor cheltuieli operaționale cu atît mai concret și mai operativ pot fi primite decizii privind folosirea rezervelor de reducere a acestora aplicând analiza operativă a activității financiar-economice a entității.

În scopul utilizării cît mai eficiente a informației privind cheltuielile în unitățile comerciale, de alimentație publică și ale cooperăției de consum se propune de desfășurat contabilitatea analitică la fiecare ramură, subramură, subdiviziune conform subconturilor și articolelor, care după caracter și conținut economic se deosebesc. Această informație contabilă formează un contur mai larg de studiere a factorilor prin analiza economico-financiară a datelor la diferite nivele de conducere. Astfel pentru organizarea evidenței și controlului intern a cheltuielilor comerciale în baza contului 712 "Cheltuieli de distribuție", subconturilor și subdiviziunilor în unitățile comerciale se propune de elaborat un nomenclator de 15-20 articole ținând cont de aspectele structurale ale entității.

În articole al nomenclatorului aparte de prevăzut cheltuielile privind pierderi din creanțele dubioase, pierderile de la returnarea mărfurilor și reducerea prețurilor la mărfurile nevândute rămase în stoc, pierderile de la apreciere a valorii celei mai mici conform S.N.C. "Stocuri", cheltuielile pentru asigurarea mărfurilor și cheltuieli de alt caracter comercial.

Lipsurile și pierderile din deteriorarea mărfurilor, cheltuielile privind împachetarea și ambalarea mărfurilor, pierderile din operațiile cu ambalajul, plățile pentru asigurarea mărfurilor în unitățile comerciale, precum și cheltuielile de arenda operațională, după părerea noastră, rezonabil de inclus în componența cheltuielilor de distribuție și divizate în articole analitice aparte.

Folosind metoda contabilității de angajamente e necesar de menționat că cheltuielile comerciale, administrative, alte cheltuieli operaționale în dependență de perioade de gestiune, la care acestea se referă pot fi reflectate în debitul sau creditul conturilor 712 "Cheltuieli de distribuție", 713 "Cheltuieli administrative", 714 "Alte cheltuieli operaționale", iar provizioane și cheltuieli anticipate la conturi

538 "Provizioane curente", 261 "Cheltuieli anticipate curente", 171 "Cheltuieli anticipate pe termen lung".

De aici urmează că corectitudinea reflectării cheltuielilor și divizarea lor reală pe perioade curente sau anticipate curente sau pe termen lung este în dependență de procedarea obiectivă și reală în baza pragurilor de semnificație prevăzute în Politici Contabile ale entităților.

Ținând cont de componența satisfăcătoare a cheltuielilor generale și administrative desfășurate în anexa S.N.C. "Cheltuieli" recomandăm unităților comerciale de organizat contabilitatea analitică într-un nomenclator amănunțit de articole, luând în vedere practica de activitate a întreprinderilor de comerț cu ridicata, cu amănuntul, de alimentație publică și cooperăției de consum.

În nomenclatorul de articole a evidenței analitice a cheltuielilor administrative aparte de prevăzut celelalte cheltuieli după destinație de caracter mai generalizat din care: cheltuieli de cercetări tehnico – științifice, de protecție a mediului ambiant, asigurarea securității antiincendiare, procurare a licențelor de comercializare până la un an. ș.a. Reieșind din necesitatea disponibilității de surse pentru efectuarea analizei operative și ținând cont de interesul reducerii cheltuielilor neproductive, pierderilor neplanificate, nepronozate autorul propune ca contabilitatea analitică a acestora să fie desfășurată cât mai detaliat. În unele țări europene contabilitatea cheltuielilor comerciale, de dirijare și administrare se desfășoară prin nomenclator de până la 50 articole (Germania, S.U.A. ș.a.).

Organizarea contabilității cheltuielilor curente în unități de comerț și cooperăției de consum în mod detaliat prezintă o informație mai amplă privind operațiile de cheltuieli. Acest fapt se supune controlului intern prin realizarea devizelor, bugetelor nemijlocit pe locuri de activitatea și centre de responsabilitate prin câteva etape (vezi fig.1.), deoarece efectuarea procesului de cercetare a cheltuielilor de la o etapă la alta prin acumulare și creșterea volumului de date economice complică metodologia de determinare a rezervelor de reducere a acestora.

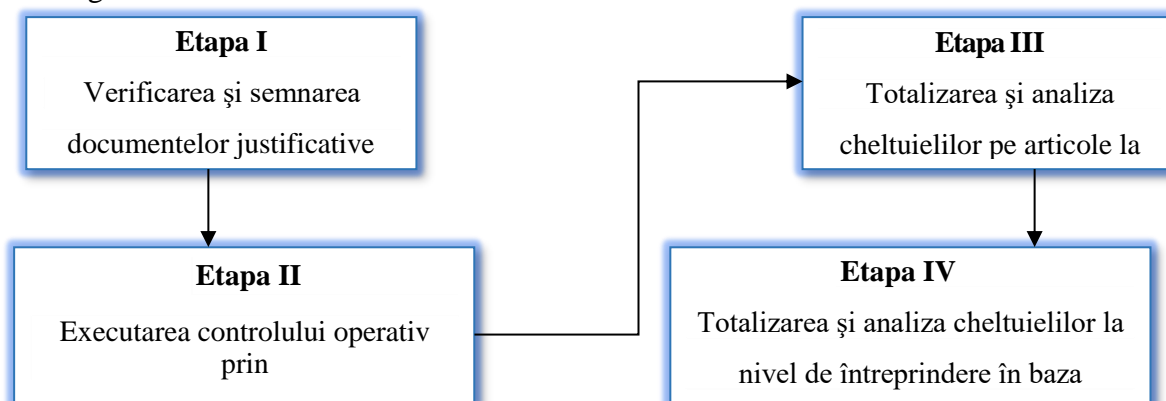


Figura 1. Organizarea controlului operativ intern al cheltuielilor în comerț și cooperăția de consum

Sursa: Elaborat de autor

Rolul și funcția contabilității la orice entitate de antreprenoriat, organizație, instituție publică constă în prestarea informației corecte, oportune, inteligibile și credibile în scopuri organizării unei audieri, unui control intern și extern pentru desfășurarea în linii progresive a activității economico-financiare eficiente.

Prin audit intern recomandat pentru instituțiile publice are loc o estimare independentă a tuturor aspectelor de activitate în interiorul entității orientată spre asigurarea conducerii cu date din sistemul contabil și alte date operative, care sunt adecvate și eficiente. Aria de control intern cuprinde o totalitate de politici și proceduri adoptate de conducere în scopul asigurării desfășurării unei organizări eficiente a activității economice.

Totodată sistemul de control intern asigură respectarea strictă privind integritatea patrimoniului, prevenirea și descoperirea cazurilor de fraude și erori, plenitatea și exactitatea înregistrărilor contabile, precum și pregătirea informației corecte în situații financiare.

Celelalte sisteme care dispun de informație economico-operativă, financiară, tehnico-tehnologică,

comercială, etc. sunt supuse controlului de funcționari nemijlocit la sectorul său de activitate.

Însă controlul și auditul intern prevăd ceva mai aprofundat, mai obiectiv cu efectuarea unei analize economico-financiare, prin care pot fi realizate scopuri nu numai de a depista crimele, infracțiunile, fraudele, dar în primul rând și de a prevenea la timp și a le exlude.

Organul de control intern poate fi organizat în calitate de comitet sau consiliu în care vor activa controlorii din diferite domenii și profesii de funcționare sub supravegherea managerilor din fiecare sistem de informație. Conform prevederilor unui regulament rezultatele controalelor necesită discutate și prezentate printr-un raport cu anexarea actelor, proceselor verbale în formă de prezentare a informației de control intern benevolă.

Principalul scop al controlului intern constă în faptul ca cât mai operativ să fie primite măsuri decizii privind înlăturarea neajunsurilor, corectarea erorilor și altor abateri de la normă, standard depistate.

Izvorul de bază pentru prezentarea informației necesare privind organizarea controlului intern îl prezintă sistemul complet de contabilitate managerială și financiară.

Elementele și indicatorii supuși controlului în sistemul dat pot fi numiți:

- Conținutul economic și juridic al documentelor primare;
- Disponibilitatea și utilizarea mijloacelor bănești;
- Calcularea indicatorilor și înregistrarea acestora în registre analitice și sintetice;
- Respectarea normelor de costuri și cheltuieli curente și anticipate, corectitudinea determinării producției în curs de execuție și costurilor unitare produselor fabricate;
- Evidențierea responsabilității la formarea și direcționarea costurilor și cheltuielilor la locuri (centre) de apariția acestora;
- Prognozarea (planificarea) și bugetarea proceselor de achiziție, producție, repartizare și vânzare a stocurilor de mărfuri, materiale și produse finite (prestarea serviciilor);
- Contabilitatea decontărilor cu creanțe, datorii și verificarea realității acestora;
- Evidențierea stocurilor și controlul păstrării acestora de gestionari, precum și reflectarea rezultatelor de la inventariere;
- Elaborarea politicilor contabile privind respectarea prevederilor SNC și IFRS, legislativului și altor norme de contabilitate și fiscalitate;
- Prezentarea situațiilor financiare și analiza conținutului acestora pentru obținerea rezervelor de îmbunătățire stării economico-financiare a entității ș.a.

Cât privește alte surse informaționale pentru organizarea controlului intern acestea le prezintă următoarele:

- Din sistemul informațional operativ-economic: planificarea resurselor financiare; indicatorii de productivitate și disciplina muncii, statistica personalului și nivelul profesional de corespundere al acestuia, remunerarea muncii etc.
- Din sistemul comercial și de marketing: achiziționarea și asigurarea cu stocuri, respectarea contractelor cu furnizorii; realizarea planurilor și obligațiilor în baza contractelor de vânzare a mărfurilor, produselor și respectarea formelor și termenilor de achitare; formarea prețurilor la produse și mărfuri depozitate și vândute, reclamării, returnări de mărfuri și altele.
- Din sectorul informațiilor de caracter tehnico-tehnologic pentru control intern pot fi utilizate următoarele date:
 - ✓ Nivelul de utilizare a capacității de producție în ansamblu și la fabricarea principalelor tipuri de produse;
 - ✓ Analiza operativă de realizarea planului de producție zilnic, săptămânal, lunar, etc.;
 - ✓ Normarea și respectarea normelor de consum și altor normative tehnologice;
 - ✓ Utilizarea capacității și respectarea normelor și tarifelor a energiilor electrice, termice, aragazului la diferite locuri de consumare ș.a.

Prin activitatea executorilor organului de control intern se poate dobândi informația necesară din diferite sectoare și funcții al managementului entității, începând cu procesul de inițiere a entității și elaborării business planului și finisând cu estimarea, primirea deciziilor, regularizarea și desfășurarea activității la perspectivă.

Bibliografia:

1. Legea Contabilității și raportării financiare, nr. 287 din 15 decembrie 2017, Monitor Oficial nr. 1-6 din 05.01.2018.
2. Legea societății pe acțiuni, nr. 1134-XIII din 02.04.1997.
3. Legii Cooperației de consum nr.1252-X din septembrie 2000.
4. Селедцова С.Н. Контроллинг в системе управления организацией: сущность содержание и функции. Научно-практический журнал «Потребительская кооперация» Белорусского торгового – экономического университета потребительской кооперации, № 3, г.Гомель, Республика Беларусь.