

**CONTROLUL INTERN ȘI DILEMELE SALE ÎN ORGANIZARE, FUNCȚIONARE ȘI
RAPORTARE**

**INTERNAL CONTROL AND ITS DILEMMAS IN ORGANIZATION, OPERATION AND
REPORTING**

CZU: 657.6:005.35(478)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.27>

Aliona BÎRCĂ,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: aliona.birca@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9365-7639>,

Petru BABUCI,

Academia de Studii Economice din Moldova

Email: babuci.petru@ase.md

ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-4120-5752>

Abstract: The efficiency and functionality of the internal control procedures is one of the problems of domestic entities obliged to organize accounting and prepare financial statements. Their intensity and nature differ from one entity to another, but the determining factor is the specific regulatory framework that generates a series of questions for the corporate sector. In this perspective, the study was initiated with the examination of the origin of the law that determined the current situation of internal control at the international level. Subsequently, all the regulations aimed at the organization of internal control at the national level were reviewed. Finally, the study focuses on management dilemmas that arise in the process of dividing responsibilities related to the following directions: supervision, design, implementation, operation, documentation, evaluation and reporting of the internal control system. The research was completed by highlighting the role of the entity's management, the audit committee, the internal and the external audit.

Keywords: origins of internal control, management's responsibility for internal controls, audit committees

JEL Classifications: M41, M42, M48

Introducere

În ultimii ani, conducerea superioară și de mijloc a entităților autohtone se confruntă cu o serie de probleme legate de organizare, implementare, revizuire, documentare și raportare a sistemului de control intern. O bună parte dintre practicieni susțin că entitatea funcționează bine, iar pentru implementare este necesar de resurse suplimentare, personal competent. A doua categorie susțin că entitatea dispune de un departament de audit intern care stabilește și procedee de control intern și nu este necesar ca managerii să se implice. A treia categorie cu referință la entitățile supuse auditului obligatoriu susțin că în momentul misiunii auditorii evaluează și procedeele controlului intern. Există și alte categorii cu diverse păreri, însă indiferent de viziunea personală, cea mai mare problemă este caracterul formal atribuit controlului intern la întocmirea raportului conducerii.

Originile controlului intern

Controlul a existat din cele mai vechi timpuri, însă forma sa a fost și este o funcție a epocii din care face parte, nivelul de dezvoltare economic, social și politic a țării, cerințele acționarilor, cultura și tradițiile populației băștinașe. În prezent, cea mai mare parte a utilizatorilor o examinează în funcție de cadrul normativ aplicabil. Forma actuală a acestuia este rezultatul aplicării a două decenii, la nivel mondial, a legii SOX, fiind elaborată și aprobată ca o replică la scandalurile financiare, cu grave urmări economice, sociale și politice. Votată și semnată de președintele George W. Bush în anul 2002, această lege este o replică sau o măsură de aplanare a scandalurilor financiare izbucnite în acea perioadă. Mari corporații supuse auditului obligatoriu, cu întregi direcții de audit intern au falimentat.

Ne punem întrebarea, cine este vinovatul? În prezent, un răspuns obiectiv și/ sau subiectiv este greu de dat, însă evident este faptul că au fost întărite prevederile normative legate de *răspunderea managerială și desfășurarea activității de audit*. Urmare a acestei legi auditorii trebuie să examineze dacă tranzacțiile economico-financiare ce generează venituri și cheltuieli se realizează, doar, cu autorizarea conducerii superioare. Totodată aceștia trebuie să evalueze controlul intern al firmei client atribuind unul din calificativele: deficiențe de control intern sau deficiențe semnificative de control intern.

Conducerea executivă are și ea un rol important, în cadrul acestui demers, cu referire la directorii executivi și directorii financiari. O examinare mai detaliată se prezintă în tabelul 1.

Tabelul 1.

Situație comparativă a responsabilității manageriale în legătură cu situațiile financiare

Legea Sox, SUA	Legea contabilității și raportării financiare, RM
<p>a) raportul, înainte de a fi semnat, a fost revizuit. Managerul dispune de cunoștințe suficiente, pentru a oferi un nivel înalt de asigurare că informația propusă nu conține denaturări semnificative;</p> <p>b) informația prezentată în raport întrunește toate condițiile financiare, legale și reflectă rezultatul operațiunilor din perioada reală indicată;</p> <p>c) în același timp, managerul responsabil de semnare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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; <p>d) raportul de evaluare a controalelor interne este prezentat de management atât auditului extern pentru certificare, cât și consiliului de administrație al entității;</p> <p>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</p>	<p>Răspunderea pentru ținerea contabilității și raportării financiare revine: - conducătorului, administratorului, directorului, fondatorului etc.</p> <p>Aceste persoane sunt obligate:</p> <p>a) să asigure organizarea și ținerea contabilității în mod continuu din data înregistrării de stat a entității până la data lichidării acesteia;</p> <p>b) să asigure elaborarea, aprobarea și aplicarea politicilor contabile în conformitate cu standardele de contabilitate și alte acte normative</p> <p>c) să asigure elaborarea și aprobarea:</p> <ul style="list-style-type: none"> – planului de conturi contabile de lucru al entității, după caz; – procedurilor interne privind contabilitatea de gestiune; – formularelor documentelor primare și a registrelor contabile; – regulilor privind circulația documentelor și tehnologia de prelucrare a informației contabile; <p>d) să asigure întocmirea completă și corectă, precum și integritatea și păstrarea documentelor contabile;</p> <p>e) să organizeze sistemul de control intern;</p> <p>f) să asigure documentarea faptelor economice și reflectarea acestora în contabilitate;</p> <p>g) să asigure respectarea actelor normative;</p> <p>h) să asigure întocmirea, prezentarea și publicarea, după caz, a situațiilor financiare în conformitate cu prezenta lege, standardele de contabilitate și alte acte normative</p>

Sursa: elaborat de autor în baza [3], [11].

După cum rezultă din tabel, în contabilitatea autohtonă nu există o prevedere legală care să poată fi direct comparată cu prevederile secțiunii 404 „Evaluarea managerială a controlului intern“ din Legea SOX și Legea Valorilor Mobiliare. Totuși la nivel național, Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 (art. 18) ne oferă explicații, care într-o anumită măsură pot fi comparate cu prevederile cadrului normativ american. Responsabilitatea conducerii față de informația din situațiile financiare rezultă din ambele legi, însă este greu de corelat și cu Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 02.04.1997 în legătură cu problema calificării persoanelor din conducere. Potrivit Legii SOX aceștia nu pot semna situațiile financiare fără ca să verifice în prealabil

și să dispună de cunoștințe suficiente în domeniu. Procedeele controlului intern sunt acelea care îl ajută în acest sens, iar realitatea funcționării acestora este direct proporțional cu încrederea utilizatorilor față de veridicitatea datelor din situațiile financiare.

Necesitatea organizării controlului intern la nivel național

Una dintre cele mai mari probleme, se referă la formalitatea procedeele controlului intern. În acest sens, unul din obiectivele de bază a legii SOX se referă la responsabilizarea conducerii executive prin implicarea directă în lucrările de întocmire a situațiilor financiare. Scopul acestei legi a fost de a modifica esențial obligațiile conducerii executive. Deseori în presa americană se vehicula că în urma acestei legi viața nu va mai fi la fel pentru directorii executivi și directorii financiari. Ei sunt responsabili în stabilirea, menținerea unei structuri adecvate de control intern și evaluarea permanentă a realității acestor proceduri pentru asigurarea fiabilității datelor din situațiile financiare. În această perspectivă, remarcăm că această lege a impus sarcini 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. Deși scopul acestei legi constă în protejarea intereselor angajaților, în mod direct, totuși apără și investitorii, în mod indirect.

Tabelul 2.

Prezentarea cadrului normativ național în legătură cu sistemul de control intern

	Cadrul normativ	Prevederi	Mențiuni legate de controlul intern
0	1	2	3
1	Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale	art 20 (1.c) <i>o descriere a principalelor caracteristici ale sistemelor de control intern și de gestionare a riscurilor, în relație cu procesul de raportare financiară</i>	Obligativitatea organizării și raportării
2	Legea contabilității și raportării financiare nr. 287	art 18 (3) - <i>să organizeze sistemul de control intern</i>	Obligativitatea organizării
3	Legea contabilității și raportării financiare nr. 287	art. 23 (8) <i>raportul conducerii entității de interes public ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cuprinde un capitol privindsistemele de control intern și de gestiune a riscurilor entității, în raport cu procesul de raportare financiară</i>	Obligativitatea organizării și raportării
4	Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271	art. 45 (c) <i>comitetul de audit... monitorizează eficiența sistemului de control intern, de audit intern, după caz, și de management al riscurilor din cadrul entității de interes public auditate</i>	Eficiența organizării și funcționării
5	Legea privind controlul financiar public intern nr. 229	art. 17 (1) <i>scopul auditului intern este acordarea consultanței și furnizarea asigurării obiective privind eficacitatea sistemului de control intern managerial, oferind recomandări pentru perfecționarea acestuia și contribuind la îmbunătățirea activității entității publice</i>	Eficacitatea organizării și funcționării

Sursa: elaborat de autor în baza [2], [3], [5], [6].

Investigarea informației din tabelul 2 ne determină să afirmăm că potrivit Directivelor Europene controlul intern este legat de procesul de raportare financiară pentru entitățile de interes public. În această categorie se includ și entitățile care se află sub incidența legislației unui stat membru și ale

cărui valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată din orice stat membru [art. 2.1.a]. Drept urmare, obligativitatea organizării și raportării se referă numai la entitățile de interes public. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 prin art. 18 ne demonstrează că toate entitățile care au obligația de a ține contabilitatea și a întocmi situații financiare trebuie să organizeze proceduri de control intern, deși nu sunt obligate să le raporteze.

O altă întrebare legată de controlul intern apare în legătură cu prevederile articolului 32 Auditul situațiilor financiare. În acest sens, auditului obligatoriu sunt supuse situațiile financiare individuale ale entităților mijlocii, mari, grupuri, ale entităților de interes public și ale altor entități, conform legislației în vigoare. Potrivit ISA 210 „*Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*” (A 16-A20) *conducerea entității menține un nivel al control intern, pe care îl consideră necesar, pentru a permite întocmirea de situații financiare*. În această perspectivă, rămâne la discreția conducerii să determine structura procedurilor controlului intern, necesare în asigurarea datelor din situațiile financiare. În timp ce auditul independent, efectuat în conformitate cu ISA-urile, nu înlocuiește menținerea controlului intern, necesar pentru întocmirea situațiilor financiare de către conducere [8]. Astfel lucrările auditorilor externi nu pot fi considerate echivalente cu cele ale conducerii. Auditorul, evaluează procedurile controlului intern potrivit ISA 265 „*Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernarea și către conducere*”. În documentația sa de lucru, aceștia trebuie să acumuleze dovezi care justifică că administrația sau conducerea entității este conștientă de răspunderea pe care o poartă pentru datele din situațiile financiare.

Comitetul de audit și/sau comisia de cenzori

Examinarea rolului comitetului de audit am inițiat-o cu prevederile articolului 72 din Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 02.04.1997. Potrivit acestei legi, persoanele cu funcții de răspundere sunt: consiliul societății, organul executiv, comitetul de audit/sau comisia de cenzori etc. În articolul 48 se menționează că Adunarea generală a acționarilor are atribuții exclusive în legătură cu: *aprobarea codului guvernării corporative, regulamentul comisiei de cenzori, comitetului de audit; confirmă entitatea de audit pentru efectuarea auditului obligatoriu; examinează darea de seamă financiară anuală a societății, aprobă darea de seamă anuală a consiliului societății și raportul anual de activitate al comisiei de cenzori și al comitetului de audit* [7]. În timp ce în punctul 4 al tabelului 2 se menționează că obligațiile monitorizării sistemului de control intern revine comitetului de audit, iar decizia finală aparține adunării generale a acționarilor. Stipulația respectivă nu este întâmplătoare, deoarece comitetul de audit / sau comisia de cenzori se subordonează numai adunării generale a acționarilor.

Comitetul de audit, potrivit Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271, se constituie din minimum 3 membri desemnați de Adunarea generală a acționarilor sau de către fondator pe un termen de 3 ani. Membrii comitetului de audit trebuie să dispună de competențe specifice domeniului în care entitatea își desfășoară activitatea, iar cel puțin un membru trebuie să dispună de competențe în domeniul contabilității și/sau al auditului. Noțiunea de competențe are un caracter general și greu de aplicat de practicieni la constituirea acestui comitet. În concretizarea acestei dileme ne ghidăm de punctul 116 al Codului de guvernare corporativă din Republica Moldova nr. 67/10 care recomandă ca membrii acesteia să aibă cunoștințe adecvate în contabilitate și raportare financiară, deoarece atribuțiile legate de raportare și de controlul financiar al societății sunt responsabilitățile primordiale ale comisiei de cenzori. Stipulațiile acestui cod sunt mai clare în legătură cu natura competențelor, însă informații mai clare le găsim în Ghidul OECD privind Asigurarea Guvernării care subliniază că rolul comitetelor este de a sprijini consiliul în îndeplinirea funcțiilor sale și îmbunătățirea calității deciziilor luate. Scopul comitetului de audit constă în revizuirea propunerilor legate de raportarea financiară și supravegherea auditului intern și extern. Menționăm că pe lângă comitetul de audit, pot fi constituite și alte comitete specializate în gestiunea strategiilor, riscului și a politicilor de personal.

Concluzii

Legea SOX se consideră una dintre cele mai semnificative măsuri de aplanare a scandalurilor financiare de la sfârșitul sec. al XX-lea. Elaborată inițial pentru companiile din SUA, după câțiva ani,

prevederile acesteia au început să fie utilizate în marea majoritate a țărilor din lume, inclusiv în RM. Deși unele articole din cadrul reglementativ național au fost ajustate în funcție de prevederile actelor internaționale, totuși trebuie de efectuat o revizuire generală, pentru a asigura o corelație între articole în special cu referire la organizarea controlului intern din sectorul corporativ. Spre exemplu, atribuțiile directorului executiv nu sunt diferite de cele ale directorului financiar. La fel, este dificilă delimitarea independenței și atribuțiilor managementului executiv față de consiliul de administrație și adunarea generală a acționarilor. 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.

Bibliografie

1. Cod de guvernanta corporativă din Republica Moldova, Comisia Națională a Pieței Financiare, *Monitorul Oficial nr. 49-54 din 04.03.2016*
2. 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.*
3. 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 in vigoare : 01.01.2019.*
4. 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 in vigoare : 14.09.2013.*
5. 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 in vigoare : 01.01.2019.*
6. 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.*
7. Legea privind societățile pe acțiuni nr. 1134 din 02.04.1997. În: *Monitorul Oficial Nr. 1-4 art. nr. 1.*
8. Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, elaborat inițial de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), tradus și republicat în limba română de către Camera Auditorilor Financieri din România (CAFR), București, 2022.
9. 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.*
10. Standardele Naționale de Audit Intern nr. 153 din 12.09.2018. În: *Monitorul Oficial nr. 400- 409, art. nr.: 1577, 26.10.2018.*
11. 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.*
12. Ghidul OCDE privind Asigurarea Guvernantei [citat 20.06.2020]. Disponibil: http://ecgi.global/sites/default/files/codes/documents/oecd_guidelines_on_insurer_2017.pdf.
13. European Corporate Governance Institute . Disponibil: <https://ecgi.global/content/codes>