

THE APPROACH TO INTERNAL CONTROL IN THE CONTEXT OF RISK FACTORS

ABORDAREA CONTROLULUI INTERN ÎN CONTEXTUL FACTORILOR DE RISC

CZU:657.6:005.915

ȘEVCIUC Tatiana

Dr., conf.univ., UASM, Republica Moldova

E-mail:sevciuctatiana@mail.ru

Abstract. The scientific research presented in this article aims to investigate the relationship between risk mitigation and risk factors. It asserts and deepens the argument that there is a direct relationship between the objectives of an entity and the internal control that it applies to ensure the reliability of financial reporting. The article will also highlight the possible events (risks) that may occur that could hinder the achievement of these objectives. Because the literature addressing this topic is not very broad, the goal of this article is to deepen the analysis of the interactions between internal control and the factors that prevent the achievement of the entity's objectives, highlighting the risks related to this activity.

Key words: internal control, risk assessment, medium control, risk audit

JEL Clasifications: M420

Introducere

Prin studiu și antiteză, s-au reliefat succint asemănări și deosebiri, îndeosebi interpretări nuanțate, privind conceptele menționate cu scopul redării unei părți importante a relației dintre acestea, fără să se emită pretenția realizării unei lucrări exhaustive. Realizarea articolului are la bază o cercetare descriptivă, calitativă, prin apelarea la un proces interpretativ al subiectului supus atenției. Lucrarea ține cont de viziunea literaturii de specialitate privind accepțiunile atribuite controlului intern și factorilor de risc, a căror intercondiționare se dorește a fi evidențiată. În realizare oricărui demers științific este necesară utilizarea unor metode și instrumente de cercetare a căror menire este facilitarea procesului de cercetare științifică.

În cadrul articolului de față metoda utilizată pentru expunerea ideilor este cea interpretativă și constă în analiza certărilor științifice demarate pe parcursul ultimelor decenii asupra unor aspecte definitorii ale auditului financiar (și anume a controlului intern, mediului de control, activităților de control, riscului de audit, monitărării).

Probleme și discuții

Îmbinând viziunea teoretică cu experiența de management, control, s-a încercat aducerea în sfera teoretică, a acelor evenimente corporative indezirabile, privind incapacitatea, dezinteresul sau necunoașterea în corelarea sistemului de control intern cu cultura conducerii entității.

Potrivit ISA 315.4 (c) controlul intern reprezintă procesul proiectat, implementat și menținut de către persoanele responsabile cu governanța, conducere și alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Termenul de „controale” face referire la orice aspecte ale uneia sau mai multor componente ale controlului intern.

O definiție cuprinzătoare a controlului intern a fost propusă de IFAC în 1994: „Sistemul de control intern este ansamblu de politici și proceduri aplicate de conducerea unei entități în vederea asigurării, atât cât este de posibil, a gestiunii riguroase și eficiente a activităților sale. Aceste proceduri

implică respectarea politicilor de gestiune, protejarea activelor, prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor, exactitatea și exhaustivitatea înregistrărilor contabile și stabilirea la timp a informațiilor financiare fiabile” [9, p. 20]. Toate celelalte definiții date de diferite de diferite instituții și organizații profesionale se regăsesc în definiția anterioară, axându-se pe cele două obiective ale unui control intern:

- protejarea patrimoniului;
- fiabilizarea informațiilor contabile. [3, p. 216]

Această idee se regăsește și la colectivul de autori Ana Morariu, Gheorghe Suciuc și Flavia Stoian [8, p. 73]. Potrivit autorilor menționați, controlul intern cuprinde întregul sistem de controale financiare și nonfinanciare, inclusiv auditul intern, stabilit de management, potrivit scopurilor sale, menite să-l ajute în administrarea entității în mod economic, eficient și eficace, asigurând respectarea strategiile manageriale. Are drept scop protejarea activelor și resurselor asigurând acuratețea și completitudinea înregistrărilor contabile, precum și elaborarea la termenele stabilite și în mod demn de încredere a datelor financiare și manageriale. [8, p. 73-74]

Auditorul trebuie să înțeleagă controlului intern relevant pentru audit. Deși este probabil ca majoritatea controalelor relevante pentru audit să fie aferente raportării financiare, nu toate controalele care sunt aferente raportării financiare sunt relevante pentru audit. Măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant pentru audit depinde de raționamentul profesional al auditorului. [6, p. 273-324]

Așadar, controlul intern poate ajuta entitatea în efortul ei de atingere a unui anumit nivel de performanță și profitabilitate, dar și de prevenire a pierderilor sau a riscurilor ce pot apărea sau pot influența performanța entității. Controlul intern relevant pentru un audit are legătură în primul rând cu raportarea financiară. Acesta abordează obiectivul entității de a întocmi situații financiare pentru scopuri externe. Dar totodată, trebuie să menționăm că controlul intern nu poate asigura succesul unei afaceri și nici nu poate oferi certitudinea în legătură cu fiabilitatea situațiilor financiare ale entității. Prin urmare, un sistem de control intern are limitele sale. Mai mult ca atât, un sistem de control intern poate fi pus în valoare cu niște costuri înalte, ceea ce ar duce la o constrângere importantă.

Atunci când se obține o înțelegere a controalelor care sunt relevante pentru audit, auditorul trebuie să evalueze proiectarea acestor controale și să determine dacă acestea au fost implementate, prin efectuarea de proceduri suplimentare interviuării personalului entității. [6, p. 274]

Noțiunea de „control intern” așa cum este utilizată în ISA 315 nu se reduce doar la activitățile de control cum ar fi repartizarea sarcinilor, autorizațiilor și reconciliere conturilor etc. Controlul intern cuprinde cinci componente principale:

- Mediul de control;
- Procesul de evaluare a riscurilor entității;
- Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare;
- Activitățile de control relevante pentru audit;
- Monitorizarea controalelor. [6, p. 276]

Aceste componente care au o legătură cu obiectivele raportării financiare și oferă un cadru util auditorilor pentru înțelegerea diverselor aspecte ale sistemului de control intern al entității.

Este foarte important de menționat că felul în care este conceput și implementat controlul intern va fi diferit în funcție de dimensiunea și complexitatea entității. Este știut faptul că entitățile mici folosesc deseori mijloace mai puțin formale și proceduri și procese mai simple pentru atingerea obiectivelor propuse. Aceste cinci componente ale controlului intern expuse anterior ar putea să nu fie atât de clar delimitate, cu toate acestea, scopurilor de bază sunt la fel de variabile.

Prima preocupare a auditorului este dacă și cum poate un control specific să prevină sau să detecteze și să corecteze prezentările eronate semnificative în clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările, precum și afirmațiile aferente lor. Auditorii trebuie să evalueze erorile identificate pe parcursul desfășurării procesului de auditare. Ei efectuează această activitate, cu scopul de a evalua impactul erorilor asupra opiniei de audit, precum și pentru a stabili activitatea suplimentară pe care

trebuie să o execute. Aceasta reduce riscul ca auditorul să se afle în situația de a nu obține suficiente probe de audit, care să-i permită să finalizeze auditul.

Îndată ce auditorul descoperă erori sau slăbiciuni ale sistemului de control, el va investiga cum și de ce s-au produs acestea. Erorile descoperite în timpul efectuării testelor, în special în timpul testării elementelor cheie sau a celor cu valoare mare – sugerează existența unor slăbiciuni și solicită ca auditorul să revizuiască evaluarea riscului. Totodată, auditorul utilizează erorile descoperite pentru a actualiza erorile estimate. Dacă baza materialității crește sau descrește cu mai mult de 10% față de ceea ce a stabilit auditorul în faza de planificare, acesta va ajusta, de asemenea, și nivelul materialității. În cazul în care auditorul modifică evaluarea riscului, erorile estimate sau nivelul materialității, atunci el va înregistra aceste schimbări și motivația aferentă în documentele de lucru. Deci, ținând cont de aceste modificări va calcula noua dimensiune a eșantioanelor ce urmează a fi selectate.

Procesul de evaluarea a riscurilor oferă conducerii informațiile necesare pentru determinarea tipurilor de riscuri aferente activității, de fraudă pe care trebuie să le gestioneze, precum și pentru acțiunile pe care trebuie să le întreprindă. Conducerea poate iniția planuri, programe sau măsuri pentru a trata riscuri specifice ori poate alege să accepte un risc din motive de costuri sau din alte considerente. Acest lucru este relevant și în ISA 315.16 „Dacă entitatea a stabilit un astfel de proces (denumit în continuare „procesul de evaluare a riscului entității”), auditorul trebuie să îl înțeleagă, alături de rezultatele sale aferente. Dacă auditorul identifică riscuri de denaturare semnificativă pe care conducerea nu a reușit să le identifice, auditorul trebuie să evalueze dacă a existat un risc adiacent despre care estimează că ar fi fost identificat prin procesul de evaluare a riscului entității. Dacă există un astfel de risc, auditorul trebuie să înțeleagă motivul pentru care procesul respectiv nu a dus la identificarea riscului și trebuie să evalueze măsura în care procesul este adecvat circumstanțelor sale sau să determine dacă există o deficiență semnificativă a controlului intern, în ceea ce privește procesul de evaluare a riscului entității.” [6, p. 300]

Acolo unde mediul de control este inefficient, este improbabil ca procedurile de control să fie eficiente, oricât de sigure ar putea apărea în documente. Este deci fundamental să se cunoască modul în care controalele funcționează în cadrul entității. Procedurile de control reprezintă acele politici și proceduri pe care conducerea entității le stabilește pentru a proteja entitatea împotriva fraudelor, pierderilor, neregularităților și erorilor, având un rol atât preventiv cât și de detectare.

- Controalele preventive. Sunt destinate pentru a stopa și preveni apariția erorilor și neregularităților, în primul rând în evidențele contabile. Acestea sunt fie documentare, prin natură (manuale de politici sau proceduri) fie implică proceduri specifice de control aplicate fiecărei operațiuni.

- Controalele de detectare. Aceste controale sunt realizate cu scopul de a descoperi și corecta erorile sau neregularitățile din evidențele contabile, acolo unde acestea există, având în general o semnificație mai mare pentru auditor în comparație cu controalele preventive, întrucât, în mod normal există o proba documentară, care arată că acest tip de control a funcționat în conformitate cu destinația care i s-a dat inițial (ex.: verificarea concordanței dintre sistemul de salarizare și înregistrările din sistemul contabil). [7, p. 19]

În primul rând, auditorul trebuie să evalueze în ce măsură conducerea entității a creat și a menținut o cultură organizațională bazată pe principiile fundamentale stipulate în Codul Etic. După care, va determina în ce măsură punctele forte ale mediului de control asigură o bază optimă pentru celelalte componente ale controlului intern. Eficiența controalelor interne pentru entitate nu poate depăși integritatea și valorile etice ale persoanelor care le creează, gestionează, monitorizează. În mod similar, calitatea controalelor este influențată de competența celor implicați în realizarea lor. Mediul de control determinat în mare măsură de politicile manageriale și de stilul de funcționare al entității este fundamental pentru modul de desfășurare al controalelor într-o instituție. De aceea, pentru a obține înțelegerea deplină a mediului de control, auditorul trebuie să se preocupe în principal de politicile de nivel înalt și practicile entității auditate și într-o măsură mai mică de controalele detaliate asupra operațiunilor individuale. Atunci când auditorul caută să înțeleagă mediul de control, el trebuie să țină cont de:

- valorile etice și integritatea conducerii;
- stabilirea de către conducere a obiectivelor și conștientizarea riscurilor pe care le implică îndeplinirea acestora;
- stilul de funcționare al managementului (ex.: prin coduri de conduită și manuale de proceduri) și structura organizatorică;
- cum stabilește managementul responsabilitățile (ex.: prin structura organizatorică și prin separarea atribuțiilor);
- politicile manageriale de menținere a personalului competent, respectiv politicile de recrutare și perfecționare a pregătirii profesionale;
- supravegherea de către management a procedurilor de control și a funcționării sistemului contabil inclusiv revizuirea operațiunilor și monitorizarea bugetului (inclusiv auditul intern);
- modul în care managementul entității asigură respectarea legilor și reglementărilor. [7, p. 19]

Dacă auditorul nu este mulțumit de mediul de control al entității, este puțin probabil ca procedurile de control să funcționeze eficient în practică. În consecință, nu este nevoie ca auditorul să evalueze în mod individual procedurile de control, deoarece nu vor exista diferențe față de evaluarea riscului de control. În aceste circumstanțe, chestionarul privind mediul de control nu va fi trimis entității, iar auditorul încheie evaluarea riscului de control stabilind că acesta este ridicat.

De menționat că auditorul ar trebui să discute cu conducerea entității slăbiciunile mediului de control și să facă recomandări pentru întărirea acestuia. Totodată el va utiliza slăbiciunile identificate prin aplicarea chestionarului, în vederea formulării unor recomandări de remediere.

În cazul în care auditorul este mulțumit de calitatea mediului de control al entității atunci se creează premiza că procedurile de control funcționează eficient în practică, iar auditorul poate evalua dacă într-adevăr acestea se desfășoară eficient.

O ipoteză destul de des întâlnită în literatura de specialitate este că „un mediu de control satisfăcător nu reprezintă în mod necesar un mijloc de descurajare a fraudei, dar poate conduce la diminuarea riscului de fraudă” [5, p. 94]. Prin urmare, raportul invers ar fi că deficiențele mediului de control pot submina eficacitatea controalelor, în special cu privire la fraudă. Deci, se poate afirma, că mediul de control în sine nu previne, sau detectează și corectează, o denaturare semnificativă. Dar, acesta poate, totuși, influența evaluarea auditorului cu privire la eficacitatea altor controale (de exemplu, monitorizarea controalelor și derularea activităților specifice de control) și astfel, evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă. Procesul de evaluare a riscurilor entității, deși este unul complex, reprezintă baza pentru modul în care conducerea determină riscurile care urmează a fi gestionate. Dacă acel proces este adecvat circumstanțelor, inclusiv naturii, mărimii și complexității entității, îl va ajuta pe auditor în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. Măsura în care procesul de evaluare a riscurilor entității este adecvat circumstanțelor reprezintă o chestiune de raționament.

Nici un sistem de control nu poate garanta în totalitate înregistrarea corectă și acuratețea deplină a operațiunilor. De aceea, auditorul, când evaluează riscul de control, trebuie să țină seamă de o serie de factori, cum ar fi:

- posibilitatea ca aceste controale să nu fie făcute de cei responsabili cu desfășurarea lor;
- efectuarea necorespunzătoare a controalelor, datorită unor erori umane ca rezultat al unui raționament sau interpretări greșite sau datorită neglijenței sau neatenției;
- incapacitatea sistemelor de control standardizate de a aborda operațiunile neobișnuite;
- eșecul controlului datorită unor schimbări intervenite în prelucrarea operațiunilor și adoptarea unor proceduri neadecvate (nestandardizate).

Trebuie de menționat că controlul intern are o sferă de cuprindere mult mai vastă. Iar, existența unui sistem de control intern rational conceput și corect aplicat constituie o serioasă prezumție asupra fiabilității conturilor și a concordanței dintre datele contabilității și realitate.

După Ion Florea, Ionela-Corina Macovei etc. [5, p. 216-217] controlul intern are o sferă de cuprindere mult mai largă, cuprinzând, pe lângă controlul gestionar și controlul financiar preventiv, următoarele tipuri de control:

- controlul administrativ intern, care se exercită sub forma controlului ierarhic;
- controlul reciproc (verificarea internă a operațiunilor) exercitat între compartimente și salariați, pe baza fluxurilor materiale și informaționale din întreprindere și pe baza separării funcțiilor;
- autocontrolul salariaților asupra lucrărilor executate;
- controlul contabil intern bazat, în special, pe principiile de bază ale metodei contabilității: dubla înregistrare și egalitatea bilanțieră. Totodată, la baza acestui tip de control sau corelațiile dintre conturile sintetice, dintre evidența cronologică și sistemică, dintre evidența operativă și contabilitatea analitică, dintre aceasta și cea sintetică, dintre datele contabile și realitatea faptică.

Prin urmare, evaluarea concepției unui control presupune a vedea în vedere dacă respectivul control, individual sau în combinației cu alte controale este apt să prevină sau detecteze și concretizeze, în mod eficient denaturările semnificative. Deci, implementarea unui control înseamnă că acel control există și că entitatea face uz de el. Auditorul ia în considerare concepția unui control pentru a stabili dacă ia în considerare implementarea sa.

Cunoașterea controalelor unei entități nu este suficientă pentru a servi ca testarea eficienței operative a controalelor, decât dacă există un anumit automatism care să asigure aplicarea consecventă a operării controlului. [2, p. 199] De exemplu, obținerea probelor de audit despre implementarea unui control operat manual la un moment dat nu furnizează probe de audit despre eficiența operativă a controlului la alte momente pe parcursul perioadei auditate. Totuși, IT-ul permite entității să proceseze un volum mare de date cu consecvență și sporește capacitatea entității de a monitoriza desfășurarea activităților de control și de a realiza segregarea eficientă a datoriilor prin implementarea controalelor de securitate în aplicații, baze de date și sisteme de operare. Astfel, datorită consecvenței interne a procesării IT, aplicarea procedurilor de audit pentru a stabili dacă un control automat a fost sau nu implementat poate servi ca test al eficienței operative a controlului respectiv, în funcție de evaluarea auditorului și testarea controalelor cum ar fi cele asupra modificărilor de program.

Auditorul trebuie să înțeleagă sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară, inclusiv următoarele aspecte:

- Clasele de tranzacții din cadrul operațiunilor entității care sunt semnificative pentru situațiile financiare;
- Procedurile, atât din cadrul sistemelor de tehnologie a informației (IT), cât și a sistemelor manuale, prin care aceste tranzacții sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate după caz, transpuse în registrul Cartea mare și raportate în situațiile financiare;
- Înregistrările contabile aferente, informațiile justificative și conturile specifice din situațiile financiare care sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile; acestea includ corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt transferate în registrul Cartea mare. Înregistrările pot fi manuale sau în format electronic;
- Modul în care sistemul informațional captează evenimentele și condițiile, altele decât tranzacțiile, care sunt semnificative pentru situațiile financiare;
- Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității, inclusiv estimările contabile și prezentările semnificative; și
- Controalele aferente înregistrărilor contabile, inclusiv înregistrărilor contabile non-standard, folosite la înregistrarea tranzacțiilor nerecurente, neobișnuite sau a ajustărilor

Auditorul trebuie să înțeleagă modul în care entitatea comunică rolurile și responsabilitățile de raportare financiară și aspectele semnificative privind raportarea financiară, inclusiv:

- comunicările dintre conducere și persoanele responsabile cu guvernanta; și
- comunicările externe, precum cele cu autoritățile de reglementare. [6, p. 302]

Conducerea entităților are nevoie de informații fiabile pentru:

- gestionarea entității (de exemplu, planificarea, stabilirea bugetului, monitorizarea performanțelor, întocmirea situațiilor financiare etc.);
- atingerea obiectivelor ;

- identificarea, evaluarea și tratarea factorilor de risc. [4, p. 64]

Comunicarea de către entitate a rolurilor și responsabilităților de raportare financiară și a aspectelor semnificative aferente raportării financiare implică o înțelegere a rolurilor și responsabilităților individuale aferente controlului intern al raportării financiare. Aceasta include aspecte precum măsura în care personalul înțelege modul în care activitățile sale aferente sistemului informațional de raportare financiară sunt legate de activitatea altor părți și de mijloacele de raportare a excepțiilor la un nivel superior adecvat din cadrul entității. Comunicarea poate lua forma unor manuale de politici și manuale de raportare financiară. Canalele de comunicare deschisă ajută la oferirea unei asigurări că excepțiile sunt raportate și se întreprind acțiuni în funcție de acestea.

Este știut faptul că majoritatea entităților fac uz de sisteme IT pentru raportarea financiară și în scopuri operaționale. Totuși, chiar și atunci când IT-ul este extensiv utilizat există și elemente manuale în cadrul sistemelor. Raportul între elementele manuale și cele automate variază. În practica actuală, în special, cea a entităților mici, mai puțin complexe sistemele sunt cu preponderență manuală. În alte cazuri, gradul de automatizare variază de la anumite sisteme substanțial automatizate cu puține elemente manuale la altele, predominant manuale, chiar în cadrul aceleiași entități. În consecință, sistemul de control intern al unei entități este probabil să conțină elemente manuale și automatizate, ale căror caracteristici sunt relevante pentru evaluarea riscului de către auditor și alte proceduri de audit bazate pe aceasta.

Printre îmbunătățirile controlului intern rezultând din integrarea tehnologiilor informaționale în sistemele contabile se numără [1, p. 380-381]:

- Mecanismele de control informatice le înlocuiesc pe cele manuale. Beneficiile evidente ale tehnologiilor informaționale, cum ar fi posibilitatea de a gestiona rentabil volume impresionante de operațiuni economice complexe, determină organizațiile să facă apel la asemenea tehnologi pe tot parcursul procesului lor de raportare financiară.

Unul dintre avantajele tehnologiilor informaționale constă în posibilitatea de a îmbunătăți controlul intern încorporarea unor mecanisme de control executate de computer în activitățile cotidiene de prelucrare a operațiunilor. Înlocuirea procedurilor manuale cu mecanisme de control programate, care aplică verificări și calculează solduri pentru fiecare operațiune prelucrată, poate reduce erorile umane care ar putea apărea în mediile manuale tradiționale. Un sistem de IT bine controlat oferă un potențial mai mare de reducere a erorilor, deoarece computerele prelucreză informațiile de manieră consecventă, uniformă.

- Sunt disponibile informațiile de calitate înaltă. După ce managementul se convinge de fiabilitatea informațiilor produse cu ajutorul tehnologiilor informaționale, utilizarea acestor informații oferă un potențial adițional de îmbunătățire a deciziilor manageriale. În primul rând. Mediile IT complexe sunt, de obicei, gestionate cu eficacitate, deoarece complexitatea impune organizare, proceduri și documente eficiente. În al doilea rând, sistemele IT oferă, de regulă, managementului o cantitate mai mare de informații de calitate, disponibile mai rapid decât majoritatea sistemelor manuale.

Un lucru relevant în cadrul misiunii de audit în evaluarea controlului intern este înțelegerea activităților de control care sunt concepute pentru atenuarea riscurilor implicate în activitățile zilnice sau protejarea activelor. Auditorul se poate concentra asupra identificării și înțelegerii activităților de control care abordează domenii în care auditorul consideră că riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai ridicate. Atunci când multiple activități ating fiecare același obiectiv, nu este necesară înțelegerea fiecăreia dintre activitățile de control aferente aceluiași obiectiv. Cunoștințele auditorului despre prezența sau absența activităților de control obținute prin înțelegerea celorlalte componente ale controlului intern îl ajută pe auditor să determine dacă este necesar să acorde o atenție suplimentară înțelegerii activităților de control.

În cadrul activităților de control, important este activitatea specifică controlului, individual sau în combinație cu altele, previne, sau detectează și corectează denaturările semnificative în clasele de tranzacții, solurile de conturi sau prezentările de informații.

Auditorul trebuie să înțeleagă activitățile de control relevante pentru audit, acestea fiind cele pe care auditorul le consideră necesare a fi înțelese în vederea evaluării riscurilor de denaturare

semnificativă la nivelul aserțiunilor și conceperii unor proceduri de audit subsecvente ca răspuns la riscurile evaluate. Un audit nu prevede o înțelegere a tuturor activităților de control aferente fiecărei clase semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări în situațiile financiare sau a fiecărei aserțiuni relevante pentru acestea.

Activitățile de control sunt politicile și procedurile care ajută la oferirea unei asigurări că directivele conducerii sunt puse în aplicare. Activitățile de control, în măsura în care au loc în sistemul IT sau în sistemele manuale, au diferite obiective și sunt aplicate la diferite niveluri organizaționale și funcționale. Exemplele de activități de control specifice le includ pe cele referitoare la următoarele:

- Autorizare.
- Revizuirea performanței.
- Procesarea informațiilor.
- Controale fizice.
- Segregarea sarcinilor. [6, p. 305]

Activitățile de control care sunt relevante pentru audit sunt:

- cele care se impun a fi tratate ca atare, fiind activități de control care se referă la riscuri semnificative și cele care sunt aferente riscurilor pentru care procedurile de fond singure nu oferă probe de audit suficiente și adecvate;
- cele care sunt considerate drept relevante, potrivit raționamentului auditorului.

În înțelegerea activităților de control ale entității, auditorul trebuie să înțeleagă modul în care entitatea a răspuns la riscurile generate de sectorul IT.

În final conchidem că riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare se referă la riscurile care sunt legate mai pregnant de situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni. Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri care pot fi identificate cu ajutorul aserțiunilor specifice pentru clasa de tranzacții, soldul contului sau nivelul de prezentare. Mai degrabă acestea reprezintă circumstanțe care pot spori riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, de exemplu, prin eludarea de către conducere a controlului intern. Riscurile de la nivelul situațiilor financiare pot fi relevante, în special pentru luarea în considerare de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă generate de fraudă.

Controalele aplicațiilor sunt proceduri manuale sau automate care funcționează, de obicei, la nivel de proces de afaceri al entității și se aplică procesării tranzacțiilor de către aplicațiile individuale. Controalele aplicațiilor pot avea o natură de prevenire sau detectare și sunt proiectate pentru a asigura integritatea înregistrărilor contabile. În consecință, controalele aplicațiilor implică proceduri utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacții sau alte date financiare. Aceste controale ajută la oferirea unei asigurări că tranzacțiile au avut loc, sunt autorizate, și sunt înregistrate și procesate complet și cu acuratețe. Exemplele includ validarea editărilor datelor de intrare și verificări ale secvențelor numerice cu urmărirea manuală a rapoartelor de excepție sau corectarea la momentul intrării datelor.

Trebuie de menționat că natura controalelor proceselor aferente entității va varia în funcție de riscurile implicare și de aplicarea specifică. Controalele proceselor aferente activității pot fi clasificate în preventive, de identificare și corective, de compensare sau de direcționare așa cum se prezintă mai jos.

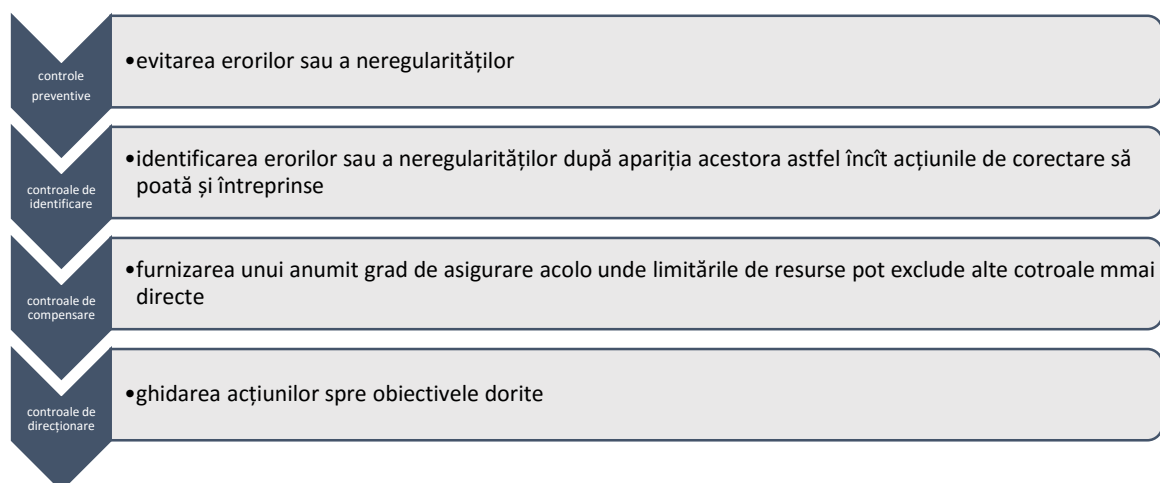


Fig. 1. Clasificarea controalelor

Sursa: Ghid de utilizare a ISA-urilor în auditarea întreprinderilor mici și mijlocii

Concluzie

Evaluarea concepției unui control presupune a vedea în vedere dacă respectivul control, individual sau în combinației cu alte controale este apt că prevină sau detecteze și concretizeze, în mod eficient denaturările semnificative. Deci, implementarea unui control înseamnă că acel control există și că entitatea face uz de el. Auditorul ia în considerare concepția unui control pentru a stabili dacă ia în considerare implementarea sa. Acolo unde mediul de control este ineficient, este improbabil ca procedurile de control să fie eficiente, oricât de sigure ar putea apărea în documente. Riscurile la nivelul situațiilor financiare pot deriva, în special, dintr-un mediu de control deficient (deși aceste riscuri pot fi, de asemenea, corelate cu alți factori, precum condițiile economice nefavorabile). De exemplu, deficiențele precum lipsa competenței conducerii pot avea un efect mai grav asupra situațiilor financiare și pot prevedea un răspuns general din partea auditorului.

Bibliografie

1. Arens, A.; Loebbecke, J. O abordare integrată. Chișinău: ARC, 2003, 922 p. ISBN 9975-61-290-3
2. Brezeanu, P.; Poantă, D. etc. Audit financiar: repere metodologice, etice și istorice; reglementări internaționale: extrase. Editura Cavallioti, București, 2008, 457 p. ISBN 978-973-7622-45-7
3. Florea, I.; Macovei, I. etc. Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar. Editura CECCAR, București, 2008, 308 p. ISBN 978-973-8414-44-0
4. Ghid de utilizare a ISA-urilor în auditarea întreprinderilor mici și mijlocii. Ed. a 3-a. București: Editura CECCAR, 2012, 562 p. ISBN 978-606-580-020-5
5. Macovei, I. Auditul financiar de la norme naționale la standarde internaționale. Editura Tehnopress, Iași, 2012, 293 p. ISBN 978-973-702-922-5
6. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Codul etic al profesioniștilor contabili/Federația Intern. A Contabililor (IFAC). Ch.: Moldpres, (Combinatul poligrafic). In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova (ediție specială). 2012, 996 p. ISBN 978-9975-4363-1-1
7. Manual de audit financiar și regularitate. Proiect finanțat de UE. București, 2003, 98 p.
8. Morariu, A.; Suciuc, GH. etc. Audit intern și guvernanta corporativă. Editura Universitară, București, 2008, 467 p. ISBN 978-973-749-318-7
9. Norme de audit financiar și certificare a bilanțului contabil nr.1/1995, CECAR, București p.20