

**UNIVERSITATEA CREȘTINĂ „DIMITRIE CANTEMIR”  
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE, CLUJ-NAPOCA**

**prof. dr. IOAN OPREAN**

# **CONTROL ȘI AUDIT INTERN**

**-suport de curs pentru masterat-**

CLUJ-NAPOCA,

2010



## CUPRINS

<b>MODULUL I Conținutul și obiectivele controlului intern.....</b>	<b>5</b>
<b>CURSUL NR. 1 Conceptul de control intern .....</b>	<b>5</b>
1.1. Definirea controlului intern .....	5
1.2. Controlul intern – atribut al conducerii și etapele controlului .....	8
1.3. Formele controlului .....	11
<b>CURSUL NR. 2 Obiectivele generale ale controlului intern .....</b>	<b>14</b>
1.4. Securitatea și conservarea potențialului productiv al entității .....	15
1.5. Calitatea informațiilor .....	15
1.6. Respectarea directivelor .....	18
1.7. Optimizarea alocării și utilizării resurselor .....	18
1.8. Întrebări recapitulative și bibliografie .....	20
<b>MODULUL II Elementele controlului intern .....</b>	<b>21</b>
<b>CURSUL NR. 3 Mediul de control.....</b>	<b>21</b>
2.1. Componentele controlului intern .....	21
2.2. Mediul de control și componentele sale .....	22
<b>CURSUL NR. 4 Evaluarea riscurilor și activitățile de control.....</b>	<b>34</b>
2.3. Evaluarea riscurilor de către entitate .....	34
2.4. Activitățile de control intern .....	35
2.5. Locul și rolul verificării documentelor și registrelor contabile .....	38
<b>CURSUL NR. 5 Verificarea modului de completare și utilizare a documentelor justificative .....</b>	<b>40</b>
2.6. Verificarea documentelor sub aspectul formei .....	40
2.7. Verificarea documentelor sub aspectul conținutului lor .....	47
<b>CURSUL NR. 6 Verificarea contabilității .....</b>	<b>53</b>
2.8. Verificarea modului de organizare a evidenței economice .....	53
2.9. Verificarea modului de conducere a evidenței economice .....	57
2.10. Clasificarea verificărilor documentare .....	60
<b>CURSUL NR. 7 Verificarea faptică .....</b>	<b>63</b>
2.11. Necesitatea și funcțiile inventarierii .....	63
2.12. Etapele inventarierii .....	66
<b>CURSUL NR. 8 Regularizarea diferențelor constatate la inventariere.....</b>	<b>73</b>
2.13. Compensarea plusurilor cu minusurile constatate la inventariere.....	74
2.14. Acordarea scăzământelor admisibile .....	76
2.15. Acordarea combinată a perisabilităților și compensărilor .....	77

CURSUL NR. 9 <b>Alte componente ale controlului intern</b> .....	<b>84</b>
2.16. Sistemul de informare și comunicare .....	84
2.17. Monitorizarea controlului intern .....	86
2.18. Întrebări recapitulative și bibliografie .....	88
<b>MODULUL III Guvernanța corporativă</b> .....	<b>90</b>
CURSUL NR. 10 <b>Definirea, evoluția și principiile guvernantei corporative</b> .....	<b>90</b>
3.1. Conceptul de Guvernanță corporativă .....	90
3.2. Principiile Guvernanței corporative .....	91
3.3. Modelul românesc al Guvernanței corporative.....	94
3.4. Comitetul de audit.....	97
3.5. Întrebări recapitulative și bibliografie .....	99
<b>MODULUL IV Etapele auditului intern</b> .....	<b>100</b>
CURSUL NR. 11 <b>Planificarea și pregătirea misiunilor de audit intern</b> .....	<b>100</b>
4.1. Planificarea misiunilor de audit intern.....	100
4.2. Pregătirea misiunilor de audit intern.....	102
4.3. Colectarea și prelucrarea preliminară a informațiilor .....	105
CURSUL NR. 12 <b>Identificarea, analiza și evaluarea riscurilor</b> .....	<b>110</b>
4.4. Clasificarea riscurilor.....	111
4.5. Identificarea activităților sau operațiunilor auditabile .....	112
4.6. Identificarea riscurilor asociate fiecărei activități sau operațiuni .....	113
4.7. Stabilirea factorilor de analiză și comensurarea a riscurilor.....	114
4.8. Clasificarea și ierarhizarea activităților și operațiunilor în funcție de punctajul total al riscurilor .....	128
4.9. Elaborarea tematicii de detaliu și definitivarea programului misiunii de audit intern .....	135
4.10. Întrebări recapitulative și bibliografie .....	146
<b>MODULUL V Realizarea misiunilor de audit intern</b> .....	<b>147</b>
CURSUL NR. 13 .....	<b>147</b>
5.1. Colectarea probelor de audit .....	147
5.2. Intervievarea persoanelor implicate.....	148
5.3. Efectuarea testelor.....	150
5.4. Fișa de identificare și analiză a problemei.....	152
CURSUL NR. 14 <b>Validarea și raportarea constatărilor</b> .....	<b>156</b>
5.5. Validarea constatărilor .....	156
5.6. Raportarea iregularităților.....	158
5.7. Elaborarea proiectului de raport .....	159
5.8. Definitivarea și validarea raportului de audit intern .....	161
5.9. Forma și conținutul raportului de audit intern .....	162
5.10. Urmărirea valorificării rezultatelor misiunii de audit intern.....	165
5.11. Documentarea .....	165
5.12. Întrebări recapitulative și bibliografie .....	166
<b>Bibliografie</b> .....	<b>167</b>



# MODULUL I

## CONȚINUTUL ȘI OBIECTIVELE CONTROLULUI INTERN

### CURSUL NR. 1

#### CONCEPTUL DE CONTROL INTERN

- OBIECTIVE:
- 1.1. Definirea controlului intern
  - 1.2. Controlul intern – atribut al conducerii și etapele controlului
  - 1.3. Formele controlului

#### 1.1. DEFINIREA CONTROLULUI INTERN

Controlul, în general, constă în supravegherea, analiza și verificarea permanentă sau periodică a unei activități sau a unei situații pentru a urmări mersul ei și pentru a lua măsuri de *stăpânire* a eventualelor riscuri și pentru îmbunătățirea activității<sup>1</sup>.

Controlul intern este reprezentat de orice măsură luată de conducere în vederea îmbunătățirii gestionării riscurilor la care este expusă entitatea și a creșterii probabilităților ca scopurile și obiectivele stabilite să fie îndeplinite<sup>2</sup>.

În literatura de specialitate, controlul intern este definit în modalități diferite:

- ca un sistem conceput pentru a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor managementului<sup>3</sup>;
- ca ansamblul formelor de control existente la nivelul entităților, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în vederea atingerii obiectivelor. Controlul intern include structuri organizatorice, metodele și procedurile implementate pentru atingerea obiectivelor<sup>4</sup>;
- ca 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

---

<sup>1</sup> Florin Marcu și Constant Măneacă - *Dicționar de neologisme*, Editura Academiei, București, 1978.

<sup>2</sup> F.A.C.I. - *Norme profesionale de audit intern*, elaborate de către The Institute of Internal Auditors (IIA), [www.cafr.ro](http://www.cafr.ro).

<sup>3</sup> Arens Loebbecke - *Audit, o abordare integrată*, Editura ARC, Chișinău, 2003, p. 365

<sup>4</sup> Marcel Ghiță - *Auditul intern*, Editura Economică, București, 2004, p. 30.

proteja activele și pentru a garanta pe cât este posibil exactitatea și exhaustivitatea informațiilor<sup>5</sup>;

- ca fiind format din Planul de organizare și din toate Metodele și Procedurile adoptate în interiorul unei entități pentru asigurarea atingerii obiectivelor<sup>6</sup>;

- ca ansamblul dispozitivelor (mecanismelor) implementate de către responsabilii de la toate nivelele pentru a deține controlul asupra funcționării activităților din domeniul respectiv<sup>7</sup>;

- ca totalitatea măsurilor de securitate care contribuie la deținerea controlului asupra întreprinderii.<sup>8</sup>

Fiecare din aceste definiții pun accentul pe „sisteme” „mijloace”, „dispozitive sau mecanisme” etc., implementate pentru atingerea anumitor obiective<sup>9</sup>.

Standardul internațional de AUDIT (I.S.A.) nr. 315 „Cunoașterea entității și mediului său și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă” precizează „Controlul intern este procesul conceput și efectuat de cei însărcinați cu guvernante, conducere și alți angajați în vederea furnizării unei asigurări rezonabile despre realizarea obiectivelor cu privire la credibilitatea raportărilor financiare, eficiența activității și conformitatea cu legislația aplicabilă. Rezultă că acest control este conceput și implementat pentru a aborda riscurile de afaceri identificate care împiedică realizarea oricăruia dintre aceste obiective.”<sup>10</sup>

Normele Naționale de Audit (NNA) stipulează că Sistemul de control intern constă într-un ansamblu de politici și proceduri la care recurge conducerea unei entități în vederea asigurării unei gestiuni riguroase și eficiente a activităților acestei întreprinderi. Aceste proceduri implică respectarea politicilor (deciziilor) manageriale, protecția activelor, prevenirea și descoperirea fraudelor și erorilor, exactitatea și exhaustivitatea înregistrărilor contabile și asigurarea de informații credibile<sup>11</sup>.

Etimologia termenului „control” provine de la latinescul „contrarobus” care se poate traduce prin verificarea unei informații prin comparare cu o alta informație. În Imperiul Roman obligațiile fiscale ale contribuabililor erau reflectate în doua registre conduse de persoane diferite. Aceste registre erau denumite „rol” și „contra rol” Verificare onestității persoanelor care gestionau banii publici se făcea prin compararea între ele a acestor registre printr-un sistem complex de verificări și contraverificări asupra veniturilor și cheltuielilor imperiului. Persoanele responsabile cu administrarea banilor publici erau periodic „audiate” de către o echipa de „auditori” care prezentau Rapoarte în fața Senatului. Cu timpul expresia „to control” a înlocuit în numeroase lucrări de specialitate expresia „internai control”.

---

<sup>5</sup> Comitetul Consultativ al Contabililor din Anglia („Consultative Committee of Accountancy”), 1978

<sup>6</sup> Institutul American al Contabililor Publici Autorizați, 1978

<sup>7</sup> Jacques Renard, *Teoria și practica auditului intern* - editată de M.F.P., București, 2003, p. 119

<sup>8</sup> Ordinul Experților Contabili din Franța, *Le controle interne dans les collectivities locales*, Paris, 1977, p. 25.

<sup>9</sup> Jacques Renard, *op. cit.*, p. 119

<sup>10</sup> Consiliul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) a aprobat traducerea acestor standarde în limba română. ISA au fost publicate cu concursul Camerei Auditorilor Financiarți din România ([www.cafr.ro](http://www.cafr.ro)).

<sup>11</sup> Normele Naționale de Audit (NNA) reprezintă o adaptare a Standardelor Internaționale de Audit și Servicii Conexe, efectuată de către Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. Aceste norme au fost publicate în Editura CECCAR, București, 1999.

Această schimbare, pusă în evidență de COSO<sup>12</sup>, semnifică faptul că „a controla” înseamnă în primul rând „a stăpâni”, a deține controlul, și în al doilea rând, „a verifica”.

În acest sens, COSO definește controlul intern ca pe „un proces (ansamblu de proceduri) implementat(e) de către Consiliul de Administrație, conducerea și personalul unei organizații destinat să ofere o asigurare rezonabilă în ceea ce privește realizarea obiectivelor” (s.n.).

Am insistat asupra unor definiții date „controlului intern” cu scopul de a pune în evidență faptul că în prezent el are două sensuri<sup>13</sup>:

- în sens tradițional „a controla” înseamnă „a verifica”, „a stabili răspunderile” sau „a inspecta”;
- în sens modern „a controla” înseamnă „a stăpâni”, „a domina”, „a conduce”.

Pe parcursul prezentei lucrări controlul intern este interpretat, în primul rând, în sensul de a stăpâni diferite categorii de riscuri, care amenință atingerea obiectivelor manageriale. În acest sens, vom insista asupra răspunsurilor la întrebările „ce se poate face pentru a deține un control corespunzător asupra activităților desfășurate?” „care sunt cele mai eficiente măsuri de siguranță care trebuie luate de conducere pentru prevenirea, detectarea și eliminarea diferitelor abateri de la parametrii și procedurile stabilite.

Forme ale controlului existau încă în secolele VIII-IX. În statele asiro-babiloniene, orice musulman care avea o anumită bunăstare era obligat să plătească un impozit religios denumit „zakat-ul”.

Pentru verificarea relațiilor dintre conducătorii locali și guvernele centrale precum și a corectitudinii gestionarilor acestor impozit, s-au instituit organisme specializate pentru tinerea evidenței și controlul banilor publici denumite „diwan-uri”.

*Deci, controlul intern este reprezentat de totalitatea măsurilor și structurilor organizatorice, precum și de ansamblul politicilor și procedurilor de monitorizare, de supraveghere și de evaluare luate de cei din guvernământ, de conducere executivă și de întregul personal în vederea:*

- ✓ *stăpânirii și gestionării riscurilor sau a amenințărilor la care este supusă entitatea și compartimentele sale, riscuri care ar putea împiedica atingerea obiectivelor (asigurarea eficacității activității)*
- ✓ *desfășurării ordonate și eficiente a afacerilor și protejării activelor prin prevenirea sau detectarea și eliminarea operațiunilor nelegale, neeconomice sau neeficiente;*
- ✓ *asigurării unui sistem de informare corespunzător;*
- ✓ *respectării normelor legale, deciziilor conducerii și a procedurilor de lucru stabilite.*

<sup>12</sup> Comitetul de Sponsorizare a Organizațiilor Comisiei Treadway (COSO) din SUA a publicat lucrări de referință în domeniul controlului intern.

<sup>13</sup> Guy Benedict și Rene Kervel – *Evaluation du control interne*, Editura Comptables Malesherbes, Paris, 1996



Controlul intern este **un proces**, o sumă de activități care:

- înainte de acțiune *orientează* (când și cum trebuie făcut);
- în cursul desfășurării acțiunilor *ajută* (previne, aprobă, monitorizează);
- după desfășurarea acțiunii *evaluează* (procedurile aplicate și rezultatele obținute).

## 1.2. CONTROLUL INTERN - ATRIBUT AL CONDUCERII

Controlul intern este un atribut al conducerii de la toate nivelurile ierarhice. Toate persoanele care dețin funcții de conducere, indiferent de nivelul lor ierarhic sau de domeniul de activitate, trebuie să planifice, organizeze și coordoneze aplicarea măsurilor suficiente pentru a oferi o asigurare rezonabilă asupra faptului că scopurile și obiectivele vor fi îndeplinite.

Atributele (funcțiile) conducerii reprezintă un tot unitar, ele se condiționează reciproc. Ca urmare, conducerea nu poate fi privită ca o trecere succesivă de la o funcție la alta, urmând ca totul să se reia de la capăt. Controlul reprezintă atât funcția finalizatoare a procesului de conducere, cât și funcția care furnizează elementele necesare pentru realizarea în condiții corespunzătoare a celorlalte atribute ale conducerii<sup>14</sup>:

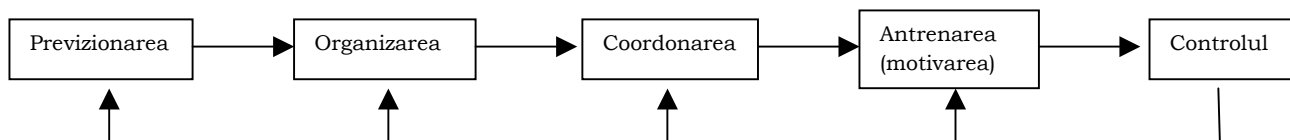


Figura 1: Controlul și celelalte atribute ale conducerii

Fără informațiile colectate în urma controlului conducerea nu-și poate îndeplini în mod corespunzător celelalte atribute ale sale (previziunea, organizarea, coordonarea și antrenarea). Astfel, pe baza informațiilor obținute prin intermediul controlului, conducerea cunoaște realitatea, modificările intervenite în mediul intern și mediul extern al entității și pe această bază:

- apreciază calitatea deciziilor (politicilor) luate anterior și eficacitatea măsurilor întreprinse pentru realizarea lor. În urma acestei aprecieri conducerea ia noi decizii care modifică previziunile, structurile organizatorice, procedurile de coordonare și de antrenare (stimulare sau sancționare) a personalului;
- analizează și evaluează riscurile și abaterile care amenință atingerea obiectivelor fixate, pe domenii de activitate și pe responsabilități. În același timp, controlul ca atribut distinct al conducerii de la diferite niveluri nu poate fi exercitat cu eficiența necesară fără ca în timpul exercitării lui să fie luate măsurile operative care se impun. Aceste măsuri luate cu ocazia controlului țin de celelalte atribute ale

<sup>14</sup> Ioan Oprean - *Control și audit financiar-contabil*, Editura Intelcredo, Deva, 2002, p. 6.

conducerii, ele modifică unele din deciziile anterioare sau impun respectarea lor, în funcție de noile circumstanțe intervenite.

Indiferent de nivelul de la care se exercită, indiferent de activitățile controlate și indiferent de obiectivele urmărite, **controlul se derulează în trei etape succesive**, cărora le corespund trei componente distincte:

- a) Compararea situației care ar trebui să existe (ideale, dorite) cu situația de fapt (reale);
- b) Analiza și evaluarea riscurilor care amenință activitatea verificată și a abaterilor de la parametri stabiliți;
- c) Valorificarea constatărilor.

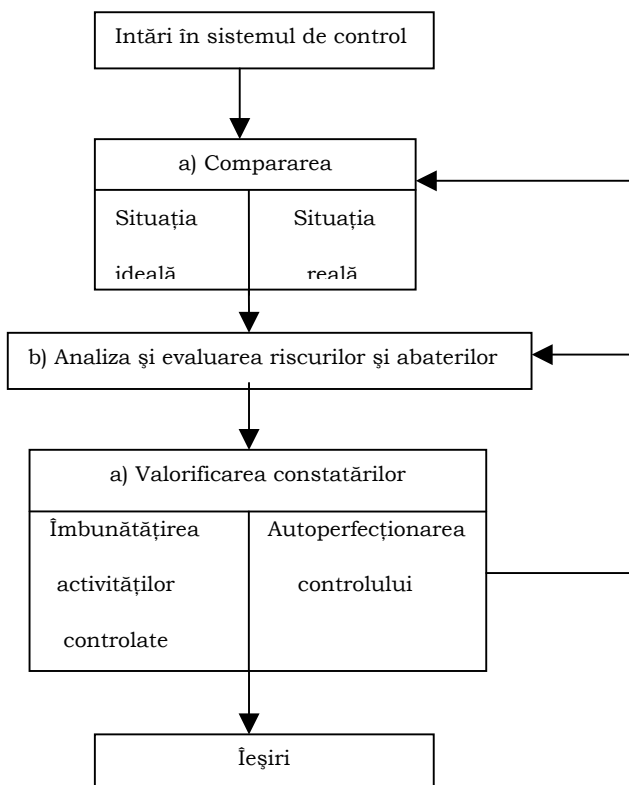


Figura nr. 2 Etapele controlului<sup>15</sup>

**a) Intrările** în subsistemul de control se compun din informațiile necesare stabilirii celor doi termeni ai comparării (situația ideală și situația reală) **Situația ideală** (dorită) se stabilește pe baza:

- deciziilor (politicilor) și măsurilor hotărâte de conducerea de la diferite niveluri;
- prevederilor și restricțiilor legislative;
- existențelor scriptice din contabilitate (vezi inventarierea)

<sup>15</sup> Michel C. Vaes - *Le contrate dans l'entreprise*, Dunad, Paris, 1964, p. 48

- recomandărilor auditului intern;
- programelor de activitate (de producție, de desfacere etc.);
- procedurilor de lucru aprobate sau standardizate etc.

**Situația ideală** poate fi abordată sub forma unor obiective fixe (control de conformitate) sau sub forma unor obiective mobile (control al eficacității), așa cum se va arăta mai jos.

**Situația reală (de fapt)** se stabilește de către conducătorii din ierarhia entității, de către auditorii interni și externi sau de către unele organe ale statului, cu ajutorul unor proceduri și tehnici specifice sau comune. Aceste proceduri sunt cunoscute de la cursul de „Audit”, să ni le amintim:

- *inspecția*, constă în examinarea documentelor și registrelor precum și a activelor corporale, inclusiv prin inventarierea fizică a acestora. Acestui procedeu îi corespund verificările documentare, verificările faptice precum și utilizarea în control și audit a instrumentelor informatice;

- *observarea*, constă în urmărirea unui proces sau proceduri efectuate de alte persoane, precum și în utilizarea anumitor simțuri (văz, miros, pipăit, auz) pentru aprecierea anumitor situații;

- *investigația* (interviul, interogarea), constă în obținerea de informații de la cei controlați sau auditați, ca răspuns la cererile (chestionarele) controlorilor sau auditorilor;

- *confirmarea*, constă în primirea de răspunsuri scrise sau orale din partea unei terțe părți independente (confirmarea de către clienți, debitori, bănci a soldurilor conturilor respective);

- *calculul*, constă în reconstituirea unor calcule din documente și din registrele contabile pentru a testa corectitudinea lor (verificarea aritmetică). Reconstituirea urmărește și corectitudinea transferurilor de informații, a parcursului anumitor sume de la documentele de sinteză și până la sursele primare (vezi pista de audit);

- *procedurile analitice*, constau în analiza tendințelor, fluctuațiilor, corelațiilor etc., cu ajutorul unui sistem de indicatori, etc.

Asupra acestor proceduri (instrumente) folosite pentru stabilirea situației de fapt vom reveni pe parcursul prezentei lucrări (vezi paragraful „Verificarea documentară”).

b) Pe baza rezultatelor la care s-a ajuns în urma comparării, se trece la **analiza și evaluarea** rezultatelor sau a abaterilor, la stabilirea și delimitarea factorilor de influență și a cauzelor, la determinarea consecințelor și a responsabilităților, în cadrul acestei etape se evaluează riscurile și măsurile ce trebuie luate, se fixează concluziile controlului.

c) **Valorificarea constatărilor** este etapa finalizatoare a procesului de control, în funcție de concluziile la care s-a ajuns în etapele precedente ale controlului și în funcție de toleranțele admise (praguri de semnificație), în cadrul acestei etape se definitivează și se declanșează un ansamblu de măsuri menite să ducă atât la influența activităților controlate cât și la autoperfecționarea controlului.

În interiorul subsistemului de control, între cele trei componente ale lui, trebuie să existe în primul rând o **legătură (conexiune) directă**, în sensul că oricărei intrări în subsistem trebuie să-i corespundă o ieșire. Controlul nu se justifică dacă nu declanșează, prin intermediul ieșirilor, ansamblul de măsuri necesare pentru perfecționarea activităților controlate, pentru prevenirea și eliminarea neajunsurilor, pentru sancționarea vinovaților.

**Ieșirile** din subsistemul de control sunt formate din: măsuri operative luate în timpul controlului pentru redresarea situației, îmbunătățirea activității și sancționarea vinovaților; dispoziții obligatorii date celor controlați; rapoarte și informări către organele de conducere care au dispus controlul sau care au competența și sarcina să ia măsurile care se impun; propuneri pentru mai buna fundamentare a deciziilor conducerii de la diferite niveluri, pentru perfecționarea procedurilor și normelor interne sau a sistemului legislativ-normativ, etc.

Ieșirile din subsistemul de control diferă în funcție de subordonarea ierarhică a organelor de control și în funcție de obiectivele controlate, dar aceste ieșiri, trebuie, în toate cazurile, să ducă la **reducerea riscurilor** care pot afecta atingerea obiectivelor entității sau activității controlate, la întărirea *legalității și îmbunătățirea activităților* respective și prin aceasta să contribuie la perfecționarea intrărilor în subsistemul de control.

Între cele trei componente ale subsistemului de control, pe lângă această legătură directă, ia naștere și o **conexiune inversă** menită să asigure stabilitatea și dezvoltarea subsistemului. Cu ocazia valorificării concluziilor controlului, se pot constata unele confuzii și inexactități strecurate în derularea controlului, ceea ce impune fie refacerea acestuia, fie luarea unor măsuri menite să contribuie la perfecționarea muncii de control și a sistemului de control.

### 1.3. FORMELE CONTROLULUI

Sporirea continuă a complexității tranzacțiilor și operațiunilor care se circumscriu în sfera de cuprindere a controlului impun structurarea controlului după mai multe criterii, astfel:

a) După timpul în care se exercită, raportat la momentul efectuării operațiunilor respective se delimitează: *controlul preventiv, controlul concomitent și controlul ulterior.*

- **controlul preventiv** (anticipat, prealabil) se exercită înainte de angajarea sau efectuarea operațiunilor respective. Această formă de control se exercită, de regulă, cu ocazia autorizării sau aprobării tranzacțiilor și a altor operațiuni.
- **controlul concomitent** se exercită în același timp cu desfășurarea operațiunilor controlate, sub forma controlului ierarhic, controlului reciproc și a autocontrolului,
- **controlul ulterior** se exercită după ce operațiunile au avut loc, prin intermediul unor organe specializate de control (control gestionar, control bugetar, audit intern și inspecții specializate ale statului),

b) Din punct de vedere al obiectivelor controlate, se deosebesc: *controlul economic, financiar, tehnic, etc*,

- **controlul economic** urmărește planificarea și utilizarea eficientă a resurselor materiale și de munca și îndeplinirea sarcinilor stabilite, Controlul economic utilizează toate etaloanele de măsura: naturale, de munca și valorice.
- **controlul financiar** acționează, de regulă, în sfera relațiilor financiare și de credit. Se exercită, în primul rând, cu ajutorul etalonului valoric.
- **controlul tehnic** urmărește respectarea tehnologiilor de fabricație, calitatea produselor, caracteristicile mijloacelor fixe etc.

Un control eficient trebuie să fie un control multilateral, ceea ce impune ca obiectivele controlate să fie abordate atât din punct de vedere economic și financiar, cât și din punct de vedere tehnic. Soluțiile tehnice adoptate au consecințe economice și financiare și invers.

Între controlul economic și controlul financiar interferențele sunt foarte numeroase, majoritatea operațiunilor economice au și implicații financiare și gestionare, motiv pentru care, în practică, se exercită un **control economico-financiar** sau un control financiar și de gestiune.

c) După sfera de cuprindere a controlului, se deosebesc *controalele complexe și controalele parțiale*:

- **controalele complexe** presupun abordarea multilaterală a activităților controlate, cu participarea unor specialiști din domenii diferite, reuniți în cadrul unor „brigăzi mixte de control”. Din aceste brigăzi pot face parte specialiști în domeniul contabilității, fiscalității, sociologiei, juridicului, tehnic, marketingului, informaticii etc.
- **controalele parțiale** se exercită numai asupra unui grup de obiective sau asupra unui sector de activitate, cum ar putea fi: respectarea disciplinei financiare și fiscale, legalitatea operațiunilor de comerț exterior, salarizarea, gestionarea stocurilor etc.

O formă a controalelor parțiale o constituie **controalele tematice**, care se exercită de către organele de control ale statului asupra unui grup restrâns de obiective, dar care cuprinde, de regulă, în aceeași perioadă, mai multe entități.

Atât controalele complexe cât și cele parțiale se exercită sub forma controalelor totale și sub forma controalelor prin sondaj.

- **controalele totale** presupun verificarea tuturor operațiunilor, documentelor și perioadelor de gestiune din sectoarele sau referitoare la activitățile controlate.
- **controalele prin sondaj** se exercită numai asupra unor documente, operațiuni, categorii de bunuri, perioade de timp etc., considerate semnificative sau având o importanță relativă pentru formularea concluziilor.

De regulă, controalele se exercită prin sondaj. Dacă se constată nereguli importante (fraude, falsuri, omisiuni sau alte erori semnificative) controalele prin sondaj se transformă în controale totale.

d) După procedeele folosite, controalele sunt: *documentar-contabile* și *factice*.

- **controalele documentar-contabile** se exercită pe baza documentelor primare, a evidențelor operative și a registrelor contabilității analitice și sintetice.
- **controalele factice** se realizează sub forma inspecției la fața locului, observației fizice, inventarierii de control, analizelor de laborator și a expertizelor.

e) După gradul de apropiere a controlului de activitățile controlate, deosebim: *controale directe*, *controale indirecte*, *controale reciproce* și *autocontroale*.

- **controalele directe** constau în urmărirea nemijlocită (personală) de către organele de conducere sau control a activității subalternilor sau a celor controlați.
- **controalele indirecte** constau în urmărirea activităților controlate pe baza: rapoartelor și informărilor primite, a dărilor de seamă, a declarațiilor fiscale, a ședințelor de lucru, a notelor explicative date de cei controlați etc.
- **controalele reciproce** se realizează între membrii formațiilor de muncă, între compartimente, între întreprinderi etc., pe baza fluxurilor materiale și informaționale stabilite în urma diviziunii muncii, specializării și separării sarcinilor. Controlul reciproc se exercită și între documente diferite care conțin indicatori similari, așa cum se va arăta în continuare.
- **autocontrolul** presupune verificarea propriei activități, cu scopul de a putea stabili dacă obiectivele propuse au fost realizate, dacă activitatea desfășurată este la nivelul cerințelor.

f) Din punct de vedere al intereselor economico-financiare pe care le reprezintă și din punct de vedere al nivelului de la care se exercită, deosebim: *controale economico-financiare ale statului*, *controlul intern al entităților* și *auditul legal sau statutar*.

- **controalele exercitate de stat** prin intermediul organelor Curții de Conturi, Ministerului Finanțelor Publice, Ministerului de Interne, Ministerului Muncii și Solidarității Sociale etc. urmăresc, în primul rând, respectarea actelor normative specifice domeniului controlat.
- **controalele exercitate la nivelul entităților** sub forma controalelor preventive, concomitente și ulterioare urmăresc, de regulă, gestionarea corectă și eficientă a patrimoniului, stăpânirea riscurilor care pot amenința atingerea obiectivelor.
- Așa cum vom vedea în capitolul II al prezentei lucrări, **controlul legal sau statutar** se exercită de către profesioniști independenți membri ai Camerei Auditorilor Financiarți din România (CAFR) sau ai Corpului Expertizilor Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR).

## CURSUL NR. 2

### OBIECTIVELE GENERALE ALE CONTROLULUI INTERN

- OBIECTIVE:
- 1.4. Securitatea și conservarea potențialului productiv al entității
  - 1.5. Calitatea informațiilor
  - 1.6. Respectarea directivelor
  - 1.7. Optimizarea alocării și utilizării resurselor
  - 1.8. Întrebări recapitulative și bibliografie

Consiliul de Administrație (governanța) și conducerea executivă a entităților planifică, organizează, coordonează și antrenează aplicarea unor măsuri necesare pentru obținerea unei asigurări rezonabile asupra faptului că **riscurile** la care este expusă entitatea sunt stăpânite (controlate) și asupra faptului că **obiectivele** stabilite vor fi atinse.

Controlul intern, datorită caracterului său sistematic și atotcuprinzător, **răspunde nevoilor de informare** ale membrilor Consiliului de Administrație și ai Comitetului de Direcție, precum și ale celorlalte persoane care dețin funcții de conducere și de execuție, favorizând dialogul dintre aceștia, asigurând transparența și democrația.

Pe baza informațiilor furnizate de controlul intern, conducerea are posibilitatea să-și *fundamenteze mai judicios deciziile manageriale* referitoare la programele de activitate, la organizarea și coordonarea structurilor entității, la delimitarea responsabilităților pe compartimente și pe persoanele implicate în efectuarea tranzacțiilor și operațiunilor respective și în consemnarea și prelucrarea informațiilor.

Urmărind efectuarea tranzacțiilor și operațiunilor în conformitate cu normele legale și cu deciziile conducerii, controlul intern previne și elimină neregulile și eventualele conflicte din interiorul entității sau dintre entitate și terți (organe fiscale, clienți, creditorii etc.).

Pentru a contribui la asigurarea continuității activității (perenității) entității și la atingerea obiectivelor manageriale, controlul intern urmărește în permanență și în cadrul tuturor categoriilor de entități, patru **obiective generale**:

- securitatea activelor și informațiilor precum a celorlalte elemente care aduc avantaje economice pentru entitate;
- calitatea informațiilor;
- respectarea directivelor, normelor și procedurilor;
- optimizarea utilizării resurselor.

În continuare facem o prezentare sintetică a acestor patru obiective generale ale controlului intern, urmând ca acestea sa fie reluate și dezvoltate pe parcursul lucrării sub forma obiectivelor specifice anumitor activități.

#### 1.4. SECURITATEA ȘI CONSERVAREA POTENȚIALULUI PRODUCTIV AL ENTITĂȚII

În sens larg se referă la:

- securitatea activelor contabile (active immobilizate și active curente);
- securitatea și confidențialitatea informațiilor;
- securitatea socială a angajaților;
- protejarea imaginii întreprinderii etc.

Pentru asigurarea securității potențialului productiv al entității controlul intern se bazează pe **normele și procedurile interne** aprobate de conducere referitoare la:

- inițierea și aprobarea tranzacțiilor și operațiunilor;
- gestionarea și accesul la activele entității;
- protejarea și accesul la fișiere și înregistrări;
- inventarierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Aceste norme și proceduri interne stabilesc: cine are accesul la active și fișiere, când, în ce scop, pe baza cărei autorizații; cine inițiază și cine aprobă tranzacțiile și operațiunile; cine și când verifică modul de derulare a operațiunilor și existența activelor și datoriilor, ce documente se întocmesc, pe baza căror informații, care este circuitul documentelor până la înregistrarea lor în contabilitate etc<sup>16</sup>.

#### 1.5. CALITATEA INFORMAȚIILOR

Controlul intern trebuie să ofere conducerii o asigurare rezonabilă asupra faptului că informațiile puse la dispoziția acesteia reflectă imaginea fidelă, adică sunt culese și prelucrate conform regulilor și procedurilor stabilite și în mod sincer, respectându-se criteriul regularității și sincerității informațiilor<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Alexandru Man și colab- "Procedurile financiar-contabile", editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2010.

<sup>17</sup> Ioan Oprean (coord.) - *Bazele contabilității*, Editura Intelcredo, Deva, 2001.



Cadrul general contabil elaborat de către IASC/IASB<sup>18</sup> stabilește că pentru a fi utile procesului decizional informațiile trebuie să fie:

- inteligibile, ușor de înțeles de către utilizatori;
- relevante (pertinente), adaptate la nevoile utilizatorilor și furnizate la momentul oportun;
- credibile, verificabile și nepărtinitoare;
- comparabile în timp și în spațiu;
- avantajele obținute de utilizatorii de informații trebuie să fie superioare costului acestora.

Referitor la sistemul contabil din întreprindere, controlul intern urmărește calitatea informațiilor și în special dacă sunt respectate următoarele criterii<sup>19</sup>:

- EXHAUSTIVITATEA ȘI INTEGRITATEA ÎNREGISTRĂRILOR
- REALITATEA ÎNREGISTRĂRILOR
- EXACTITATEA ÎNREGISTRĂRILOR

### **EXHAUSTIVITATEA ȘI INTEGRITATEA ÎNREGISTRĂRILOR**

Acest criteriu cere ca toate tranzacțiile și operațiunile care au loc într-o entitate să fie reflectate în documente justificative corespunzătoare și să fie înregistrate în contabilitate fără omisiuni și fără repetări, în acest sens, controlul intern urmărește fiabilitatea sistemului de numerotare a documentelor (manual sau automat) practicat în întreprindere.

În scopul asigurării preluării integrale a documentelor justificative în sistemul automat de prelucrare a datelor se utilizează mai multe procedee, dintre care amintim:

- **procedeele „prin număr de control”** care constă în confruntarea manuală sau automată a numărului de poziții din Jurnalul de înregistrare cu numărul de documente predate spre prelucrare conform „Borderourilor de predare a documentelor”. Verificând înregistrările din registre și jurnale, controlul intern poate depista situațiile în care unele documente au fost omise sau au fost înregistrate de mai multe ori.
- **analiza corelațiilor dintre rulajele și soldurile unor conturi**, precum și a soldurile anormale. Astfel, controlul intern poate analiza corelațiile dintre conturile clienți, venituri din vânzări și TVA colectată. De asemenea, soldul debitor al contului furnizori se poate datora neînregistrării corecte a facturilor de

---

<sup>18</sup>IASB - Internațional Accounting Standards Board (Consiliul de Standarde Contabile Internaționale), vezi și OMFP nr. 3055/2009.

<sup>19</sup> Aceste criterii sunt comune și controlului financiar-contabil, respectiv auditului extern și intern, așa cum vom vedea în capitolele următoare.

aprovizionare, confuziilor între analiticele acestui cont, plății de mai multe ori a facturilor: prin casă, prin bancă sau prin instrumente de plată diferite.

- dacă înregistrările contabile nu se materializează pe suport de hârtie, pentru controlul aplicațiilor informatizate se apelează la „**jocuri de încercare**” denumite și „parcurs de sistem” care se bazează pe prelucrarea manuală a unui eșantion de documente sau pe prelucrarea după un alt program informatic și compararea rezultatelor.

## REALITATEA ÎNREGISTRĂRILOR

Toate informațiile înregistrate în contabilitate și sintetizate în situațiile financiare trebuie să fie justificabile și verificabile pe baza documentelor justificative. Toate elementele patrimoniale reflectate în contabilitate trebuie să fie în concordanță cu realitatea faptică stabilită prin inventarierea fizică, prin confirmări primite de la terți prin analize de laborator sau prin alte procedee. Toate veniturile și cheltuielile trebuie să fie reale (justificabile și verificabile), să privească perioada respectivă și entitatea respectivă.

## EXACTITATEA ÎNREGISTRĂRILOR

Corecta înregistrare în contabilitate și corecta prezentare a informațiilor contabile se verifică sub aspectul perioadei corecte, evaluării corecte, imputării corecte și prezentării corecte:

- **perioadei corecte.** Principiul independenței exercițiului cere ca operațiunile și tranzacțiile să se înregistreze în perioada în care acestea au avut loc, după cerințele unei contabilități de angajament. Prin lucrările de regularizare:

- se asigură recunoașterea acestora în bilanț (daca resursele respective aduc avantaje economice viitoare) sau în contul de profit și pierdere;

- se asigură delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor;

- se constituie sau se reiau provizioanele și ajustările de valoare;

- se repartizează diferențele de preț asupra cheltuielilor și stocurilor;

- se contabilizează diferențele de curs valutar aferente disponibilităților,

creanțelor și obligațiilor în devize;

- se „stocheză” în bilanț cheltuielile și veniturile înregistrate în avans, dobânzi de plătit și dobânzi de încasat etc.

Controlul intern, inspecțiile fiscale și auditorii trebuie să analizeze modul în care se respectă principiul independenței exercițiului și modul în care se efectuează lucrările de regularizare și rectificare contabilă. Independența exercițiului se controlează prin mai multe procedee, dintre care amintim analiza primelor și ultimelor documente dintr-un exercițiu financiar, cu scopul depistării unor „reporturi” nereale sau nelegale între perioadele de gestiune.

- **evaluări corecte.** Principiul cuantificării monetare nu este un principiu explicit în legislația noastră contabilă. Legea contabilității nr. 82/1991, modificată și republicată stabilește regulile de evaluare: la intrarea în patrimoniu, cu ocazia inventarierii, la închiderea exercițiului și la ieșirea din patrimoniu sau la darea în

consum. Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, aprobat prin Ordinul MFP nr. 3055/2009 privind aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene completează regulile de evaluare la cost istoric și regulile privind amortizările și provizioanele cu alte reguli denumite „reguli alternative” care se referă la valoarea de înlocuire, valoarea justă, contabilitatea de inflație etc. Prin această normă legală se instituie „principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii”;

• **imputări corecte.** Principiul contabilități duble are la bază dubla înregistrare (debitul și creditul), dubla reprezentare (activul și pasivul) și dubla stabilire a rezultatului exercițiului (Contul de profit și pierdere și Bilanțul), în țările inspirate din dreptul roman este reglementată și corespondența dintre conturi. Ca urmare, controlul intern trebuie să urmărească înregistrarea operațiunilor și a tranzacțiilor în conturile corespunzătoare, știut fiind faptul că nerespectarea corespondenței dintre conturi poate să contribuie la mascarea unor fraude sau a altor nereguli, la compensări nelegale, la denaturarea unor indicatori etc.

• **întocmirii corecte a situațiilor financiare.** Controlul intern trebuie să urmărească corectitudinea înregistrărilor contabile pe baza bilanțelor de verificare sintetice și analitice, pe baza confruntărilor dintre contabilitate și evidențele operative (fișe de magazie, registre de casă, rapoarte de gestiune etc.) pe baza lucrărilor de regularizare și rectificare a conturilor, inclusiv pe baza inventarierilor și pe baza confruntărilor dintre înregistrările cronologice și înregistrările sistematice. După efectuarea acestor verificări, controlul intern urmărește corecta centralizare și preluare a informațiilor în situațiile financiare sau în alte rapoarte și informații.

## 1.6. RESPECTAREA DIRECTIVELOR

Un obiectiv al controlului intern este acela de a urmări dacă persoanele care dețin funcții de conducere, de la diferite niveluri și toți angajații entităților întreprind acțiuni în vederea respectării reglementărilor legale, a normelor și procedurilor interne, a clauzelor contractuale, a regulilor etice și de comportament.

## 1.7. OPTIMIZAREA ALOCĂRII ȘI UTILIZĂRII RESURSELOR

Controlul intern nu este numai un control constatativ care stabilește abaterile de la parametri și regulile prestabilite, ci este și un control al performanțelor obținute sau al eficacității.

Controlul performanței urmărește realizarea obiectivelor manageriale la un nivel optim. Astfel, controlul performanței se pronunță asupra *economicității, eficacității, eficienței și oportunității* tranzacțiilor și operațiunilor. De asemenea, controlul performanței analizează: *necesitatea (dezirabilitatea), fezabilitatea și fiabilitatea* acestor tranzacții și operațiuni.

• *Economicitatea* se referă la minimizarea costului resurselor alocate unei activități, fără ca prin aceasta să se compromită realizarea în bune condiții a obiectivelor stabilite. Costul minim se evaluează ca un cost de oportunitate, care asigură atingerea obiectivelor manageriale (maximalizarea utilităților și minimizarea eforturilor). Controlul economicității se referă la:

- încadrarea în standardele de costuri;
- respectarea limitelor de consum de materiale și manoperă;
- aprovizionarea la momentul optim și evitarea stocurilor excedentare;
- evitarea cheltuielilor care nu contribuie la un plus de valoare etc.

• *Eficacitatea* se referă la gradul de îndeplinire a obiectivelor prevăzute, la relația dintre impactul dorit și impactul efectiv al unei activități, tranzacții sau operațiuni. Eficacitatea presupune analiza efectivității atingerii unui obiectiv sau a unei decizii manageriale și stabilirea abaterilor dintre efectul real și efectul prevăzut. Eficacitatea se calculează ca un raport între rezultatul obținut și rezultatul programat.

$$Eficacitatea = \frac{\text{Rezultatul obținut}}{\text{Rezultatul prognozat}}$$

• *Eficiența* are în vedere raportul dintre rezultatul obținut și costul resurselor utilizate pentru obținerea acestui rezultat. Eficiența reprezintă un optim analitic între economicitate și eficacitate, în sensul maximalizării lor. Controlul determină perechi între economicitate și eficacitate și analizează compatibilitatea acestor două caracteristici. Eficiența urmărește fie maximizarea rezultatelor obținute cu aceeași cantitate de resurse, fie minimizarea resurselor utilizate pentru obținerea rezultatelor stabilite.

$$Eficiența = \frac{\text{Rezultatele obținute (outputs)}}{\text{Resursele utilizate (inputs)}}$$

Eficiența se calculează ca un raport dintre rezultate (output) și costul resurselor (input). Astfel, o soluție tehnică care asigură reducerea consumurilor și costurilor (crește economicitatea), poate să ducă la insatisfacții pentru clienți și la scăderea vânzărilor (scade eficacitatea), în acest caz eficiența se bazează pe optimizarea costurilor și satisfacerea cerințelor clienților,

• *Oportunitatea* presupune efectuarea unei tranzacții sau operațiuni în momentul cel mai propice și cu mijloacele cele mai eficiente (oportunitate structurală).

Deci, controlul intern nu trebuie privit numai ca o inspecție formală care inventariază abaterile și neregulile și care întocmește rapoarte și informații sau care sancționează neregulile constatate (latura constatativă), ci el trebuie privit, în primul rând, ca o activitate de stăpânire a riscurilor, de prevenire a neregulilor, de lichidare a cauzelor care le determină, de perfecționare a activităților controlate.

Aceste patru obiective generale și permanente ale controlului intern sunt comune tuturor conducătorilor, din toate domeniile de activitate și de la toate nivelurile ierarhice, în continuare vom vedea că ele se detaliază în numeroase obiective specifice diferitelor categorii de entități (societăți bancare, de asigurări, din

sfera producției sau a comerțului etc.) sau diferitelor activități (aprovizionare, vânzări, protecția mediului etc).

## 1.8. ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE ȘI BIBLIOGRAFIE

Pentru o mai ușoară înțelegere a modulelor următoare, revedeți definirea, conținutul și obiectivele controlului intern și căutați răspunsuri la următoarele întrebări:

- 1) Care sunt cele două sensuri în care este utilizat termenul „a controla”?
- 2) Cum definiți controlul intern?
- 3) Cum explicați interconținutarea dintre funcția de control și celelalte funcții ale conducerii?
- 4) Explicați cele trei etape succesive ale controlului?
- 5) Care sunt cele 4 obiective generale ale controlului intern?
- 6) Care este conținutul procedurilor interne?
- 7) Care sunt criteriile în funcție de care se apreciază calitatea informațiilor?
- 8) În ce constă verificarea „exactității informațiilor”?
- 9) În ce constă controlul performanțelor?

### Bibliografie:

- 1) Ioan Oprean, Irimie Emil Popa și Radu Dorin Lenghel - „*Procedurile auditului și ale controlului financiar*”, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007, pg. 9-23;
- 2) Ana Morariu, Gheorghe Suci și Flavia Stoian - „*Auditul intern și Guvernanța corporativă*”, Editura Universitară, 2009, pag. 71-115.

## **MODULUL II**

### **ELEMENTELE CONTROLULUI INTERN**

#### CURSUL nr. 3

#### MEDIUL DE CONTROL

- OBIECTIVE:           2.1. Componentele controlului intern
- 2.2. Mediul de control și componentele sale

#### 2.1. COMPONENTELE CONTROLULUI INTERN

Standardele Internaționale de Audit (ISA)<sup>20</sup> stabilesc că sistemul de control intern se compune din totalitatea controalelor interne și „se extinde dincolo de acele aspecte ce au legătură directă cu funcțiile sistemului contabil și cuprinde: mediul de control și procedurile de control”.

Normele Naționale de Audit (NNA)<sup>21</sup> precizează că sistemul de control intern cuprinde:

1. sistemul de organizare a controlului intern
2. procedurile de control intern.

În lucrările de specialitate<sup>22</sup> și în Standardele Internaționale de Audit (ISA) republicate în anul 2009 sunt prezentate cinci elemente ale controlului intern:

- 1) Mediul de control;
- 2) Procesul de evaluare a riscului de către entitate;
- 3) Activitățile de control;
- 4) Sistemul de informații și comunicare;
- 5) Monitorizarea controalelor.

„Mediul de control” este abordat, în aceste lucrări, ca o umbrelă care protejează celelalte patru elemente ale controlului intern.

---

<sup>20</sup> ISA nr. 315 „Înțelegerea entității și a mediului său și evaluarea riscului de denaturare semnificativă”

<sup>21</sup> NNA nr. 40 „Evaluarea riscurilor și controlul intern”

<sup>22</sup> Arens Loebbecke, *op. cit.*, p. 337, Jacques Renard, *op. cit.*, p. 131.

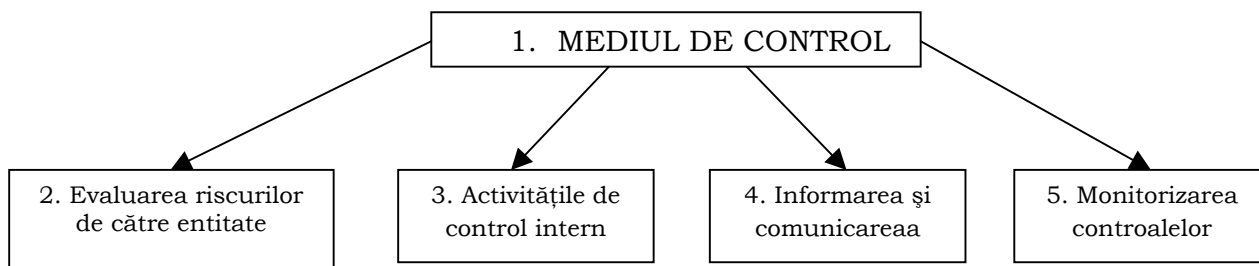


Figura 3: Componentele controlului intern

Fiecare din aceste elemente ale controlului intern conține numeroase „mecanisme (dispozitive) de control”. În continuare, elementele controlului intern sunt structurate în concordanță cu prevederile I.S.A. nr. 315.

## 2.2. MEDIUL DE CONTROL ȘI COMPONENTELE SALE

MEDIUL DE CONTROL cuprinde „atitudinea generală, conștientizarea și măsurile luate de conducere și cei însărcinați cu guvernanta privind sistemul intern de control și importanța sa în cadrul entității”<sup>23</sup>.

Organizarea și implementarea controlului intern depinde de atitudinea generală a managerilor față de acesta. Ca urmare, **mediul de control influențează celelalte elemente ale controlului intern**. Dacă membrii consiliului de administrație și managerii de la diferite niveluri ierarhice apreciază că controlul intern este important și dacă ei acționează în acest sens, prin elaborarea de politici și proceduri corespunzătoare, prin favorizarea transparenței, schimbului de informații și opinii precum și a cooperării dintre conducători și ceilalți salariați, atunci toți angajații din entitate vor respecta mecanismele de control instituite. Dimpotrivă, dacă angajații entității observă că pentru managementul de la vârf controlul intern nu este o preocupare sistematică, ei devin mai neglijenți și toleranți și ca urmare obiectivele entității pot să nu fie atinse.

Mediul de control este temelia controlului intern, el contribuie la crearea și menținerea unei culturi de onestitate și comportament etic, influențând conștiința angajaților. Ca urmare, mediul de control ajută la implementarea tuturor componentelor controlului intern, la sporirea eficienței acțiunilor întreprinse pentru prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor.

Pentru asigurarea unui control intern corespunzător administratorii și managerii entităților trebuie să se preocupe de ameliorarea tuturor componentelor mediului de control. Principalele șapte **componente ale mediului de control** sunt:

<sup>23</sup> ISA nr. 315 „Înțelegerea entității și a mediului său și evaluarea riscului de denaturare semnificativă”

- a) comunicarea și impunerea valorilor etice;
- b) asigurarea entității cu personal cheie competent;
- c) implicarea administratorilor (celor din guvernanță) în organizarea și supravegherea controlului intern;
- d) organizarea adecvată a activităților controlate;
- e) separarea autorităților și responsabilităților;
- f) filozofia conducerii și stilul de operare;
- g) existența unor politici și proceduri referitoare la resursele umane.

#### **a) Comunicarea și impunerea valorilor etice.**

Integritatea valorilor etice sunt elemente esențiale ale mediului care influențează eficiența concepției, implementării și administrării precum și a monitorizării celorlalte componente ale controlului intern.

Managerii trebuie să stabilească și să *comunic*e salariaților normele și regulile etice, de comportament și de integritate care trebuie respectate. Această comunicare se poate face prin intermediul codurilor de conduită, fișelor posturilor, directivelor de politică etc. Managerii trebuie să întreprindă acțiuni care urmăresc reducerea tentațiilor de implicare a salariaților în acțiuni ilicite, imorale sau nesincere.

*Exemplul personal* al managerilor, atitudinea și comportamentul lor față de salariați și față de terți, transparența de care ei dau dovadă, contribuie la îmbunătățirea controlului intern. Dacă conducerea încalcă normele de conduită morală sau dacă evită controlul intern și extern, atunci asistăm la scăderea calității întregului sistem de control din entitate.

#### **b) Asigurarea entității cu personal cheie competent**

Așa cum deja am văzut, dacă personalul este competent, eficient, demn de încredere și onest sporește eficacitatea controlului intern. Calitățile moral profesionale ale personalului pot suplinii lipsa unor proceduri ale controlului intern. În același timp, pot exista proceduri și mecanisme ale controlului intern judicios concepute dar care să funcționeze defectuos datorită faptului că personalul este incompetent, necinstit, plictisit, neglijent și nemulțumit.

Managerii trebuie să ia măsurile necesare în vederea asigurării fiecărui post sau funcție cu personal competent, care are cunoștințele și aptitudinile necesare pentru îndeplinirea sarcinilor ce revin postului respectiv (nu invers). Aceste măsuri vizează selectarea, stimularea și pregătirea profesională continuă a personalului.

Angajamentul entității față de oameni competenți și de încredere, politicile și practicile referitoare la recrutarea, instruirea, evaluarea, promovarea, remunerarea personalului creează în entitate un mediu de control adecvat.

În același timp, managerii trebuie să întreprindă acțiuni menite să reducă tentațiile de implicare a angajaților în fapte ilicite și imorale.



### **c) Implicarea celor din guvernanta în organizarea și supravegherea controlului intern**

Abundența scandalurilor cu implicații financiar-contabile au scos în evidență faptul că nu se poate garanta independența, competența și moralitatea managerilor (directorilor executivi). Directorii executivi pot fi tentați să furnizeze consiliului de administrație informații incomplete sau inexacte, pot să se implice direct sau indirect în acțiuni nelegale sau pot să nu asigure un control intern adecvat.

Conceptul „guvernarea întreprinderii” (guvernare corporatistă) vizează modalitățile de control ale acționarilor (proprietarilor) asupra directorilor executivi. Acest concept pune problema **repartizării competențelor de acțiune și a responsabilităților între administratori, directori executivi și ceilalți salariați**, așa cum vom vedea în cadrul Modulului III.

Consiliul de administrație sau alte persoane însărcinate cu guvernanta delegă către directorii executivi responsabilitățile privind controlul intern și are responsabilitatea verificării modului în care acest control intern este organizat și a eficacității lui. Delegarea sarcinilor de control către directorii executivi (manageri) nu absolvă pe cei însărcinați cu guvernanta de răspunderile pe care le au fata de acționari sau fata de terți, ei trebuie să supravegheze, fără să implice direct, modul de concepere și modul de operare a controlului intern.

Consiliul de administrație poate crea un **„Comitet de audit”**. Comitetul de audit este format din specialiști în domeniul financiar-contabil, independenți față de directorii executivi. Comitetul de audit supraveghează raportările destinate consiliului de administrație, face propuneri de ameliorare a controlului intern și asigură comunicarea dintre auditul intern și auditul extern,

Propunerile comitetului de audit urmăresc ținerea sub control a riscurilor potențiale datorate „conflictelor de interese”, care ar putea împiedica atingerea obiectivelor entității. De asemenea, aceste propuneri urmăresc îmbunătățirea procedurilor interne de colectare, prelucrare și verificare a informațiilor,

### **d) Organizarea adecvată a activităților care vor fi controlate**

Structura organizațională a unei entități asigură cadrul în care sunt planificate, executate, controlate și revizuite acțiunile întreprinse pentru îndeplinirea obiectivelor la nivelul întregii entități.

Controlul intern nu poate fi eficient dacă administratorii sunt pasivi, dacă ei nu au delimitat nivelurile ierarhice de autoritate și responsabilitate sau nu au asigurat o riguroasă delegare a atribuțiilor de serviciu către responsabilii diferitelor activități.

Administratorii și directorii executivi trebuie să transmită semnale clare către angajați privind rolul controlului intern, trebuie să actualizeze continuu programele, regulamentele de ordine interioară și fișele posturilor la noile modificări intervenite în mediul intern și mediul extern al entității.

Pentru atingerea obiectivelor manageriale, inclusiv a obiectivelor legate de controlul intern, conducătorii entităților și conducătorii activităților trebuie să aibă în permanență în centrul preocupărilor lor și problemele organizatorice, în acest sens ei trebuie să întreprindă acțiuni menite să asigure:

- REVEDEREA ȘI ACTUALIZAREA ORGANIGRAMEI;
- ANALIZA ȘI ACTUALIZAREA FIȘEI POSTULUI;

### **REVEDEREA ȘI ACTUALIZAREA ORGANIGRAMEI**

Organigrama reprezintă o fotografie a structurii entității și a compartimentelor acesteia la un moment dat. În practică există o mare diversitate de organigrame, dar în toate cazurile ele prezintă legăturile ierarhice și funcționale între diferitele structuri ale entității. De regulă, organigramele ierarhice pun în evidență legăturile de autoritate și de control dintre compartimente și sunt elaborate și aprobate de conducere. Organigramele funcționale se întocmesc de către auditori și pun în evidență legăturile dintre funcțiile deținute de diferite persoane: legături de colaborare, de asistență, de consiliere. Uneori se întocmesc organigrame ierarhice și funcționale în care legăturile pot fi reprezentate astfel:

- legăturile ierarhice printr-o linie continuă;
- legăturile funcționale printr-o linie întreruptă;
- legăturile ierarhice și funcționale printr-o linie dublă.

Cu ocazia revederii și actualizării organigramelor, conducătorii pot constata:

- că unii responsabili sau salariați sunt supraîncărcați cu sarcini, că au în subordine un număr prea mare de compartimente și persoane sau un număr prea mare de niveluri ierarhice, în timp ce alți responsabili nu au suficiente sarcini;
- că unele sarcini sunt îndeplinite de către mai multe persoane sau compartimente în timp ce alte sarcini nu sunt repartizate pe compartimente sau pe salariați;
- că ierarhiile sunt imprecise și ca urmare, nu se poate stabili pe baza organigramei cui îi este subordonat un compartiment sau un salariat și care sunt compartimentele sau persoanele din subordine;
- că organigramele elaborate anterior nu mai corespund realității actuale deoarece au avut loc modificări în ceea ce privește mărimea entității, natura activității, obiective de atins sau în ceea ce privește structura personalului.

Organigramele funcționale asigură trecerea de la organigramele ierarhice la analiza fișelor posturilor și la întocmirea grilelor de separare a sarcinilor incompatibile. Trebuie menționat faptul că aceste organigrame nu pun în evidență legăturile extra-ierarhice și extra-funcționale, bazate pe abuzul unor conducători, pe relațiile de familie sau de alta natura, pe înțelegerile secretă dintre diferite persoane etc.

Organigramele se adaptează în permanență. Ele nu se construiesc în funcție de oameni (fluctuația personalului) ci se actualizează în funcție de obiectivele manageriale și ale controlului intern. Revederea organigramei se face și în funcție de concluziile la care s-a ajuns în urma analizei fișelor posturilor.

### **ANALIZA FIȘELOR POSTURILOR**

„Fișa posturilor” este un document descriptiv, atașat organigramei, în care se enumera natura sarcinilor repartizate fiecărei persoane. Combinând analiza organigramei cu analiza fișei posturilor conducătorii pot constata că:

- sarcinile de serviciu nu sunt riguros delimitate pe compartimente și pe persoanele implicate în derularea activităților din entitate, inclusiv în activitatea de control intern. Astfel, unele persoane nu își cunosc precis atribuțiile și responsabilitățile;
- unele sarcini au fost uitate, nu au fost delimitate pe persoane, în timp ce alte sarcini sunt realizate de mai multe persoane, în maniere diferite;
- limitele de competență, de autoritate și de responsabilitate nu sunt clar precizate și delimitate, astfel încât să se excludă abuzurile de autoritate, neglijențele și improvizațiile;
- unii salariați sunt supraîncărcați cu sarcini, iar alții nu au sarcini suficiente.

Stabilirea unei structuri organizaționale presupune luarea în considerare a domeniilor cheie de autoritate și responsabilitate precum și a nivelurilor corespunzătoare de raportare.

### **e) Separarea autorităților și responsabilităților**

Această componentă a mediului de control include modul în care este delimitată autoritatea și responsabilitatea pentru activitățile operaționale și modul în care sunt stabilite relațiile de raportare, în continuare ne limităm la prezentarea:

- MODALITĂȚILOR DE AUTORIZARE ȘI APROBARE A OPERAȚIUNILOR ȘI TRANZACȚIILOR;
- MODALITĂȚILOR DE SEPARARE A SARCINILOR ȘI RESPONSABILITĂȚILOR.

#### **AUTORIZAREA ȘI APROBAREA TRANZACȚIILOR ȘI OPERAȚIUNILOR**

Mecanismele controlului intern sunt influențate și de **modul de autorizare a operațiunilor și tranzacțiilor**. Dacă orice persoană din entitate ar putea iniția și efectua operațiuni și tranzacții după bunul ei plac, s-ar instala un haos general, iar controlul intern nu ar mai fi corespunzător. Din acest motiv orice operațiune sau tranzacție trebuie corect autorizată pentru ca mecanismele de control să poată fi considerate corespunzătoare.

Competențele de autorizare sau de aprobare se repartizează diferit pe categorii de responsabili sau pe directori executivi. Astfel, se pot delimita:

- persoane care au competența de a angaja nelimitat entitatea doar sub semnătura lor sau împreună cu alte persoane;
- persoane care au dreptul să angajeze sau să inițieze numai anumite categorii de operațiuni sau numai în anumite limite valorice;
- persoane care nu pot angaja singure tranzacții și operațiuni, fiind obligate să solicite aprobarea unei alte persoane.

Autorizarea poate fi *generală* sau *specifică*.

**Autorizarea generală** constă în faptul că managerii definesc politicile care trebuie aplicate în entitate. Personalul din subordine trebuie să țină seama de instrucțiunile (normele) de autorizare generală, de limitele fixate de politica managerială și de procedurile interne, atunci când efectuează diferite tranzacții și operațiuni.

Autorizarea generală constă în: listele de prețuri stabilite pentru vânzarea bunurilor; lista furnizorilor agreeți de entitate; limite ale creditului comercial acordat clienților; norme de consum pentru materiile prime și unele materiale consumabile; nivelul stocurilor când se poate cere o reprovizionare, nivelul dobânzilor sau a comisioanelor practicate de o banca etc.

**Autorizarea specifică.** Unii conducători nu acceptă să stabilească o politică generală de autorizare. Ei preferă să autorizeze fiecare tranzacție sau operațiune în parte, în unele entități conducătorii și împuterniciții lor autorizează fiecare aprovizionare, fiecare vânzare, fiecare plată sau încasare etc. Nu trebuie să se confunde autorizarea cu aprobarea.

**Autorizarea** reprezintă o decizie ce ține de politica întreprinderii referitoare fie la o categorie generală de operațiuni, fie la fiecare operațiune luată în parte. **Aprobarea** constă în aplicarea în practică a deciziilor managementului referitoare la autorizarea generală pentru anumite categorii de operațiuni.

În cadrul întreprinderilor se aplică sisteme variate de autorizare și aprobare, în cadrul unor bănci computerul face autorizarea generală a dobânzilor active și pasive, fără să se apeleze și la aprobarea lor, în unele întreprinderi listele de prețuri actualizate sunt incluse în fișierele informatice și sunt protejate prin diferite coduri sau chei de protecție astfel încât persoana care întocmește facturile să nu le poată manipula în funcție de interesele proprii, în acest caz, autorizarea se face automat iar dacă în urma negocierilor cu clientul se intenționează utilizarea altor prețuri este nevoie de o aprobare din partea persoanelor care au această competență.

Dacă pentru o anumită materie primă, conducerea a definit o politică de reprovizionare în momentul în care stocul a scăzut sub o anumită limită (prag de reprovizionare). Această limită este o autorizare generală. Când un compartiment face o cerere de aprovizionare, computerul sau salariatul care ține evidența stocurilor compară cantitățile aflate în stoc cu pragul de reprovizionare și decide dacă comanda de aprovizionare trebuie expediată către furnizorii agreeți, în acest caz, computerul sau funcționarul respectiv dau o aprobare pe baza autorizațiilor prealabile (generale) stabilite de conducere și inclusă în fișierele sistematice referitoare la pragurile de reprovizionare și la furnizorii agreeți. Când se intenționează depășirea pragului de reprovizionare sau alegerea altor furnizori decât cei agreeți se face o cerere motivată către conducătorii care au competența să aprobe modificarea autorizațiilor prealabile,

## SEPARAREA SARCINILOR ȘI A RESPONSABILITĂȚILOR

Pentru prevenirea erorilor, omisiunilor sau fraudelor se recomandă ca activitatea să fie astfel organizată încât să se asigure o bună separare a sarcinilor incompatibile.

Controlul intern asupra personalului se exercită atât sub forma controlului administrativ-ierarhic cât și sub forma controlului reciproc bazat pe diviziunea muncii și separarea sarcinilor sau funcțiilor incompatibile. Astfel, în cadrul unei întreprinderi se pot distinge trei funcții a căror separare, neadmiterea cumulării lor, reprezintă baza exercitării unui control reciproc între compartimente și executanți. Aceste funcții sunt:

• *funcția de realizare a obiectivelor entității*. O întreprindere își realizează obiectivele (tranzacțiile și alte operațiuni) prin intermediul compartimentelor comercial, producție, cercetare, resurse umane etc.

• *funcția de conservare a patrimoniului* se realizează, de regulă, de către persoanele însărcinate să depoziteze și să răspundă de integritatea și conservarea bunurilor, să gestioneze mijloacele bănești și a altor valori, să întrețină imobilizările corporale etc.

• *funcția contabilă* se realizează nu numai de departamentul financiar-contabil, ci de către toate persoanele implicate în culegerea informațiilor și în întocmirea, verificarea, prelucrarea documentelor justificative.

Separarea acestor funcții, neadmiterea cumulării lor de către aceeași persoană, reprezintă o premisă esențială pentru asigurarea unui control intern eficient. Dacă aceste funcții sunt exercitate de către aceeași persoană, crește riscul de fraudă, eroare sau alte operațiuni nelegale, neeconomice, neeficiente, neeficace etc.

Majoritatea tranzacțiilor și operațiunilor antrenează cel puțin două dintre aceste funcții și, ca urmare, o eroare, o fraudă determină o necorelare între situațiile întocmite, între compartimente sau executanți. Excepție fac cazurile de complicitate (coluziune) sau de dublă eroare (erori de compensare).

Astfel, dacă aceeași persoană are atribuții referitoare la emiterea comenzii de aprovizionare și selectarea furnizorilor, recepția și depozitarea bunurilor, acceptarea plății facturilor etc., atunci persoana respectivă poate să facă „înțelegeri secrete” cu furnizorii și să provoace pagube.

Unele întreprinderi separă cinci funcții: funcția de decizie și/sau aprobare, funcția de execuție, funcția de gestionare și conservare a patrimoniului, funcția de înregistrare și funcția de control, în cadrul compartimentelor este posibil să se separe funcțiile de execuție, de acces la bunuri și valori (gestionari, casieri), de sarcinile de înregistrare și de control.

Pentru analiza modului în care se asigură această separare a sarcinilor, se întocmește pentru fiecare domeniu semnificativ un „Tabel al incompatibilității funcțiilor” denumit și „**Grilă de repartizare a sarcinilor**”, în funcție de particularitățile întreprinderii și experiența auditorilor sau a managerilor, aceste grile se pot întocmi în diferite variante.

În continuare, se prezintă o sinteză a grilei de repartizare a sarcinilor pentru activitatea de gestionare a stocurilor. Cu ajutorul acestei grile se analizează separarea sarcinilor:

- de aprobare (A)
- de execuție, inclusiv de conservare a patrimoniului (E)
- de înregistrare (I)
- de control (C)

Pentru întocmirea acestei grile fiecare activitate se detaliază pe sarcini (operațiuni) elementare.

NR. CRT.	SARCINI DE EXECUTAT	NATURA SARCINII	PERSOANA IMPLICATĂ		
			x	y	z
1.	Determinarea necesarului de aprovizionat	E			
2.	Aprobarea necesarului de aprovizionat	A			
3.	Emiterea comenzii de aprovizionare	E			
4.	Verificarea comenzii de aprovizionare prin confruntarea ei cu necesarul pentru producție și cu stocurile existente	C			
5.	Aprobarea comenzii de aprovizionare	A			
6.	Recepționarea bunurilor aprovizionate	E			
7.	Verificarea reciprocă a facturilor, notelor de recepție, comenzilor de aprovizionare	C			
8.	Acceptarea plății	A			
9.	Evidența operativă a stocurilor	I			
10.	Gestionarea și conservarea stocurilor	E			
11.	Înregistrarea în contabilitate	I			
12.	Verificarea înregistrărilor în contabilitate	C			
13.	Emiterea bonurilor de consum și a fișelor limită de consum	E			
14.	Aprobarea documentelor de consum	A			
15.	Înregistrarea în evidența operativă	I			
16.	Înregistrarea în contabilitate	I			
17.	Verificarea înregistrărilor	C			
18.	Emiterea bonului de predare-transfer- restituire	E			
19.	Verificarea bonului de predare-transfer- restituire	C			
20.	Înregistrarea în evidența operativă	I			
21.	Înregistrarea în contabilitate	I			
22.	Verificarea înregistrărilor	C			
23.	Emiterea dispozițiilor de livrare sau a avizelor de însoțire	E			
24.	Aprobarea documentelor de livrate	A			
25.	Întocmirea facturilor de vânzare	E			
26.	Verificarea și aprobarea facturilor (preț, condiții de plată)	A			
27.	Înregistrarea în evidența operativă	I			
28.	Înregistrarea în contabilitate (stocuri, clienți)	I			
29.	Verificarea înregistrărilor	C			
30.	Confruntarea evidenței operative cu contabilitatea analitică	C			
31.	Confruntarea evidenței operative cu contabilitatea sintetică	C			
32.	Inventarierea stocurilor	E			
33.	Stabilirea diferentelor la inventariere	E			
34.	Aprobarea regularizării rezultatelor inventarierii (compensări, perisabilități, provizioane, plusuri, lipsuri)	A			
35.	Evaluarea stocurilor	E			
36.	Înregistrarea rezultatelor inventarierii în evidența operativă	I			
37.	Înregistrarea în contabilitate	I			
38.	Verificarea înregistrărilor etc.	C			

Figura 6: Grila de separare a sarcinilor incompatibile (exemplu)

Principiul separării sarcinilor a fost instituit în legislația românească prin Regulamentul contabilității publice din anul 1860, când s-a legiferat incompatibilitatea funcțiilor de ordonator, administrator și contabil. Ca urmare a acestui

principiu, în administrația publică s-au stabilit incompatibilități între cei care: inițiază și aprobă operațiunile; întocmesc documentele justificative; gestionează bunurile și valorile; înregistrează în contabilitate sau controlează etc.

Pentru asigurarea eficacității mecanismelor de control intern se recomandă ca aceeași persoană să nu rămână prea mult timp pe același post sensibil, cum ar fi merceolog, distribuitor, magazioner, casier etc. Ca urmare, se recomandă o rotire periodică a lor, dacă au competența profesională necesară.

În continuare dezvoltăm **problematica separării sarcinilor pentru compartimentul financiar-contabil.**

Pentru asigurarea condițiilor necesare respectării disciplinei financiar-contabile, pentru evitarea influențelor pe care le-ar putea exercita celelalte compartimente asupra compartimentului financiar-contabil, în interpretarea și aplicarea corectă a normelor contabile, reglementările legale prevăd organizarea distinctă a acestui compartiment.

Legea contabilității nr. 82/1991, art. 11 (2) prevede că entitățile „organizează și conduc contabilitatea, de regulă, în compartimente distincte, conduse de directorul financiar-contabil, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție”. Aceste persoane trebuie să posede studii economice superioare.

Contabilitatea entităților poate fi organizată și ținută și de persoane juridice autorizate sau de persoane fizice care au calitatea de contabil autorizat sau de expert contabil, pe bază de contract de prestări servicii.

Răspunderea pentru organizarea și ținerea contabilității în conformitate cu prevederile legale revine administratorilor, ordonatorilor de credite sau altor persoane care au obligația gestionării patrimoniului. Aceste persoane trebuie să asigure condițiile necesare pentru:

- întocmirea documentelor justificative privind operațiunile și tranzacțiile efectuate;
- organizarea și ținerea corectă și la zi a contabilității;
- organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, precum și valorificarea rezultatelor acesteia;
- respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare, depunerea în termen la organele în drept și publicarea acestora în Monitorul Oficial al României;
- păstrarea documentelor justificative, a registrelor și a situațiilor financiare;
- organizarea contabilității de gestiune potrivit specificului entității. Conducătorii entităților au obligația să stabilească prin decizii interne atribuțiile directorilor financiari-contabili sau ale altor persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, precum și ale persoanelor din subordinea acestora.

Dacă contabilitatea entităților este organizată și ținută de persoane fizice sau juridice autorizate, pe bază de contract de prestări de servicii, răspunderea pentru respectarea normelor contabile revine și acestor persoane.

Unitățile de informatică sau persoanele care efectuează lucrări cu ajutorul tehnicii de calcul poartă răspunderea prelucrării cu exactitate a informațiilor din documente, iar celelalte persoane din compartimentele funcționale ale unității răspund pentru exactitatea și realitatea datelor pe care le transmit spre prelucrare. Aceste responsabilități se delimitează prin decizii interne ale conducerii (regulamente interne, fișa postului, grafice de circulație a documentelor etc.). În lipsa acestor decizii interne, răspunderea revine conducătorilor de entități.

Pentru prevenirea erorilor și fraudelor, pentru respectarea reglementărilor financiar-contabile se impune asigurarea unei anumite independențe a compartimentului financiar-contabil. Pentru asigurarea acestei independențe se recomandă o bună separare și a următoarelor patru sarcini:

- **Separarea activității de autorizare a operațiunilor de sarcinile contabile**

Dacă aceeași persoană autorizează efectuarea unei operațiuni și asigură înregistrarea în contabilitate a operațiunii respective cresc riscurile de eroare sau de fraudă. Astfel, dacă numai contabilul autorizează plata unui furnizor prin semnarea cambiei sau biletului la ordin, și gestionează (reflectă în contabilitate) efectele comerciale, care sunt elemente de pasiv(reflectate cu ajutorul conturilor „efecte de plătit”), apare posibilitatea unor fraude.

- **Separarea sarcinilor operaționale de sarcinile contabile**

Dacă fiecare departament din entitate ține registrele contabile pentru operațiunile specifice, aceste departamente ar putea fi tentate să mascheze, să denatureze sau să „înfrumusețeze” unele informații. Astfel, dacă departamentul de aprovizionare ar emite comenzile de aprovizionare, ar recepționa bunurile și ar asigura conducerea registrelor contabile referitoare la decontările cu furnizorii, am asista la creșterea amenințărilor (riscurilor) la adresa entității. Din acest motiv se impune organizarea contabilității într-un compartiment distinct care verifică documentele justificative primite, înainte de înregistrarea lor în contabilitate. De asemenea, ar crește amenințările la adresa entității dacă aceeași persoană ar ține evidența prezenței personalului, ar întocmi statele de plată și le-ar înregistra în contabilitate.

- **Separarea sarcinilor de gestionare de sarcinile contabile**

Aceași persoană nu trebuie să aibă atât sarcini de gestionare a bunurilor și valorilor cât și sarcini de reflectare în contabilitate a operațiunilor referitoare la elementele respective. Dacă casierul asigura înregistrarea atât în Registrul de casă (evidența operativă) cât și în contabilitate a operațiunilor de încasări și plăți, el are posibilitatea să denatureze soldul contului „Casa” prin neînregistrarea unor încasări sau prin înregistrarea unor plăți fictive. Casierul efectuează plățile și încasările în numerar și le înregistrează în Registrul de casă. Periodic se predau la contabilitate aceste registre împreună cu documentele care justifică înregistrările făcute. Contabilitatea, înainte de efectuarea înregistrărilor în Registrul-jurnal și în Registrul cartea-mare, verifică concordanța dintre documentele justificative și înregistrările din registrul de casă. Concomitent contabilitatea verifică aceste documente justificative sub aspectul formei și al fondului (conținutului operațiunilor reflectate).

De asemenea, magazionerii, vânzătorii și alți gestionari nu trebuie să facă înregistrări în contabilitate. Ei înregistrează documentele care reflectă operațiunile



de intrare sau de ieșire a bunurilor în evidența lor operativă (Fișe de magazie, Rapoarte de gestiune) și predau aceste documente la contabilitate care le verifică și înregistrează în registrele contabile.

- **Separarea sarcinilor legate de IT de sarcinile personalului din afara sistemului IT**

Departamentul specializat în tehnologia informațiilor (IT) are responsabilitatea conceperii și controlului programelor informatice. Aceste programe conțin și proceduri de autorizare și înregistrare a tranzacțiilor și operațiunilor.

Pe măsura creșterii complexității sistemelor bazate pe IT separarea sarcinilor de autorizare a operațiunilor, de înregistrare în contabilitate și de gestionare a activelor devine tot mai greu de realizat. Astfel, agentul comercial sau distribuitorul de mărfuri preia comenzile de la clienți și le introduce în sistemul IT. Computerul compară limita de creditare stabilită de conducere (autorizarea generală) pentru clientul respectiv cu fișierul sistematic al acestui client, precum și cu fișele de stocuri și eventual de prețuri. Pe baza acestei comparări, calculatorul autorizează vânzarea, emite documentele de vânzare și face înregistrările în jurnalul de vânzări, în aceste condiții separarea sarcinilor devine tot mai dificil de asigurat.

Conducerea entității trebuie să fie preocupată de separarea principalelor sarcini legate de IT. Astfel, stabilirea limitelor de creditare a clienților, a listelor de prețuri, a reducerilor comerciale etc., trebuie să fie efectuate de alte compartimente decât cel specializat în IT, în același timp analiștii și programatorii din domeniul IT nu trebuie să aibă atribuții de serviciu referitoare la introducerea datelor în sistemul IT. De asemenea, contabililor nu trebuie să li se permită să modifice programele informative.

Gradul de separare a sarcinilor și a responsabilităților depinde și de mărimea entităților, în cadrul entităților mici, datorită structurii personalului, această separare nu se poate asigura, în aceste întreprinderi controlul intern nu se bazează pe separarea sarcinilor și ca urmare trebuie să dezvolte celelalte mecanisme de control, așa cum vom vedea mai jos.

#### **f) Filozofia conducerii și stilul de operare**

Filozofia conducerii și stilul de operare influențează funcționarea controlului intern și cuprind numeroase caracteristici, cum sunt:

- atitudinea conducerii față de analiza și monitorizarea riscurilor de afaceri. Unii conducători își asumă riscuri importante iar alții sunt excesiv de prudenți;

- atitudinea conducerii față de prelucrarea informațiilor, față de raportările financiare și față de compartimentul contabil. Unii conducători nu sunt preocupați de funcția contabilă în timp ce alți conducători cooperează cu compartimentul contabil în vederea selectării principiilor contabile, în vederea efectuării estimărilor contabile etc.

Majoritatea controalelor interne se exercită pe baza informațiilor. Nu putem concepe un control intern corespunzător dacă transparența nu este regula, respectiv dacă:

- informațiile adecvate nu ajung la toți participanții implicați în realizarea anumitor obiective ale entității sau ale controlului intern. Astfel, nu pot asigura un control corespunzător responsabilii care primesc informații tardive, incomplete, vagi sau denaturate.

- lipsește comunicarea între nivelurile ierarhice sau între compartimentele entității. Responsabilii nu pot concepe și implementa controlul intern dacă sunt prost informați asupra obiectivelor, mijloacelor și riscurilor entității.

După cum am văzut în paragraful de mai sus, controlul intern este un atribut al conducerii de la diferite niveluri ierarhice sau activități. Adeseori conducătorii fac controlul fără să își propună acest lucru. Conducătorii definesc obiectivele și sarcinile fiecăruia, aleg metodele și procedurile de lucru, implementează un sistem de informare și raportare adecvat și supraveghează activitățile desfășurate.

Supervizarea constă în evaluarea permanentă sau periodică de către conducătorii și responsabilii de la diferite niveluri a modului de desfășurare a activităților și a modului de funcționare a controlului intern.

În ceea ce privește controlul intern, supervizarea conducătorilor constă în actualizarea activităților (mecanismelor) de control, în studierea și analiza rapoartelor primite referitoare la abaterile înregistrate (furnizate de controlul de gestiune), în analiza reclamațiilor, rapoartelor auditului intern și a actelor de control întocmite de alte inspecții ale statului etc.

După cum vom vedea în continuare, în întreprinderile mari, supervizarea controlului intern este asigurată de către „*auditul intern*”. Entitățile mici nu au organizat un compartiment distinct și independent de celelalte compartimente de audit intern și nici nu au elaborat manuale de proceduri riguroase, în entitățile mici proprietarul sau conducătorul se implică în inițierea, aprobarea și verificarea tranzacțiilor și operațiunilor. Acești conducători exercită un control ierarhic-operativ curent.

Controlul intern din întreprinderile mici oferă o anumită garanție dacă în aceste entități:

- există personal competent și cinstit;
- se utilizează programe informatice performante;
- proprietarul este implicat în activitatea de exploatare;
- ierarhiile sunt bine definite;
- există mecanisme de control fizic a activelor și registrelor contabile;
- există un sistem de documente, registre și rapoarte interne corespunzător;
- s-au elaborat proceduri adecvate de inițiere, autorizare, executare și înregistrare a tranzacțiilor și operațiunilor.

În întreprinderile mari ajunse la maturitate se acordă o atenție corespunzătoare controlului intern. S-au stabilit structuri organizatorice, sisteme informatice, proceduri de lucru etc. menite să asigure un control intern eficient.

În întreprinderile în expansiune, urgența este regula, deciziile se iau rapid, operațiunile se efectuează rapid, urmărindu-se creșterea cifrei de afaceri și a profitului, în aceste întreprinderi controlul intern este limitat și adeseori insuficient.

#### **g) Existența unor politici și proceduri referitoare la resursele umane**

Nu se poate asigura un control intern corespunzător dacă politicile și procedurile de recrutare, remunerare și apreciere a personalului sunt inadecvate. Dacă personalul este incompetent, nemulțumit sau nesupravegheat cresc riscurile care amenință atingerea obiectivelor.

Așa cum vom vedea în capitolul următor, în cadrul entităților mari s-au creat compartimente distincte de audit intern, care au principala sarcină de a contribui la ameliorarea celorlalte elemente ale controlului intern.

### CURSUL nr. 4

#### EVALUAREA RISCURILOR ȘI ACTIVITĂȚILE DE CONTROL

- OBIECTIVE:
- 2.3. Evaluarea riscurilor de către entitate
  - 2.4. Activitățile de control intern
  - 2.5. Locul și rolul verificării documentare

#### 2.3. EVALUAREA RISCURILOR DE CĂTRE ENTITATE

Procesul de conducere este un proces continuu de identificare și reacționare la riscurile de afaceri și consecințele acestora.

Pentru raportările financiare riscurile includ evenimentele și circumstanțele interne și externe care pot afecta capacitatea entității de a iniția, înregistra, procesa și raporta informații care reflectă imaginea fidelă.

Evaluarea riscurilor de către conducere include activitățile: 1) de identificarea acestor riscuri, 2) să estimeze mărimea sau importanța lor, 3) să evalueze probabilitatea apariției lor și 4) să impună măsuri pentru gestionarea ori stăpânirea lor.

Procesul de gestionare a riscurilor de către entitate are două laturi semnificative:

- a) definirea obiectivelor care trebuie atinse;

b) evaluarea riscurilor

### **a) Definirea obiectivelor misiunii**

Nu se poate implementa un control intern corespunzător decât dacă directorii și responsabilii își cunosc bine misiunea lor. Fiecare activitate (de aprovizionare, de desfacere, de gestiune a resurselor umane, de întreținere și reparare a imobilizărilor corporale, financiar-contabilă etc.) se poate derula în cadrul mai multor politici posibile, în funcție de politica adoptată se stabilesc mecanismele și procedurile de control intern în vedea atingerii obiectivelor generale și specifice.

Astfel, politica de vânzări poate urmări: creșterea cifrei de afaceri și atragerea de noi clienți sau creșterea marjei brute ori reducerea ponderii creditului comercial acordat clienților (scăderea soldurilor conturilor de creanțe-clienți). În funcție de *politica* aleasă se stabilesc *mijloacele* necesare în vedea atingerii *obiectivelor*. Dacă politica entității urmărește creșterea cifrei de afaceri, responsabilii trebuie să analizeze: dacă cunosc piața și clientela; dacă bunurile ce urmează a fi vândute pot fi produse sau aprovizionate la timp; dacă logistica de care dispun pentru distribuție face față acestor sarcini etc. Concomitent, responsabilii trebuie să facă un inventar, să stabilească dacă:

a. *misiunea lor este clar precizată*. Dacă consideră că există unele contradicții sau dacă au unele îndoieli ei apelează la conducere în vederea definirii mai clare a misiunii.

b. *mijloacele de care dispun permit atingerea obiectivelor*. Aceste mijloace includ:

- *mijloace umane*. Asigurarea cu personal competent care respectă criteriile etice, de moralitate și onestitate ale deontologiei meseriei și ale entității;
- *mijloacele financiare*. Pentru îndeplinirea misiunii fiecare conducător trebuie să dispună de un buget adecvat (buget de exploatare, buget de investiții etc.)
- *mijloace tehnice*: tehnici industriale, tehnici comerciale, tehnici informatice etc.

c. *regulile și constrângerile pot fi, respectate*. Misiunea încredințată nu trebuie să fie îndeplinită cu orice preț. Pentru a ști ce trebuie respectat responsabilii inventariază:

- *regulile și limitele interne*: reguli de etică (cum ar fi interzicerea acordării de mită pentru atragerea clienților); reguli de protecția muncii; reguli de exploatare a capacităților de producție; competențele și procedurile de autorizare și aprobare etc.;
- *reguli externe*: scadențe fiscale; cerințe referitoare la protecția mediului; obligațiile prevăzute în contractele încheiate cu alte entități; cerințele altor norme legale, etc.

Bazându-se pe constatarea lui Fayalle care a precizat că *nu poate fi controlat ceea ce nu este organizat*, responsabilii, după ce și-au definit misiunea lor, iau măsurile pentru organizarea și implementarea activităților de care răspund.

## **b) Evaluarea permanentă a riscurilor**

Nu se poate implementa un mecanism de control intern decât atunci când sunt cunoscute riscurile care trebuie evitate. Toate entitățile sunt supuse unor riscuri interne și externe, care trebuie identificate și gestionate. Circumstanțele se schimbă, ca urmare identificarea și evaluarea riscurilor este un *proces continuu*. Astfel, asistăm la modificarea: structurii personalului; cerințelor acționarilor; organizării entității (mărimea, dispersarea teritorială, profilul activității etc.); restricțiilor legislative; a conjuncturilor comerciale; a tehnologiilor etc.

Riscurile pot apărea sau se pot modifica datorită unor cauze diferite, cum sunt:

- schimbările din mediul de operare sau modificarea normelor legale pot da naștere la riscuri diferite;
- fluctuația personalului. Personalul nou poate să nu înțeleagă procedurile specifice entității, inclusiv procedurile controlului intern. Astfel, abordarea unor noi domenii de afaceri în care entitatea nu are experiență poate fi însoțită de noi riscuri asociate controlului intern;
- schimbarea tehnologiilor de producție și a sistemelor de informare poate modifica riscurile referitoare la controlul intern.

Managerii trebuie să asigure „gestiunea schimbării”, să adapteze în permanență „mecanismele de control intern” astfel încât acestea să fie în măsură să prevină sau să depisteze și elimine erorile, fraudele și alte evenimente nedorite.

Identificarea și evaluarea riscurilor este o preocupare nu numai a managerilor, ci și a auditorilor interni și externi, așa cum vom vedea pe parcursul prezentei lucrări.

Conducerea poate iniția programe sau măsuri care să limiteze aceste riscuri sau poate hotărî să accepte unele riscuri.

## 2.4. ACTIVITĂȚILE DE CONTROL

Al treilea element al controlului intern este „Activitățile de control”. Procedurile de control intern sunt reprezentate de „*acele politici și proceduri în plus față de mediul de control, pe care conducerea le-a stabilit în vedea atingerii obiectivelor specifice ale entității*”<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> ISA nr. 400, „Evaluarea riscurilor și controlul intern”

Aceste politici și proceduri sunt delimitate în literatura de specialitate, prin noțiunea „activități de control” care includ numeroase „mecanisme de control intern”<sup>25</sup> sau „dispozitive de control intern”<sup>26</sup>.

**„Activitățile de control sunt formate din politici și proceduri în plus față de mediul de control care ajută la asigurarea îndeplinirii directivelor conducerii”.**<sup>27</sup> Activitățile de control, modalitățile sistemice de exercitare a controlului intern, sunt implementate atât de către conducerea entităților cât și de către fiecare responsabil de activități (șef de birou, serviciu, secție etc.).

Activitățile de control sunt influențate de specificul activităților desfășurate, de cultura și obișnuințe de lucru din entitatea respectivă, de obiectivele urmărite etc. Ca urmare, aceste proceduri, mecanisme și dispozitive de control intern sunt foarte numeroase și sunt clasificate în funcție de diferite criterii. Managerii de la diferite niveluri din ierarhiile unei entități răspund de selectarea și implementarea procedurilor (activităților) de control intern, astfel încât, cu ajutorul lor să se poată stăpâni (ține sub control) diferite categorii de amenințări sau riscuri, să se poată obține o asigurare rezonabilă asupra faptului că obiectivele generale ale controlului intern și obiectivele specifice fiecărei activități vor fi atinse.

Activitățile de control, fie în cadrul sistemelor informatizate fie în cadrul celor manuale, au diverse obiective și se aplică la diverse niveluri organizaționale și funcționale. Principalele activități specifice de control intern includ:

- Autorizarea sau aprobarea tranzacțiilor și operațiunilor;
- Separarea (segregarea) sarcinilor incompatibile;
- Verificarea documentelor justificative și a registrelor contabile (procesarea informațiilor);
- Controlul fizic;
- Revizuirea performanțelor.

În continuare, ne vom limita la prezentarea a trei dintre activitățile specifice de control:

- 1 Verificarea documentelor justificative și a registrelor contabile;
- 2 Verificarea fizică a activelor;
- 3 Revizuirea performanțelor.

Aceste activități de control se completează cu procedurile auditului intern și extern pe care le vom analiza în capitolele următoare ale prezentei lucrări.

---

<sup>25</sup> Arens Loebbecke, *op. cit.*, p. 332

<sup>26</sup> Jacques Renard, *op. cit.*, p. 134

<sup>27</sup> ISAnr. 315, par. 90.

## 2.5. LOCUL ȘI ROLUL VERIFICĂRII DOCUMENTELOR ȘI REGISTRELOR CONTABILE

Numeroase controale sunt efectuate pentru a verifica realitatea, legalitatea, exactitatea, exhaustivitatea și autorizarea tranzacțiilor și înregistrărilor contabile. Activitățile de control din sistemul de informații includ controalele de aplicații și controalele IT generale.

**Controalele de aplicații** urmăresc cazurile individuale, modul de completare și utilizare a documentelor justificative și modul de prelucrare și înregistrare a datelor, pentru anumite tranzacții și operațiuni. Aceste controale de aplicații oferă asigurări asupra faptului că tranzacțiile au avut loc (realitatea tranzacțiilor), că ele au fost autorizate și au fost înregistrate exhaustiv și exact (imputarea corectă, perioada corectă, evaluarea corectă, raportarea corectă).

**Controalele IT generale** sunt politicile și procedurile care se referă la mai multe aplicații. Ele oferă asigurări asupra funcționării corecte a sistemului de informații și prin aceasta asigură funcționarea eficientă a controalelor de aplicații.

Controalele IT generale, includ de regulă: controale asupra achiziționării, dezvoltării și întreținerii sistemelor de aplicații; controale asupra modificării programelor; controale asupra softurilor de sistem care restricționează accesul persoanelor neautorizate la programe sau date.

În cadrul verificării documentare vom prezenta cinci obiective specifice, și anume:

- locul și rolul documentelor justificative în cadrul sistemului informațional și al sistemului de control intern;
- verificarea modului de completare și utilizare a documentelor justificative;
- verificarea modului de organizare a evidenței economice;
- verificarea modului de conducere (ținere) a evidenței economice;
- clasificarea verificărilor documentare.

### **Locul și rolul documentelor justificative în cadrul sistemului informațional și al sistemului de control intern**

Funcția de control a contabilității este inseparabil legată de funcția de înregistrare și funcția de informare a acesteia. Nu se pot controla decât acele tranzacții și operațiuni care au fost în prealabil reflectate (înregistrate) în evidență.

Între evidența economică (care include pe lângă contabilitate și alte forme de evidență operativă) și control există o strânsă intercondiționare, o legătură biunivocă. Această intercondiționare rezidă din faptul că exactitatea și operativitatea sistemului informațional influențează nemijlocit calitatea și eficiența controlului, în același timp, controlul presupune luarea unor măsuri menite să asigure exactitatea, sinceritatea, integritatea și operativitatea sistemului informațional economic și, în special, a contabilității.

Indiferent de metodele, mijloacele și tehnicile utilizate pentru prelucrarea datelor, controlul, în general, are sarcina să urmărească două grupe de obiective:

- a) realitatea, sinceritatea și integritatea informațiilor furnizate de evidența economică;
- b) realitatea, legalitatea, necesitatea, economicitatea, eficiența și eficacitatea tranzacțiilor și operațiunilor consemnate în evidență, precum și integritatea patrimoniului agentului economic sau instituției publice respective.

Urmărind aceste două grupe de obiective, controlul se poate confrunta cu următoarele situații:

- documentele și registrele contabile sunt corect întocmite, sunt ținute la zi, respectă cerințele normelor legale și ale hotărârilor Consiliilor de Administrație și cuprind numai operațiuni legale, reale și exacte;

- neregulile constatate în întocmirea, circulația și prelucrarea documentelor și în ținerea registrelor contabile au numai un caracter formal, cum ar fi: documentele conțin corecturi neadmise, evidențele nu sunt ținute la zi, nu se respectă corespondența dintre conturi, nu se asigură concordanța dintre evidența operativă, contabilitatea analitică și contabilitatea sintetică etc. Aceste nereguli pot fi relativ ușor remediate dacă ele nu au favorizat proasta gestionare a patrimoniului, falsuri, sustrageri, neachitarea obligațiilor fiscale sau alte fenomene negative.

- neregulile constatate în organizarea și conducerea contabilității determină, favorizează sau maschează cazurile de proastă gospodărire, evaziune fiscală, sustrageri sau abuzuri.

Controlul trebuie să stabilească natura deficiențelor (de formă sau de fond) și să recomande măsuri pentru prevenirea și eliminarea lor și pentru sancționarea celor vinovați. Dar, trebuie avut în vedere faptul că uneori o evidență „ireproșabilă” sub aspectul formei poate contribui la „acoperirea” vremelnică a unor infracțiuni (fals în înscrisuri, uz de fals, neglijența în serviciu etc.) sau a altor fapte ilicite. Acestea, la rândul lor, pot favoriza alte infracțiuni sau reprezintă o etapă în producerea acestora (sustrageri, falsificări de mărfuri, speculă, evaziune fiscală etc.).

Informațiile pe care le conțin documentele justificative **stau la baza întregului sistem informațional dintr-o întreprindere**. Documentele justificative marchează prima consemnare în scris a operațiunilor și tranzacțiilor, motiv pentru care modul lor de întocmire, verificare, prelucrare, circulație și arhivare influențează nemijlocit exactitatea, operativitatea și integritatea întregului sistem de evidență dintr-o entitate.

Nici o operațiune economico-financiară nu poate fi efectuată fără să fie înscrisă într-un document și nici o înregistrare în evidența economică nu poate fi făcută decât pe baza documentelor corespunzătoare. Legea contabilității nr. 82/1991, art. 6 alin. 1 stabilește: „Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”. Ca urmare, singura modalitate de reconstituire a condițiilor în care s-au desfășurat tranzacțiile



și operațiunile și s-au efectuat înregistrările în contabilitate o reprezintă aceste documente.

Documentele primare și centralizatoare reprezintă un mijloc eficient pentru **controlul modului cum s-au îndeplinit sarcinile stabilite**, au fost gospodărite mijloacele materiale și bănești și s-a asigurat integritatea patrimoniului sau au fost achitate diferite obligații legale și contractuale.

Documentele sunt suporturi fizice ale informațiilor, pe baza lor se transmit aceste informații între compartimente și către terți. Caracterul inadecvat al acestor documente îngreunează controlul și auditul.

Prin semnarea acestor documente de persoanele care au dispus sau au participat la desfășurarea operațiunilor economică-financiare și de persoanele care exercită controlul intern, se asigură premisele pentru **stabilirea responsabilităților** în eventualitatea în care, ulterior, se constată că aceste operațiuni nu s-au desfășurat conform cerințelor prestabilite.

Documentele reprezintă un important mijloc de probă în justiție. „Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat, sau înregistrat în contabilitate” (Legea nr. 82/1991, art. 6).

## CURSUL nr. 5

### VERIFICAREA MODULUI DE COMPLETARE ȘI UTILIZARE A DOCUMENTELOR JUSTIFICATIVE

- OBIECTIVE:
- 2.6. Verificarea documentelor sub aspectul formei
  - 2.7. Verificarea documentelor sub aspectul conținutului lor.

Verificarea documentelor primare întocmite în întreprindere sau primite de la terți, vizează atât forma acestora cât și conținutul operațiunilor consemnate în ele.

#### 2.6. VERIFICAREA DOCUMENTELOR SUB ASPECTUL FORMEI

Această verificare vizează șapte obiective:

- a) dacă toate înregistrările contabile au la bază documentele legale, corespunzătoare naturii operațiunii consemnate în ele;
- b) dacă se respectă normele legale și deciziile conducerii referitoare la modul de completare a documentelor justificative;

- c) dacă corectarea erorilor din documente se face cu respectarea prevederilor legale;
- d) dacă documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate sunt autentice;
- e) dacă documentele centralizatoare care au stat la baza înregistrărilor din contabilitate sunt corecte;
- f) dacă se respecta graficele de circulație a documentelor și/sau manualele de proceduri aprobate de conducere;
- g) dacă numerotarea, utilizarea și gestionarea formularelor împiedică utilizarea lor în „alte scopuri”.

**a) dacă toate înregistrările din contabilitate au la bază documentele legale, respectiv dacă se utilizează imprimatele corespunzătoare naturii operațiunilor consemnate în ele.**

Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3512/2008 cuprinde un „Nomenclator privind modelele registrelor și formularelor tipizate comune privind activitatea financiară și contabilă”. Acest nomenclator a fost modificat în concordanță cu prevederile Codului Fiscal intrate în vigoare începând cu anul 2007. Toate entitățile sunt obligate să utilizeze aceste modele ale registrelor contabile și ale formularelor comune privind activitatea financiar-contabilă, să respecte normele metodologice privind utilizarea acestora, în cazul utilizării echipamentelor informatice pentru întocmirea documentelor justificative și pentru prelucrarea datelor, registrele contabile și formularele comune pe economie pot fi adaptate în funcție de necesitățile utilizatorilor, dar cu condiția respectării conținutului de informații al modelului de formulare aprobat de Ministerul Finanțelor Publice, în afară de formularele prevăzute în acest nomenclator, entitățile pot folosi în activitatea financiar-contabilă și formulare specifice elaborate de ministere, departamente, asociații profesionale sau de entitatea patrimonială, în funcție de necesități. Prin decizii interne emise de conducătorii entităților se stabilesc procedurile proprii de numerotare a documentelor precum și persoanele responsabile de alocare și gestionare a acestor numere<sup>28</sup>

Astfel, cu titlu de exemplu menționăm că recepționarea bunurilor aprovizionate, încărcarea gestiunii și înregistrarea în contabilitate se poate face fie direct pe baza documentelor de livrare întocmite de furnizor și care au însoțit marfa (Factură, Aviz de însoțire a mărfii sau un alt document, după caz), fie pe baza unui document de recepție distinct.

**NOTA DE RECEPȚIE ȘI CONSTATARE DE DIFERENȚE** (cod 14-3-1A) sau un alt document similar se întocmește obligatoriu ca document distinct de recepție în următoarele cazuri:

- bunurile materiale cuprinse în documentele de însoțire fac parte din gestiuni diferite;
- bunurile materiale sunt primite spre preluare în custodie sau în păstrare; sunt procurate de la persoane fizice; nu sunt însoțite de documente de livrare;

---

<sup>28</sup> OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile.

- cu ocazia recepționării se constată diferențe cantitative sau calitative, în acest caz, pentru a avea forță probantă în litigii, Nota de recepție și constatare de diferențe se semnează și de reprezentantul furnizorului, căraușului sau de o persoană neutră;

- bunurile materiale cuprinse în facturile de însoțire sosesc în tranșe. Pentru flecare tranșă se întocmește câte o Notă de recepție și constatare de diferențe, care se anexează la documentul de însoțire; mărfurile intră în gestiuni

la care evidența mărfurilor se ține la alt preț decât costul de achiziție. Spre exemplu, dacă mărfurile intră într-o gestiune la care prețul de înregistrare este egal cu prețul de vânzare cu amănuntul, se va întocmi Nota de recepție

și constatare de diferențe (pentru comerț-formular 14-31/A) care cuprinde și elementele de calcul ale prețului cu amănuntul: costul de achiziție, adaosul comercial, TVA neexigibilă.

- în alte situații prevăzute în manualul de proceduri interne.

**BONUL DE PREDARE, TRANSFER, RESTITUIRE** (cod 14-3-3A) se utilizează pentru consemnarea:

- producției (produse finite, semifabricate, materiale refolosibile) predate la magazie;

- materiilor prime și materialelor restituite la magazie;

- transferului bunurilor materiale între gestiunile aflate în aceeași incintă, în acest caz, nu se mai întocmește „Avizul de însoțire a mărfurilor”.

**FACTURA.** Întocmirea facturii este obligatorie numai pentru plătitorii de TVA care efectuează alte operațiuni decât cele fără drept de deducere. Celelalte entități care livrează bunuri sau prestează servicii pot întocmi facturi sau alte documente admise de reglementările contabile cum sunt: monetare, chitanțe, bonuri fiscale emise cu ajutorul aparatelor electronice de marcat fiscal etc.

Facturile se întocmesc până cel târziu în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei. De regulă, faptul generator al taxei intervine:

- la data livrării bunurilor sau prestării serviciilor;

- la data încasării avansurilor. Regularizarea facturilor emise pentru avansurile încasate se face prin stornarea acestor facturi cu ocazia emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrărilor de bunuri sau a prestărilor de servicii;

- la data transferului dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător în cazul livrării de bunuri imobile a stocurilor puse la dispoziția clienților, a bunurilor livrate în vederea testării sau verificării conformității, a bunurilor livrate pe baza unui contract de consignatie etc.;

- la data specificată în contract, pentru efectuarea plăților, în cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune și arendare a bunurilor și în cazul livrărilor de bunuri sau a prestărilor de servicii efectuate continuu (livrări de energie electrică, de gaze naturale, de servicii telefonice etc.);

- data vânzărilor la distanță etc.

Persoanele înregistrate în scopuri de TVA trebuie să **autofactureze** fiecare livrare de bunuri sau prestare de serviciu către sine, fiecare transfer efectuat în alt stat membru precum și alte operațiuni similare. **Livrarea**

**către sine** se referă la: preluarea bunurilor mobile produse sau achiziționate cu scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată; punerea la dispoziția altor persoane în mod gratuit (cu excepțiile referitoare la sponsorizări, protocol și acțiuni sociale), în limitele Codului Fiscal; lipsurile constatate la inventariere etc. **Transferul** cuprinde bunurile expediate sau transportate din România către alt stat membru pentru a fi utilizate în scopul desfășurării activității economice a persoanei impozabile din România.

Dacă pe parcursul unei luni calendaristice se efectuează mai multe livrări de bunuri sau prestări de servicii către același client, furnizorul poate întocmi numai o **factură centralizatoare** la care se anexează toate avizele de însoțire a mărfii sau alte documente emise la data livrării sau prestării de servicii.

Agenții economici care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu caracter de permanență (nu întâmplător) direct către populație, nu întocmesc, în principiu, facturi. Ei au obligația să emită „Bonuri fiscale” cu ajutorul aparatelor de marcat electronice.

Agenții economici care efectuează atât vânzări cu amănuntul, cât și vânzări cu ridicata sunt obligați să emită Bonuri fiscale pentru mărfurile vândute cu amănuntul și facturi pentru vânzările cu ridicata, cu unele excepții. Nu sunt obligate să emită Bonuri fiscale cu ajutorul aparatelor de marcat electronice personale care:

- vând ocazional produse agricole în piețe, târguri sau alte locuri publice autorizate sau efectuează vânzări cu ajutorul automatelor comerciale;
- efectuează transportul public de persoane pe baza biletelor sau abonamentelor tipărite, conform legii (cu excepția taxiurilor);
- efectuează încasări pe baza „Bonurilor cu valoare fixă” utilizate pentru accesul la spectacole, expoziții, muzee etc.
- efectuează vânzarea de pâine și produse de panificație în magazine sau raioane specializate;
- efectuează servicii de alimentație publică în mijloacele de transport public de călători;
- efectuează activități fmandar-bancare, precum și de asigurări, cu excepția caselor de schimb valutar;
- efectuează activități sub forma persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități independente sau sub forma profesiilor liberale;
- efectuează vânzarea obiectelor de cult și a serviciilor religioase în instituțiile de cult.

Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii direct către populație este obligatoriu să se emită și „**Factura**” sau un alt document similar în următoarele situații:

- pentru vânzări de pachete de servicii turistice;
- pentru vânzarea bunurilor de folosință îndelungată;
- pentru servicii de construcții, reparații, întreținere, efectuate la domiciliul clientului;

- pentru furnizarea la domiciliul clientului a energiei electrice și termice, a gazelor naturale, a serviciilor de telefonie și internet sau a altor utilități și servicii;

- pentru vânzarea de bunuri și servicii care nu se încasează integral în numerar în momentul livrării sau a prestării serviciului;

- pentru bunurile vândute prin comis-voiajori sau prin corespondență.

În contabilitatea clientului Bonurile fiscale nu au caracteristicile unui document justificativ. Ca urmare, ele se pot utiliza numai pentru înregistrarea plăților în registrul de casa. Excepție fac Bonurile fiscale pentru carburantul auto care sunt documente justificative cu condiția ca pe ele să se aplice ștampila vânzătorului și să se menționeze denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehicolului. Pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor sau a activelor cumpărate clientul are dreptul să ceară vânzătorului să emită facturi necesare pentru înregistrarea în contabilitate. Entitățile care desfășoară comerț cu ridicata și sunt plătitoare de TVA, trebuie să emită facturi indiferent dacă cumpărătorul este persoana fizică sau persoana juridică.

**AVIZUL DE ÎNSOȚIRE A MĂRFII** (cod 14-3-6A). De regulă, pe timpul transportului bunurile sunt însoțite de factura emisă de vânzător. Avizul de însoțire a mărfii se utilizează în următoarele situații;

- dacă din motive justificate nu se poate întocmi factura în momentul livrării;

- dacă datorită capacității mijloacelor de transport marfa urmează a fi transportată în mai multe curse;

- dacă distribuirea mărfii dintr-un mijloc de transport auto se face la mai mulți clienți sau la mai multe puncte de lucru ale aceluiași client;

- dacă mărfurile alimentare sunt ușor perisabile și se livrează zilnic în stare proaspătă (lapte, pâine, mezeluri, etc.)

În aceste patru situații pe Avizul de însoțire a mărfii se face mențiunea „Urmează facturarea”.

- dacă bunurile se transferă între punctele de lucru sau gestiunile aceleiași entități, dispersate teritorial, în acest caz se face mențiunea „Nu se facturează”.

- dacă bunurile sunt trimise către alte entități pentru prelucrare, pentru vânzarea în consignație, pentru reparare, pentru darea în chirie, etc. în acest caz bunurile rămân în proprietatea întreprinderii și pe avize se fac mențiunile

corespunzătoare: „Pentru prelucrare la terți”, „Pentru vânzarea în regim de consignație” etc. Pentru bunurile restituite din prelucrare se face mențiunea „Din prelucrare la terți”.

Dacă pentru anumite operațiuni nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac numai pe baza „Notei de contabilitate” la care se anexează documentele de calcul: a amortizării și a ajustărilor de valoare, a diferențelor de preț și a diferențelor de curs de schimb valutar etc.

## **b) modul de completare a documentelor.**

Controlul trebuie să urmărească dacă se întocmesc la timp și conțin toate elementele necesare fără simplificări artificiale și omisiuni ce pot favoriza sau genera erori de prelucrare, fraude, falsuri și care îngreunează controlul. Formularele care se întocmesc în mai multe exemplare se completează o singură dată prin indigo, transcopiere, iar spațiile libere se barează, înscrierea datelor se face cu cerneala, pasta de pix sau prin utilizare IT.

Documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale:

- denumirea documentelor;
- denumirea, sediul și datele de identificare ale emitentului;
- numărul documentului și data întocmirii;
- menționarea, când este cazul, a părților care participă la efectuarea operațiunii;
- conținutul operațiunii (uneori și temeiul legal, sau numărul contractului);
- parametrii cantitativi și valorici ai operațiunii;
- numele, prenumele și semnătura persoanelor care au întocmit, vizat și aprobat documentul și a celor care au participat la efectuarea operațiunii sau tranzacției respective etc;
- alte mențiuni cerute de reglementările referitoare la TVA.

Înscrisurile provenite din relațiile de vânzare-cumpărare și prestări de servicii cu persoanele fizice dobândesc calitatea de document justificativ și pot fi înregistrate în contabilitate numai dacă:

- conțin toate elementele de identificare a persoanei respective (nume, prenume, adresa, actul de identitate și codul numeric personal);
- conțin suma cuvenită, impozitul reținut și suma achitată;
- se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective prin întocmirea unei note de intrare-recepție;
- au la bază un contract sau convenție, în cazul prestărilor de servicii.

Controlul modului de completare a documentelor primare se face în mod diferit în funcție de natura operațiunilor consemnate, în funcție de mijloacele folosite pentru culegerea și consemnarea datelor și în funcție de regimul de utilizare al acestora.

## **c) dacă se respectă normele legale referitoare la corectarea erorilor din documente**

Corectarea erorilor se face pe toate exemplarele documentelor, fără ștersături, cu precizarea datei corecturilor și sub semnătura persoanelor care au

întocmit și aprobat documentele respective sau care au participat la efectuarea operațiunii respective.

Corectarea se face prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrelor greșite, astfel încât acestea să poată fi citite, iar alăturat lor se scrie textul sau cifrele corecte, în documentele justificative nu se admit ștersături, modificări sau alte proceduri asemănătoare.

Nu se admit corecturi în facturi și în unele documente în care se consemnează operațiuni cu mijloace bănești (excepție fac ordinele de deplasare).

*Pentru exemplificare, precizăm că corectarea informațiilor înscrise în facturile se face în conformitate cu cerințele Codului fiscal (Legea nr. 571/2003, modificata, art. 159) astfel:*

*a) dacă factura nu a fost trimisă către beneficiar, aceasta se anulează și se întocmește o nouă factură;*

*b) dacă factura a fost transmisă beneficiarului, corectarea se poate face:*

*- fie prin emiterea unei noi facturi în care se înscrie numărul și data facturii corectate, iar valoarea se trece cu minus și în același timp se înscriu valorile corecte;*

*- fie se emit două facturi, în prima se trece numărul și data facturii corectate, iar valorile se scriu cu semnul minus, iar în a doua se trec informațiile și valorile corecte.*

*Dacă se modifică baza de impozitare, furnizorii trebuie să emită facturi în care valorile se scriu cu semnul minus sau cu semnul plus în următoarele situații:*

*- dacă beneficiarul refuza parțial sau total cantitatea, calitatea sau prețul bunurilor sau serviciilor facturate;*

*- dacă reducerile de preț (rabaturi, remize, resturi, sconturi) se acordă după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;*

*- dacă după livrare intervine o majorare de preturi și tarife;*

*- dacă clientul returnează ambalajele care au fost facturate concomitent cu marfa.*

#### **d) dacă documentele respective sunt autentice.**

Pentru a putea stabili dacă semnăturile de pe documente sunt ale persoanelor autorizate, se compară între ele semnăturile de pe documentele respective cu cele de pe alte documente și cele din fișele specimenelor de semnături, în ultimă instanță, se procedează la recunoașterea și confirmarea scrisului și semnăturii de către autorii acestora.

Înscrisul sub forma electronică, căruia i s-a atașat o semnătură electronică extinsă, generată cu ajutorul unui dispozitiv securizat, este asimilat înscrisurilor sub forma privată (Legea nr. 455/2001 privind semnătura electronică, art. 5).

#### **e) la baza înregistrărilor în evidență stau documentele centralizatoare**

Se verifică ca acestea să cuprindă numai operațiuni de aceeași natură și din aceeași perioadă de gestiune;

**f) dacă se respectă graficele de circulație a documentelor**

Dacă ele se întocmesc și se predau la termen și în numărul de exemplare prevăzut în manualul de proceduri interne și în normele legale și dacă se exercită în mod corespunzător controlul preventiv (vezi autorizarea și aprobarea operațiunilor) asupra lor înainte de a fi supuse procesului de prelucrare a datelor. Dacă controlul preventiv se acordă numai pe originalul documentelor (excepție fac facturile de vânzare) și dacă pe aceste documente se face o mențiune de anulare („achitat”, „înregistrat”) astfel încât ele să nu poată fi utilizate de mai multe ori.

**g) dacă numerotarea documentelor permite depistarea documentelor lipsă sau a celor înregistrate de mai multe ori (exhaustivitatea înregistrărilor).**

Această numerotare asigură localizarea ușoară a documentelor pe baza cărora s-au făcut înregistrările.

Pentru formularele numerotate în cadrul entităților care le utilizează se urmărește: dacă numerotarea lor s-a făcut în continuare, sau serial pe compartimente, astfel încât să se evite atribuirea mai multor documente similare a același număr de ordine (formularele în stoc la sfârșitul anului se pot utiliza în continuare fără o altă numerotare); dacă toate exemplarele unui document au același număr de ordine.

După completare, formularele devin documente justificative și se păstrează, la sediul declarat, în ordinea numerelor, prin aceasta asigurându-se un control permanent asupra lor. Documentele justificative se pot stoca prin orice metodă, inclusiv prin mijloace electronice, în condițiile cerute de Codul fiscal (art. 155). Tot sub aspectul formei, dar afectând și conținutul, se efectuează și o verificare aritmetică, urmărindu-se exactitatea cifrelor înscrise în documente, a unităților de măsură, a indicilor de calitate, a calculelor și reporturilor, știut fiind faptul că uneori acestea „se greșesc” intenționat, cu scopul ascunderii vremelnice a unor cazuri de proastă gospodărire, de fraude sau a altor nereguli.

## 2.7. VERIFICAREA DOCUMENTELOR JUSTIFICATIVE SUB ASPECTUL CONȚINUTULUI LOR

Verificarea de fond sau a conținutului operațiilor consemnate în documente se referă la urmărirea realității, legalității, necesității, oportunității și economicității operațiilor respective.

**Realitatea și exactitatea** operațiunilor consemnate în documente se verifică prin intermediul mai multor procedee, comune tuturor formelor de control, inclusiv auditului intern și extern. Cele mai semnificative procedee folosite pentru verificarea realității informațiilor din documente sunt:

**a) Verificările faptice**



Constau în examinarea nemijlocită pe teren, la fața locului a realității fenomenelor și proceselor consemnate în documente. Cadrele cu funcții de conducere apelează la observarea fizică (inspecția personală) atunci când doresc să vadă cum se desfășoară o activitate, stadiul execuției unei lucrări, modul cum se respectă procedurile de culegere și prelucrare a datelor, modul cum funcționează controlul intern etc. Formele tipice ale verificărilor faptice sunt inventarierea de control și recepționările de bunuri sau lucrări.

Verificarea faptică este mijlocul cel mai eficient de verificare a existenței și stării unor elemente patrimoniale, dar cu ajutorul ei se colectează numai o parte din elementele probante necesare. Astfel, nu este suficientă constatarea că bunul există, această constatare trebuie completată cu alte informații, cum ar fi: proprietatea bunului, dacă valoarea de inventar este atribuită cu respectarea principiului prudenței, starea bunului etc. Aceste informații se culeg cu ajutorul altor tehnici de control.

Controlul trebuie să analizeze modul în care întreprinderea a respectat normele legale referitoare la inventariere<sup>29</sup>, pe etape ale inventarierii, prezentate în paragraful următor:

- modul de constituire a comisiilor de inventariere;
- efectuarea tuturor lucrărilor pregătitoare inventarierii;
- desfășurarea propriu-zisă a inventarierii și completarea listelor de inventariere;
- stabilirea diferențelor, regularizarea și înregistrarea lor în contabilitate.

### **b) Verificările încrucișate (contraverificările)**

Constau în confruntarea exemplarelor diferite ale aceluiași document, aflate în entități, compartimente sau locuri diferite. Astfel, se confruntă originalul „chitanței” aflate la plătitor cu copia rămasă în chitanțier sau anexată la „registru de casă”. Pentru controlul activității de aprovizionare și/sau desfacere se confruntă originalul „facturii” de la beneficiar cu copia rămasă la furnizor. Controlul mișcării materialelor între depozite și secțiile consumatoare se realizează confruntând exemplarul din „Fișa limită de consum” aflat la depozite, cu exemplarul aflat la secția consumatoare.

### **c) Verificările reciproce**

Se bazează pe confruntarea unor documente diferite sau evidențe diferite, dar în care sunt reflectate operațiuni similare sau între care trebuie să existe anumite corelații. Astfel, pentru stabilirea cantității de produse fabricate se confruntă cantitățile din „Bonurile de predare-transfer-restituire” sau din „Rapoartele de fabricație” cu „Bonurile de lucru” (consumul de manoperă), cu „Bonurile de consum” (consumul de materii prime), cu „Fișele de magazie” etc. Controlul aprovizionărilor presupune compararea informațiilor din: „Avizul de însoțire a mărfii” și/sau din „Facturi” cu cele din „Notele de recepție și constatate de diferențe”, din „Situația materialelor intrate”, din „Jurnalul cumpărărilor”, din „Fișele de magazie” din contabilitatea analitică a gestiunilor și furnizorilor etc.

---

<sup>29</sup> Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

În activitatea practică, verificările încrucișate și verificările reciproce se desfășoară concomitent, ele se completează reciproc. Astfel, pentru controlul mijloacelor bănești se fac controale reciproce între registrul de casă și documentele anexate acestuia cum sunt: chitanțe, state de plată, cecuri de numerar, foi de vărsământ, extrase de cont de la bănci, dispoziții de plată-încasare către casierie etc. și, concomitent, se fac controale încrucișate între exemplarele diferite ale documentelor de încasări și plăți.

#### **d) Probele de laborator și expertizele tehnice**

Se utilizează în munca de control atunci când complexitatea unor operațiuni înscrise în documente depășește nivelul de pregătire, competența legală sau aparatura de care dispune organul de control sau cu atribuțiuni de control, în această situație, se recurge la serviciile unor specialiști în materie, ale unor laboratoare de specialitate sau ale unor organe de control specializate în analize tehnice și fizico-chimice.

Astfel de probe de laborator și expertize tehnice se fac pentru a stabili: compoziție unor produse; respectarea rețetelor de fabricație; rezistența și fiabilitatea unor bunuri; randamentul energetic sau termic al unei instalații etc. De asemenea, pentru înțelegerea și verificarea sistemului de prelucrare automată a datelor, controlul apelează la serviciile unui specialist în informatică.

#### **e) Confirmarea constatărilor de către cei controlați**

Se realizează prin intermediul informațiilor verbale sau scrise culese de controlori de la personalul entității controlate sau de la terți. **Informațiile verbale sau scrise** sunt obținute de controlori de la persoanele care participă la efectuarea operațiunilor și la întocmirea documentelor, efectuează verificarea și aprobarea acestora, asigură înregistrarea lor în contabilitate etc. Aceste informații îi ajută pe controlori să înțeleagă procedurile folosite, dar pentru definitivarea concluziilor, trebuie verificată sinceritatea lor prin alte tehnici de control, în acest sens, cei care exercită controlul au obligația:

- să verifice, cu ajutorul surselor interne și externe, realitatea și sinceritatea acestor informații;
- să aprecieze dacă informațiile sunt coerente cu celelalte elemente probante colectate;
- să aprecieze dacă cei ce au furnizat aceste informații sunt bine documentați și bine intenționați.

Dacă aceste informații se contrazic cu celelalte elemente probante, controlorul se află în situația fie să caute explicații pentru aceste contraziceri, fie să pună la îndoială fiabilitatea tuturor declarațiilor făcute, ceea ce are incidență asupra extinderii altor procedee specifice.

Pentru colectarea acestor informații, controlorii pot folosi două documente: Notele explicative și Notele de constatare.

- **Notele explicative** sunt informații scrise pe care le dau cei controlați la cererea organelor de control. Ele au un caracter de declarații făcute de către cei controlați, dar pentru organul de control ele reprezintă un mijloc suplimentar de informare și confirmare, în nici un caz, organul de control nu-și

poate definitivă concluziile numai pe baza lor. În toate cazurile, organele de control trebuie să verifice prin alte procedee exactitatea acestor declarații și numai după aceea să-și definitiveze concluziile.

Notele explicative, având caracter de declarații, se iau în toate cazurile când se constată abateri sau deficiențe care vor determina luarea unor măsuri de sancționare disciplinară sau contravențională a celor vinovați, de stabilire a răspunderii patrimoniale sau a răspunderii penale.

Notele explicative pot fi luate de la cei controlați în orice etapă a controlului, însă numai după ce au fost epuizate celelalte procedee ale verificării, adică numai atunci când organele de control sunt în măsură să pună întrebări precise și complete, să completeze aceste întrebări dacă răspunsurile sunt evazive sau nesincere.

Este recomandabil să nu se abuzeze de acest procedeu de verificare și, implicit, de acest drept al organelor de control, deoarece, dacă se apelează prea frecvent la luarea notelor explicative, se creează un climat de tensiune între cei controlați și organul de control, ceea ce duce la anihilarea funcției constructive a controlului, la reducerea conlucrării între controlori și cei controlați, la încălcarea cerințelor prezumției de nevinovăție.

Înainte de definitivarea constatărilor, organele de control trebuie să analizeze răspunsurile primite, iar dacă consideră necesar, să formuleze noi întrebări suplimentare. Dacă din notele explicative rezultă ale elemente noi, care nu au fost sesizate cu ocazia controlului, este necesar să se clarifice și aceste aspecte și numai după aceasta să se definitiveze concluziile și să se redacteze „Raportul de control”.

În partea introductivă a notelor explicative se specifică numele și funcția celui ce răspunde la întrebări, precum și data de la care acesta deține funcția respectivă. În partea de conținut a notelor explicative sunt înscrise întrebările organului de control și răspunsurile celui controlat. Notele explicative se încheie, de regulă, cu întrebarea „Mai aveți ceva de adăugat?”

Notele explicative se datează și se semnează de cel care a răspuns la întrebări și de organul de control care a formulat întrebările. Dacă cei controlați refuză să dea notele explicative, ori lipsesc din entitatea controlată în perioada desfășurării controlului, organul de control extern va formula întrebările în scris, sub formă de adresă. Această adresă se înregistrează la entitatea controlată, stabilindu-se un termen pentru remiterea răspunsurilor. Dacă în acest termen nu se răspunde la întrebări, se va menționa acest lucru în actele de control, anexându-se lista întrebărilor la care nu s-a primit răspuns. Totodată, se aplică sancțiunile prevăzute de lege pentru nepunerea la dispoziția organelor de control a informațiilor necesare (în cazul controlului fiscal),

- **Notele de constatare** se întocmesc de organele de control pentru consemnarea unor deficiențe care ulterior nu ar mai putea fi dovedite sau reconstituite, cum ar fi cazul: absenței de la locul de muncă; starea de ebrietate; folosirea nelegală a mijloacelor de transport; depozitarea necorespunzătoare a bunurilor; încălcarea regulilor de comerț (speculă, marfă fără documente de proveniență, marfă degradată etc.). Aceste deficiențe ar putea fi remediate până la terminarea controlului sau cei vinovați ar putea să nu mai recunoască producerea lor.

De asemenea, se întocmesc note de constatare atunci când se impune luarea unor măsuri urgente pentru înlăturarea unor abateri sau pentru întreruperea unor prescripții, cum este cazul întreruperii prescripției dreptului la acțiune (dacă nu există titluri executorii) sau întreruperea prescripției dreptului de a cere executarea silită (dacă există titluri executorii).

Notele de constatare se întocmesc la locul controlului și se semnează de organele de control și de persoanele vinovate sau de către alte persoane (martori).

#### **f) Ridicarea documentelor originale de către organele de control**

Acest procedeu se folosește în situația în care există riscul ca unele documente să fie sustrase sau distruse de către cei interesați, mai ales dacă ele reprezintă singurul mijloc de dovedire a unor nereguli constatate sau există riscul ca aceste documente să fie modificate ori completate cu mențiuni suplimentare față de cele constatate inițial.

De asemenea, se recurge la ridicarea documentelor originale și atunci când acestea prezintă corecturi și ștersături neadmise de normele legale, ori atunci când semnăturile și sigiliile de pe ele sunt îndoielnice sub aspectul autenticității, ceea ce impune continuarea cercetărilor prin intermediul expertizelor grafologice.

În toate aceste situații, documentele originale ridicate de organele de control sunt înlocuite cu copii certificate de organul de control și de conducerea entității verificate. Pe aceste copii se menționează obligatoriu locul unde se află documentele originale, organul care le-a ridicat și calitatea acestuia sau se întocmește un proces verbal de predare-primire a acestor documente.

Practica unor organe de control de a ridica documentele originale (arhiva entității controlate), în vederea analizării lor la sediul organului de control nu este un procedeu al verificării documentare.

Dacă nu există riscul sustragerii, distrugerii sau falsificării acestor documente, sau dacă ele nu reprezintă singura probă juridică, acestea nu se ridică de organul de control, dar se pot ridica copii după aceste documente sau se solicită entității controlate să întocmească unele situații de control pe baza acestor documente. Toate acestea servesc la susținerea constatărilor controlului și, ca urmare, se semnează de reprezentanții entității controlate.

#### **g) Confirmările primite de la terți**

Reprezintă o variantă a controalelor încrucișate. Organele de control apelează la confirmarea de către terți a datelor cuprinse într-un document întocmit de către aceștia, la confirmarea rulajelor și soldurilor unor conturi de creanțe și obligații, atunci când există indicii că aceste documente au fost falsificate sau că nu toate documentele au fost înregistrate în contabilitate.

Aceste confirmări se pot solicita de la terți, oricând, în decursul exercițiului. Normele privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, aprobate prin Ordinul MF nr. 1753/2004, prevăd că este obligatoriu ca înainte de închiderea exercițiului să se procedeze la verificarea și confirmarea soldurilor conturilor care reflectă drepturi și obligații față de terți, pe baza extraselor de cont, prin punctaje reciproce etc., așa cum se va arăta în capitolul 3 al prezentei lucrări.

#### **h) Sondajul**

În decursul unui exercițiu, într-o entitate, numărul operațiunilor înregistrate în contabilitate poate fi foarte mare. Din acest motiv, nu se poate asigura cuprinderea în control a tuturor acestor operațiuni, deoarece costul controlului ar fi prea mare, comparativ cu utilitatea informațiilor obținute în urma verificării unor operațiuni ne semnificative. De regulă, tehnicile de control prezentate mai sus se aplică pe un eșantion sau cu ajutorul unui test.

Privit ca o tehnică a controlului și auditului, sondajul constă în:

- Selectarea unui anumit număr de elemente din ansamblul operațiunilor și conturilor care formează mulțimea ce urmează a fi controlată;
- Aplicarea, la aceste elemente, a tehnicilor de obținere a elementelor probante;
- Extrapolarea rezultatelor obținute pe baza eșantionării la ansamblul mulțimii cercetate.

În funcție de caracteristica comună și scopul urmărit, deosebim:

- Sondaje asupra atribuțiilor. Acest tip de sondaje se utilizează când caracteristica comună constă în analiza modului de aplicare al unei proceduri sau de îndeplinire al unei atribuțiuni de serviciu, cum ar fi: dacă o comandă de aprovizionare este aprobată; dacă bunurile intrate în întreprindere fac obiectul unei note de recepție; dacă documentele de plăți sunt anulate prin aplicarea pe ele a ștampilei „Achitat”, astfel încât să nu mai poată fi folosite ulterior etc.
- Sondaje asupra valorii. Acest tip de sondaje se aplică atunci când caracteristica urmărită este valoarea elementelor patrimoniale, a tranzacțiilor și operațiunilor consemnate în rulajul și soldul conturilor.

În funcție de pregătirea profesională a controlorului și auditorului și în funcție de gradul de credibilitate pe care dorește să îl dea concluziilor sale, se deosebesc două tipuri de sondaje:

- sondaje statistice
- sondaje nestatistice.

Sondajele nestatistice se bazează pe experiența și intuiția auditorului, ele nu asigură o extrapolare riguroasă a rezultatelor obținute pe baza unui eșantion la întreaga masă a mulțimii. Oricare ar fi tipul de sondaj, pentru asigurarea rigurozității cerute este necesar să se respecte următoarele etape:

#### *h1) Definierea precisă a obiectivelor*

Controlorul sau auditorul trebuie să stabilească precis:

- ce urmează să demonstreze (să probeze), adică să definească caracteristicile care sunt considerate o eroare sau anomalie. Comparând avizele de expediție cu facturile, controlorul sau auditorul poate constata livrările în curs de facturare sau poate constata livrări pentru care s-au omis facturările;
- care este rata de eroare maximă acceptată. h2) Precizarea naturii elementelor în funcție de care se va efectua sondajul și a limitelor de timp cuprinse în sondaj.

*h<sub>2</sub>) Precizarea naturii elementelor în funcție de care se va efectua sondajul și a limitelor de timp cuprinse în sondaj.*

Astfel, pentru controlul aprovizionărilor se vor lua în sondaj notele de recepție care sunt numerotate în întreprindere și nu facturile sosite de la furnizor, ale căror numere de ordine sunt discontinue.

*h<sub>3</sub>) Executarea propriu-zisă a sondajului*

Presupune: alegerea tehnicilor de sondaj, stabilirea mărimii eșantionului, selectarea elementelor, determinarea și evaluarea rezultatelor, stabilirea concluziilor sondajului.

Apelând la sondaje, controlorul sau auditorul este supus unor riscuri, deoarece poate să ajungă la concluzii diferite față de concluziile la care ar ajunge în cazul unui control exhaustiv.

După cum am arătat, procedurile de verificare a realității datelor din documentele justificative sunt în mare parte comune controlului intern, controlului extern, auditului intern și auditului extern. Din acest motiv, asupra acestor proceduri vom reveni în paginile următoare ale prezentei lucrări.

După verificarea realității datelor consemnate în documente și în contabilitate sau concomitent cu această verificare, controlul trebuie să urmărească:

- conformitatea tranzacțiilor și operațiunilor: legalitatea, regularitatea, sinceritatea și încadrarea lor în limitele stabilite;
- performanța tranzacțiilor și operațiunilor: oportunitatea, economicitatea, eficiența și eficacitatea acestora.

## CURSUL nr. 6

### VERIFICAREA CONTABILITĂȚII

- OBIECTIVE:
- 2.8. Verificarea modului de organizare a evidenței economice
  - 2.9. Verificarea modului de conducere a evidenței economice
  - 2.10. Clasificarea verificărilor documentare.

#### 2.8. VERIFICAREA MODULUI DE ORGANIZARE A EVIDENȚEI ECONOMICE

În vederea asigurării obiectivității, exactității și operativității informațiilor, procesul de organizare al sistemului informațional economic dintr-o entitate trebuie să se desfășoare sub un strict autocontrol din partea Consiliului de Administrație, șefilor de compartimente și a executanților.

Principalele sarcini ale controlului și auditului referitoare la organizarea evidenței economice sunt axate pe modul în care sistemul informațional adoptat corespunde reglementărilor legale și caracteristicilor specifice ale entității respective.

În cadrul entităților există grade diferite de implementare a procesului de prelucrare automată a datelor, s-au adoptat sisteme diferite de codificare, se utilizează scheme și pachete de programe diferite după care se pregătesc, culeg și prelucrează datele. Ca urmare, activitatea de control trebuie să înceapă cu o temeinică documentare asupra modificărilor intervenite în structura documentelor primare, a situațiilor și jurnalelor contabile, în circuitul, preluarea și arhivarea purtătorilor de informații. Controlul trebuie să analizeze în ce măsură aceste modificări sunt impuse de particularitățile organizatorice și tehnologice ale entității respective, în ce măsură ele respectă cerințele normelor legale și ale conducerii entității. Cu ocazia acestei documentări, organele de control trebuie să stabilească locurile unde pot să apară erori sau denaturări ale datelor și informațiilor, să stabilească compartimentele în care se întocmesc documentele primare și sursele de informații care stau la baza completării lor ulterioare, pe etape ale circuitului parcurs de aceste documente, așa cum se va arăta în continuare, când vom vorbi despre „evaluarea controlului intern”.

Conform prevederilor Legii contabilității, toate unitățile patrimoniale sunt obligate să respecte:

- a. planul de conturi general și normele metodologice pentru utilizarea acestuia sau planurile de conturi specifice avizate de Ministerul Finanțelor,
- b. modelele registrelor contabile, formularele comune privind activitatea financiară și contabilă, precum și normele metodologice privind utilizarea acestora. Ministerele, departamentele, asociațiile profesionale și unitățile patrimoniale pot elabora și folosi în activitatea financiar-contabilă și formulare specifice, în funcție de necesități. Așa cum s-a arătat, dacă se utilizează calculatoarele electronice pentru întocmirea documentelor justificative și pentru prelucrarea și înregistrarea datelor în contabilitate, se admite ca registrele contabile și formularele privind activitatea financiar-contabilă să fie adaptate în funcție de specificul și nevoile entității respective, dar numai în condițiile respectării conținutului de informații ale formularelor și registrelor comune, aprobate de Ministerul Finanțelor;
- c. modelele situațiilor financiare și normele metodologice privind întocmirea acestora.

Contabilitatea financiară (generală) are la bază norme unitare de organizare și conducere. Contabilitatea de gestiune (managerială) se organizează de către fiecare entitate, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii, astfel încât să asigure informațiile necesare pentru calculația costurilor și controlul rentabilității pe activități și pe produse.

Controlul modului de organizare a contabilității trebuie să înceapă cu o temeinică documentare asupra criteriilor care trebuie respectate de programele informatice. Principalele criterii pe care trebuie să le satisfacă un program informatic sunt (OMFP nr.3512/2008):

- să asigure prelucrarea informațiilor în concordanță cu prevederile reglementarilor contabile și fiscale;
- să protejeze produsele-program împotriva accesului neautorizat al unor persoane, cu scopul „modificării” programelor;
- să asigure confidențialitatea datelor. Accesul la aceste date trebuie să fie restricționat prin diferite coduri sau alte mijloace;
- să asigure conservarea datelor pe o perioadă de timp cerută de legea contabilității. Programele de prelucrare trebuie să precizeze tipurile de suporturi externe pe care se arhivează produsele-program, datele de intrare în sistemul de prelucrare și situațiile obținute;
- să asigure listarea înregistrărilor contabile. Aceste listări trebuie să fie inteligibile și complete și trebuie să conțină: tipul documentului listat, denumirea entității, perioada la care se referă, data listării, paginarea cronologică, precizarea programului informatic și a versiunii utilizate.
- să nu permită inserări, modificări sau eliminări de date pentru perioadele încheiate. Eventualele erori sau omisiuni constatate se corectează în perioada curentă;
- să permită verificarea modului de funcționare a programelor și a corectitudinii înregistrărilor contabile. Programul trebuie să permită reconstituirea tuturor înregistrărilor făcute pe baza de documente. Totodată trebuie să nu permită:
  - deschiderea a două conturi analitice cu același simbol;
  - modificarea simbolului contului după ce s-au făcut înregistrări în el;
  - suprimarea unui cont în care s-au făcut înregistrări;
  - listarea (editarea) mai multor documente de același tip, cu același număr de ordine, dar cu conținut diferit, etc.

Persoanele care efectuează controlul asupra registrelor și documentelor contabile au sarcina să urmărească respectarea normelor legale prezentate mai sus și, în special, trebuie să verifice:

a) **dacă forma de contabilitate aleasă este corect aplicată**, astfel încât toate tranzacțiile și operațiunile, de la toate nivelurile organizatorice, să fie înregistrate, urmărite sau controlate, în mod operativ sau periodic, prin contabilitate, asigurându-se caracterul unitar și universal al evidenței.

Pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor și tranzacțiilor, entitățile pot folosi forma de înregistrare „pe jurnale”, „maestru-șah” sau alte forme de înregistrare contabilă adaptate la specificul entităților respective, cu condiția conducerii ordonate și complete a registrelor de contabilitate obligatorii: registrul jurnal, registrul inventar și cartea mare.

**REGISTRUL-JURNAL** (formular 14-1-1) se utilizează pentru înregistrarea cronologică, prin intermediul articolelor (formulelor) contabile a tuturor tranzacțiilor și operațiunilor care au avut loc și care au fost consemnate în documente justificative, în documente centralizatoare sau în Notele de contabilitate (formular 14-6-2/A). Entitățile pot utiliza și jurnale auxiliare pe feluri de operațiuni, cum sunt: pentru operațiuni de casa și banca, pentru operațiuni privind decontările cu furnizorii, pentru operațiuni privind salariile și decontările cu asigurările și protecție sociale etc. Periodic, totalul sumelor debitoare și creditoare din jurnalele auxiliare se preiau în Registrul-jurnal (general). Orice înregistrare în Registrul-jurnal trebuie să cuprindă elementele unui articol contabil:



- felul, numărul și data documentului justificativ;
- explicarea conținutului operațiunii respective;
- conturile sintetice debitoare și creditoare;
- sumele debitoare și creditoare.

*Lunar, sau la alte intervale de timp, se procedează la listarea Registrelor-jurnal, care se numerotează și se îndosariază în ordinea numerelor. Informațiile din Registrul-jurnal se transpun în Cartea-mare sau în Fișele de cont pentru operațiuni diverse. Pe baza informațiilor din Cartea-mare se stabilesc rulajele, total sume și soldurile conturilor, care se preiau în Balanțele de verificare.*

b) **dacă gradul de centralizare sau descentralizare** al lucrărilor de evidență corespunde: mărimii entității, organizării ei administrativ-teritoriale, dotării ei cu tehnică de calcul, particularităților tehnologice, metodelor de conducere folosite etc.;

c) dacă evidența operativă și contabilitatea analitică (financiară și de gestiune) asigură o **delimitare corespunzătoare a responsabilităților**, necesară pentru evitarea compensărilor nelegale și a altor situații păgubitoare. Reglementările de aplicare a Legii contabilității precizează că dezvoltarea în analitic a conturilor din clasele 1-7 este la latitudinea fiecărei unități, iar contabilitatea de gestiune se organizează de fiecare întreprindere pe activități, secții, faze tehnologice, în funcție de metoda de calculație a costurilor folosită, în funcție de specificul activității și nevoile proprii;

d) **graficele de circulație a documentelor** și de prelucrare a informațiilor asigură evitarea paralelismelor din munca de evidență, dacă se asigură o prelucrare complexă a datelor fără să se recurgă la culegerea lor repetată, care este costisitoare și generează erori. Datele dintr-un document justificativ se introduc o singură dată în sistemul de prelucrare și de calcul și sunt tratate de către acest sistem în scopuri multiple (pentru contabilitatea financiară și pentru contabilitatea de gestiune; pentru contabilitatea sintetică și analitică; pentru evidența cronologică și sistematică; pentru calculația costurilor, a veniturilor și rezultatelor etc.) fără fragmentări și simplificări inutile.

*Prin aceste grafice, prin regulamente (proceduri) interne, prin fișele posturilor etc. trebuie să se evite munca în asalt de la sfârșitul perioadelor de gestiune, trebuie să se asigure condițiile necesare pentru: conducerea corectă a întregului sistem de evidență; prelucrarea informațiilor într-o succesiune logică fără circuite speciale pentru control; exercitarea în condiții corespunzătoare a controlului intern și stabilirea operativă a abaterilor; respectarea termenelor de depunere la organele în drept a rapoartelor, declarațiilor fiscale și a altor situații prevăzute în normele legale.*

e) dacă personalul din cadrul departamentului financiar-contabil și din celelalte compartimente are stabilite, prin decizii interne, **atribuțiuni de serviciu, judicios delimitate și coordonate**, astfel încât să se asigure, pe de o parte, eliminarea paralelismelor și suprapunerilor iar pe de altă parte, caracterul unitar al lucrărilor de evidență și exercitarea unui control reciproc adevărat. Repartizarea atribuțiunilor de serviciu pe compartimente și executanți trebuie făcută în funcție de importanța lucrărilor, de calificarea și experiența personalului, de nevoile reale

ale entității etc., asigurându-se încărcarea echitabilă și ritmică a personalului și respectarea cerințelor separării funcțiilor.

În același timp, prin aceste atribuțiuni de serviciu trebuie să se prevadă modul cum compartimentele funcționale colaborează între ele pentru evitarea paralelismelor și necorelărilor din munca de evidență, modul cum își transmit reciproc informațiile necesare pentru planificarea și analiza indicatorilor economico-financiari, pentru asigurarea unui control intern eficient. Pentru toate neajunsurile și deficiențele constatate, controlorul trebuie să stabilească și să informeze conducerea entității în ce măsură ele sunt determinate sau favorizate de neorganizarea corespunzătoare a sistemului informațional economic (calității procedurilor interne) sau în ce măsură ele se datorează calităților profesional-morale și disciplinei în muncă a personalului.

## 2.9. VERIFICAREA MODULUI DE CONDUCERE A EVIDENȚEI ECONOMICE

Caracterul unitar și atotcuprinzător al controlului cere ca verificarea modului de întreținere și utilizare a sistemului informațional economic să se facă etapă cu etapă, de la desfășurarea operațiunilor și până la reflectarea lor în documentele primare; de la pregătirea și codificarea datelor și până la introducerea lor în sistemele de calcul și prelucrare; de la prelucrarea datelor și până la obținerea, interpretarea și valorificarea situațiilor finale,

Bazându-se pe înlănțuirea - documente primare, evidențe operative, contabilitate analitică, contabilitate sintetică, situații financiare - controlul în special cel intern, poate fi structurat în 3 etape:

- a) controlul inițial asupra datelor ce urmează a fi supuse prelucrării;
- b) controlul prelucrării datelor;
- c) controlul final asupra situațiilor obținute.

a) **Controlul inițial asupra datelor de intrare** se derulează, la rândul său, în trei faze:

- verificarea corectitudinii completării documentelor primare;
- verificarea preluării datelor în tehnica de calcul sau a introducerii datelor în registrele contabile (jurnale, fișe de cont etc.);
- controlul automat al datelor de intrare.

**a<sub>1</sub>) Verificarea corectitudinii întocmirii documentelor primare** sub aspectul formei și al conținutului operațiunilor consemnate a fost prezentată la paragraful 2 de mai sus și, ca urmare, nu vom mai insista asupra acestei faze a controlului.

După ce verifică forma și conținutul documentelor primare, organele de control sau cu atribuțiuni de control urmăresc corectitudinea și integritatea preluării datelor în sistemele (manuale sau automatizate) de evidență și calcul.

**a2) În scopul asigurării preluării corecte și integrale** - fără omisiuni și fără repetări - a datelor din documentele primare, se poate utiliza procedeul „prin număr curent”, care se bazează pe confruntarea manuală sau automatizată a numărului de poziții din „Borderoul de predare a documentelor” cu numărul de poziții din situațiile sau jurnalele obținute în urma prelucrării, în acest scop, documentele se predau spre prelucrare pe baza unui „Borderou de predare a documentelor” sau grupate în pachete (dosare) pe care se fac mențiuni necesare controlului, cum ar fi: numărul total de documente, numerele extreme existente în pachet (cel mai mic și cel mai mare), felul documentelor, perioada la care se referă etc.

Aceste borderouri sau aceste mențiuni permit verificarea faptului că toate documentele au fost preluate spre prelucrare o singură dată, fără omisiuni și fără repetări (vezi criteriul exhaustivității și integrității înregistrărilor, paragraful 1.4 de mai sus). Prin acest procedeu nu se depistează erorile compensate (numărul omisiunilor fiind egal cu numărul repetărilor). Aceste erori se pot pune în evidență prin alte procedee de control cum ar fi:

- controlul corelațiilor dintre soldurile și rulajele conturilor;
- controlul respectării seriilor numerice ale documentelor;
- controlul prin jocuri de încercare etc.

• *Controlul corelațiilor dintre solduri și rulaje* pune în evidență înregistrările contabile anormale.

*Astfel, soldul debitor al unor analitice ale contului 401 „Furnizori” se poate datora neînregistrării corecte a facturilor de aprovizionare, confuziilor între analiticele acestui cont, plății furnizorului respectiv de mai multe ori prin casă și prin bancă sau prin instrumente de decontare diferite. Rulajul creditor al contului 4427, pentru bunurile vândute trebuie să fie în corelație cu rulajul debitor al conturilor 411, 461, 531, 428; pentru bunurile constatate lipsă la inventar trebuie să fie în corelație cu rulajele debitoare ale conturilor 428, 461, 635; pentru bunurile folosite în scop personal și predate gratuit etc. trebuie să fie în corelație cu rulajul debitor al contului 635 etc. Pentru aceste operațiuni corelațiile de mai sus se verifică înmulțind rulajele debitoare ale respectivelor conturi cu  $K/(100-K)$ , unde  $K$  reprezintă cota legală a taxei pe valoarea adăugată. Aceste corelații se pot verifica numai pe baza informațiilor din Cartea mare, după analiza corespondențelor dintre conturi (eliminarea altor înregistrări din debitul acestor conturi).*

- **CONTROLUL RESPECTĂRII SERIILOR NUMERICE A DOCUMENTELOR** pune în evidență situațiile în care unele documente nu au fost înregistrate sau au fost înregistrate de mai multe ori. Acest control se bazează pe analiza înregistrărilor din Registrul jurnal și din jurnalele auxiliare, pe analiza sistemului intern de numerotare a documentelor.
- **CONTROLUL PRIN JOCURI DE ÎNCERCARE** se bazează pe prelucrarea manuală a unui eșantion de documente sau pe prelucrarea după un alt

program informatic și compararea rezultatelor cu cele din contabilitatea întreprinderii.

a<sub>3</sub>) **Controlul automat asupra datelor inițiale** este realizat cu ajutorul procedurilor automate de control sintactic și semantic pe care le conțin pachetele de programe după care sunt prelucrate datele cu ajutorul calculatorului.

Aceste controale automate se fac atât individual, la nivelul fiecărui articol, cât și global, între articole și fișiere.

Datorită acestor proceduri automate de control sunt semnalate operatorului de la tehnica de calcul o serie de mesaje de eroare cum ar fi: cod operațiune eronat, cod material sau produs eronat, unitate de măsură eronată, normă de consum sau de muncă eronată, curs de schimb valutar eronat, stoc inexistent pentru bunurile care ies din gestiune, codul partenerilor de afaceri inexistent, prețul unitar eronat etc.

Operatorii care culeg datele din documente au posibilitatea ca după fiecare document cules la tastatură să compare totalul obținut cu totalul valoric sau cantitativ al documentului respectiv. Prin aceasta se depistează fie erorile din documente, fie erorile de culegere.

În condițiile prelucrării integrale a datelor, controlul asupra datelor de intrare în sistemul de prelucrare capătă o importanță deosebită deoarece aceleași date sunt prelucrate în scopuri diferite și, ca urmare, erorile și omisiunile din faza de culegere duc la denaturarea unui număr mare de situații și indicatori. De asemenea, în condițiile prelucrării integrate a datelor nu se poate asigura un control reciproc bazat pe separarea funcțiilor.

## **b) Controlul prelucrării datelor**

Urmărește depistarea erorilor care pot să apară, fie ca urmare a concepției defectuoase a sistemului (inclusiv a programelor de prelucrare), fie ca urmare a unor greșeli de operare sau manipulare a suporturilor de date.

Echipamentele moderne de calcul asigură un grad înalt de precizie în prelucrarea datelor, dar ele operează după anumite reguli stabilite de analiști și programatori. Din aceste motive, controlul trebuie să urmărească dacă aceste programe de prelucrare nu sunt influențate de experiența profesională, opțiunile și dorințele celor care le-au întocmit, în acest scop, se apelează la serviciile unor specialiști în control și audit informatic.

Tratarea automată a datelor face ca rezultatele să fie obținute în urma unor prelucrări în lanț, după scheme complexe de prelucrare, ca urmare, activitatea de urmărire și control devine tot mai dificilă, în aceste condiții, se impune analiza temeinică a schemelor și programelor de prelucrare, cunoscut fiind faptul că în program de prelucrare, corect întocmit, poate fi modificat printr-un altul.

Un accent deosebit trebuie să fie pus pe urmărirea controalelor plasate prin programe în lanțul de prelucrare, controale menite să asigure sinceritatea și integritatea prelucrărilor. Pentru asigurarea sincerității și exactității prelucrărilor, în lanțul de prelucrare se introduc diferite sisteme de control.

Astfel, valoarea consumurilor dintr-un anumit sortiment de materiale se calculează cumulativ, pe de o parte făcând suma produselor dintre cantitatea fiecărei eliberări în consum și prețul unitar iar, pe de altă parte, cumulând cantitățile eliberate în consum și înmulțind în final suma acestor cantități cu prețul unitar. Dacă cele două rezultate nu sunt egale, înseamnă că sistemul de prelucrare funcționează defectuos.

**c) Controlul final, sau al rezultatelor obținute, în urma prelucrării automate a datelor** vizează forma și conținutul situațiilor de ieșire. Sub aspectul formei se verifică dacă aceste situații conțin toate elementele necesare, dacă eventualele stornări s-au făcut pentru corectarea unor erori sau pentru a masca unele operațiuni nereale, dacă sunt semnate de către persoanele autorizate și de către cele care răspund de întocmirea și verificarea lor. Sub aspectul conținutului, verificarea acestor situații se poate face prin:

- controale logice (de verosimilitate), care urmăresc corelațiile dintre diferitele situații obținute;
- controale prin simularea pe baza unui set de date de test;
- controale pe baza unor programe speciale (destinate organelor de control);
- controale manuale (prin sondaj) etc.

Controlul modului de ținere a evidenței economice, parcurgând etapele arătate mai sus, urmărește atât ansamblul de mijloace folosite în munca de evidență, cât și procedeele și tehnicile de lucru utilizate pentru culegerea, înregistrarea și prelucrarea datelor. Controlul intern parcurge succesiunea logică în care sunt folosite procedeele și instrumentele contabilității. Ca urmare, controlul asupra contabilității presupune urmărirea modului cum se asigură:

- consemnarea operațiunilor în documente și înregistrarea lor în registrele contabile;
- verificarea concordanței dintre informațiile contabile și realitate cu ajutorul inventarierii;
- verificarea corectitudinii înregistrărilor contabile cu ajutorul Balanțelor de verificare;
- sintetizarea și generalizarea informațiilor contabile cu ajutorul situațiilor financiare.

## 2.10. CLASIFICAREA VERIFICĂRILOR DOCUMENTARE

Din punctul de vedere al ordinii în care sunt grupate și verificate documentele primare se deosebesc: *verificări cronologice*, *verificări invers-cronologice* și *verificări sistematice*.

**Verificările cronologice** presupun examinarea documentelor în ordinea în care au fost întocmite, înregistrate în contabilitate și arhivate, indiferent de conținutul lor. Acest mod de lucru, deși pare simplu și comod, nu permite o studiere aprofundată a unei categorii de operațiuni, de la început și până la sfârșit, nu garantează cuprinderea în control a tuturor documentelor și nu asigură o sistematizare corespunzătoare a concluziilor. De altfel, documentele primare și centralizatoare sunt arhivate, în practică, pe probleme sau pe grupe de conturi și, ca urmare, tot așa trebuie să fie verificate. Din aceste motive verificările strict cronologice sunt rar folosite în practică. Ele se pot utiliza la unitățile patrimoniale mici, cu un volum redus de operațiuni (asociații familiale, asociații de locatari, organizații culturale, sportive, de caritate, fundații etc.).

**Verificările invers-cronologice** se aseamănă cu verificările cronologice, dar se începe cu documentele cele mai recente și se continuă cu cele mai vechi, în ordinea inversă a întocmirii, înregistrării și arhivării lor. Verificarea invers-cronologică se utilizează, de regulă, în două situații, și anume:

- când se constată anumite omisiuni sau erori de înregistrare, pentru identificarea lor.

*Astfel, dacă prin verificările reciproce se constată neconcordanțe dintre evidența operativă (fise de magazie, registrul de casă etc.) și contabilitatea analitică sau între contabilitatea analitică și cea sintetică, pentru identificarea cauzelor lor se cercetează document cu document, înregistrare cu înregistrare, începând cu ultimele documente sau înregistrări și continuând cu cele mai vechi până când se depistează locul acestor neconcordanțe.*

- în cazul constatării unor falsuri, neglijențe sau a altor abateri (chitanțe, state de plată, facturi etc. falsificate), pentru stabilirea momentului din care au început să se producă.

**Verificările sistematice** presupun gruparea documentelor pe categorii de operațiuni sau pe probleme (casă, bancă, salarizare, venituri, cheltuieli, aprovizionări, vânzări etc.) și verificarea lor în continuare în ordine cronologică sau invers cronologică, după caz.

Verificarea sistematică are o frecvență mare în practica controlului documentar și contabil, deoarece:

- ușurează munca de sistematizare a concluziilor;
- reduce posibilitatea de omitere a unor documente care în condițiile verificărilor nesistematice pot scăpa organelor de control;
- permite specializarea organelor de control;
- asigură urmărirea concordanței dintre documentele justificative, contabilitate și situațiile financiare.

CURSUL nr. 7  
VERIFICAREA FAPTICĂ

- OBIECTIVE:           2.11. Necesitatea și funcțiile inventarierii  
                          2.12. Etapele inventarierii

Verificarea faptică se realizează prin intermediul *inventarierilor* și a *cercetărilor*.

**Inventarierea generală** a patrimoniului reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența și starea tuturor elementelor de activ și pasiv, cantitativ-valoric sau numai valoric, aflate în patrimoniul entităților la o anumită dată. Este lucrarea pregătitoare întocmirii situațiilor financiare, prin care se stabilește situația reală a patrimoniului fiecărei entități și cuprinde toate elementele patrimoniale, precum și bunurile sau valorile deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane fizice sau juridice.

„Documentele oficiale de prezentare a situației economico-financiare a persoanelor juridice... sunt situațiile financiare anuale, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanțelor financiare, fluxurile de trezorerie și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată”<sup>30</sup>, pentru asigurarea acestui deziderat este necesară verificarea în prealabil a existenței și stării activelor și datoriilor entității,

Constatarea elementelor patrimoniale existente se face prin inventarierea directă (numărare, cântărire, măsurare, după caz) pentru bunurile corporale și, pe bază de acte justificative, registre sau confirmări ale terților, pentru bunurile necorporale.

**Cercetarea directă** constă în examinarea și observarea nemijlocită, pe teren, a bunurilor sau operațiunilor care au loc. Cercetarea directă se utilizează în toate cazurile în care se impune cunoașterea nemijlocită a stării de fapt, din diferite sectoare. Subestimarea cercetării directe în munca de control înseamnă a da acestuia un caracter formal, desprins de realitățile din entitatea supusă controlului.

În cele ce urmează ne vom limita la prezentarea:

1. Necesității și funcțiilor inventarierilor
2. Etapelor inventarierilor

### 2.11. NECESITATEA ȘI FUNCȚIILE INVENTARIERILOR

Entitățile „au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului: la începutul activității; cel puțin o dată pe an, pe parcursul funcționării sale; în cazul

---

<sup>30</sup> Legea contabilității nr. 82/1991, modificată și republicată, art. 9 (1).

fuzionării sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege<sup>31</sup>. De asemenea, entitățile au obligația efectuării inventarierii și în următoarele situații:

- a) în cazul modificării prețurilor de înregistrare a bunurilor;
- b) la cererea organului de control;
- c) ori de câte ori există indicii că în gestiune sunt plusuri și/sau minusuri care nu se pot stabili decât prin inventariere;
- d) ori de câte ori intervine o predare/primire de gestiune;
- e) cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- f) ca urmare a calamităților naturale, a unor cazuri de forță majoră sau alte situații prevăzute de lege.

În calitate sa de procedeu al metodei contabilității și de tehnică de control faptic, inventarierea îndeplinește trei funcții:

\* **Funcția de control** a concordanței dintre informațiile furnizate de contabilitate și realitate.

Oricât ar fi de riguros organizate transportul, depozitarea și manipularea bunurilor, oricât de bine ar fi ținută contabilitatea elementelor patrimoniale, în anumite situații pot apărea diferențe între soldurile scriptice și realitate. Datele furnizate de contabilitate au un caracter relativ, datorită următoarelor aspecte:

- a) contabilitatea nu poate surprinde modificările cantitative și calitative, produse în timpul transportului, manipulării și depozitării bunurilor economice;
- b) în cadrul unor gestiuni pot să aibă loc furturi, risipă și proastă gospodărire a unor sortimente de bunuri;
- c) unele date din documentele primare pot fi omise, cu ocazia înregistrării lor în contabilitate, înregistrate repetat sau înregistrate eronat;
- d) personalul care gestionează și manipulează bunurile poate da dovadă de neglijență sau nepricepere;
- e) la unele sortimente se pot crea stocuri fără mișcare, greu vandabile sau de prisos;
- f) poate să apară anularea unor comenzi datorită renunțării unor clienți, calamităților naturale sau unor cazuri de forță majoră;
- g) unele creanțe sunt îndoielnice etc.

Prin inventarierea patrimoniului se identifică bunurile care nu sunt utilizate, creanțele vechi și neîncasate și, pe această bază, se iau măsurile de preîntâmpinare sau limitare a pagubelor, pentru creșterea eficienței și întărirea disciplinei personalului din gestiuni.

---

<sup>31</sup> Idem, art. 7(1).



\* **Funcția de stabilire** a situației nete și a rezultatului exercițiului. Pe baza inventarierii se definitivează situația netă a patrimoniului care se determină cu ajutorul relației:

$$\boxed{\text{Situația netă a patrimoniului}} = \boxed{\text{Active (inventariate)}} + \boxed{\text{Datorii (inventariate)}}$$

Excluzând o creștere sau o micșorare a aportului proprietarilor la capitalul social, rezultatul net al exercițiului se determină în funcție de variația situației nete:

$$\boxed{\text{Rezultatul net}} = \boxed{\text{Situația netă (de la finele exercițiului)}} + \boxed{\text{Situația netă (de la începutul exercițiului)}}$$

Prin inventariere se confirmă realitatea activelor patrimoniale și a datoriilor, asigurându-se premisele determinării corecte a situației nete, a obligațiilor fiscale și a rezultatului net.

\* **Funcția de calcul și evidență** a stocurilor, consumurilor și vânzărilor. Pentru evidența stocurilor, unitățile patrimoniale mici și mijlocii pot folosi metoda inventarului intermitent, în această variantă de lucru, conturile de stocuri din clasa a 3-a se folosesc numai la începutul și sfârșitul lunii.

Pe parcursul lunii, se utilizează pentru înregistrarea intrării în patrimoniu a materiilor prime, mărfurilor etc. aprovizionate de la terți, conturile de cheltuieli corespunzătoare conturilor de stocuri. La finele fiecărei luni, conturile de stocuri se debitează în corespondență cu conturile de cheltuieli aferente, cu valoarea stocului stabilit prin inventariere. Aceste stocuri de la finele lunii se vor anula la începutul lunii următoare prin inducerea lor în cheltuieli, în acest caz, ieșirile din stocuri se stabilesc conform relației:

$$\boxed{\text{Ieșirile din stoc}} = \boxed{\text{Stocurile inițiale (de la finele lunii precedente)}} + \boxed{\text{Intrările din cursul perioadei (prin aprovizioane sau din producție proprie)}} - \boxed{\text{Stocurile finale (inventariate la finele lunii curente)}}$$

Așadar, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent, în funcție de rezultatul inventarierii lunare a materiilor prime se stabilesc consumurile, iar inventarierea produselor finite stă la baza determinării veniturilor din producție stocată etc.

## 2.12. ETAPELE INVENTARIERILOR

Inventarierea patrimoniului este o lucrare complexă care presupune parcurgerea mai multor etape:

- A. pregătirea inventarierii;
- B. inventarierea propriu-zisă.

### A. PREGĂTIREA INVENTARIERII GENERALE A PATRIMONIULUI

Pregătirea inventarierii este o etapă premergătoare inventarierii propriu-zise, de care depinde eficiența celorlalte lucrări care vor urma. În cadrul acestei etape se iau o serie de măsuri organizatorice și se execută unele lucrări cu caracter contabil. În cadrul **lucrărilor de natură organizatorică** se pot menționa:

1) Numirea prin decizie scrisă, dată de administratorul societății sau ordonatorul de credite, a unei comisii centrale de inventariere (dacă este cazul) și a unui număr de comisii de inventariere. Comisia centrală va coordona comisiile de inventariere constituite în funcție de numărul de gestiuni ce urmează a fi inventariate. Aceste comisii trebuie să fie constituite din cel puțin două persoane.

La unitățile mici inventarierea poate fi executată de către o singură persoană.

Prin unități mici se înțelege: persoanele fizice care au calitate de comerciant sau societățile comerciale al căror număr de salariați este redus, iar valorile materiale care trebuiesc inventariate nu depășesc plafonul stabilit de către administratorul societății<sup>32</sup>. Din comisia de inventariere fac parte persoane cu pregătire corespunzătoare, economică și tehnică. Nu pot face parte din comisia de inventariere gestionarii depozitelor supuse inventarierii și nici contabilii care țin evidența gestiunilor respective.

Membrii comisiei de inventariere nu pot fi înlocuiți decât în cazuri bine întemeiate și numai prin decizia scrisă a celor care i-au numit.

2) Pentru o bună desfășurare a operațiunilor de inventariere, administratorii, ordonatorii de credite sau alte persoane care au obligația gestionării patrimoniului trebuie să ia măsuri în vederea creării tuturor condițiilor optime de lucru comisiei de inventariere, cum ar fi:

- organizarea depozitării valorilor materiale grupate pe sortotipodimensiuni, codificarea acestora și întocmirea etichetelor de raft;
- asigurarea personalului necesar pentru manipularea valorilor materiale care se inventariază;
- dotarea gestiunii cu aparate și instrumente adecvate pentru cântărire, măsurare etc., cu mijloace de identificare (cataloge, mostre etc.);

---

<sup>32</sup> Norme privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, aprobate prin OMFP nr. 2861/2009.

- asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate a unor persoane competente din cadrul entității sau din afara acesteia care au obligația să semneze listele de inventariere pentru atestarea realității datelor înscrise în acestea;
- dotarea comisiei de inventariere cu mijloace tehnice de calcul și de sigilare a spațiilor inventariate;
- dotarea gestiunilor cu două rânduri de încuietori diferite.

3) Comisia de inventariere trebuie să întreprindă următoarele acțiuni:

a. să ceară gestionarului o declarație scrisă din care să rezulte dacă:

- gestionează valori materiale și în alte locuri de depozitare;
- are în gestiune și alte bunuri ce aparțin terților, primite cu sau fără documente;
- are plusuri sau lipsuri în gestiune despre a căror cantitate sau valoare are cunoștință;
- are valori nerecepționate sau livrate pentru care nu s-au întocmit documentele aferente;
- a primit sau eliberat valori materiale fără documente legale;
- deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;
- are documente de primire-eliberare care n-au fost operat în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate, în acest sens se specifică felul și numărul ultimelor documente de intrare/ieșire a bunurilor sau valorilor din gestiune.

b. să identifice toate locurile unde există valori ce urmează a fi inventariate;

Dacă bunurile ce urmează a fi inventariate sunt gestionate de către o singură persoană și sunt depozitate în locuri diferite, se sigilează toate căile de acces cu excepția locului în care începe inventarierea, care se sigilează numai la sfârșitul zilei.

- c. să asigure, în prezența gestionarului, închiderea și sigilarea căilor de acces în gestiuni, ori de câte ori se întrerup operațiile de inventariere și se părăsește gestiunea;
- d. să verifice numerarul din casă și să stabilească suma încasărilor din ziua curentă, solicitând întocmirea monetarului (la gestiunile cu vânzare cu amănuntul) și depunerea acestuia la casieria centrală a entității;
- e. să controleze dacă toate instrumentele și aparatele de măsură sau cântărire au fost verificate și dacă sunt în bună stare de funcționare;
- f. să solicite:
  - sistarea operațiunilor de intrare/ieșire a bunurilor din gestiune. Dacă sistarea

nu poate avea loc, operațiunile se desfășoară numai în prezența comisiei de inventariere care va menționa pe documentele respective „primit/eliberat în timpul inventarierii”.

- predarea la magazii și la depozite pe baza documentelor, a tuturor pieselor, ansamblurilor și agregatelor a căror prelucrare s-a terminat;
- colectarea din secții sau ateliere a produselor reziduale și a deșeurilor.

În paralel cu aceste lucrări pregătitoare de natura organizatorică se efectuează lucrări pregătitoare de **natură contabilă**, cum sunt:

- a. asigurarea înregistrării tuturor operațiunilor în contabilitatea sintetică, analitică și în evidența operativă condusă în cadrul gestiunilor (fișe de magazie, rapoarte de gestiune);
- b. verificarea exactității înregistrărilor prin confruntarea informațiilor din contabilitate cu cele din evidența operativă și prin întocmirea bilanțelor de verificare sintetice și analitice;
- c. ridicarea de la gestiune a tuturor evidențelor operative și vizarea lor după ultima operațiune (fișe de magazie, benzi de la casele de marcat, rapoarte de gestiune etc.).

În cazul în care gestionarul lipsește la data stabilită pentru începerea inventarierii, comisia de inventariere sigilează căile de acces în gestiune și anunță conducerea entității. Conducerea entității are obligația să îl anunțe pe gestionar despre ziua la care trebuie să se prezinte pentru începerea inventarierii. Dacă gestionarul sau reprezentantul său legal nu se prezintă la data și ora fixată, conducerea numește prin decizie scrisă o altă persoană care îl reprezintă pe gestionar pe parcursul inventarierii.

## B. INVENTARIEREA PROPRIU-ZISĂ A ELEMENTELOR DE ACTIV ȘI DE PASIV

Inventarierea propriu-zisă a patrimoniului „are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ și de pasiv ale fiecărei entități, precum și bunurile și valorile deținute cu orice titlu aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare care trebuie să asigure o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței unei unități....”<sup>33</sup>.

Constatarea și descrierea elementelor patrimoniale supuse inventarierii este etapa în care se efectuează inventarierea propriu-zisă a bunurilor corporale și se concretizează prin completarea listelor de inventar. Procesul de inventariere a bunurilor patrimoniale se realizează la locurile de păstrare a acestora. Constatările trebuie trecute în *listele de inventariere separat* pentru:

- fiecare loc de depozitare
- fiecare gestiune aparținătoare unității patrimoniale;
- fiecare categorie de bunuri din cadrul gestiunilor (în concordanță cu conturile contabile);

---

<sup>33</sup> Idem.

- bunurile aflate asupra angajaților în momentul inventarierii (scule, unelte, cazarmament etc.);
- bunurile care aparțin altor unități (închiriate, în leasing, în consignație, spre prelucrare, în custodie);
- creanțele sau datoriile incerte sau în litigiu;
- bunuri necorespunzătoare din punct de vedere calitativ, degradate etc.;
- bunuri fără mișcare, cu mișcare lentă sau greu vandabile.

În cazul ultimelor două categorii de bunuri se anexează la listele de inventariere o „Notă de constatare” sau un „Proces-verbal” din care vor rezulta cauzele nefolosirii bunurilor, caracterul și gradul deteriorării și eventualele persoane vinovate,

Inventarierea patrimoniului se materializează prin înscrierea bunurilor cu cerneală sau pix, fără spații libere și fără ștersături în formularul „Lista de inventariere” (variantele prevăzute în normele aprobate prin OMFP nr. 3861/2009 și 3512/2008), în urma verificării existenței fizice a fiecărui element patrimonial inventariat sau prin scanarea codurilor bară.

Prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 3861/2009 s-a stabilit că listele de inventariere se întocmesc într-un singur exemplar. Este recomandabil ca aceste liste să se întocmească în două exemplare, un exemplar de către gestionari și un exemplar de către membrii comisiei de inventariere. Dacă inventarierea se desfășoară cu ocazia predării-primirii gestiunilor, listele de inventariere se pot întocmi în trei exemplare de către: gestionarul predător, gestionarul primitor și un membru al comisiei de inventariere.

În cazul în care inventarierea nu se termină într-o zi, la finele zilei încăperea se sigilează și fișele de inventariere sunt semnate de către membrii comisiei de inventariere pe fiecare filă. La reluarea inventarierii, dacă sigiliul a fost rupt, nu se intră în încăperea respectivă și se anunță conducerea entității, pentru luarea măsurilor care se impun.

Documentele întocmite de comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate, în locuri special amenajate, încuiate și sigilate. Este interzisă scoaterea lor din gestiune până la terminarea inventarierii.

Stabilirea stocului faptic se face prin numărare, cântărire, măsurare, calcule tehnice, după caz. Bunurile aflate în ambalaje originale se despachetează numai prin sondaj.

Lichidele și materialele de masă (ciment, produse agricole, produse de balastieră etc.) se inventariază în funcție de: volumul acestora (stabilit prin calcule tehnice), densitatea și compoziția lor, stabilite pe baza probelor de laborator sau organoleptic.

Bunurile aparținând altor unități (închiriate, în leasing, în custodie, spre prelucrare, în consignație etc.) se înscriu în liste de inventariere separate și un exemplar din acestea se trimite proprietarului, care este invitat să confirme realitatea datelor respective. Neconformarea realității și concordanței datelor din aceste liste, în termen de 5 zile, presupune recunoașterea lor,

Bunurile care la data inventarierii se afla în afara entității (date spre prelucrare sau reparare la terți) se inventariază prin confirmarea scrisa primita de la entitatea unde se găsesc.

Echipamentele, cazarmamentele, sculele, uneltele etc. aflate asupra angajaților se trec în liste separate specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor.

Disponibilitățile aflate în conturi la bănci se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de bănci cu cele din contabilitate, în acest scop, extrasele de cont emise pentru ultima zi a anului trebuie să poarte ștampila oficială a băncii, în același timp și băncile au obligația să solicite beneficiarilor confirmarea soldurilor pe baza „Extrasului de cont”

Imobilizările necorporale și imobilizările corporale se inventariază prin verificarea titlurilor de proprietate și prin constatarea existenței și stării lor.

Producția în curs, producția de imobilizări cu forțe proprii, reparațiile neterminate etc. se inventariază prin descrierea gradului de execuție sau a stadiului de prelucrare și prin stabilirea valorii acestora pe baza documentației tehnice și a datelor din contabilitate.

Creanțele față de terți, obligațiile față de furnizori și celelalte active și pasive patrimoniale se inventariază prin verificarea soldurilor scriptice și prin confirmarea soldurilor de către terți, pe baza „Extrasului de cont” (formularul 14-6-3) remis terților sau prin punctaje reciproce. Nu este obligatorie confirmarea creanțelor curente, care au o vechime mai mică de 6 luni și care au o pondere de până la 1% în total creanțe.

Pe ultima filă a listei de inventariere se trece durata efectivă a inventarierii, adică data începerii și terminării precum și mențiunea gestionarului din care reiese dacă:

- toate cantitățile de bunuri au fost stabilite în prezența sa;
- bunurile respective se află în păstrarea și răspunderea sa;
- obiecțiile pe care le are de făcut (dacă există);
- mai are bunuri neinventariate.

Dacă există obiecții, acestea vor fi analizate iar concluziile se vor menționa la sfârșitul listei de inventariere.

Listele de inventariere, odată întocmite, sunt supuse unei „prelucrări”, în sensul comparării stocurilor (inventarului factic) consemnate în acestea, la locurile de depozitare, cu stocurile scriptice din contabilitate, în cadrul acestei „prelucrări”, toate pozițiile la care se constată diferențe, generate fie de plusuri sau minusuri cantitative, fie de prețuri actuale (ale pieței) mai mici decât costurile istorice (valoarea de intrare în patrimoniu) se extrag din „Lista de inventariere cod 14-3-12/b” și se consemnează în „Lista de inventariere - cod 14-3-12”, care de fapt au rolul unor situații comparative.

Listele de inventariere (cod 14-3-12 și 14-3-12/b) se întocmesc în cazul gestiunilor cantitativ-valorice. în cazul gestiunilor global-valorice, se întocmește „Lista de inventariere - cod 14-3-12/a”.

Listele de inventariere se semnează pe fiecare fila de către membrii comisiei de inventariere și de către gestionari.

Rezultatele inventarierii se înscriu într-un „Proces-verbal” care trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente:

- data întocmirii;
- numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere;
- numărul și data actului de numire a comisiei de inventariere;
- gestiunea inventariată;
- data începerii și terminării inventarierii;
- rezultatele inventarierii;
- concluziile și propunerile comisiei în legătură cu plusurile și lipsurile constatate, cu persoanele vinovate și măsurile ce trebuie luate în legătură cu acestea;
- volumul stocurilor depreciate, al celor fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile și propuneri privind reintegrarea acestora în circuitul economic sau privind constituirea de provizioane (ajustări de valoare);
- constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, precum și alte aspecte în legătură cu activitatea gestiunii inventariate.

Propunerile cuprinse în procesul verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de trei zile de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului unității patrimoniale. Acesta, cu avizul compartimentului juridic, decide, în termen de cel mult cinci zile, asupra modului de soluționare a propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor legale<sup>34</sup>.

Anual, rezultatele inventarierii generale a patrimoniului, după reflectarea în contabilitate și în bilanța de verificare, se centralizează în „Registrul inventar”, „**Registrul inventar**” (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu, de înregistrare anuală și de grupare a rezultatelor inventarierii patrimoniului, în el se înregistrează toate elementele de activ și pasiv grupate după natura lor, conform posturilor din bilanțul contabil. Elementele patrimoniale înscrise în registrul-inventar au la bază listele de inventariere centralizatoare și procesele verbale de inventariere care justifică conținutul fiecărui post din bilanțul contabil<sup>35</sup>.

..... (Unitatea)					
REGISTRUL-INVENTAR					
La data de 31 decembrie.....				Nr. pagină.....	
Nr. crt.	Elem. Inventariate	Valoarea contabilă	Valoare de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoare	Cauzele diferențelor
Întocmit,			Verificat,		

<sup>34</sup> Idem, pct. 52

<sup>35</sup> Idem, pct. 53.

Stabilirea rezultatelor inventarierii se realizează prin compararea cantităților și valorilor consemnate în listele de inventar cu cantitățile și valorile înregistrate în contabilitate, în acest sens, mai întâi se verifică *exactitatea datelor din contabilitate*, cu ajutorul bilanțelor de verificare sintetice și analitice, apoi se verifică exactitatea datelor din inventar, prin confruntarea exemplarului din aceste liste, scris de un membru al comisiei de inventariere cu exemplarul aceluiași listă scris de gestionar, corectându-se pe lor eventualele diferențe constatate, sub semnătura participanților la inventariere. Soldurile scriptice se certifică de către persoana care ține evidența analitică a gestiunii respective și de către șeful compartimentului financiar-contabil. Se verifică, de asemenea, corectitudinea evaluărilor, a calculelor din contabilitate și din listele de inventar.

Din comparația mai sus menționată, pot să rezulte plusuri sau minusuri de inventar pentru care comisia de inventariere va cere explicații scrise de la gestionar.

„Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate atât în evidența operativă, cât și în contabilitate, în termen de cel mult cinci zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administratori”<sup>36</sup>.

Evaluarea stocurilor și imobilizărilor se face respectând principiul permanenței metodelor potrivit căruia regulile de evaluare trebuie menținute. La stabilirea valorii de inventar se aplică principiul prudenței potrivit căruia nu se admite supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor respectiv subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor.

Astfel, în cazul elementelor de activ dacă se constată că valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului și prețul pieței, este mai mare decât valoarea la care sunt evidențiate acestea în contabilitate, în listele de inventariere se vor trece valorile din contabilitate, în cazul în care valoarea de piață este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventar se va înscrie valoarea aceasta din urmă și pentru diferențele în minus (deprecieri) neimputabile se constituie provizioane (se fac ajustări ale valorilor dacă deprecierea este reversibilă sau se înregistrează amortismente suplimentare la care deprecierea este ireversibilă).

Evaluarea creanțelor și datoriilor se face, de regulă, la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată, cu respectarea principiului prudenței. Creanțele, datoriile și disponibilitățile exprimate în devize se evaluează la cursul de referință al Băncii Naționale de la 31 decembrie a exercițiului financiar expirabil.

Stabilirea rezultatelor inventarierii se face direct în listele de inventar (cod 14-3-12). Aceste rezultate se determină prin compararea mărimilor constatate direct prin inventariere cu cele înregistrate în contabilitate. Dacă cantitățile și valorile constatate faptic la un anumit element patrimonial sunt mai mari decât cele din contabilitate, rezultă un plus de inventar, iar în cazul invers rezultă un minus de inventar.

---

<sup>36</sup> Norme privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii (OMFP nr. 2861/2009)



## CURSUL nr. 8

### REGULARIZAREA DIFERENȚELOR CONSTATATE LA INVENTARIERE

- OBIECTIVE:
- 2.13. Compensarea plusurilor cu minusurile constatate la inventariere
  - 2.14. Acordarea scăzămintelor admisibile
  - 2.15. Acordarea combinată a perisabilităților și compensărilor.

După stabilirea plusurilor și minusurilor de inventar, se procedează la regularizarea diferențelor. În principiu, plusurile se înregistrează ca intrări în patrimoniul unităților, iar minusurile se trec asupra cheltuielilor sau se scad din veniturile aferente variației stocurilor, după caz.

Stabilirea sumelor ce se impută persoanelor vinovate se face la valoarea de înlocuire, care reprezintă costul de achiziție al bunurilor la data constatării pagubei. Acest cost de achiziție cuprinde: prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxe nerecuperabile, cheltuielile de transport aprovizionare și alte cheltuieli necesare punerii în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunurilor respective. La toate aceste componente se adaugă T.V.A. Pentru bunurile constatate „lipsă” ce urmează a fi imputate, care nu pot fi cumpărate de pe piață, valoarea de imputare se stabilește de către o comisie formată din specialiști în domeniul respectiv.

Practic, diferențele constatate cu prilejul inventarierii generale a patrimoniului sunt regularizate prin următoarele modalități:

- A. compensarea plusurilor cu minusurile de inventar;
- B. acordarea de perisabilități normale;
- C. înregistrările plusurilor de inventar și imputarea sau scăderea din evidență a minusurilor de inventar.

Calculul compensărilor dintre plusurile și minusurile stabilite la inventariere, acordarea perisabilităților (peste normele legale), scăderea din contabilitate a

altor lipsuri și deprecieri neimputabile etc, nu influențează mărimea profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată datorate, deoarece toate acestea sunt nedeductibile fiscal. Aceste regularizări influențează numai raporturile dintre conducerea unității patrimoniale și personalul din subordine (gestionari, casieri, etc.).

## 2.13. COMPENSAREA PLUSURILOR CU MINUSURILE CONSTATATE LA INVENTARIERE

Potrivit normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului (aprobată prin Ordinul M.F.P. nr. 2861/2009) compensarea plusurilor cu minusurile operează numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- existența riscului de confuzie între sortimentele aceleiași grupe de bunuri materiale, din cauza asemănării lor în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, model, dimensiuni, ambalaj și alte elemente;
- plusurile și minusurile trebuie să fie aferente aceleiași perioade de gestiune și aceleiași gestiuni.

Compensarea nu este admisă în cazul în care s-a făcut dovada că diferențele constatate se datorează relei intenții sau neglijenței, ceea ce a dus la sustragerea sau distrugerea bunurilor respective, datorate vinovăției persoanelor însărcinate cu gestionarea acestor bunuri. Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje și alte valori materiale ce îndeplinesc condițiile compensării se stabilesc anual de către administratorii unităților economice sau ordonatorii de credite.

De asemenea, trebuie avute în vedere și următoarele reguli privind **compensarea**:

- a) egalitatea cantitativă între plusuri și minusuri se obține prin eliminarea din calcul a cantităților ce depășesc această egalitate (plusuri sau minusuri, după caz), începând cu sortimentele care au prețul unitar cel mai scăzut, în ordinea crescândă a prețurilor (gestionarii răspund pentru paguba cea mai mică);
- b) diferențele valorice, la cantități egale de plusuri și minusuri se stabilesc între totalul valorii sortimentelor constatate în plus și totalul valorii sortimentelor constatate în minus, din cadrul aceleiași grupe de valori materiale;
- c) în urma compensării nu pot rezulta pentru firmă diferențe nefavorabile iar dacă totuși există, acestea se recuperează de la cei vinovați (în urma compensării nu se poate diminua patrimoniul entității).

În practica compensării diferențelor în plus și minus stabilite la inventariere se pot întâlni patru situații diferite:

Dacă se notează cu  $\Sigma b_i$  suma cantităților constatate lipsă și cu  $\Sigma a_i$  suma cantităților constatăte în plus la inventariere, atunci aceste situații pot fi sintetizate astfel:

Nr.crt.	Situațiile	Operațiile de regularizare <sup>37</sup>
1.	$\Sigma a_i < \Sigma b_i$ $\Sigma a_i p_i < \Sigma b_i p_i$ (lipsurile cantitative și valorice sunt mai mari decât plusurile constatate)	- descărcarea gestiunii cu valoare cantităților constatate lipsă și eliminate din calculul compensărilor și cu diferența valorică negativă rezultată în urma compensării;  - imputarea acestor lipsuri cantitative și valorice stabilite în urma compensării.
2.	$\Sigma a_i < \Sigma b_i$ $\Sigma a_i p_i < \Sigma b_i p_i$ (cantitativ, lipsurile sunt mai mari decât plusurile, dar valoric plusurile depășesc lipsurile)	- descărcarea gestiunii cu valoarea lipsei cantitative eliminate din caclul compensărilor;  - imputarea lipsei cantitative necompensate;  - înregistrarea ca un plus în gestiune a diferențelor valorice pozitive în urma compensărilor.
3.	$\Sigma a_i > \Sigma b_i$ $\Sigma a_i p_i > \Sigma b_i p_i$ (plusurile cantitative și valorice sunt mai mari decât lipsurile)	- se înregistrează cu un plus de inventar: <ul style="list-style-type: none"> <li>• valoarea cantităților constatate în plus și eliminate din calculul compensărilor;</li> <li>• diferențelor valorice pozitive rezultate în urma compensărilor.</li> </ul> -nu se stabilește răspunderea patrimonială.
4.	$\Sigma a_i > \Sigma b_i$ $\Sigma a_i p_i < \Sigma b_i p_i$ (cantitativ, plusurile sunt mai mari decât lipsurile, dar valori, lipsurile depășesc plusurile)	- se înregistrează ca un plus în gestiune valoarea cantităților eliminate din calculul compensărilor;  - se descarcă gestiunea cu diferența valorică negativă rezultată în urma compensărilor (lipsă de inventar);  -se impută aceste diferențe valorice negative.

<sup>37</sup> Aceste situații sunt exemplificate în lucrarea: Ioan Oprean și colaboratorii, *Control financiar și de gestiune - lucrări practice*, Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir” Cluj-Napoca, 1998 și 2001, precum și în lucrarea Ioan Oprean, *Control financiar și expertiză contabilă - lucrări practice*, Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca, 1998

## 2.14. ACORDAREA SCĂZĂMINTELOR ADMISIBILE

Prin pierderi materiale normale sau perisabilități se înțeleg, de obicei, pierderi prin spargeri, fărâmițări, scurgeri, volatilizări, absorbții în ambalaje etc., care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării sau însilozării bunurilor în limitele normale (legal aprobate).

Nu sunt considerate pierderi normale și, prin urmare, nu se acordă perisabilități pentru:

- pierderi datorate neglijenței, proastei gospodării, relei intenții, deteriorărilor etc., indiferent dacă sunt mai mici sau mai mari decât limitele normale;
- pierderile produse la materialele supuse prelucrării, care sunt incluse în normele de consum specifice, respectiv la categoria pierderilor tehnologice;
- produsele obținute din producție proprie, excepție făcând cazurile în care ele au fost predate către o altă gestiune distinctă de gestiunea secțiilor sau laboratoarelor care le-au produs;
- pierderile datorate depozitării unor categorii de bunuri peste durata normală.

Sunt asimilate perisabilităților și pierderile datorate condițiilor de muncă și de supraveghere din unele societăți comerciale, cunoscute sub denumirea de „pierderi de risc de vânzare”, care se acordă magazinelor de desfacere cu amănuntul și unităților de alimentație publică.

Coeficienții de perisabilitate sunt stabiliți de conducerea fiecărei entități, în funcție de pierderile efective din perioada precedentă și noile condiții create în activitatea de transport, manipulare, depozitare sau însilozare a bunurilor respective.

Din punct de vedere fiscal, pierderile constatate la mărfuri sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit în limita cotelor de perisabilități aprobate prin HG nr. 1569/2002.

Conducerea entităților poate aproba cote de perisabilități peste limitele aprobate de guvern sau la alte sortimente de mărfuri. Aceste perisabilități diminuează răspunderea patrimonială a gestionarilor, dar nu se diminuează obligațiile fiscale ale contribuabililor.

Perisabilitățile, indiferent dacă sunt stabilite de Guvern sau de conducerea entității, nu se acordă anticipat, ci numai după constatarea unei lipse efective prin inventariere sau prin recepția bunurilor aprovizionate.

## 1. Perisabilități pe timpul depozitării

Perisabilitățile pe timpul depozitării se pot determina după mai multe metode de calcul, cum sunt<sup>38</sup>:

- calculul perisabilităților în funcție de scăzământul mediu pe unitate de timp (pe oră, pe lună etc.);
- calculul perisabilităților în funcție de stocul mediu;
- calculul perisabilităților în funcție de durata medie a depozitării;
- calculul perisabilităților în funcție de rulajul înregistrat între două inventarieri succesive etc.

## 2. Perisabilități în timpul transportului

Se referă la pierderile ce intervin în volumul cantitativ și, uneori, calitativ al bunurilor și se calculează, de regulă, prin aplicarea cotelor procentuale de scăzăminte asupra cantității sau valorii bunurilor transportate.

Pentru materialele de masă care sunt transportate de obicei în vrac și care se preiau în gestiunea întreprinderilor pe baza documentelor însoțitoare (cântărirea vagoanelor făcându-se în stația de expediție), perisabilitățile se acordă numai cu ocazia inventarierii depozitelor respective, calculele făcându-se în funcție de volumul valoric sau cantitativ al intrărilor între două inventarieri succesive. Dacă preluarea bunurilor în gestiune se face prin cântărire, măsurare etc.,

Atunci perisabilitățile se calculează și se acordă pe baza documentelor de constatare a diferențelor la recepție, întocmite pentru fiecare lot transportat, în limita cotelor procentuale de perisabilitate și a diferențelor efectiv constatate, mai puțin pierderile produse din vina furnizorului, cărăușilor sau alte cazuri de forță majoră.

Pentru pierderile produse prin spargeri în timpul transportului este necesar să se întocmească pe lângă actele de recepție din care să rezulte lipsa neimputabilă și un proces-verbal de constatare și distrugere sau valorificare a probelor.

Pentru unele categorii de bunuri, cotele procentuale pot fi diferite în funcție de distanțele transportului, de durata transportului sau de anotimpul în care are loc transportul și de mijloacele de transport folosite.

### 2.15. ACORDAREA COMBINATĂ A PERISABILITĂȚILOR ȘI COMPENSĂRILOR

În cazul bunurilor materiale confundabile între ele, perisabilitățile cantitative ( $P_q$ ) se acordă numai dacă suma cantităților constatate lipsă este mai mare decât cea a cantităților constatate în plus și numai în limita aceste diferențe ( $P_q < \Sigma b_i - \Sigma a_i$ ).

Scăzămintele se acordă, în primul rând, pentru sortimentele la care s-a constatat lipsa, iar dacă mai rămân diferențe cantitative în minus, se pot acorda și pentru

---

<sup>38</sup> Aceste modele sunt prezentate în lucrarea *Întocmirea și auditarea bilanțului contabil*, coordonator Ioan Oprean, Editura Intelcredo, Deva, 1997, p. 35-54.

celelalte sortimente la care s-au înregistrat plusuri sau nu există diferențe<sup>39</sup>. în cadrul fiecărei din aceste categorii, ordinea de acordare a perisabilităților este cea folosită la cuprinderea bunurilor în compensare (începând cu sortimentul care are prețul unitar cel mai ridicat).

Lipsurile valorice ( $L_v$ ) care pot fi acoperite pe seama perisabilităților se compun din valoarea cantităților lipsă care depășesc cantitățile constatate în plus, la care se adaugă diferențele valorice negative rezultate în urma compensărilor cantităților egale.

Dacă cantitățile constatate în plus sunt mai mari decât cantitățile constatate în minus, nu se acordă perisabilități, nici atunci când în urma compensării cantităților egale, rezultă o diferență valorică negativă.

La acordarea combinată a perisabilităților și compensărilor pentru sortimente de valori materiale confundabile între ele pot să apară următoarele situații:

1. Perisabilitățile cantitative ( $P_q$ ) calculate sunt mai mici decât minusurile cantitative ( $L_q$ ) dar valoric, perisabilitățile ( $P_v$ ) acoperă lipsurile valorice ( $L_v$ ), deci:  $P_v > L_v$  și  $P_q < L_q$ .

În această situație, deși perisabilitățile valorice ( $P_v$ ) acoperă lipsa valorică ( $L_v$ ), se impută persoanelor vinovate lipsa cantitativă ( $L_q$ ) care depășește perisabilitățile cantitative ( $P_q$ ). Imputarea se face în ordinea în care bunurile respective au fost eliminate din calculul compensărilor (începând cu prețul unitar cel mai mic).

2. Perisabilitățile cantitative ( $P_q$ ) calculate acoperă lipsa cantitativă ( $L_q$ ) constatată, dar valoric, perisabilitățile ( $P_v$ ) sunt mai mici decât lipsurile valorice ( $L_v$ ) constatate:  $P_q > L_q$  și  $P_v < L_v$ .

În această situație, se acordă perisabilități cantitative ( $P_q$ ) numai în limita lipsurilor cantitative ( $L_q$ ), iar valoric se impută vinovaților diferența dintre lipsa valorică ( $L_v$ ), mai mare și perisabilitățile valorice ( $P_v$ ), mai mici.

3. Perisabilitățile cantitative și valorice ( $P_q$  și  $P_v$ ) sunt mai mici decât lipsurile cantitative și valorice ( $L_q$  și  $L_v$ ) constatate la inventariere:  $P_q < L_q$  și  $P_v < L_v$ .

În acest caz, se acordă integral perisabilitățile cantitative și valorice calculate după unul din procedeele de mai sus și se impută lipsa cantitativă și valorică care depășește aceste perisabilități.

4. Perisabilitățile cantitative și valorice ( $P_q$  și  $P_v$ ) acoperă lipsurile constatate, atât cantitative ( $L_q$ ), cât și valorice ( $L_v$ ):  $P_q > L_q$  și  $P_v > L_v$ .

În această situație, se acordă perisabilitățile numai în limita lipsurilor constatate, cantitative și valorice, nefiind cazul să se stabilească răspunderea patrimonială prin imputare.

Acordarea combinată a perisabilităților și compensărilor poate fi sintetizată astfel:

---

<sup>39</sup> I. Oprean - *Opinii privind modul de soluționare a unor diferențe constatate la inventarierea valorilor materiale*, în „Revista de contabilitate”, nr. 7/1986, p. 22-23;

NR. CRT.	SITUAȚIILE	OPERAȚIILE DE REGULARIZARE
1.	$P_q < L_q$ $P_v \geq L_v$	- Se acordă integral perisabilitățile cantitative ( $P_q$ ) calculate; - Se imputa diferența dintre valoarea lipsei cantitative ( $L_q$ ) și valoarea perisabilităților ( $P_q$ ).
2.	$P_q \geq L_q$ $P_v < L_v$	- Se acordă perisabilități cantitative ( $P_q$ ) numai în limita lipsei cantitative ( $L_q$ ). - Se impută lipsa valorică ( $L_v$ ) care depășește perisabilitățile valorice ( $P_v$ ) acordate.
3.	$P_q < L_q$ $P_v < L_v$	- Se acorda integral perisabilitățile calculate ( $P_q$ și $P_v$ ) - Se impută lipsa rămasă neacoperită prin aceste perisabilități.
4.	$P_q > L_q$ $P_v > L_v$	- Se acordă perisabilitățile cantitative ( $P_q$ ) și valorice ( $P_v$ ) numai în limita lipsei rămase după compensare ( $L_q$ și $L_v$ ). - Nu se stabilește răspunderea materială.

Pentru explicarea procedurii de calcul a compensărilor și de acordare a perisabilităților, în cazul sortimentelor confundabile între ele, ne vom folosi de 2 exemple:

#### EXEMPLUL NR.1

Cu ocazia inventarierii unei grupe de mărfuri ale cărei sortimente sunt confundabile între ele, iar cota de perisabilități este de 0.02% din rulajul înregistrat în cursul perioadei dintre doua inventarieri succesive, se constata următoarea situație:

SORTIMENTELE	P.U.	STOCUL		RULAJUL	PERISABILITĂȚI CALCULATE
		Scriptic	Faptic		
S <sub>1</sub>	60	680	665	25.000	5
S <sub>2</sub>	80	835	800	20.000	4
S <sub>3</sub>	70	560	575	30.000	6
S <sub>4</sub>	50	420	410	20.000	4
S <sub>5</sub>	30	960	990	30.000	6
TOTAL		3.455	3.440	125.000	25

Situația comparativă a diferențelor constatate la inventariere și regularizarea lor se prezintă astfel:

	SORTIMENTELE	P.U.	DIFERENȚE CONSTATATE				PERISABILITAȚI ACORDATE	
			Cantitativ		Valoric		Cantitat	Valoric
			+	-	+	-		
1	S <sub>1</sub>	60		15		900	5	300
2	S <sub>2</sub>	80		35		2.800	4	320
3	S <sub>3</sub>	70	15		1.050		2	140
4	S <sub>4</sub>	50		10		500	4	200
5	S <sub>5</sub>	30	30		900		-	
<b>6</b>	<b>TOTAL</b>		<b>45</b>	<b>60</b>	<b>1.950</b>	<b>4.200</b>	<b>15</b>	<b>960</b>
7	Se elimină din compensare	S <sub>4</sub>	50	10		500		
		S <sub>1</sub>	60	5		300		
8	Compensat (rd 6 - rd 7)		45	45	1.950	3.400		
9	Diferența valorică negativă, după compensare (1.950 - 3.400)					1.450		

Se observă că suma cantităților constatate lipsă la inventariere ( $\sum b_i$ ) este de 60 kg iar suma cantităților constatate în plus ( $\sum a_i$ ) este de 45 kg.

Daca nu sunt întrunite condițiile necesare pentru compensarea acestor diferențe s-ar înregistra un plus în gestiune de 45 kg în valoare de 1950 lei, și o lipsă imputabila persoanelor vinovate de 60 kg în valoare de 4.200 lei. Imputarea urmând sa se facă la valoarea de înlocuire a acestei pagube.

Pentru compensarea diferențelor în plus și în minus constatate la inventariere, este necesar sa se asigure egalitatea cantitativa între plusuri și minusuri deoarece se compensează cantități egale, în acest sens, s-a eliminat din compensare (rândul 7) cantitatea de 15 kg din mărfurile constatate lipsa ( $\sum b_i - \sum a_i$ ). Eliminarea s-a făcut începând cu sortimentul care are prețul unitar cel mai scăzut (S<sub>4</sub>), în ordinea crescândă a prețurilor.

În urma compensării cantităților egale de plusuri și minusuri (45 kg) rezulta o diferență valorica negativa de 1.450 lei (prețul mediu al sortimentelor la care s-au constatat lipsuri este mai mare decât cel al sortimentelor la care s-au constatat plusuri).

Ca urmare, în urma acestei compensări, înainte de acordarea perisabilităților, situația se prezintă astfel:

- lipsurile cantitative eliminate din compensare sunt de 15 kg în valoare de	800 lei
- diferență valorică negativă, după compensare	<u>-1.450 lei</u>
Total lipsa imputabila	2.250 lei

**Perisabilitățile** calculate (0.02% din rulaj) sunt de 25 kg. întrucât perisabilitățile se pot acorda numai în limita lipsei de 15 kg ( $\sum b_i - \sum a_i$ ), acordarea lor se face în ordinea arătata mai sus (începând cu sortimentele la care s-au constatat lipsuri, în ordinea descrescândă a preturilor unitare), rezultând o valoare a perisabilităților acordate de 960 lei.



În urma compensării diferențelor constatate și în urma acordării perisabilităților se obține următoarea situație care se trece în procesul-verbal de inventariere:

		<u>Cantitativ (kg)</u>	<u>Valoric</u>
» lipsuri constatate	60	4.200	
» plusuri constatate	45	<u>1.950</u>	
« lipsuri necompensate	15	2.250	
» perisabilități	15	<u>960</u>	
» lipsuri imputabile	-	1.290	

Cheltuielile cu mărfurile constatate lipsă sunt de 2.250 lei, din care cheltuielile deductibile la calculul impozitului pe profit sunt de 960 lei. Răspunderea patrimonială (dacă valoarea contabilă este egală cu valoarea de înlocuire) se poate stabili pentru suma de 1.290. Dacă se impută vinovaților această sumă, atunci toate cheltuielile cu marfă lipsă sunt deductibile fiscal.

În evidența operativă (fișele de magazie) și în contabilitatea analitică se pun de acord soldurile scriptice cu realitatea stabilită prin inventariere, în contabilitatea sintetică se fac înregistrările:

a) scăderea din gestiune a lipsurilor constatate, presupunând ca diferențele de preț la mărfuri sunt de 16%

%	=	371 "Mărfuri"	<u>2.250</u>
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			1.890
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			360

b) imputarea pagubei (valoarea de înlocuire se presupune egală cu valoarea contabilă)

4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	<u>2.250</u>
		7581 "Venituri din despăgubiri, amenzi și penalizări"	1.290
		4427 "TVA colectată"	245

## EXEMPLUL NR. 2

În urma inventarierii se constata următoarea situație, perisabilitățile fiind de 0,01% din rulaj:

SORTIMENTELE	P.U.	STOCUL		RULAJUL (KG)	PERISABILITĂȚI CALCULATE (0.01%)
		Scriptic	Faptic		
S <sub>1</sub>	40	460	450	10.000	1
S <sub>2</sub>	80	650	630	20.000	2
S <sub>3</sub>	110	420	440	80.000	8
S <sub>4</sub>	100	520	530	60.000	6
S <sub>5</sub>	50	220	200	10.000	1
TOTAL		2.270	2.250	180.000	18

Situația comparativă a diferențelor constatate la inventariere și regularizarea lor se prezintă astfel:

	SORTIMENTELE	P.U.	DIFERENȚE CONSTATATE				PERISABILITĂȚI ACORDATE	
			Cantitativ		Valoric		Cantitat	Valoric
			+	-	+	-		
1	S <sub>1</sub>	40		10		400	1	40
2	S <sub>2</sub>	80		20		1.600	2	160
3	S <sub>3</sub>	110	20		2.200		8	880
4	S <sub>4</sub>	100	10		1.000		6	600
5	S <sub>5</sub>	50		20		1.000	1	50
<b>6</b>	<b>TOTAL</b>		<b>30</b>	<b>50</b>	<b>3.200</b>	<b>3.000</b>	<b>18</b>	<b>1.730</b>
7	Se elimină din compensare	S <sub>4</sub>		10		400		
		S <sub>1</sub>		10		500		
8	Compensat (rd 6 - rd 7)		30	30	3.200	2.100		
9	Diferența valorică pozitivă, după compensare (3.200 -					1.100		

În acest exemplu suma cantităților constatate lipsă ( $\sum b_i$ ) este de 50 kg, iar cantităților constatate în plus ( $\sum a_i$ ) este de 30 kg. Dacă nu sunt întrunite condițiile pentru compensarea diferențelor constatate se înregistrează un plus în gestiune de 3.200 lei și o lipsă imputabilă de 3.000 lei.

Pentru compensarea cantităților egale de plusuri și minusuri se elimină din calculul compensării (rd. 7) cantitatea de 20 kg constatată lipsă ( $\sum b_i - \sum a_i = 50 - 30 = 20$  kg). Eliminarea se face începând cu sortimentul la care s-a constatat lipsa, care are prețul unitar cel mai scăzut, în ordinea crescândă a prețurilor.

În urma compensării cantităților egale de plusuri și minusuri (30 kg) rezultă o diferență valorică pozitivă de 1.100 lei (prețul mediu al sortimentelor la care s-au

constatat plusuri este mai mare decât prețul mediu al sortimentelor la care s-au constatat lipsuri).

În urma acestei compensări, înainte de acordarea perisabilităților, situația se prezintă astfel:

- lipsurile cantitative eliminate din cadrul compensării sunt de 20 kg putându-se stabili răspunderea patrimonială a vinovaților, în suma de ..... 900 lei

- după compensarea cantităților egale rezultă o diferență valorică pozitivă, care se înregistrează ca un plus în gestiune în suma de ..... 1100 lei

**Perisabilitățile** calculate (0.01 % din rulaj) sunt de 18 kg. întrucât aceste perisabilități sunt mai mici decât lipsa constatată la inventariere care este de 20 kg, nu se mai pune problema acordării lor în ordinea arătată mai sus. Se acordă integral perisabilitățile calculate și rămâne o lipsă cantitativă de 2 kg (20-18 kg) pentru care urmează să se stabilească răspunderea patrimonială a vinovaților.

În urma compensării diferențelor constatate și în urma acordării perisabilităților se întocmește procesul-verbal de inventariere, care conține:

	<u>Cantitativ (kg)</u>	<u>Valoric</u>
• lipsuri necompensate	20	900
• perisabilități calculate	<u>18</u>	<u>1.730</u>
• răspunderea patrimonială		
(se stabilește începând cu sortimentele		
lipsa care au prețul unitar cel mai scăzut (-Si))	<u>2</u>	<u>80</u>
• perisabilități valorice acordate, în limita		
lipsei neimputatc (900 - 80)	-	820
• diferența valorică pozitivă de înregistrat	-	1.100

În contabilitatea sintetică se fac înregistrările:

a) scăderea din gestiune a lipsurilor ramase după compensare, presupunând ca cota diferențelor de preț este de 16%.

%	=	371 "Mărfuri"	<u>900</u>
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			756
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			144

b) diferența valorică pozitivă rezultată în urma compensării

371 "Mărfuri"	=	%	<u>1.100</u>
	607 "Cheltuieli privind mărfurile"		924
	378 "Diferențe de preț la mărfuri"		176

c) imputarea lipsei cantitative necompensate care depășește perisabilitățile cantitative acordate (2 kg x 40 lei)

4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%	<u>95</u>
	607 "Cheltuieli privind mărfurile"		80
	378 "Diferențe de preț la mărfuri"		15

Aceste activități de control cuprinde și o **revizuire și analiză a performanțelor** și a modului de îndeplinire a obiectivelor. Conducătorii de entități și de activități compară performanțele realizate cu bugetele și programele aprobate și cu realizările perioadelor anterioare, analizează corelațiile dintre diferite surse de date financiare și nefinanciare, interne și externe. Pe această bază iau decizii menite să ducă la creșterea performanțelor.

## CURSUL nr. 9

### ALTE COMPONENTE ALE CONTROLULUI INTERN

- OBIECTIVE:
- 2.16. Sistemul de informare și comunicare
  - 2.17. Monitorizarea controlului intern
  - 2.18. Întrebări recapitulative și bibliografie.

#### 2.16. SISTEMUL DE INFORMARE ȘI COMUNICARE

A patra componentă a controlului intern este reprezentată de „Sistemul de informare și comunicare”.

Un sistem de informații este alcătuit dintr-o infrastructură (componente fizice și hardware), software, oameni, proceduri și date. Infrastructura și software-ul au o semnificație mai redusă în cadrul sistemelor care sunt preponderent manuale.

Sistemul de informații dintr-o entitate trebuie să furnizeze conducerii de la diferite niveluri ierarhice și tuturor celor interesați *informațiile necesare pentru exercitarea controlului intern*, în paragraful 1.5. de mai sus, am văzut că pentru a fi utile, informațiile trebuie să respecte trei criterii: să fie exhaustive, să fie exacte și să se refere la operațiuni reale. Cadrul general de raportare contabilă precizează că, pentru a fi utile procesului decizional, pentru a contribui la creșterea performanțelor și la îmbunătățirea activităților, informațiile trebuie să îndeplinească patru caracteristici calitative:

- a) *să fie relevante*, adică să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceștia să evalueze evenimentele trecute și să elaboreze deciziile viitoare. Relevanța informațiilor se apreciază în funcție de natura lor și de pragul de semnificație, așa cum vom vedea în capitolul III al prezentei lucrări;
- b) *să fie credibile*, să nu conțină erori, să fie neutre și exhaustive (transparente);
- c) *să fie comparabile*, elaborate cu respectarea principiului permanenței metodei;
- d) *să fie inteligibile*, ușor de înțeles de către utilizatori;
- e) *să fie furnizate la momentul oportun*;
- f) *să aibă un cost mai mic decât beneficiile obținute de pe urma utilizării lor*.

**Comunicarea** constă în elaborarea manualelor de proceduri și a altor decizii și transmiterea lor către compartimentele și persoanele care sunt obligate să le respecte, în aceste manuale de proceduri se precizează rolul și responsabilitățile personalului referitoare la controlul intern și la raportarea către nivelurile ierarhic superioare asupra activităților desfășurate și performanțelor obținute. Raportarea cuprinde, de regulă, excepțiile și abaterile de la parametrii prestabiliți.

Pentru a putea exercita un control intern eficace asupra tuturor activităților din entitate, conducerea stabilește **proceduri interne** referitoare la inițierea, autorizarea, desfășurarea, înregistrarea în documente justificative, procesarea, desfășurarea, controlul și raportarea tranzacțiilor și operațiunilor. *Inițierea și autorizarea* poate fi o operațiune manuală sau automatizată, așa cum s-a arătat. *Înregistrarea* include identificarea și reținerea informațiilor referitoare la tranzacțiile și operațiunile care au avut loc. *Procesarea* include funcții precum: editarea și validarea, calcularea și evaluarea, gruparea, sistematizarea, sinteza și reconcilierea informațiilor, indiferent dacă aceste activități sunt efectuate manual sau automatizat. *Raportarea* se referă la întocmirea de rapoarte (în formă electronică sau pe suport de hârtie) care sunt necesare pentru evaluarea activității și pentru revizuirea performanțelor.

**Calitatea informațiilor furnizate factorilor de decizie sau de control influențează nemijlocit capacitatea acestora de a lua cele mai potrivite măsuri în vederea atingerii obiectivelor și a ameliorării controlului intern.**

## 2.17. MONITORIZAREA CONTROLULUI INTERN

Cea de-a cincea componentă a controlului intern este „Monitorizarea controalelor proprii”. Oricât de bine ar fi definite și implementate procedurile și mecanismele de control intern, eficacitatea acestuia este condiționată în mare măsură de calitatea procedurilor folosite cu ocazia verificărilor independente efectuate asupra modului de respectare a acestor proceduri.

Conducătorii de la diferite niveluri trebuie să fie preocupați de **implementarea și revederea permanentă a acestor proceduri**, deoarece angajații entității dacă percep că nu sunt verificați:

- pot să nu aplice deliberat procedurile de control intern;
- pot să omită aplicarea unor mecanisme;
- pot să devină neglijenți dacă nimeni nu-i supraveghează și evaluează;
- pot să se implice în unele operațiuni ilegale, păguboase sau frauduloase, etc.

Aceste monitorizări (inspecții interne, verificări, supervizări) trebuie asigurate de către conducere și datorită faptului că mecanismele de control intern pot să nu mai corespundă noilor circumstanțe apărute sau pot să se schimbe în timp, să devină tot mai puțin eficiente, dacă nu se asigură un sistem corespunzător de urmărire și actualizare a lor.

Monitorizarea efectuată de către conducători sau de împuterniciții acestora se face cu respectarea următoarelor **reguli**:

- a) Verificările interne se bazează pe Manuale de proceduri adecvate;
- b) Persoanele care fac verificările interne trebuie să fie independente față de operațiunile și persoanele verificate;
- c) Procedurile de verificare trebuie integrate în IT;
- d) Conducătorii trebuie să verifice personal respectarea procedurilor,

**a) Procedurile de verificare** trebuie formalizate în scris și reunite în manuale de proceduri. Aceste proceduri interne sunt adevărate ghiduri profesionale pentru cei care au sarcina să le aplice. Ele oferă răspunsuri cel puțin la întrebările referitoare la verificarea:

- modului de inițiere a tranzacțiilor și operațiunilor. Cine are competența de inițiere, în ce circumstanțe și când se pot iniția aceste operațiuni;
- modului de autorizare și aprobare a operațiunilor;
- modului de efectuare a operațiunilor;
- modului de reflectare a operațiunilor în documentele justificative și în registrele contabile etc.;

Procedurile de verificare internă trebuie să fie:

- codificate și numerotate pe domenii de activitate și reunite în dosare sau fișiere informatice, pentru a fi ușor de găsit (manuale de proceduri);

- simple, adaptate la specificul entității. Procedurile voluminoase, neadaptate la specificul entității, contradictorii, nesistemizate în dosare sau fișiere, interpretabile sunt greu de consultat și respectat. Astfel de proceduri pot să nu fie cunoscute de cei care trebuie să le aplice sau să verifice respectarea lor;

- actualizate periodic în funcție de noile circumstanțe intervenite. Procedurile controlului intern reprezintă unul din mecanismele controlului intern, ele nu trebuie confundate cu controlul intern.

**b) Persoanele care efectuează aceste verificări interne trebuie să fie independente** atât față de obiectul verificărilor cât și față de subiecții verificați.

Independența față de obiectul verificărilor se asigură prin respectarea principiului separării sarcinilor, pe care l-am analizat mai sus. Nu pot efectua aceste verificări interne persoanele care nu sunt independente față de operațiunile în cauză, respectiv care participă la inițierea, efectuarea, înregistrarea acestor operațiuni.

Cel mai puțin costisitor sistem de verificare internă asupra tranzacțiilor și operațiunilor și asupra sincerității soldurilor se bazează pe controlul reciproc dintre diferite compartimente sau persoane sau între diferite documente și registre contabile. Aceste verificări reciproce sunt efectuate de către structurile existente, pe lângă celelalte atribuțiuni de serviciu.

Independența față de subiecții verificați, respectiv față de persoanele care au participat la efectuarea operațiunilor se poate asigura prin diferite modalități urmărindu-se să se asigure:

- corecta subordonare a persoanelor care fac aceste verificări interne. Această subordonare trebuie astfel făcută încât să se asigure independența celor care efectuează verificările față de cei verificați. Aceste persoane nu trebuie să depindă de deciziile persoanelor a căror activitate este verificată;

- raționala ierarhizare pe trepte organizatorice a competențelor și responsabilităților de efectuare a acestor verificări interne. Această ierarhizare trebuie astfel făcută încât cei ce efectuează verificările să aibă posibilitatea nu numai să constate anomaliile ci și să propună sau să impună măsurile de redresare a situației.

Pentru asigurarea independenței și responsabilității celor ce fac verificările interne se recomandă o rotire permanentă a acestora. Astfel, se recomandă ca aceeași persoană să nu participe de mai multe ori succesiv la inventarierea aceleiași gestiuni.

c) Un număr cât mai mare posibil dintre procedurile interne de verificare a operațiunilor trebuie **integrate în sistemul tehnologiei informațiilor (IT)**. Astfel, calculatorul nu admite ordonarea unei plăți către furnizori decât după ce verifică dacă în sistem se regăsesc: numărul comenzii de aprovizionare, numărul facturii de aprovizionare și numărul notei de intrare-recepție.

d) **Directorii și conducătorii de compartimente sau activități trebuie să supravegheze sau să supervizeze** dacă procedurile și mecanismele de control intern sunt respectate de către angajații din subordine.

Această supraveghere și supervizare ierarhică presupune urmărirea și pilotarea activității din sectorul condus, fără ca cei ce o efectuează să se implice direct în munca subalternilor, fără ca ei să urmărească doar depistarea anomaliilor.

Supravegherea și supervizarea constă în:

- acordarea de asistență în rezolvarea sarcinilor, în special a celor mai dificile datorate riscurilor neprevăzute care au intervenit. Conducătorii trebuie să caute soluții pentru eliminarea desincronizărilor și conflictelor dintre structurile entității;

- verificarea periodică, la intervale inegale de timp, a modului de aplicare a celorlalte mecanisme de control intern. Cu ocazia acestor verificări conducătorii trebuie să fie preocupați atât de neregulile constatate, cât și de aprecierea performanțelor personalului. Conducătorii nu sunt vânători de erori sau omisiuni.

Conducătorii trebuie să facă dovada verificărilor și supervizărilor efectuate. Această dovadă (probă materială) poate îmbrăca diferite forme cum ar fi: note de constatare, rapoarte către conducerea superioară, semnături, ștampile etc. Pe baza acestor dovezi, conducerea superioară are posibilitatea să aprecieze competența supervizorilor și să stabilească responsabilitățile acestora. Activitatea subalternilor poate fi urmărită și analizată și pe baza sistemului de informare instituit în entitate.

Supravegherea mecanismelor de control intern se face și de către compartimentul de audit intern, așa cum vom vedea în continuare.

## 2.18. ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE ȘI BIBLIOGRAFIE

- 1) Care sunt cele cinci elemente ale controlului intern?
- 2) Ce este „mediul de control” și care sunt cele șapte componente ale lui?
- 3) Ce neajunsuri se pot constata cu ocazia revederii organigramelor?
- 4) Ce neajunsuri de pot constata cu ocazia analizei fișelor posturilor?
- 5) Explicați modalitățile de autorizare și aprobare a operațiunilor.
- 6) În ce constă separarea sarcinilor incompatibile și ce conține Grila de separare a sarcinilor?
- 7) Cum se asigură separarea sarcinilor pentru compartimentul contabil?
- 8) Care sunt activitățile desfășurate pentru evaluarea riscurilor de către conducere?
- 9) Explicați cele două laturi ale procesului de gestiune a riscurilor.
- 10) Ce sunt „activitățile de control intern” și ce cuprind aceste activități?
- 11) Care sunt cele șapte obiective ale verificării documentelor sub aspectul formei?
- 12) Când se întocmește Avizul de însoțire a mărfii, Bonul de predare, transfer, restituire și Factura.



- 13) Când este obligatoriu să se întocmească Nota de recepție și constatare de diferențe?
- 14) Regulile de numerotare și corectarea a documentelor.
- 15) În ce constă Verificările încrucișate și Verificările reciproce?
- 16) În ce constă Confirmarea constatărilor de către cei controlați și Confirmările de la terți.
- 17) Clasificarea verificărilor documentare.
- 18) Necesitatea și funcțiile inventarierii.
- 19) Pregătirea inventarierii: măsurile de natură organizatorică și măsurile de natura contabilă.
- 20) Inventarierea propriu-zisă. Întocmirea listelor de inventariere.
- 21) Condițiile și regulile compensării plusurilor cu lipsurile constatate la inventariere.
- 22) Acordarea perisabilităților.
- 23) Acordarea combinată a perisabilităților și compensărilor.
- 24) Regulile monitorizării controalelor interne.

#### Bibliografie:

- Jacques Renard, „Teoria și practica auditului intern”, MFP, 2003, p. 119-179;
- Ioan Oprean, Irimie Emil Popa, Radu Dorin Lenghel, „Procedurile auditului și ale controlului financiar”, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007, p. 23-93;
- Legea contabilității nr. 82/1991, modificată;
- OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene;
- OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- OMFP nr. 3512/2008 pentru aprobarea nomenclatorului formularelor tipizate financiare contabile.

## **MODULUL III**

### **GUVERNANȚA CORPORATIVĂ**

CURSUL nr. 10

DEFINIREA, EVOLUȚIA ȘI PRINCIPIILE GUVERNANȚEI CORPORATIVE

- OBIECTIVE:
- 3.1. Conceptul de Guvernanță corporativă
  - 3.2. Principiile Guvernanței corporative
  - 3.3. Modelul românesc al Guvernanței corporative
  - 3.4. Comitetul de audit
  - 3.5. Întrebări recapitulative și bibliografie.

#### 3.1. CONCEPTUL DE GUVERNANȚĂ CORPORATIVĂ

Globalizarea afacerilor, unificarea piețelor financiare și evoluția investițiilor transfrontaliere, nu se poate derula decât în măsura în care acest proces are la bază: 1) o convergență a principiilor de organizare și conducere a societăților comerciale, în special a celor admise la tranzacționare pe o piață reglementată și 2) o armonizare a limbajului economic și contabil, inclusiv a principiilor și normelor contabile din diferite țări.

Termenul de „guvernanță” are înțelesul de „a administra” sau „a conduce și a controla”. Guvernanța corporativă se referă la conducerea societăților comerciale și a altor entități în ansamblul lor, respectiv a tuturor componentelor care concurează la realizarea obiectivelor fixate.

Numeroasele conferințe și simpozioane internaționale și numeroasele studii publicate în ultimele decenii au recomandat implementarea conceptului de „Guvernanță corporativă”, cu scopul:

- ✓ - facilitării mondializării afacerilor prin creșterea încrederii investitorilor în metodele și principiile de organizare și conducere a societăților comerciale. Pentru aceasta este necesară, în primul rând, o mai bună echilibrare a puterilor de decizie dintre diferiții conducători, *astfel încât nicio persoană să nu poată abuza de funcția pe care o deține;*
- ✓ - *evitării pe viitor a crizelor economice și a scandalurilor financiare care au afectat în ultimele decenii marile societăți din America, Europa sau Asia.* Falimentele înregistrate de unele din cele mai mari companii internaționale (Enron, Maxwell, Parmalat, WorldCom și multe altele) au scos în evidență faptul că administratorii și directorii de la vârful acestor societăți nu numai că nu au reușit să creeze condițiile necesare pentru derularea ordonată a afacerilor și pentru organizarea și funcționarea unui control intern adecvat, dar în numeroase cazuri chiar acești conducători au reprezentat sursa acestor scandaluri și falimente;
- ✓ - marile societăți comerciale au tendința de a furniza tot mai multe informații către publicul larg (mass-media) cu scopul creșterii încrederii în brand-ul acestor societăți în vederea atragerii de noi investitori sau parteneri de afaceri. Pentru *creșterea încrederii în informațiile financiar-contabile și în competența și onestitatea profesioniștilor contabili*, în majoritatea țărilor se depun eforturi menite să conducă la sporirea calității acestor informații și la armonizarea la nivel mondial a sistemelor contabile. Raportările financiare și celelalte informații furnizate de contabilitate trebuie să fie adresate publicului larg, celor șapte categorii de utilizatori, ca urmare, instituțiile guvernamentale nu mai pot fi considerate ca utilizatorii privilegiați a acestor informații.<sup>40</sup>

### 3.2. PRINCIPIILE GUVERNANȚEI CORPORATIVE

Conceptul de Guvernanză corporativă s-a generalizat după anii '70 ca răspuns la preocupările pentru globalizarea afacerilor și în urma numeroaselor scandaluri financiare care au afectat unele corporații transnaționale. Cu ajutorul acestui concept se încearcă restabilirea și creșterii încrederii investitorilor în managerii societăților comerciale. Extinderea afacerilor în locații diferite și creșterea complexității afacerilor, care cere competențe noi, au dus la delegarea în măsură tot mai mare de către proprietarii/investitori a responsabilităților de conducere și administrare către anumiți specialiști-manageri. În aceste condiții există două grupuri de interese, cel al proprietarilor (acționarilor) și cel al managerilor. Managerii pot profita de încrederea acordată și să „cosmetizeze” raportările financiare, mai ales dacă remunerarea lor este influențată de nivelul performanțelor obținute. În același timp, acționarii au căutat soluții pentru exercitarea unui control tot mai eficient asupra managerilor. Astfel, au apărut numeroase modele de Guvernanză corporativă, cu unul sau două paliere, prin intermediul cărora se urmărește în esență *separarea funcției se supraveghere/monitorizare de funcția de execuție.*

---

<sup>40</sup> OMFP 3055/2009 Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene

Până în prezent nu s-a ajuns încă la un consens asupra modului de definire a conceptului de Guvernanță corporativă. Nu vom insista, cu această ocazie, asupra acestor definiții<sup>41</sup>, limitându-se la o definiție simplă dată de către A. Cardbury „Guvernanța corporativă este un sistem prin care companiile sunt direcționate și controlate.”<sup>42</sup> Diferențele de opinii exprimate în literatura de specialitate se referă în special la elementele care trebuie incluse în acest „sistem”.

*Guvernanța corporativă:*

1) – *constă într-un ansamblu de relații dintre acționari, membrii ai Consiliului de Administrație și managerii companiilor;*

2)- *se referă la structurile companiilor, prin intermediul cărora se delimitează și ierarhizează competențele și responsabilitățile, se planifică și se urmăresc indicatorii de performanță, se alocă resursele necesare pentru atingerea obiectivelor și se controlează (supraveghează, monitorizează) modul de derulare a afacerilor și rezultatele obținute;*

3)- *se bazează pe un sistem contabil armonizat la nivel mondial și pe un control intern eficient.*

Țările membre în „G7” au cerut OECD<sup>43</sup> să elaboreze un cod de principii pentru administrarea sănătoasă a societăților pe acțiuni. În anul 1999 OECD și Banca Mondială au publicat „*Principiile OECD privind administrarea corporațiilor*”. Aceste principii au fost revizuite în anul 2004. Principiile OECD sunt principii generale care lasă posibilitatea ca fiecare țară să le adapteze în funcție de tradițiile specifice. Aceste principii au servit ca punct de referință la elaborarea unui număr mare de coduri sau ghiduri privind guvernanța corporativă. Amintim în acest sens „Cartea Albă a administrării corporațiilor în Sud-Estul Europei”, Pactul de stabilitate, Acordul Europei de Sud-Est pentru reformă, investiții, integritate și creștere economică, din anul 2003.

Legea SABANTES-OXELY a fost adoptată în SUA în anul 2002 după scandalurile financiare care au afectat economia a numeroase țări, denumită astfel după numele celor doi senatori care au sponsorizat elaborarea proiectului acestei legi, de obicei această lege este denumită „legea Sarbox” sau „legea Sox”. Această lege urmărește impunerea unei guvernări corecte a companiilor, în special a celor listate pe piața de capital. Numeroasele dispoziții ale legii Sarbox se referă la 1) independența administratorilor, 2) la îmbunătățirea calității și transparenței raportărilor financiare, 3) la necesitatea respectării codului de conduită în afaceri, 4) la comitetul de audit și comitetul de numiri și remunerații și 5) la auditul intern din companiile americane. Încălcarea principiilor Guvernanței corporative este sancționată de această lege cu amenzi până la 10 milioane de dolari sau cu închisoare de până la 25 de ani.

<sup>41</sup> Camelia Liliana Dobroțeanu, Laurențiu Dobroțeanu- “Auditul intern”, Editura InfoMega, București, 2007, p. 37-60

Marcel Ghiță și colab.- “Guvernanța corporativă și auditul intern”, Editura Aeternitas, Alba-Iulia, 2009

Ana Morariu și colab.-“Auditul intern și guvernanța corporativă”, Editura Universitară, București, 2008.

<sup>42</sup> Adrian Cardbury-Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, Anglia, 1992. “Codul Cardbury” a fost modificat și completat prin alte coduri și declarații de principii și, ca urmare, în prezent este cunoscut sub denumire “Codul Combinat”

<sup>43</sup> OECD- Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică

Principalele recomandări făcute prin intermediul acestor principii și coduri sunt:

- 1- fiecare societate pe acțiuni trebuie să fie condusă de către un Consiliu de administrație care își asumă răspunderea pentru succesul societății. Consiliul de administrație numește directorii executivi, aprobă obiectivele strategice ale entității și supraveghează modul de administrare al afacerilor de către directorii executivi (directori);
- 2- membrii Consiliului de administrație se aleg de către Adunarea Generală a Acționarilor după o procedură transparentă și riguroasă, care prevede și modul de reîmprospătare progresivă, la anumite intervale, a componenței Consiliului de administrație;
- 3- pentru asigurarea independenței Consiliului de administrație față de conducerea executivă, trebuie să se asigure un raport între numărul administratorilor care nu sunt și directori executivi și numărul administratorilor care sunt directori executivi. Majoritatea membrilor Consiliului de administrație ar trebui formată din administratori neexecutivi care asigură interfața cu acționarii și care monitorizează activitatea directorilor executivi;
- 4- trebuie să se asigure o separare clară a competențelor de autorizare și a responsabilităților între Consiliul de administrație și directorii executivi, astfel încât nicio persoană să nu aibă dreptul majoritar de vot sau de decizie;
- 5- membrii Consiliului de administrație trebuie să primească de la directorii executivi, Comitetul de audit și de la Auditul intern informații inteligibile și de o calitate adecvată astfel încât să poată elabora deciziile cele mai bune. În același timp, ei trebuie să-și actualizeze și reîmprospăteze în mod regulat cunoștințele și capacitățile profesionale;
- 6- în cadrul entităților Consiliul de administrație și Comitetul de audit au obligația să susțină organizarea și implementarea unui control intern eficient, să asigure condițiile pentru întocmirea unor raporturi financiare adecvate și să întrețină relații cotidiene cu auditorii externi și interni;
- 7- membrii Consiliului de administrație trebuie să promoveze transparența, respectarea normelor legale și a reglementărilor interne, separarea responsabilităților între diferiții conducători;
- 8- directorii executivi și administratorii trebuie să asigure informarea promptă și corectă a tuturor acționarilor, să protejeze drepturile acționarilor și să asigure tratamentul egal al acționarilor minoritari;
- 9- pachetul de remunerație a administratorilor și directorilor executivi trebuie să stimuleze atragerea și motivarea acestora. Un procent semnificativ din remunerația administratorilor și directorilor (managerilor) trebuie să fie legat de performanțele obținute atât individual, cât și la nivelul societății. Nici un conducător nu își poate stabili singur pachetul de remunerații de care poate beneficia.

**Pilonii unei guvernante corporative devin: acționarii (AGA), administratorii (CA), directorii executivi (managerii), comitetele specializate (Comitetul de audit, Comitetul de remunerații, Comitetul de management financiar etc), Auditul intern și Auditul statutar (extern).**

Așa cum vom vedea, în continuare, auditul intern asigură monitorizarea activităților desfășurate în companie, inclusiv a activității de control intern. Managerii nu au timpul necesar și nici abilitățile cerute pentru a efectua această monitorizare.

Conceptul de guvernanză corporativă are două laturi:

- ✓ o latură *comportamentală* care se referă la modul în care interacționează acționarii, administratorii, managerii și alte grupuri interesate (furnizori, clienți, salariați, organele statului);
- ✓ o latură *normativă* care se referă la setul de reglementări legale care guvernează aceste relații și comportamente (legea societăților comerciale, legea insolvenței, legea concurenței, legea valorilor mobiliare și a pieței de capital etc).

Pe plan internațional există numeroase sisteme sau modele de Guvernanză corporativă.

### 3.3. MODELUL ROMÂNESC AL GUVERNANȚEI CORPORATIVE

În România elemente ale Guvernanzei corporative au fost impuse prin Legea societăților comerciale nr. 31/1990. Ulterior, pe măsura dezvoltării mediului de afaceri românesc au avut loc schimbări semnificative în ceea ce privește sistemul contabil și de raportare financiară, urmate de legiferarea și în România a auditului statutar și a auditului intern.

Normele și principiile de organizare și conducere a societăților comerciale din România au fost revizuite și completate ulterior<sup>44</sup>, asigurându-se cadrul legal pentru implementarea cerințelor Guvernanzei corporative.

Cadrul legal din România prevede două modele sau sisteme de Guvernanză corporativă a societăților comerciale pe acțiuni, cu excepția celor care conform Legii nr. 346/2004<sup>45</sup> sunt considerate IMM:

- a) sistemul unitar;
- b) sistemul dual.

#### **a) Sistemul unitar al Guvernanzei corporative**

Societățile comerciale pe acțiuni sunt guvernate de către un Consiliu de administrație/administrator unic, desemnat de către Adunarea Generală a Acționarilor (AGA), pe o perioadă de până la patru ani.

---

<sup>44</sup> Legea societăților comerciale nr. 31/1990 a fost republicată în anul 2004 și a fost modificată prin Legea nr. 302/2005, Legea nr. 164/2006, **Legea nr 441/2006**, Legea nr. 516/2006, OUG nr. 82/2007 etc  
Legea pieții de capital nr. 297/2004, modificată  
Legea privind procedura insolvenței nr. 85/2006

<sup>45</sup> Legea privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii nr. 246/2004 (modificată) se referă la acele întreprinderi care au mai puțin de 250 de salariați și care au o cifră de afaceri anuală de până la 50 milioane de euro sau care au active de până la 43 milioane de euro.

Societățile comerciale pe acțiuni ale căror situații financiare anuale sunt supuse obligatoriu auditării sunt administrate de cel puțin trei administratori. Administratorii, pe durata mandatului, nu pot încheia cu societatea contract de muncă.

Consiliul de administrație poate delega atribuțiunile de conducere a societății către unul sau mai mulți directori, numind pe unul din ei director general. Directorii pot fi numiți dintre administratori sau din afara Consiliului de administrație. Majoritatea membrilor Consiliului de administrație trebuie să fie formată din administratori neexecutivi (din persoane care nu dețin și funcția de directori executivi). Cu aprobarea AGA președintele Consiliului de administrație poate fi numit și director general.

Acționarii pot stabili ca unul sau mai mulți administratori să fie *independenți*:

- să nu fi fost director ori salariat al societății sau al unei societăți controlate de aceasta în ultimii 5 ani;
- să nu primească de la societate ori de la o societate controlată de aceasta o remunerație sau alte avantaje pentru alte activități decât cele corespunzătoare calității de administrator neexecutiv;
- să nu fie reprezentant al unui acționar semnificativ al societății;
- să nu fi fost în ultimii trei ani asociat ori salariat al actualului auditor statutar;

să nu fie soț/soție sau rudă până la gardul al IV-lea inclusiv cu directorii societății etc.

Consiliul de administrație se întrunește cel puțin o dată la 3 luni. Directorii și auditorii interni sau, după caz, cenzorii pot fi convocați să participe, fără drept de vot, la lucrările Consiliului de administrație.

Consiliul de administrație îndeplinește toate actele necesare pentru realizarea obiectului de activitate al societății, cu excepția celor rezervate pentru Adunarea Generală a Acționarilor. Principalele competențe ale Consiliului de administrație sunt:

- ✓ stabilește principalele direcții de activitate și de dezvoltare ale societății;
- ✓ aprobă sistemul contabil și sistemul de control intern, precum și planul financiar;
- ✓ veghează la buna funcționare a organelor societății și supraveghează activitatea directorilor;
- ✓ organizează Adunările Generale ale Acționarilor, prezintă rapoarte în fața acționarilor și implementează hotărârile acestora;
- ✓ numește și revocă directorii și stabilește remunerația lor;
- ✓ reprezintă societatea în raporturile cu terții și în justiție.

Administratorii răspund față de societate pentru prejudiciile cauzate de directori sau de alți angajați, atunci când pagubele nu s-ar fi produs dacă ei ar fi exercitat „cu loialitate și în interesul societății” o supraveghere adecvată.

Consiliul de administrație poate crea *comitete consultative* formate din cel puțin doi membri ai consiliului. Cel puțin un membru al fiecărui comitet trebuie să fie administrator neexecutiv independent. Comitetele consultative desfășoară investigații, se elaborează recomandări și rapoarte pentru Consiliul de administrație în domeniile auditului intern și extern, remunerării administratorilor, directorilor și personalului sau al normalizării candidaților pentru ocuparea posturilor de conducere.

Comitetul de audit și cel de remunerare sunt formate numai din administratori neexecutivi. Cel puțin un membru al comitetului de audit trebuie să dețină experiență în aplicarea principiilor contabile sau în domeniul controlului financiar și de gestiune. Dacă situațiile financiare fac obiectul unei obligații legale, de a fi auditate, crearea *comitetului de audit* este obligatorie.

## **b) Sistemul dual al Guvernantei corporative**

Prin actul constitutiv sau prin hotărârea Adunării Generale Acționarilor se poate stabili ca societățile comerciale pe acțiuni să fie guvernate prin intermediul a două paliere:

- 1) – directoratului
- 2) – consiliului de supraveghere.

### **1) Directoratul**

Conducerea societăților comerciale pe acțiuni revine în exclusivitate directoratului, cu excepția acelor acte care sunt rezervate prin lege în sarcina Consiliului de supraveghere sau Adunării Generale a Acționarilor.

Dacă situațiile financiare anuale fac obiectul unei obligații legale de a fi auditate, directoratul este format din cel puțin trei membrii.

Desemnarea membrilor directoratului se face de către Consiliul de supraveghere, care numește pe unul din ei în funcția de președinte al directoratului.

*Membrii directoratului nu pot fi concomitent și membri ai consiliului de supraveghere sau angajați ai societății.*

Prevederile legale sintetizate mai sus, referitoare la membrii Consiliului de administrație, cu privire la durata mandatului, la drepturile și obligațiile acestora, la independența lor etc. sunt, în general, aplicabile și membrilor directoratului.

Cel puțin o dată la trei luni Directoratul prezintă Consiliului de supraveghere rapoarte scrise cu privire la activitatea desfășurată, rezultatele obținute și evenimentele care ar putea influența atingerea obiectivelor societății. Directoratul prezintă Consiliului de supraveghere situațiile financiare anuale auditate, raportul anual și propunerile de repartizare a profitului.

### **2) Consiliul de supraveghere**



Adunarea Generală a Acționarilor numește și revocă membrii Consiliului de supraveghere. Numărul membrilor Consiliului de supraveghere nu poate fi mai mic de 3 și nici mai mare de 11.

Membrii Consiliului de supraveghere nu pot fi concomitent și membrii ai directoratului sau salariați ai societății, ei trebuie să fie profesioniști și trebuie să respecte criteriile de independență arătate mai sus.

Consiliul de supraveghere nu poate primi atribuții de conducere a societății, dar poate avea competența de a aproba anumite tipuri de operațiuni.

Consiliul de supraveghere poate crea comitetele consultative în aceleași condiții cu cele arătate, referitoare la Consiliul de administrație. Consiliul de supraveghere are următoarele atribuții principale:

- ✓ exercită controlul permanent asupra conducerii societății de către directorat;
- ✓ numește și revocă membrii directoratului;
- ✓ verifică conformitatea cu prevederile legale și hotărârile Adunărilor Generale ale Acționarilor;
- ✓ raportează Adunărilor Generale ale Acționarilor asupra activității de supraveghere desfășurate.

Membrii Consiliului de administrație, membrii Directoratului și cei ai Consiliului de supraveghere trebuie să încheie o asigurare pentru răspundere profesională.

Remunerația membrilor Consiliului de administrație sau ai Consiliului de supraveghere se hotărăște de către Adunarea Generală a Acționarilor.

Adunarea Generală a Acționarilor poate hotărî să acționeze în justiție atunci când daunele sunt produse societății din culpa administratorilor și directorilor, respectiv din culpa membrilor Directoratului și a Consiliului de supraveghere, sau din culpa cenzorilor ori a auditorilor statuari.

### 3.4. COMITETUL DE AUDIT

**Comitetul de audit** este o structură care are un rol consultativ pentru Consiliul de Administrație sau pentru Consiliul de Supraveghere. Așa cum am văzut în paragraful precedent, Comitetul de audit este format numai din administratori neexecutivi, independenți față de conducerea executivă. Cel puțin un membru al Comitetului de audit trebuie să fie profesionist în domeniul contabilității sau al controlului financiar și de gestiune.

Comitetul de audit își desfășoară activitatea pe baza unui regulament aprobat de către Consiliul de Administrație sau de către Consiliul de Supraveghere. Prin acest regulament sunt stabilite: componența, atribuțiile și

responsabilitățile Comitetului de audit; periodicitatea întrunirilor membrilor acestui comitet cu directorii executivi, auditorii interni sau cu alte persoane; periodicitatea și conținutul raportărilor către Consiliul de administrație, precum și alte elemente necesare pentru asigurarea respectării principiilor Guvernantei corporative.

Legea societăților comerciale nr. 31/1990, modificată, prevede posibilitatea creării Comitetului de audit care are responsabilitatea desfășurării unor investigații pe baza cărora să poată face recomandări pentru Comitetul de administrație, dar nu detaliază statutul, atribuțiile și modul de funcționare a acestui comitet.

Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 90/2008<sup>46</sup> prevedea obligativitatea entităților de interes public de a avea un Comitet de audit. Principalele atribuții ale acestui comitet sunt<sup>47</sup>:

a- se asigure că directorii executivi își îndeplinesc atribuțiile ca responsabilitate și devotament. În acest sens, monitorizează conformarea conducerii executive cu cerințele normelor legale și a codurilor etice și profesionale, precum și cu hotărârile acționarilor și ale administratorilor. O atenție specială acordă evaluării activității conducerii executive pe linia gestionării riscurilor care pot amenința atingerea obiectivelor;

b- monitorizează eficacitatea sistemului de control intern, de audit intern și de audit statutar din entitatea respectivă:

- veghează asupra selectării auditorilor statutari și a conducătorilor compartimentului de audit intern, urmărind asigurarea independenței acestora;
- avizează carta sau regulamentul după care auditul intern își desfășoară activitatea și urmărește asigurarea resurselor și condițiilor necesare pentru ca auditul să își poată atinge obiectivele;
- monitorizează activitatea auditorilor statutari;
- este un mediator între auditul intern/auditul statutar și conducerea executivă a entității. Analizează și propune rezolvarea eventualelor dezacorduri dintre acestea;
- primește de la auditorii interni, auditorii statutari și de la alte persoane informări scrise sau verbale referitoare la neajunsurile controlului intern și ale procesului de management al riscurilor;
- urmărește modul în care propunerile sau rezervele auditorilor sunt analizate și soluționate;

c- supraveghează sau monitorizează *procesul de elaborare a raportărilor financiare* sau de altă natură. Pentru asigurarea transparenței și acurateței

---

<sup>46</sup> OUG nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, art. 47

<sup>47</sup> Aceste atribuții vor fi precizate în legislația care urmează să fie promulgată.

informațiilor contabile, participă la selectarea politicilor contabile și la verificarea raportărilor care sunt puse la dispoziția Adunării Generale a Acționarilor sau la dispoziția Consiliului de Administrație.

### 3.5. ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE ȘI BIBLIOGRAFIE

- 1) Ce este „Guvernanța corporativă” și care este scopul urmărit de acest concept?
- 2) La ce se referă legea SOX din SUA?
- 3) Explicați cele nouă principii importante ale Guvernanței corporative.
- 4) În ce constă „sistemul unitar” al Guvernanței corporative?
- 5) Care sunt particularitățile sistemului dual al Guvernanței corporative?
- 6) Componența și atribuțiile Comitetului de audit.

#### Bibliografie:

- Legea societăților comerciale nr. 31/1990, modificată în special prin Legea nr. 441/2006 și OUG n. 82/2007;
- Ana Morariu și colab., „Auditul intern și Guvernanța corporativă”, Editura Universitară, București, 2008;
- Marcel Ghiță și colab., „Guvernanța corporativă și auditul intern”, Editura Aeternitas, Alba-Iulia, 2009.

## **MODULUL IV**

### **ETAPELE AUDITULUI INTERN**

CURSUL nr. 11

#### PLANIFICAREA ȘI PREGĂTIREA MISIUNILOR DE AUDIT INTERN

- OBIECTIVE:
- 4.1. Planificarea misiunilor de audit intern
  - 4.2. Pregătirea misiunilor de audit intern
  - 4.3. Colectarea și prelucrarea preliminară a informațiilor

#### 4.1. PLANIFICAREA MISIUNILOR DE AUDIT INTERN

Standardele de audit intern cer auditarea tuturor domeniilor de activitate și a tuturor structurilor cel puțin o dată la trei ani. Pentru asigurarea respectării acestei cerințe, șeful compartimentului de audit intern din fiecare entitate elaborează un plan strategic sau multianual de activitate. Planul multianual stă la baza elaborării planurilor anuale de activitate ale compartimentelor de audit intern.

Aceste planuri sunt avizate de Comitetul de audit și aprobate de Consiliul de administrație sau de alte organe echivalente.

Pentru fiecare misiune de audit intern se întocmesc programe de activitate în care de detaliază procedurile care vor fi aplicate în vederea realizării misiunilor de respective.

Cu ocazia elaborării planurilor de activitate ale compartimentului de audit intern se au în vedere:

- mărimea și volumul de activitate al structurilor care vor fi auditate;
- modul de organizare al structurilor care vor fi auditate, obiectivele și rolul acestor structuri;
- riscurile inerente specifice acestor structuri;
- constatările făcute cu ocazia misiunilor precedente;
- constatările sau reclamațiile făcute de alte organe;
- sugestiile managementului general (directorilor executivi) sau a altor conducători din cadrul entității;
- intuiția și experiența auditorilor interni;

- probabilitatea demarării unor misiuni de audit intern neprevăzute;
- fondul de timp disponibil al compartimentului de audit intern etc.

Planul de audit intern asigură derularea misiunilor în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate. Aceste planuri cuprind o estimare a necesarului de resurse umane, a duratei misiunilor și a termenelor de comunicare a constatărilor și recomandărilor făcute.

Proiectele planurilor anuale de audit intern se prezintă Consiliului de Administrație spre aprobare, însoțite de un "Referat de justificare" în care se argumentează modul în care au fost selectate misiunile care au fost incluse în plan. Referatului de justificare i se anexează o analiză a riscurilor inerente și a altor criterii în funcție de care au fost selectate misiunile incluse în plan.

Modificarea planurilor anuale de audit intern se face pe baza unor "Referate de modificare" aprobate de Consiliul de Administrație sau de alte organe similare.

Într-o formă simplificată planul de audit se prezintă în tabelul nr 1.

*Tabelul nr. 1*

Nr. crt.	Structura auditată	Tematica și obiectivele misiunii	Perioada supusă auditării	Fondul de timp necesar (zile-om)	Perioada desfășurării misiunii	Modificări ale planului și observații
0	1	2	3	4	5	6
1						
2						
.						
.						
n						

Eșalonarea în timp a misiunilor de audit intern se face în funcție de gravitatea riscurilor identificate și în funcție de bugetul de timp al compartimentului de audit intern.

Bugetul de timp disponibil al compartimentului de audit intern se calculează după modelul din tabelul nr 2.

Tabelul nr. 2

Nr. crt.	Bugetul de timp	Zile lucrătoare
1	Fondul de timp total (5 zile/săptămână)	
2	Zile de concediu (odihnă și medicale)	
3	Sărbători legale	
4	Zile de pregătire profesională	
5	Alte activități (corespondență, arhivare etc)	
6	Total zile /om disponibile pentru misiuni (1-2-3-4-5)	
7	Bugetul de timp al compartimentului în zile/om (6 * nr auditori)	
8	Supervizori (zile/om)	

#### 4.2. PREGĂTIREA MISIUNILOR DE AUDIT INTERN

După cum am văzut, planul anual de activitate se întocmește de către șeful compartimentului de audit intern. În acest document sunt cuprinse toate activitățile și compartimentele care urmează să fie auditate pe parcursul unui an. Frecvența auditărilor se stabilește:

1. în funcție de riscurile identificate sau potențiale și
2. în funcție de fondul de timp disponibil (F<sub>td</sub>) al compartimentului de audit intern, exprimat în zile-auditor.

$$F_{td} = (T_c - T_n) * N$$

T<sub>c</sub> – timpul calendaristic

T<sub>n</sub> – timpul nelucrat

N – numărul auditorilor interni

Timpul nelucrat se compune din zilele de concedii de odihnă și boală, zilele libere (nelucrătoare), zile rezervate pentru pregătirea profesională, zile rezervate pentru lucrări administrative în cadrul compartimentului de audit intern, zile rezervate pentru misiuni neplanificate și alte acțiuni neprevăzute. De asemenea, cu ocazia întocmirii acestui plan se are în vedere cerințele conducerii entității și propunerile șefilor de compartimente sau de activități,

Planul anual de activitate a compartimentului de audit intern se aprobă de Consiliul de administrație și este comunicat tuturor responsabililor implicați.

Pe baza acestui plan se demarează trei lucrări pregătitoare a unei misiuni de audit intern cărora le corespund trei proceduri:

1. Emiterea ordinului de misiune;
2. Confirmarea independenței membrilor echipei de auditori față de structurile auditate;
3. Informarea structurilor care vor fi auditate.

### **1. Ordinul de misiune**

Misiunile de audit intern nu se organizează în funcție de dorința sau de confortul auditorilor. Pe baza planului anual de activitate, în funcție de anomaliile și riscurile identificate, în funcție de propunerile șefilor de compartimente, inclusiv în funcție de propunerile auditorilor, conducerea superioară din entitate sau comitetul de audit, emite „Ordinul de misiune” sau „Scrisoarea de misiune”.

Acest document este o împuternicire, un mandat dat de conducerea entității compartimentului de audit intern pentru demararea fiecărei misiuni. Ordinul de misiune se transmite și șefilor compartimentelor care urmează să fie auditate, astfel încât aceștia să fie informați în prealabil asupra acestor misiuni.

Ordinul de misiune îndeplinește un triplu rol:

- este o decizie a conducerii;
- este o împuternicire, un mandat dat auditorilor interni;
- este un mijloc de informare a celor implicați.

Ordinele de misiune pot fi de două categorii:

- a) Ordine de misiune întocmite pe baza „Planului anual de activitate”, aprobat și comunicat tuturor responsabililor;
- b) Ordine de misiune speciale, emise ocazional, pentru misiuni care nu au fost planificate.

Aceste ordine speciale se emit pentru verificarea unor situații neprevăzute, atunci când conducerea consideră că sunt necesare astfel de „inspecții” sau verificări punctuale. De asemenea Ordinul de misiune se emite și pentru urmărirea modului de implementare a recomandărilor făcute cu ocazia misiunilor precedente.

De regulă ordinele de misiune cuprind:

- precizarea misiunii: ce compartimente, ce obiective, pe ce perioadă vor fi auditate;
- nominalizarea echipei de auditori și a șefului de echipă;
- durata misiunii și termenul până la care trebuie depus Raportul de audit intern.

### **2. Declarația de independență**

Conducătorul compartimentului de audit intern trebuie să se asigure asupra faptului că membrii echipei de auditori respectă principiile fundamentale stabilite de Codul etic al profesioniștilor. În acest sens fiecare membru al echipei dă o declarație de independență după modelul de mai jos. Dacă pe parcursul derulării

misiunii apar unele incompatibilități, auditorii trebuie să informeze conducerea entității și a compartimentului de audit intern, care vor lua măsurile care se impun.

### Declarația de calificare și independență

	DA	NU
Incompatibilități în legătură cu entitatea/structura auditată		x
Ați avut/aveți vreo relație oficială, financiară sau personală cu cineva care ar putea să vă limiteze activitatea de descoperire sau de constatare a deficiențelor de orice fel?		x
Aveți idei preconcepute față de persoane, grupuri, organizații sau obiective care ar putea să vă influențeze în misiunea de audit?		x
Ați avut/aveți funcții sau ați fost/sunteți implicat(ă) în ultimii 3 ani într-un mod în activitatea structurii auditate?		x
Aveți responsabilități în derularea programelor și proiectelor structurii auditate?		x
Ați fost implicați în elaborarea și implementarea sistemelor de control ale structurii auditate?		x
Sunteți soț/soție, rudă sau afin până la gradul al patrulea inclusiv cu conducătorul entității/structurii ce va fi auditată sau cu membrii organului de conducere colectivă?		x
Aveți vreo legătură politică, socială care ar rezulta dintr-o fostă angajare sau primirea de redevențe de la vreun grup anume, organizație sau alte persoane care au legătură cu structura auditată?		x
Ați aprobat înainte facturi, ordine de plată și alte instrumente de plată pentru entitatea structura ce va fi auditată?		x
Ați ținut anterior contabilitatea la entitatea/structura ce av fi auditată?		x
Aveți vreun interes financiar direct/indirect la entitatea/structura ce va fi auditată?		x
Dacă în timpul misiunii de audit, apare orice incompatibilitate personală, externă sau organizațională care ar putea să afecteze abilitatea dvs. de a lucra și a face rapoartele de audit imparțiale, notificați șeful compartimentului de audit intern de urgență?	x	

### 3. Notificarea desfășurării misiunii de audit intern

Înainte de declanșarea unei misiuni de audit intern structurile care vor fi auditate sunt informate (notificate) despre scopul, obiectivele, durata misiunii și perioada care va fi auditată. Data intervențiilor la fața locului urmând să fie stabilită ulterior, prin consultarea conducerii structurii auditate.

Notificarea se transmite, de regulă, cu 15 zile înainte de data derulării misiunii. Misiunile ad-hoc se notifică la data demarării lor sau cu trei zile înaintea demarării, după caz.



Scopul acestei notificări este acela de a permite structurii auditate să întreprindă măsurile necesare pentru asigurarea derulării în condiții corespunzătoare a misiunii. Prin intermediul acestei notificări, se solicită celor auditați să pregătească și să comunice auditorilor unele informații generale, cum ar fi:

- structura organizatorică (organigrama);
- regulamentul de ordine interioară;
- fișele posturilor prin care sau delimitat sarcinile de serviciu și responsabilitățile;
- manualele de proceduri interne după care se derulează și controlează diferitele tranzacții și operațiuni;
- registrele contabile considerate necesare;
- actele de control încheiate de alte organe;
- reglementările legale specifice activităților auditate, dacă este cazul etc.

La această notificare se anexează un extras din "Carta auditului intern" care se referă la drepturile și obligațiile auditorilor și ale celor auditați.

#### 4.3. COLECTAREA ȘI PRELUCRAREA PRELIMINARĂ A INFORMAȚIILOR

Procedura de culegere și prelucrare a informațiilor cu caracter general despre entitatea sau structura care urmează să fie auditată are rolul de a permite auditorilor să se familiarizeze cu specificul activităților și structurilor care vor fi auditate.

Pe baza acestei colectări, prelucrări și verificări preliminare, auditorii au posibilitatea:

a)- să stabilească "**Lista obiectivelor auditabile**" (vezi paragraful 4.5). Pentru identificarea obiectivelor auditabile, auditorii parcurg două etape de lucru:

- detaliază fiecare activitate în *sarcini elementare*, respectiv în operațiuni succesive și descriu modul de realizare a fiecărei operațiuni până la înregistrarea acestora în contabilitate (pentru exemplificare, vezi paragraful 2.1 *Grila de separare a sarcinilor*).

- definesc pentru fiecare operațiune a condițiilor în care trebuie efectuate, a controalelor interne care trebuie exercitate și a riscurilor potențiale care trebuie evitate, astfel încât entitatea sau structura respectivă să poată stăpâni riscurile care amenință atingerea obiectivelor.

b)- să schițeze "**Programul provizoriu de abordare a misiunilor de audit intern**".

De regulă, acest program se întocmește sub forma unui tabel cu patru coloane. La acest tabel se anexează și alte documente care conțin informații referitoare la locurile care se vor verifica, auditorii care vor verifica și eșalonarea în timp a verificărilor (*unde?, cine?, când?*). Pentru exemplificare reluăm unele sarcini elementare aferente activității de aprovizionare:

	Sarcini elementare	Obiective de urmărit	Constatări	Evaluarea riscului potențial
0	1	2	3	4
1	Emiterea comenzii de aprovizionare	Evitarea aprovizionărilor: - neautorizate; - inutile; - la prețuri mari; - de calitate slabă etc.	- nu există proceduri de autorizare; - colaborarea între compartimentele: producție, desfacere și aprovizionare este deficitară; - separarea sarcinilor este necorespunzătoare.	Grav
2	Recepția bunurilor	Evitarea recepționării bunurilor: - necomandate; - necorespunzătoare calitativ; - la alte prețuri;	- nu se compară nota de recepție cu comanda de aprovizionare; - din comisia de recepție nu fac parte tehnicienii care pot aprecia calitatea bunurilor.	Mediu

Programul provizoriu de abordare a misiunii precizează, în prima coloană, **sarcinile elementare** în care se pot diviza activitățile auditate. Obiectivele urmărite, din coloana a doua, se stabilesc pe baza celor patru **obiective generale** ale auditului intern: securitatea activelor, fiabilitatea informațiilor, respectarea regulilor și optimizarea resurselor. La aceste obiective generale se adaugă obiectivul vizând monitorizarea auditului precedent. Pentru fiecare din aceste obiective generale se stabilesc obiectivele specifice care vor fi urmărite (testate) pe parcursul misiunii.

Pentru fiecare sarcină elementară și pentru fiecare obiectiv specific auditorii interni vor stabili, în coloana a treia, dacă **există sau nu există proceduri și mecanisme de control intern corespunzătoare**, în etapa următoare se va analiza modul de funcționare a acestor proceduri.

În coloana a patra, se face o succintă prezentare a riscurilor potențiale. Cunoașterea acestor amenințări care ar putea avea consecințe negative asupra capacității entității de a-și atinge obiectivele stă la baza programării și organizării fiecărei misiuni de audit intern, în această etapă pregătitoare a misiunilor de audit intern se identifică *zonele care prezintă un risc potențial*, urmând ca în etapa următoare să se facă o analiză propriu-zisă a lor, să se stabilească consecințele lor. Asupra procedurilor folosite pentru evaluarea riscurilor vom reveni mai jos.

Programul preliminar de abordare a misiunilor de audit intern are menirea de a asigura:

- orientarea atenției auditorilor asupra domeniilor semnificative și asupra zonelor cu risc ridicat;
- o mai riguroasă precizare și detaliere a obiectivelor analitice ale misiunii;
- evitarea omiterii unor aspecte importante pentru management;
- o organizare adecvată a misiunii, creșterea eficacității auditorilor prin reducerea costurilor fiecărei misiuni și prin creșterea calității recomandărilor făcute;
- repartizarea sarcinilor între membrii echipei de auditori, în funcție de competența și specializarea acestora;
- eșalonarea lucrărilor de efectuat în timp;
- monitorizarea activității auditorilor de către conducerea compartimentelor de audit intern.

Auditorii trebuie să identifice aceste **zone cu risc**, cel puțin din următoarele motive:

- *riscurile generale* la nivelul entității influențează „**Planul anual de activitate**” a compartimentului de audit intern, în funcție de aceste riscuri generale se planifică frecvențe misiunilor în cadrul diferitelor compartimente;
- *riscurile specifice* sectoarelor de activitate influențează „**Programul de abordare a misiunilor**”. Dacă auditorii cunosc riscurile specifice ale activității pe care o auditează au posibilitatea să programeze extinderea procedurilor de audit asupra zonelor cu risc mare și să reducă întinderea lucrărilor de audit în zonele cu risc scăzut. Dacă auditorii nu cunosc zonele cu risc, sunt obligați să programeze efectuarea unui audit total, asupra tuturor zonelor, care este costisitor.

Dacă se insistă prea mult în această etapă de pregătire a misiunilor de audit asupra analizei detaliate a riscurilor, există pericolul de a se efectua unele operațiuni specifice etapei de realizare a misiunilor de audit. În această etapă de pregătire a unei misiuni de audit se identifică zonele de risc și se stabilește pentru fiecare zonă dacă există sau nu mecanisme și proceduri de control intern menite să țină aceste riscuri sub control și se face o calificare a acestor riscuri. Grave, Medii, Scăzute.

În unele situații procedurile și mecanismele de control intern nu există sau sunt neadecvate și ca urmare auditul apreciază că riscul este grav și programează efectuarea unor teste aprofundate, în etapa următoare „de realizare” a auditului el poate să constate că anomaliile s-au produs ori nu s-au produs. În alte situații, auditorul constată că procedurile și mecanismele de control intern există, că sunt adecvate și ca urmare, apreciază că riscurile sunt scăzute, programând teste limitate. Cu ocazia efectuării acestor teste poate să constate că mecanismele și procedurile de control intern nu au funcționat corespunzător, înregistrându-se omisiuni, erori, fraude, risipă de resurse etc.

Programul de abordare a misiunii de audit intern, elaborat în această etapă are un caracter preliminar, urmând a fi modificat după ce se face o evaluare a riscurilor și după ce este discutat cu șefii structurilor. El se comunică părților auditate care sunt invitate să își exprime opinia lor și să facă propuneri de îmbunătățire. Aceste propuneri sunt analizate în cadrul „reuniunii de deschidere” a etapei a doua a misiunii de audit intern, etapă denumită „realizarea misiunii”.

**Colectarea și prelucrarea informațiilor** constă în obținerea și analiza informațiilor generale despre structura sau entitatea auditată. Principalele informații care trebuie colectate și analizate în cadrul acestei etape pregătitoare se referă la:

- identificarea surselor potențiale de informații care vor putea fi folosite ca probe pe parcursul realizării misiunii. Concomitent, auditorii trebuie să stabilească modul în care se va face validarea credibilității acestor informații;

- familiarizarea cu structura organizatorică și analiza modului de delimitare a sarcinilor și responsabilitățile referitoare la activitățile care vor fi auditate (organigrama, fișele posturilor, regulamentul de ordine interioară, alte decizii ale conducerii);

- analiza modului de concepere și a modului de funcționare a sistemului contabil și a sistemului de control intern și evaluarea preliminară a riscurilor pe care acestea le prezintă;

- identificarea constatărilor și recomandărilor făcute cu ocazia misiunilor precedente de audit intern și analiza măsurilor luate pentru prevenirea și eliminarea neregulilor semnalate;

- analiza actelor de control încheiate de alte organe la entitatea auditată, precum și a reclamațiilor primite referitoare la această entitate;

- reglementările legale specifice și procedurile de lucru aprobate de conducere etc.

Cunoașterea specificului și particularitățile activității sau compartimentului care va fi auditat nu constă în adunarea de informații în dezordine sau în alte activități la întâmplare. De regulă, această documentare a auditorilor interni se desfășoară pe baza unui „**Chestionar de luare la cunoștință**” (CLC). Serviciile de audit intern păstrează aceste chestionare în dosarele lor permanente sau sub formă de fișiere cu ajutorul tehnologiei informațiilor (I.T.). Aceste chestionare cuprind un set de întrebări generale la care auditorul trebuie să obțină răspunsuri.

Aceste întrebări se revăd și se actualizează cu ocazia fiecărei misiuni de audit intern.

De regulă, întrebările la care urmează să se obțină răspunsuri cu caracter preliminar sunt structurate în patru părți distincte ale C.L.C.:

*a) întrebări cu caracter general despre sectorul care va fi auditat:*

- mărimea sectorului;
- specificul obiectivului de activitate;
- structura personalului etc.

*b) întrebări referitoare la organizarea internă a sectorului respectiv:*

- organigrama;
- delegarea atribuțiilor și responsabilităților;
- separarea sarcinilor;
- organizarea sistemului de informare etc.

*c) întrebări cu privire la funcționarea sectorului:*

- metode și procedee de lucru folosite;

- fluxul tehnologic și informațional;
  - reglementări specifice interne și legislative etc.
- d) întrebări referitoare la volumul și tipurile de operațiuni:
- prevederile bugetare și modul de realizare a lor;
  - contracte comerciale încheiate;
  - relațiile și colaborările cu alte compartimente;
  - abaterile de la normele de consum și de muncă etc.

Chestionarul de luare la cunoștință (CLC) se redactează după modelul din tabelul nr. 3:

Tabelul nr. 3

Nr. crt.	Enunțul întrebării la care auditorul trebuie să obțină răspunsuri	Răspunsuri
1		
2		
....		
n		

După ce obține răspunsuri la aceste întrebări, după ce se informează asupra constatărilor și recomandărilor făcute cu ocazia auditărilor precedente sau de către alte organe cu atribuțiuni de control, după ce culege informații de la alte compartimente ale entității referitoare la sectorul care se va audita, echipa de auditori interni organizează un **interviu preliminar** cu responsabilii activităților sau sectoarelor care se vor audita. În cadrul acestei întrevederi preliminare se explică interlocutorilor faptul că misiunile de audit intern se bazează pe o *colaborare cu cei auditați*, scopul urmărit este îmbunătățirea activității și nu descoperirea de anomalii care urmează să fie sancționate. Auditorii trebuie să atragă responsabilii la această colaborare solicitându-le propuneri referitoare la modul de abordare a misiunii de audit intern.

Auditorii interni după ce se documentează asupra particularităților misiunii, după ce obțin răspunsuri la C.L.C. și după ce se întrețin cu responsabilii activităților sau compartimentelor și filialelor care vor fi auditate elaborează un „**Program provizoriu de abordare a misiunii de audit**”.

Pentru evitarea omiterii colectării tuturor informațiilor necesare compartimentele de audit intern pot elabora pe domenii auditabile niște "**Liste a informațiilor necesare**" după modelul din tabelul nr. 4.

		DA	NU	Obsetvații
1	Identificarea reglementărilor specifice	x		
2	Obținerea organigramei și a fișelor posturilor	x		
3	Obținerea procedurilor interne		x	Nu s-au elaborat
4	Obținerea actelor de control fiscal din ultimul an		x	Nu s-au elaborat
.....				
.....				
.....				

Documentarea auditorilor asupra specificului activităților auditate continuă cu identificarea, analiza și evaluarea riscurilor care pot amenința atingerea obiectivelor stabilite.

## CURSUL nr. 12

### IDENTIFICAREA, ANALIZA ȘI EVALUAREA RISCURILOR

- OBIECTIVE:**
- 4.4. Clasificarea riscurilor
  - 4.5. Identificarea activităților sau operațiunilor auditabile
  - 4.6. Identificarea riscurilor asociate fiecărei activități sau operațiuni
  - 4.7. Stabilirea factorilor de analiză și comensurarea a riscurilor
  - 4.8. Clasificarea și ierarhizarea activităților și operațiunilor în funcție de punctajul total al riscurilor
  - 4.9. Elaborarea tematicii de detaliu și definitivarea programului misiunii de audit intern
  - 4.10. Întrebări recapitulative și bibliografie

#### 4.4. CALSIFICAREA RISCURILOR

Riscurile sunt reprezentate de orice eveniment, acțiune, situație sau comportament care pot avea un impact negativ asupra capacității entității de a realiza obiectivele, rațional stabilite.

După cum am văzut, obiectivele auditului intern se referă la: 1) analiza calității informaționale; 2) analiza eficienței și eficacității operațiunilor; 3) evaluarea măsurilor luate pentru protejarea sau integritatea patrimoniului și 4) urmărirea manierei în care sunt respectate reglementările legale, deciziile conducerii și procedurile de lucru.

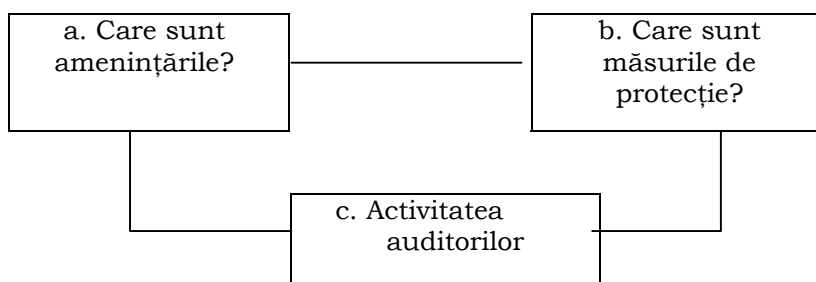
Auditorul intern este chemat să contribuie la ameliorarea sistemului de *management al riscurilor*, la identificarea și evaluarea amenințărilor care pot afecta atingerea obiectivelor. Aceste amenințări pot să-și aibă originea în interiorul structurii auditate sau pot fi legate de alte structuri ori de alte entități.

Principalele categorii de riscuri sunt:

- a- riscuri legate de *organizarea structurii auditate*, care includ: delimitarea defectuoasă a sarcinilor incompatibile, lipsa unor proceduri interne adecvate, documentarea necorespunzătoare sau insuficientă a operațiunilor etc;
- b- *riscuri operaționale*, care se referă la neexercitarea unui control intern adecvat, întocmirea unor documente justificative necorespunzătoare, înregistrarea eronată a documentelor în contabilitate sau arhivarea lor neadecvată etc;
- c- *riscuri financiare*: plăți pentru bunuri nerecepționate sau pentru servicii neprestate ori supraevaluarea acestora, neasigurarea securității activelor de trezorerie, efectuarea de tranzacții cu risc financiar ori valutar mare etc;
- d- *alte riscuri*: schimbarea personalului cheie de conducere sau de execuție, modificări ale structurii organizatorice, modificarea legislației sau a procedurilor de lucru etc.

Analiza acestor riscuri de către auditorii interni are scopuri multiple, dintre care amintim:

- a) să identifice pericolele și amenințările din cadrul structurii auditate;
- b) să evalueze dacă sistemul de management a riscurilor, sistemul contabil și sistemul de control intern prin cele cinci componente ale sale asigură prevenirea sau detectarea și eliminarea neregulilor;
- c) să permită ierarhizarea activităților sau operațiunilor care vor fi auditate cu prioritate. Astfel, operațiunile cu risc ridicat se auditează anual, iar cele cu risc mai scăzut pot fi auditate odată la doi sau trei ani.



După cum am văzut, activitatea de evaluare a riscurilor este o preocupare continuă atât a conducerii, cât și a auditorilor care au în vedere modificarea permanentă a împrejurărilor interne și externe în care se derulează operațiunile.

### **Etapele activității de evaluare a riscurilor**

Normele generale de exercitare a auditului public intern<sup>48</sup> recomandă ca activitatea de evaluare a riscurilor să se deruleze în următoarele etape:

- 1)- identificarea activităților auditabile<sup>49</sup>;
- 2)- identificarea riscurilor inerente asociate fiecărei activități;
- 3)- stabilirea factorilor de analiză și comensurare a riscurilor, a nivelurilor riscurilor pentru fiecare factor și a riscului (punctajului) total;
- 4)- clasificarea și ierarhizarea activităților în funcție de punctajul total (riscul total).
- 5)- elaborarea tematicii de detaliere a misiunii și actualizarea programului misiunii.

În continuare încercăm să prezentăm o sinteză a acestor etape.

#### **4.5. IDENTIFICAREA ACTIVITĂȚILOR SAU OPERAȚIUNILOR AUDITABILE**

Stabilirea activităților sau a operațiunilor elementare auditabile se face prin descompunerea fiecărui domeniu de activitate în operațiuni sau sarcini omogene succesive, de la inițierea operațiunilor și până la înregistrarea lor în contabilitate (elaborarea pistei de audit sau a circuitului de audit).

Rezultatul acestei identificări se concretizează în elaborarea „**Listei centralizatoare a operațiunilor/activităților auditabile**”. În tabelul nr. 5, prezentăm exemplificativ conținutul acestei liste pentru o misiune de inventariere.

<sup>48</sup> OMFP nr. 38/2003 pentru aprobarea „Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern”, modificat ulterior;

<sup>49</sup> În literatura de specialitate se folosesc alternativ expresiile „obiecte auditabile”, „operațiuni auditabile”, „activități auditabile”.



Obiective ale auditului	Operațiuni auditabile
1. Verificarea pregătirii inventarierii patrimoniului	1.1. Existența procedurilor scrise 1.2. Stabilirea comisiei de inventariere 1.3. Stabilirea responsabilităților 1.4. Luarea declarațiilor de inventar 1.5. Semnarea ultimelor documente de intrare sau ieșire.
2. Verificarea realizării efective a inventarierii patrimoniului	2.1. Inventarierea bunurilor 2.2. Întocmirea și completarea listelor de inventar 2.3. Inventarierea bunurilor aflate în custodie 2.4 Semnarea și datarea listelor de inventar
3. Verificarea modului de valorificare a rezultatelor inventarierii	3.1. Definitivarea stocului faptic 3.2. Definitivarea stocului scriptic 3.3. Stabilirea rezultatelor inventarierii 3.4. Întocmirea procesului-verbal de valorificare a inventarierii 3.5. Stabilirea și definitivarea plusurilor sau minusurilor 3.6. Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii
4. Verificarea modului de completare a registrului-inventar	4.1. Conducerea registrului-inventar 4.2. Concordanța dintre inventar și datele menționate în registru-inventar.

Pentru elaborarea acestui document se cere entității să întocmească sau să actualizeze Lista activităților desfășurate în fiecare compartiment în care sunt trecute și procedurile de lucru aplicate pentru fiecare activitate.

#### 4.6. IDENTIFICAREA RISCURILOR ASOCIATE FIECĂREI ACTIVITĂȚI SAU OPERAȚIUNI

Pe baza analizei organigramei, a fișelor posturilor, a procedurilor de inițiere, aprobare/autorizare, efectuare și înregistrare în documentele contabile a operațiunilor, ținând cont și de deciziile conducerii și de cerințele legale, pentru

fiecare sarcină sau operațiune elementară auditorii trebuie să stabilească modul, condițiile, termenele și persoanele care sunt implicate, precum și controalele interne care se exercită.

Pentru identificarea riscurilor care amenință atingerea obiectivelor, auditorii utilizează **Chestionarele de control intern (CCI)** combinate cu interviurile luate de la persoanele implicate, cu observarea, cu examinarea informațiilor contabile și de altă natură, cu examinarea procedurilor interne și cu alte proceduri de audit specifice. Pentru corelarea între ele a informațiilor obținute de la diferite persoane sau cu ajutorul diferitelor proceduri se organizează o reuniune (seminar) în cadrul căreia se definitivează lista riscurilor și se evaluează probabilitatea procedurii și a consecințelor lor.

Pentru asigurarea identificării tuturor riscurilor, pentru evaluarea consecințelor și pentru clasificarea și ierarhizarea acestor riscuri la „Lista centralizatoare a operațiunilor/activităților auditabile” (tabelul nr. 5) se atașează lista riscurilor identificate, după modelul din tabelul nr. 6 „Lista centralizatoare a operațiunilor auditabile și a riscurilor aferente”, cunoscută și sub denumirea de „Registru al riscurilor”.

„Lista centralizatoare a operațiunilor auditabile și a riscurilor aferente”

Tabelul nr. 6

Operațiuni auditabile	Riscuri identificate sau pasibile
1. Verificarea pregătirii inventarierii patrimoniului	
1.1. Existența procedurilor scrise	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența procedurilor scrise cu privire la inventariere;</li> <li>➤ netransmiterea către comisia de inventariere a procedurilor scrise adaptate la specificul gestiunilor;</li> <li>➤ neformalizarea inventarierii.</li> </ul>
1.2. Stabilirea comisiei de inventariere	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența unui ordin scris privind stabilirea comisiei de inventariere;</li> <li>➤ în cadrul comisiei de inventariere sunt numite persoane fără pregătire corespunzătoare în domeniul tehnic și economic;</li> <li>➤ din comisia de inventariere face parte gestionarul depozitului supus inventarierii sau contabilul care ține evidența gestiunii respective;</li> <li>➤ înlocuirea membrilor comisiilor de inventariere fără a exista decizie scrisă în acest sens.</li> </ul>
1.3. Stabilirea responsabilităților în efectuarea inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ neluarea măsurilor de organizare și efectuare a inventarierii;</li> <li>➤ asigurarea unor condiții necorespunzătoare de lucru pentru comisiile de inventariere;</li> <li>➤ inventariere necorespunzătoare din cauza necunoașterii responsabilităților.</li> </ul>
1.4. Luarea declarațiilor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența declarației scrise luată gestionarului răspunzător de gestiunea bunurilor, înainte de începerea operațiunii de inventariere.</li> </ul>
1.5. Semnarea ultimelor documente de intrare sau ieșire	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ nebararea și nesemnarea, după ultima operațiune, a fișelor de magazie;</li> <li>➤ nevizarea documentelor care privesc intrări sau ieșiri de bunuri, existente în gestiune, dar neinregistrate; nedispunerea</li> </ul>

Operațiuni auditabile	Riscuri identificate sau pasibile
	înregistrării acestora în fișele de magazie și nepredarea documentelor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea.
2. Verificarea realizării efective a inventarierii patrimoniului	
2.1. Inventarierea bunurilor	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inventarierea imobilizărilor corporale se face fără constatarea existenței și apartenenței acestora la unitățile deținătoare;</li> <li>➤ inventarierea terenurilor se efectuează fără a avea la bază documentele care atestă proprietatea acestora;</li> <li>➤ omiterea inventarierii anumitor bunuri.</li> </ul>
2.2. Întocmirea și completarea listelor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ necuprinderea în liste a tuturor bunurilor inventariate;</li> <li>➤ neinventarierea și neînscrierea în liste separate a bunurilor aparținând altor unități;</li> <li>➤ pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare sau greu vandabile, precum și pentru creanțele sau obligațiile incerte ori în litigiu nu s-au întocmit liste de inventariere separate sau situații analitice separate, după caz;</li> <li>➤ înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantități fixe, nu s-a făcut la valoarea lor nominală;</li> <li>➤ pentru toate elementele de activ și de pasiv aflate la terți nu s-au făcut cereri de confirmare a soldurilor care să se atașeze la listele respective.</li> </ul>
2.3. Inventarierea bunurilor aflate în custodie	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ neîntocmirea și neînregistrarea tuturor documentelor la timp și cronologic privind bunurile aflate în custodie;</li> <li>➤ omiterea inventarierii unor bunuri aflate în custodie.</li> </ul>
2.4. Semnarea și datarea listelor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ pe ultima filă a listei de inventariere gestionarul nu a menționat dacă toate bunurile și valorile bănești din gestiune au fost inventariate și consemnate în listele de inventariere în prezența sa;</li> <li>➤ listele de inventariere nu au fost semnate pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere și de către gestionar;</li> <li>➤ listele de inventariere sunt incomplete, prezintă spații libere sau ștersături.</li> </ul>
3. Verificarea modului de valorificare a rezultatelor inventarierii	
3.1. Definitivarea stocului faptic	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ erori în stabilirea stocului faptic;</li> <li>➤ neînregistrarea tuturor intrărilor de bunuri;</li> <li>➤ stabilirea stocurilor factice nu s-a făcut prin numărare, cântărire sau cubare, după caz.</li> </ul>
3.2. Definitivarea stocului scriptic	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ erori în stabilirea stocului scriptic;</li> <li>➤ neconfruntarea fișelor de magazie sau a rapoartelor de gestiune cu contabilitatea.</li> </ul>
3.3 Stabilirea rezultatelor inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ nevalorificarea corectă a inventarierii;</li> <li>➤ efectuarea incorectă a eventualelor compensări cantitative sau valorice.</li> </ul>

Operațiuni auditabile	Riscuri identificate sau pasibile
	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ stabilirea eronată a perisabilităților</li> </ul>
3.4. Întocmirea procesului-verbal de valorificare a inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ rezultatele inventarierii nu au fost înscrise de către comisia de inventariere într-un proces-verbal;</li> <li>➤ procesul-verbal de valorificare a rezultatelor inventarierii nu conține elemente specifice, cum ar fi data inventarierii, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar și declasarea sau casarea unor stocuri etc.</li> </ul>
3.5. Stabilirea și definirea plusurilor sau minusurilor	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ stabilirea incorectă a plusurilor sau minusurilor de inventar;</li> <li>➤ pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri nu s-au primit explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor respective;</li> <li>➤ în cazul constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective nu au fost evaluate la valoarea justă;</li> <li>➤ în cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii nu au luat măsura imputării acestora la valoarea de înlocuire.</li> </ul>
3.6. Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ neînregistrarea corectă în contabilitate a rezultatelor inventarierii;</li> <li>➤ rezultatele inventarierii nu au fost înregistrate în evidența operativă în termen de cel mult trei zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către conducerea entității;</li> <li>➤ rezultatele inventarierii nu s-au stabilit prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.</li> </ul>
4. Verificarea modului de completare a registrului-inventar	
4.1. Conducerea registrului-inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ în Registrul-inventar nu au fost înscrise rezultatele inventarierii elementelor de activ și de pasiv, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț;</li> <li>➤ elementele de activ și de pasiv care au fost înscrise în Registrul-inventar nu au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care să justifice conținutul fiecărui post din bilanț.</li> </ul>
4.2. Concordanța dintre inventar și datele menționate în registrul-inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ completarea necorespunzătoare a Registrului-inventar, în sensul neasigurării concordanței dintre rezultatele inventarierii și datele specificate în registrul-inventar.</li> </ul>

Lista centralizatoare a operațiunilor auditabile și a riscurilor aferente sau Registrul riscurilor reprezintă o bază de date care include *toate amenințările identificate* de către compartimentul de management al riscurilor, dacă există. Dacă acest compartiment nu există, compartimentul de audit intern consiliază structurile din entitate pentru întocmirea acestui document. Elaborarea acestui document cere un efort deosebit, dar odată elaborat el trebuie doar actualizat în funcție de noile circumstanțe apărute sau în funcție de noile informații obținute.

## 4.7. STABILIREA FACTORILOR DE ANALIZĂ ȘI COMENSURAREA A RISCURILOR

Pentru evaluarea sau măsurarea riscurilor, literatura de specialitate recomandă diferite modele de calcul<sup>50</sup>, cum ar fi modelele probabilistice, modelele RBA (Risc Based Auditing), modelele matriciale de apreciere etc.

Pentru început prezentăm metodologia de evaluare a riscurilor prevăzută de OMFP nr. 38/2003.

Conform acestei proceduri, analiza și comensurarea riscurilor atașate fiecărei operațiuni sau sarcini elementare se face 1) în funcție de trei factori de risc și 2) în funcție de ponderea atribuită de către auditor pentru fiecare factor.

1) Factorii de risc sau criteriile în funcție de care se apreciază riscurile sunt:

- Probabilitatea apariției riscurilor, care se apreciază în funcție de:
  - vulnerabilitatea activităților auditate (evaluarea calitativă);
  - eficiența operațională a controlului intern.
- Nivelul de impact (evaluarea cantitativă).

2) Ponderea fiecărui factor de risc

Aprecierea efectului acestor factori asupra riscurilor se face, de regulă, pe trei sau mai multe nivele de apreciere.

### **1) Cuantificarea factorilor de risc**

#### **a) Evaluarea vulnerabilității entității/activității auditate (Factorul F1)**

Probabilitatea ca riscurile să producă efecte nedorite crește cu cât slăbiciunile sau vulnerabilitatea unei activități sunt mai mari. Aprecierea vulnerabilității de către auditori se poate face în funcție de mai mulți factori, dintre care nu pot lipsi:

- calitatea resurselor umane;
- complexitatea operațiunilor;
- mijloacele materiale sau financiare disponibile.

---

<sup>50</sup> Ana Morariu și colab.- „Auditul intern și governanța corporativă”, Editura Universitară, București, 2008, pag. 162-165

Marcel Ghiță și colab.- „Governanța corporativă și auditul intern”, Editura Aerternitas, Alba-Iulia, 2008, pag. 365-375

Cornelia Liliana Dobroțeanu și Laurenția Dobroțeanu- „Auditul intern”, Editura InfoMega, București, 2007, pag. 141-144

George Mareș și colab.- „Practica auditului intern privind fondurile publice naționale și ale Uniunii Europene”, Editura Contaplus, Ploiești, 2007, pag. 216-220.

Vulnerabilitatea activităților auditate față de riscuri poate fi apreciată pe trei nivele (redușă, medie și ridicată), astfel:

1) vulnerabilitatea este **redușă** atunci când:

- resursele umane sunt suficiente atât calitativ, cât și cantitativ;
- operațiunile efectuate sunt repetitive sau au o complexitate redusă;
- entitatea dispune de mijloace suficiente pentru atingerea obiectivelor.

2) vulnerabilitatea este **medie** atunci când:

- resursele umane nu sunt suficiente, ori
- complexitatea operațiunilor este ridicată, ori
- mijloacele materiale sau financiare sunt insuficiente.

3) vulnerabilitatea este **ridicată** atunci când:

- resursele umane sunt insuficiente;
- operațiunile sunt complexe;
- mijloacele disponibile sunt insuficiente.

Pentru încadrarea vulnerabilității activității auditate în unul din cele trei nivele de apreciere se utilizează diferite sisteme de punctaje, de la 1 al 3 sau de la 1 la 100, astfel:

	Punctajul	
	de la 1 la 3	de la 1 la 100
- vulnerabilitate redusă	1	de la 1 la 40
- vulnerabilitate medie	2	de la 1 la 60
- vulnerabilitate ridicată	3	de la 1 la 100

#### **b) Evaluarea inițială a eficienței controlului intern referitor la activitatea auditată (Factorul F2)**

Cele trei nivele de apreciere a contribuției controlului intern conceput de entitate, la prevenirea sau depistarea și eliminarea neregulilor se face astfel:

1) controlul intern este **corespunzător** dacă:

- în entitate există un *mediu de control adecvat*, dacă conducerea și întregul personal implicat au o atitudine constructivă, fiind preocupați de prevenirea și înlăturarea riscurilor care ar putea amenința atingerea obiectivelor;
- procedurile controlului intern sunt *bine concepute*, sunt actualizate și implementate și sunt corespunzătoare;

- auditorii anteriori și organele de control *nu au descoperit* erori semnificative sau fraude.

2) controlul intern este **insuficient** dacă:

- conducerea și personalul implicat *au o atitudine cooperantă* cu auditorii interni sau cu organele de control, în ceea ce privește respectarea normelor legale, procedurile de lucru, întocmirea și înregistrarea corectă în contabilitate a documentelor justificative, precum și arhivarea adecvată a acestora;

- procedurile după care se exercită controlul intern prezintă *unele neajunsuri* sunt incomplete sau neactualizate, ori cunoscute și respectate;

- cu ocazia misiunilor anterioare de audit intern sau cu ocazia colectării informaționale preliminare au fost descoperite *unele neajunsuri* și s-au făcut recomandările corespunzătoare, dar conducerea și persoanele implicate nu au asigurat implementarea acestor recomandări.

3) controlul intern **prezintă lipsuri grave** atunci când:

- în entitate *nu există un mediu de control* corespunzător, conducerea și persoanele implicate au o atitudine necooperantă în ceea ce privește cunoașterea și stăpânirea riscurilor, respectarea normelor legale, derularea ordonată a operațiunilor sau în ceea ce privește constatările și recomandările auditului intern sau extern ori ale organelor de control;

- în structura auditată *nu funcționează un control intern* adecvat. Nu s-au conceput și implementat procedurile controlului intern sau acestea sunt incomplete, necunoscute ori nerespectate;

- neregulile constatate cu ocazia misiunilor precedente de audit intern sau cu ocazia colectării informațiilor preliminare *sunt tolerate* de către factorii responsabili. Recomandările făcute nu sunt aplicate.

Pentru încadrarea eficacității controlului intern în prevenirea sau constatarea și eliminarea neregulilor, în unul din cele trei nivele de apreciere se utilizează același sistem de punctaj care a fost prezentat mai sus, cu ocazia evaluării vulnerabilității la riscuri a entității sau structurii auditate, astfel:

	Punctajul	
	de la 1 la 3	de la 1 la 100
- control intern corespunzător	1	de la 1 la 40
- control intern insuficient	2	de la 1 la 60
- control intern cu lipsuri grave	3	de la 1 la 100

**Evaluarea probabilității apariției riscurilor** (evaluarea calitativă) se face în funcție de rezultatele obținute:

- în urma evaluării vulnerabilității entității sau structurii auditate la riscuri;
- în urma evaluării eficacității controlului intern.

Probabilitatea apariției riscurilor se determină tot pe trei nivele: probabilitate mică, medie, mare.

### c) **Evaluarea nivelului de impact (evaluarea cantitativă, Factorul F3)**

Nivelul de impact sau gravitatea consecințelor financiare și de altă natură (cum ar fi costul activităților, imaginea entității, cota de piață etc) se evaluează pe baza raționamentului profesional al auditorilor. Impactul riscurilor constatate asupra capacității entității sau structurii auditate de a-și atinge obiectivele se evaluează după metodologia prezentată mai sus, pe trei nivele de apreciere:

- impact redus;
- impact mediu;
- impact puternic.

### **2) Stabilirea ponderii fiecărui factor de risc**

Cei trei factori de risc prezentați mai sus, *nu au aceeași importanță*. Importanța cea mai mare o are eficacitatea controlului intern, urmată de impactul (gravitatea consecințelor) riscurilor identificate și evaluate. Din aceste motive fiecărui factor de risc i se atașează o pondere, cu condiția ca suma ponderilor să fie de 100%.

Normele generale de audit public intern recomandă folosirea următoarelor ponderi:

Factorul 1: Eficacitatea controlului intern	50%
Factorul 2: Nivelul de impact sau gravitatea consecințelor	30%
Factorul 3: Vulnerabilitatea la riscuri	<u>20%</u>
Total	100%

### **Determinarea punctajului total al riscurilor aferente fiecărei operațiuni sau sarcini elementare**

Pentru stabilirea punctajului total (Pt) al riscurilor aferente fiecărei operațiuni sau sarcini elementare se aplică la nivelul de apreciere al fiecăruia din cei trei factori de risc (criterii de evaluare) a unor ponderi stabilită în funcție de importanța factorului (criteriului) respectiv, după următorul algoritm:

$$Pt = \sum Pi * Ni$$

unde

Pt- punctajul total

Pi- ponderea riscului atribuită fiecărui factor sau criteriu

Ni- nivelul riscului pentru fiecare factor sau criteriu de apreciere.



Sinteza metodologiei de stabilire și evaluare a factorilor de risc este prezentată în tabelul nr. 7.

Aprecierea factorilor de risc

Tabelul nr. 7

Factorii de risc	Ponderea (P)	Nivele de apreciere			Total punctaj $\Sigma P_i * N_i$	Nivel risc
		N1	N2	N3		
<b>1) Probabilitatea de apariție</b>		* probabilitatea de apariție redusă  *impact scăzut	*probabilitatea de apariție medie  *impactul moderat	*probabilitatea de apariție mare  *impact ridicat		
<i>a) vulnerabilitatea activităților</i>  - resurse umane  -complexitatea operațiunilor  -mijloace tehnice disponibile	20%	- resursele umane sunt suficiente;  - complexitatea operațiunilor este redusă;  - mijloace tehnice suficiente.	- ori resurse umane insuficiente;  - ori operațiunile sunt complexe;  - ori mijloacele sunt deficitare (cel puțin unul din factori este vulnerabil).	- resurse umane insuficiente;  - operațiunile sunt complexe;  - mijloace tehnice sunt deficitare.		
<i>b) eficiența operațională a controlului intern</i>  - există proceduri și se aplică  - există proceduri, dar nu se respectă  - nu există proceduri	50%	- există proceduri adecvate	- există proceduri, dar acestea nu sunt respectate	- nu există proceduri de lucru aprobate.		
<b>2) Nivelul de impact (apreciere cantitativă)</b>	30%	-impact financiar scăzut	- impact financiar moderat	- impact financiar ridicat		

Pentru activitatea de inventariere „Situația centralizatoare a factorilor de risc, a ponderilor și a nivelului de apreciere a riscurilor” este redată în tabelul nr. 8.

Situația centralizatoare a factorilor de risc, a ponderilor și a nivelului de apreciere a riscurilor

Tabelul nr. 8

Operațiuni auditabile	Riscuri identificate	Criteriile de analiză a riscurilor			Punctajul total $\Sigma N_i * P_i$
		Evaluarea controlului intern	Gravitatea consecințelor	Vulnerabilitatea la riscuri	
		Pondere 50%	Pondere 30%	Pondere 20%	
1	2	3	4	5	6
1. Verificarea pregătirii inventarierii patrimoniului					
1.1. Existența procedurilor scrise	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența procedurilor scrise cu privire la inventariere;</li> <li>➤ netransmiterea către comisia de inventariere a procedurilor scrise adaptate la specificul instituției;</li> <li>➤ neformalizarea inventarierii.</li> </ul>	2	2	2	2,0
1.2. Stabilirea comisiei de inventariere	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența unui ordin scris privind stabilirea comisiei de inventariere;</li> <li>➤ în cadrul comisiei de inventariere sunt numite persoane fără pregătire corespunzătoare în domeniul tehnic și economic;</li> <li>➤ din comisia de inventariere face parte gestionarul depozitului supus inventarierii sau contabilul care ține evidența gestiunii respective;</li> <li>➤ înlocuirea membrilor comisiilor de inventariere fără a exista decizie scrisă în acest sens.</li> </ul>	2	2	3	2,2
1.3. Stabilirea responsabilităților în efectuarea inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ neluarea măsurilor de inventariere;</li> <li>➤ asigurarea unor condiții necorespunzătoare de lucru pentru comisiile de inventariere;</li> <li>➤ inventariere necorespunzătoare din cauza necunoașterii responsabilităților.</li> </ul>	2	1	1	1,5
1.4. Luarea declarațiilor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența declarației scrise luată de gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor, înainte de</li> </ul>	2	2	2	2,0

	începerea operațiunii de inventariere.				
1.5. Semnarea ultimelor documente de intrare sau ieșire	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ nebararea și nesemnarea, după ultima operațiune, a fișelor de magazie;</li> <li>➤ nevizarea documentelor care privesc intrări sau ieșiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate; nedispunerea înregistrării acestora în fișele de magazie și nepredarea lor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea.</li> </ul>	2	1	3	1,9
2. Verificarea realizării efective a inventarierii patrimoniului					
2.1. Inventarierea bunurilor	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inventarierea imobilizărilor corporale se face fără constatarea existenței și apartenenței acestora la unitățile deținătoare;</li> <li>➤ inventarierea terenurilor se efectuează fără a avea la bază documentele care atestă proprietatea acestora;</li> <li>➤ omiterea inventarierii anumitor bunuri.</li> </ul>	2	2	3	2,2
2.2. Întocmirea și completarea listelor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ necuprinderea în liste a tuturor bunurilor inventariate;</li> <li>➤ neinventarierea și neînscierea în liste separate a bunurilor aparținând altor unități;</li> <li>➤ pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare sau greu vandabile, precum și pentru creanțele sau obligațiile incerte ori în litigiu nu s-au întocmit liste de inventariere separate sau situații analitice separate, după caz;</li> <li>➤ înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantități fixe, nu s-a făcut la valoarea lor nominală;</li> <li>➤ pentru toate elementele de activ și de pasiv aflate la terți nu s-au făcut</li> </ul>	2	2	2	2,0

	cereri de confirmare a soldurilor care să se atașeze la listele respective.				
2.3. Inventarierea bunurilor aflate în custodie	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ nerecunoașterea și înregistrarea tuturor documentelor la timp și cronologic privind bunurile aflate în custodie;</li> <li>➤ omiterea inventarierii unor bunuri aflate în custodie.</li> </ul>	3	2	1	2,3
2.4. Semnarea și datarea listelor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ pe ultima filă a listei de inventariere gestionarul nu a menționat dacă toate bunurile și valorile bănești din gestiune au fost inventariate și consemnate în listele de inventariere în prezența sa;</li> <li>➤ listele de inventariere nu au fost semnate pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere și de către gestionar;</li> <li>➤ listele de inventariere sunt incomplete, prezintă spații libere sau ștersături.</li> </ul>	2	2	2	2,0
3. Verificarea modului de valorificare a rezultatelor inventarierii					
3.1. Definitivarea stocului faptic	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ erori în stabilirea stocului faptic;</li> <li>➤ neînregistrarea tuturor intrărilor de bunuri;</li> <li>➤ stabilirea stocurilor factice nu s-a făcut prin numărare, cântărire sau cubare, după caz.</li> </ul>	2	2	1	1,8
3.2. Definitivarea stocului scriptic	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ erori în stabilirea stocului scriptic;</li> <li>➤ necorelarea stocului scriptic cu cel faptic.</li> </ul>	2	2	1	1,8
3.3 Stabilirea rezultatelor inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ nevalorificarea corectă a inventarierii;</li> <li>➤ efectuarea incorectă a eventualelor compensări cantitative sau valorice.</li> </ul>	2	2	2	2,0
3.4. Întocmirea procesului-verbal de valorificare a inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ rezultatele inventarierii nu au fost înscrise de către comisia de inventariere într-un proces-verbal;</li> <li>➤ procesul-verbal de valorificare a rezultatelor</li> </ul>	2	1	1	1,5

	inventarierii nu conține elemente specifice, cum ar fi data inventarierii, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar și declasarea sau casarea unor stocuri etc.				
3.5. Stabilirea și definirea plusurilor sau minusurilor	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ stabilirea incorectă a plusurilor sau minusurilor de inventar;</li> <li>➤ pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri nu s-au primit explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor respective;</li> <li>➤ în cazul constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective nu au fost evaluate la valoarea justă;</li> <li>➤ în cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii nu au luat măsura imputării acestora la valoarea de înlocuire.</li> </ul>	2	2	2	2,0
3.6. Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ neînregistrarea corectă în contabilitate a rezultatelor inventarierii;</li> <li>➤ rezultatele inventarierii nu au fost înregistrate în evidența operativă în termen de cel mult trei zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către ordonatorul de credite;</li> <li>➤ rezultatele inventarierii nu s-au stabilit prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența operativă (fișele de magazine) și din contabilitate.</li> </ul>	2	1	2	1,7
4. Verificarea modului de completare a registrului-inventar					
4.1. Conducerea registrului-inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ în Registrul-inventar nu au fost înscrise rezultatele inventarierii elementelor de activ și de pasiv, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț;</li> </ul>	2	2	2	2,0

	<p>➤ elementele de activ și de pasiv care au fost înscrise în Registrul-inventar nu au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care să justifice conținutul fiecărui post din bilanț.</p>				
4.2. Concordanța dintre inventar și datele menționate în registrul-inventar	<p>➤ completarea necorespunzătoare a Registrului-inventar, în sensul neasigurării concordanței dintre rezultatele inventarierii și datele specificate în registrul-inventar.</p>	2	1	2	1,7

### Alte metode de evaluare a riscurilor

Până aici am prezentat metodologia de evaluare a riscurilor în funcție de trei factori de influență (vulnerabilitatea la riscuri, eficacitatea controlului intern și nivelul de impact) și în funcție de ponderile atribuite fiecărui factor.

În literatura de specialitate<sup>51</sup> sunt recomandate și alte modele de analiză și evaluare a riscurilor. Aceste modele includ în ecuația de calcul a riscurilor și alți factori cum sunt: riscul de fraudă, schimbarea legislației, fluctuația personalului, calitatea managementului, integrarea sistemelor IT, perioada scursă de la auditul precedent etc.

Astfel, dacă riscurile se evaluează în funcție de probabilitatea apariției (Pa) și în funcție de nivelul de impact al consecințelor (C), fără a se lua în calcul ponderea acestor doi factori, atunci riscurile de determină după relația:

$$R = Pa \times C$$

Această metodă este denumită și metoda scorului sau metoda RBA (Risk Based Auditing).

Fără a intra în detalii, presupunem că evaluarea riscurilor se face pe o scală de dimensionare cu 5 niveluri, fiecărui nivel i se atașează o valoare numerică de la 1 la 5 corespunzătoare mărimii riscurilor, astfel:

5- risc foarte *mare*, cum ar fi riscul de faliment;

4- risc *ridicat*, cum ar fi riscul ca pe termen lung entitatea să nu își poată atinge obiectivele;

3- risc *mediu*, cum ar fi riscul ca entitatea să nu își poată plăti datoriile scadente într-o perioadă de timp;

<sup>51</sup> - George Mareș și colab. – op. cit., pag. 244 și 372-389

- Camelia Liliana Dobroțeanu și Laurențiu Dobroțeanu- op. cit. pag. 141-144

- Marcel Ghiță și colab.- op. cit. pag. 443

2- riscul *redus*, cum ar fi posibilitatea înregistrării unor fraude, fără ca acestea să afecteze posibilitatea de atingere a obiectivelor;

1- riscul *foarte redus*, cum ar fi riscul ca entitatea să fie obligată să plătească unele despăgubiri sau penalități.

În acest caz, evaluarea riscurilor se face după următoarea matrice:

		Impactul sau consecințele riscurilor				
		5	4	3	2	1
Probabilitatea procedurii riscului	5	25	20	15	10	5
	4	20	16	12	8	<b>4</b>
	3	15	12	9	6	<b>3</b>
	2	10	8	6	<b>4</b>	<b>2</b>
	1	5	<b>4</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>1</b>

Conducerea entității, comitetul de audit și șeful compartimentului de audit intern pot decide ca:

- operațiunile elementare a căror nivel de risc se încadrează în intervalul 1-4 să nu fie auditate sau să nu fie verificate decât prin sondaj, odată la 3 ani. Aceste riscuri sunt considerate riscuri acceptabile deoarece cheltuielile cu controlarea lor sunt mai mari decât beneficiile obținute în urma acestor controale;

- operațiunile elementare a căror nivel de risc se încadrează în intervalul în intervalul 5-8 trebuie auditate odată la 3 ani;

- operațiunile elementare a căror nivel de risc se încadrează în intervalul 9-12 trebuie auditate odată la 2 ani;

- operațiunile elementare a căror nivel de risc se încadrează în intervalul 13-25 trebuie auditate în fiecare an.

Normele profesionale de audit intern recomandă evaluarea riscurilor atât înainte, cât și după ce a fost evaluată eficiența operativă a controlului intern (modul cum funcționează controlul intern).

- riscurile evaluate înainte de testarea modului de funcționare a controlului intern sunt denumite *riscuri inerente*. Riscurile inerente sunt utilizate cu ocazia planurilor și programelor de audit intern;

- riscurile evaluate după testarea eficacității funcționării controlului intern sunt denumite *riscuri reziduale sau riscuri ale controalelor interne*. Aceste riscuri se măsoară pe parcursul misiunilor de audit intern, și în funcție de nivelul lor se modifică aria de cuprindere a testelor efectuate sau natura procedurilor de audit folosite.

#### 4.8. CLASIFICAREA ȘI IERARHIZAREA ACTIVITĂȚILOR ȘI OPERAȚIUNILOR ÎN FUNCȚIE DE PUNCTAJUL TOTAL AL RISCURILOR

În funcție de riscul sau punctajul total al riscurilor stabilit după modelul din tabelul nr. 8 se stabilesc categoriile de risc astfel:

Categoriile de risc	Punctajul total	
	în perioada de punctaj de la 1 la 3	în varianta de punctaj de la 1 la 100
- risc mic	1,0-1,9 puncte	100-250 puncte
- risc mediu	2,0-2,4 puncte	251-400 puncte
- risc mare	2,5-3,0 puncte	peste 400 puncte

Activitățile și operațiunile elementare se clasifică în funcție de categoriile de risc în documentul „Clasificarea operațiunilor auditabile” (tabelul nr. 9).

Tabelul nr. 9 *Clasificarea operațiunilor auditabile*

Operațiuni auditabile	Riscuri identificate	Punctajul total $\Sigma N_i * P_i$	Categoria de risc
1. Verificarea pregătirii inventarierii patrimoniului			
1.1. Existența procedurilor scrise	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența procedurilor scrise cu privire la inventariere;</li> <li>➤ netransmiterea către comisia de inventariere a procedurilor scrise adaptate la specificul instituției;</li> <li>➤ neformalizarea inventarierii.</li> </ul>	2,0	MEDIU
1.2. Stabilirea comisiei de inventariere	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența unui ordin scris privind stabilirea comisiei de inventariere;</li> <li>➤ în cadrul comisiei de inventariere sunt numite persoane fără pregătire corespunzătoare în domeniul tehnic și economic;</li> <li>➤ din comisia de inventariere face parte gestionarul depozitului supus inventarierii sau contabilul care ține evidența gestiunii respective;</li> <li>➤ înlocuirea membrilor comisiilor de inventariere fără a exista decizie scrisă în acest sens.</li> </ul>	2,2	MEDIU



1.3. Stabilirea responsabilităților în efectuarea inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ neluarea măsurilor de inventariere;</li> <li>➤ asigurarea unor condiții necorespunzătoare de lucru pentru comisiile de inventariere;</li> <li>➤ inventariere necorespunzătoare din cauza necunoașterii responsabilităților.</li> </ul>	1,5	MIC
1.4. Luarea declarațiilor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența declarației scrise luată gestionarului răspunzător de gestiunea bunurilor, înainte de începerea operațiunii de inventariere.</li> </ul>	2,0	MEDIU
1.5. Semnarea ultimelor documente de intrare sau ieșire	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ nebararea și ne semnarea, după ultima operațiune, a fișelor de magazie;</li> <li>➤ nevizarea documentelor care privesc intrări sau ieșiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate; nedispunerea înregistrării acestora în fișele de magazie și nepredarea lor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea.</li> </ul>	1,9	MIC
2. Verificarea realizării efective a inventarierii patrimoniului			
2.1. Inventarierea bunurilor	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inventarierea imobilizărilor corporale se face fără constatarea existenței și apartenenței acestora la unitățile deținătoare;</li> <li>➤ inventarierea terenurilor se efectuează fără a avea la bază documentele care atestă proprietatea acestora;</li> <li>➤ neevidențierea în mod distinct a bunurilor din domeniul public al statului și al unităților administrativ-teritoriale, date în administrarea instituției publice;</li> <li>➤ omiterea inventarierii anumitor bunuri.</li> </ul>	2,2	MEDIU
2.2. Întocmirea și completarea listelor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ necuprinderea în liste a tuturor bunurilor inventariate;</li> <li>➤ neinventarierea și neînscierea în liste separate a bunurilor aparținând altor unități;</li> <li>➤ pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare sau greu vandabile, precum și pentru creanțele sau obligațiile incerte ori în litigiu nu s-au întocmit liste de inventariere separate sau situații analitice separate, după caz;</li> <li>➤ înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantități fixe, nu s-a făcut la valoarea lor nominală;</li> <li>➤ pentru toate elementele de activ și de pasiv aflate la terți nu s-au făcut cereri de confirmare a soldurilor care să se</li> </ul>	2,0	MEDIU

	atașeze la listele respective.		
2.3. Inventarierea bunurilor aflate în custodie	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ nerecunoașterea și înregistrarea tuturor documentelor la timp și cronologic privind bunurile aflate în custodie;</li> <li>➤ omiterea inventarierii unor bunuri aflate în custodie.</li> </ul>	2,3	MEDIU
2.4. Semnarea și datarea listelor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ pe ultima filă a listei de inventariere gestionarul nu a menționat dacă toate bunurile și valorile bănești din gestiune au fost inventariate și consemnate în listele de inventariere în prezența sa;</li> <li>➤ listele de inventariere nu au fost semnate pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere și de către gestionar;</li> <li>➤ listele de inventariere sunt incomplete, prezintă spații libere sau ștersături.</li> </ul>	2,0	MEDIU
3. Verificarea modului de valorificare a rezultatelor inventarierii			
3.1. Definitivarea stocului factic	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ erori în stabilirea stocului factic;</li> <li>➤ neînregistrarea tuturor intrărilor de bunuri;</li> <li>➤ stabilirea stocurilor factice nu s-a făcut prin numărare, cântărire sau cubare, după caz.</li> </ul>	1,8	MIC
3.2. Definitivarea stocului scriptic	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ erori în stabilirea stocului scriptic;</li> <li>➤ necorelarea stocului scriptic cu cel factic.</li> </ul>	1,8	MIC
3.3 Stabilirea rezultatelor inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ nevalorificarea corectă a inventarierii;</li> <li>➤ efectuarea incorectă a eventualelor compensări cantitative sau valorice.</li> </ul>	1,8	MIC
3.4. Întocmirea procesului-verbal de valorificare a inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ rezultatele inventarierii nu au fost înscrise de către comisia de inventariere într-un proces-verbal;</li> <li>➤ procesul-verbal de valorificare a rezultatelor inventarierii nu conține elemente specifice, cum ar fi data inventarierii, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar și declasarea sau casarea unor stocuri etc.</li> </ul>	2,0	MEDIU
3.5. Stabilirea și definirea plusurilor sau minusurilor	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ stabilirea incorectă a plusurilor sau minusurilor de inventar;</li> <li>➤ pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri nu s-au primit explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor respective;</li> <li>➤ în cazul constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective nu au</li> </ul>	2,0	MEDIU

	<p>fost evaluate la valoarea justă;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ în cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii nu au luat măsura imputării acestora la valoarea de înlocuire.</li> </ul>		
3.6. Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ neînregistrarea corectă în contabilitate a rezultatelor inventarierii;</li> <li>➤ rezultatele inventarierii nu au fost înregistrate în evidența operativă în termen de cel mult trei zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către ordonatorul de credite;</li> <li>➤ rezultatele inventarierii nu s-au stabilit prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.</li> </ul>	1,7	MIC
4. Verificarea modului de completare a registrului-inventar			
4.1. Conducerea registrului-inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ în Registrul-inventar nu au fost înscrise rezultatele inventarierii elementelor de activ și de pasiv, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț;</li> <li>➤ elementele de activ și de pasiv care au fost înscrise în Registrul-inventar nu au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care să justifice conținutul fiecărui post din bilanț.</li> </ul>	2,0	MEDIU
4.2. Concordanța dintre inventar și datele menționate în registrul-inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ completarea necorespunzătoare a Registrului-inventar, în sensul neasigurării concordanței dintre rezultatele inventarierii și datele specificate în registrul-inventar.</li> </ul>	1,7	MIC

În funcție de categoriile de risc atribuite fiecărei operațiuni sau sarcini elementare și în funcție de alte informații disponibile, auditorii pe baza raționamentelor profesionale stabilesc gradul de încredere în capacitatea entității sau structurii auditate de a preveni sau descoperi și elimina eventualele riscuri. În acest scop, ei întocmesc „**Tabelul punctelor tari și a punctelor slabe**”. Acest tabel poate avea forme diferite<sup>52</sup>, unul din modele este redat în tabelul nr. 10.

<sup>52</sup> Ghidurile practice de audit public intern sunt disponibile la adresa [www.mfinante.ro/audit](http://www.mfinante.ro/audit) public intern

Tabelul punctelor tari și a punctelor slabe

Tabelul nr. 10

Activități și Operațiuni auditabile	Riscuri identificate	Consecințe	Grad de încredere	Puncte tari (T) sau puncte slabe (S)
1. Verificarea pregătirii inventarierii patrimoniului				
1.1. Existența procedurilor scrise	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența procedurilor scrise cu privire la inventariere;</li> <li>➤ netransmiterea către comisia de inventariere a procedurilor scrise adaptate la specificul instituției;</li> <li>➤ neformalizarea inventarierii.</li> </ul>	Mediu	Mediu	S
1.2. Stabilirea comisiei de inventariere	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența unui ordin scris privind stabilirea comisiei de inventariere;</li> <li>➤ în cadrul comisiei de inventariere sunt numite persoane fără pregătire corespunzătoare în domeniul tehnic și economic;</li> <li>➤ din comisia de inventariere face parte gestionarul depozitului supus inventarierii sau contabilul care ține evidența gestiunii respective;</li> <li>➤ înlocuirea membrilor comisiilor de inventariere fără a exista decizie scrisă în acest sens.</li> </ul>	Mediu	Mediu	S
1.3. Stabilirea responsabilităților în efectuarea inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ neluarea măsurilor de inventariere;</li> <li>➤ asigurarea unor condiții necorespunzătoare de lucru pentru comisiile de inventariere;</li> <li>➤ inventariere necorespunzătoare din cauza necunoașterii responsabilităților.</li> </ul>	Scăzut	Ridicat	T
1.4. Luarea declarațiilor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inexistența declarației scrise luată gestionarului răspunzător de gestiunea bunurilor, înainte de începerea operațiunii de inventariere.</li> </ul>	Mediu	Mediu	S
1.5. Semnarea ultimelor documente de intrare sau ieșire	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ nebararea și ne semnarea, după ultima operațiune, a fișelor de magazie;</li> <li>➤ nevizarea documentelor care privesc intrări sau ieșiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate; nedispunerea înregistrării acestora în fișele de magazie și nepredarea lor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea.</li> </ul>	Scăzut	Ridicat	T
2. Verificarea realizării efective a inventarierii patrimoniului				
2.1. Inventarierea bunurilor	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inventarierea imobilizărilor corporale se face fără constatarea existenței și apartenenței acestora la unitățile deținătoare;</li> </ul>	Mediu	Mediu	S

	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ inventarierea terenurilor se efectuează fără a avea la bază documentele care atestă proprietatea acestora;</li> <li>➤ neevidențierea în mod distinct a bunurilor din domeniul public al statului și al unităților administrativ-teritoriale, date în administrarea instituției publice;</li> <li>➤ omiterea inventarierii anumitor bunuri.</li> </ul>			
2.2. Întocmirea și completarea listelor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ necuprinderea în liste a tuturor bunurilor inventariate;</li> <li>➤ neinventarierea și neînscierea în liste separate a bunurilor aparținând altor unități;</li> <li>➤ pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare sau greu vandabile, precum și pentru creanțele sau obligațiile incerte ori în litigiu nu s-au întocmit liste de inventariere separate sau situații analitice separate, după caz;</li> <li>➤ înscierea în listele de inventariere a mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantități fixe, nu s-a făcut la valoarea lor nominală;</li> <li>➤ pentru toate elementele de activ și de pasiv aflate la terți nu s-au făcut cereri de confirmare a soldurilor care să se atașeze la listele respective.</li> </ul>	Mediu	Mediu	S
2.3. Inventarierea bunurilor aflate în custodie	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ nerecunoașterea și înregistrarea tuturor documentelor la timp și cronologic privind bunurile aflate în custodie;</li> <li>➤ omiterea inventarierii unor bunuri aflate în custodie.</li> </ul>	Mediu	Mediu	S
2.4. Semnarea și datarea listelor de inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ pe ultima filă a listei de inventariere gestionarul nu a menționat dacă toate bunurile și valorile bănești din gestiune au fost inventariate și consemnate în listele de inventariere în prezența sa;</li> <li>➤ listele de inventariere nu au fost semnate pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere și de către gestionar;</li> <li>➤ listele de inventariere sunt incomplete, prezintă spații libere sau ștersături.</li> </ul>	Mediu	Mediu	S
3. Verificarea modului de valorificare a rezultatelor inventarierii				
3.1. Definitivarea stocului factic	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ erori în stabilirea stocului factic;</li> <li>➤ neînregistrarea tuturor intrărilor de bunuri;</li> <li>➤ stabilirea stocurilor factice nu s-a făcut prin numărare, cântărire sau cubare, după caz.</li> </ul>	Scăzut	Ridicat	T
3.2. Definitivarea stocului scriptic	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ erori în stabilirea stocului scriptic;</li> <li>➤ necorelarea stocului scriptic cu cel factic.</li> </ul>	Scăzut	Ridicat	T

3.3 Stabilirea rezultatelor inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ nevalorificarea corectă a inventarierii;</li> <li>➤ efectuarea incorectă a eventualelor compensări cantitative sau valorice.</li> </ul>	Mediu	Mediu	S
3.4. Întocmirea procesului-verbal de valorificare a inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ rezultatele inventarierii nu au fost înscrise de către comisia de inventariere într-un proces-verbal;</li> <li>➤ procesul-verbal de valorificare a rezultatelor inventarierii nu conține elemente specifice, cum ar fi data inventarierii, numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere, propuneri de scoatere din uz a obiectelor de inventar și declasarea sau casarea unor stocuri etc.</li> </ul>	Scăzut	Ridicat	T
3.5. Stabilirea și definirea plusurilor sau minusurilor	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ stabilirea incorectă a plusurilor sau minusurilor de inventar;</li> <li>➤ pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatată la bunuri nu s-au primit explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor respective;</li> <li>➤ în cazul constatării unor plusuri în gestiune, bunurile respective nu au fost evaluate la valoarea justă;</li> <li>➤ în cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii nu au luat măsura imputării acestora la valoarea de înlocuire.</li> </ul>	Mediu	Mediu	S
3.6. Înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ neînregistrarea corectă în contabilitate a rezultatelor inventarierii;</li> <li>➤ rezultatele inventarierii nu au fost înregistrate în evidența operativă în termen de cel mult trei zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către ordonatorul de credite;</li> <li>➤ rezultatele inventarierii nu s-au stabilit prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.</li> </ul>	Scăzut	Ridicat	T
<b>4. Verificarea modului de completare a registrului-inventar</b>				
4.1. Conducerea registrului-inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ în Registrul-inventar nu au fost înscrise rezultatele inventarierii elementelor de activ și de pasiv, grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț;</li> <li>➤ elementele de activ și de pasiv care au fost înscrise în Registrul-inventar nu au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care să justifice conținutul fiecărui post din bilanț.</li> </ul>	Mediu	Mediu	S
4.2. Concordanța dintre inventar și datele menționate în registrul-inventar	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ completarea necorespunzătoare a Registrului-inventar, în sensul neasigurării concordanței dintre rezultatele inventarierii și datele specificate în registrul-inventar.</li> </ul>	Scăzut	Ridicat	T

#### 4.9. ELABORAREA TEMATICII DE DETALIU ȘI DEFINITIVAREA PROGRAMULUI MISIUNII DE AUDIT INTERN

Tematica de detaliu a misiunii de audit intern se elaborează pe baza informațiilor din documentul „Clasificarea operațiunilor auditabile” (Tabelul Nr. 9) și din documentul „Tabelul punctelor tari și a punctelor slabe” (Tabelul nr. 10). Din aceste documente se selectează activitățile și operațiunile în *ordinea punctajului total atribuit* și în funcție de gradul de încredere în eficacitatea controlului intern.

În funcție de „Fondul de timp disponibil” al echipei de auditori se selectează activitățile și operațiunile care vor fi incluse în programul de audit. Activitățile și operațiunile care prezintă un grad de încredere scăzut (puncte slabe) se cuprind cu prioritate în programul misiunii. Celelalte activități și operațiuni pot fi auditate la intervale de timp mai mari de un an.

Această tematică de detaliu împreună cu programul provizoriu al misiunii se comunică structurilor care vor fi auditate, urmând a fi definitivat și modificate în cadrul „ședinței de deschidere”, așa cum vom vedea mai jos.

#### DEFINITIVAREA PROGRAMULUI DE AUDIT INTERN

##### 1. Ședința de deschidere

Echipa de auditori își începe activitatea la sediul sectorului auditat prin organizarea unei **reuniuni de prezentare și descriere a misiunii**. La această reuniune sunt convocați responsabilii serviciilor sau funcțiilor auditate precum și colaboratorii acestora, cu care auditorii vor colabora pe parcursul misiunii, în cadrul acestei reuniuni se face o prezentare generală a scopului și obiectivelor misiunii de audit intern, pe baza „Programului provizoriu de abordare a misiunii” care a fost remis, în prealabil, responsabililor.

Auditorii încearcă să creeze un climat de colaborare arătând că scopul misiunii este acela de a găsi noi modalități de îmbunătățire a activităților auditate și nu de depistare a anomaliilor și disfuncțiilor,

Se cere celor auditați să-și exprime punctul de vedere asupra „Tematicii de detaliu” și asupra „Programului provizoriu de abordare a misiunii” și să facă propuneri pentru completarea sau modificarea lui. Aceste propuneri se analizează de către auditori în colaborare cu cei auditați, astfel încât acest document să fie însușit de ambele părți. Cu această ocazie se stabilesc persoanele cu care auditorii vor colabora pe parcursul misiunii:

- pentru a le lua interviuri;
- pentru a face teste asupra muncii lor;
- pentru adunarea și centralizarea informațiilor etc.

Auditorii reamintesc celor auditați că pe parcursul misiunii se vor organiza reuniuni intermediare cu scopul comunicării constatărilor făcute și a stabilirii măsurilor operative care trebuie luate. Aceste măsuri au menirea de a asigura

derularea cu eficacitate a misiunii de audit și de a asigura eliminarea operativă a anomaliilor constatate.

În cadrul acestei reuniuni de deschidere se asigură condițiile materiale de care au nevoie auditorii: biroul în care își vor desfășura activitatea, accesul la activele sectorului și la logistica de care au nevoie (calculatoare, copiatoare, telefoane etc.).

Ședința de deschidere se finalizează cu întocmirea „Minutei ședinței de deschidere” în care se consemnează: participanții la ședință, testele care se vor efectua, interviurile care se vor lua, problemele cu care se confruntă cei auditați și propunerile acestora pentru modificarea programului misiunii.

## **2. Definirea „Programului de abordare a misiunii” și a „Chestionarelor de Control Intern”**

Programul de abordare după ce a fost analizat și modificat în colaborare cu cei auditați, este revăzut de șeful echipei de auditori, făcându-se precizările și detalierile necesare pentru fiecare subiect sau obiectiv de auditat. Astfel, el devine un ghid pentru toți membrii echipei. Fiecare auditor trebuie să știe ce are de făcut, când și cum trebuie făcut. Pentru fiecare obiectiv, în acest program se precizează: ce documente și informații trebuie verificate, ce sondaje trebuie făcute, ce interviuri trebuie luate, ce grile de separare a sarcinilor trebuie analizate sau făcute etc.

Paralel cu definitivarea programului se elaborează sau se revede, **„Chestionarul de control intern” (CCI)**. Aceste chestionare cuprind toate întrebările la care auditorii trebuie să obțină răspunsuri. Aceste întrebări se preiau din chestionarele standard și din chestionarele întocmite cu ocazia misiunilor precedente. Cu ocazia misiunilor recurente aceste întrebări se revăd și se actualizează de fiecare dată. De regulă, chestionarele de control intern sunt gestionate cu ajutorul I.T. astfel încât să fie ușor de modificat prin adăugarea unor întrebări sau prin eliminarea ori actualizarea altor întrebări. Chestionarele de control intern asigură realizarea obiectivelor din „Programul de abordare a misiunii”. Ele reprezintă *un ghid, un instrument metodologic* care permite auditorilor să realizeze misiunea programată.

Spre deosebire de „Chestionarul de luare la cunoștință” (CLC) care cuprinde întrebări generale, „Chestionarele de control intern” (CCI) cuprind întrebări specifice activităților auditate. Aceste întrebări urmăresc, în primul rând, evaluarea procedurilor și mecanismelor de control intern. Pentru fiecare sarcină elementară se pot pune cinci întrebări fundamentale, în funcție de răspunsurile primite la aceste întrebări fundamentale se formulează alte întrebări specifice sau se precizează mai bine sarcinile elementare.

Chestionarele de control intern sunt ghiduri metodologice, nu sunt interviuri, și ca urmare întrebările trebuie să fie deschise. Aceste chestionare sau ghiduri reprezintă un mijloc eficient de perfecțiune profesională a auditorilor, prin intermediul lor se transmit cunoștințele acumulate cu ocazia misiunilor precedente, iar actualizarea lor cu ocazia misiunilor recurente stimulează imaginația și cercetarea.

Cele cinci întrebări fundamentale la care auditorul intern caută răspunsuri prin intermediul CCI sunt:



**1. Cine?** Pe baza acestei întrebări auditorul identifică persoanele care inițiază operațiunile, le aprobă, le efectuează, le consemnează în documentele justificative, le controlează și le înregistrează în contabilitate. Concomitent auditorul testează dacă există o corespondență dintre realitatea constatată de el și manualul de proceduri, fișele posturilor, grilele de separare a sarcinilor, organigrame etc. Astfel, auditorii trebuie să cunoască:

**a) pentru activitatea de aprovizionare:**

- cine stabilește necesarul de aprovizionat;
- cine emite și cine aprobă comanda remisă furnizorilor;
- cine recepționează bunurile, cine confruntă comanda, nota de recepție și factura;
- cine aprobă plata facturii;
- cine efectuează înregistrările în contabilitate;
- cine verifică....., etc.

**b) pentru activitatea de desfacere:**

- cine preia comenzile de la clienți;
- cine întocmește și cine aprobă dispoziția de livrare;
- cine întocmește factura de vânzare;
- cine aprobă prețurile și creditele comerciale;
- cine urmărește încasarea creanțelor;
- cine verifică....., etc.

**c) pentru activitatea salarizare:**

- cine stabilește nivelul salariilor de bază;
- cine autorizează orele suplimentare;
- cine calculează salariile brute;
- cine calculează reținerile din salarii;
- cine face viramentele;
- cine plătește salariile;
- cine verifică... etc.

**2. Ce/Care?** Cu ajutorul acestei întrebări auditul trebuie să se informeze despre ce este vorba, care este obiectul operațiunii, astfel:

- ce bunuri se achiziționează de la fiecare furnizor;
- ce reduceri comerciale acordă furnizorul;

- *ce bunuri se fabrică;*
- *ce servicii se prestează;*
- *ce echipamente și tehnologii se utilizează;*
- *care elemente formează remunerația de bază și variabilă;*
- *ce alte drepturi se acordă personalului;*
- *ce rețineri se fac din salarii;*
- *ce se verifică... etc.*

**3. Unde?** Pe baza acestei întrebări auditul se asigură că nu au fost omise unele locuri în care se desfășoară operațiunile, astfel:

- *unde se depozitează materiile prime, produsele, mărfurile;*
- *unde sunt parcate mijloacele de transport;*
- *unde se confruntă comanda de aprovizionare cu factura;*
- *unde se face prezența personalului la lucru;*
- *unde se repară utilajele;*
- *unde se stochează datele;*
- *unde se verifică... etc.*

**4. Când?** Cu ajutorul acestei întrebări se delimitează în timp operațiunile și tranzacțiile astfel:

- *când începe și când se termină calculul salariilor;*
- *când se depun la bancă ordinele de plată;*
- *când se verifică documentele de recepție și când se înregistrează în contabilitate;*
- *când se întocmește avizul de însoțire și când se completează factura;*
- *când se aprobă creditul comercial acordat clienților;*
- *când se fac ajustările contabile;*
- *când se regularizează diferențele constatate la inventariere.*

**5. Cum?** Această întrebare se referă la modul de desfășurare a tranzacțiilor și operațiunilor, astfel:

- *cum se ține evidența materialelor de natura obiectelor de inventar aflate în folosință;*
- *cum se evaluează stocurile la ieșirea din depozit;*

- cum se calculează provizioanele pentru produsele vândute cu termen de garanție;
- cum se evaluează, cu ocazia inventarierii, gradul de execuție a producției în curs;
- cum se face distribuția mărfurilor;
- cum se face plata furnizorilor;
- cum se face plata salariilor;
- cum se face dovada respectării unei proceduri (o semnătură, o ștampilă etc.);
- cum se asigură separarea sarcinilor;
- cum se informează reciproc compartimentele desfacere, producție, aprovizionare, financiar-contabil;
- cum se verifică.....etc.

Aceste cinci întrebări generale au și menirea de **a asigura evitarea omiterii** de către auditor a anumitor aspecte. Pentru o anumită problemă auditată se pun toate cele cinci întrebări precum și alte întrebări complementare, astfel întrebarea „Cine aprobă vânzarea pe credit comercial?” este urmată de alte întrebări cum sunt:

- persoana respectivă are autoritatea necesară, conform fișei postului;
- persoana respectivă are independența necesară, conform grilei de separare a sarcinilor;
- ce criterii stau la baza aprobării vânzării pe credit comercial sau cum se face analiza bonității clienților;
- unde și cum se ține evidența clienților după vechimea acestora sau după scadența plăților;
- când se aprobă creditul comercial față de data livrării.

În funcție de răspunsurile primite la aceste întrebări, puse pentru fiecare sarcină elementară, auditul are posibilitatea:

- să precizeze mai bine sarcinile elementare;
- să formuleze alte întrebări;
- să stabilească „testele de control” ce trebuiesc efectuate pentru colectarea probelor de audit referitoare la proiectarea și funcționarea mecanismelor de control intern;
- să stabilească „procedurile de fond” care vor fi utilizate pentru detectarea erorilor, omisiunilor sau a altor anomalii.

În tabelul nr. 11 prezentăm o variantă posibilă a „Chestionarului de control intern/Listă de verificare, pentru activitatea de inventariere și înregistrare în contabilitate a bunurilor”.

Activități de realizat	DA	NU	Observații
<p>I. Pregătirea inventarierii</p> <p>1. Există Ordinul (decizia scrisă a) Directorului General prin care a fost numită comisia de inventariere, conform prevederilor art. nr.... din OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii?</p> <p>2. În Ordinul (decizia scrisă) se menționează în mod obligatoriu componența comisiei, numele responsabilului comisiei, modul de efectuare a inventarierii, data de începere și de terminare a operațiunilor supuse inventarierii conform prevederilor art. nr.....</p> <p>3. Au fost respectate prevederile art. nr. .... referitoare la neincluderea gestionarilor și a persoanelor care țin contabilitatea gestiunilor respective, în comisiile de inventariere aferente gestiunilor în cauză?</p> <p>4. Conducătorul entității (sau persoana care are obligația gestionării elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii) a elaborat și transmis comisiei de inventariere proceduri scrise privind inventarierea, adaptate la specificul instituției, conform art.....?</p> <p>5. În vederea bunei desfășurări a operațiunilor de inventariere, conducătorul entității sau alte persoane care au obligația gestionării elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii, a luat măsuri pentru crearea condițiilor corespunzătoare de lucru comisiei de inventariere conform art. nr.....?</p>	<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>		

<p>II. Inventarierea propriu-zisă a patrimoniului</p> <p>1. Comisia de inventariere a luat măsurile organizatorice cuprinse la art. nr....., în sensul că:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ înainte de începerea operațiunii de inventariere s-a luat de la gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor o declarație scrisă;</li> <li>➤ s-au identificat toate locurile (încăperile) în care există bunuri ce urmează a fi inventariate;</li> <li>➤ s-a asigurat închiderea și sigilarea spațiilor de depozitare, în prezența gestionarului, ori de câte ori se întrerup operațiunile de inventariere și se părăsește gestiunea;</li> <li>➤ s-au barat și semnat, la ultima operațiune, fișele de magazie, menționând data la care s-au inventariat bunurile, s-au vizat documentele care privesc intrări sau ieșiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate, s-a dispus înregistrarea acestora în fișele de magazie și predarea lor în contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea?</li> </ul> <p>2. Dacă operațiunile de aprovizionare-livrare a bunurilor nu au putut fi suspendate, s-a prevăzut crearea unei zone tampon în care să se depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii, iar aceste operațiuni au fost efectuate numai în prezența comisiei de inventariere, care a menționat pe documentele respective „primit în timpul inventarierii” sau „eliberat în timpul inventarierii”, după caz, în scopul evitării inventarierii duble sau a omisiunilor, conform art. nr.....?</p> <p>3. Pe toată durata inventarierii, programul și perioada inventarierii au fost afișate în loc vizibil, conform art. nr.....?</p> <p>4. Inventarierea imobilizărilor necorporale s-a efectuat prin constatarea existenței și apartenenței acestora la unitățile deținătoare, iar în cazul brevetelor, licențelor, al know-how și al mărcilor de fabrică s-a dovedit existența acestora pe baza titlurilor de proprietate, conform art.....?</p> <p>5. Inventarierea terenurilor s-a efectuat pe baza documentelor care atestă proprietatea acestora și a schițelor de amplasare, conform art. nr.....?</p> <p>6. Clădirile s-au inventariat prin identificarea lor pe baza titlurilor de proprietate și a dosarului tehnic al acestora, conform art. nr.....?</p> <p>7. Lucrările de investiții care nu se mai execută, fiind sistate sau abandonate, se înscriu în listele de inventariere separate, arătând cauzele sistării sau abandonării, aprobarea de sistare sau abandonare și măsurile ce se propun în legătură cu aceste lucrări, conform art. nr.....?</p> <p>8. Bunurile din domeniul public al statului și al unităților administrativ-teritoriale, date în administrare instituției publice potrivit legii, se inventariază și se evidențiază în mod distinct în cadrul acestei unități,</p>	<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>	<p>X</p>	
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------	----------	--

conform art. nr.....?	X		
9. Bunurile aflate asupra angajaților la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte etc.) se inventariază și se trec în liste separate, specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor, conform art. nr.....?	X		
10. Toate bunurile ce s-au inventariat s-au înscris în listele de inventariere, care s-au întocmit pe locuri de depozitare, pe gestiuni și pe categorii de bunuri, conform art. nr.....?	X		
11. Pentru bunurile aparținând altor unități, la inventariere s-a ținut cont de prevederile art. nr.....?	X		
12. Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum și pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere separate sau situații analitice separate, după caz, conform art. nr.....?	X		
13. Determinarea stocurilor faptice se face astfel încât să se evite omiterea sau inventarierea de două sau de mai multe ori a aceluiași bunuri, conform art. nr.....?		X	
14. Creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit „Extrasului de cont” (cod 14-6-3) sau punctajelor reciproce, în funcție de necesități, conform art. nr.....?	X		
15. Disponibilitățile aflate în conturi la bănci sau la unitățile de Trezorerie a Statului se inventariază prin confruntarea soldurilor din extrasele de cont emise de acestea cu cele din contabilitatea unității, conform art. nr.....?	X		
16. Extrasele de cont din ultima zi bancară puse la dispoziție de unitățile bancare poartă ștampila oficială a băncii, conform prevederilor art. nr.....?	X		
17. Disponibilitățile în lei și valută din casieria unității s-au inventariat în ultima zi lucrătoare a exercițiului financiar, după înregistrarea tuturor operațiunilor de încasări și plăți privind exercițiul respectiv, prin confruntarea soldurilor din registrul de casă cu cele din contabilitate, astfel cum prevede art. nr.....?	X		
18. Înscrierea în listele de inventariere a bonurilor valorice se face la valoarea lor nominală, astfel cum prevede art. nr.....?	X		
19. Pentru toate celelalte elemente de activ și de pasiv, cu ocazia inventarierii, se verifică realitatea soldurilor conturilor respective, iar pentru cele aflate la terți se fac cereri de confirmare, care se vor atașa la listele respective după primirea confirmării, conform art. nr.....?	X		
20. Pe ultima filă a listei de inventariere-varianta			

<p>simplificată (cod 14-3-12/b), gestionarul a menționat că toate valorile materiale și bănești din gestiune au fost inventariate și consemnate în listele de inventariere în prezența sa, precum și dacă are obiecții cu privire la modul de efectuare a inventarierii, conform art. nr.....?</p> <p>21. Listele de inventariere au fost semnate pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere și de către gestionar, conform art. nr.....?</p> <p>22. Inventarierea elementelor de activ ale entității s-a materializat prin înscrierea acestora, fără spații libere și fără ștersături, în formularul „Lista de inventariere” (cod 14-3-12), acest formular servind ca document pentru stabilirea lipsurilor și a plusurilor de bunuri și valori, constatate cu ocazia inventarierii, precum și pentru constatarea depreciilor, conform art. nr.....?</p> <p>23. Bunurile materiale inventariate au fost înscrise în liste de inventariere-variante simplificată (cod 14-3-12/b)?</p> <p>24. Creanțele față de terți au fost supuse verificării și confirmării pe baza extraselor, soldurile debitoare și creditoare ale conturilor de clienți și furnizori?</p> <p>25. Pentru bunurile materiale la care comisiile de inventariere au constatat depreciere, lipsuri sau plusuri s-au întocmit liste de inventariere-variante cu diferențe (cod 14-3-12), prin preluarea din listele de inventariere-varianta simplificată (cod 14-3-12/b) a pozițiilor în cauză?</p> <p>26. Președinții comisiilor de inventariere au ridicat formularele „Lista de inventariere-varianta simplificată” (cod 14-3-12/b) și varianta cu diferențe (cod 14-3-12) necompletat (în alb), vizate și parafate de către contabilul șef al unității?</p>	<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>		
<p>III. Valorificare rezultatelor inventariate</p> <p>1. Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența aplicativă (fișele de magazie) și din contabilitate, conform art. nr.....?</p> <p>2. Rezultatele inventarierii au fost consemnate de către comisia de inventariere, după confirmarea de către compartimentul contabilizat a soldurilor scriptice, într-un proces verbal conform prevederilor art. nr.....?</p> <p>3. Procesul-verbal de inventariere conține elementele prevăzute la art. nr.....?</p> <p>4. Pentru toate plusurile, lipsurile și depreciile constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere a primit explicații scrise de la persoanele care au răspunsul gestionării, respectiv a urmării decontării creanțelor, conform art. nr.....?</p> <p>5. Pe baza explicațiilor primite și a documentelor</p>	<p>X</p> <p>X</p> <p>X</p> <p>X</p>		

<p>cercetate, comisia de inventariere a stabilit caracterul lipsurilor, pierderilor, pagubelor și a deprecierilor constatate, precum și caracterul plusurilor, propunând în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii, conform art. nr.....?</p>	X		
<p>6. În situația constatării unor lipsuri sau minusuri în gestiune, precum și în cazul efectuării unor compensări între aceste plusuri și minusuri s-a procedat conform art. nr.....?</p>	X		
<p>7. Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 3 zile de la data încheierii operațiunilor de inventariere, ordonatorului de credite, care au avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, decide, în termen de cel mult 5 zile de la primirea procesului-verbal, asupra soluționării propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor legale, conform cu art. nr.....?</p>	X		
<p>8. Rezultatele inventarierii au fost înregistrate în evidența operativă în termen de cel mult 3 zile de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către ordonatorul de credite, conform art. nr.....?</p>	X		
<p>IV. Evidențele bunurilor</p>			
<p>1. Examinarea procedurilor scrise privind gestionarea patrimoniului care constă în:</p>			
<p>- aprobarea procedurii de către persoanele competente</p>	x		
<p>- precizarea modalității de gestionare a patrimoniului</p>	x		
<p>- precizarea persoanelor care au drept de control</p>	x		
<p>- precizarea elementelor ce asigură securitatea bunurilor materiale din patrimoniu</p>	x	x	
<p>- existența componentei de actualizare a procedurii</p>		x	
<p>- atribuirea responsabilității privind gestionarea patrimoniului</p>	x		
<p>- asigurarea transpunerii și prelucrărilor datelor într-un sistem informatizat</p>			
<p>- modalitatea arhivării documentelor de evidență a administrării și gestionării patrimoniului.</p>	x		
	X		
<p>2. Compararea atribuțiilor din proceduri și din ROF cu fișele posturilor.</p>			
<p>3. Examinarea cunoașterii procedurilor de către persoanele cu responsabilități în gestionarea patrimoniului.</p>	X		
<p>4. Aprecierea calității procedurii de către responsabili acesteia:</p>			
<p>- consideră procedura corespunzătoare?</p>	x		
<p>- constată disfuncționalități în timpul aplicării?</p>	x	x	
<p>- există propuneri de perfecționare a procedurii?</p>			



5. Analiza listei persoanelor nominalizate care au acces la documentația privind evidența patrimoniului.	X	X	
6. Analiza sistemului de securitate al bazei de date și a documentelor întocmite		X	
7. Verificarea existenței procedurilor scrise pentru completarea documentelor de evidență a patrimoniului.			
8. Verificarea corectitudinii înregistrării efectuate în documentele de evidență a materialelor, a obiectelor de inventar și a activelor:			
- documentele de evidență a materialelor	x		
- documentele de evidență a obiectelor de inventar în magazie	x		
- documentele de evidență a obiectelor de inventar în folosință	x		
- documentele de evidență a activelor în depozit	x		
- documentele de evidență a activelor pe locuri de folosință		x	
9. Punerea de acord a datelor înscrise în documentele de evidență cu cele din documentele justificative.	x		
10. Verificarea certificării și aprobării documentelor de evidență.			
11. Operarea în fișele de consum a bunurilor materiale.	x		
12. Analiza modalității de depozitare a bunurilor materiale.			
13. În registrul-inventar (cod 14-1-2) s-au înscris rezultatele inventarierii elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii, grupate după natura lor, conform osturilor din bilanț, astfel cum prevede art. nr.....?	x	x	
14. Elementele de activ, datorii și capitaluri proprii înscrise în registrul inventar au la bază listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, care justifică conținutul fiecărui post din bilanț, astfel cum prevede art. nr.....?	x		

#### 4.10. ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE ȘI BIBLIOGRAFIE

- 1) Elaborarea și aprobarea Planului de audit intern.
- 2) Explicați cele trei proceduri pregătitoare ale unei misiuni de audit intern.
- 3) Întocmirea „Listei obiectivelor auditabile” și a „Programului provizoriu de abordare a misiunilor de audit intern”.
- 4) Care sunt principalele categorii de informații colectate în cadrul etapei de pregătire a misiunilor de audit intern.
- 5) Ce conține Chestionarul de luare la cunoștință (CLC)?
- 6) Care sunt principalele categorii de riscuri și care sunt etapele de evaluare a riscurilor?
- 7) Conținutul „Listei centralizatoare a operațiunilor auditabile” și a „Listei centralizatoare a operațiunilor auditabile și a riscurilor aferente” (tabelele nr. 5 și 6).
- 8) Care sunt factorii folosiți pentru comensurarea riscurilor?
- 9) Cum se determină punctajul total al riscurilor (tabelul nr. 8)?
- 10) Explicați metoda RBA sau a scorului de evaluare a riscurilor.
- 11) Chestionarul de control intern (CCI).

#### Bibliografie:

- 1) Ioan Oprean, Irimie Emil Popa, Radu Dorin Lenghel, „*Procedurile auditului și ale controlului financiar*”, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007, p. 110-134;
- 2) Ana Morariu, Gheorghe Suciu, Flavia Stoian, „*Audit intern și guvernanță cooperativă*”, Editura Universitară, București, 2008, p. 157-178;
- 3) Marcel Ghiță și colab, „*Guvernanta corporativă și auditul intern*”, Editura Aeternitas, Alba-Iulia, 2009, p. 354-368;
- 4) George Mareș și colab., „*Practica auditului intern privind fondurile publice naționale și ale Uniunii Europene*”, Editura Contaplus, Ploiești, 2007, p. 211-226.

## **MODULUL V**

### **REALIZAREA MISIUNILOR DE AUDIT INTERN**

CURSUL nr. 13

- OBIECTIVE:
- 5.1. Colectarea probelor de audit
  - 5.2. Intervievarea persoanelor implicate
  - 5.3. Efectuarea testelor
  - 5.4. Fișa de identificare și analiză a problemei

#### 5.1. COLECTAREA PROBELOR DE AUDIT INTERN

După cum am văzut mai sus, Programele de audit intern, Chestionarele de audit intern și celelalte documente întocmite în etapa pregătitoare a misiunilor *orientează pașii care urmează să fie parcurși* în etapa de realizare a misiunilor de audit intern.

Pentru colectarea probelor de audit, auditorii apelează la procedurile de audit intern care se aseamănă cu procedurile utilizate de auditorii statuari. Natura acestor proceduri a fost prezentată în cadrul cursului „Auditul financiar-contabil”. Fără a reveni asupra lor ne reamintim că aceste proceduri au fost grupate:

- *după scopul urmărit*: procedurile de evaluare a riscurilor (expuse și adaptate în modulul precedent), testele asupra controalelor interne și procedurile de fond (testele asupra detaliilor și procedurile analitice de fond);
- *după tipul lor*: inspecția registrelor contabile și a documentelor justificative (verificarea documentară), inspecția activelor corporale (inventarierea și examinarea fizică), observarea, investigarea, confirmarea, recalcularea, reeefectuarea și procedurile analitice.

În literatura de specialitate, procedurile auditului intern sunt completate cu unele proceduri specifice cum ar fi: Chestionarele de luare la cunoștință (CLC), Chestionarele de control intern (CCI), Liste de verificare, Piste de audit etc.<sup>53</sup>

---

<sup>53</sup> Marcel Ghiță, op. cit. pag. 529-540  
George Mareș, op. cit. pag. 220-223  
Ana Morariu, op. cit., pag. 168-170

În cadrul acestei etape a intervenției auditorului la fața locului se fac testele prevăzute în Lista de verificare. Pentru ca informațiile colectate cu ajutorul acestor teste să fie suficiente, relevante și credibile, auditorii trebuie:

- să cunoască structura organizatorică a compartimentelor auditate, modul de delimitare a competențelor și responsabilităților și modul de separare a sarcinilor incompatibile;
- să analizeze procedurile de inițiere, aprobare, efectuare, control și înregistrare în documentele justificative și în registrele contabile a operațiunilor;
- să evalueze eficiența conceperii, implementării și funcționării controlului intern;
- să urmărească modul de implementare a recomandărilor făcute cu ocazia misiunilor precedente.

## 5.2. INTERVIEVAREA PERSOANELOR IMPLICATE

Este recomandabil ca înainte de culegerea propriu-zisă a probelor de audit, cu ajutorul „Testelor” să se ia „Interviuri” de la persoanele implicate în derularea operațiunilor implicate. Conținutul acestor interviuri diferă în funcție de specificul activității din structura auditată (aprovizionare, desfacere, resurse umane, gestionarea patrimonială, contabilitate etc) și în funcție de postul pe care îl ocupă persoana interviuată. În tabelul nr. 12 prezentăm exemplificativ unele din întrebările la care auditorii trebuie să obțină răspunsuri:

*Interviul nr.....*

Tabelul nr. 12

Activitatea auditată.....
Persoana interviuată și funcția deținută.....
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Care sunt sarcinile dumneavoastră de serviciu?</li> <li>2. Cine este șeful dumneavoastră?</li> <li>3. Ați semnat fișa postului în ultimul an?</li> <li>4. Ați primit procedurile de lucru scrise referitoare la modul de îndeplinire a sarcinilor care v-au fost repartizate?</li> <li>5. Cine, când și cum verifică modul în care dumneavoastră vă îndepliniți sarcinile de serviciu?</li> <li>6. Care sunt informațiile sau documentele pe care le primiți de la alte compartimente sau persoane din entitate și de la terți?</li> <li>7. Ce operațiuni efectuați pe baza informațiilor și documentelor primite?</li> <li>8. Ce registre și evidențe conduceți?</li> <li>9. Ce rapoarte și informări faceți, către cine și la ce termene?</li> </ol>

10. Cum se asigură securitatea informațiilor și arhivarea documentelor?
11. Când ați participat ultima dată la cursuri de pregătire profesională și la ce curs?
12. Sunteți mulțumiți de condițiile de lucru și de remunerația primită?
13. Ce vă nemulțumește în relațiile cu șefii dumneavoastră și cu colegii de muncă?
14. Ce măsuri de îmbunătățire a activității considerați că trebuie luate?

.....

În funcție de postul ocupat de persoana căreia i se ia interviul, aceste întrebări se adaptează la specificul sarcinilor de serviciu astfel:

15. Descrieți procedurile de lucru referitoare la aprovizionarea cu bunuri și servicii:

- emiterea comenzilor de aprovizionare;
- recepția bunurilor și reflectarea lor în documente;
- reflectarea în contabilitate a bunurilor aprovizionate;
- soluționarea diferențelor constatate la recepție;
- decontarea obligațiilor față de furnizori;

.....

16. Descrieți procedurile de lucru referitoare la vânzarea bunurilor:

- primirea comenzilor de la clienți;
- aprobarea comenzilor și a creditului comercial;
- facturarea bunurilor livrate;
- controlul facturilor emise;
- descărcarea gestiunilor de bunuri;
- soluționarea reclamațiilor primite;
- încasarea creanțelor;

.....

17. Descrieți procedurile de asigurare a entității cu personal adecvat și de remunerare a personalului:

.....

18. Care sunt riscurile de erori, fraude, cheltuieli neeconomice din domeniul

.....

19. Care sunt posibilitățile de îmbunătățire a activității din domeniul

.....

Așa cum am văzut, auditorii trebuie să încerce să creeze un climat de încredere reciprocă și de colaborarea cu cei cărora li se solicită interviul. Auditorii trebuie să asigure confidențialitatea persoanelor care au făcut observații critice la adresa conducătorilor sau a altor persoane.

După ce ia aceste interviuri, auditorii compară răspunsurile primite de la persoane diferite și revin cu întrebări suplimentare atunci când răspunsurile date de diferite persoane nu sunt corelate între ele sau atunci când răspunsurile primite sunt în contradicție cu informațiile colectate în etapele anterioare ale misiunii.

Această procedură, a interviurilor luate de la persoanele implicate poate fi aplicată concomitent cu alte proceduri: cu observarea modului de lucru, cu verificarea documentară etc.

*Pe baza informațiilor culese până în această etapă a misiunilor de audit, se stabilește dacă:*

- *există proceduri de lucru scrise;*
- *aceste proceduri sunt adecvate, sunt cunoscute și respectate;*
- *se asigură o bună delimitare și ierarhizare a competențelor și responsabilităților;*
- *dacă în procedurile după care se derulează operațiunile sunt incluse și proceduri de control intern.*

### 5.3. EFECTUAREA TESTELOR

Constatările făcute de auditori în urma aplicării procedurilor de verificare sunt înscrise în „foile de lucru” care sunt denumite și *teste*. Prin intermediul acestor teste se culeg probe (dovezi) referitoare la respectarea procedurilor interne (teste de control) și referitoare la existența unor erori sau fraude (teste ale detaliilor).

Mărimea eșantioanelor care se testează se stabilește în funcție de riscurile specifice identificate în etapele precedente:

- *dacă controalele interne sunt bine concepute și funcționează în permanență și dacă impactul (consecințele) operațiunile respective sunt mici, se reduce aria de cuprindere a acestor teste sau se fac la intervale mai mari de un an;*
- *dacă controalele interne nu sunt corespunzătoare și suficiente sau dacă impactul financiar sau de altă natură este mare se extinde aria de cuprindere a acestor teste.*

Auditorii se bazează pe raționamentul lor profesional atunci când decid natura, momentul efectuării și aria de cuprindere a testelor de control și a testelor

de detaliu. În continuare, pentru exemplificare, prezentăm sintetic unul din aceste teste:

Testul nr.....

Tabelul nr. 13

1) Obiectivul testului: **Reflectarea în contabilitate a stocurilor;**

- Perioada auditată 01.01.N-31.03N+1
- Auditul intern P.N.

2) Descrierea testului

Pentru efectuarea testelor s-a analizat și verificat sub aspectul formei și conținutului documentelor justificative utilizate pentru reflectarea în contabilitate a intrărilor și ieșirilor de bunuri de natura stocurilor (facturi de aprovizionare și de vânzare, comenzile primite de la clienți, comenzile de aprovizionare, fișierele de prețuri etc). Concomitent am urmărit modul de înregistrare în registrele contabile (jurnale) a operațiunilor care au avut loc.

*Populația auditată* este formată din totalitatea documentelor justificative și înregistrările contabile din cele 15 luni ale perioadei auditate (01.01.N-31.03.N+1).

*Mărimea eșantionului.* S-a stabilit ca eșantionul să fie format din 20% din documentele și înregistrările perioadei auditate. 15 luni \* 20% = 3 luni.

*Pasul de selecție* a fost 5 (15 luni: 3). Eșantioanele au fost constituite din lunile stabilite pe baza pasului de selecție: mai N, octombrie N, martie N+1. Lunile selectate au fost verificate în totalitate.

3) Constatări

a) Referitoare la aprovizionarea cu bunuri de natura stocurilor

- În cazul entității nu există proceduri scrise referitoare la emiterea comenzilor de aprovizionare, selectarea furnizorilor, reflectarea în documentele justificative, evaluarea și înregistrarea în contabilitate a bunurilor aprovizionate;
- Nu se asigură o delimitare corespunzătoare a sarcinilor incompatibile. Salariatul V.O. emite comenzile către furnizori și dispune plata facturilor de aprovizionare;
- Recepționarea bunurilor aprovizionate se face numai cantitativ de către gestionari;
- Nu se fac verificări reciproce între comenzile de aprovizionare, notele de recepție, facturi și ordinele de plată;
- Sistemul informațional nu este adaptat la nevoile entității .....

b) Referitoare la eliberarea în consum a materiilor prime și materialelor

.....

c) Referitoare la reflectarea în contabilitatea a producției fabricate

- .....
- d) Reflectarea la vânzarea produselor finite și a altor bunuri de natura stocurilor  
.....
- e) Referitoare la decontarea obligațiilor sau creanțelor cu furnizorii și clienții  
.....
- f) Referitoare la ajustările pentru deprecierea stocurilor .....

4) Concluzii

Pe baza acestor constatări s-a întocmit FIAP nr.....

Auditor intern

P.N.

#### 5.4. FIȘA SE IDENTIFICARE ȘI ANALIZĂ A PROBLEMEI (FIAP)

Norma (standardul) Internațională de Audit Intern nr. 2300 „Realizarea misiunii” precizează că „Auditorii interni trebuie să identifice, să analizeze, să evalueze și să documenteze informațiile necesare în vederea îndeplinirii obiectivelor misiunii”. Pentru realizarea acestei prevederi Modalitatea Practică de Aplicare (M.P.A.) nr. 2330 „Documentarea informațiilor” prevede că auditorii interni „trebuie să consemneze informațiile obținute și analizele făcute și trebuie să confirme constatările și recomandările de audit care vor fi difuzate”. Sinteza constatărilor făcute, a cauzelor și a consecințelor lor, precum și a recomandărilor transmise celor auditați se face într-un document standardizat, intitulat „Fișa de Identificare și de Analiză a Problemei” (F.I.A.P.)<sup>54</sup>

Acest document sintetizează în ordine logică și cronologică etapele raționamentului auditorului intern. Pentru fiecare deficiență identificată referitoare la mecanismele și procedurile controlului intern, pentru fiecare eroare, omisiune, insuficiență, risc sau alte anomalii depistate, F.I.A.P cuprinde patru elemente:

CONSTATAREA → CAUZELE → CONSECINȚELE → RECOMANDĂRILE AUDITORILOR

Pentru a servi conducerii de la diferite niveluri ierarhice care nu are timpul necesar pentru a citi informații voluminoase și de amănunt, dar care dorește să stabilească rapid măsurile ce trebuiesc luate în funcție de concluziile auditorilor interni, în prima parte a F.I.A.P. se poate face o sinteză.

Această sinteză se definitivează numai după ce au fost parcurse toate etapele raționamentului auditorului, numai după ce auditorul a identificat cauzele și consecințele anomaliilor și a definitivat recomandările. Dacă se constată nereguli semnificative, conducerea este informată imediat.

<sup>54</sup> Institutul Francez de Audit Intern (IFACI)-La conduit d'une mission d'Audit Interne. OMFP nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale exercitarea activității e audit public intern.



Elementele FIAP sunt:

a) *Constatarea*. De regulă, pentru fiecare constatare sau grup de constatări care au cauze comune se deschide câte o F.I.A.P. Constatările se scriu **sintetic**, fără să se arate procedeele folosite de auditor, fără să se facă analiza cauzelor și consecințelor, fără să se evalueze importanța acestor anomalii etc., care sunt prezentate în părțile următoare ale F.I.A.P.

b) *Cauzele*. Auditorii interni nu se limitează la eliminarea anomaliilor constatate, ei trebuie să identifice elementele controlului intern a căror îmbunătățire va preîntâmpina repetarea neregulilor. Din acest motiv dacă constată nereguli referitoare la selectarea furnizorilor, auditorii interni nu înscriu în FIAP „procedura de licitație nu a fost respectată”, ci trebuie să identifice cauzele pentru care s-au înregistrat aceste anomalii: lipsa unei supravegheri, separarea sarcinilor prezintă lacune, procedurile sunt incomplete, neaplicabile, neactualizate sau necunoscute. Cauzele producerii unor anomalii pot fi localizate fie la nivelele superioare de conducere (indiferența conducerii față de riscuri, lipsa de transparență sau de comunicare), fie la nivelul conducătorilor de compartimente și activități (procedurile nu corespund realității actuale, sistemul intern de informare este incomplet, mijloacele nu asigură atingerea obiectivelor, supravegherea nu asigură prevenirea neregulilor etc.)

c) *Consecințe*. Pentru a nu afecta credibilitatea auditorilor interni consecințele cantitative (cifrice) nu trebuie evaluate la valori maxime. Dacă sunt mai multe ipoteze posibile, auditorii trebuie să de dovadă de prudență și să exprime consecințele cele mai mici. Dacă nu pot evalua sau dovedi o anumită consecință auditorii interni nu trebuie să se hazardeze în evaluări bazate pe ipoteze, care vor fi contestate de cei auditați, în astfel de situații auditorii precizează de când a început să se înregistreze această neregulă (în selectarea furnizorilor) și până când ar fi continuat dacă nu ar fi fost descoperită. Pe baza acestei informații conducerea entității are posibilitatea să dispună efectuarea unei „inspecții” în vederea evaluării pagubelor suferite.

Consecințele calitative sunt, de regulă, dificil de cuantificat, în lipsa unor parametri de măsurare, auditorii au tendința de a face aprecieri subiective, acordând calificativele „important” „esențial” fără să arate de ce anomaliile sunt importante sau esențiale, în loc să acorde astfel de calificative, auditorii trebuie să descrie riscurile economice, juridice, tehnice ale neregulii constatate.

Astfel, auditorii pot arăta că dacă nu se face periodic revizia utilajelor există riscul: întreruperilor accidentale în procesul de fabricație, plății unor penalități către partenerii de afaceri pentru nerespectarea contractelor, neîndeplinirii prevederilor bugetare, creșterii cheltuielilor fixe pe unitate de produs etc., fără să evalueze consecințele reparațiilor neefectuate la timp.

d) *Recomandări*. Recomandările făcute de auditorii interni nu urmăresc doar eliminarea neregulilor și redresarea situației, ci ele urmăresc obiectivul pe termen lung, creșterea eficienței și eficacității controlului intern. Ca urmare, auditorii trebuie să stabilească care elemente ale controlului intern trebuie modificate adăugate sau completate.

Dacă auditorul intern este competent și dacă colaborarea cu responsabilii auditați este corespunzătoare, recomandările făcute pot fi precise și de detaliu. În unele situații auditorii interni nu sunt specialiști în domeniile auditate și ca urmare

nu pot face recomandări precise ci doar propuneri generale, cum ar fi „trebuie revăzut punctul... din procedurile privind...” Sau „trebuie completat sistemul informațional referitor la urmărirea ...” ori „dacă nu se schimbă procedura... există riscul ca...”

Foaia de Identificare și Analiză a Problemei (FIAP) dacă este riguros completată, contribuie la:

- **ameliorarea controlului intern și a auditului intern**

Aceste documente asigură ghidarea raționamentului auditorului, într-o ordine logică (constatare, cauze, efect, recomandări), asigură urmărirea pas cu pas a stadiului de îndeplinire a programului de misiune, asigură supravegherea activității fiecărui membru a echipei de auditori interni. Recomandările făcute contribuie la îmbunătățirea controlului intern (a mediului de control și a procedurilor de control) și la o mai riguroasă planificare a misiunilor recurente.

- **o mai bună comunicare între auditori și auditați**

Pe baza FIAP cei auditați sunt informați operativ asupra constatărilor făcute de auditori. Ei au posibilitatea să-ți exprime punctul lor de vedere asupra acestor constatări precum și asupra cauzelor și consecințelor neregulilor identificate. De asemenea, responsabilii activităților auditate pot face sugestii menite să ducă la îmbunătățirea recomandărilor.

Înainte de finalizarea misiunii de audit, șefii compartimentelor auditate iau măsuri menite să ducă la prevenirea și eliminarea neregulilor constatate. Ca urmare, după definitivarea Raportului de audit intern ei vor comunica conducerii că anomaliile au fost remediate. În această situație conducerea apreciază promptitudinea celor auditați, iar auditorii sunt mulțumiți de faptul că recomandările au fost aplicate.

- **o mai ușoară redactare a Raportului de audit intern**

FIAP conține informații ordonate și sistematizate pe probleme auditate. Aceste informații sunt complete: de la enunțul problemei care s-a auditat, la prezentarea constatărilor, a cauzelor și a consecințelor lor și până la formularea recomandărilor.

Cu ocazia redactării Raportului său auditorul grupează FIAP în funcție de Programul de abordare a misiunii de audit intern, respectiv în funcție de sarcinile elementare și obiectivele urmărite pentru fiecare sarcină elementară. FIAP pot fi ordonate și în funcție de importanța consecințelor consemnate. În aceste condiții Raportul de audit se redactează mai rapid, mai ordonat și se evită omiterea unor aspecte semnificative. Pentru exemplificare redăm în tabelul nr. 21 o FIAP, în sinteză:

Activitatea auditată: **Gestionarea, controlul și contabilitatea stocurilor**

Perioada auditată: 01.01.N-31.03.N+1

**a) Constatări**

*Se sistematizează și se detaliază constatările de la punctul nr. 3 din toate testele efectuate referitoare la gestiunea, controlul și contabilitatea stocurilor.*

**b) Cauze**

*Conducerea entității este puțin preocupată de asigurarea unui sistem contabil și de control intern corespunzător.*

*Entitatea nu dispune de personal financiar-contabil adecvat. Datorită sistemului de remunerare fluctuațiile personalului este mare.*

*Fișele posturilor și delimitarea atribuțiilor nu au fost revăzute și actualizate de 3 ani.*

**c) Consecințe**

*Inexistența unor proceduri scrise referitoare la aprovizionarea, gestionarea, consumul sau vânzarea stocurilor a dus la încălcarea prevederilor Legii contabilității nr 82/ 1991, a OMFP nr. 3055/2009, a OMFP nr..... și a OMFP nr..... Ca urmare, entitatea este pasibilă să fie sancționată de către organele de control ale Ministerului Finanțelor.*

*Neajunsurile datorate delimitării defectuoase a sarcinilor incompatibile, precum și cele referitoare la gestionarea bunurilor și de reflectare a lor în contabilitate poate duce la crearea de stocuri excedentare, la selectarea defectuoasă a furnizorilor, la supraevaluarea facturilor de aprovizionare și la plata unor aprovizionări fictive etc.*

*Datorită neajunsurilor programelor informatice se înregistrează unele diferențe dintre evidența operativă (Fișe de magazie, Regsitrul stocurilor, Rapoarte de gestiune) și contabilitate. ....*

**d) Recomandări**

*Revederea organigramei prin delimitarea și ierarhizarea mai riguroasă a sarcinilor și responsabilităților.*

*Elaborarea de proceduri scrise după care se inițiază, se aprobă, se efectuează, se controlează și se înregistrează în evidența operativă și în contabilitate toate operațiunile referitoare la stocuri.*

*Actualizarea fișelor posturilor*

*Selectarea mai exigentă și remunerarea adecvată a personalului contabil.*

*Achiziționarea unui program informatic integrat de gestiune a stocurilor.*

.....

Auditor intern

Supervizarea

Conducătorul structurii auditate

## VALIDAREA ȘI RAPORTAREA CONSTATĂRILOR

- OBIECTIVE:
- 5.5. Validarea constatărilor
  - 5.6. Raportarea iregularităților
  - 5.7. Elaborarea proiectului de raport
  - 5.8. Definitivarea și validarea raportului de audit intern
  - 5.9. Forma și conținutul raportului de audit intern
  - 5.10. Urmărirea valorificării rezultatelor misiunii de audit intern
  - 5.11. Documentarea
  - 5.12. Întrebări recapitulative și bibliografie.

### 5.5. VALIDAREA CONSTĂRILOR

După ce fiecare eroare, omisiune, disfuncție sau alte anomalii sau riscuri au fost consemnate în FIAP, auditorul trebuie să se asigure că neregulile consemnate sunt coerente între ele și sunt reale, astfel încât să se evite eventualele contestații din partea celor auditați.

În FIAP și în Raportul de audit intern nu se consemnează decât acele constatări care au fost validate prin alte procedee. Pentru fiecare eroare, abatere de la normele interne sau de la deciziile conducerii auditorul trebuie să stabilească dacă această situație reprezintă/sau nu, o amenințare (un risc) pentru entitate și dacă acest risc a avut sau nu repercusiuni. Astfel, nerespectarea procedurilor de inventariere, de selectare a furnizorilor, de recepție a bunurilor, de calcul a salariilor etc., poate să nu aibă influențe negative asupra entității deoarece persoanele implicate au dat dovadă de competență și onestitate, chiar dacă s-au abătut de la normele interne de lucru. Uneori se constată că procedurile stabilite de conducere sunt necorespunzătoare și ca urmare, respectarea lor reprezintă un risc pentru entitate.

Auditorii trebuie să valideze pas cu pas constatările făcute, fără presupuneri sau ipoteze, și fără deducții pripite. *Constatările făcute cu ajutorul unui procedeu de audit trebuie verificate printr-un alt procedeu.*

Superiorii auditorului trebuie să supervizeze aceste constatări, urmărind în special:

- dacă ele sunt bine fundamentate și validate;

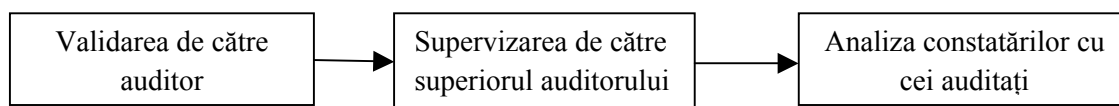
- dacă ele au sau nu repercusiuni;
- dacă analiza cauzelor a fost dusă la bun sfârșit, până la stabilirea cauzelor primare. Unii auditori se limitează la stabilirea cauzelor de la primul nivel;
- dacă consecințele sunt bine estimate. Constatările dintr-un stadiu (selectarea furnizorilor, aprobarea creditului comercial etc.) pot duce la o cascadă de repercusiuni, la agravarea consecințelor. Astfel, dacă se constată încălcarea procedurii de selectare a furnizorilor se impune stabilirea consecințelor asupra întregului ciclu de aprovizionare (achiziție, recepție, stocare, plată), putându-se constata: aprovizionări la prețuri mai mari sau de calitate slabă; stocuri excedentare cu o viteză de rotație redusă; revânzarea bunurilor aprovizionate peste necesitățile entității; plata în avans sau cu prioritate a furnizorilor respectivi etc. Dacă se constată favorizarea unor clienți, auditorii trebuie să aprofundeze analiza tuturor consecințelor, cum sunt: livrări de bunuri fără ca acestea să fie facturate sub pretextul că aceste bunuri sunt predate în custodie, spre prelucrare, ori în consignație, creșterea soldului creanțelor-clienți cu o vechime mare și a ajustărilor pentru depreciere aferente etc;
- dacă recomandările făcute sunt în concordanță cu cauzele primare ale anomaliilor constatate. Aceste recomandări sunt analizate și validate împreună cu responsabilii activităților auditate.

După întocmirea FIAP-urilor și după vizarea lor de către șeful misiunii sau a compartimentului de audit intern, auditorii discută constatările cu persoanele care au fost desemnate din partea structurii sau entității auditate să participe la colectarea dovezilor. Aceste persoane au fost nominalizate în *Minuta ședinței de deschidere*.

Persoanele desemnate semnează FIAP-urile numai pentru confirmarea *constatărilor*, nu și pentru celelalte elemente ale acestor documente. Dacă persoanele desemnate refuză să semneze FIAP-urile, auditorii analizează obiecțiunile acestora și dacă acestea sunt justificate modifică constatările respective. Dacă obiecțiunile celor auditați nu sunt justificate auditorii rediscută obiecțiunile formulate cu supervisorul.

Supervisorul analizează încadrarea în normele legale, procedurile utilizate, mărimea eșantioanelor și metodelor de selecție folosite și face recomandările necesare, fără a interveni direct în activitatea auditorilor (supervizorii trebuie să rămână independenți de aplicarea procedurilor de culegere a probelor de audit).

Dacă diferențele de opinii persistă se poartă discuții cu conducerea superioară și se decide dacă trebuie sau nu modificate constatările înscrise în FIAP-uri.



## 5.6. RAPORTAREA IREGULARITĂȚILOR

Atunci când auditorii constată fraude, erori care au un impact semnificativ, încălcarea normelor legale sau a procedurilor aprobate trebuie informată într-un termen foarte scurt conducerea superioară a entității.

Aceste constatări se înscriu în „Formularul de constatare și raportare a iregularităților” (FCRI), care conține:

- abaterea constatată;
- actul normativ sau procedurile încălcate;
- recomandări pentru continuarea verificărilor;
- anexe care dovedesc cele sesizate.

Prin intermediul acestui formular auditorii informează pe conducătorul compartimentului de audit, în termen de maximum două zile, despre neregulile constatate. Conducătorul compartimentului de audit intern informează conducerea entității în maximum trei zile. Conducerea entității răspunde de luarea măsurilor care se impun.

Cu titlu exemplificativ, redăm în tabelul nr 15. un model simplificat al FCRI:

*Formularul de constatare și raportare a iregularităților nr.....*

Tabelul nr. 15

### **Constatări**

*În urma misiunii de audit intern privind plata salariilor s-au constatat următoarele:*

- *în statele de plată pe lunile martie și aprilie figurează o persoană căreia i s-a plătit suma de..... fără ca pentru această persoană să existe decizia de încadrare în muncă și fișa de pontaj a prezenței la muncă;*
- *în luna mai au existat două persoane care au fost plătite atât în concediu medical, cât și pentru prezența la muncă;*
- *în lunile iunie și iulie s-au plătit către două persoane indemnizații de deplasare (diurnă), deși aceste persoane erau în concediu de odihnă;*
- *în lunile iulie și august s-au plătit personalului din compartimentul comercial ore suplimentare și sporuri pentru condiții periculoase de muncă fără să se poată face dovada realității, legalității și necesității acestora;*
- *în lunile august și septembrie s-au acordat tichete de masă la 5 persoane care se aflau în concediu;*
- *statul de plată a salariilor pe luna octombrie a fost greșit calculat, plătindu-se în plus suma de.....*

### **Recomandări**

*Deoarece s-a constatat plata unor sume nedatorate propunem:*

- *dispunerea unei inspecții care să cuprindă plata drepturilor de personal pe ultimii trei ani;*
- *recuperarea prejudiciului produs;*
- *sesizarea organelor de cercetare penală.*

**Anexe**

*Pentru dovedirea celor de mai sus anexăm:*

- *statele de plată a salariilor pe lunile.....*
- *statele de plată a concediilor medicale și de odihnă pe lunile.....*
- *copii după fișele de pontaj.....*
- *borderouri de distribuire a tichetelor de masă.....*

*Auditor intern*

*Data*

Înainte de începerea redactării Raportului de audit intern se face o revizuire și îndosariere a documentelor de lucru întocmite pe parcursul misiunii.

## 5.7. ELABORAREA PROIECTULUI DE RAPORT

După cum am văzut, etapa de realizare a unei misiuni de audit intern începe cu organizarea unei reuniuni de prezentare și descriere a misiunii, în cadrul acestei reuniuni se prezintă și se completează „Programul de abordare a misiunii”. Concomitent cu definitivarea acestui program se revede și „Chestionarul de control intern” (CCI). Constatările făcute de auditori cu ocazia verificărilor efectuate se consemnează în foile de lucru și sunt sintetizate și sistematizate în „Fișele de Identificare și de Analiză a Problemelor” (FIAP) deschise pentru fiecare anomalie sau disfuncție constatată.

Pe baza FIAP se elaborează *Raportul preliminar de audit intern* care va fi analizat, completat, modificat sau validat în cadrul reuniunii de închidere a misiunii. Acest raport preliminar este incomplet deoarece el nu a fost încă validat împreună cu cei auditați, nu conține răspunsurile celor auditați la recomandările auditorilor și nu are anexat „Planul de acțiune” în care se precizează cine și când va pune în aplicare recomandările acceptate de responsabilii activităților care au fost auditate.

Norma (standardul) Internațională de Audit Intern nr. 2310 precizează că auditorii interni trebuie să identifice informațiile care au următoarele caracteristici:

- sunt necesare și utile pentru atingerea obiectivelor misiunii;
- sunt fiabile pentru fundamentarea unor concluzii reale;
- sunt pertinente, în concordanță cu constatările auditorilor.

Norma Internațională de Audit Intern nr. 2420 pretinde ca prin intermediul Raportului de audit „Comunicarea trebuie să fie exactă, obiectivă, clară, concisă, constructivă, completă și realizată în timp util”:

- *o comunicare exactă* nu conține erori sau deformări și este fidelă faptelor care stau la baza ei. În raport nu se fac aproximări, dacă o afirmație nu poate fi argumentată este mai corect ca ea să nu fie reținută de auditor,
- *o comunicare obiectivă* este imparțială, directă și rezultă dintr-o evaluare echitabilă a tuturor constatărilor și circumstanțelor pertinente. Constatările, concluziile și recomandările trebuie exprimate fără prejudecăți, părtiniri, interese personale sau influențe necorespunzătoare;
- *o comunicare clară este ușor de înțeles*, se bazează pe o deducție logică, evită limbajul foarte tehnic și furnizează toate informațiile semnificative (fără omisiuni) și pertinente. Constatările și recomandările sunt trecute în Raport în ordinea importanței lor, în funcție de rezultatele stabilite în urma analizei consecințelor;
- *o comunicare concisă* este orientată spre esența constatărilor, care sunt expuse sintetic și precis, evitându-se considerațiile prealabile, teoretice, istorice sau alte detalii de prisos. Problemele trebuie expuse complet cu ajutorul a cât mai puține cuvinte;

IFACI precizează că nivelul de concizie diferă în funcție de destinarii Raportului, astfel: direcția generală, care nu trebuie să rezolve problemele dar care dorește să fie informată, pretinde un text scurt, fără demonstrații sau explicații de detaliu, cu precizarea riscurilor identificabile (punctelor slabe) și a recomandărilor. Conducătorii de compartimente sau activități, care trebuie să rezolve problemele doresc o informare mai de detaliu pe baza căreia să poată stabili cu ușurință măsurile care trebuie luate;

- *o comunicare constructivă* contribuie la îmbunătățirea activităților auditate. Pentru aceasta auditorii trebuie să încurajeze dialogul cu cei auditați, ei trebuie să analizeze sistemul și procedurile utilizate fără ca prin aceasta să judece oamenii, în Raport se evită recomandările nerealiste sau cele de ordin general cum ar fi „Trebuie făcut totul pentru,..” sau „Trebuie acordată o atenție mai mare...”
- *o comunicare completă* nu omite nimic esențial, nu ascunde anumite constatări. Ea conține toate constatările semnificative și pertinente ("nimic nu este secret") pentru susținerea concluziilor și recomandărilor. Lipsa de transparență amplifică sau favorizează neregulile, în loc să le prevină și elimine;
- *o comunicare făcută în timp util* (oportună) permite celor auditați și conducerii entității să acționeze cu promptitudine pentru implementarea recomandărilor, pentru evitarea riscurilor și îmbunătățirea activității.

Auditorii interni sunt consilieri ai celor auditați, ei nu sunt „vânători de greșeli” sau simpli controlori. Ca urmare toate neregulile constatate sunt aduse imediat la cunoștința celor auditați cu scopul validării lor și cu scopul stabilirii măsurilor corective care se impun. Dacă s-ar informa mai întâi conducerea entității, aceasta ar lua măsuri, inclusiv cu caracter sancționatoriu, pe baza unor informații nevalidate și contestabile, ceea ce ar crea o situație neplăcută atât pentru auditori cât și pentru cei auditați.



## 5.8. DEFINITIVAREA ȘI VALIDAREA RAPORTULUI

Proiectul Raportului de audit intern nu este un document surpriză care pune în dificultate pe cei auditați, înainte de convocarea **reuniunii de încheiere a misiunii** acest document este distribuit responsabililor din sectorul auditat. În acest **Proiect de raport** se menționează neregulile constatate, măsurile luate pe parcursul misiunii pentru remedierea neajunsurilor, punctele forte și punctele slabe ale sistemului auditat. Astfel, misiunea de audit intern este resimțită pozitiv de către cei auditați, creându-se un climat de colaborare în interesul entității, iar conducerea superioară va aprecia această colaborare.

**Reunirea de închidere a misiunii de audit intern** este destinată să examineze și să îmbunătățească conținutul Raportului de audit, în cadrul acestei reuniuni cei auditați sunt informați despre cele mai semnificative constatări ale echipei de auditori și despre recomandările făcute.

După efectuarea acestei informări, cei auditați fac unele **sugestii și obiecțiuni** față de conținutul proiectului de raport, mai ales dacă constatările nu au fost validate pe parcursul misiunii, în cadrul întâlnirilor intermediare dintre auditori și responsabilii activităților auditate. Dacă obiecțiunile celor auditați se referă la realitatea **anomaliilor constatate**, auditorii extrag din FIAP exemplele necesare pentru susținerea celor afirmate. Dacă auditorii nu pot prezenta aceste dovezi se vor face modificări în proiectul de raport.

Cele mai numeroase obiecțiuni se referă la realismul, aplicabilitatea și eficacitatea **recomandărilor făcute**, aceasta deoarece constatările au fost validate pe parcursul misiunii.

Auditorii nu pot fi specializați în toate domeniile și ca urmare, nu pot face în toate cazurile cele mai bune recomandări. Prin colaborarea cu cei auditați se pot găsi cele mai bune soluții pentru prevenirea și eliminarea neregulilor, în acest scop, auditorii trebuie să promoveze schimbul de idei sau de informații și să modifice recomandările făcute inițial sau să le completeze cu alte recomandări sugerate de responsabilii sectoarelor auditate.

La încheierea acestei reuniuni se stabilesc termenele până la care cei auditați trebuie să transmită către compartimentul de audit intern **răspunsuri scrise la Recomandările făcute**. Astfel, ambele părți sunt mulțumite de rezultatele misiunii, iar entitatea va stăpâni mai bine diferitele categorii de amenințări.

Răspunsurile trebuie să exprime clar, fără ambiguitate poziția conducătorilor activităților auditate și trebuie să se refere strict la recomandările respective. Prin răspunsurile lor cei auditați se pot afla în două situații:

a) acceptă recomandările care au fost conciliate și validate în cadrul reuniunilor intermediare și în cadrul reuniunii de închidere;

b) refuză total sau parțial recomandările auditorilor, arătând motivele pentru care nu acceptă aceste recomandări și făcând alte sugestii pentru rezolvarea problemelor apărute.

De regulă, așa cum am văzut, cei auditați nu neagă constatările auditorilor care au fost dovedite și validate anterior, dar consideră că recomandările făcute sunt neoportune, neaplicabile sau neeficace.

Odată cu acceptarea Recomandărilor cei auditați întocmesc un „**Plan de acțiune**” prin care stabilesc care sunt persoanele care vor aplica fiecare recomandare, ce acțiuni va întreprinde și până când (termenul). Planul de acțiune poate fi întocmit sub forma unui tabel cu cinci coloane, astfel:

Numărul recomandării din raport	Persoana responsabilă de aplicarea recomandării	Acțiuni întreprinse sau măsuri e control	Termene de aplicare	Observații
1	2	3	4	5

După primirea răspunsurilor scrise, acestea sunt trecute în Raport. După fiecare recomandare se înscrie răspunsul primit. Acum Raportul de audit intern are un caracter definitiv, el a fost validat și poate fi distribuit „persoanelor îndreptățite”. Consiliul de Administrație și Comitetul de audit au latitudinea să stabilească care sunt aceste persoane îndreptățite. De regulă, Raportul de audit definitiv și completat în funcție de răspunsurile primite este difuzat către: consiliul de administrație, comitetul de direcție și către conducerea activității auditate. Extrase din Raport sunt distribuite și către celelalte servicii funcționale din entitate care au competența să soluționeze anumite probleme ce au legătură cu constatările și recomandările din Raport. Acestor compartimente funcționale li se cere să formuleze și ele răspunsuri scrise.

Persoanele care dețin funcții de conducere informate prin intermediul Raportului de audit intern pot acționa mai eficient. Ele pot constata că unele neajunsuri se datoresc și deciziilor luate de către ele.

*Sintetizând cele de mai sus, până la difuzarea Raportului de audit intern se efectuează următoarele lucrări:*

- *întocmirea Raportului preliminar și transmiterea lui către conducătorii activităților auditate;*
- *Analiza constatărilor și recomandărilor în cadrul reuniunii de încheiere a misiunii;*
- *Modificarea sau completarea recomandărilor în funcție de sugestiile și observațiile celor auditați;*
- *Primirea răspunsurilor scrise la recomandările făcute și integrarea lor în raport.*
- *Definitivarea raportului și anexarea la acesta a „Planului de acțiune”;*
- *Distribuirea Raportului către persoanele îndreptățite.*

## 5.9. FORMA ȘI CONȚINUTUL RAPORTULUI DE AUDIT INTERN

Din punctul de vedere al formei și al conținutului Rapoartele de audit intern variază în funcție de natura misiunii și de necesitățile conducerii entității respective (Norma nr. 2410). Am văzut mai sus că direcția generală dorește un Raport scurt în

care să fie incluse neregulile constatate și măsurile de luat, fără să se facă o detaliere a investigațiilor făcute.

Conducătorii activităților auditate consideră acest Raport ca fiind un document de lucru, pe baza căruia ei iau măsurile corective necesare și ca urmare ei doresc un Raport lung în care se detaliază faptele constatate, cauzele și consecințele lor precum și recomandările făcute, în toate cazurile Raportul trebuie să includă „obiectivele și sfera misiunii, precum și concluziile, recomandările și planul de acțiune” (MPA nr. 2410). De regulă, Rapoartele de audit intern sunt structurate în patru părți:

a) *Introducerea*. Această parte a raportului este rezervată unor informații generale și de identificare, cum sunt:

- precizarea obiectivelor misiunii, a activităților auditate și a scopurilor urmărite, conform Ordinului de misiune și a Planului de abordare a misiunii. Trebuie arătat dacă misiunea a fost cuprinsă în planul de audit sau a avut loc ca urmare a unei solicitări speciale;
- numele auditorilor care au participat la misiune și al șefului de audit intern;
- data începerii și data încheierii misiunii;
- perioada auditată, de regulă de la ultima misiune și până la zi;
- opinia globală a auditorilor referitoare la calitatea controlului intern din sectorul auditat; cu precizarea și a punctelor forte identificate;
- precizarea Normelor de Audit Intern care nu au fost respectate în totalitate, arătându-se motivele și efectele acestor derogări de la norme. De asemenea trebuie să se specifice limitele intervențiilor auditorilor și activitățile conexe neexaminat;
- precizarea destinatarilor Raportului.

b) *Sinteza și sumarul constatărilor*. Această parte a Raportului este destinată conducerii superioare care nu are timpul necesar să citească întregul Raport. Pentru informarea rapidă a conducerii în această parte a Raportului se prezintă:

- un sumar al detaliilor, precizându-se paginile sau paragrafele din Raport în care aceste detalii sunt expuse;
- sinteza constatărilor în ordinea importanței lor. Această sinteză trebuie să fie scurtă, precisă, clară pentru evitarea interpretărilor eronate. Sinteza nu este un rezumat al Raportului, ea cuprinde aprecieri asupra controlului intern, asupra punctelor forte și punctelor slabe ale sectorului auditat.

c) *Rezultate de detaliu ale misiunii*. Această parte a Raportului este destinată, în primul rând, conducătorilor din sectoarele auditate.

În ordinea sumarului se prezintă:

- constatările (faptele, cauzele și consecințele);
- recomandările făcute;
- răspunsurile la recomandări sau măsurile operative luate;

- referiri la Planul de acțiune anexat la Raport;
- alte observații ale auditorilor menite să evite eventualele neînțelegeri sau interpretări eronate. Observațiile pot avea și rolul de a justifica concluziile și recomandările auditorilor.

d) *Constatările* reprezintă rezultatele unui proces de comparare dintre:

- situația dorită stabilită prin decizii ale conducerii;
- situația de fapt identificată și dovedită de auditor.

După stabilirea diferențelor dintre aceste două situații se prezintă motivele sau cauzele lor precum și riscurile sau consecințele acestor diferențe (abateri de la Norme).

e) *Concluzii*. În această parte a raportului sunt exprimate opiniile auditorilor asupra ansamblului activităților auditate, asupra implicațiilor globale și de perspectivă ale constatărilor și recomandărilor făcute. Se pot face referiri la concordanța dintre obiectivele și programele activității auditate și cele ale entității în ansamblu. Se compară constatările misiunii curente cu cele ale misiunii precedente cu scopul de a putea aprecia preocupările conducerii pe linia ameliorării controlului intern. Se fac propuneri pentru demararea altor misiuni de audit intern în cadrul sectorului respectiv.

Se pot expune alte aprecieri personale ale auditorilor asupra activităților auditate.

După cum am văzut mai sus, auditorul încearcă să valideze constatările sale prin discuții cu cei auditați. Dacă auditorul intern și auditatul nu se pun de acord asupra conținutului constatărilor și recomandărilor atunci în Raport se menționează cele două poziții precum și motivele dezacordului.

Unele informații nu pot fi dezvăluite tuturor destinatarilor Raportului deoarece ele reprezintă secrete de serviciu (profesionale) sau ele se referă la unele ilegalități constatate. Aceste informații se include într-un Raport distinct destinat numai anumitor conducători.

Dacă auditorii interni constată unele situații care impun luarea unor măsuri urgente pentru limitarea efectelor nedorite sau dacă ei apreciază că se impune modificarea Ordinului de misiune, atunci ei vor întocmi un Raport intermediar.

În practica entităților Rapoartele de audit intern au și alte variante. Astfel, sinteza poate fi făcută într-un document separat denumit „Nota de sinteză” destinat conducerii superioare. Unele Rapoarte nu cuprind partea de concluzii.

La Raportul de audit intern se anexează Planul de acțiune precum și alte documente cum sunt: tabele comparative, grafice, scheme, reguli procedurale, obiecțiuni ale celor auditați etc. Aceste documente au menire să simplifice textul Raportului sau să explice mai detaliat rezultatele misiunii.

## 5.10. URMĂRIREA VALORIFICĂRII REZULTATELOR MISIUNILOR DE AUDIT INTERN

Misiunile de audit intern se consideră încheiate numai când există certitudinea că toate recomandările au fost aplicate.

Pentru a-și putea aprecia eficacitatea muncii lor, auditorii trebuie să consemneze în „Dosarele de audit” informații referitoare la modul de aplicare a recomandărilor făcute. Aceste dosare sunt utile cu ocazia planificării și organizării misiunilor următoare.

Serviciul de audit intern este informat la termenele prevăzute în „Planul de acțiune” asupra recomandărilor care au fost aplicate, asupra recomandărilor care nu au fost aplicate precum și asupra necesității abaterilor de la recomandările inițiale.

Dacă cei auditați nu transmit aceste informații sau dacă informațiile transmise sunt incomplete și interpretabile, auditorii se deplasează la sediul celor auditați pentru a stabili stadiul aplicării recomandărilor, greutățile întâmpinate în aplicarea lor precum și a cazurilor de neglijență sau indisciplină în aplicarea unor recomandări.

Unele compartimente de audit intern pe baza Planurilor de acțiune întocmesc niște chestionare prin care se cere celor auditați să precizeze stadiul aplicării recomandărilor.

Cu ocazia misiunilor ulterioare se vor analiza cauzele care au dus la neaplicarea corectă a tuturor recomandărilor.

## 5.11. DOCUMENTAREA

„Auditorii interni trebuie să documenteze informațiile pertinente în vederea justificării concluziilor și rezultatelor misiunii”,<sup>55</sup> Documentația reprezintă ansamblul materialelor (documentelor de lucru) întocmite de către auditor sau la cererea auditorului.

În general, aceste documente servesc la:

- Planificarea, executarea și revizuirea misiunilor;
- Justificarea realizării obiectivelor misiunii și a Raportului de audit;
- Controlul asupra activității auditorilor interni;
- Pregătirea profesională a auditorilor interni.

Documentele de lucru sunt, de regulă, grupate în două dosare (dosarul permanent și dosarul misiunii) așa cum vom vedea în capitolul următor. Principalele documente de lucru incluse în aceste dosare se referă la:

- Planificarea și programarea misiunii;
- Chestionare de luare la cunoștință (CLC), Chestionare de control intern (CCI), Fișe de identificare și analiză a problemelor (FIAP);

---

<sup>55</sup> Standardul (norma) Internațional de Audit nr. 2330 “Documentarea informațiilor”.

- Nota sau referate referitoare la întâlnirile (reuniunile) cu cei audiați;
- Scrisori de confirmare;
- Copii după organigrame, fișele posturilor, procedurile interne de lucru etc.;
- Raportul de audit.

## 5.12. ÎNTREBĂRI RECAPITULATIVE

- 1) Conținutul și rolul „Interviului”;
- 2) Conținutul și rolul FIAP.
- 3) În ce constă validarea constatărilor?
- 4) Întocmiți un FCRI pentru activitatea comercială.
- 5) Caracteristicile informaționale incluse în proiectul Raportului de audit intern
- 6) În ce constă definitivarea și validarea Raportului de audit intern?
- 7) Conținutul Raportului de audit intern.

### Bibliografie:

- 1) Ioan Oprean, Irimie Emil Popa, Radu Dorin Lenghel, „*Procedurile auditului și ale controlului financiar*”, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007, p. 110-134;
- 2) Ana Morariu, Gheorghe Suciu, Flavia Stoian, „*Audit intern și guvernare corporativă*”, Editura Universitară, București, 2008, p. 157-178;
- 3) Marcel Ghiță și colab, „*Guvernarea corporativă și auditul intern*”, Editura Aeternitas, Alba-Iulia, 2009, p. 354-368;
- 4) George Mareș și colab., „*Practica auditului intern privind fondurile publice naționale și ale Uniunii Europene*”, Editura Contaplus, Ploiești, 2007, p. 211-226.

## BIBLIOGRAFIE

1. Angot H., Fischer C., Theunissen B.- „*Audit Comptable, Audit Informatique*”, II<sup>eme</sup>, Editure Entreprise, Bruxelles, 2001;
2. Anson Mark- „*Corporate Governance ratings: Come of Age*”, IGGN Conference, Amsterdam, 2003;
3. Boulescu Mircea, Ghița Marcel, Mareș Valerică- „*Controlul fiscal și auditul financiar-fiscal*”, Editura CECCAR, București, 2003;
4. Cenușca Lucian- „*Politici de manipulare a informațiilor prezentate prin situațiile financiare*”, publicat în revista „*Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*”, nr. 2/2005;
5. Chambers Andrew- „*Corporate Governance Handbook*”, Croydon: LexisNexis Butterworths Tolley, 2002;
6. Charreaux G., Desbrieres P.- „*Corporate governance: stakeholder value versus shareholder value*”, *Journal of Management and Governance*, no. 5/2, 2001;
7. Chițu Alberta, Mihai Pitulice, Andrei Chițu- „*Studii de caz privind auditul public intern*”, Editura CECCAR, București, 2005;
8. Collins Lionel, Valin Gerard- „*Audit et control interne. Principes, objectifs et pratiques*”, Editura Daltoz, 1996;
9. Comisia Turnbull- „*Internal control: guidance for directors on the Combined Code*”, ICAEW, 1999;
10. Cosserat G.W.- „*Modern auditing*”, Editura John Willey and Sons, New York, SUA, 2000;
11. D. Griffiths- „*Risk based internal auditing: three views on implementation*”, 2006;
12. D. Griffiths- „*Risk based internal auditing: an introduction*”, 2006;
13. Fessi M.- „*La pratique de l'audit interne*”, Editions C.L.E., Tunis, 2004;
14. Filip Andrei- „*Etică și/sau morală în actul de producere și difuzare a informației contabile*”, publicat în revista „*Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*”, nr. 8/2003;
15. Ghiță Marcel, Iațco Constantin- „*Sistemul de control intern*”, editura Corona, Iași, 2006;
16. Ghiță Emil, Ghiță Marcel- „*Audit și control*”, Editura Fundației România de Măine, București, 2007;
17. Gray S. Manson- „*The audit process: principles, practice and cases*”, Editura Business Press, ed. 2, SUA, 2000;
18. Griffiths Phil- „*Risk-Based Auditing*”, Gower Publishing Limited, England, 2005;

19. Horomnea Emil- „*Reflecții contabile despre moralitate în lumea afacerilor*”, revista „Finanțe publice, contabilitate”, nr. 11-12/2002;
20. Mareș George și colab., „*Practica auditului intern privind fondurile publice naționale și ale Uniunii Europene*”, Editura Contaplus, Ploiești, 2007, p. 211-226.
21. Morariu Ana, Gheorghe Suciu, Flavia Stoian, „*Audit intern și guvernanță cooperativă*”, Editura Universitară, București, 2008, p. 157-178;
22. Oprean Ioan, Irimie Emil Popa, Radu Dorin Lenghel, „*Procedurile auditului și ale controlului financiar*”, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007;
23. Pânzari Svetlana, Spinei Ianina- „*Administrarea corporativă - premisă a transparenței și prevenirii corupției*”, transparency International, Moldova, Chișinău, 2004;
24. Popescu Marin- „*Control financiar, audit financiar și expertiză contabilă*”, Editura Bren, 2005;
25. Ridley J., Chambers A.- „*Leading edge internal auditing*”, ICSA Publishing și Pentice Hall Europe, Londra, 1998;
26. Spencer Pickett K.H.- „*Internal Control A. Manager's Journey*”, John Willey and Sons, 2001;
27. \*\*\* Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern;
28. \*\*\* Ordinul Ministrului finanțelor publice nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern;
29. \*\*\* Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 252/2004 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern;
- 30.\*\*\* OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management și control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, Monitorul Oficial nr. 675/2005;
31. Ministerul Finanțelor Publice- „*Norme profesionale ale auditului intern, însoțite de comentariile IFACI*”, București, 2004;
32. Ministerul Finanțelor Publice- „*Manual de audit intern pentru programul SAPARD al Fondului Național*”-versiunea iulie 2004;
33. \*\*\* OMFP nr. 3512/2008
34. \*\*\* OMFP 2861/2009
35. \*\*\* Recomandări privind controlul intern, extras din „noua practică a controlului intern” cu autorizarea IFACI, realizat de Ministerul Finanțelor Publice în cadrul unui proiect finanțat PHARE, București, 2004;