

**CONFRUNTĂRI ÎNTRE CONTROLUL INTERN ȘI AUDITUL EXTERN: EVOLUȚII
INTERNAȚIONALE ȘI UTILIZARE NAȚIONALĂ ÎN TURISM**

***Conf. univ. dr. Aliona Bîrcă, ASEM,
Lect. sup. Ludmila Țurcan, ASEM***

The modern approach to internal control covers all policies and techniques used by the administration of the entity to protect assets, to enhance benefits and to ensure accuracy and safety of economic information. In other words, the control function within the entity is the process of verification and continuous assessment of the entity's performance with the purpose to measure the degree of achievement of objectives and strategies initially set and this is not only about accounting, but also about management and finance.

Examination of internal control definition leads us to the conclusion that it has some similarities with the audit. Audit in its turn includes two categories: internal audit and external audit. Internal audit is part of internal control as a tool for assessing the financial management and control system. External audit is intended to ensure that examined financial reports are complete and considered accurate, and economic operations were carried out in accordance with relevant laws and regulations in force.

Cuvinte-cheie: funcția de control intern, control intern, audit intern, audit extern, Legea Sarbanes-Oxley.

Managementul, ca știință a organizării și conducerii întreprinderii, întrunește o serie de funcții stabilite pentru prima dată de către Henry Fayol. Ulterior, o serie de alți specialiști în domeniu au propus și alte funcții ale **managementului**, însă, în toate cazurile, de rând cu funcțiile de planificare, luarea deciziilor și organizare, a persistat funcția de control. Originile funcției de control datează încă din antichitate, care, ulterior, au fost sesizate și la alte științe economice, cum ar fi **finanțele și contabilitatea**.

Abordarea modernă a acestei funcții prevede faptul că reprezintă ansamblul politicilor și tehnicilor utilizate de administrația entității pentru protejarea averii, amplificarea beneficiilor și asigurarea exactității și siguranței informației economice. Cu alte cuvinte, funcția de control în cadrul entității se referă la procesul de verificare și evaluare permanentă a performanțelor entității cu rolul de a măsura gradul de realizare a **obiectivelor și strategiilor** stabilite inițial.

Funcția de control se caracterizează prin acele două laturi care nu pot fi divizate și anume: latura pasivă se referă la procesul continuu de monitorizare a performanțelor și latura activă la corectarea efectelor negative ale acestora.

Examinarea definiției funcției de control intern ne determină să concludem faptul că controlul intern are unele **similitudini** cu cele ale auditului. Auditul, la rândul său, este de două categorii: auditul intern și auditul extern.

Auditul intern constituie o parte componentă a controlului intern în calitate de instrument de evaluare a sistemului de management financiar și control. Având funcție de raportare directă managerului entității și are rolul determinant în examinarea și raportarea eficacității sistemului de management financiar și control. Auditului intern cuprinde toate activitățile și procesele operaționale ale entității. În cadrul activității de audit intern, se desfășoară următoarele tipuri de audit:

1. *Auditul de sistem*, care examinează sistemul de management financiar și control pentru a evalua eficiența funcționării acestuia;
2. *Auditul de conformitate*, care verifică respectarea cadrului normativ, a politicilor și a procedurilor aplicate și, după caz, necesitatea îmbunătățirii procedurilor de control intern utilizate pentru a asigura respectarea legislației;
3. *Auditul financiar*, care evaluează funcționarea adecvată și eficientă a procedurilor de control intern aferente sistemelor financiare;
4. *Auditul performanței*, care examinează utilizarea resurselor în cadrul unui program, funcții, operațiuni sau sistem de management pentru a determina dacă resursele sunt utilizate în cel mai economic, eficient și eficace mod;
5. *Auditul tehnologiilor informaționale*, care examinează eficacitatea managementului financiar și controlului sistemelor informaționale.

Auditul extern are rolul de a asigura că rapoartele financiare examinate sunt complete și întocmite cu acuratețe, iar operațiile economice s-au efectuat în conformitate cu legile și reglementările relevante în vigoare. Cu alte cuvinte, auditorii externi, prin rapoartele lor, caută să ofere o asigurare rezonabilă – nu o asigurare absolută – că rapoartele financiare examinate sunt complete și întocmite în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor în vigoare. Prin urmare, obiectivele generale ale auditului extern sunt orientate spre veridicitatea și legalitatea datelor din rapoartele financiare și sunt realizate de persoane certificate din afara entității, în timp ce controlul intern se orientează spre obiectivele strategice și operaționale ale entității.

Examinarea cadrului normativ cu referință la controlul intern (tabelul 1) denotă faptul că atât la nivel național, cât și internațional există un număr considerabil de legi, însă cele internaționale au la bază practica bogată a celor mai mari puteri economice din lume, în timp ce, în Republica Moldova, controlul intern are o acoperire normativă mai mult în sectorul public. În contradictoriu, conform *Legii contabilității* nr. 113-XVI din 27.04.2007, *controlul intern* este obligatoriu pentru toate entitățile fiind definit ca totalitatea politicilor și procedurilor adoptate de conducerea entității pentru a asigura desfășurarea organizată și eficientă a activității economice, inclusiv respectarea strictă a integrității activelor, prevenirea și descoperirea cauzelor de fraudă și eroare, exactitatea și plenitudinea înregistrărilor contabile, precum și pregătirea oportună a unor informații financiare credibile. Astfel, controlul intern are niște atribuții mult mai vaste, decât cele de la origini și este aplicat atât în **sectorul public**, cât și în **sectorul privat**.

Corelarea cadrului normativ al controlului intern cu cel al auditului extern

	Controlul intern	Auditul extern
Criterii de referință		
Cadrul normativ internațional	<ul style="list-style-type: none"> • Legea Sarbanes-Oxley, 2001-2002 (SUA); • Codul Combinat, 1998 (Marea Britanie); • Codul Controlului Intern, 2005 (România); • Standardele de control intern ale UE; • Standardele INTOSAI; • Modelul COSO (SUA); • Modelul COCO (Canada). 	<ul style="list-style-type: none"> • Standardul Internațional de Control al Calității (ISQC); • Standardele Internaționale de Audit (ISA); • Codul etic al profesioniștilor contabili (Codul etic); • Declarațiile Internaționale privind Practica de Audit (IAPS); • Standardele Internaționale pentru Misiunile de Revizuire (ISRE); • Standardele Internaționale pentru Misiunile de Asigurare (ISAE); • Standardele Internaționale pentru Servicii Conexe (ISRS); • <i>Legea privind activitatea de audit nr. 61 din 16.03.2007. Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.72-75/230 din 13.04.2012.</i>
Cadrul normativ național	<ul style="list-style-type: none"> • Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010; • Standardele naționale de control intern în sectorul public nr. 51 din 23.06.2009; • Regulamentul privind evaluarea, raportarea sistemului de management financiar și control și emiterea declarației privind buna guvernare nr. 49 din 26.04.2012. 	

Cadrul normativ al auditului extern, în Republica Moldova, este mult mai avansat, așadar, prin intermediul Ordinului nr. 64 al Ministerului Finanțelor din 14 iunie 2012, s-a acceptat publicarea Standardelor de audit și a Codului etic în baza Acordului privind dreptul de reproducere a **Standardelor de audit și Codului etic în Republica Moldova**, semnat de Ministerul Finanțelor la 2 aprilie 2012 și Consiliul pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare al Federației Internaționale a Contabililor la 4 aprilie 2012. Menționăm că, pe teritoriul Republicii Moldova, aplicarea acestor norme pentru auditul extern se utilizează începând cu 1 ianuarie 2012.

Conform *Standardelor naționale de control intern în sectorul public nr. 51 din 23.06.2009*, controlul intern este un sistem organizat de managerul entității publice și personalul acesteia, incluzând auditul intern, care cuprinde totalitatea politicilor, procedurilor, regulilor interne, proceselor și activităților realizate în cadrul entității publice pentru a gestiona riscurile și a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor și rezultatelor planificate. Deși, în definiție, se acordă o deosebită atenție auditului intern, controlul intern este un sistem care include:

Control Intern = Audit Intern + Management Financiar și Control (MFC)

Sistemul MFC are următoarele obiective generale:

- a) eficacitatea și eficiența operațiunilor;
- b) conformitatea cu cadrul normativ și reglementările interne;
- c) siguranța și optimizarea activelor și a pasivelor;
- d) siguranța și integritatea informației.

În acest context, auditul intern are misiunea de a acorda consultanță și asigurări obiective privind eficacitatea sistemului de management financiar și control, contribuind la obținerea **plusvalorii** și oferind recomandări pentru îmbunătățirea acestuia. Astfel, auditorul intern are acces la toate activitățile entității pentru a evalua dacă sistemul de management financiar și control este adecvat și funcționează într-un mod care asigură:

- realizarea obiectivelor firmelor turistice;
- identificarea, evaluarea, gestionarea, monitorizarea și controlul corespunzător al riscurilor;
- interacțiunea adecvată cu/între managerii entității;
- corectitudinea, siguranța și oportunitatea informațiilor;

- conformitatea activității angajaților cu politicile, procedurile, regulamentele entității și directivele conducerii;
- economicitatea, eficiența și siguranța resurselor;
- realizarea programelor, planurilor și obiectivelor;
- perfecționarea sistemului de management financiar și control al entității;
- aplicarea adecvată a cadrului legal.

După cum se observă, rolul auditului intern este de a verifica cum are loc transformarea în realitate a strategiilor și politicilor stabilite de managementul entității, dar în niciun caz nu trebuie confundat auditul intern cu controlul intern.

Standardele naționale de control intern (SNCI) se bazează pe cele mai bune practici internaționale și includ cinci domenii vaste, și anume:

- Mediul intern:

- SNCI 1. Etica și integritatea;
- SNCI 2. Funcții, atribuții și sarcini;
- SNCI 3. Angajamentul față de competență;
- SNCI 4. Abordarea și stilul de operare al conducerii;
- SNCI 5. Structura organizațională;
- SNCI 6. Împuterniciri delegate.

- Managementul performanțelor și al riscurilor:

- SNCI 7. Stabilirea obiectivelor;
- SNCI 8. Planificarea, monitorizarea și raportarea privind performanțele;
- SNCI 9. Identificarea evenimentelor, care pot genera riscuri și oportunități;
- SNCI 10. Managementul riscurilor.

- Activitățile de control:

- SNCI 11. Tipurile activităților de control;
- SNCI 12. Divizarea obligațiilor și responsabilităților;
- SNCI 13. Documentarea proceselor operaționale.

- Informația și comunicarea:

- SNCI 14. Informația;
- SNCI 15. Comunicarea.

- Monitorizarea și evaluarea:

- SNCI 16. Monitorizarea continuă;
- SNCI 17. Evaluarea separată.

Cele cinci domenii ale SNCI nu sunt altceva decât componentele principale ale managementului financiar și control și care demonstrează încă o dată că controlul intern este un proces obligatoriu în cadrul oricărei entități și nu trebuie asemuit cu auditul intern.

Crizele economice din ultimii ani au diminuat încrederea în credibilitatea datelor furnizate de marile companii, instituțiile financiare și în bursă. În SUA, Congresul a reacționat prin reforme în domeniul bunei guvernante prin adoptarea „Legii Sarbanes-Oxley”, în anii 2001- 2002. Actul normativ a avut repercusiune în întreaga lume, atât prin faptul că standardele proprii au fost aplicate unor companii comerciale străine de pe piața americană, cât și prin faptul că alte națiuni au studiat prevederile acestuia și au acționat în folosul propriu. Reforma în sectorul privat nu a trecut neobservată de sectorul public, care deține, în majoritatea țărilor, o porțiune semnificativă din economie. Controalele interne puternice în sectorul public au un impact uriaș asupra credibilității unui guvern și a operațiunilor pe care le derulează. Ele formează mediul de control internațional în care operează toate națiunile. Standardele de control intern furnizează un mecanism prin care o națiune poate obține o asigurare rezonabilă a faptului că bunurile sale sunt protejate, raportarea financiară este de încredere, iar operațiunile financiare respectă aspectul etic. De fapt, acesta și reprezintă punctul de plecare în cadrul reformelor din ultimele perioade, unde este implicată și țara noastră. Cu toate că din denumire standardele de control intern sunt destinate sectorului public, practica țărilor europene a demonstrat faptul că ele pot fi utilizate și în sectorul privat, inclusiv în **agențiile de turism**.

De cele mai multe ori, o bună parte a savanților în domeniu au o serie de întrebări în privința diverselor tipuri de controale, oare nu sunt prea multe? Entitățile trebuie să suporte o serie de cheltuieli care pot fi evitate. Totuși, datorită faptului că entitatea este o zonă în care se întâlnesc diversele categorii de

utilizatori, în mod conștient, apar și interese diferite. Spre exemplu, rolul auditorilor externi este de a asigura acționarii sau utilizatorii externi că datele din rapoartele financiare întocmite de managementul entității corespund legislației în vigoare, pe când rolul controlului intern este de a garanta realizarea obiectivelor, politicilor și strategiilor din cadrul entității.

Standardul internațional privind controlul calității (ISQC) 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale informațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, confirmă faptul că unul din obiectivele fundamentale ale firmelor de audit este de a institui și menține un sistem de control al calității, care să îi ofere acesteia o asigurare rezonabilă că:

- Firma și personalul său se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile; și
- Rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.

Cu alte cuvinte, auditul extern, în cadrul activității sale, trebuie să țină cont de standardele profesionale și realitatea economică, însă și ei, la rândul lor, folosesc principiile controlului intern pentru a se asigura că activitatea lor este eficientă și eficace.

În cadrul glosarului de termeni al *Manualului de Standarde Internaționale de audit și Control de calitate* (ediția 2009), elaborat de Federația Internațională a Contabililor: „administrația unei întreprinderi (persoanele însărcinate cu guvernanta) are responsabilitatea de a supraveghea strategia entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include supravegherea procesului de raportare financiară”. În așa fel, interpretează auditorii externi sarcinile managementului unei întreprinderi și anume prin prisma rapoartelor financiare. Încă o dată, am demonstrat faptul că fiecare urmărește obiectivele sale și nu poate fi vorba de o analogie între controlul intern și auditul extern.

În general, comunicarea politicilor și procedurilor de control al calității către personalul firmei de audit include descrierea politicilor și procedurilor de control al calității și obiectivelor pentru care acestea au fost concepute, precum și mesajul că fiecare individ are o responsabilitate personală privind calitatea și se așteaptă ca acesta să se conformeze cu aceste politici și proceduri. Încurajarea personalului firmei să comunice viziunile și preocupările pentru aspectele referitoare la controlul calității subliniază importanța obținerii unei reacții cu privire la sistemul de control al firmei.

Sistemele, politicile și procedurile de control intern sunt responsabilitatea firmei de audit. Potrivit ISQC 1, întreprinderea are o obligație de a înființa și menține un sistem de control al calității menit să îi ofere o asigurare rezonabilă a faptului că:

- Întreprinderea și personalul se conformează standardelor profesionale și dispozițiilor legale și de reglementare aplicabile; și
- Rapoartele emise de firma de audit sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele respective.

Astfel, obiectivul auditorului este de a implementa proceduri de control al calității la nivelul misiunii sale care să îi ofere o asigurare rezonabilă că lucrările sale au fost efectuate la cel mai înalt nivel și, totodată, o verificare a faptului dacă întreprinderea auditată aplică prevederile legislației în vigoare și, nu în ultimul rând, a celor ce se referă la controlul intern. Introducerea Standardelor Internaționale privind Controlul Calității pentru firmele de audit indică o nouă etapă de dezvoltare a auditului extern și, îndeosebi, a auditului financiar și o confirmare a faptului că respectarea cu strictețe a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară nu este o condiție suficientă pentru a garanta acționarii și utilizatorii cu interes financiar indirect că datele din rapoartele financiare nu conțin denaturări semnificative și reflectă obiectiv realitatea economică.

Standardul Internațional de Audit 265 (ISA) „Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere” stipulează că auditorul trebuie să obțină o înțelegere a controlului intern relevant pentru audit în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

Auditorul este obligat să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta și către conducere deficiențele din controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului și care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt suficient de importante pentru a atrage atenția.

În contextul ISA-urilor, se consideră deficiențe în controlul intern atunci când:

- Un control este elaborat, implementat sau operat astfel, încât nu poate preveni, sau detecta și corecta denaturările rapoartelor financiare la momentul oportun; sau
- Lipsește un control necesar pentru a preveni, sau detecta și corecta, denaturările din situațiile

financiare la momentul oportun.

Bineînțeles că normele profesionale cu referință la auditul extern au ca obiectiv principal rapoartele financiare, însă deficiențele controlului intern depistate de auditor pot fi de natură diversă, și anume:

- Posibilitatea ca deficiențele să genereze, în viitor, denaturări semnificative ale rapoartelor financiare;
- Susceptibilitatea unei pierderi sau fraude asociate activului sau datoriei aferent(e);
- Subiectivitatea și complexitatea determinării valorilor estimate, precum estimările contabile ale valorii juste;
- Valorile din rapoartele financiare expuse deficiențelor;
- Volumul activității care a avut loc sau ar putea avea loc în soldul contului sau în clasa de tranzacții expus(ă) deficienței sau deficiențelor:
 - Importanța controalelor pentru procesul de raportare financiară; de exemplu: controale de monitorizare generale (precum supravegherea conducerii);
 - Controale ale prevenirii și detectării fraudei;
 - Controale ale selectării și aplicării politicilor contabile semnificative;
 - Controale ale tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate;
 - Controale ale tranzacțiilor semnificative care nu se încadrează în activitatea obișnuită a entității;
 - Controale ale procesului de raportare financiară de la sfârșitul perioadei (precum controalele asupra înregistrărilor contabile nerecurente).

Comunicarea în scris a deficiențelor semnificative de control intern persoanelor însărcinate cu guvernanta reflectă importanța acestor aspecte și asistă persoanele însărcinate cu guvernanta în îndeplinirea responsabilităților lor de supraveghere.

Un moment destul de important în cadrul guvernării constituie și atribuțiile auditului intern, în acest sens ISA 610 „Utilizarea activității auditorilor interni” tratează responsabilitățile auditorului extern care au legătură cu activitatea auditorilor interni, atunci când auditorul extern a stabilit, în prealabil, că funcția de audit intern poate fi relevantă pentru audit. Obiectivele funcției de audit intern sunt stabilite de conducere și, acolo unde este cazul, de persoanele însărcinate cu guvernanta. Deși obiectivele funcției de audit intern și cele ale auditorului extern sunt diferite, este posibil să existe similitudini între maniera în care funcția de audit intern și auditorul extern își ating obiectivele.

Sarcinile auditului intern variază și depinde de mărimea și structura entității și de cerințele conducerii și, acolo unde este aplicabil, de cerințele persoanelor însărcinate cu guvernanta. Activitățile funcției de audit intern pot include unul sau mai multe din aspectele următoare:

- Monitorizarea controlului intern. Funcția de audit intern poate primi sarcina specifică de a revizui controalele, de a monitoriza operațiunile și de a recomanda îmbunătățiri;
- Examinarea informațiilor financiare și operaționale. Funcția de audit intern poate fi desemnată să revizuiască modalitățile utilizate pentru identificarea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și operaționale, și să realizeze investigații specifice asupra unor elemente individuale, incluzând teste de detaliu ale tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor;
- Revizuirea activităților operaționale. Funcția de audit intern poate fi desemnată să examineze economia, eficiența și eficacitatea activităților operaționale, inclusiv a activităților non-financiare ale entității;
- Revizuirea conformității cu legile și reglementările. Funcția de audit intern poate fi desemnată să examineze conformitatea cu legile, reglementările și alte cerințe externe, și cu politicile conducerii, cu directivele și cu alte cerințe interne;
- Managementul riscului. Funcția de audit intern poate asista organizația prin identificarea și evaluarea expunerilor semnificative la risc și prin contribuirea la îmbunătățirea managementului riscului și a sistemelor de control;
- Guvernanta. Funcția de audit intern poate evalua procesul de guvernanta în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor sale cu privire la etică și valori, performanță și răspundere, prin comunicarea riscului și a informațiilor de control către arile corespunzătoare organizației, precum și a eficienței comunicării între persoanele însărcinate cu guvernanta, auditorii interni și externi, și conducere.

Concluzie

În ciuda eforturilor de armonizare a contabilității, auditul se realizează, deseori, pe baza normelor naționale, și nu a celor internaționale. Totodată, are obiective diferite: în țările anglo-saxone, concluzia auditorului se referă la gradul în care rapoartele financiare prezintă situația economică a entității, în timp ce, în SUA, face referire asupra imaginii fidele redate de datele din rapoartele financiare ale entității.

Obligațiile profesioniștilor contabili diferă de la o țară la alta, spre exemplu, în SUA, odată cu apariția *Legii Sarbanes-Oxley*, s-au înăspriți criteriile de întocmire și prezentare a rapoartelor financiare pentru companiile cotate la bursele de valori. Cu alte cuvinte, dorim să menționăm faptul că controlul intern, ca domeniu reglementat, a apărut mai târziu decât cel al auditului extern, însă a avut rolul de a îmbunătăți activitatea întreprinderilor și eficientizarea reglementărilor ce țin de profesia de auditor indiferent de domeniul de activitate fie că țin de sfera producerii, comercializării, serviciilor, fie ale turismului.

Bibliografie:

1. Manualul de Standarde Internaționale de audit și Control de calitate (ediția 2009), Ordinul nr. 64 al Ministerului Finanțelor din 14 iunie 2012.
2. Standardele naționale de control intern în sectorul public nr. 51 din 23.06.2009. Monitorul Oficial nr.107-109/485 din 03.07.2009.
3. Ghiță M., Iațco C., Brezuianu C., Vornicescu M., *Guvernanța Corporativă și auditul intern*, Iași: Editura Tipo Moldova, 2009, 832 p.
4. Tabără N., Horomnea E., Mircea M., *Contabilitate internațională*, Iași: Editura Tipo Moldova, 2009, 579 p.