

EUGEN NICOLĂESCU

# CONTROL ȘI AUDIT FINANCIAR

*Ediție revizuită și adăugită*



Copyright © 2011, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin  
**Editurii Pro Universitaria**

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al  
**Editurii Pro Universitaria**

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României**  
**NICOLĂESCU, EUGEN**

**Control și audit financiar** / Eugen Nicolăescu. –  
Ed. rev. și adăug. - București : Pro Universitaria, 2011  
Bibliogr.  
ISBN 978-606-647-012-4

657.63(075.8)

# CAPITOLUL 1

## CONTROLUL INTERN

### **1.1. – Concept, definiere, rol, obiective, caracteristici**

*1.1.1. Concept*

*1.1.2. Definiere*

*1.1.3. Rol*

*1.1.4. Obiective*

*1.1.5. Caracteristici*

### **1.2. – Componentele și responsabilitatea controlului intern**

*1.3. – Modele de control intern*

*1.3.1. – Modelul COSO*

*1.3.2. – Modelul CoCo*

*1.3.3. – Alte modele de control intern*

### **1.4. – Tipuri de control intern**

### **1.5. – Controlul intern într-o entitate**

*1.5.1. – Proiectare*

*1.5.2. – Activități de control intern*

*1.5.3. – Implementare*

### **1.6. – Standarde de control intern**

*1.6.1. Noțiuni generale*

*1.6.2. Scopul și definierea Standardelor de Control Intern*

*1.6.3. Standardele de Control Intern*

## 1.1. – Concept, definire, rol, obiective, caracteristici

### 1.1.1. Concept

Conceptul de control poate fi privit din punct de vedere semantic, dar și al managementului modern, însă din ambele abordări trebuie să se înțeleagă complexitatea conceptului, evoluția și conținutul acestuia.

De la cuvinte sau expresii din latină vizând verificarea, analiza unei activități sau a unei realități, supravegherea unor activități ale unei entități, inspecția, examinarea, cunoașterea se poate ajunge la teorii care să propună asamblarea acestora într-un concept uniform și cuprinzător.

Expresia “**control intern**” provine din termenul englezesc “internal control”, care a primit, astfel, o nepotrivită traducere, întrucât nu s-a ținut seama că, pentru anglo-saxoni, “to control” înseamnă, în principal, “a deține controlul/a ține sub control”, și numai în subsidiar “a verifica”, pe când în țările de limbă latină accepțiunea este exact de sens contrar.

În consecință, semnificația expresiei “control intern” fiind mult mai largă, aceasta nu poate fi asimilată cu o formă tradițională de inspecție, de verificare sau de control, dar nu o exclude.

Prin urmare, în accepțiunea sa largă, controlul intern este răspunsul la întrebarea: ce se poate face pentru a deține un control cât mai bun asupra activităților?

Managementul, public sau privat, consideră controlul ca o funcție importantă, un instrument pentru a cunoaște realitatea entității și a acționa pentru eliminarea aspectelor neconforme, erorilor, fraudelor.

Sistemul de control intern poate fi, de asemenea, înțeles ca un proces care se derulează în cadrul entității prin două componente esențiale: controlul intern și auditul intern, cele două fiind într-o relație de interdependență cu managementul în scopul atingerii obiectivelor, iar auditul intern evaluează sistemul de control intern.

Pentru organizarea și funcționarea controlului intern Comisia Europeană a permis utilizarea principiilor anglo-saxone, România pornind pe acest drum, sper că fără întoarcere, dificil, care a necesitat să fie reglementat chiar și pentru sectorul public.

Trebuie remarcat că după 1989 pentru câțiva ani a fost o perioadă de haos, când vechiul sistem de control socialist fusese înlăturat ca nefiind corespunzător și, care oricum era depășit, el referindu-se îndeosebi la controlul financiar, ca formă principală de control intern.

Pe măsură ce România și-a stabilit ca obiectiv integrarea în Uniunea Europeană autoritățile au început să acționeze pentru reevaluarea activității de control intern atât pentru sectorul public, cât și pentru cel privat, evident cu modalități diferite de reglementare și implementare.

Societatea românească a fost nevoită să se aplece asupra temei, să dezvolte partea conceptuală și de implementare pe măsură ce se transpunea aquis-ul comunitar, se adoptau acorduri cu organisme internaționale de restructurare a economiei naționale, se asigurau profesii independente ca cele de auditor financiar, auditor intern, specialiști în consultanță managerială.

România se racorda în acest fel la valorile internaționale, introducea legislație specifică și prelua buna practică internațională, iar controlul intern devenea o funcție a managementului solicitată de guvernanta corporativă.

„Practica internațională recomandă conturarea unui sistem de control intern și a unei structuri de audit intern în coordonarea managementului general, capabile să gestioneze riscurile cu care se confruntă entitățile”.

Totodată, se impunea reglementarea auditului intern în cadrul organizațiilor și separarea clară a activităților acestuia de cele de control intern, (Marcel Ghiță, Guvernanța Corporativă, pag. 109).

Trebuie să completăm conceptul de control intern cu pozițiile unor organizații internaționale cu preocupări și expertiză prin care s-au identificat și cele două modele clasice de control intern, astfel:

a) modelul COSO, elaborat de Comitetul Organizațiilor de Sponsorizare a Comisiei Treadway din SUA:

„Controlul intern este un proces implementat de managementul organizației, care intenționează să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor grupate în următoarele categorii:

- eficacitatea și eficiența funcționării;

- fiabilitatea informațiilor financiare;
- respectarea legilor și a regulamentelor”.

b) modelul CoCo, elaborat de Institutul Canadian al Contabililor Autorizați (Criteria of Control):

„Controlul intern este ansamblul elementelor unei organizații (inclusiv resursele, sistemele, procesele, cultura, structura și sarcinile) care, în mod colectiv, îi ajută pe oameni să realizeze obiectivele organizației, grupate în trei mari categorii:

- eficacitatea și eficiența funcționării;
- fiabilitatea informației interne și externe;
- respectarea legilor, regulamentelor și politicilor interne”.

Entitățile aplică Standardele de Control Intern care evoluează odată cu complexitatea riscurilor, cu modul de organizare și funcționare, cu schimbările intervenite în mediul economic, juridic și social.

Un aspect relevant trebuie să fie formalizarea controlului intern prin proceduri de lucru, cu metodologii adecvate de operare în cadrul entității, astfel încât toate activitățile entității să fie cuprinse ca să se poată acționa asupra riscurilor și menținerea acestora în limitele acceptate de entitate.

La nivelul unei entități, managementul poate dezvolta în cadrul funcției de control intern atâtea forme de control câte consideră necesare potrivit specificului său de activitate și riscurilor cu care se confruntă, cum ar fi: ierarhic, partenerial, de calitate, financiar preventiv, de gestiune, administrativ, autocontrol, alte forme de control, inspecții etc.

Pe măsură ce s-a amplificat volumul afacerilor entităților și s-au dispersat centrele de activitate, s-au separat atribuțiile, controlul intern a căpătat noi valențe atât în concept, cât și în conținut.

Conceptul de control intern a fost în permanență definit și redefinit, cel puțin în raport cu două aspecte, și anume:

A - *descentralizarea activităților*, ceea ce a dus la diversificarea activităților de control și la delegarea competențelor acestora în cadrul aceleiași structuri ori mai multor componente ale acestora;

B - *amplificarea numărului de prevederi normative, reguli și reglementări*, care să asigure gestionarului căile de acțiune pentru utilizarea corespunzătoare a resurselor în vederea creșterii eficacității.

### ***1.1.2. Definire***

Definițiile controlului intern sunt numeroase, dar, în ceea ce privește esențialul, asistăm la un acord general al autorităților, organizațiilor profesionale, asociațiilor neguvernamentale, mediului de afaceri.

Pentru exemplificare, pe lângă cele citate la cele două modele de control intern, prezentăm definițiile adoptate de:

- *Ordinul Experților Contabili din Franța*, în 1977:

“Controlul intern reprezintă totalitatea măsurilor care contribuie la deținerea controlului asupra întreprinderii.

Are drept scop, pe de o parte, asigurarea protecției patrimoniului și calitatea informației, iar, pe de altă parte, aplicarea instrucțiunilor conducerii și favorizarea îmbunătățirii performanțelor.

Se manifestă prin organizarea, metodele și procedurile fiecărei activități a întreprinderii, pentru a-i menține perenitatea”.

- *Comitetul Consultativ de Contabilitate din Marea Britanie*, în 1978:

“Controlul intern cuprinde totalitatea sistemelor de control, financiare și de altă natură, implementate de către conducere pentru a putea desfășura afacerile întreprinderii într-o manieră ordonată și eficace, pentru a asigura respectarea politicilor de gestiune, pentru a proteja activele și pentru a garanta, pe cât posibil, exactitatea și completitudinea informațiilor înregistrate”.

- *Institutul American al Contabililor Publici Certificați*, în 1978:

“Controlul intern este format din planurile de organizare și din toate metodele și procedurile adoptate în interiorul unei întreprinderi pentru a-i proteja activele, pentru a controla exactitatea informațiilor furnizate de către contabilitate, pentru a crește randamentul și a asigura aplicarea instrucțiunilor conducerii”.

- *Cartea Albă a reformei manageriale în cadrul serviciilor Comisiei Europene*: “Controlul intern acoperă totalitatea politicilor și procedurilor concepute și implementate de către managementul organizației, pentru a asigura: atingerea obiectivelor acelei organizații într-un mod economic, eficient și eficace, respectarea regulilor externe și a politicilor și regulilor managementului, protejarea bunurilor și a informațiilor, prevenirea și depistarea fraudelor și greșelilor, precum și calitatea documentelor de contabilitate și producerea în timp util de informații de încredere referitoare la segmentul financiar și de management”.

- *Federația Internațională a Contabililor (IFAC)*, la Standardul Internațional de Audit nr. 315:

„Controlul intern – Procesul conceput, implementat și menținut de către persoanele însărcinate cu guvernarea, conducere și alte categorii de personal, cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile.

Termenul de controale face referire la orice aspecte ale uneia sau mai multor componente ale controlului intern”.

Se poate observa că definițiile nu sunt contradictorii în esență, fiecare arătând că este vorba despre un ansamblu de elemente implementate de către responsabilii de la toate nivelurile pentru a deține controlul asupra funcționării activităților organizației, în raport cu obiectivele fixate.

În România, definiția controlului intern este prevăzută la art. 2 lit. d) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată:

“Controlul intern – ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile”.

Controlul intern a fost și rămâne centrul preocupărilor managerilor de la toate nivelurile entităților.

De-a lungul timpului controlul intern s-a dezvoltat în raport cu gradul de evoluție a culturii organizațiilor, cu interesul managementului pentru cerințele tot mai exigente ale piețelor.

### ***1.1.3. Rol***

Controlul intern are rolul de ajuta, de a sprijini managementul entității, publice sau private, în administrarea acesteia pe principii de economicitate, eficacitate și eficiență, în concordanță cu strategiile aprobate.

Având în vedere că riscurile se referă îndeosebi la patrimoniu, sub toate formele de gestionare, controlul intern va fi formalizat să asigure proceduri corespunzătoare în scopul atingerii obiectivului de asigurare a integrității, administrării eficiente și eficace, înregistrării corecte în contabilitate a proceselor economice și prezentării adecvate a informațiilor financiare rezultate.

### ***1.1.4. Obiective***

Controlul intern are o serie de obiective generale, valabile pentru toate tipurile de entități, printre care:

- crearea cadrului intern pentru respectarea legislației, a standardelor și deciziilor interne ale managementului,
- gestionarea economică și legală, precum și protejarea fondurilor financiare publice sau private, utilizării acestora potrivit prevederilor legale și comerciale, reducerii până la eliminare a posibilităților de fraudare, a comiterii de erori, de risipă și abuz,
- îndeplinirea misiunilor entităților publice sau private potrivit celor stabilite prin lege sau hotărârile acționarilor/asociaților,
- instituirea de sisteme de circulație a informațiilor și de prezentare a acestora pentru public în mod transparent,
- implementarea standardelor de control intern prin dezvoltarea unor structuri organizatorice adecvate,
- existența unor reglementări metodologice necesare aplicării standardelor de control intern, a procedurilor de evaluare etc.

### ***1.1.5. Caracteristici***

*Controlul intern se caracterizează prin trei aspecte: procesualitatea, relativitatea și universalitatea.*

#### *a) Procesualitatea controlului intern*

Așa cum am menționat deja, controlul intern este acceptat ca fiind un proces, în primul rând, și nu o funcție, proces coordonat de managementul entității.

Procesul de control este direct legat de activitățile entității, de performanțele managementului, derulându-se prin intermediul instrumentelor și tehnicilor procedurale cele mai adecvate pentru atingerea obiectivelor entității.

De asemenea, se cere reliefată necesitatea evaluării procesului managerial cu ajutorul controlului intern desfășurat pentru toate activitățile entității.

De aceea, funcția de audit intern trebuie să aibă în competență evaluarea controlului intern și să intervină ca acesta să dispună de structuri flexibile, simple, cu grad mare de autonomie care să permită aplicarea standardelor și să verifice modul de respectare a procedurilor.

#### *b) Relativitatea controlului intern*

Controlul intern nu trebuie supraestimat pentru că el nu poate oferi decât o asigurare rezonabilă împotriva riscurilor care se raportează întotdeauna la obiectivele entității.

Prin urmare, managementul organizează controlul intern pentru a obține asigurări rezonabile bazate pe evaluarea profesionistă a riscurilor luând în considerare principii ale performanței entității (economicitate, eficiență și eficacitate).

Controlul intern se finalizează cu o serie de constatări corespunzător obiectivelor stabilite, constatări care sunt utilizate în scopul îmbunătățirii activităților.

Managementul entității trebuie să fie rezonabil și să înțeleagă că rezultatele controlului intern asigură numai o certitudine relativă și nu absolută, altfel costurile necesare pentru a acoperi toate obiectivele și toate activitățile l-ar face neeconomic, chiar ar putea bloca activitatea de ansamblu a entității și aceasta ar avea costuri de funcționare fără rezultate de performanță.