

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE DIN MOLDOVA

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

BÎRCĂ Aliona

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

522.02. CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor habilitat în științe economice

CHIȘINĂU, 2020

**Teza a fost elaborată în cadrul departamentului „Contabilitate, Audit și Analiză Economică”,
Academia de Studii Economice din Moldova**

Consultanți științifici:

ȚURCANU Viorel, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

TABĂRĂ Neculai, doctor în științe economice, profesor universitar (România)

Referenți oficiali:

ISTRATE Costel, doctor în științe economice, profesor universitar (România)

BUGAIAN Larisa, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

TUHARI Tudor, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

Componenta consiliului științific specializat:

NEDERIȚĂ Alexandru, *președinte*, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

GRIGOROI Lilia, *secretar științific*, doctor în științe economice, conferențiar universitar

GEORGESCU Iuliana Eugenia, doctor în științe economice, profesor universitar (România)

COTELNIC Ala, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

COBZARI Ludmila, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

BUCUR Vasile, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

FRECĂUȚEANU Alexandru, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

Susținerea va avea loc la 29 ianuarie 2021, ora 14.00 în ședința Consiliului Științific Specializat DH 522.02-08 din cadrul Academiei de Studii Economice, pe adresa: mun. Chișinău, str. Mitropolit G. Bănulescu Bodoni nr. 59, bl. B, Sala 104.

Teza de doctor habilitat și rezumatul pot fi consultate la Biblioteca Științifică a Academiei de Studii Economice din Moldova și pe pagina web a ANACEC.

Rezumatul a fost expedit la 26 decembrie 2020.

Secretar științific al Consiliului Științific Specializat,

doctor în științe economice,
conferențiar universitar

GRIGOROI Lilia

Consultanți științifici:

doctor habilitat în științe economice,
profesor universitar

ȚURCANU Viorel

doctor în științe economice,
profesor universitar (România)

TABĂRĂ Neculai

Autor

BÎRCĂ Aliona

© BÎRCĂ Aliona, 2020

CUPRINS

REPERE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII	4
CONȚINUTUL TEZEI	9
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI	38
BIBLIOGRAFIE.....	43
LISTA PUBLICAȚIILOR AUTORULUI LA TEMA TEZEI.....	46
ADNOTARE (în limbile română, rusă, engleză)	48

REPERE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea și importanța problemei abordate. Fraudele financiare de la începutul secolului al XXI-lea, atât la nivel național, cât și internațional, au scos în evidență problemele organizării mediului economic de afaceri. Controlul intern a devenit o călăuză a managementului executiv la elaborarea politicilor privind gestiunea riscului și asigurarea realizării obiectivelor strategice. Dimensiunile actuale ale acestuia sunt rezultatul adaptării entității la noile condiții, iar perspectiva contabilă a controlului intern reprezintă una din cele mai actuale probleme legate de fiabilitatea și transparența informațiilor din situațiile financiare și din alte raportări.

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

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

Un aport deosebit, adus în anumite perioade de dezvoltare economică, de regulă după crizele economice, l-au avut o serie de legi ce au marcat schimbări esențiale în viața economică și anume: „Legea companiilor britanice“ (1862), Legile valorilor mobiliare (1933, 1934), Legea Sarbanes-Oxley (SOX, 2002). În urma analizei motivelor care au determinat implementarea acestor legi, menționăm că prima a apărut pe fundalul nemulțumirii coloniștilor englezi în rezultatul introducerii dărilor de seamă contabile. Legile Valorilor Mobiliare au fost introduse în vederea eliminării deficiențelor marii crize economice din anii 1929-1933, iar în rezultatul acesteia, companiile americane au început să fie auditate. Și, deși inițial, legea SOX a fost implementată în viața economică și socială americană, pentru a corecta deficiențele guvernantei corporative de la începutul secolului al XXI-lea, în decurs de mai puțin de un deceniu, a fost implementată și în țara noastră.

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

Rapoartele de sustenabilitate au apărut drept rezultat al neînțelegerilor dintre managementul entității, acționari, angajați, furnizori, clienți și alte părți interesate. În aceste condiții, putem întreba: *Care sunt sursele de informații pentru toate aceste categorii de părți*

interesate? Acestea solicită, în mod continuu, entităților să furnizeze informații transparente și complete în legătură cu performanța economică, socială și de mediu. Stimularea transparenței reprezintă una dintre recomandările codului de governanță corporativă, iar sustenabilitatea ține de calitatea acțiunilor promovate de governanța corporativă. Rapoartele de sustenabilitate contribuie la creșterea încrederii investitorilor, a angajaților, a clienților, a furnizorilor și a altor părți interesate. Astfel, natura rapoartelor de sustenabilitate este o funcție a sistemelor formale și informale ale controlului intern.

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

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

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

Sub aspect pragmatic, controlul este o funcție a conducerii executive, asociată cu activitatea de inovație, ce le permite acestora să coordoneze activitățile în procesul de realizare a obiectivelor strategice. Totuși, indiferent de modul de abordare, teoretic sau pragmatic, controlul intern se confruntă cu diverse probleme. În aceste condiții, cercetarea trebuie să pună bazele unei noi direcții sau dimensiuni, deoarece sensul general al termenului de control intern nu corespunde sensului său real, ce rezultă din aplicarea Cadrului Integrat COSO și a ghidului privind Principiile globale ale managementului contabil. Aspectul contabil al acestei cercetări rezidă în căutarea soluțiilor pentru documentarea fiecărui procedeu al controlului intern, divizat pe obiective și etape de realizare.

Încadrarea temei în preocupările internaționale și naționale.

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

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

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

Scopul și obiectivele cercetării.

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

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

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

Ipotezele de cercetare.

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

- **H1:** guvernanta corporativă are un impact semnificativ asupra organizării controlului intern al entității;
- **H2:** eficiența și eficacitatea procedeeleor de control intern depind de mediul de control al entității;
- **H3:** sistemul de gestiune a riscului reprezintă punctul de reper pentru revizuirea, elaborarea și implementarea procedeeleor controlului intern;

- **H4:** structura procedeeleor de control intern depinde, în mare măsură, de cele ale controlului intern contabil.

Problemele științifice importante soluționate în prezentul demers științific, țin de perfecționarea cadrului conceptual cu privire la controlul intern; identificarea elementelor de control intern cu impact în asigurarea transparenței mijloacelor informaționale ale entității și a dezvoltării guvernantei corporative; convingerea managementului executiv și al celui contabil în avantajele reorganizării controlului intern în cadrul entității; elucidarea criteriilor privind diferențierea controlului intern, a auditului intern, a auditului extern, a comitetului de audit și a comisiei de cenzori; evidențierea laturii contabile a controlului intern în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative și identificarea specificului legăturilor cu sistemul de evaluare a performanței, controlul bugetar și controlul de gestiune; fundamentarea metodologiei de organizare, documentare, evaluare și raportare a controlului intern.

Noutatea și originalitatea științifică a lucrării constă în:

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

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

controlului intern; perfecționarea metodologiei privind organizarea, documentarea și raportarea procedeele de control intern; elaborarea unor formule de calcul pentru sistemul de control intern și controlul intern contabil.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a lucrării.

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

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

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

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

CONȚINUTUL TEZEI

Capitolul 1 „Fundamente teoretice privind controlul intern și guvernanța corporativă”

reprezintă partea teoretică a lucrării și include rezultatele cercetărilor cu privire la evoluția controlului și a guvernanței corporative din antichitate până în zilele noastre. Acestea sunt urmate de investigarea diverselor teorii cu privire la control și guvernanța corporativă. De asemenea, pe parcursul acestui capitol, sunt cercetate problemele definirii controlului, din perspectiva diverșilor autori, precum și a reglementărilor naționale și internaționale. Au fost studiate relațiile dintre sistemul de control al entității, controlul de gestiune, revizie și alte noțiuni legate de controlul intern.

Controlul a fost și este unul din cele mai cercetate domenii. O bună parte ale cercetărilor îl consideră element al managementului sau al finanțelor, în timp ce noi examinăm latura contabilă a acestuia. Cercetate în baza metodei istorice, elementele pragmatice ale controlului sunt atestate încă din antichitate. Evul mediu și capitalismul sunt perioadele istorice cu realizări științifice marcante în domeniul controlului. În prezent, problemele de cercetare ale controlului are noi dimensiuni, ca urmare a dezvoltării elementelor guvernanței corporative. În aceste condiții apare întrebarea: Care este rolul guvernanței corporative în evoluția controlului intern? Elementele guvernanței corporative au fost atestate mult mai târziu decât cele ale controlului. Soclul științific al guvernanței corporative se leagă de a doua jumătate a sec. al XX-lea prin apariția teoriei organizației, a teoriei acționarilor, a teoriei agenției etc. Analizând etapă cu etapă, se observă o evoluție de la o perioadă la alta atât a elementelor teoretice, cât și a celor pragmatice.

Caracteristicile teoretice ale guvernanței corporative sunt prezentate în figura 1.

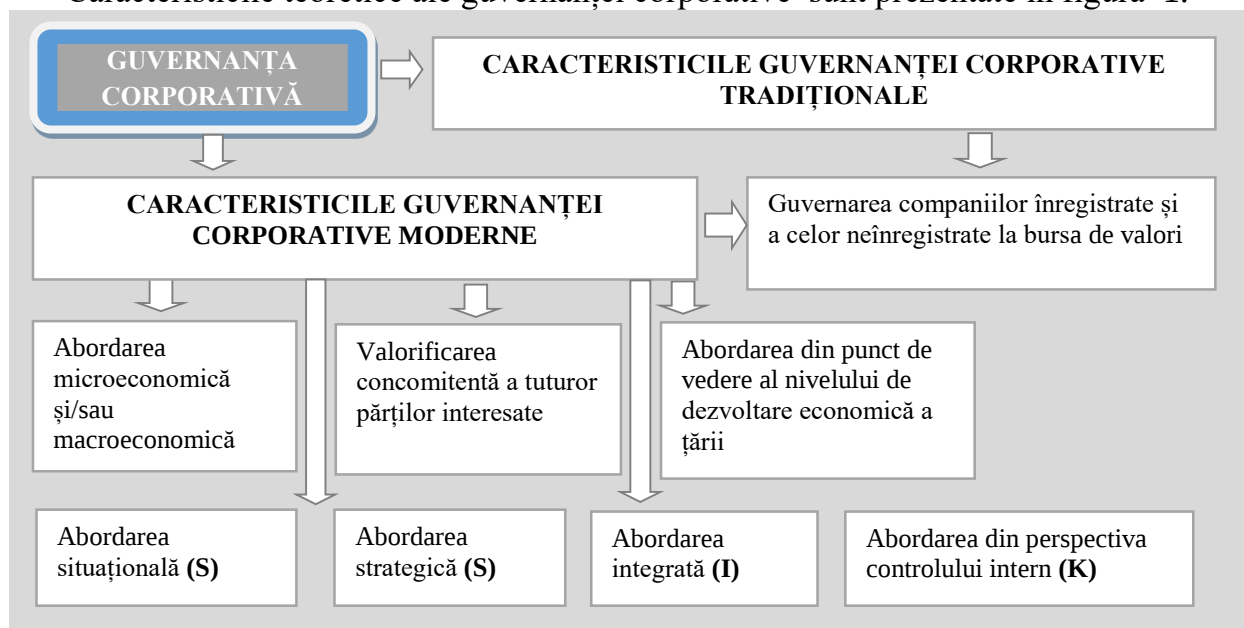


Fig. 1. Abordarea teoretică a elementelor guvernanței corporative

Sursa: Elaborată de autor pe baza [40, pp. 8-9], [13, p. 17], [87]

Elementele guvernanței corporative din figura 1 sunt divizate în funcție de abordarea tradițională și cea modernă, iar în final, sunt integrate cu principiile modelului „KISS”. Distincția de bază în abordarea tradițională include guvernarea *companiilor listate și a celor nelistate la bursa de valori* - element comun și în abordarea modernă. Aspectul contabil al acestor caracteristici vizează raportările financiare furnizate de entitate la admiterea spre tranzacționare în cadrul bursei de valori.

Guvernanța corporativă modernă exprimă sistemul prin care entitățile sunt dirijate strategic, gestionate și controlate într-o manieră transparentă, etică, întreprinzătoare și adecvată fiecărei situații. În abordarea actuală a guvernanței corporative, propunem ca punctul de debut în evaluarea eficienței activității să fie nivelul acesteia – micro sau macroeconomic. Direcția de cercetare în teză se referă la perspectiva microeconomică, pentru care este elaborată de autor următoarea definiție a guvernanței corporative: *structură superioară de conducere a unei entități care are drept obiectiv supravegherea relațiilor dintre proprietari și celelalte părți interesate, precum și administrarea activității economice a entității cu dreptul de a lua decizii atribuite consiliului de administrație și managementului executiv în vederea gestiunii patrimoniului*. După cum se observă din această definiție, controlul are un rol esențial în cadrul guvernanței corporative. În acest sens, definiția este completată printr-o serie de abordări atât teoretice, cât și pragmatice, pentru a desluși esența acestor procese.

În cercetarea problemelor definirii controlului de gestiune, în 1960, A. Rathe a remarcat cincizeci și șapte de definiții cu sensuri diferite [47]. Acest lucru l-a determinat pe R. Antony să elaboreze trei definiții ale controlului de gestiune în următoarea succesiune: 1956, 1965, 1988 și să argumenteze de ce managerii și toți cei din domeniu acceptă cu greu principiile controlului - deoarece „acționează prin intuiție și obiceiuri” [33]. Analiza conținutului definițiilor controlului de gestiune, date de R. Antony, scoate în evidență ideea prezentării controlului drept un proces în toate cele trei variante, dar faptul că acesta trebuie să influențeze angajații în scopul realizării obiectivelor entității și nu pentru a acționa în funcție de dorințele managerului este preluat din prima versiune. Ultima definiție are un caracter mai general și o sferă de cuprindere mai mare prin trecerea de la obiective la strategii.

Elementele sistemului de control al entității, divizate în funcție de complexitatea factorilor existenți în cadrul entității, sunt prezentate amănunțit în figura 2.

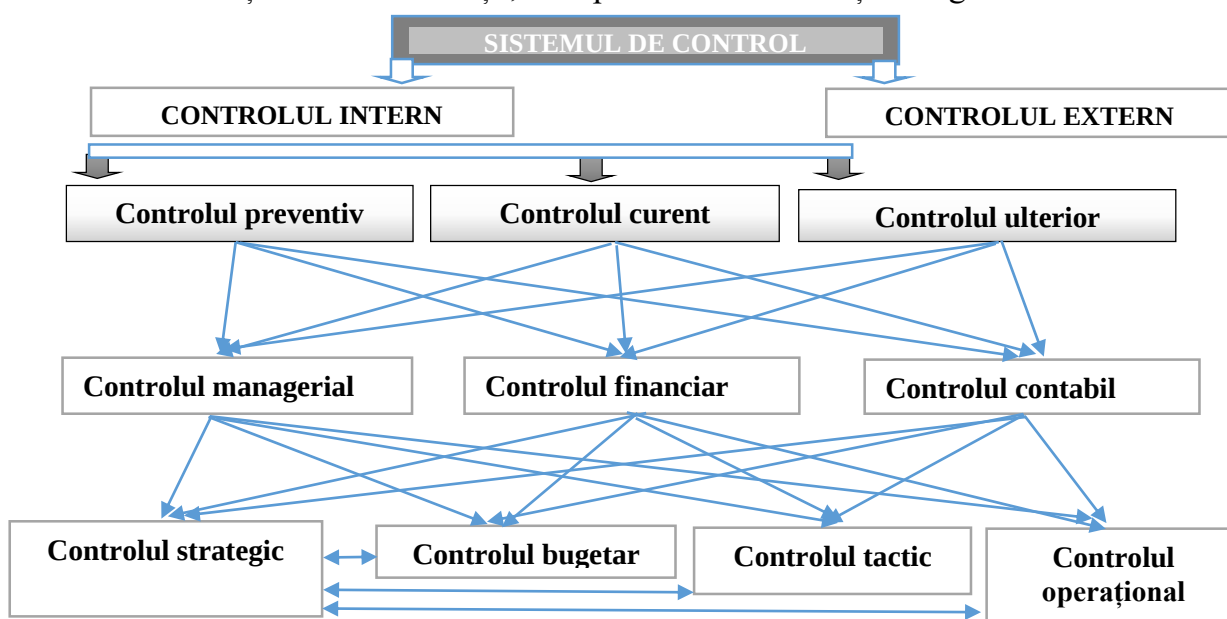


Fig. 2. Formele controlului și interconexiunea acestora

Sursa: Elaborată de autor

După cum rezultă din figura 2, tipologia noțiunilor specifice controlului, utilizat în cadrul entității, este complexă, fiind clasificată în funcție de diverse criterii. Din punct de vedere al ariei de acoperire, deosebim *control intern* și *control extern*. În funcție de momentul exercitării controlului intern, acesta poate să fie divizat în trei tipuri: *preventiv*, *curent*,

ulterior. Din punct de vedere al conținutului, acesta, la fel, poate fi divizat în: *control managerial, financiar, contabil, strategic, bugetar, tactic și operațional*.

Privite la modul general, definițiile ilustrează operațiunea logică, prin care se arată conținutul și elementele esențiale ale unui concept. În această ordine de idei, în teză sunt cercetate nu numai definițiile controlului intern, date de diverși cercetători, dar și cele din reglementările naționale și internaționale în vigoare. Necesitatea tratamentului sistemic al controlului în cadrul entității este demonstrată printr-o serie de investigații teoretice și practice, finalizate prin recomandarea următoarei definiții generale care poate fi ajustată pentru fiecare gen de control din figura 2: *controlul reprezintă un complex de procedee, acțiuni de verificare, comparare, analiză a indicatorilor specifici organizării și planificării activității economice, asigurării integrității activelor, desfășurării activității în baza obiectivelor strategice, elaborate sub aspectul eficienței și al eficacității, precum și a evaluării rezultatelor obținute*. După cum se observă, această definiție are tangențe cu cea dată guvernantei corporative. În elaborare, s-a ținut cont de cele trei componente obligatorii, pe care trebuie să le întrunească o definiție: obiectul definiției, caracteristicile acestuia și destinația, elaborate de prof. univ. V. Bucur [3].

La nivel național, după anii 1990, au fost realizate o serie de cercetări în domeniul *controlului intern*. Una dintre cele mai importante probleme se referă la asemuirea controlului intern cu elementele controlului de gestiune. Spre exemplu, în anul 2019, în Catalogul Partajat al Bibliotecilor Universitare din Republica Moldova, au fost înregistrate 278 de surse bibliografice în domeniul controlului intern, 131 în domeniul controlului de gestiune și 34 în domeniul sistemului de control. Numărul mai mic al surselor în domeniul controlului de gestiune se datorează faptului că, de cele mai multe ori, controlul de gestiune se cercetează din perspectiva contabilității de gestiune. Prof. univ. V. Țurcanu a fost printre primii cercetători naționali, care a pus problema necesității modificării direcțiilor de cercetare a contabilității de gestiune prin publicarea, în 2001, a lucrării „*Calculația costurilor*” [28]. În prezent, controlul intern a înregistrat noi dimensiuni și nu poate fi semuit cu elementele controlului de gestiune, care și-a lărgit considerabil aria de cercetare și include atât calculația costurilor, cât și diversele instrumente moderne, utilizate de celelalte științe ale gestiunii în administrarea entității.

Controlul este o funcție a contabilității, dar, în același timp, și o funcție a finanțelor, a managementului și a altor științe etc. Schimbările actuale la nivel internațional au generat o serie de probleme pentru cercetătorii în domeniu. Unul din obiectivele principale ale controlului intern constă în asigurarea fiabilității informației din rapoartele furnizate de entitate [6], [16]. Acest lucru îi atribuie un important aspect contabil, remarcat prin cele două direcții esențiale ale controlului: controlul contabil (managerial, financiar) și controlul intern contabil (managerial, financiar). După cum se observă, această divizare este valabilă și pentru celelalte științe ale gestiunii cu referire la management, finanțe, marketing etc. Noi am ales latura contabilă a controlului intern, deoarece cea mai mare parte a informațiilor din rapoartele entității sunt furnizate de contabilitate.

În calitate de soluții se prezintă răspunsul la întrebarea: *Inventarierea* este un element al contabilității sau al controlului intern? Implicațiile directe ale contabilității se referă la contabilizarea rezultatelor inventarierii, însă reprezintă și un element al *controlului contabil* prin faptul că face parte din etapele lucrărilor premergătoare la întocmirea situațiilor financiare [12]. În al doilea rând, inventarierea este un element și al *controlului intern contabil* prin faptul că reprezintă o măsură suplimentară de control, instituită de managementul executiv în asigurarea integrității activelor și, respectiv, în prevenirea și în diminuarea riscului entității.

Cercetarea controlului în diverse perioade arată rolul acestuia în asigurarea continuității activității entității. Însă, de-a lungul anilor, se evidențiază aceeași problemă - informația dintr-o sursă intră în contradicție cu cea din altă sursă. În lucrare, sunt analizate, separat, problematica controlului intern și a guvernantei corporative în relație cu teoriile specifice. Cadrul conceptual din figura 3 reprezintă una dintre soluțiile eventuale pentru problemele de cercetare, abordate anterior în domeniul controlului intern și al guvernantei corporative.



Fig. 3. Cadrul conceptual al sistemului de control intern în contextul guvernantei corporative

Sursa: Elaborată de autor

După cum rezultă din figura 3, cadrul conceptual propus este divizat în două părți: culoarea mai pronunțată marcată în figură prin majuscule include elementele guvernantei corporative, iar culoarea mai puțin pronunțată - elementele sistemului de control intern. Informația din figură dovedește că orice cercetare teoretică sau practică în domeniul controlului intern trebuie să înceapă cu *guvernanta corporativă*. Componentele acesteia din figură includ, doar acele elemente din perspectiva contabilității: părțile interesate, structura conducerii entității și auditul. *Structura conducerii* entității se referă la *managementul de top* cu referire la: Consiliul de administrație, Comitetul de audit și Managementul executiv. Managementul executiv este un element de bază al controlului intern contabil, deoarece poartă responsabilitatea pentru informațiile din situațiile financiare. Componenta acestuia diferă de la o entitate la alta, însă latura contabilă a controlului intern se referă, în mare parte, la *Directorul financiar* și la *Contabilul-șef*.

Culoarea mai puțin pronunțată din figura 3 marchează elementele sistemului de control intern contabil al entității. În activitatea practică, acesta se execută în momentul revizuirii, al elaborării și al implementării procedeeelor, cel curent se referă la funcționalitatea acestuia, iar cel ulterior presupune evaluarea procedeeelor controlului intern. *Controlul de gestiune inclusiv cel contabil* participă la realizarea obiectivelor controlului intern din perspectiva situațiilor financiare și a informațiilor furnizate procesului decizional. *Sistemul de evaluare a performanței* materializate prin performanțele financiare și nefinanciare au un rol esențial în cadrul funcționării și relaționării cu procedeele controlului intern.

În cele din urmă, afirmăm că valoarea sistemică a controlului intern a fost demonstrată atât din punct de vedere teoretic, prin intermediul definițiilor și teoriilor existente, precum și

din punct de vedere practic, prin intermediul diverselor forme ale controlului combinate cu elementele guvernantei corporative. În același timp, valoarea științifică a acestui capitol este importantă și prin îmbinarea teoriilor controlului și cele ale guvernantei corporative. Cadrul conceptual elaborat are rolul de a evidenția latura contabilă a controlului intern în condițiile asigurării dezvoltării guvernantei corporative, precum și la ghidarea managementului executiv în procesul de organizare a controlului intern.

Capitolul 2 „Abordarea multidimensională a controlului intern în contextul guvernantei corporative“ este dedicat cercetării relațiilor dintre controlul intern și diversele domenii: guvernanta corporativă, strategiile manageriale, auditul și contabilitatea. În prezent, o bună parte a cercetătorilor apreciază controlul intern drept o etapă strict din auditul extern, în timp ce alții îl confundă cu riscul sau auditul intern. Există și a treia categorie care susține ideea că introducerea procedurilor de control intern au un caracter strict formal și contribuie la majorarea sarcinilor managementului și ale angajaților. În aceste condiții, apare întrebarea: *Care e rolul controlului intern în cadrul entității și necesitatea relațiilor cu guvernanta corporativă, auditul și contabilitatea?* Pentru a răspunde la această întrebare, sunt analizate diverse surse bibliografice, elaborate de instituțiile de specialitate, precum și reglementările naționale și internaționale în vigoare. Studiul în acest capitol este inițiat prin legea Sarbanes-Oxley (SOX), urmată de Cadrul Conceptual Integrat COSO 2013 și o serie de alte acte juridice importante.

Legea SOX (2002) a fost integrată în viața economică și socială americană pentru corectarea deficiențelor guvernantei corporative de la începutul secolului al XXI-lea. Considerată drept legea de aur, a marcat o nouă epocă în relațiile de afaceri dintre guvern și publicul investitor după Legea Valorilor Mobiliare din 1933 (1934) [44], [45]. Criticată de multe ori prea dur, a fost aprobată ca o replică la scandalurile financiare, cu grave urmări economice, sociale și politice. Realizând o serie de comparații dintre Legile Valorilor Mobiliare (1933, 1934) și Legea SOX (2002), se observă că primele legi au pus bazele activității de audit, în timp ce legea SOX a impus noi condiții de raportare a situațiilor financiare și, respectiv, a organizării și raportării controlului intern.

Unele secțiuni ale legii SOX au contribuit la modificarea esențială a obligațiilor managementului executiv. Deseori, în presa americană, se vehiculau următoarele afirmații ale investitorilor publici: „Vă mulțumim pentru legea SOX, datorită ei, viața nu va mai fi la fel pentru directorii executivi și directorii financiari“. Aceste afirmații îndeosebi se referă la secțiunile 302 „Responsabilitatea socială a corporațiilor față de situațiile financiare“ și 404 „Evaluarea managerială a controlului intern“ - substanța de valoare a acestor secțiuni se referă la direcțiile prioritare și anume: raportarea financiară și certificarea managerială [74], [48], [34], [50]. O parte a acestor prevederi se regăsesc și în Legea contabilității și raportării financiare din Republica Moldova, unde se stipulează despre raportul conducerii cu referire la indicatorii de performanță financiară, riscurile entității și, respectiv, controlul intern în contextul guvernantei corporative [19, art. 23]. Studiind influența Legii SOX asupra situațiilor financiare naționale, s-a demonstrat că o parte dintre aceste prevederi sunt aplicate și la noi în țară, însă multitudinea de legi existente complică implementarea acestora, generând o serie de probleme în rândul practicienilor și a experților în domeniu.

Impactul guvernantei corporative asupra entităților se materializează prin evaluarea continuă a oportunităților, dar și a amenințării afacerii sau a profitului pe termen lung. În prezent, dezvoltarea durabilă nu mai este văzută doar ca o modalitate de reducere a costurilor sau de creștere a eficienței, ci și ca un instrument de competitivitate și dezvoltare prin poziționarea de produse, servicii și mărci care fac apel la părțile interesate ale entității. Dezvoltarea sustenabilă oferă valoare, atunci când se recunoaște și răspunde atât

oportunităților, cât și riscurilor. Astfel, integrarea sistemului de gestiune a riscului asigură continuitatea entității și, respectiv, supraviețuirea prin combinarea acestuia cu elementele controlului intern, ale auditului și ale contabilității.

Studiul cu privire la relațiile dintre controlul intern și guvernanta corporativă este realizat și în baza rapoartelor de sustenabilitate (2016 – 2019). Segmentul de cercetare analizat în 2016 a înregistrat schimbări, deoarece paginile web, utilizate anterior, au fost modificate, iar în prezent, nu sunt accesibile. Astfel, au fost consultate paginile web ale celor mai mari contribuabili 2019-2020 din Republica Moldova în număr de 560 entități. În rezultat, s-a constatat că 402 entități (72%) dețin pagină web, în timp ce 158 de entități (28%) nu dispun de această pagină. Dintre cele 402 entități, au fost selectate pentru studiu mai detaliat doar 159 entități. În rezultat, din cele 159 entități, doar 55% au prezentat informații în scopuri de reclamă, iar restul (45 %) au prezentat diverse informații de natură financiară și doar 27 % dintre acestea conțineau situațiile financiare complete.

Controlul și auditul sunt doi termeni deseori considerați echivalenți. O bună parte din cercetători apreciază auditul element al controlului sau, invers, controlul etapă în cadrul auditului situațiilor financiare. Istoria auditului, spre deosebire de cea a controlului, este mult mai recentă și desemnează toate formele de *control*, exercitate în cadrul unei misiuni de audit. Mențiunile de mai sus se referă la abordarea teoretică a problemei, însă, din punct de vedere reglementativ, aceste relații sunt reflectate în figura 4.

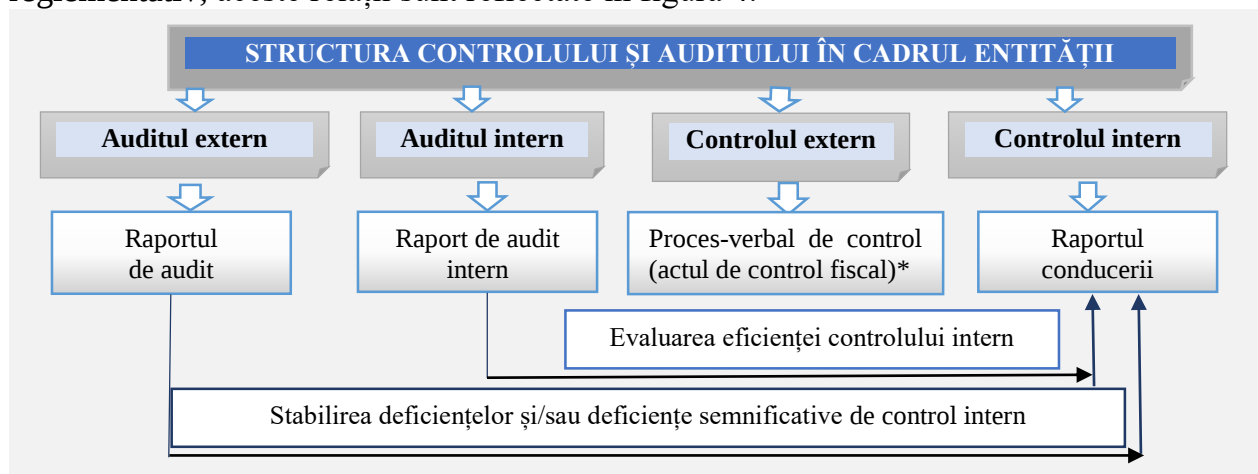


Fig. 4. Legăturile dintre control și audit în cadrul entității

Sursa: Elaborată de autor

După cum rezultă din figură, relațiile dintre control și audit se manifestă prin cele 4 categorii principale: auditul extern (situațiilor financiare), auditul intern, controlul extern și controlul intern. *Auditul intern* este o funcție în cadrul entității. Misiunile se programează în funcție de riscul entității finalizate prin raportul de audit intern, iar ulterior, se urmărește implementarea recomandărilor. Relațiile cu elementele controlului intern se manifestă prin evaluarea eficienței procedeele acestora [23], [75]. Ideea cu privire la a „treia pereche de ochi” se referă la *auditul extern*. Acesta din urmă este reglementat de Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 și se finalizează cu raportul de audit, prin care se certifică măsura în care situațiile financiare auditate sunt întocmite din toate punctele de vedere conform cadrului general de raportare financiară [17], [11]. Deși auditul și controlul sunt două domenii distincte, potrivit legislației autohtone, auditul extern este un element al controlului extern alături de controlul de stat. *Controlul extern*, în calitate de acțiune planificată sau neplanificată (inopinată), este reglementat prin Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08.06.2012 și urmărește consolidarea bazei

juridice și instituționale în domeniul efectuării *controlului de stat* asupra activității de întreprinzător [18].

Controlul intern (figura 4), potrivit Standardelor Internaționale de Audit și Asigurare (ISA), este privit drept un *proces conceput, implementat și menținut de către persoanele responsabile cu guvernanta și de către alte categorii de personal, pentru a oferi o siguranță privind îndeplinirea obiectivelor unei entități referitoare la: credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile*. După cum se observă, această definiție corespunde prevederilor reglementative, analizate anterior. În al doilea rând, *ISA 210 „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit”* subliniază că administrația entității decide structura procedurilor controlului intern, implementate în vederea asigurării că datele din situațiile financiare nu conțin erori sau fraude semnificative [20]. În al treilea rând, evaluarea eficienței controlului intern de către auditorii externi nu pot fi considerate echivalente cu cele ale conducerii. Auditorul trebuie să prezinte justificări și să asigure că administrația sau conducerea entității este conștientă de răspunderea pe care o poartă pentru datele din situațiile financiare. Rămâne la latitudinea conducerii să determine structura procedurilor controlului intern, necesare pentru asigurarea fiabilității datelor din situațiile financiare. În cele din urmă, este clară ideea potrivit căreia controlul intern este un domeniu distinct și independent față de audit.

Cercetarea *relațiilor dintre controlul intern și contabilitate* este realizată prin compararea celor 17 principii de control intern ale Cadrului Conceptual Integrat COSO 2013 și activitățile-cheie ale managementului contabil inspirate în baza ghidului privind Principiile globale ale managementului contabil (ghid CGMA, 2017). Ghidul este elaborat în baza principiilor contabile general acceptate, respectiv, a celor ale contabilității de gestiune, precum și a standardelor IFRS. Categoriile din figura 5 semnifică principalele activități ale managementului contabil.

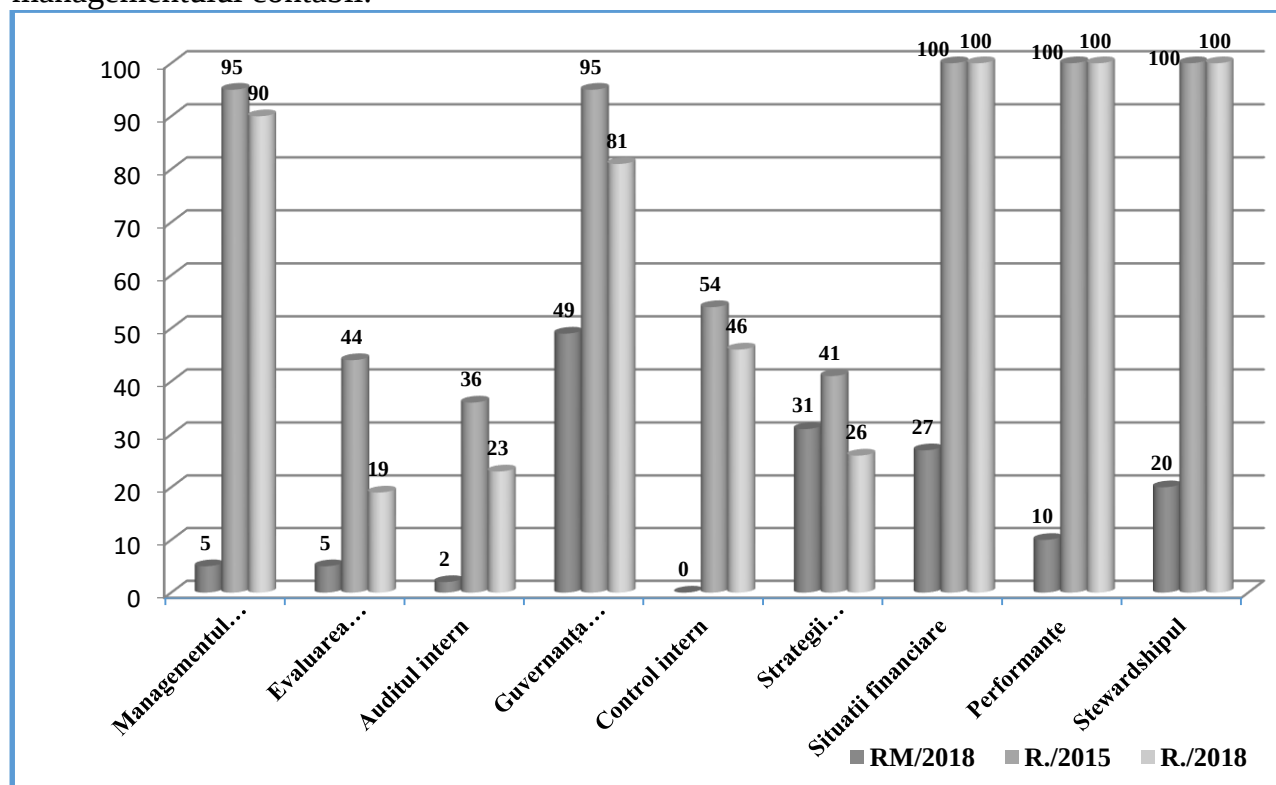


Fig. 5. Domeniile de activitate ale managementului contabil, analizate în baza rapoartelor anuale ale entităților din Republica Moldova și România, %

Sursa: Elaborată de autor

După cum rezultă din figura 5, ponderile indicate reflectă rezultatul analizei de conținut documentară. Informația primară este culeasă din rapoartele anuale ale celor 159 de entități din Republica Moldova și 39 de entități pentru 2015 și 31 de entități pentru 2018 din România [55], [56] și ulterior prelucrată în anexele tezei. Menționăm că, din eșantionul de cercetare, sunt excluse entitățile din domeniul financiar-bancar.

Elementele din figura 5 demonstrează că toate entitățile din România plasează informații cu privire la *situația financiară, sistemul de măsurare a performanței și stewardship*. În ceea ce privește entitățile autohtone incluse în cercetare, au prezentat informații privind:

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

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

Dezvoltarea sustenabilă este unul dintre cele mai discutate subiecte la etapa actuală, iar contabilitatea, prin intermediul raportărilor, se conformează acestor schimbări. Abordarea contabilă a stewardship-ului se referă la următoarele elemente: *responsabilitate financiară, responsabilitate de mediu, responsabilitate socială, credibilitate, sustenabilitate și etică* [59]. Ponderea de 20% a stewardship-ului demonstrează că, din cele 159 de entități autohtone, selectate pentru studiu, doar 87 (100%) au inclus unele informații de natură financiar contabilă. În acest context, doar 20% dintre cele 87 de entități au prezentat, pe pagina web, raportul de audit considerat drept un element al *responsabilității financiare*. Politicile de resurse umane, promovate de entitate, simbolizează unul dintre elementele responsabilității sociale. Datorită lipsei informației, în cercetare, este inclusă doar cea cu privire la angajări, preluată de pe pagina web a entităților incluse în eșantion. Astfel, 70% dintre entitățile autohtone au inclus informații specifice acestei categorii.

Credibilitatea informației furnizate se asigură prin politicile entității confirmate prin declarația conducerii executive a entității cu privire la responsabilitatea acestora față de datele publicate. Menționăm că această declarație se prezintă doar de entitățile românești. Deși celelalte categorii dețin o pondere mai mică, ideea că unele entități nu sunt indiferente față de *responsabilitatea de mediu* (6%), *valorile etice* (7%) și *sustenabilitate* (32%), ne determină să afirmăm că entitățile autohtone au rezerve pentru un viitor mai profitabil. În această perspectivă, se recomandă promovarea unor politici active aferente dezvoltării sustenabile.

Cercetarea abordărilor teoretice, reglementative și pragmatice cu privire la relațiile dintre controlul intern, guvernanța corporativă, strategiile manageriale, audit și contabilitate ne permite să afirmăm că aria de cercetare a acestora s-a extins. Până la apariția legii SOX, auditul se considera domeniul de vârf al profesiei contabile. În prezent, controlul intern funcționează în paralel cu auditul alături de contabilitate și celelalte științe ale gestiunii. Aceste concluzii se bazează pe faptul că, până la apariția acestei legi, situațiile financiare conțineau doar raportul de audit extern. În prezent, acestea trebuie să conțin raportul conducerii ce include informații complexe, respectiv, cea cu privire la controlul intern.

În același timp, contabilitatea nu mai poate fi considerată drept o știință care utilizează doar date din trecut, dar ține cont și de viitorul strategic al entității.

În capitolul 3 „Funcționalitatea controlului intern – interfață dintre controlul bugetar, sistemul de evaluare a performanței și contabilitate” se examinează perspectiva contabilă a controlului intern în cadrul relațiilor dintre obiectivele strategice, sistemul bugetar, sistemul de evaluare a performanței unei entități. Centrați pe diversitatea formelor de control, investigațiile în acest capitol sunt structurate în funcție de instrumentele utilizate de contabilitate în procesul de realizare a *obiectivelor generale și particulare ale controlului intern*. În acest aspect, apare problema activităților zilnice ale controlului, necesare pentru punerea în aplicare a planurilor strategice și asigurarea eficienței și a eficacității operațiunilor economice. Controlul bugetar și sistemul de evaluare a performanței sunt examinate din perspectiva asigurării realizării *obiectivelor operaționale*, iar contabilitatea financiară și de gestiune - *obiectivele de raportare și de conformitate*.

Bugetarea, în calitate de etapă finală a planificării strategice, arată direcțiile de dezvoltare economică a entității și ghidează persoanele responsabile cu guvernanta în legătură cu afacerile ce trebuie dezvoltate în interesul părților interesate. Controlul bugetar reprezintă unul dintre cele mai utilizate mijloace matematice și informatice în activitatea de supraveghere a managementului executiv și un instrument important în cadrul procesului decizional și în evaluarea procedeeleor controlului intern (fig. 6).

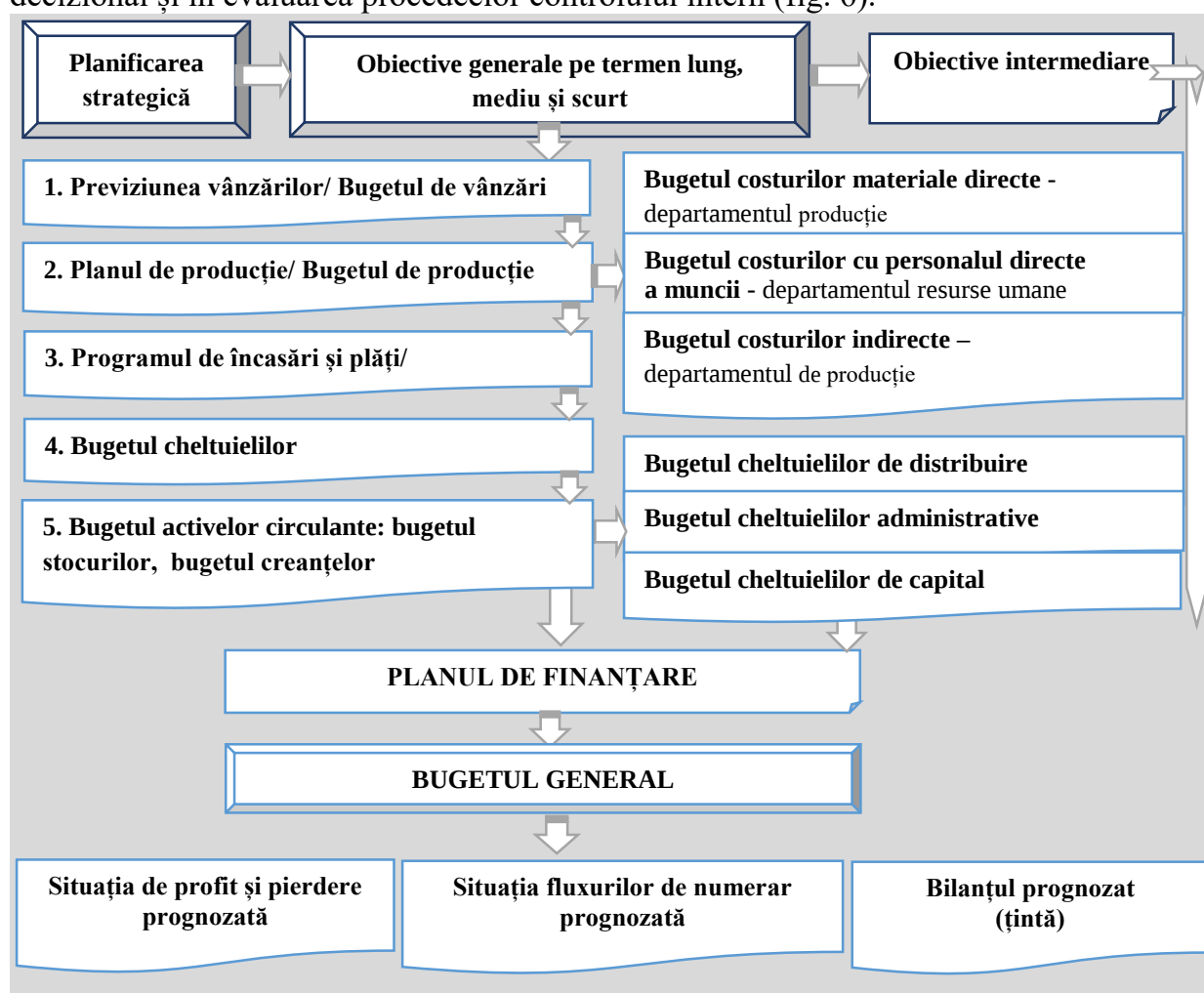


Fig. 6. Structura funcțională a bugetului general (master)

Sursa: Elaborată de autor pe baza [52], [51], [49], [43], [39], [32], [79], [60]

Prin intermediul informației din figura 6 se prezintă în termeni practici relațiile dintre strategiile manageriale, sistemul de planificare, obiectivele entității și sistemul bugetar. Structura prezentată în figură este rezultatul părerii diversilor cercetători, însă părerea personală este justificată prin recomandarea bugetelor pe fiecare subdiviziune, structurate în funcție de centrele de responsabilitate, respectiv, bilanțul și situația de profit și pierdere prognozate sau țintă.

Procesul bugetar include următoarele etape: planificarea inițială, aprobarea finală și supravegherea ulterioară a punerii în aplicare [8]. O *comisie bugetară* trebuie să supravegheze fiecare etapă, iar personalul contabil este implicat activ în cadrul fiecărei etape. Eficiența acestei comisii este asigurată dacă, în componența ei, sunt incluși membrii de la toate nivelurile: de la personalul implicat direct în realizarea fiecărui obiectiv operațional până la membrii managementului de top - responsabili de elaborarea și implementarea strategiilor [49], [41]. În cele din urmă, devine clară ideea că responsabilitatea elaborării bugetului revine mai multor subdiviziuni organizaționale, iar cifrele și estimările bugetare trebuie dezvoltate printr-un *proces de jos în sus*. Spre exemplu, departamentul de vânzări estimează vânzările, iar cel de producție are responsabilitatea inițială pentru elaborarea propriului buget de costuri. Fără implicarea activă a departamentelor în pregătirea informațiilor referitoare la buget, există riscul ca angajații să sesizeze un buget care nu reflectă situația reală și nu există motivația în respectarea limitelor acestuia.

Un buget adecvat situației reale constituie un ghid adecvat pentru manageri în vederea corelării obiectivelor cu strategiile manageriale, pe de o parte, și mijloc de stimulare a angajaților pentru creșterea performanței, pe de altă parte. Supravegherea de către controlul intern a acțiunilor privind asigurarea corespunderii consumului resurselor efective cu cele previzionate se realizează prin intermediul instrumentelor sistemului bugetar.

Întrucât cea mai mare parte a datelor utilizate de sistemul bugetar sunt furnizate de contabilitate, considerăm necesară cercetarea și a altor instrumente utilizate de contabilitate și anume sistemul de evaluare a performanței. Supraviețuirea pe termen lung exprimă succesul financiar al unei afaceri și, respectiv, realizarea obiectivelor și a strategiilor prestabilite [38]. Performanța reprezintă cea mai adecvată metodă de transpunere a informațiilor de ordin financiar și nefinanciar în limbajul de succes al entității. În pofida faptului că performanța nefinanciară are un rol esențial în procesul decizional, punctul de reper în sistemul de evaluare îl constituie *performanța financiară*. Aceasta se examinează în baza indicatorilor de profitabilitate, lichiditate și solvabilitate, integrate, ulterior, cu performanța nefinanciară în situația privind performanța entității (tabloul de bord sustenabil) din tabelul 1.

După cum se observă din tabel, cele patru axe clasice (*financiară, client, internă de afaceri și a personalului*) au fost întregite cu încă două axe suplimentare: *perspectiva nefinanciară și perspectiva dezvoltării durabile*. Ultimele două axe sunt propuse de autor cu scopul de a ajusta structura anterioară a tabloului de bord clasic în noul tabloul de bord sustenabil sau situația privind performanța entității. Necesitatea introducerii acestora este impusă de condițiile actuale ale pieței, iar raportul conducerii trebuie să conțină atât informație de natură financiară, cât și nefinanciară [36]. Aceste axe sunt recomandabile pentru entitățile din Republica Moldova drept un element al controlului intern, dar și pentru ghidarea managementul executiv și a personalului în activitatea sa.

În cercetarea laturii contabile a controlului intern, se pune accent pe cele două laturi ale sale: contabilitatea financiară și cea de gestiune. Contabilitatea financiară se concentrează pe procedeele și acțiunile controlului intern utilizate la întocmirea situațiilor financiare, iar contabilitatea de gestiune pune accent pe procedeele ce vizează informația rațională, prezentată personalului decizional al entității.

Tabelul 1. Situația privind performanța entității

PERSPECTIVA FINANCIARĂ			PERSPECTIVE ȘI STRATEGII ALE ENTITĂȚII	PERSPECTIVA CLIENT		
Sarcini	Perioada curentă	Date pronozate		Sarcini	Perioada curentă	Date pronozate
1. Creșterea profitabilității :				1. Creșterea segmentului de piață	11,51%	12,5 %
- ROCE*	3,90	5,33		2. Ponderea cheltuielilor cu deservirea clienților după livrare	-	-
- ROA	3,44	4,89		3. Numărul de ore de contact direct al agenților de vânzări cu clienții	3 750 ore	6 250 ore
- ROE*	3,90	5,33		PERSPECTIVA INTERNĂ DE AFACERI		
2. Creșterea lichidității :	2,17	1,48		1. Creșterea eficienței și a eficacității operațiunilor economice	90,5%	87%
- lichiditatea curentă	1,08	0,67		2. Numărul produselor create /inovație	4	6
- testul acid				3. Reducerea ciclului financiar	350 zile	300 zile
3. Creșterea stabilității financiare:	0,14	0,09		PERSPECTIVA PERSONALULUI		
- rata generală de îndatorare	-	-		1. Profitul pe angajat	-	-
- rata de îndatorare financiară	-	-		2. Creșterea abilităților de dezvoltare a angajaților:		
4. Creșterea profitului pe acțiune: - EPS				- conducătorii 30 ore mediu pe an	34	30
PERSPECTIVA NEFINANCIARĂ				- specialiștii 20 ore mediu pe an	28	20
1. Riscul strategic	Scăzut	Scăzut		- angajații 10 ore mediu pe an	7	10
2. Riscul operațional	Mediu	Mediu		- angajați necalificați 5 ore mediu pe an	4	5
3. Riscul financiar	Ridicat	Mediu		3. Rata de retenție a angajaților	100,5 %	100 %
4. Riscul de conformitate,	Mediu	Scăzut		4. Resurse financiare alocate pentru dezvoltare profesională, lei:		
5. Numărul reclamațiilor și al litigiilor	3	0		- conducători	28 000 lei	30 000 lei
6. Numărul acordurilor de colaborare cu entitățile străine	4	5		- specialiști	25 000 lei	25 000 lei
				- funcționari	16 000 lei	15 000 lei
				- angajații necalificați	12 000 lei	10 000 lei
PERSPECTIVA DEZVOLTĂRII DURABILE						
1. Creșterea acțiunilor filantropice: sponsorizări, donații, lei	40 000	30 000				
2. Codul etic	neelaborat	elaborare				
3. Codul de governanță corporativă	neelaborat	elaborare				
4. Reducerea conținutului real de nutrienți și toxine	40%	30%				
5. Amenzile și penalitățile achitate cu excepția celor fiscale și financiare, lei	15 000	7 000				

* în calcule, se utilizează profitul brut, deoarece profitul din activitatea operațională în cadrul S.A. Floare Carpet este negativ

Sursa: Elaborat și ajustat de autor în baza informației S.A. Floare Carpet

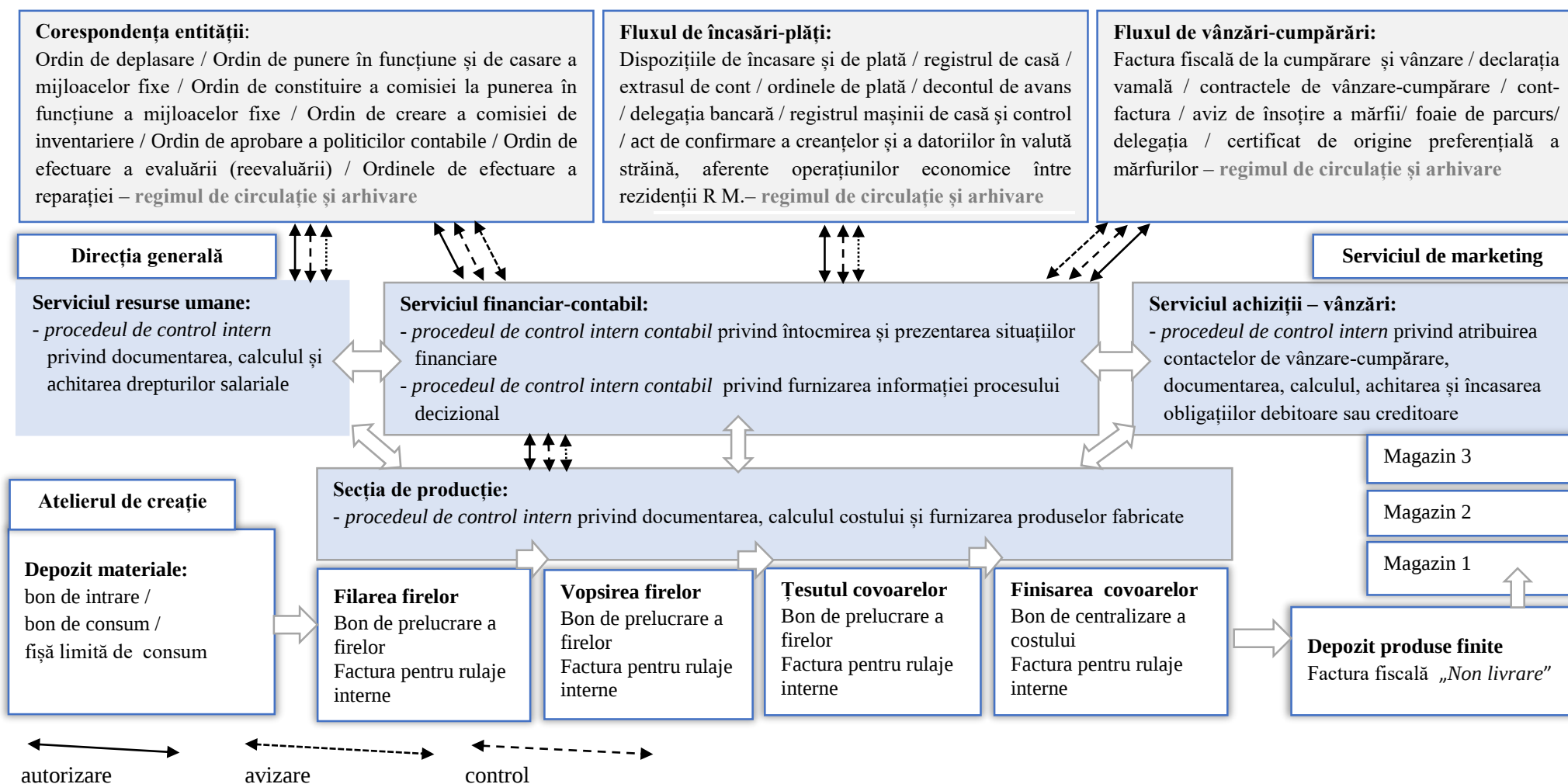


Fig. 7. Schema detaliată a circulației documentelor justificative și legătura cu procedeele controlului intern

Sursa: Elaborată și ajustată de autor în baza informație S.A. Floare Carpet

Punctul de debut în implementarea procedeeelor controlului intern contabil vizează *obiectivele generale ale acestuia*. Acțiunile întreprinse în acest sens de managementul contabil presupune divizarea: funcției de luare a deciziilor (aprobare), funcției de înregistrare (întocmire și arhivare) și funcției de control (avizare). Aceste acțiuni contribuie, în mod indirect, la asigurarea integrității patrimoniului, a gestiunii și a raportării corecte a rezultatelor activității economico-financiare. Regulile ce trebuie respectate la divizarea responsabilităților sunt următoarele:

- *autorizare*: toate comenzile sunt autorizate; recepționările sunt validate de alte persoane; în ordinele de autorizare, se precizează cantitatea, prețul și termenele; plățile sunt autorizate;
- *optimizare*: creșterea calității bunurilor procurate și livrate; reducerea termenului de plată; evitarea întârzierii înregistrărilor și a plăților confirmate prin amenzi, penalități și prevenirea depășirii limitelor bugetare;
- *exhaustivitatea înregistrării operațiunilor economice*: evitarea omisiunii înregistrării în facturile fiscale; recepționarea bunurilor fără a fi înregistrate; neînregistrarea unor plăți sau încasări; omisiunile sau erorile în înregistrarea operațiunilor economice;
- *asigurarea realității operațiunilor economice*: verificarea achizițiilor și a vânzărilor înregistrate, care nu au avut loc în realitate sau au fost incomplete; verificarea corectitudinii facturilor fiscale și a altor documente de importanță semnificativă; luarea măsurilor suplimentare de control al plăților / livrărilor sau al procurărilor parțiale [29], [31], [30, p. 52-58].

Schema prezentării circuitului documentelor justificative din figura 7 este una dintre tehnicile *contabilității financiare*, utilizate în asigurarea realizării obiectivelor de raportare ale controlului intern [1], [2], [9], [21]. Această schemă este una din soluțiile pentru problemele privind evaluarea riscului entității și documentarea procedeeelor în cauză. Gradul de utilizare a acestora în practică este o mărime subiectivă, ce poate varia de la o entitate la alta.

Contabilitatea de gestiune reprezintă cea de-a doua latură a controlului intern contabil, ce asigură realizarea obiectivelor de raportare ale controlului intern. Standard-costul, în calitate de metodă de planificare și contabilizare a costurilor, face legătura între strategiile manageriale și operațiunile economice ale entității. Cu toate că a fost supusă diverselor critici, această metodă continuă a fi una din cele mai utilizate în contabilitate și control [4], [10], [27]. Standardele Kaizen, tehnica Kanban, metodele WCM, TQM, JIT, ABC/ABM, CVP semnifică latura modernă a contabilității de gestiune și au rolul de a corecta neajunsurile metodei costului standard.

Pe fundalul nemulțumirilor de la începutul anilor '80 ai secolului XX, manifestate de marile entități producătoare din SUA, profesorii G. Cooper și P. Kaplan de la Universitatea Harvard din SUA au realizat o serie de cercetări privind situația costurilor indirecte. Ei au demonstrat că majorarea ponderii costurilor indirecte în totalul costurilor este cauza principală a insatisfacției managerilor și a temerilor cercetătorilor. P. Lorino (1991) a remarcat că, pe timpul lui *F. Taylor*, *costurile indirecte reprezentau 20% (materiile prime 50%, forța de muncă 30%) din totalul costurilor, în timp ce, în prezent, costurile indirecte reprezintă 40% (materiile prime 50%, forța de muncă 10%)*. Costurile indirecte fixe au suferit importante modificări, determinate de înlocuirea forței de muncă prin sistemele automatizate de producție. Volumul de producție nu mai reprezintă o bază eficientă în repartizarea costurilor indirecte, dar trebuie identificat un alt indicator mai realist, care să trateze costurile în funcție de consumul total de resurse. În aceste condiții, au apărut și s-au dezvoltat metodele ABC/ABM, considerate metode alternative alături de sistemul tradițional de calcul al costurilor [42], [53].

În mod general, costul producției sau al serviciilor include: materia primă, remunerarea directă a muncii și costurile indirecte. Una dintre cele mai problematice direcții se referă la exactitatea tehnicilor de repartizare a costurilor indirecte de producție. Natura acestora depinde de tipul activității, fie că este vorba de producție, fie că ne referim la servicii. Indiferent de natura lor, managementul contabil trebuie să elaboreze politici contabile viabile în alocarea și repartizarea costurilor indirecte. În acest sens, contabilitatea costurilor poate utiliza unul dintre cele două mecanisme de calculare a costurilor complete: sistemul bazat pe criteriul funcțional și cel pe bază de activități. *Sistemul funcțional (tradițional) de management al costurilor* se întâlnește cel mai frecvent, în timp ce *sistemul bazat pe activități* se aplică atunci când apare necesitatea unei informații cu privire la: costuri mai exacte, creșterea diversității și a complexității produselor, ciclul scurt de viață a produselor, creșterea experiențelor calitative [24], [26], [15].

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

Capitolul 4 „Implicațiile evaluării controlului intern la întocmirea raportului conducerii cu privire la dezvoltarea guvernantei corporative“ tratează etapele de evaluare a controlului intern, pe fiecare principiu și pe fiecare compartiment: mediul de control, evaluarea riscului, activitățile de control, informarea și comunicarea și, în cele din urmă, supravegherea activităților. Cele 17 principii ale controlului sunt cercetate din perspectiva Cadrului conceptual COSO 2013, a Standardelor Naționale de Control Intern (SNCI) și a Standardelor Internaționale de Audit (ISA). Activitățile de control sunt cercetate în relație cu centrele de responsabilitate, iar informarea și comunicarea sunt examinate din perspectiva informației relevante, a eficienței și a eficacității acestora.

Mediul de control simbolizează cultura, atitudinea, cunoștințele, aptitudinile și deprinderile managementului entității. Deși aceste trăsături se referă la partea subiectivă a comportamentului uman, totuși ele trebuie modelate în așa fel încât să permită realizarea obiectivelor strategice, pe de o parte, și prezentarea unor informații fiabile în situațiile financiare ale entității, pe de altă parte. În aceste condiții, apare întrebarea: *Care este necesitatea utilizării procedeelelor controlului intern în cadrul entității și al raportării acestora?* Din punct de vedere reglementativ, răspunsul este simplu – asigurarea de către managementul executiv a legalității, a integrității și a realității tranzacțiilor economice, reflectate în raportările furnizate de entitate. Însă, din punct de vedere științific, cercetarea trebuie realizată mult mai profund cu includerea tuturor factorilor determinanți.

Legalitatea ține de obligativitatea respectării actelor legislative și normative în vigoare. Entitățile din Republica Moldova, în evaluarea procedeelelor controlului intern, se pot ghida de Cadrul Conceptual Integrat COSO 2013. Susținem utilizarea acestui cadru reglementativ, deoarece auditul extern, la întocmirea raportului de audit, evaluează aceste procedee în baza ISA care, la fel, se ghidează de Cadrul COSO [46], [22], [20]. Problemele rezultate din utilizarea acestora se referă la faptul că, în cadrul ISA, standardele cu referire la controlul intern se modifică substanțial de la o versiune la alta și este foarte dificil de aplicat în practică. Atât ISA, cât și Cadrul integrat COSO, au un caracter internațional, cu un limbaj foarte general și dificil de implementat. SNCI au un limbaj mai accesibil, însă, chiar din denumire,

rezultă că sunt destinate instituțiilor publice. Deși o parte din practicieni le utilizează, deoarece nu este stipulată interzicerea utilizării acestora în sectorul corporativ, totuși susținem ideea că, în țara noastră, trebuie să existe o bază juridică temeinică, în stare să reglementeze aceste probleme, propunând un model de regulament.

Informația din tabelul 2 include direcțiile principale ale Regulamentului propus cu privire la organizarea controlului intern de către entitățile naționale din sectorul corporativ (industrial și de prestări servicii).

Tabelul 2. Unele prevederi reglementative la evaluarea controlului intern

Nr. rd	Etapele evaluării	Descrierea conținutului actului normativ		
0	1	2		
1.	Mediul de control	etică și integritate	Angajamentul privind competența	Participarea persoanelor responsabile cu guvernanta
		a) Promovarea și demonstrarea politicilor de guvernanta prin comportament conștiincios, etic și integru și a politicilor adecvate în domeniul resurselor umane b) Consiliul de administrație participă la elaborarea strategiilor manageriale și supraveghează procedeele controlului intern elaborate de managementul executiv în scopul realizării obiectivelor strategice c) Structura organizatorică se elaborează în funcție de specificul activității economice, în funcție de stilul de conducere și de centrele de responsabilitate. Fiecare diviziune (subdiviziune) își stabilește obiective pentru fiecare funcție, abilități și cunoștințe justificate prin fișele postului d) Divizarea sarcinilor și a responsabilităților asigură autorizarea operațiunilor economice prin divizarea: funcției de luare a deciziilor, a funcției de înregistrare și a funcției de control (avizare)		
		Filosofia conducerii și stilul de lucru	Structura organizațională	Atribuirea responsabilităților
2.	Evaluarea riscului	a) Riscul se evaluează pe fiecare obiectiv strategic în parte b) Obiectivele controlului intern se determină în baza obiectivelor strategice și a riscului entității pentru preîntâmpinarea raportărilor financiare frauduloase c) Evaluarea riscului se realizează în funcție de impactul asupra obiectivelor și de probabilitatea realizării d) Inventarul riscurilor diferă de la o entitate la alta, însă trebuie să se țină cont de : riscurile strategice, riscurile operaționale, riscurile de raportare, riscurile de conformitate și riscurile politice e) Evaluarea planului de acțiuni, pentru a preveni riscul		
3.	Activitățile de control	a) Tipurile procedeele (activităților) de control privind: - atribuirea contractelor de vânzare-cumpărare, documentarea, calculul, achitarea datoriilor și încasarea creanțelor - documentarea, calculul și achitarea datoriilor față de personal - întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, furnizarea informației procesului decizional - documentarea, calculul costului și furnizarea produselor fabricate b) Documentarea și raportarea procedeele controlului intern		
4.	Informarea și comunicarea	Evaluarea calității informației recepționate se realizează în funcție de: cantitatea, periodicitatea, calitatea, natura persoanei care a înregistrat-o și a prelucrat-o și destinatarul.		
5.	Supraveghere a activităților	Asigură realizarea și evaluarea mediului de control, a riscului, a activităților de control, a informării și a comunicării din punct de vedere al prezenței și funcționalității acestora		

Sursa: Elaborat de autor în baza [20],[46],[22], [63], 66]

După cum rezultă din tabel, primul element al *mediului de control* ține de *etică și integritate*. Comportamentul bazat pe etică trebuie să aibă la bază standarde de conduită morală. Introducerea noțiunii de integritate subliniază faptul că standardele etice nu sunt suficiente pentru asigurarea unui comportament integru. Aceasta se referă atât la conducerea entității, cât și la angajații acesteia, iar managerii, prin respectarea cerințelor codului etic și prin promovarea unor politici de comportament conștiincios pe baza propriului exemplu, contribuie la eficientizarea mediului de control. Integritatea, comportamentul, modalitatea de

comunicare trebuie să conducă spre eliminarea sau diminuarea tentațiilor personalului spre acțiuni ilegale sau lipsite de etică.

Cel de-al doilea element al mediului de control ține de *angajamentul privind competența* și se referă la atenția acordată de conducere nivelului de competență pentru anumite posturi și la modul în care acest nivel se traduce în abilități și cunoștințe necesare. Evaluarea fiecărui post trebuie să se realizeze în funcție de competențele persoanelor și de modul aplicărilor în practică.

Accentul trebuie să se pună pe criteriile divizării sarcinilor și a responsabilităților atribuite în funcție de capacitatea fiecărei persoane. Evaluarea competenței specialistului se recomandă a se realiza prin evaluarea reușitei aplicării cunoștințelor sale, exprimate prin capacitatea de creativitate, inovația, adaptare eficientă la condițiile pieței.

Participarea persoanelor responsabile cu guvernanta reprezintă cel de-al treilea element al mediului de control, remarcat prin importanța gradului de implicare a persoanelor de conducere în activitatea entității. În componența persoanelor responsabile cu guvernanta, se includ membrii consiliului de administrație și al managementului executiv în divizarea atribuțiilor la elaborarea, dezvoltarea, ratificarea, implementarea și supravegherea strategiilor manageriale.

Filosofia conducerii și stilul de lucru reprezintă al patrulea element al mediului, ce pune accent pe gestiunea riscului afacerii, pe atitudinile și pe acțiunile privind prelucrarea informațiilor și prezentarea în situațiile financiare. *Structura organizațională* (tab. 2) se referă la cel de-al cincilea element, prin intermediul căruia conducerea entității stabilește competențele, sarcinile și obligațiile de raportare ale fiecărei diviziuni structurale. Relevanța acestuia ține de luarea în considerare a domeniilor principale privind autoritatea, responsabilitatea și liniile de raportare adecvate. Gradul de adecvare a structurii organizaționale cu procedeele controlului intern depind de mărimea și natura activităților sale.

Cel de-al șaselea element al mediului de control se referă la *atribuirea responsabilităților* pentru derularea activităților și a modului în care sunt stabilite relațiile de raportare și ierarhiile de autorizare (delegarea împuternicirilor). Responsabilitatea delegării responsabilităților revine managementului superior, care trebuie să asigure activități eficiente la nivelul managementului inferior. *Politicile și practicile de resurse umane* reprezintă cel de-al șaptelea element al caracteristicilor mediului de control potrivit ISA 315. Respectiv, aceste politici și practici se referă la: recrutare, îndrumare, instruire, evaluare, consiliere, promovare, compensare și acțiuni de remediere. Promovarea personalului în bază de performanțe justifică angajamentul și responsabilitatea entității față de personalul calificat și cu un potențial sporit [20].

În calitate de etapă ulterioară a mediului de control în procesul de evaluare a eficienței procedeele controlului intern, *riscul* generează o serie de ambiguități. Din perspectiva situațiilor financiare, putem vorbi despre riscul neincluzerii unor informații reale cu privire la operațiunile economice și valoarea patrimoniului entității. Prima etapă prevede identificarea riscului afacerii cu influențe relevante pentru informația din raportul conducerii. Următoarele etape evaluează probabilitatea realizării acestora, iar procedeele de control se implementează doar pentru riscul cu probabilitate mare de apariție și cu impact asupra obiectivelor.

Sistemul privind gestiunea riscului și cel de control intern pornesc din același punct - strategiile entității - și trebuie să aibă aceeași finalitate - realizarea obiectivelor strategice. Cu toate acestea, parcursul este diferit. Dacă procedeele controlului intern vizează obiectivele legate de operațiuni, raportare și conformitate, atunci procedeele de reducere a riscului vizează obiectivele generale ale entității prin: 1) *strategii*, 2) *operațiuni*, 3) *raportare* și 4) *conformitate* [65]. Conducerea trebuie să fie conștientă că nu poate reduce riscul la zero și să accepte, în mod prudent, gradul de toleranță la risc. Prin *riscul de toleranță (apetitul de risc)*, se înțelege nivelul general de risc, pe care entitatea este dispusă să-l accepte sau să respingă

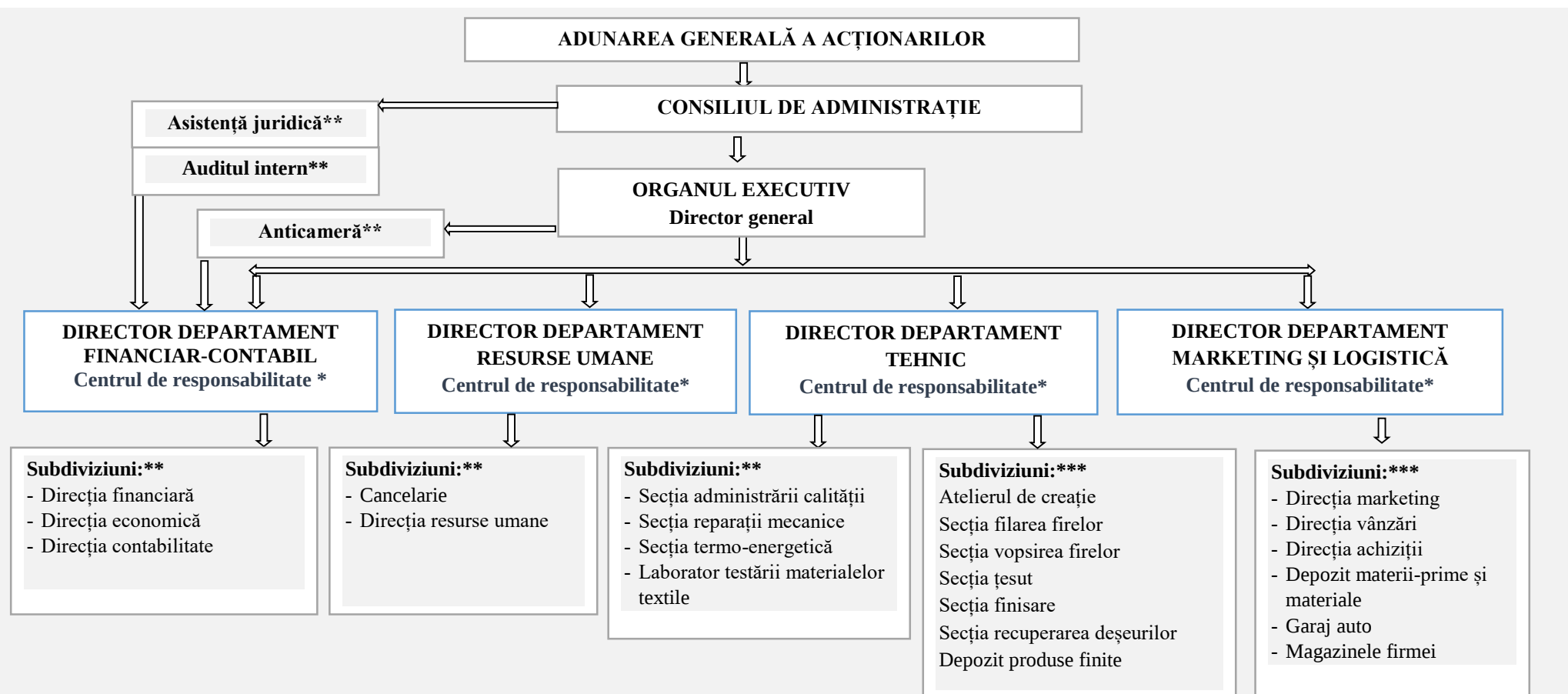
anumite acțiuni, pentru a înregistra valoare. Acest gen de risc fixează limitele pentru deciziile luate de consiliul de administrație și de managementul executiv. Spre exemplu, entitățile care au adoptat strategii de creștere excesivă acceptă un nivel de risc mai mare.

Din punct de vedere contabil, afacerile relevante pentru evaluarea riscului la întocmirea situațiilor financiare includ următoarele: principalele tranzacții economice semnificative pentru situațiile financiare; tehnicile de înregistrare și prelucrare a operațiunilor economice, tehnicile de modificare a informațiilor reflectate incorect, inclusiv estimările contabile și prezentările semnificative; tranzacțiile economice semnificative pentru situațiile financiare [35].

Activitățile de control, în calitate de etapă a evaluării procedeele controlului intern, urmează după mediul de control și după evaluarea riscului. Acestea se concentrează pe activitățile zilnice, iar o mare parte din ele sunt elaborate și implementate atât prin prisma contabilității, cât și a reglementărilor care asigură realitatea datelor din situațiile financiare. Analizând activitățile de control ale entității, observăm că acestea se desfășoară la toate nivelurile și la diferite etape ale proceselor de afaceri și includ următoarele direcții: *autorizarea funcției de luare a deciziilor și divizarea responsabilităților, sistemul de evaluare a performanței, procesele de prelucrare a informațiilor, controale fizice*. În vederea protejării integrității patrimoniului, managerul trebuie să dezvolte activități de control, menite să asigure completitudinea, acuratețea și disponibilitatea proceselor tehnologice, să restricționeze accesul la informații proporțional cu responsabilitățile de serviciu. Acestea trebuie să fie integrate în activitățile zilnice ale proceselor de afaceri prin diverse politici elaborate în acest sens și să aibă o legătură directă cu procedeele de control.

Centrele de responsabilitate sunt subsansamblurile organizatorice, care dispun de conducere proprie cu dreptul de a autoriza utilizarea resurselor (umane, materiale și financiare) preconizate în buget și se rezumă la una din următoarele activități necesare de respectat: condiționează ieșiri, beneficiază de intrări, creează condiții de desfășurare a activității departamentelor generatoare de intrări sau ieșiri de resurse [54]. În entitățile mari, atribuțiile și responsabilitățile sunt divizate și contribuie, în cele din urmă, la crearea centrelor de responsabilitate. Strâns legată de obiectul responsabilității este autoritatea de luare a deciziilor. Cele mai multe companii tind să fie descentralizate în autoritatea de luare a deciziilor, iar activitatea acestora se organizează de-a lungul liniilor de responsabilitate, exemplificate printr-o structură eventuală în figura 8.

După cum se observă din figură, centrele de responsabilitate sunt elaborate de autor în baza structurii organizatorice a S.A. Floare-Carpet și se evaluează în funcție de cele două niveluri: persoana responsabilă și genul de activitate (costuri / cheltuieli, venituri, profit). Implementarea acestor centre vizează schimbarea comportamentului managerilor operaționali în funcție de așteptările managementului de top. Eficiența activității fiecărui manager operațional se realizează în funcție de gradul de realizare a obiectivelor și de eficacitatea utilizării resurselor entității.



* **Nivelul I.** Persoana responsabilă pentru eficiența realizării obiectivelor și pentru eficacitatea utilizării resurselor entității

** **Nivelul II.** Centrul de costuri / cheltuieli

*** **Nivelul II.** Centrul de profit (centrul de venituri, centrul de costuri / cheltuieli)

Fig. 8. Organigrama centrelor de responsabilitate

Sursa: Elaborată și ajustată de autor în baza datelor S.A. Floare-Carpet

Informarea, comunicarea și supravegherea activităților constituie etapele ulterioare după mediul de control, evaluarea riscului și activitățile de control. În acest context, precizăm că *informațiile relevante* atât din sursele interne, cât și externe sunt necesare conducerii entității pentru luarea deciziilor și pentru asumarea responsabilităților în vederea realizării obiectivelor sale. Fiecare entitate își stabilește în mod individual principalele surse de informații necesare managerilor și angajaților pentru îndeplinirea atribuțiilor de serviciu. În evaluarea acestora, managementul executiv trebuie să pună accent pe următoarele aspecte ale informațiilor recepționate: cantitatea, periodicitatea, calitatea, frecvența utilizării, producătorul și destinatarul.

Comunicarea internă și externă este procesul continuu și iterativ de furnizare, partajare și obținere a informațiilor necesare personalului în înțelegerea importanței și a responsabilităților în desfășurarea activităților curente ale controlului intern. Accesul la informație a părților interesate (acționarii, clienții, consumatorii, furnizorii, auditorii externi, autoritățile de reglementare etc.) diferă de la o entitate la altă, însă, indiferent de natura utilizatorilor, entitatea furnizează, în funcție de unul dintre principiile guvernantei corporative, transparența și prezentarea informației.

Supravegherea activităților trebuie să asigure că cele patru componente ale controlului intern (mediul de control, evaluarea riscului, activitățile de control, informarea și comunicarea) sunt *prezente și funcționează* în mod corespunzător. Orice deficiență de control intern depistată trebuie comunicată în timp util, iar problemele grave sunt raportate conducerii superioare și consiliului de administrație. Supravegherea acestora se realizează atât pe fiecare principiu în parte, cât și în ansamblu, printr-o evaluare permanentă și exhaustivă.

Cercetările în detaliu din capitolul 4 cu privire la evaluarea procedeele controlului intern demonstrează că, pe parcursul perioadei de gestiune, fiecare procedeu sau acțiune trebuie documentată, iar la sfârșitul perioadei, acestea se evaluează pe baza chestionarului și se prezintă în raportul conducerii al cărui model de întocmire este prezentat în tabelul 3 [14], [25].

După cum rezultă din tabel, informația prezentată are un caracter general, de natură nefinanciară și e structurată în funcție de elementele guvernantei corporative și de cele trei obiective particulare ale controlului intern. Cadrul reglementativ actual nu impune o anumită structură tipică, autorul elaborând varianta în mod independent care poate să difere de la o entitate la alta. În situațiile când se dorește o informație mai detaliată, recomandăm să fie utilizat compartimentul 2 al tabelului 3, divizat pe fiecare principiu de control intern. Acest tabel nu este obligatoriu a fi inclus în raportul conducerii, dar, în caz contrar, informația se include în documentația de lucru.

Un sistem de control intern poate fi eficient dacă oamenii se luptă pentru aceasta. Mai mult, dacă managementul operațional este capabil să înlocuiască anumite comenzi, atunci, întregul sistem poate eșua. Demersul de cercetare în acest capitol este axat pe calitatea și utilitatea procedeele controlului intern. Acestea trebuie revizuite, elaborate și implementate nu pentru o cauză formală, întocmirea raportului conducerii, dar pentru funcționarea în realitate și pentru asigurarea realizării obiectivelor strategice ale entității. Fiecare procedeu trebuie să fie documentat, evaluat și, în caz de necesitate, modificat, dacă nu a înregistrat rezultatele așteptate sau necesită resurse excesive. Susținem ideea că informația din acest raport nu trebuie să aibă o formă standardizată, structura acestuia diferă de la o entitate la altă. Însă, în mod obligatoriu recomandăm să fie documentat și să conțină informații din care să rezulte că datele din situațiile financiare sunt credibile, operațiunile economice ale acesteia sunt eficiente și eficace, sunt reflectate și prezentate în baza cadrului reglementativ în vigoare.

Tabelul 3. Model de prezentare a informației în Raportul conducerii cu privire la organizarea procedeelelor controlului intern

Nr. rd	Conținutul raportului		
1.	Managementul executiv este responsabil de selectarea, dezvoltarea și evaluarea sistemului de control intern pentru raportul conducerii. Consiliul de administrație poartă responsabilitatea pentru definirea și stabilirea direcțiilor strategice ale entității, iar comitetul de audit, în colaborare cu auditul intern, asigură părțile interesate cu privire la eficiența și eficacitatea acestor procedee și gradul de corespundere cu sistemul de management al entității. Obiectivele operaționale sunt asigurate prin evaluarea principalelor activități în baza sistemului bugetar și al sistemului de evaluare al performanței. Procedeele de control sunt adecvate activităților entității prin scheme și diagrame detaliate, revizuite în permanență în baza centrelor de costuri și profit, ce contribuie la eficientizarea operațiunilor economice și reducerea riscului. Obiectivele de raportare sunt asigurate prin politici contabile, adecvate cerințelor tuturor părților interesate prin divizarea responsabilităților, prin prevenirea conflictelor de interese, a acțiunilor ilegale, a fraudelor și a erorilor, a integrității patrimoniului entității, a securității informaționale prin utilizarea mijloacelor IT performante. Realizarea obiectivelor de conformitate sunt rezultatul respectării cadrului reglementativ aplicabil, prin politici de resurse umane, fiscale, prin guvernanta corporativă sustenabilă și a codului etic.		
2.	Principiile controlului intern	Prezența Da/Nu	Funcționarea I/IP/NI*
	I. Mediul de control		
	P1. Demonstrează angajamente față de valorile etice și de integritate	Da	IP
	P2. Exerciță responsabilități de supraveghere	Da	I
	P3. Stabilește structuri, autorități și responsabilități	Da	IP
	P4. Demonstrează angajamente de dezvoltare a competențelor	Da	IP
	P5. Impune responsabilitate	Da	IP
	II. Evaluarea riscului		
	P6. Fixează obiective adecvate	Da	IP
	P7. Identifică și analizează riscurile	Da	I
	P8. Evaluează riscul de fraudă	Da	I
	P9. Identifică și analizează schimbările semnificative	Da	I
	III. Activități de control		
	P10. Selectează și desfășoară activități de control	Da	IP
	P11. Selectează și desfășoară controale bazate pe tehnologii	Da	IP
	P12. Implementează politici și proceduri	Da	IP
	IV. Informarea și comunicarea		
	P13. Utilizează informații relevante	Da	I
	P14. Comunicarea internă	Da	I
P15. Comunicarea externă	Da	IP	
V. Supravegherea activităților			
P16. Evaluarea continuă sau separată	Da	IP	
P17. Comunicarea deficiențelor	Da	IP	
VI. Perspectiva financiar-contabilă	Da	I	

* I- implementat, IP - implementat parțial, NI - neimplementat

Sursa: Elaborat de autor în baza reglementărilor aplicabile [46]

Capitolul 5 - „Aprecierea impactului sistemului controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative” – este destinat analizei rezultatelor întregului demers al cercetării. În prima parte, se prezintă, într-o formă generalizată, elementele complexe ale sistemului de control al entității din perspectiva codurilor de guvernanta corporativă. Acestea sunt urmate de examinarea direcțiilor principale ale impactului controlului intern asupra guvernantei corporative la nivel internațional, național și al entității. În partea a doua se

prezintă un model practic al controlului intern contabil, structurat în funcție de lucrările de documentare a procedeeleor *în cursul perioadei de gestiune* și de prezentare a rezultatelor evaluării procedeeleor în raportul conducerii la *sfârșitul perioadei de gestiune*. În partea finală a capitolului, sunt testate și validate ipotezele de cercetare, prezentate în introducere prin utilizarea modelului econometric, având la bază ancheta statistică.

Trăsăturile actuale ale guvernantei corporative exprimă rezultatul evoluției științei economice și, nu în cele din urmă, al științelor de gestiune. De-a lungul timpului, opiniile autorilor au fost diferite, însă consecințele actuale ne îndreaptă spre latura reglementativă - numărul impunător al Codurilor de Guvernare Corporativă (CGC). În rezultatul analizei de conținut a 79 CGC, preluate de pe pagina web a Institutul European de Guvernare Corporativă (ECGI), sunt cercetate atribuțiile consiliului de administrație, ale managementului executiv și ale comitetului de audit, obiectivele controlului intern și ale auditului intern [57].

În prezent, aria de cercetare a relațiilor dintre controlul intern și guvernarea corporativă a căpătat noi dimensiuni. Examinarea impactului controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative este realizată prin cercetarea influenței politicilor implementate de managementul executiv și supravegheate prin intermediul procedeeleor controlului intern, în vederea asigurării părților interesate cu riscuri cât mai mici și informații fiabile în situațiile financiare. Structura acestei lucrări este concepută în spiritul acestor legături, fiind generalizate în tabelul 4.

Tabelul 4. Impactul controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative

Nr. rd	Nivelul impactului	Factorii care au generat impactul	Rezultatele impactului
0	1	2	3
1	Nivelul internațional	• Legea companiilor britanice (1845), Marea Britanie - legalizarea și raportarea situațiilor financiare • Legea valorilor Mobiliare (1933/1934), SUA - legalizarea auditării situațiilor financiare ale companiilor înregistrate la bursă • Legea Sarbanes-Oxley (SOX, 2002) / Ghid privind principiile globale ale contabilității manageriale 2015- legalizarea și raportarea sistemului de control intern al entității	• Raportul anual - situațiile financiare, raportul conducerii, raportul de audit • Structura managementului de top - consiliul de administrație; comitetele de audit, de riscuri, de remunerare; auditul intern și managementul executiv • Părțile interesate – proprietari, personalul, concurenții, clienții, furnizorii, comunitatea locală etc.
2	Nivelul național	• Codul de Guvernare corporativă • Legea contabilității și raportării financiare • Standardele Internaționale de Raportare Financiară • Standardele Naționale de Contabilitate	• Declarația de guvernare corporativă* • Raportul conducerii • Situațiile financiare • Raportul de audit
3	Nivelul entității	Integrarea obiectivelor controlului intern cu elementele guvernantei corporative – tabelul 5	
4	Calcularea impactului	Impactul controlului intern contabil asupra dezvoltării guvernantei corporative ↔ Transparența entității la prezentarea situațiilor financiare = numărul de entități care au plasat situațiile financiare, raportul conducerii, raportul de audit / numărul marilor contribuabili (numărul de entități din cadrul segmentului principal al bursei de valori) = 4,28 % (24 entități x 100 % / 560 entități)	

* această poziție este realizabilă după ajustarea Codului de Guvernare Corporativă și a anexelor sale

Sursa: Elaborat de autor

După cum rezultă din tabelul 4, impactul controlului intern asupra guvernantei este demonstrat atât la nivel internațional, național, cât și la nivel de entitate. Prin intermediul punctului 1, se demonstrează originile, evoluția și relațiile dintre controlul intern și guvernarea corporativă. În punctul doi, se recomandă unele modificări în anexă la Codul de guvernare

corporativă din RM, denumită *Declarația de guvernanță corporativă „Conformare sau justificare”*, prin introducerea unui punct din care să rezulte că entitatea utilizează procedeele controlului intern [7]. Spre exemplu, se recomandă introducerea următoarei întrebări: *Conducerea entității promovează politici active în domeniul controlului intern?*

Indicatorul propus în punctul trei al tabelului 4 demonstrează o altă latură a acestui impact - la nivel de entitate, prezentat mai detaliat în tabelul 5. În termeni practici, prin impact, se are în vedere respectarea de către contabilitate a principiului guvernantei corporative, legat de *prezentarea informației și a transparenței* acesteia. Formula de calcul, propusă pentru acest indicator, arată un impact foarte mic de 4,28 pentru entitățile din Republica Moldova.

În cele din urmă, se observă extinderea funcțiilor guvernantei corporative prin introducerea unei structuri complexe a controlului intern, bazată pe sistemul bugetar și pe cel de evaluare a performanței. Propunem ca atribuțiile actuale ale managementului de top din cadrul entităților autohtone să fie completate prin următoarele: prevenirea faptelor de corupție; asigurarea realizării obiectivelor strategice și a integrității patrimoniului; politici active în domeniul delegării și al descentralizării responsabilităților etc.

Totuși nu putem accepta acțiunea univocă a controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative. La rândul său, extinderea și completarea funcțiilor guvernantei corporative contribuie la dezvoltarea controlului intern. Aceasta are loc prin interconexiunea dintre teorie și practică: teoria anticipează, practica rămânând în dezvoltare, sau realizarea teoriei în practică anticipează teoria propriu-zisă. Rezultatele cercetării demonstrează că acestea nu pot fi divizate, evoluția controlului intern este strict legată de cea a guvernantei corporative, iar acestea se află în *legături de dependență reciprocă și permanentă*. Cu regret, autorii tratează acest proces univoc, ca și cum numai controlul intern influențează dezvoltarea guvernantei corporative, iar ultima nu are nicio influență asupra controlului intern.

În prezent, entitățile de interes public autohtone și cele supuse auditului obligatoriu trebuie să întocmească raportul conducerii. Din păcate, nu există un act juridic la nivel național, care să reglementeze lucrările necesare de efectuat pe parcursul perioadei de gestiune. Raportul conducerii se întocmește la sfârșitul perioadei de gestiune în baza procedeele controlului intern realizate și documentate în cursul perioadei. Una din problemele principale în această lucrare se referă la identificarea celor mai adecvate și actuale tehnici de documentare a procedeele controlului intern pe parcursul perioadei de gestiune. Din această perspectivă, a fost elaborat un model practic pentru soluționarea acestor probleme. Modelele de control reprezintă una dintre cele mai vechi tradiții, utilizate la explicarea funcționării mecanismelor acestuia, iar cel prezentat în figura 9 vizează ghidarea practicienilor și a cercetătorilor în reexaminarea, implementarea, documentarea și raportarea acestor procedee.

Culoarea mai puțin pronunțată din figură marchează elementele sistemului controlului intern al entității, iar culoarea mai pronunțată - elementele guvernantei corporative. Rolul *Consiliului de administrație* constă în: emiterea recomandărilor și ghidarea strategiilor, supravegherea desfășurării controlului intern, evaluarea performanței managementului executiv, supravegherea funcțiilor auditului intern etc. *Comitetul de audit*, parte componentă a guvernantei, supraveghează activitatea financiară a entității și contabilitatea, asigură un control fiabil, revizuieste activitatea auditului intern și extern, asigură eficiența gestiunii resurselor, evaluează performanța entității, supraveghează managementul de top etc. O concretizare este necesară în ceea ce privește funcțiile Consiliului de administrație și cele ale Comitetului de audit, deoarece, dacă ținem cont de prevederile actuale ale legislației naționale, ambele structuri evaluează performanța. În aceste condiții, nu este clar cine trebuie să evalueze performanța fiecărei structuri a entității.

Tabelul 5. Integrarea obiectivelor controlului intern cu elementele guvernanței corporative

Nr. rd	Obiectivele controlului intern		Elementele guvernanței corporative						
			Comitetul de audit	Auditul extern	Auditul intern	Consiliul de administrație	Directorul executiv	Directorul financiar	Contabilul șef
0	1		2	3	4	5	6	7	8
1	Obiective generale	Prevenirea și diminuarea riscului entității	*	*	***	**	***	***	***
		Asigurarea realizării obiectivelor strategice	**	**	**	***	***	***	***
		Protejarea activelor entității și a investițiilor acționarilor împotriva faptelor de corupție	*	**	**	***	***	***	***
		Delegarea și descentralizarea responsabilităților	*	**	**	*	***	***	***
2	Obiective operaționale	Asigurarea eficienței și a eficacității operațiunilor economice	*	**	**	*	**	***	***
		Realizarea controalelor operaționale	*	**	**	*	**	***	***
		Întrebuințarea instrumentelor sistemului bugetar	*	**	**	*	**	***	***
		Utilizarea practicilor sistemului de evaluare a performanței	*	*	**	*	**	***	***
3	Obiective de raportare	Realizarea controalelor financiar - contabile	*	**	**	*	**	**	***
		Asigurarea utilizatorilor interni și externi cu informații fiabile în rapoartele furnizate	**	***	***	*	**	***	***
4	Obiective de conformitate	Realizarea controalelor de conformitate	***	***	***	*	**	***	***
		Asigurarea respectării actelor legislative și normative	***	**	***	***	***	***	***
		Asigurarea respectării comportamentului moral și de conduită profesională	*	*	**	**	***	***	***

* Supraveghează gradul de realizare a procedeele controlului intern

** Verifică modalitatea de realizare a procedeele controlului intern

*** Exerciță obiectivele controlului intern

Sursa: Elaborat de autor

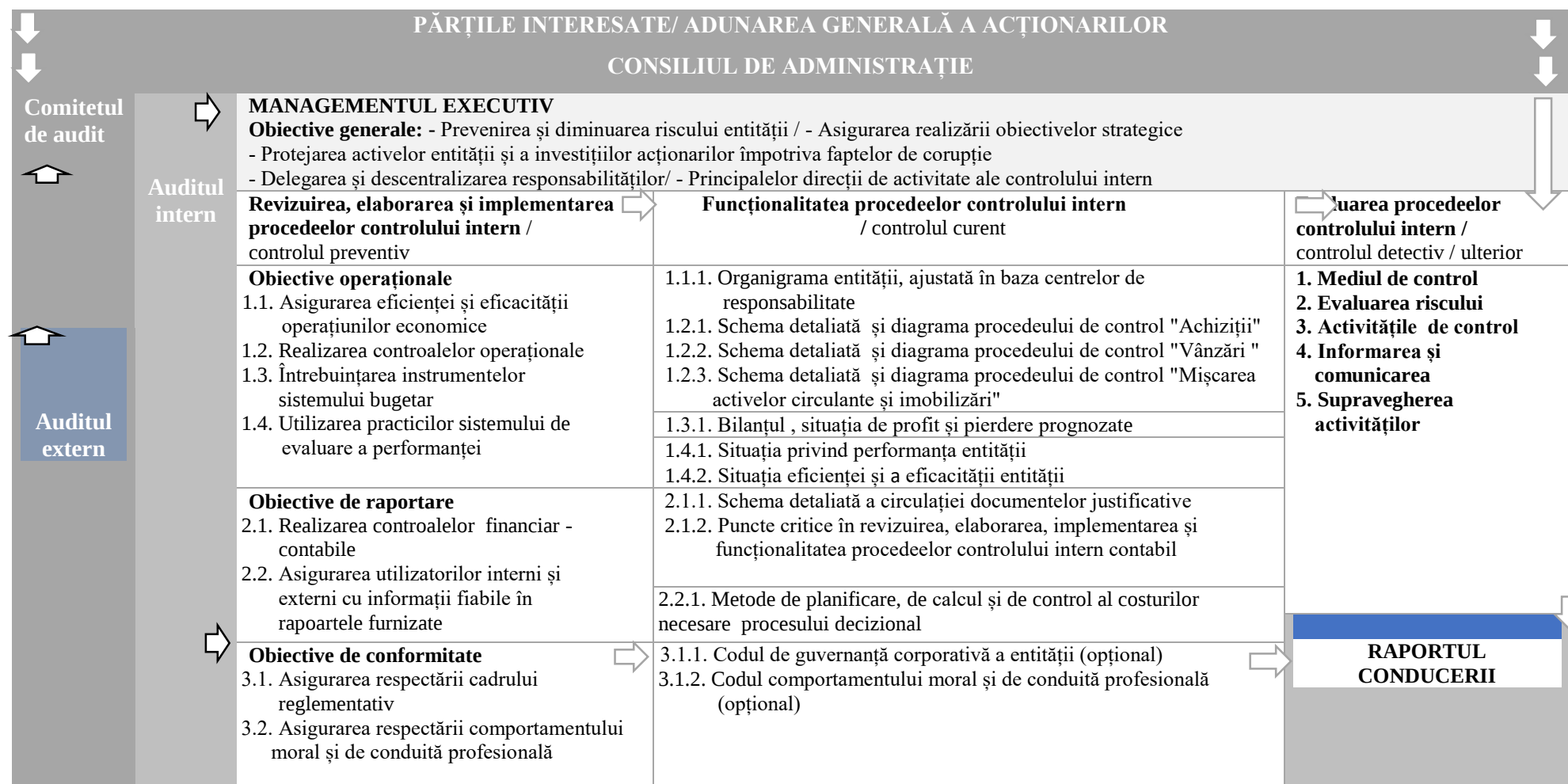


Fig. 9. Modelul organizării procedeeelor controlului intern contabil în asigurarea dezvoltării guvernanței corporative

Sursa: Elaborată de autor

Auditul intern verifică legalitatea și realitatea deciziilor luate de managementul executiv și raportează Consiliului de administrație. *Auditul extern* verifică gradul de fiabilitate a informației din situațiile financiare și atitudinea entității privind dezvoltarea sustenabilă la solicitarea consiliului de administrație, iar rezultatele activității sale le raportează Comitetului de audit. *Managementul executiv*, deși face parte din guvernanta corporativă, este inclus în elementele controlului intern, deoarece poartă responsabilitatea pentru revizuirea, elaborarea și implementarea acestor procedee.

Prima etapă a modelului de control din figura 9 reprezintă *controlul preventiv* și are același punct de pornire ca și sistemul de gestiune a riscului entității – strategiile și obiectivele entității. Ca urmare a evaluării evenimentelor cu influență negativă, se selectează doar riscurile cu probabilitate înaltă de realizare și impact asupra obiectivelor entității. Astfel, procedeele controlului intern sunt revizuite, elaborate și implementate în funcție de *riscul inherent*. Riscul rezidual reflectă nivelul probabil al riscului care rămâne în urma implementării procedeele controlului intern [37], [22].

Cea de-a doua etapă se referă la *funcționalitatea controlului intern* și presupune diversele acțiuni, documentate și realizate în corespundere cu obiectivele ce trebuie realizate la etapa anterioară. Acțiunile și procedeele controlului intern au un caracter subiectiv, deoarece depind de raționamentul profesional al managementului executiv și atitudinea consiliului de administrație în legătură cu politica eficienței și a eficacității operațiunilor economice. Utilizarea instrumentelor controlului bugetar și a sistemului de evaluare a performanței contribuie la realizarea obiectivelor operaționale prin: reducerea gradului de descentralizare, oferirea autonomiei persoanelor implicate în procesul decizional și accentuarea aspectelor calitative și inovaționale.

Caracterul contabil atribuit controlului intern are la bază ideea că evaluarea gradului de realizare a obiectivelor se face prin intermediul raportărilor furnizate de contabilitate. Cu alte cuvinte, reprezintă acele instrumente deosebit de importante, furnizate de contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune prin intermediul metodelor: standard-cost, ABC/ABM, costurile raționale, analiza cost-volum-profit etc.

În modelul practic de control intern din figura 9, sunt recomandate exemple de documentare a procedeele controlului intern pentru fiecare obiectiv în parte, însă *obiectivele de conformitate ale controlului intern* au fost cercetate atât din perspectiva schimbărilor în cadrul reglementativ specific contabilității naționale, cât și al necesității perfecționării personalului contabil indicat în situația privind performanța entității. În această ordine de idei, considerăm important recomandăm unele modificări în legislația națională cu referire la Clasificatorul Ocupațiilor din RM [5] și fișele de post ale profesioniștilor contabili, prezentate mai detaliat în figura 10.

Conducători în domeniul financiar-contabil:

- Elaborarea, implementarea, revizuirea și supravegherea procedurilor controlului intern contabil în funcție de riscul entității și de strategiile manageriale
- Asigurarea separării responsabilităților
- Asigurarea evidenței, a eliberării, a păstrării formularelor tipizate de documente primare cu regim special
- Autocontrolul datelor din situațiile financiare și al altor rapoarte furnizate de contabilitate

RECOMANDĂRI**Specialiști în domeniul financiar – contabil:**

- Autocontrolul preluării corecte a datelor din documentele justificative și al contabilizării acestora
- Controlul documentelor justificative și al înregistrărilor pentru prevenirea acțiunilor ilegale și pentru asigurarea eficienței și a eficacității operațiunilor economico-financiare

Funcționari în servicii de evidență contabilă:

- Autocontrolul întocmirii și al preluării corecte a datelor din documentele justificative
- Controlul asupra respectării de către furnizor a cantității și a calității bunurilor indicate în contract, întocmirii corecte a facturii fiscale sau a altor documente primare, furnizate de alte persoane și entități

Fig. 10. Unele recomandări pentru Clasificatorul Ocupațiilor din Republica Moldova, aferente controlului intern

Sursa: Elaborată de autor

După cum rezultă din figura 10, propunerile vizează obligațiile profesioniștilor contabili, legate de controlul intern, divizat în funcție de următoarele elemente: responsabilitățile directe, autocontrolul și controlul altor persoane. Modificările respective sunt necesare, deoarece, potrivit Codului Etic al Profesioniștilor Contabili, elaborat de IESBA, responsabilitatea profesioniștilor contabili crește prin obligația de a acționa în interes public și prin necesitatea respectării următoarelor principii fundamentale: *integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate, comportament profesional* [20], [77]. Propunem ca fișele de post ale contabililor să fie ajustate cu recomandările din figura 10 și noile cerințe ale pieței.

O altă problemă a controlului intern vizează tehnicile de asigurare a integrității activelor. În acest sens, se recomandă verificarea atitudinii conducerii executive în legătură cu **răspunderea materială a salariatului, justificată prin prevederile Codului Muncii al RM în legătură cu documentarea acestor rapoarte juridice:** contractul cu privire la răspunderea materială deplină a salariatului, **ordinul** privind repararea prejudiciului material, explicația scrisă a salariatului privind cauzele apariției prejudiciului material, **ordin** cu privire la reținerea de la salariul vinovat a sumei prejudiciului material, care nu depășește salariul mediu lunar, **angajamentul** scris privind repararea benevolă de către salariat a prejudiciului material, cauzat angajatorului [58].

Majorarea cheltuielilor privind organizarea și funcționarea controlului intern contribuie la diminuarea cheltuielilor cu auditul intern și cel extern. Totuși în prezent, aceasta rămâne o problemă, deoarece o bună parte din entitățile naționale externalizează funcția de audit intern, iar acest lucru complică soluționarea acestora. O altă problemă ține de dificultățile evaluării cheltuielilor controlului intern, deoarece, în cadrul entității, se materializează prin intermediul procedurilor sau al acțiunilor zilnice ale personalului greu de divizat de alte sarcini. Cercetările din teză demonstrează că posturile de muncă cel mai mult implicate în procesul de revizuire, de elaborare și de funcționare a procedurilor controlului intern sunt: directorul executiv, directorul financiar, contabilul-șef și contabilul-șef adjunct. Astfel, pentru aceste posturi, se propune stabilirea unui spor la salariu pentru motivarea acțiunilor suplimentare ale managementului contabil. *Tabelul privind evidența activității de*

muncă a managementului executiv este elaborat de autor și se propune pentru calcularea, justificarea și asigurarea transparenței acestor cheltuieli.

Complexitatea problemelor examinate în lucrare demonstrează necorespunderea sensului general al sintagmei „*control intern*” cu sensul practic al acestuia, ce rezultă din Cadrul conceptual COSO. Sensul practic se referă la acele instrumente utilizate de managementul executiv la revizuirea, elaborarea, implementarea, documentarea și evaluarea controlului intern, precum și la prezentarea informației în raportul conducerii. Instrumentele utilizate de controlul intern sunt foarte diversificate, iar inventarul acestora este prezentat în figura 11 din perspectiva sistemului de control al entității.

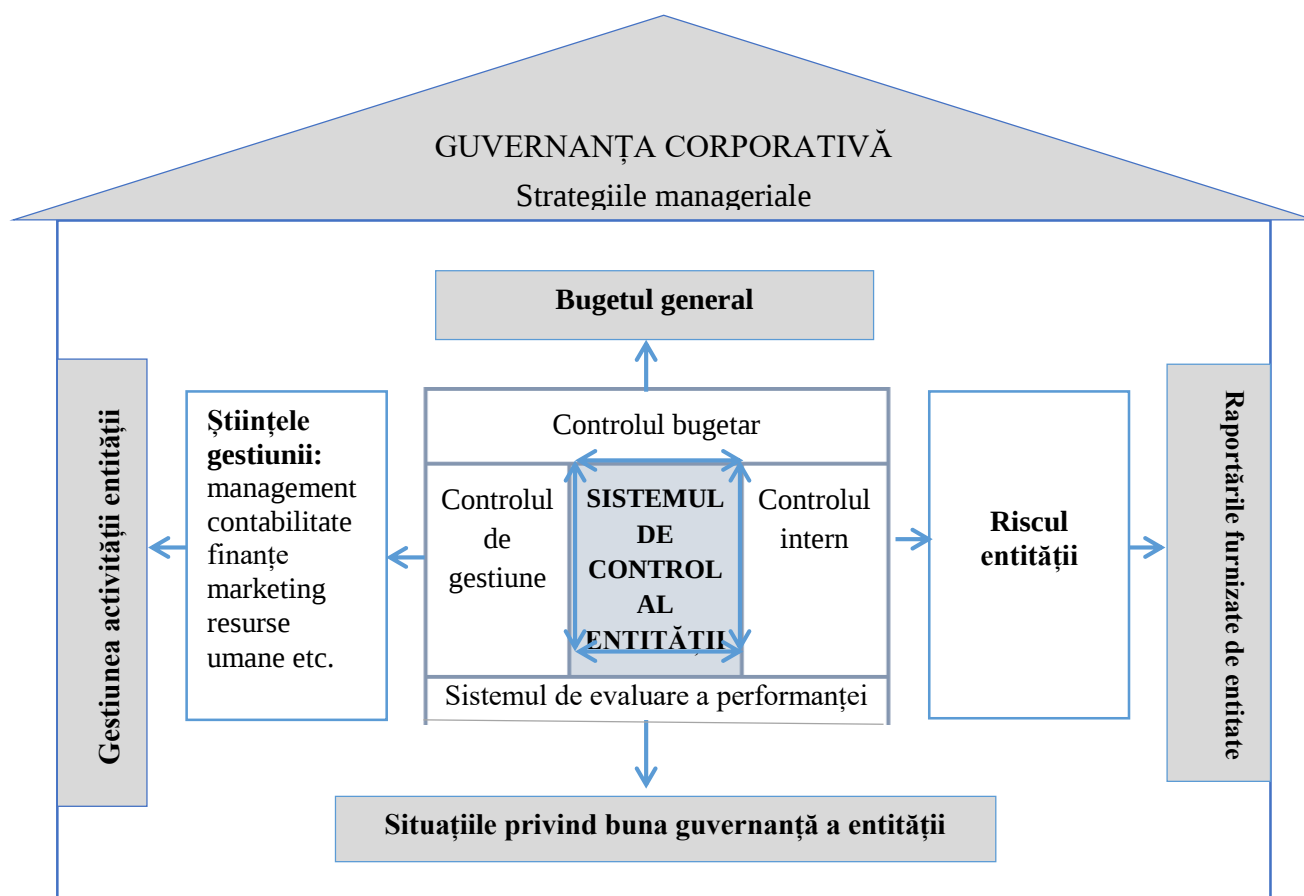


Fig. 11. Structura și instrumentele sistemului de control al entității

Sursa: Elaborată de autor

Figura 11, redată sub formă de casă, semnifică entitatea cu diversele sale forme ale controlului, fixate în funcție de guvernanța corporativă și de strategiile manageriale. Cele patru forme ale controlului semnifică direcțiile de bază ale *sistemului de control al entității* aflate în relații reciproce și interdependente. Totuși acestea se deosebesc prin obiective diferite de la un gen de control la altul. Astfel, *control intern* are, ca finalitate, asigurarea informațiilor fiabile în raportările furnizate de contabilitate, în timp ce *controlul de gestiune* și-a extins considerabil aria de cercetare și vizează gestiunea întregii activități a entității din perspectiva științelor gestiunii. *Controlul bugetar* și *sistemul de evaluare a performanței* au atribuții mai restrânse, deoarece ele nu pot funcționa în mod independent, ci în corelație cu celelalte forme de control.

Prin intermediul acestei figuri, se propune noua viziune în legătură cu structura controlului în cadrul entității. În primul rând, pentru existența legăturii dintre aspectele

teoretice și cele practice, se recomandă schimbarea denumirii din „control intern” în „sistemul de control al entității”. În al doilea rând, remarcăm că structura sistemului de control diferă de la o entitate la alta. Spre exemplu, controlul bugetar poate oferi, în calitate de instrumente, controlului intern sau celui de gestiune întreg bugetul general sau numai cel de venituri și cheltuieli etc. În structura sistemului de evaluare a performanței, pot fi incluse numai performanțe financiare, în timp ce alte entități optează și pentru performanțele nefinanciare. În al treilea rând, controlul de gestiune nu poate fi considerat echivalentul controlului intern, deoarece obiectivele sale rezultă din cele ale științelor gestiunii și nu numai din cele ale contabilității de gestiune. Controlul intern utilizează instrumentele controlului de gestiune, deoarece latură contabilă a acestuia din urmă ține de calitatea informației furnizate de contabilitate. În prezenta lucrare, se cercetează aspectele contabile ale controlului intern, care au multe tangențe cu cele ale controlului de gestiune.

Demersul de cercetare nu se consideră finalizat decât după o evaluare științifică a rezultatelor obținute. Metodele calitative au fost cel mai mult utilizate la testarea suportului teoretico-conceptual, realizat în fiecare capitol, fără testarea ipotezelor de cercetare. Însă metodele cantitative sunt mai pretențioase și implică testarea și validarea ipotezelor realizate în această lucrare în bază anchetei statistice. Structura eșantionului este foarte diversificată și cuprinde managementul executiv al celor mai mari contribuabili din cadrul entităților din Republica Moldova și România. În cadrul entităților autohtone, anchetele statistice au fost completate de directorii financiari și de contabilii-șefi în prezența autorului acestei cercetări, iar în cadrul entităților românești, au fost trimise prin e-mail. În final, autorul a obținut un număr total de 166 de răspunsuri.

Verificarea relațiilor dintre abordările teoretice și pragmatice cu privire la sistemul de control intern și guvernanta corporativă au fost realizate prin intermediul metodelor cantitative. În acest context, pentru testarea gradului de realizare a obiectivelor cercetării, sunt stabilite patru ipoteze (fig. 12).

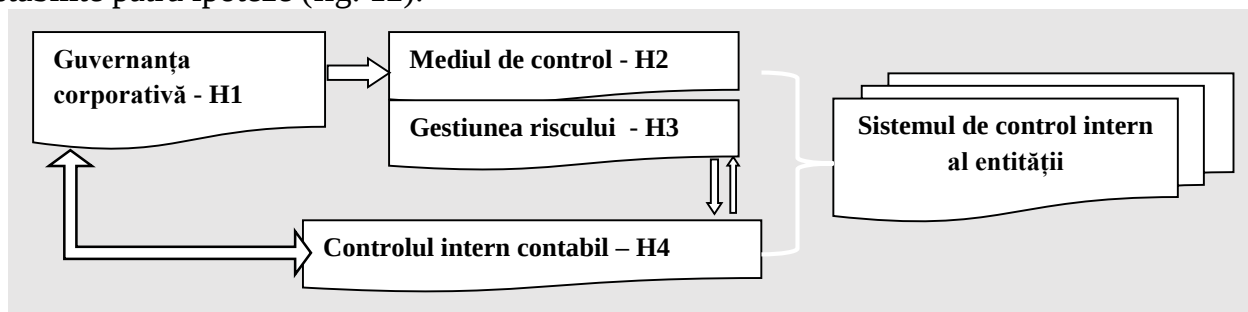


Fig. 12. Modelul de testare și validare a ipotezelor de cercetare

Sursa: Elaborată de autor

Informația din figura 12 ne demonstrează că, asupra sistemului de control intern al entității în calitate de *variabilă dependentă* (y), acționează următoarele *variabile independente* (x): structura guvernantei corporative (H1), care a generat și o serie de alți factori, cum ar fi: mediul de control (H2), sistemul de gestiune a riscului (H3) și controlul intern contabil (H4). Aceste afirmații sunt testate prin intermediul formulei:

Sistemul de control al entității (Y) = H1. Guvernanța corporativă (X1) + H2. Mediul de control (X2) + H3. Sistemul de gestiune al riscului (X3) + H4. Controlul intern contabil (X4) (1)

Legăturile statistice între variabile se analizează cu ajutorul coeficienților de corelație și regresie. Prin intermediul coeficientului de corelație Pearson, a fost testată semnificația intensității corelației dintre *variabila dependentă*: 4.1. În opinia D-voastră *controlul intern* reprezintă un instrument al conducerii executive în scopul asigurării acționarilor cu realitatea,

cu legalitatea datelor furnizate de entitate? și cu celelalte întrebări considerate *variabile independente*. În urma analizei distribuției frecvenței răspunsurilor, pentru întrebarea principală, s-a înregistrat o pondere semnificativă de 69,9% (23,5 + 46,4) de răspunsuri „Acord” și „Acord total”. Ponderea persoanelor care au răspuns cu „Dezacord” și „Dezacord total” este nesemnificativă 9,6%. Acest lucru demonstrează că managementul entității conștientizează importanța controlului intern.

Măsurarea impactului variabilelor explicative (independente) asupra *sistemului de control intern* al entității este realizat cu ajutorul analizei de regresie. S-a aplicat o metodă de selecție a variabilelor independente cu influență semnificativă prin intermediul procedurii *Stepwise* în SPSS 20.0. Prin estimarea celor patru modele de regresie, s-au obținut coeficienții de regresie dintre *Sistemul controlului intern* și seturile de itemi considerați drept factori de influență. Dorim să precizăm că cele patru ipoteze principale de cercetare au fost testate și validate cu ajutorul anchetei statistice. În tabelul 6, sunt generalizate rezultatele anchetei, prezentate prin intermediul coeficienților de corelație și de regresie.

Tabelul 6. Rezultatele obținute în urma testării ipotezelor de cercetare

Ipotezele cercetării	Numărul întrebărilor din ancheta	Rezultatele obținute
H1	Întrebările 4.2 - 4.5	Coeficientul de corelație liniar Pearson : 4.2. - 0,501, 4.5. - 0,370
		Coeficientul de regresie: - 4.2. Sfera de activitate a guvernantei corporative implică precizarea sarcinilor consiliului de administrație și ale conducerii executive ($b = 0,396$, $t_{\text{calculat}} = 5,279$, $\text{Sig} = 0,000$); - 4.5. Comitetul de audit supraveghează sistemul de control intern, respectiv, auditul intern și ($b = 0,239$, $t_{\text{calculat}} = 2,822$, $\text{Sig} = 0,005$). R Square: 28 %
H2	Întrebările 5.1 - 5.5	Coeficientul de corelație liniar Pearson: 5.1. 0,286
		Coeficientul de regresie: - 5.1. Aptitudinile conducerii determină elementele mediului de control ($b = 0,343$, $t_{\text{calculat}} = 3,810$, $\text{Sig} = 0,000$). R Square: 8 %
H3	Întrebările 6.1 - 6.5	Coeficientul de corelație liniar Pearson: 6.3. 0,309, 6.4. 0,199
		Coeficientul de regresie: - 6.3. Gestiunea riscului strategic îi determină pe manageri să se concentreze atât asupra lucrărilor care merg prost, cât și asupra urmăririi acțiunilor favorabile pentru entitate ($b = 0,379$, $t_{\text{calculat}} = 4,160$, $\text{Sig} = 0,000$). R Square: 9 %
H4	Întrebările 8.1 - 8.6	Coeficientul de corelație liniar Pearson: 8.2. 0,192
		Coeficientul de regresie: - 8.2. Bugetul de venituri și cheltuieli reprezintă un important element de control al performanței financiare ($b = 0,229$, $t_{\text{calculat}} = 2,308$, $\text{Sig} = 0,022$). R Square: 3 %

Sursa: Elaborat de autor

După cum se observă din tabelul 6 , pentru fiecare ipoteză de cercetare (introducere, fig. 12), sunt stabilite câte un set de întrebări, verificate din punct de vedere statistic prin intermediul metodelor cantitative, în baza anchetei statistice. Rezultatele demonstrează că, în activitatea practică, elementele sistemului de control al entității sunt utilizate într-o proporție mai mică, iar managementul executiv este la curent cu dificultățile generate de guvernanta corporativă, de mediul de control, de riscul afacerii și de controlul intern contabil. Remarcăm că setul de itemi numărul 7 din ancheta statistică referitor la activitățile de control, nu a fost inclus în analiză, deoarece rezultatele au demonstrat că este foarte puțin cunoscut în rândul practicienilor. Astfel, din punct de vedere statistic, nu întrunește toate condițiile necesare validării ipotezei de cercetare – mărimea coeficientului Sig trebuie să fie mai mic decât 0,05.

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Rezultatele acestor cercetări au determinat următoarele **concluzii**:

1. Concretizarea originii științifice a controlului și a guvernancei corporative este realizată de autor în baza metodei istorice și a analizei de conținut conceptuală:

- până la sfârșitul secolului al XIX-lea, controlul, în cadrul entității, era considerat element al contabilității. Elementele pragmatice ale controlului sunt atestate încă din antichitate, însă, în teză, s-a demonstrat că marile realizări științifice sunt specifice Evului mediu și epocii moderne;

- originile științifice ale guvernancei corporative sunt remarcate de autor mult mai târziu decât cele ale controlului. Deși primul element a fost atestat în sec. al XV-lea, totuși prima jumătate a sec. al XX-lea demonstrează o maturitate în evoluție prin existența unor acte legislative de notorietate internațională (paragraful 1.1).

- ilustrarea originii controlului și a guvernancei corporative au determinat evidențierea unei legități. Deși reglementările se referă la latura tehnică a unei cercetări, totuși, examinând periodicitatea acestora, autorul a demonstrat ciclicitatea economică prin: Legea companiilor britanice privind clauzele consolidării (1845), Legea Valorilor Mobiliare (1933, 1934), Legea Sarbanes-Oxley (2002). Astfel, prima lege a impus legalizarea raportărilor financiare, în timp ce legea valorilor mobiliare a fost remarcată prin introducerea auditului, iar cea din urmă lege a determinat raportarea procedeeleor de control intern. Clarificarea acestei probleme și pe cale legislativă a contribuit la precizarea ideii că la origini, controlul a avut un caracter strict contabil, însă, cu timpul, a evoluat alături de audit și de alte științe ale gestiunii (paragraful 1.2).

2. Cercetarea controlului în diverse perioade a demonstrat importanța acestuia în vederea asigurării continuității în activitatea entității. O guvernare eficientă trebuie să protejeze interesele acționarilor, să clarifice neînțelegerile legate în delegarea responsabilităților și a relațiilor între conducerea entității, personal și celelalte părți interesate. Controlul intern este direcționat de autor spre cercetarea atitudinii managementului de top (consiliul de administrație; comitetele de audit, de riscuri și de remunerare; auditul intern; managementul executiv, respectiv, managerii de mijloc și cei operaționali) în legătură cu fiabilitatea informației furnizate de contabilitate și asigurarea integrității activelor (paragraful 1.3).

3. În condițiile actuale, nu mai putem menționa *controlul intern* ca echivalent al *controlului de gestiune* sau al *celui bugetar*. Deși se află în relații de intercondiționare, fiecare gen de control își are obiectivele sale. În cercetarea acestor probleme, autorul a pus accent pe noile direcții ale sistemului de control al entității. Această ajustare este necesară, deoarece, în prezent, termenul de control intern nu corespunde sensului său real. În termeni generali, prin control intern, se înțelege totalitatea genurilor de control, utilizate în cadrul entității. Autorul pune problema laturii contabile a sensului real al controlului intern, care trebuie să îmbine aspectele tehnice cu cele reglementative în vederea asigurării ținerii contabilității și a raportării financiare (paragraful 2.3).

4. Filosofia impactului controlului intern asupra dezvoltării guvernancei corporative la nivel de entitate *se orientează spre funcționalitatea structurilor guvernancei corporative în asigurarea realizării obiectivelor controlului intern*. Autorul a divizat studiul în câteva etape. În cadrul primei etape au fost clarificate obiective generale ale controlului intern - prevenirea și diminuarea riscului entității; asigurarea realizării obiectivelor strategice, protejarea activelor entității și a investițiilor acționarilor împotriva faptelor de corupție. Ulterior, în cercetarea căilor de aplicare în cadrul entității au fost generalizate următoarele obiective particulare ale controlului intern: *obiective operaționale, obiective de raportare, obiective de conformitate* (paragraful 2.2).

În documentarea procedeelelor controlului operațional, considerăm necesar de a cerceta implicațiile centrelor de responsabilitate, ale controlului bugetar, ale sistemului de evaluare a performanței, ale analizei activității economico-financiare. Totuși autorul susține că problema principală în cadrul acestor obiective vizează modalitatea de documentare a procedeelelor în asigurarea eficienței fiecărui obiectiv în parte.

5. În vederea elucidării rolului sistemului de evaluare a performanței, autorul a argumentat că eficiența procedeelelor de control intern se verifică prin intermediul performanței financiare și al celei nefinanciare. Una dintre cele mai actuale direcții se referă la *performanța nefinanciară* remarcată prin: *furnizarea de servicii eficiente, creșterea cotei de piață, minimizarea impactului asupra mediului etc.* Autorul concretizează că *acești indicatori sunt de natură calitativă, nu apar în situațiile financiare, însă influențează, în mod direct, performanța financiară.* Totodată, se demonstrează că punctul de reper, în sistemul de evaluare a performanței, îl constituie *performanța financiară*, deoarece are, ca *prioritate, interesul acționarilor - proprietarii legali ai entității* (paragraful 3.2).

6. Funcționalitatea obiectivelor de raportare ale controlului intern sunt prezentate de autor prin intermediul celor două laturi ale contabilității. *Contabilitatea financiară* contribuie la preîntâmpinarea acțiunilor de corupție prin asigurarea unor informații fiabile în situațiile financiare. În cercetarea problematicii documentării acestora, se pune accent pe circuitul documentelor justificative, combinate cu direcțiile critice ale contabilității sintetice. În acest sens, se recomandă managementului contabil măsuri suplimentare prin divizarea funcției de luare a deciziilor (aprobare), a funcției de înregistrare (întocmire și arhivare) și a funcției de control (avizare).

Instrumentele *contabilității de gestiune* contribuie și ele la asigurarea funcționalității procedeelelor de control intern prin intermediul metodelor tradiționale și al celor moderne. Metoda de calculație a costului standard asigură legătura dintre bugetul general și sistemul de evaluare a performanței; totodată, este una dintre cele mai criticate și utilizate metode în cadrul sistemului tradițional. Neajunsurile acestei metode au determinat introducerea noilor instrumente: ABC/ABM, Target costing, Kaizen costing, metoda JIT, tehnica Kanban, metoda TQM și metoda WCM. Din această perspectivă, implicațiile contabilității în documentarea obiectivelor de raportare ale controlului intern vizează acele laturi, pe care controlul contabil nu poate să le realizeze (paragraful 3.3).

7. În vederea asigurării funcționalității și documentării obiectivelor controlului intern, autorul pune accent pe etica în comportamentul profesionistului contabil, precum și pe aspectele problematice ale managementului contabil în organizarea și contabilizarea operațiunilor economice. Entitatea trebuie să introducă instrumentele de calcul ale cheltuielilor cu privire la controlul intern, pentru a le reduce pe cele cu auditul intern și cu auditul situațiilor financiare. În acest sens, managementul contabil trebuie să întreprindă măsuri concrete, pentru a asigura integritatea activelor și respectarea actelor legislative și normative în vigoare (capitolul 4).

8. Actualmente, legislația națională necesită o revizuire a cadrului legislativ în legătură cu activitatea entităților din sectorul corporativ. Existența unui număr impunător de legi, în acest sens, complică procesul de realizare a prevederilor acestora. Funcțiile managementului de top au un caracter general și este foarte dificil a le delimita. Atribuțiile directorului executiv nu sunt divizate de cele ale directorului financiar și este dificilă delimitarea independenței față de cea a consiliului de administrație (paragraful 2.1).

În prezent, controlul intern a devenit un domeniu distinct și nu trebuie confundat cu auditul, iar în evaluarea procedeelelor controlului intern, trebuie de pus accent pe cele cinci

componente: mediul de control, gestiunea riscului entității, activitățile de control, informarea și comunicarea, supravegherea activităților.

9. În vederea concretizării relațiilor dintre *controlul intern*, *audit* și *contabilitate*, autorul a concretizat rolul controlului intern în asigurarea realizării obiectivelor strategice de către managementului executiv, în timp ce auditul îi asigură pe acționari și celelalte părți interesate cu fiabilitatea datelor din situațiile financiare. Contabilității îi revine rolul de catalizator în cadrul acestei relații, deoarece este principalul furnizor de informații pentru controlul intern și audit.

În prezent, entitățile care sunt obligate să țină contabilitatea trebuie să organizeze și sistemul de control intern, iar cele supuse auditului obligatoriu trebuie să raporteze modul de organizare a procedeele de control intern. Una din problemele principale în această lucrare se referă la identificarea celor mai adecvate și actuale tehnici de documentare și raportare a acestor procedee (paragraful 2.2).

10. În termeni generali, aspectul contabil al guvernantei corporative se referă la următoarele elementele ale sale: *prezentarea și transparența informației*, *auditul și controlul intern*. În cercetare, autorul pune accent și pe necesitatea de a asigura fiabilitatea informației din setul de documente prezentate, în momentul admiterii spre tranzacționare la o bursă de valori. În acest sens, conducerea entității trebuie să întreprindă măsuri, pentru a respecta principiul de transparență a informației conform prevederilor Declarației de guvernanta corporativă, prin *plasarea pe pagina web* a următoarelor informații: situațiile financiare, raportul de audit, raportul conducerii, codul de guvernanta corporativă, codul etic etc.

Cu părere de rău, o bună parte din entitățile autohtone nu dispun de pagina web, respectiv, nu se respectă principiul transparenței informaționale și nu se pune accent pe cheltuielile controlului intern. Redimensionarea controlului intern prin prisma guvernantei corporative și a contabilității se referă, în cea mai mare parte, la necesitatea dezvoltării principiului de prezentare și de transparență a informației din raportările furnizate de contabilitate (paragraful 5.1).

11. *Testarea și validarea ipotezelor de cercetare* din teză sunt realizate în baza modelului econometric. Sistemul controlului intern, în calitate de variabilă dependentă, potrivit autorului, este influențat de următoarele variabile dependente: guvernanta corporativă, riscul entității, mediul de control și controlul contabil. Aceste relații rezultă din testele realizate în baza metodei statistice și de validarea celor patru ipoteze de cercetare. Însă nu putem accepta acțiunea univocă a controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative, deoarece extinderea și completarea funcțiilor guvernantei corporative înlesnește dezvoltarea controlului intern. Astfel, controlul intern și guvernanta comparativă se află în relații de dezvoltare reciprocă și permanentă (paragraful 5.3).

Problemele științifico-aplicative de importanță majoră soluționate prin intermediul prezentei cercetări, țin de: perfecționarea sistemului de organizare a controlului intern, a transparenței și fiabilității informațiilor furnizate de contabilitate în vederea asigurării dezvoltării guvernantei corporative; clarificarea legăturilor dintre controlul intern, auditul situațiilor financiare și auditul intern, precum și legăturile dintre controlul intern, controlul de gestiune, controlul bugetar și sistemul de evaluare a performanței; transpunerea în practică a obiectivelor generale în legătură cu prevenirea și diminuarea riscului entității, delegarea și descentralizarea responsabilităților, protejarea activelor entității și a investițiilor acționarilor împotriva faptelor de corupție; raționalizarea legăturilor dintre părțile interesate și structura guvernantei corporative. Sunt propuse soluții aferente problemelor legate de revizuirea, de elaborarea și implementarea procedeele controlului intern, din punct de vedere al documentării, al evaluării și al raportării acestora.

Problemele nesoluționate în prezenta teză. Considerăm că, pe viitor, cercetătorii ar trebui să studieze controlul intern mai aprofundat din perspectiva managementului, a marketingului și a resurselor umane. Totodată, o atenție deosebită a fost acordată problemelor din perspectiva unei perioade de gestiune, însă nu au fost cercetate relațiile dintre planurile strategice și controlul intern pe o perioadă mai mare de un an. Nu în ultimul rând, este necesar să se cerceteze, mai amănunțit, relațiile dintre controlul intern, guvernanta corporativă, performanțele financiare și nefinanciare la nivel de entitate (microeconomic) cu cele la nivel macroeconomic. Autorul a pus accent pe evoluția controlului și a guvernantei corporative în diverse perioade, însă lipsește perioada sovietică, deoarece guvernanta corporativă și auditul sunt elemente ale proprietății private. Se recomandă ca, într-un studiu separat de guvernanta corporativă, de realizat o cercetare strictă între elementele actuale ale controlului intern și cele din perioada sovietică.

În vederea soluționării problemelor cercetate în prezentul demers științific și generalizate în concluzii, propunem următoarele **recomandări**:

1. Ajustarea definițiilor specifice controlului și guvernantei corporative sunt necesare atât în cercetările teoretice, cât și în actele legislative sau normative. În acest sens, autorul propune o serie de *definiții specifice controlului și guvernantei corporative și a impactului controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative*.

Latura contabilă a controlului intern este prezentată pentru a demonstra complexitatea elementelor controlului și, totodată, specificul contabil al acestuia în comparație cu managementul, finanțele și resursele umane.

2. Asigurarea unor relații durabile între interesele acționarilor și ale managementului de top se realizează prin intermediul procedeele de control intern. Astfel, interesele managementului de top trebuie să fie tratate la același nivel cu cele ale angajaților, ale clienților și ale furnizorilor. În acest sens, se recomandă teoreticienilor și practicienilor în domeniu *cadrul conceptual al sistemului de control intern în contextul guvernantei corporative*.

3. În cadrul entității, *controlul trebuie să aibă o abordare sistemică*, iar combinarea instrumentelor sale se realizează în funcție de destinație, mărime și domeniul de activitate. Astfel, autorul utilizează noțiunea „sistemul de control intern“, care trebuie să utilizeze instrumentele controlului de gestiune, ale controlului bugetar și cele ale sistemului de evaluare a performanței, aflate în relații reciproce și interdependente. Aspectul contabil al controlului intern vizează procedeele elaborate de managementul executiv pentru asigurarea fiabilității informației furnizate de contabilitatea de gestiune și financiară, prezentate, mai detaliat, în *structura și instrumentele sistemului de control al entității*.

4. În vederea documentării procedeele controlului bugetar din perspectiva obiectivelor operaționale ale controlului intern, se propune: *organigrama centrelor de responsabilitate; evaluarea eficienței și a eficacității subdiviziunii contabilității (subcentrului de cost); bilanțul și situația de profit și pierdere prognozate*.

5. Sistemul de evaluare a performanței se recomandă de utilizat în asigurarea realizării obiectivelor operaționale ale controlului intern, însă se propune integrarea acestora în *situația privind buna guvernanta a entității*, ce include: *situația privind performanța entității cu cele 6 perspective; tabelul privind evaluarea eficienței ciclului financiar; situația eficienței și a eficacității entității*.

6. Întru a asigura funcționalitatea și documentarea obiectivelor de raportare ale controlului intern din perspectiva contabilității, se propun următoarele documente: *schema detaliată a circulației documentelor justificative și legăturile cu procedeele controlului intern; puncte critice la revizuirea, elaborarea, implementarea și funcționalitatea procedeele controlului intern contabile, criterii de divizare a obligațiilor și a responsabilităților în gestiunea documentelor entității; metode utilizate la calculul costurilor din perspectiva sistemului tradițional și a celui pe activități*.

7. *Obiectivele de conformitate ale controlului intern generează o serie de probleme puțin diferite față de celelalte obiective.* Din această perspectivă, sunt propuse o serie de recomandări, de ordin reglementativ pentru Clasificatorul Ocupațiilor din RM și fișele de post ale acestora, separate pentru conducători, specialiști și pentru funcționarii contabili. Necesitatea perfecționării continue a personalului și măsurile suplimentare, legate de asigurarea integrității activelor, reprezintă o altă categorie de probleme, ce trebuie verificate în organizarea procedeele de control intern.

Mărimea cheltuielilor cu salariul persoanelor implicate în organizarea controlului intern este cea mai semnificativă și, totodată, cea mai dificilă de calculat. În acest sens, se recomandă *Tabelul privind evidența activității de muncă a managementului executiv*. Necesitatea calculării acestora este determinată de recomandarea indicatorului calculat prin raportarea veniturilor din vânzări (rezultatul din activitatea operațională) la cheltuielile de control.

8. Unificarea cadrului legislativ autohton prin *recomandarea introducerii, în atribuțiile CEO și CFO, a următoarelor instrumente ale controlului intern: strategiile și obiectivele entității, centrele de responsabilitate, sistemul de planificare și cel bugetar etc.* Informația cu privire la procedeele de control intern trebuie să se prezinte separat în raportul conducerii, alături de situațiile financiare și de raportul de audit. Astfel, se propune un model de *Regulament cu privire la buna guvernare și la sistemul de control intern*, recomandabil pentru entitățile din sectorul corporativ, cu excepția celor din sectorul financiar-bancar.

9. Modelul de organizare a procedeele controlului intern contabil în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative reprezintă un exemplu practic, cu un șir de documente recomandate practicienilor și cercetătorilor în ghidarea lucrărilor privind documentarea procedeele controlului intern. Structura modelului este realizată în funcție de obiectivele generale și particulare, precum și de cele trei etape ale controlului intern: I etapă - elaborarea, revizuirea, implementarea; II etapă – funcționalitatea; III etapă - raportarea acestor procedee.

10. *În cercetarea aspectelor contabile ale relațiilor dintre controlul intern și guvernanta corporativă, considerăm că este important de a pune accent pe procedeele de revizuire, elaborare și implementare, de către managementul executiv, la organizarea controlului intern și la prezentarea în raportul conducerii.* Cu alte cuvinte, acesta este rezultatul *impactului controlului intern asupra dezvoltării guvernantei corporative*. Măsurarea acestei influențe determină rezultatul respectării principiilor de guvernare corporativă, și anume: *transparența entității la prezentarea situațiilor financiare*, justificată prin recomandarea unui formule de calcul al acestui indicator; *tabelul de integrare a obiectivelor controlului intern cu elementele guvernantei corporative*.

În vederea facilitării documentării acțiunilor de evaluare a procedeele controlului intern, s-a elaborat un chestionar ale cărui rezultate urmează să fie prezentate în *Raportul conducerii în cadrul secțiunii cu privire la organizarea procedeele de control intern*.

11. Cercetarea problematicei *controlului intern* în asigurarea dezvoltării guvernantei corporative, atât din punct de vedere teoretic, cât și practic, are, ca rezultat, elaborarea de către autor a următoarelor formule de calcul:

Sistemul de control intern al entității (SCI) = Guvernanta corporativă (GC) + Mediul de control (MC) + Sistemul de gestiune al riscului (SGR) + Controlul intern contabil (CIC)

În această ordine de idei, controlul intern contabil este o variabilă care depinde de o serie de alte variabile, și anume:

Controlul intern contabil (CIC) = Controlul contabil (CC) + Controlul de gestiune (CG) + Control bugetar (CB) + Sistemul de evaluare a performanței (SEP) + Auditul intern (AI) + Auditul situațiilor financiare (ASF)

BIBLIOGRAFIA

Publicații în limba română

1. BOULESCU, M., Controlul circulației documentelor justificative . În: *Controlul economic financiar*, 2001,V., nr. 9, pp. 11-16, ISSN 1223-5180.
2. BOSTAN, I. *Controlul financiar al afacerilor*, București, Editura Universul Juridic, 210, 184 p., ISBN: 978-973-127-308-2.
3. **BUCUR, V. Probleme ale contabilității activelor nemateriale și materiale pe termen lung. Referat științific al tezei de doctor habilitat în economie, Chișinău: ASEM, 2005. p. 70.**
4. BUGAIAN, L., *Managementul strategic al costurilor*, Chișinău: CEP USM, 2007, 271 p., ISBN 978-9975-70-169-3.
5. Clasificatorul ocupațiilor din Republica Moldova (CORM 006-14) aprobat prin ordin Ministerului muncii, protecției sociale și familiei nr. 22 din 03.03.2014. În: *Monitorul Oficial* nr. 120-126, art. nr : 670 din 23.05.2014 [03.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?id=353018&lang=1>.
6. COBZARI, L., PALADI, V., ERHAN, L. Poziția și performanța financiară a entității prin prisma noilor reglementări. În: *Conferința Științifică Internațională "Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii"*, 25-26 septembrie, Chișinău, 2015, Vol. 2. pp. 6-10. ISBN 978-9975-75-766-9.
7. Cod de guvernanta corporativă din Republica Moldova, Comisia Națională a Pieței Financiare, *Monitorul Oficial* nr. 49-54 din 04.03.2016 [citat 12.09.2017]. Disponibil: <http://www.moldse.md/>
8. COTELNIC, A. *Sisteme de planificare în afaceri*, manual, Editura Academia de Studii Economice a Moldovei, Departamentul "Management", Chișinău : ASEM, 2018. 280 p. ISBN 978-9975-75-920-5.
9. DOLGHI, C., Efectele globalizării asupra calității informației prezentate în situațiile financiare. În: *Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare*, Conferința Științifică Internațională, 19 -20 aprilie, Ediția a VII-a, Chișinău, ASEM, 2018, pp. 183-185, ISBN 978-9975-127-59-2.
10. FRECĂUȚEANU, A. **Perfecționarea contabilității consumurilor și calculării costului produselor agricole și activelor biologice suplimentare. Referat științific al tezei de doctor habilitat în economie, Chișinău: ASEM, 2004. p. 72.**
11. HOROMNEA, E. *Audit financiar. Concepte. Standarde. Norme*, ediția a V-a, revăzută și actualizată. Iași: Tipo Moldova. 2015. 346 p., ISBN : 978-973-168-408-6.
12. GRABAROVSKI, L., BEJAN, G. Controllingul ca instrument de optimizare a deciziilor manageriale. În: *Conferința științifică internațională "Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale"*, Ed. a 5-a, 1 aprilie, 2016, pp. 211-214, ISBN 978-9975-127-48-6.
13. GHERGHINA, Ș. *Guvernanta corporativă și valoarea întreprinderii*. București : Editura ASE, 2017, 296 p., ISBN 978-606-34-0186-2.
14. GRIGOROI, L. Raportarea integrată - perspectivă pentru entitățile din Republica Moldova. În: *Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale*. Chișinău, ASEM, 2016. Ed. a 5-a., 1 aprilie, pp. 9-15. ISBN 978-9975-127-48-6.
15. ISTRATE, C., CRUȘITU, M., Convergențe și divergențe dintre contabilitatea românească actuală și IFRS. În: *Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor*, Conferința Științifică Internațională, 5-6 aprilie, Ediția a VI-a, Chișinău, ASEM, 2017, pp. 25-30, ISBN 978-9975-127-50-9.
16. LAZARI, L. Prezentarea adevărului contabil prin imaginea fidelă și reală a poziției și performanței financiare a entității. În: *Materialele Conferinței științifice internaționale „Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii”*, 25-26 septembrie, Chișinău, 2015, vol.3, pp.93-97, ISBN 978-9975-75-714-0.
17. 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 [citat 20.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/373727%20/>
18. Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08.06.2012. În: *Monitorul Oficial* nr. 181-184, art. nr : 595 din 31.08.2012 [citat 15.06.2020]. Disponibil:

<http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=344613&lang=1>

19. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial* nr. 1-6, art. nr : 22 din 05.01.2018, data intrării în vigoare : 01.01.2019. [citat 02.06.2020]. Disponibil: <http://lex.justice.md/md/373601/>
20. Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, emis de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicat de International Federation of Accountants (IFAC), decembrie 2015 în limba engleză, tradus în limba română de către Camera Auditorilor Financiarî din România (CAFR) în decembrie 2016.
21. NEDERIȚA, A. **Probleme metodologice ale contabilității veniturilor și cheltuielilor întreprinderii. Autoreferat al tezei de doctor habilitat în economie**, Chișinău: ASEM, 2007. p. 44.
22. Standarde Naționale de Control Intern în sectorul public nr. 189 din 05.11.2015. În: *Monitorul Oficial* Nr. 332-339, nr : 2391 din 11.12.2015.
23. Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern. În: © *Institutul Auditorilor Interni*, revizuit octombrie 2016.
24. TABĂRĂ N., BRICIU S. *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Iași: Editura Tipo Moldova, 2012, 626 p, ISBN : 978-973-168-723-0
25. TUHARI, T. Raportarea managerială în cadrul controlului intern. În: *Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile*, Conferința Științifică Internațională, din 4 aprilie 2014, Chișinău, ASEM, P. 250-257, ISBN 978-9975-75-710-2.
26. TUHARI, T. Contabilitatea analitică și controlul intern privind cheltuielile din comerț și cooperarea de consum . În: *Analele științifice ale Universității Cooperatist-Comerciale din Moldova*, Chișinău, 2013. - Vol. 12. pp. 33-42. ISSN 1857-1239.
27. ȚURCANU, V., MIHAILA, S. *Contabilitate de gestiune & Control de gestiune: în industria prelucrătoare*: Chișinău: ASEM, 2015. 231 p. ISBN 978-9975-75-740-9.
28. ȚURCANU, V. *Calculația costurilor: lucrare didactică*. Chișinău: ASEM, 2001. 115 p., ISBN 9975-75-126-1.

Publicații în limba rusă

29. БАЖЕРЯН, Е., ДУМБРАВА, Р. Центры ответственности - как объекты систем внутреннего контроля и учета. În: *Analele Academiei de Studii Economice din Moldova*, ed. IX, 2011, pp. 194-198, ISBN 978-9975-75-567-2.
30. ДАНИЛЕНКО, Н. Теоретико-методологические аспекты управления: практика и развитие, În: *Финансы и кредит: научно-практический и теоретический журнал*, 2012, nr. 22, pp 52-58. ISSN 2071-4688.
31. КОСЬКЕ, М., МИШУЧКОВА, Ю. ВОЮЦКАЯ, И. Внутренний контроль как трудовая функция главного бухгалтера. În: *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*, Экономика и экономические науки, 2015, 2(174), pp. 16-25, ISSN 2079-6781/ 2311-942X
32. НЕДЕРИЦА, А., БРИНИШТЕР, А., ГАВРИЛЮК, Л., ГРАВАРОВСКАЯ, Л., МАКЛЕОД, К., ПАЛАДИ, В., ПОБЕРЕЖНИК, С. *Управленческий учет*. Chișinău : ACAP, 2006. 264 p. ISBN- 9975-9547-5-8.

Publicații în limba engleză

33. ANTHONY, R., *The Management Control Function*, Boston Harvard Business School Press, 1988.
34. BRAG, S, WILEY, J. *Controllershship. The Work of the Managerial Accountant*. Eighth Edition, 2009, Published by Wiley & Sons: Copyright, 812 p. ISBN: 978-0-470-48198-1.
35. DOYLE, J., GE, W, MCVAY, S. Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting, In: *Journal of Accounting and Economics*, No. 44, 2007, pp. 193–223. ISSN· 0165-4101.
36. DUBY, J., *Changes in Societal Demand* , in Barré, R., Gibbons, M., Maddox, J., Martin, B. & Papon, P. eds.: *Science in Tomorrow's Europe*. Economica International, 1997.
37. Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) and the World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), februarie 2018 [citat 28.03.201]. Disponibil: <https://www.coso.org/Documents/COSO-WBCSD-ESGERM-Guidance-Full.pdf>.

38. GEORGESCU, I., CHIRIAC, I. The analysis of the influential factors of the absorbing companies' performances, *Scientific Annals of the „Alexandru Ioan Cuza” University of Iași Economic Sciences*, 59 (1), 2012, pp. 3-25, ISSN-L: 2501-1960.
39. HANSEN, D., MOWEN, M., GUAN, L. *Cost Management: Accounting & Control*, 6e, , 2009. USA: South-Western Cengage Learning. 865 p, ISBN 13: 978-0-324-55967-5, ISBN 10: 0-324-55967-4
40. HILB, M. *New Corporate Governance. Successful Board Management Tools*, Fourth Edition, 2012. Springer-Verlag Berlin Heidelberg. 238 p. ISBN 978-3-642-23594-8.
41. HORNGREN, T., DATAR, M., RAJAN.V. *Cost accounting : a managerial emphasis*, 14th ed., 2012. Pearson Prentice Hall: Copyright. 892 p, ISBN-13 978-0-13-210917-8
42. KAPLAN R., NORTON D. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*, Harvard Business School Press. 1996.
43. KINNEY, R., RAIBORN, A. *Cost Accounting: Foundations and Evolutions*, 2011. Eighth Edition: South-Western Cengage Learning. 892 p, ISBN-13: 978-1-4390-4461-2, ISBN-10:1-4390-4461-9.
44. MINTZBERG, H., *The Structuring of Organizations*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, Pearson. January 7, 1979, 536 p. ISBN-13: 978-0138552701.
45. MITCHELL, R., AGLE, B., WOOD, D., Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience : Defining the Principle of Who and What Really Counts , In: *Academy of Management Review*, Vol. 22, n° 4, pp. 853-886, 1997. ISSN (print): 0363-7425, ISSN : 1930-3807
46. MCNALLY, J. S. *The 2013 COSO Framework & Sox Compliance*. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO): Copyright © 2013. 8 p. [citat 10.09.2019]. Disponibil: [https://www.coso.org/documents/COSO%20McNally Transition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf](https://www.coso.org/documents/COSO%20McNally%20Transition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf)
47. RATHE, A. W. *Management controls in business*, Wiley, New York, 1960.
48. 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.*
49. WEETMAN, P. *Management Accounting*. Pearson Education Limited. 2010. 587 p, ISBN: 978-0-273-71845-1.
50. SWITZER, S. *Internal audit reports. Post Sarbanes-Oxley: a guide to process-driven reporting*. 2007. Published by Wiley & Sons: Copyright ©. Print ISBN:9780470050842, Online ISBN:9781119196693.

Publicații în limba franceză

51. BOISSELIER, P., CHALENÇON, L., DORIOL D., JARDIN, P., MARD, Y., MAYRHOFFER U. *Contrôle de gestion*, Magnard-Vuibert-Août, 2013, 665 p, ISBN : 978-2-311-01055-8
52. CAPPELLETTI, L., PHILIPPE BARON, PH., DESMAISON, G., RIBIOLLET, F. *Contrôle de gestion*, Paris: © Dunod. 2014, 480 p. ISBN 978-2-10-071574-9.
53. GERVAIS, M. *Contrôle de gestion*- 8 éd.. Paris: Edition Economica, 2005, 774 p. ISBN 978-2-7178-4958-5.
54. GUEDJ, N. *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise*. Éditions d'Organisation, Paris, 2000, 710 p. ISBN : 2-7081-2418-8.

Cărți electronice și publicații monografice online

55. Bursa de Valori București [citat 20.06.2020]. Disponibil: <http://www.bvb.ro>
56. Bursa de Valori a Moldovei [citat 18.06.2020]. Disponibil: <http://www.moldse.md>
57. European Corporate Governance Institute [citat 05.06.2020]. Disponibil: <https://ecgi.global/content/codes>
58. Inspectoratul de stat al muncii [citat 08.06.2020]. Disponibil: <https://ism.gov.md/ro/content/ghid-pentru-angajatori>
59. Principiile globale ale managementului contabil [citat 03.06.2020]. Disponibil: <http://www.cimaglobal.com/Documents/Employer%20docs/web%20pages%202016/global-management-accounting-principles.pdf>

LISTA PUBLICAȚIILOR AUTORULUI LA TEMA TEZEI

Monografii monoautor

60. BÎRCĂ, Aliona, *Controlul de gestiune în optimizarea performanței entității*. Iași: Tipo Moldova, 2017, p. 220, 12 c.a., ISBN 978-606-676-963-1.
61. CHANG, Chia-Lin coord., *Applied Econometrics*, **BÎRCĂ, Aliona**, Systemic Approach to Management Control through Determining Factors, pp. 127-146, Ediție specială Journal of Risk and Financial Management, Basel, Elveția, 2019, 209 p., 20,8 c.a. ISBN-978-3-03897-927-2, (contribuția autorului 1,4 c.a.).

Articole în reviste din bazele de date Web of Science și SCOPUS

62. BOSTAN, Ionel, **BÎRCĂ, Aliona**, ȚURCANU, Viorel, SANDU, Cristiana, Systemic Approach to Management Control through Determining Factors, *Journal of Risk and Financial Management*, 11(4), Basel, Elveția, 2018, 1-20 pp., 1,4 c.a., ISSN 1911-8074.

Articole în reviste din străinătate recunoscute și din Registrul Național al revistelor de profil

63. BÎRCĂ, A., Modele de control intern – studiu de sinteză privind abordarea sistemică. *Studia Universitatis Moldaviae*. Seria Științe Exacte și Economice, 2 / 2020, pp. 70-78 , 1,2 c.a., ISSN 1857-2073 / ISSN 2345-1033.
64. **BÎRCĂ, Aliona**, ȚURCANU, Viorel, The position of control environment towards audit, În: *European science*, Publishing house Problems of science, Moscow , № 8 (40), 2018, pp. 5-12, 0,56 c.a., ISSN 2410-2865, ISSN 2541-786X.
65. BÎRCĂ, Aliona, Studiu empiric asupra relațiilor dintre guvernanta corporativă și controlul intern. În: *Revista de Știință, Inovare, Cultură și Artă „Akademos”*, Chișinău, Nr. 3(50) / 2018, pp. 61-66, 0,65 c.a., ISSN 1857-0461, Categoria B.
66. BÎRCĂ, Aliona, Studiu de sinteză privind elementele controlului intern. În: *Economica*, Chișinău, An. XXIII, nr. 3 (105), 2018, pp. 69-88, 1,3 c.a., ISSN 1810-9136, Categoria B.
67. BÎRCĂ, Aliona, Sistemul de control intern al entității: studiu de sinteză privind metodologia cercetării contabile. *Studia Universitatis Moldaviae* (Seria Științe Exacte și Economice), Nr. 2(112) / 2018, pp. 105-116, 1,2 c.a., ISSN 1857-2073 / ISSN 2345-1033, Categoria B.
68. BÎRCĂ, Aliona, The new trends in management control. În: *Annals of the Constantin Brâncuși University of Târgu Jiu, Economy Series*, Issue 3/2017, pp. 51-56, 0,51 c.a., ISSN 2344 – 3685, ISSN-L 1844 – 7007.
69. TOMA, Constantin, **BÎRCĂ Aliona**, Relevant costs: important element in management decision making. În: *European science*, Publishing house Problems of science, Moscow , № 07 (29), 2017 pp. 15-20, 0,50 c.a., ISSN - 2410-2865/ ISSN 2541-786X.
70. BÎRCĂ, Aliona, Activity-based management method – necessary elements in decision-making. În: *European science*, Publishing house Problems of science, Moscow , № 4 (26), 2017. pp. 39-43, 0,35 c.a., ISSN 2410-2865, ISSN 2541-786X.
71. BÎRCĂ, Aliona, The impact of management control on sustainability reports. În: *Ovidius University Annals Economic Sciences Series*, Volume XVI, Issue 2, 2016, pp. 427-433, 0,64 c.a., ISSN-L 2393-3119, ISSN 2393-3127.
72. BÎRCĂ, Aliona, Responsibility centers and entity budgets. În: *Annals of the Constantin Brâncuși University of Târgu Jiu, Economy Series*, Special Issue Eco-trend, volume I/2016, pp. 167-171, 0,50 c.a., ISSN 2344 – 3685, ISSN-L 1844 – 7007.
73. BÎRCĂ, Aliona, Financial performances measurement tools. În: *Econ papers, Annals of the Constantin Brâncuși University of Târgu Jiu, Economy Series*, Issue, 3/2016, pp. 169-173, 0,50 c.a., ISSN 2344 – 3685, ISSN-L 1844 – 7007.
74. TABĂRĂ, Nicolai, **BÎRCĂ, Aliona**, Legea Sarbanes-Oxley – premisă a modernizării raportării financiare și controlului intern. Influențe asupra societăților din România și Republica Moldova. În: *Revista Finanțe publice și contabilitate*, București, Serie nouă anul XXV, nr.10 - octombrie, 2014, pp. 30-38 , 0,68 c.a., ISSN 1582-9774.

75. **BÎRCĂ, Aliona**, ȚURCAN, Ludmila, Confruntări între controlul intern și auditul extern: evoluții internaționale și utilizare națională în companiile de turism. În: *Analele Academiei de Studii Economice a Moldovei*, Ediția a XI-a. Nr.1, Chișinău, Editura ASEM, 2013, pp. 189-195, 0,6 c.a., ISBN 978-9975-75-631-0, Categoria C.

Articole în lucrările conferințelor internaționale și ISI Proceedings

76. **BÎRCĂ, A**, ARNĂUT, E. Instrumentele contabilității utilizate în organizarea controlului intern al entității. În: *International Scientific Conference on Accounting – ISCA 2020*. Conferința Științifică Internațională, 02-03 Aprilie 2020, Chișinău, 2020, p. 30 - 35, ISBN 978-9975-75-989-2.
77. **BÎRCĂ, A.**, Poziția controlului intern la întocmirea raportului conducerii. În: *Competitivitatea și Inovarea în Economia Cunoașterii. Conferință Științifică Internațională*, 25-26 Septembrie 2020, ediția XXII-a, Chișinău, 2020, pp. 53 - 56, e-ISBN 978-9975-75-986-1.
78. **BÎRCĂ, Aliona**, Metoda ABC: studiu de caz privind rolul costurilor indirecte în cadrul deciziilor manageriale, În: *Contabilitatea și auditul în condițiile globalizării: realități și perspective de dezvoltare*, Conferința Științifică Internațională, 19 -20 aprilie, Ediția a VII-a, Chișinău, ASEM, 2018, pp. 176-182, 0,56 c.a., ISBN 978-9975-127-59-2.
79. **BÎRCĂ, Aliona**, Controlul de gestiune: între contabilitate și strategiile manageriale. În: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii*, Conferința Științifică Internațională, din 22-23 septembrie 2017, ASEM, Chișinău, pp. 24-31, 0,75 c.a., ISBN 978-9975-75-892-5.
80. **BÎRCĂ, Aliona**, Standard-cost method: reality and modernization tools. În: *Information society and sustainable development*, Proceedings of the International Scientific Conference, Fourth Edition, April 28-29, 2017, Târgu-Jiu, Gorj, România, Constantin Brâncuși University of Târgu Jiu, Faculty of Economics, Center of Fundamental and Applied Economic Studies, Academica Brâncuși Publishing House, pp. 315-319, 0,35 c.a., ISBN 978-973-144-831-2.
81. **BÎRCĂ, Aliona**, Asigurarea sustenabilității entității prin controlul intern și guvernanta corporativă. În: *Creșterea Economică Sustenabilă în Condițiile Contemporane*. Conferința Științifică Internațională, ASEM, 8-9 noiembrie 2016, pp. 33-42, 0,7 c.a., ISBN 978-9975-75-849-9.
82. **BÎRCĂ, A.** Planificarea și diagnosticarea strategică. În: *Creșterea competitivității economice în contextual formării societății bazate pe cunoaștere*. Conferința Științifică Internațională, 28-29 octombrie. 2016. Chișinău: Facultatea de Științe Economice, USM. pp. 697-704. ISBN 978-9975-71-838-7.
83. **BÎRCĂ, Aliona**, L'evolution et la veracite du controle de gestion. În: *Convergent Discourses. Exploring the Contexts of Communication*, 4-th Edition, Târgu Mureș, România, 2016, pp. 243-248, 0,4 c.a., ISBN 978-606-8624-17-4,
84. **BÎRCĂ, A.** Relațiile controlului intern cu auditul. În: *Perspectivelor și Problemele Integrării în Spațiul European al Cercetării și Educației*, Conferința Științifică Internațională, 7 iunie, 2016, volumul I, Cahul: Universitatea de Stat Bogdan Petriceicu Hașdeu din. pp. 249-253. ISBN 978-9975-88-007-7.
85. **BÎRCĂ, A.** Aserțiuni privind configurația și fazele misiunilor de audit intern. În: *Contabilitatea, auditul și analiza economică între conformitate, schimbare și performanță*, Conferința științifică internațională, 02 aprilie 2015. Chișinău: ASEM. pp. 226-230. ISBN 978-9975-75-750-8.
86. **TABĂRĂ, N., BÎRCĂ, A., NICOLAESCU, G.** Evaluarea performanțelor structurale în contextul evitării riscului de faliment. În: *Potențialul de finanțare al pieței financiare nebancale din Republica Moldova și perspectivele dezvoltării acesteia*. Conferința Științifică Internațională. 27-28 noiembrie, 2015. Chișinău: ASEM. pp. 74 -78. ISBN 978-9975-3018-4-8.
87. **BÎRCĂ, Aliona**, Corporate governance: instrument of recovery and development of performance. În: *Globalization, intercultural dialogue and national identity 2-nd Edition*, The International Scientific Conference, 28-29 may, 2015, Târgu Mureș, România, pp. 1113-1125, 0,56 c.a., ISBN 987-606-93692-5-8.

ADNOTARE

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

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

Rezultatele obținute sunt publicate în 60 de lucrări științifice.

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

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

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

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

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

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

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

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

АННОТАЦИЯ

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

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

Результаты исследования опубликованы в более 60 научных работах.

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

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

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

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

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

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

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

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

ANNOTATION

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

Structure of the thesis: introduction, five chapters, general conclusions and recommendations, bibliography of 339 titles, 39 annexes, 251 pages - the main part of the thesis, 38 figures and 38 tables. The results have been published in 60 scientific papers.

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

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

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

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

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

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

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

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

BÎRCĂ Aliona

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

522.02. CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor habilitat în științe economice

Aprobat spre tipar: 21.12.20

Hârtie offset. Tipar offset.

Coli de tipar 2.0

Formatul hârtiei 60x84 1/16

Tiraj 50 ex

Comanda nr. 33

Serviciul Editorial-Poligrafic al ASEM
MD-2005, mun. Chișinău, str. G. Bănulescu-Bodoni, 59
tel.: 022 402 910