

MODELE MODERNE DE CONTROL FINANCIAR INTERN

*Iulia CAPRIAN, dr., conf. univ.,
Universitatea de Stat din Moldova*
*Maria COJOCARU¹, dr., conf. univ.,
Universitatea de Stat din Moldova*

Managementul a devenit, în ultimii ani, tot mai preocupat de modul de organizare și funcționare a controlului intern, fiind mereu în căutarea de soluții practice. Printre cele mai recunoscute și aplicate de către practicieni sunt cadrele de control intern COSO și CoCo.

În Republica Moldova, sistemul de control intern este pus în aplicare la nivelul entităților publice și societățile de interes public, fapt ce le permite să administreze mai bine activitățile necesare pentru realizarea obiectivelor. În lucrarea științifică de față autorii scot în evidență avantajele și particularitățile cadrelor de control intern în sistemul de management corporativ și public.

Cuvinte cheie: control intern, mediul de control, cadrul CoCo, cadrul COSO.

Introducere. Controlul este o funcție a managementului, un mijloc de cunoaștere a realității și de corectare a erorilor.

Controlul nu este un scop în sine, ci un mijloc. Astfel, controlul nu este organizat de dragul controlului, ci rolul lui este să confirme așteptările managementului prin utilizarea unor procedee, tehnici și instrumente specifice. În practică, există și asemenea situații când managerii intenționat creează structuri complexe, greu de controlat. Pentru realizarea unui control eficient, auditului intern îi revine sarcina de a recomanda proiectarea de structuri simple, descentralizate și flexibile care să nu îngreuneze verificarea și respectarea procedurilor.

Mai recent, controlul este considerat și o pârgie în gestiunea riscurilor și prevenirea fraudelor. O zicală de origine anglo-saxonă privind necesitatea controlului precizează, că „Oamenii fac ce trebuie să facă atunci când știu că vor fi controlați” [2, pag. 17].

Mediul de control face parte din cultura instituțională, influențată de stilul conducerii, sistemul de valori însușite de salariați, oameni cu competența profesională și integritatea lor, descrierea activităților și procedurilor, structura organizatorică, separarea sarcinilor, IT etc. și oferă cadrul în care se desfășoară diferitele forme de control intern.

Activitățile de control reprezintă toate acele sisteme, aranjamente sau proceduri implementate, pentru a asigura îndeplinirea obiectivelor organizației și pot fi activități individuale utilizate de angajați sau procese corelate care se desfășoară în cadrul organizației.

Rezultate și discuții. Dintre activitățile tradiționale de control [13, pag.9], menționăm: autorizarea, restricția fizică de acces, supravegherea, verificările de conformare,

MODERN MODELS OF INTERNAL FINANCIAL CONTROL

*Iulia CAPRIAN, PhD, associate professor,
Moldova State University*
*Maria COJOCARU, PhD, associate professor,
Moldova State University*

In recent years, management has become increasingly concerned with the organization and operation ways of internal control, being always in search for practical solutions. COSO and CoCo internal control frameworks are one of the most recognized and applied by practitioners.

In the Republic of Moldova, the internal control system is implemented in the public entities and public companies, which allows them to better manage the activities necessary to achieve the objectives. In this paper the authors highlight the advantages and peculiarities of internal control frameworks in the public and corporate management system.

Key words: The internal control, control environment, CoCo model, COSO model.

JEL Classification: M42, M49

Introduction. Control is a function of management, a mean of knowledge of reality and error correction.

Control is not an end in itself but a mean. Thus, the control is not organized for the sake of control, but its role is to confirm the expectations of management by use of some specific processes, techniques and tools. In practice, there are also situations where managers intentionally create complex structures that are difficult to control. To achieve an effective control, the internal audit has the responsibility to recommend the design of simple, decentralized and flexible structures which should not hinder verification and compliance procedures.

More recently, the control is considered as a lever of risk management and fraud prevention. A saying of Anglo-Saxon origin on the need of control states that "People do what they should do when they know they will be controlled" [2, p. 17].

The control environment is a part of the institutional culture, being influenced by the style of management, the value system of the employees, people with professional competence and integrity, description of activities and procedures, organizational structure, segregation of duties, IT, etc. and provides the framework for performing various forms of internal control.

Control activities are all those systems, arrangements or procedures implemented to achieve the objectives of the organization and can be individual activities used by employees or related processes that take place within the organization.

Results and discussions. Among the traditional control activities [13, p. 9], we mention: authorization, physical restriction access, surveillance, compliance checks,

¹ © Maria COJOCARU, mcojocaru73@rambler.ru

manualele de proceduri, recrutarea și practicile de dezvoltare a personalului, segregarea sarcinilor, organizarea, numerotarea continuă a documentelor controlate, reconcilierea, managementul proiectelor și de achiziții, controalele sistemelor financiare, siguranța IT, managementul performanței.

Un control eficace contribuie la succesul unei organizații în diverse modalități [4]:

- persoanele își pot exprima opiniile și utiliza propria lor creativitate, gestionând riscul unor acțiuni inadecvate;
- persoanele dispun de suptele necesară pentru a se adapta schimbărilor, ținând cont în același timp de riscurile cunoscute;
- persoanele dispun de informații fiabile pe care sunt în măsură să le utilizeze la momentul oportun, atunci când este cel mai potrivit pentru organizație;
- organizația își poate îmbunătăți eficacitatea și eficiența și poate crește încrederea terților.

După raportul dintre organele de control cu cele verificate, controlul poate fi intern și extern (de exemplu, cel înfăptuit de diferite inspecții și instituții de control ale statului).

Controlul intern s-a confruntat în permanență cu o lărgire sistematică a ariei de aplicare, astfel el se referă la toate activitățile, toate procedurile, la întreg patrimoniul, la toți membrii întreprinderii și acționează permanent [2, pag. 17].

Scopul organizării controlului intern este acela de a oferi o asigurare rezonabilă împotriva riscurilor, și nu o asigurare absolută. O asigurare rezonabilă este mai mult decât minimum și se raportează întotdeauna la obiectivele entității. Conducerea și Consiliul de administrație al entității așteaptă de la controlul intern asigurări rezonabile bazate pe evaluarea riscurilor, prin concentrarea pe principii ale performanței (economicitate, eficiență și eficacitate) [1].

În prezent, controlul intern, care include și auditul intern, este perceput ca funcție a managementului, care răspunde de organizarea acestora, dar mai ales este preocupat de permanenta actualizare a sistemului de control intern, datorită evoluției riscurilor cu care se confruntă entitatea. Dar există păreri, că controlul intern este un proces și nu o funcție [10]. Toate funcțiile conducerii, inclusiv funcția de audit intern, includ activități de control, care contribuie la evaluarea procesului managerial. Mai mult chiar, fiecare activitate trebuie să aibă componenta ei de control, care o ajută să funcționeze.

Controlul intern, privit ca proces la dispoziția managerului, este un proces dinamic, care își adaptează permanent instrumentele și tehnicile la schimbările survenite în cultura organizației determinate de gradul de competență a managerilor. *Controlul intern* se regăsește în componenta fiecărei activități și trebuie să fie *formalizat prin proceduri operaționale de lucru*, pe baza fișelor posturilor, însoțite de chestionare-liste de verificare, care, de fapt, sunt instrucțiunile de realizare a respectivelor activități la care se atașează și activitățile de control intern.

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

- decentralizarea activităților, ceea ce a condus la diversificarea activităților de control și la delegarea competențelor acestora în cadrul aceleași structuri [12];
- amplificarea numărului de prevederi, normative, reguli și reglementări care să asigure gestionării căile de acțiune pentru utilizarea corespunzătoare a resurselor în vederea creșterii eficacității [5].

La baza definirii conceptului de control intern au stat mai

procedure manuals, recruitment and staff development practices, segregation of duties, organization, continuous numbering of controlled documents, reconciliation, project management and procurement, financial systems controls, IT security, performance management.

An effective control contributes to the success of an organization in different ways [4]:

- people can express their opinions and use their own creativity, managing the risk of some inappropriate actions;
- people have the necessary flexibility to adapt to changes, while taking account of known risks;
- people have reliable information that are able to use them at the right time when it is most appropriate for the organization;
- organization can improve its effectiveness and efficiency and can increase the confidence of third parties.

According to the ratio of control bodies with those verified, control may be internal and external (eg. the one made by various inspections and institutions of state control).

Internal control continuously faced with a widening systematic application area so it covers all activities, all procedures, the entire patrimony, all members of the firm and it works permanently [2, p. 17].

The purpose of organizing internal control is to provide a reasonable, but not an absolute assurance against risks. A reasonable assurance is more than minimum and it is always related to the entity's objectives. Management and Administration Board of the entity expects from the internal control reasonable assurances based on risk assessment, focusing on the principles of performance (economy, efficiency and effectiveness) [1].

Currently, internal control, which includes internal audit, is perceived as a function of management which is responsible for their organization, but is particularly concerned about the permanent updating of the internal control system, due to the evolution of risks faced by the entity. But there are opinions that consider internal control as a process and not a function [10]. All management functions, including internal audit function, include control activities that contribute to the evaluation of the management process. Moreover, each activity must have its control component, which helps it to operate.

Internal control, viewed as a process by the manager, is a dynamic process that continuously adapts its tools and techniques to changes from the organizational culture determined by the competence degree of managers. *Internal control* is reflected in the composition of each activity and must be formalized through operational work procedures, based on the job descriptions, accompanied by questionnaires, checklists that are actually instructions for achieving those activities related to internal control activities.

The concept of internal control has always been defined and redefined, at least in relation to two aspects, namely:

- decentralization of activities, which led to the diversification of control activities and delegation of their powers under the same structures [12];
- amplification of number of provisions, regulations, rules and regulations to ensure the management the action pathways for proper use of resources to increase

multe concepte ale unor organisme de profil recunoscute internațional, pe care le prezentăm în continuare:

Controlul intern este un instrument managerial utilizat pentru a furniza o asigurare rezonabilă că obiectivele managementului sunt îndeplinite [6].

Controlul intern este un proces implementat de managementul organizației, care intenționează să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor grupate în următoarele categorii: eficacitatea și eficiența funcționării; fiabilitatea informațiilor financiare; respectarea legilor și a regulamentelor [7].

Controlul intern [3] este ansamblul elementelor unei organizații (inclusiv resursele, sistemele, procesele, cultura, structura și sarcinile) care, în mod colectiv, îi ajută pe oameni să realizeze obiectivele organizației, grupate în trei mari categorii: eficacitatea și eficiența funcționării; fiabilitatea informației interne și externe; respectarea legilor, regulamentelor și politicilor interne.

Controlul intern este format din ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace, care include structurile organizatorice, metodele și procedurile.

Legislația Republicii Moldova privind controlul financiar public intern [11] definește activitatea de control intern ca sistem organizat de managerul entității publice și personalul acesteia, incluzând auditul intern, în scopul asigurării bunei guvernări, care cuprinde totalitatea politicilor, procedurilor, regulilor interne, proceselor și activităților realizate în cadrul entității publice pentru a gestiona riscurile și a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor și rezultatelor planificate; control financiar public intern – sistem general și consolidat instituit în sectorul public, având scopul de a promova gestionarea entităților publice conform principiilor bunei guvernări.

Practica internațională recomandă conturarea unui sistem de control intern și a unei structuri de audit intern în coordonarea managementului general, capabile să gestioneze riscurile cu care se confruntă entitățile. Totodată, impune implementarea auditului intern în cadrul organizațiilor și separarea clară a activităților acestuia de cele de control intern.

Controlul intern reprezintă ansamblul politicilor și procedurilor concepute și implementate de managementul și personalul entității publice în vederea furnizării unei asigurări rezonabile pentru:

- atingerea obiectivelor entității publice într-un mod economic, eficient și eficace;
- respectarea regulilor externe și a politicilor și regulilor managementului;
- protejarea bunurilor și a informațiilor;
- prevenirea și depistarea fraudelor și greșelilor;
- calitatea documentelor de contabilitate și producerea în timp util de informații de încredere, referitoare la segmentul financiar și de management.

Controlul intern se caracterizează prin aceea, că se exercită de către structuri sau funcționari din interiorul entității a cărei activitate este verificată [2, pag. 28]. Nu constituie o formă a acestui control autocontrolul, adică acțiunea prin care același subiect care a înfăptuit activitatea își verifică propriile acțiuni, aceasta deoarece controlul presupune întotdeauna existența a cel puțin doi subiecți, și anume, subiectul controlat și cel care

eficiență [5].

On the basis of defining the concept of internal control there were the more concepts of some internationally recognized bodies, which are presented below:

Internal control is a management tool used to provide reasonable assurance that management's objectives are met [6].

Internal control is a process implemented by the management of the organization, which intends to provide a reasonable assurance regarding the achievement of objectives grouped in the following categories: effectiveness and efficiency of operations; reliability of financial information; compliance with laws and regulations [7].

Internal control [3] is the set of elements of an organization (including resources, systems, processes, culture, structure and tasks) that collectively, help people to achieve the organization's objectives, grouped into three broad categories: effectiveness and efficiency of operations; reliability of internal and external information; compliance with laws, regulations and internal policies.

Internal control consists of all forms of control exercised at the level of the public entity, including internal audit, established by management in accordance with its objectives and legal regulations in order to assure economically, efficiently and effectively the fund administration, including organizational structures, methods and procedures.

Moldovan legislation on public internal financial control [11] defines internal control activity as an organized system of public entity manager and staff, including internal audit, in order to ensure good governance, which includes all policies, procedures, internal rules, processes and activities made within the public entity to manage risks and to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives and planned results; public internal financial control is a general system established and consolidated within the public sector, with the aim of promoting public entities managing the principles of good governance.

International practice recommends to design a system of internal control and an internal audit structure to coordinate the overall management able to manage the risks that the entities have to face. Also, there is required the implementation of internal audit in organizations and its clear separation of the activities of the internal control.

Internal control represents the all policies and procedures designed and implemented by the public entity management and personnel to provide reasonable assurance for:

- achievement of aims of the public entity in an economic, efficient and effective way;
- compliance with external policies and management rules;
- protection of goods and information;
- prevention and detection of fraud and errors;
- the quality of accounting documents and timely production of reliable information on financial and management segment.

Internal control is characterized by the fact that it is exercised by the structures or employees from the entity whose activity is verified [2, p. 28]. Self-control does not represent a form of it, ie the action that the same entity that accomplished the activity checks its own actions, because it always involves control of the existence of at least two

controlează, precum și două activități diferite, cea de verificare și cea verificată. Controlul intern are avantajul că oferă posibilitatea cunoașterii activității verificate din interiorul autorității controlate și de către persoane pe deplin cunoscătoare a domeniului respectiv de specialitate, ceea ce facilitează activitatea de verificare și îi conferă un caracter eficient. Totuși, în această formă de control, independența personalului de control este relativ mai redusă față de personalul verificat, comparativ cu controlul extern, având în vedere existența aceleiași subordonări ierarhice, concomitent manifestându-se și o anumită „înțelegere” față de neajunsurile constatate.

Controlul intern, la rândul său, poate fi un control general și un control special.

Controlul intern general este o consecință firească a subordonării ierarhice și permanente din cadrul autorității administrative fiind efectuat, de regulă, de către organul sau funcționarul de conducere asupra personalului subordonat. Prin caracterul său continuu, prin atribuțiile conferite și prin eficiența lui el este considerat mai mult decât un simplu control reprezentând în realitate o adevărată supraveghere administrativă izvorată din raporturile de subordonare cu obiect, sarcini, procedură, măsuri (Tabelul 1).

subjects, namely, the controlled subject and the controlling one, as well as two different activities, the verification and the verified one. Internal control has the advantage that enables business knowledge within the authority controlled and checked by fully knowledgeable people that specialized domain, which facilitates the verification and gives an effective character. However, this form of control, independent from the control staff is relatively lower than the verified staff in comparison with the external control given the same hierarchical existence, while manifesting a certain "understanding" to the existent shortcomings.

Internal control, in turn, may be a general and a special control.

General internal control is a natural consequence of the hierarchical and permanent subordination from the administrative authority being conducted, usually by the official governing body or the subordinate staff. Through its continuous character through the conferred effective powers it is considered more than just a control representing in reality a real administrative supervision from the subordinated relations with objectives, tasks, procedural measures (Table 1).

Tabelul 1/ Table 1

Componentele controlului intern general / General internal control components

Componente / Components	Specificare / Specification
Obiectul / Object	<ul style="list-style-type: none"> ▪ verificarea legalității și oportunității întregii activități desfășurate, a modului de utilizare a mijloacelor materiale și financiare de care dispune și pe care le-a întrebuințat autoritatea administrativă / verifying the legality and appropriateness of the entire activity, the use of available material and financial resources used by the administrative authority; ▪ verificarea tuturor formelor concrete de activitate, juridice și nejuridice, a modului de exercitare a competenței legale / checking all concrete forms of legal and non-legal activity of exercising the legal competence ▪ verificarea activității și a relațiilor cu publicul, a modului de soluționare în termen a solicitărilor formulate prin cereri, reclamații și sesizări / verification of the activity and public relations, of the way to solve the requests and any complaints;
Sarcini / Duties	<ul style="list-style-type: none"> ▪ asigurarea legalității și oportunității activității verificate / ensuring the legality and opportunity of the verified activity; ▪ asigurarea unității de scop și de acțiune a tuturor structurilor care compun respectiva autoritate și a autorității în întregul ei / ensure the unity of purpose and action of all the structures that make up that authority and the authority as a whole;
Procedura controlului / Control procedures	<ul style="list-style-type: none"> ▪ declanșarea sa din oficiu (din inițiativa conducerii ierarhice), fie în urma unei sesizări interne sau externe (insusite de către factorul de verificare), controlul putând fi periodic sau continuu, preventiv, concomitent sau ulterior / its default trigger (from the senior leadership initiative) due to an internal or external complaint (acquired by verification factor), while control can be periodic or continuous, preventive, simultaneous or subsequent; ▪ controlul poate consta din verificări și confruntări de date, înscrisuri și persoane, audieri de martori, descinderi la fața locului verificări de dosare și de materiale, inventarieri de bunuri și valori, cel controlat având obligația să pună la dispoziția organului de verificare toate materialele cerute, inclusiv cele secrete, de a furniza toate explicațiile solicitate / control may consist of tests and the comparison of data, documents, hearing of witnesses, raid spot, checks of files and materials, inventories of goods and values, the controlled one having the obligation to provide the inspection body all the required materials including the secret ones and to provide all the required explanations; ▪ controlul încetează odată cu realizarea scopurilor propuse și prin dispunerea măsurilor necesare, putându-se declanșa din nou chiar asupra aceleiași activități și persoane / control ceases with the achievement of objectives and the necessary measures and can be triggered again even on the same activities and people.
Măsurile ce se pot lua în urma controlului general intern / Measures that can be taken due to the general internal control	<ul style="list-style-type: none"> ▪ în ce privește activitatea controlată, se poate dispune, în conformitate cu legea, anularea, modificarea sau suspendarea actelor funcționarului controlat, emiterea de dispoziții obligatorii pentru cei controlați, inclusiv substituirea lor în atribuții / regarding the controlled activity, it may be ordered in accordance with the law, cancellation, modification or suspension of documents of the controlled officer, arranging binding measures for those controlled, including their substitution in duties; ▪ în ce privește structura sau diviziunea internă controlată, atunci când se constată deficiențe, se poate dispune, în limitele legii, reorganizarea compartimentului controlat, modificarea competențelor, redistribuirea atribuțiilor, etc. / regarding the controlled structure and internal division, when failures occur, it can be disposed within the law limits the reorganization of the controlled compartment, changing of the components, task redistributions, etc. ▪ în ce privește funcționarul controlat pot avea loc schimbări, încredințări sau retrageri de atribuții și de delegații de atribuții, aplicarea de sancțiuni disciplinare, inclusiv eliberarea din funcție, poate interveni răspunderea reparatorie, pot fi sesizate organele de urmărire penală, cele de jurisdicție, etc. / regarding the controlled official, there can be changes, custody or withdrawal of delegation of powers and duties, disciplinary sanctions, including dismissal, restorative responsibility may come and the prosecution authorities may be announced, etc.

Sursa /Source: Elaborat de autori în baza sursei [12] / Developed by the author based on the source [12].

Componentele controlului financiar public intern, în temeiul prevederilor art. 5 al Legii nominalizate [11] sunt: a) managementul financiar și controlul; b) auditul intern; c) coordonarea și armonizarea centralizată. Managerul entității publice organizează sistemul de management financiar și control pentru a asigura atingerea obiectivelor entității publice prin:

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

Controlul intern specializat este, de regulă, reglementat prin anumite acte normative și pe categorii de probleme (de exemplu, financiare) fiind exercitat numai de anumite persoane și structuri din interiorul autorității verificate care dispun de calificarea corespunzătoare. Cel mai tipic exemplu este acela al controlului financiar intern [5].

În vederea exercitării acestui control trebuie să fie o persoană sau un grup de persoane cu specializarea corespunzătoare. Poate exista fie o structură internă specializată cu atribuții de control, fie un funcționar căruia i se încredințează, printre altele, și exercitarea unei verificări de specialitate.

Components of the public internal financial control under Art. 5 of the above Law [11] are: a) financial management and control; b) internal audit; c) centralized coordination and harmonization. Manager of the public entity organizes financial management and control system to ensure the achievement of the public entity's objectives by:

- a) effectiveness and efficiency of operations;
- b) compliance with the legislation and regulations;
- c) the safety and optimization of assets and liabilities;
- d) the security and integrity of information.

Specialized internal control is usually governed by certain laws and on categories of problems (eg. financial) being exercised only by persons and structures within the verified authority who have the appropriate qualification. The most typical example is that of internal financial control [5].

In order to exercise this control, there must be a person or a group of persons with appropriate specialization. There may be a specialized internal structure with control tasks or an official entrusted with, among others, with the exercise of a specialized verification.

Tabelul 2 / Table 2

Componentele controlului intern specializat / Components of specialized internal control

Componente / Components	Specificare / Specification
Obiectul / Object	<ul style="list-style-type: none"> ▪ verificarea legalității și oportunității unor aspecte strict determinate ale activității executive, corespunzătoare profilului supus verificării / verifying the legality and appropriateness of strictly defined aspects of executive activity, corresponding to the verified profile; ▪ acordarea de vize, avize, acorduri și aprobări ca forme de verificare prealabilă sau ulterioară a activității controlate / issuing of visas, permits and approvals as forms of prior or subsequent verification of the controlled activity; ▪ verificarea pe categorii de probleme, a mijloacelor de personal, a celor materiale și tehnice ale structurii respective / verification by categories of problems, personal, technical and material resources of the respective structure.
Sarcini / Duties	<ul style="list-style-type: none"> ▪ legalitatea și oportunitatea activității verificate / legality and appropriateness of the verified activity; ▪ păstrarea integrității mijloacelor materiale și financiare / preserving the integrity of financial and material resources; ▪ asigurarea unității de activitate în anumite sectoare / providing unit activity in certain sectors.
Procedura controlului / Control procedures	<ul style="list-style-type: none"> ▪ este minuțios reglementată în ceea ce privește modul de desfășurare și mijloacele întrebuintate, deoarece verificarea este de strictă specialitate / is carefully regulated in terms of operational ways and the used, as the verification is strictly specialized
Măsurile ce se pot lua în urma controlului general intern / Measures that can be taken due to the general internal control	<ul style="list-style-type: none"> • în privința activității controlate se dispun măsurile prevăzute de lege și care trebuie îndeplinite în termenul de la data înregistrării actului de control la organizația în drept să le ia, dacă prin lege nu sunt fixate alte termene / regarding the controlled activities, there are provided law measures that have to be met within the date of registration of the control act at the organization, if the law does not set other limits; ▪ în privința persoanei celui controlat și vinovat de constatările rezultate se poate dispune: / about the controlled person and the guilty one with the findings and results, there may be ordered: <ol style="list-style-type: none"> a. aplicarea măsurilor disciplinare și contravenționale precum și stabilirea răspunderii pentru recuperarea pagubelor rezultate în condițiile legii / the application of disciplinary and contravention measures as well as the establishment of liability for the remediation of results according to law; b. înaintarea către procuror, în termenele și în condițiile legii, a actelor încheiate în cazul constatării de fapte prevăzute de legea penală / submission to the prosecutor, in the terms and under the law, the signed documents with the facts ascertained by the criminal law; c. la solicitarea instanțelor de judecată, a organelor parchetului și poliției conducătorii instituțiilor vor dispune cu prioritate măsurile de control financiar și de gestiune necesare pentru stabilirea și recuperarea prejudiciilor produse prin infracțiuni și clarificarea împrejurărilor care au condus la săvârșirea unor fapte de natură penală / at the request of the courts, prosecution and police bodies headteachers will present priority measures of financial control and management needed to establish and recover damages caused by the offense and to clarify the circumstances that led to committing criminal acts.

Sursa /Source: Elaborat de autori în baza sursei [12] / Developed by the author based on the source [12].

Funcționarea optimă a entităților pe baza unui cadru integrat de control intern impune existența unui mediu de control adecvat acestora care să promoveze valorile etice, să fie transparent, să accepte standarde de bună practică și să stabilească responsabilități în spiritul strategiilor și politicilor aprobate de managementul de nivel superior.

Legea nr. 229 din 23.09.2010 (art. 9) stipulează că managerul entității publice trebuie să mențină un mediu de control favorabil funcționării sistemului de management financiar și control prin:

- a) integritatea personală, profesională și etica conducerii și personalului;
- b) stilul de conducere;
- c) structura organizațională;
- d) divizarea obligațiilor și responsabilităților;
- e) politici și practici privind resursele umane;
- f) competența personalului.

Mediul de control este unul din elementele importante de care au nevoie întreprinderile pentru a-și organiza un sistem de control intern eficient. Acest mediu poate fi:

- favorabil care presupune existența unui climat unde valorile de etică sunt privilegiate, care utilizează, acceptă și apreciază controlul

- adecvat, care este un mediu unde se respectă legile, regulile, procedurile, terții-parteneri de afaceri, salariații, contractele încheiate și astfel activitățile entității sunt stăpânite;

- deteriorat, considerat un mediu unde nu există proceduri formalizate, se evită controalele, există încălcări ale normelor de conduită și regulamentelor de funcționare, sau chiar de nerespectare a cadrului legislativ ceea ce prejudiciază controlul intern. Acest mediu subminează sistematic controlul intern asupra operațiilor, minimizează necesitatea implementării diferitelor activități de control și apelează în mod periodic la inspecții.

Controlul intern a fost și rămâne centrul preocupărilor managerilor de la toate nivelurile entităților. Controlul intern este definit ca un proces care este proiectat pentru a ajuta o organizație pentru a realiza obiectivele sau obiective specifice.

De-a lungul timpului, controlul intern s-a dezvoltat în raport cu gradul de evoluție a culturii organizațiilor. Pe măsură ce s-a amplificat volumul afacerilor întreprinderilor și s-au dispersat centrele de activitate, controlul intern a căpătat mai valențe atât în concept cât și în conținut. Sistemul propriu de control intern, existent în fiecare entitate, trebuie să fie dezvoltat și perfecționat până la nivelul care să permită conducerii deținerea unui cât mai bun control asupra funcționării entității în ansamblul ei, precum și a fiecărei activități, în scopul realizării obiectivelor fixate.

Obiecte ale controlului intern sunt toate activitățile și procesele din cadrul entității publice, inclusiv elaborarea și executarea bugetelor, elaborarea programelor, evidența contabilă, raportarea și monitorizarea. Managerul entității publice implementează sistemul de management financiar și control conform Standardelor naționale de control intern în sectorul public, ținând cont de complexitatea și domeniul de activitate al entității publice, în baza următoarelor componente:

- a) mediul de control;

Optimal operation of entities based on an integrated framework of internal control requires the existence of an adequate control environment that has to promote ethical values, to be transparent, to accept the standards of good practices and establish responsibilities in the spirit of strategies and policies approved by the high level management.

Law no. 229 from 23.09.2010 (art. 9) states that the public entity manager must maintain an environment favorable to the functioning of the financial management system and control by:

- a) personal integrity, professional and ethics of the management and staff;
- b) leadership style;
- c) organizational structure;
- d) the division of duties and responsibilities;
- e) human resources policies and practices;
- f) staff competence.

The control environment is an important element needed by companies to organize an effective internal control system. This environment may be:

- favorable, that requires an environment where ethical values are privileged and use, accept and appreciate control

- appropriate, which is an environment where laws are respected, rules, procedures, third parties, business partners, employees, contracts concluded and in such a way the activities of the entity are controlled;

- damaged, considered an environment where there are no formalized procedures, controls are avoided, there is violation of rules of conduct and rules of operation, or even of non-compliance with the legislative framework that prejudices the internal control. This environment systematically undermines the internal control over operations, minimizes the need to implement various control activities and calls periodically to inspection.

Internal control has been and remains a key point for managers at all levels of organizations. Internal control is defined as a process that is designed to help an organization to achieve the goals or specific objectives.

Over the time, internal control developed in relation to the degree of evolution of culture of the organizations. As the volume of business has grown and activity centers dispersed, internal control grew in both valences and content. Internal system of self-control existing in each entity must be developed and improved to the level that allows management to hold a better control over the operation of the entity as a whole and of each activity in order to achieve objectives.

Objects of internal control are all activities and processes within public entity, including the development and execution of budgets and development programs, accounting, reporting and monitoring. The manager of the public entity implements financial management and control system according to the National Standards of Internal Control in the public sector, given the complexity and scope of the public entity based on the following components:

- a) control environment;
- b) performance and risk management;

- b) managementul performanțelor și al riscurilor;
- c) activitățile de control;
- d) informarea și comunicarea;
- e) monitorizarea și evaluarea.

Organizațiile pot opta pentru o serie de cadre de control intern. Pe plan internațional, sunt recunoscute două cadre de control, care au fost concepute pentru a organiza sistemul de control, astfel încât să răspundă cerințelor managementului riscurilor, pe lângă altele specifice unor domenii, și anume: modelul COSO (SUA) și modelul CoCo (Canada).

În anul 1985, senatorul american Treadway a inițiat o cercetare asupra controlului intern și a rolului său în viața organizațiilor, instituind „Comisia Treadway”, cunoscută și sub numele de Comisia Națională împotriva Raportării Financiare Frauduloase, fondată prin sponsorizarea comună a: Institutului American al Contabililor Publici Autorizați; Asociației Contabililor din America; Asociației Directorilor Financiar; Institutului Auditorilor Interni; Institutului Contabililor și Managerilor.

La recomandările acestei comisii s-a creat un comitet intitulat Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), care a reunit competențele unui număr mare de membri, profesioniști în domeniu, cabinete de audit extern și mari întreprinderi americane, iar rezultatul a fost documentul "Cadrul integrat de control intern", publicat de către Comitetul de Sponsorizare al organizațiilor (COSO) este un cadru utilizat pe scară largă în Statele Unite și în întreaga lume [7].

Cadrul de control COSO, în principal, subliniază responsabilitatea managementului general pentru controlul intern și vizează:

- eficacitatea și eficiența operațiunilor;
- fiabilitatea raportării financiare;
- conformitate cu legile și reglementările aplicabile.

Cadrul de control COSO a fost publicat inițial în septembrie 1992 "pentru a aborda provocările cheie prezentate de un mediu de afaceri tot mai complex și de a ajuta organizațiile din întreaga lume a evalua mai bine, design, și de a gestiona controlul intern. COSO definește controlul intern ca fiind un proces efectuat de Consiliul de administrație, conducere și întregul personal al entității, menit să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor organizației, având în vedere:

▪ eficacitatea și eficiența operațiilor; realitatea rapoartelor financiare;

- conformarea cu legile și cu reglementările aplicabile.

Cadrul COSO descrie controlul intern ca fiind constituit din cinci componente esențiale. Aceste componente, care sunt împărțite în 17 factori, sunt:

- mediul de control;
- evaluarea riscurilor;
- activități de control;
- informare și comunicare;
- monitorizare.

- c) control activities;
- d) information and communication;
- e) monitoring and evaluation.

Organizations can opt for a series of internal control frameworks. Internationally, there are recognized two control frames, which were designed to hold the control system in order to meet the requirements of risk management, among others specific to certain areas, namely: the COSO (USA) and CoCo model (Canada).

In 1985, US Senator Treadway initiated a research on internal control and its role in the organization, establishing "Treadway Commission", known as the National Commission against fraudulent financial reporting, founded by the joint sponsorship: American Institute of Certified Accountants; American Accounting Association; Financial Executives International; The Institute of Internal Auditors; Institute of Management Accountants.

Due to the recommendations of this committee, there was created a Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), which brought together the skills of a large number of members, professionals in the field of external audit offices and large American companies and the result was the document "Internal control – Integrated framework" published by the Committee of Sponsoring Organizations (COSO) which is a framework widely used in the United States and worldwide [7].

COSO control framework mainly emphasizes general management responsibility for internal control and aims at:

- effectiveness and efficiency of operations;
- reliability of financial reporting;
- accordance with applicable laws and regulations.

COSO control framework was initially published in September 1992 "to address key challenges presented by an increasingly complex business environment and help organizations worldwide better assess, design, and manage internal control". The COSO framework defines internal control as a process, affected by an entity's board of directors, management, and other personnel that is designed to provide "reasonable assurance" taking into account:

- effectiveness and efficiency of operations;
- reliability of financial reporting;
- compliance with applicable laws and regulations.

COSO describes internal control as consisting of five essential components. These components, which are subdivided into 17 factors, include:

- the control environment;
- risk assessment;
- control activities;
- information and communication;
- monitoring.

Tabelul 3/ Table 3

**Sumarul celor 17 principii prevăzute de cadrul COSO al controlului intern /
Summary of the 17 principles stated in the COSO framework of the internal control**

Mediu de control / Control environment	Evaluarea riscurilor / Risk assesment	Activități de control / Control activities	Informare și comunicare	Monitorizare / Monitoring activities
<p>1. Demonstrează angajamentul pentru integritatea și valorile etice. / Demonstrates commitment to integrity and ethical values.</p> <p>2. Exersează sarcini de supraveghere. / Exercises oversight responsibilities.</p> <p>3. Stabilește structură, autoritate și responsabilitate / Establishes structure, authority and responsibility</p> <p>4. Demonstrează angajamentul de competență / Demonstrates commitment to competence</p> <p>5. Impune responsabilitate / Enforces accountability</p>	<p>6. Specifică obiective adecvate / Specifies suitable objectives</p> <p>7. Identifică și analizează riscul / Identifies and analyzes risk</p> <p>8. Evaluează riscul de fraudă / Assesses fraud risk</p> <p>9. Identifică și analizează schimbări semnificative / Identifies and analyzes significant change</p>	<p>10. Selectează și desfășoară activități de control / Selects and develops control activities</p> <p>11. Selectează și dezvoltă controale generale ale tehnologiei / Selects and develops general controls over technology</p> <p>12. Implementează prin politici și proceduri / Deploys through policies and procedures</p>	<p>13. Utilizează informații relevante / Uses relevant information</p> <p>14. Comunicări interne / Communicates internally</p> <p>15. Comunicări externe / Communicates externally</p>	<p>16. Realizează evaluări curente și / sau separate / Conducts ongoing and/or separate evaluations</p> <p>17. Evaluează și comunică deficiențe / Evaluates and communicates deficiencies</p>

Sursa / Source: Audit Committee Brief, March 2014. Deloitte Development Corporation.

În noiembrie 1995, o organizație canadiană propune un nou model, bazat pe modelul de Control intern CoCo, care definește *controlul intern* ca fiind un proces care se realizează la toate nivelele și cuprinde toate activitățile, destinat să furnizeze o asigurare rezonabilă. Acest model se bazează pe COSO și este considerat de unii specialiști a fi mai concret și ușor de utilizat.

Cadrul CoCo descrie controlul intern ca un set de acțiuni care promovează cel mai bun rezultat pentru o organizație. Aceste acțiuni, ce contribuie la realizarea obiectivelor organizației, se concentrează pe:

- eficacitatea și eficiența operațiunilor;
- fiabilitatea raportării interne și externe;
- conformitatea cu legile și reglementările aplicabile și politicile interne.

În concepția Cadrului CoCo controlul intern este reprezentat de resursele organizației, procedee, instrumente, sarcinile, cultura și tot ceea ce ne putem imagina, adică tot ceea ce putem întreprinde pentru a atinge obiectivele, dar acestea nu vor fi atinse niciodată, datorită relativității. Ei prezintă grafic aceste lucruri sub forma unui pentagon în care menționează calitățile pe care trebuie să le avem pentru ca fiecare de la nivelul sau să stăpânească bine activitățile, așa cum rezultă din Figura 1.

Una dintre prerogativele importante ale controlului este aceea de a asigura fiabilitatea și într-o anumită măsură garanția organizației în atingerea obiectivelor sale. Recomandările modelului canadian vin să favorizeze perfecționarea controlului și depășesc cu mult cadrul unei analize a controalelor contabile interne tradiționale și stabilesc criterii privind eficiența controlului într-o organizație.

In November 1995 a Canadian organization proposes a new model, based on CoCo internal control model, which defines *internal control* as a process that occurs at all levels and includes all activities designed to provide reasonable assurance. This model is based on COSO and is considered by some experts to be more practical and easy to use.

CoCo describes internal control as actions that foster the best result for an organization. These actions, which contribute to the achievement of the organization's objectives, focus on:

- effectiveness and efficiency of operations;
- reliability of internal and external reporting;
- compliance with applicable laws and regulations and internal policies.

In the concept of the CoCo framework internal control is represented by the organization's resources, processes, tools, tasks, culture and everything that we can imagine, that everything we undertake to achieve the goals, but they will not ever be achieved due to relativity. They graphically shows these things as a pentagon in which there are mentioned the qualities that we have for each from their level to handle activities, as shown in Figure 1.

One of the major powers of control is to ensure reliability and to a certain extent guarantee the organization to achieve its goals. Recommendations of the Canadian model come to promote development of the control and analysis beyond the framework of traditional internal accounting controls and establishes criteria for effective control in an organization.



Fig. 1. Cadrul CoCo de control intern. Sursă: [1] /
Fig.1. CoCo framework of internal control. Source: [1]

În cadrul proceselor operaționale ale controlului intern pot fi realizate activități de control menite să eficienteze managementul financiar public de tipul [11]:

a) controale ex-ante (preventive), care se organizează până la realizarea unei operațiuni, prin proceduri de control intern, pentru prevenirea erorilor, neregularităților, precum și a activităților ineficiente sau necorespunzătoare;

b) controale curente, care se organizează în timpul unei operațiuni pentru detectarea și excluderea erorilor sau neregularităților; c) controale ex-post (ulterioare), care se organizează după realizarea unei operațiuni.

În vederea valorificării rezultatelor controlului intern, managerul entității publice organizează: a) sisteme de informare și comunicare internă și externă, care asigură circulația rapidă, completă și în timp util a informațiilor, b) sisteme de monitorizare în vederea evaluării, actualizării oportune a sistemului de management financiar și control, precum și în vederea realizării activităților necesare pentru înregistrarea și corectarea neregularităților constatate. Monitorizarea și evaluarea se realizează prin supraveghere continuă, autoevaluare și audit intern.

Recomandarile Cadrului CoCo pot fi utile membrilor Consiliului de administrație, managerilor și altor persoane care sunt responsabile cu controlul unei organizații sau a unei părți dintr-o organizație. De asemenea, pot fi utilizate în evaluarea eficacității sistemului de control intern dintr-o organizație. Recomandările sunt aplicabile tuturor tipurilor de organizații, inclusiv organismelor cu scop lucrativ din sectorul privat și din cel public, organismelor fără scop lucrativ, guvernelor și administrațiilor locale ca și celorlalte organisme publice. În plus, ele se aplică în același mod ansamblului său unei parti a unei organizații, spre exemplu: departament, grup, echipa sau individ și unui proces de funcționare din cadrul acesteia, spre exemplu prestarea unui serviciu. În același timp, recomandările se aplică și la entitățile cu diferite moduri de organizare a gestiunii, respectiv centralizate/ descentralizate.

Concluzii. Constatările controlului intern trebuie să contribuie la îmbunătățirea activităților. Într-o măsură mai mică se va materializa în recomandări prin adăugarea de noi activități de control, chiar dacă există riscuri, deoarece acestea

In the operational processes of internal control there can be achieved control activities aimed to make effective the public financial management, such as [11]:

a) ex-ante controls (preventive), which are held to the achievement of operations, through internal control procedures to prevent errors, irregularities and inefficient or improper activities;

b) current controls, organized during an operation to detect and exclude errors or irregularities;

c) ex-post (subsequent) controls, which is held after the completion of an operation.

In order to exploit the results of internal control, manager of the public entity organizes: a) information systems and internal and external communication, which ensures the rapid, complete and timely movement of information, b) monitoring systems to assess and timely update the financial management and control system, and to carry out the activities required for recording and correcting the found irregularities. Monitoring and evaluation is done through continuous surveillance, self-assessment and internal audit.

The recommendation of the CoCo framework can be useful for members of the Board of Directors, managers and others who are responsible for controlling an organization or part of an organization. They can also be used in evaluating the effectiveness of the internal control system of an organization. Recommendations are applicable to all types of organizations, including organizations from the private and public sector, non-profit organizations, governments and local administrations as well as other public bodies. In addition, they are applied in the same way to the whole or a part of an organization, eg department, group, team or individual and a process operating within it, such as the service sector. At the same time, the recommendations are also applied to entities with different ways of organizing management, ie centralized / decentralized.

Conclusions. Internal control findings should contribute to improve the activities. To a lesser extent the recommendations will materialize by adding new control

presupun costuri suplimentare. Se va efectua un studiu cost – avantaj: dacă costurile activităților suplimentare de control justifică costurile mecanismelor de control instituite și, implicit dacă costurile aferente efectuării controlului nu depășesc riscurile care pot apărea. În practică, sistemul de control intern funcționează într-un mediu de control, mereu în schimbare, ceea ce impune adaptarea controlului la nivelul fiecărei activități, diferențiat și integrativ, construit în raport de interesele organizației. Se va ține cont de structura organizatorică a entității, de stilul de conducere al managerilor, de influența factorilor de mediu și implicit de riscurile care pot afecta entitatea.

Excesul de reglementări, reguli, proceduri împiedică realizarea unui control eficient, de aceea este necesară găsirea unui echilibru optim în vederea stabilirii acestora. Astfel, sunt situații în care se impun reguli precise, clare, stricte, adică un control riguros, spre exemplu, cazul întreprinderilor aflate în faza de maturitate, dar sunt și situații în care controlul trebuie să fie mai puțin restrictiv pentru a putea permite atingerea obiectivelor strategice ale entităților, spre exemplu, cazul societăților nou-înființate sau a celor care se află într-o fază de creștere.

Modul de stabilire a acestor reguli ține, pe de o parte, de stilul de conducere și de capacitățile organelor ierarhice în delegarea responsabilităților, iar, pe de altă parte, de nivelul de dezvoltare și de cultură al entităților. În organizarea și exercitarea controlului intern se impune o mare flexibilitate, deoarece nu poți fixa reguli pentru fiecare situație întâlnită și, de asemenea, o regulă dacă nu este de actualitate sau este prea rigidă stagnează procesul și conduce la ineficiență. Mediul de control, de asemenea, contribuie la îmbunătățirea procedurilor de control specifice, însă nu poate, prin el însuși, chiar dacă este un mediu de control solid, să asigure eficacitatea sistemului de control intern.

activities, although there are risks, because they involve additional costs. It will be made a cost – benefit study: if the costs of additional control activities justify control mechanisms costs and thus if the costs of control do not exceed the costs of the risks that may arise. In practice, the internal control system operates in a control environment that is always changing, requiring adaptation control in each activity, differentiated and integrative, built according to the organization's interests. It will take into account the entity's organizational structure, leadership style of managers, the influence of environmental factors and default risks that may affect the entity.

Excessive regulations, rules, procedures impede an effective control, so it is necessary to find the right balance in order to establish them. Thus, there are situations that require clear rules, ie strict control, for example firms in mature stage, but there are also situations where the control should be less restrictive to allow the accomplishment of strategic goals of the entities, for example, the case of newly established companies or those that are in a growth phase.

The way of establishment of these rules is related, on the one hand, to the leadership style and capabilities of hierarchical organs in delegation of responsibilities, and on the other hand to the level of development and culture of the entities. In the organization and practice of internal control there is required a greater flexibility, because you cannot fix the rules for each encountered situation and also a rule that is not valid or is too rigid stops the process and leads to inefficiency. The control environment also helps to improve specific control procedures, but cannot, by itself, even if it is a solid control environment, to ensure the effectiveness of the internal control system.

Referințe bibliografice / References

1. THE CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA). Guidance on control. 1995 [accesat 19 noiembrie 2014]. Disponibil: <https://www.cica.ca>
2. GHIȚĂ, M. *Auditul intern*. București: Ed. Economică, 2004. 414 p. ISBN 973-709-051-9.
3. GOVERNMENT FINANCE OFFICERS ASSOCIATION. Enhancing Management Involvement with Internal Control. 2004 [accesat 19 noiembrie 2014]. Disponibil: <http://www.gfoa.org/downloads/caafrmanaginternalcontrol.pdf>
4. THE CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS. Guidance for Directors – Dealing with Risk in the Boardroom. Control, Risk and Governance. Toronto, 2000 [accesat 19 noiembrie 2014]. Disponibil: <https://www.cica.ca>
5. HALL, J.A. Accounting Information Systems. 6th edition [accesat 19 noiembrie 2014]. Disponibil: <http://ru.scribd.com/doc/34067921/Accounting-Information-System-Chapter-6#scribd>
6. HAYES, A. One Easy (but long) Step to More Effective Internal Controls or, what are the Consequences of Considering Internal Controls as Consequences? In: The Journal of Government Financial Management. 2003, april [accesat 16 noiembrie 2014]. Disponibil: <http://www.highbeam.com/doc/1P3-316302991.html>
7. COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. Internal Control - Integrated Framework. 1994, may [accesat 21 decembrie 2014]. Disponibil: <http://www.coso.org/ic.htm>
8. Internal Control Frameworks: COSO, CoCo, and the UK Corporate Governance Code. 2011, July 12 [accesat 19 noiembrie 2014]. Disponibil: <https://cgleaders.wordpress.com/2011/07/12/codes-2/>
9. The Institute of Internal Auditors [accesat 19 noiembrie 2014]. Disponibil: <https://www.theiia.org>
10. LEITCH, M. *Intelligent Internal Control and Risk Management: Designing High-Performance Risk Control Systems*. Aldershot: Gower Publishing, 2008. 253 p. ISBN 9780566087998.
11. Legea Republicii Moldova privind controlul financiar public intern: nr. 229 din 23.09.2010. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2010, nr. 231-234, art. 730.
12. MOELLER, R.R. *Sarbanes-Oxley Internal Controls: Effective Auditing with AS5, CobiT, and ITIL*. Hoboken, NJ: Wiley, 2008. ISBN 978-0470170922.
13. SPENCER PICKETT, K.H. *The Essential Handbook of Internal Auditing*. Chichester: John Wiley&Sons Ltd, The Atrium, Southern Gate, West Sussex PO 198 SQ, 2005. ISBN 978-0-470-01316-8.

Recomandat spre publicare: 22.12.2014