

CONTROL ȘI AUDIT FINANCIAR

Minică BOAJĂ

Sorin Claudiu RADU

**CONTROL
ȘI
AUDIT FINANCIAR**



**EDITURA UNIVERSITARĂ
București**

Tehnoredactare computerizată: Ameluța Vișan
Coperta: Angelica Badea

Copyright © 2008
Editura Universitară
Director: Vasile Muscalu
B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33,
Sector 1 , București
Tel./Fax: 021 – 315.32.47 / 319.67.27
www.editurauniversitara.ro
e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

EDITURĂ RECUNOSCUTĂ DE CONSILIUL NAȚIONAL AL CERCETĂRII
ȘTIINȚIFICE DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL SUPERIOR (C.N.C.S.I.S.)

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

BOAJĂ, MINICĂ

Control și audit financiar / Minică Bojincă. - București :

Editura Universitară, 2008

ISBN 978-973-749-389-7

657.63

657.633

© Toate drepturile asupra acestei ediții sunt rezervate Editurii Universitare.

Distribuție: tel/fax: (021) 315.32.47
(021) 319.67.27
comenzi@editurauniversitara.ro

ISBN 978-973-749-389-7

CUPRINS

Capitolul I. BAZELE TEORETICE ALE CONTROLULUI FINANCIAR	9
1.1. Necesitatea obiectivă a controlului	9
1.2. Rolul, sfera și conținutul controlului intern	13
1.3. Controlul – funcție eficientă a conducerii	20
1.4. Obiectul controlului	23
1.5. Principiile care stau la baza organizării, funcționării și exercitării controlului în România	27
1.6. Funcțiile controlului	31
Capitolul II. METODOLOGIA EXERCITĂRII CONTROLULUI FINANCIAR	35
2.1. Procedee și tehnici de control financiar	35
2.1.1. Controlul documentar-contabil	36
2.1.2. Controlul faptic	44
2.1.3. Controlul total și prin sondaj	46
2.1.4. Analiza economico-financiară	48
2.2. Finalizarea acțiunilor de control	51
2.2.1. Măsuri de valorificare a constatărilor controlului financiar	51
2.2.2. Stabilirea răspunderii, ca modalitate de finalizare a controlului financiar ..	52
2.3. Executarea silită	77
Capitolul III. CONTROLUL FINANCIAR PROPRIU AL INSTITUȚIILOR PUBLICE ȘI AGENȚILOR ECONOMICI	95
3.1. Obiectivele generale ale controlului intern	95
3.2. Controlul financiar preventiv	96
3.2.1. Organizarea controlului financiar preventiv propriu	103
3.2.2. Organizarea controlului financiar preventiv delegat	106
3.3. Controlul financiar de gestiune	116
Capitolul IV. CONTROLUL FINANCIAR DE STAT EXECUTAT DE MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANȚELOR	121
4.1. Obiective ale controlului financiar de stat	121
4.1.1. Organizarea controlului financiar de stat	122
4.1.2. Rolul Ministerului Economiei și Finanțelor în desfășurarea activității Guvernului României	122

4.1.3. Organizarea și funcționarea Ministerului Economiei și Finanțelor	124
4.2. Agenția Națională de Administrare Fiscală	145
4.2.1. Dispoziții generale și principalele obiective și atribuții	147
4.3. Autoritatea Națională a Vămilelor	156
4.3.1. Scurt istoric al A.N.V.	156
4.3.2. Organizarea și funcționarea Autorității Naționale a Vămilelor	158
4.3.3. Codul de conduită al funcționarului public din cadrul autorității vamale ...	163
4.4. Garda Financiară	171
4.4.1. Atribuțiile Gărzii Financiare	176
4.4.2. Drepturile, obligațiile și răspunderea personalului Gărzii Financiare	178
4.5. Curtea de Conturi	181
4.5.1. Organizarea și conducerea Curții de Conturi	182
4.5.2. Atribuții de audit și de control	183
4.6. Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România	187
4.6.1. Organele de conducere și de control ale Corpului	188
4.6.2. Organizarea activității Corpului	194
4.6.4. Exercițarea profesiei de expert contabil și contabil autorizat	199
4.6.4. Veniturile și cheltuielile Corpului	202
4.7. Camera Auditorilor Financiar din România	203
4.7.1. Organizarea și funcționarea Camerei	204
4.7.2. Veniturile Camerei	216
4.7.3. Drepturile și obligațiile membrilor Camerei	217
Capitolul V. AUDITUL FINANCIAR	223
5.1. Conceptul de audit financiar – contabil	223
5.1.1. Elemente de organizare a auditului financiar	226
5.1.2. Considerații financiare privind auditul financiar	229
5.1.3. Raportul dintre controlul intern (propriu) și auditul financiar – contabil	239
5.2. Conduita etică și profesională în domeniul auditului financiar	243
5.2.1. Norme privind atribuirea și retragerea calității de auditor financiar	245
5.2.2. Exercițarea independentă a profesiei de auditor financiar	247
5.2.3. Responsabilitățile auditorului	252
5.2.4. Proceduri de comunicare a auditorului cu acționarii și managerii	254
5.3. Documentarea lucrărilor de audit: foile de lucru și chestionarele	256
5.3.1. Dosarul exercițiului	263
5.4. Planul de audit	268
5.5. Probe de audit financiar	275
5.5.1. Natura probelor de audit	276
5.5.2. Proceduri de audit financiar	278
5.5.3. Suficiența probelor de audit	284
5.6. Evaluarea riscurilor și controlul intern: tehnici statistice în auditul financiar	285
5.6.1. Tehnici statistice de determinare a riscului	290
5.6.2. Tipologia riscurilor de audit	293
5.6.3. Metode statistice de determinare a riscului de audit	296

5.7. Pragul de semnificație în audit	303
5.7.1. Relația dintre pragul de semnificație și riscul de audit	305
5.8. Fraude și erori	306
5.8.1. Riscul de erori fundamentale	310
5.8.2. Fraude, delict, conflicte de interese și alte abateri de la prevederile legale cu efecte asupra riscului de audit	312
5.9. Raportul de audit	313
5.10. Standardele internaționale de audit - ISA	317
 BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ	 325

Capitolul I

BAZELE TEORETICE ALE CONTROLULUI FINANCIAR

1.1. Necesitatea obiectivă a controlului

Chiar din momentul apariției sale, contabilitatea a generat o nevoie: controlul.

Originile sunt deci foarte vechi, oricare ar fi culturile și implantările lor geografice.

Controlul este o măsură pentru a asigura omogenitatea conturilor, exactitatea lor și transmiterea de rezultate fiabile.

Definițiile controlului intern cele mai autorizate sunt cele care au fost formulate de către organizațiile profesionale ale auditorilor și experților contabili. Este util de a lua ca subiect de reflexie cele care au fost date în Franța, în Anglia, în SUA și de către auditorii interni. Le vom cita în ordine:

a) *„Controlul intern este ansamblul de securități care contribuie la gestionarea întreprinderii. El are drept obiectiv, de a asigura protecția, salvagardarea patrimoniului și a calității patrimoniului, aplicarea instrucțiunilor conducerii și de a favoriza ameliorarea performanțelor. El se manifestă prin organizare, metode și proceduri ale fiecărei dintre activitățile întreprinderii pentru a menține perenitatea acesteia.”*

(Ordinul Experților Contabili și Contabililor Agreeți, 1977)

b) *„Controlul intern cuprinde ansamblul sistemelor de control, financiar și altele, pus în operă de către conducere, în scopul de a putea orienta afacerile întreprinderii într-un mod ordonat și eficace, de a asigura respectarea politicilor de gestiune, salvagardare a activelor și garantare atât cât este posibil a exactității și a stării complete a informațiilor înregistrate.”*

(Proiect al Consultative Committee of Accountancy Bodies de Grande Bretagne, iunie 1978)

c) „Controlul intern este format din planuri de organizare și din toate metodele și procedurile adoptate în interiorul unei întreprinderi pentru a proteja activele sale, a controla exactitatea informațiilor furnizate de către contabilitate, pentru a crește randamentul și de a asigura aplicarea instrucțiunilor conducerii.”

(American Institute of Certified Public Accountants)

d) „Obiectivele principale ale sistemului de control intern sunt de a asigura:

- fiabilitatea și integritatea informației;
- respectarea politicilor, planurilor, procedurilor, legilor și reglementărilor;
- salvagardarea bunurilor;
- utilizarea economică și eficientă a resurselor;
- realizarea obiectivelor și a scopurilor atribuite unei activități sau unui program.

(Institute of Internal Auditors, iunie 1978)

Controlul intern reprezintă politicile adoptate de conducerea unei firme cu scopul de a asigura obiectivele manageriale privind asigurarea sistematică și eficientă a activității, inclusiv protecția activelor, prevenirea și descoperirea erorilor și a fraudelor, acuratețea și realitatea instrumentării tehnice contabile, astfel încât informațiile financiare să fie credibile.

Controlul intern are o sferă largă de cuprindere și include:

a) „**mediul de control**“ dat de atitudinea generală și de acțiunile întreprinse de conducere privind sistemul intern de control, cu efecte asupra procedurilor de control aplicate.

Mediul de control eficient presupune:

- funcționarea Consiliului de Administrație;
- abilitatea managerială și modul ei de operare;
- structura organizatorică a firmei și modul de desemnare a responsabilității persoanelor implicate în activitatea economică;
- auditul intern, politicile de personal și separarea funcțiilor și a îndatoririlor.

b) „**procedurile de control**“ pe care unitatea le-a stabilit prin conducere, cu scopul de a atinge obiectivele manageriale, includ:

- verificarea instrumentării înregistrărilor atât sub aspect tehnic, cât și din punctul de vedere al calculului;

- controlul sistemului informatic privind schimburile din programe și accesul la fișierele de date;
- verificarea conturilor de control și a bilanțelor contabile;
- controlul documentelor și aprobarea lor;
- analiza datelor interne cu sursele de informații externe;
- comparații ale rezultatelor inventarierii tuturor activelor cu modul de înregistrare în contabilitate;
- comparații ale valorilor previzionate cu rezultatele financiare obținute.

Auditorul trebuie să vizualizeze politicile și procedurile din Codul sistemului de contabilitate și control intern, care sunt **relevante** pentru aserțiunile care fac referire la situațiile financiare.

Explicarea în detaliu a problemelor ce fac obiectul controlului în general și cu precădere a celui financiar creează condițiile fundamentării științifice a activității de control.

Una dintre probleme deosebit de importante pentru înțelegerea caracterului științific al activității de control se referă, în primul rând, la faptul dacă controlul este sau nu o necesitate obiectivă. Pornind de la acest considerent, urmează a fi abordate celelalte probleme care se pot grupa astfel: trăsăturile fundamentale ale controlului; principiile organizatorice ale controlului; funcțiile controlului; obiectul controlului; metoda controlului.

Atât teoria cât și practica dovedesc și demonstrează în mod indubitabil existența, pe de o parte a bazei economice, iar pe de altă parte a suprastructurii generată de baza care explică că indiferent de voința oamenilor, aceștia intră în relații de producție și totodată în relații de schimb în postura de cumpărători și producători, adică într-un sistem de concurență (sistem economic unde fiecare are libertatea să producă și să vândă în condițiile cele mai favorizante). Indiferent de locul pe care îl ocupă, de cumpărători sau de producători, conducerile agenților economici trebuie să declanșeze un sistem sistematic de natură socio-economică pentru obținerea din activitatea desfășurată a unor rezultate cât mai bune. Se poate concluziona că, dacă baza și suprastructura sunt obiective și controlul este o necesitate obiectivă.

Dacă baza generează suprastructurile, acestea din urmă acționează asupra perfecționării bazei, a propulsării acesteia înainte.

Una din suprastructuri generate de bază este statul, care la noi ocupă un loc deosebit, fiind definit în constituția României la articolul 1 alineatul 3 ca stat de drept, democratic și social.

Statul joacă un rol deosebit de important în conducerea științifică a societății, în rezolvarea problemelor pe care le ridică construcția socio-economică a țării, mai ales în etapa actuală de tranziție spre economia de piață. Prezența

statului de drept democratic și social în ansamblul desfășurării activităților socio-economice, reprezintă indiscutabil o necesitate obiectivă.

Elaborarea programului de dezvoltare socio-economică de către statul de drept democratic și social presupune cel puțin trei elemente esențiale:

- a) cunoașterea legităților social universale valabile;
- b) acțiunea legilor proprii economiei de piață;
- c) aplicarea justă la condițiile țării noastre și la fiecare etapă de edificare a economiei de piață, a legităților universale valabile și a legilor proprii economiei de piață.

În consecință acțiunile întreprinse de statul de drept pentru traducerea în viață a programului de dezvoltare economico-socială, trebuie să corespundă legilor economice obiective, ceea ce presupune perfecționarea continuă a activității economice și sociale, a formelor și metodelor de conducere a întregii economii și impune totodată, nu numai elaborarea de directive, ci și organizarea și exercitarea unui control ferm, sistematic și competent în toate sectoarele vieții economice și sociale. Aceasta demonstrează cu prisosință că necesitatea acțiunii de control este determinată de cauze obiective precum caracterul conștient al procesului de transformare a societății și de particularitățile legilor economice care acționează în edificarea economiei de piață. Menționăm de asemenea că practica a dovedit că necesitatea controlului prezintă un caracter obiectiv, întrucât nici o activitate nu se poate desfășura cu randament scontat dacă lipsește controlul care contribuie la:

- a) îmbunătățirea disciplinei muncii în toate domeniile de activitate;
- b) instaurarea unui climat de ordine și disciplină în gospodărirea mijloacelor bănești și materiale;
- c) respectarea și aplicarea fermă și intransigentă a legislației țării de către toți membrii societății indiferent de locul pe care îl ocupă;
- d) organizarea și conducerea științifică a întregii activități sociale economice pe baza coordonatelor stabilite la elaborarea programelor de dezvoltare;
- e) buna desfășurare a procesului de transformare a deciziei în acțiune și a acțiunii în rezultate mai eficiente, întrucât oricât de bune ar fi deciziile, pentru transpunerea în viață a acestora, a conta numai pe forța justetei lor fără a le controla cum se aplică în practică, înseamnă a se adopta o atitudine idealistă și până la urmă a leza interesele generale ale societății.

Răspunzând la întrebarea dacă controlul este sau nu o necesitate obiectivă, nu trebuie neglijat nici aspectul ce se referă la conștiința oamenilor. A nega necesitatea controlului ca urmare a faptului că în conștiința oamenilor nu mai există unele mentalități înapoiate, retrograde, în special cele ce privesc

dobândirea averilor fără muncă, ar însemna o mare greșeală. Controlul, după cum bine este știut, determină o nouă atitudine a oamenilor față de muncă, față de proprietate, stimulează spiritul de inițiativă și răspundere în muncă, stimulează cinstea și corectitudinea.

1.2. Rolul, sfera și conținutul controlului intern

Obiectivele controlului intern vizează aspectele următoare:

1. „Stăpânirea” întreprinderii:

- Menținerea perenității acesteia;
- Dirijarea afacerilor întreprinderii într-un mod ordonat;
- Asigurarea realizării obiectivelor și a scopurilor atribuite unei activități sau unui program.

2. Salvagardarea activelor

- Asigurarea protecției, salvagădării patrimoniului;
- Protejarea activelor;
- Asigurarea salvagădării bunurilor.

3. Asigurarea calității informației

- Garantarea atât cât este posibil a exactității și a stării complete a informațiilor înregistrate;
- Controlarea exactității informațiilor;
- Asigurarea fiabilității și a integrității informației.

4. Asigurarea aplicării instrumentelor conducerii

- Asigurarea respectării politicii de gestiune;
- Asigurarea respectării politicilor, planurilor, procedurilor, legilor și reglementărilor.

Obiectivele auditorului privind aprecierea controlului intern

Testele de control efectuate privind controlul intern îi permit auditorului să analizeze:

- măsurile organizatorice, cu scopul de a se asigura gestiunea eficientă a patrimoniului, realitatea elementelor patrimoniale fizic și valoric și corecta lor evidență;
- existența sau nu a personalului competent și dacă activitatea acestuia este în permanență verificată;
- modul de întocmire, prelucrare și arhivare a datelor prin sistem computerizat sau manual.

Rolul, sfera și conținutul controlului intern sunt redată în figura nr. 1

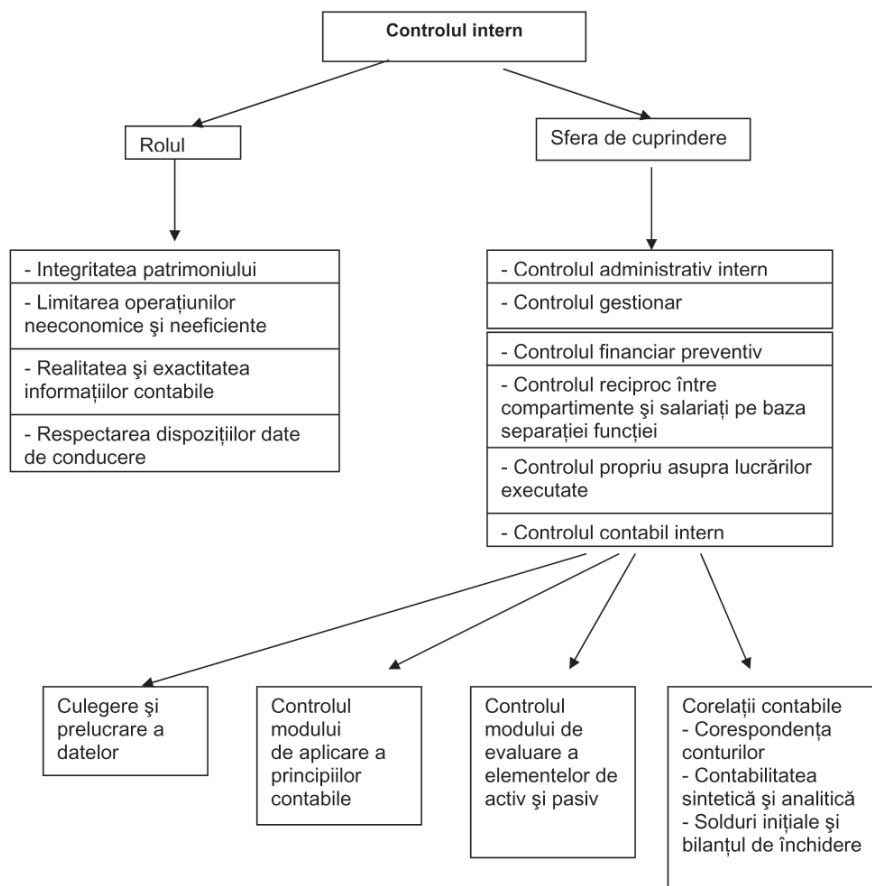


Figura nr. 1

Cu privire la **organizarea controlului intern**, auditorul trebuie să valideze:

- dacă sarcinile de serviciu sunt precis definite și delimitate pe compartimente și salariați;
- responsabilitățile sunt riguros stabilite prin decizii date de conducere și fișa postului.

Personalul competent și integru. Auditorul verifică dacă deciziile luate la nivelul conducerii influențează comportamentul întregului personal din subordine.

Auditorul trebuie să analizeze în ce măsură obligațiile de serviciu ale personalului sunt îndeplinite și dacă sunt efectuate controale **ierarhice** și **reciproce**.

Cu privire la controlul ierarhic, auditorul urmărește:

- procedurile de aprobare și verificare a activității personalului din subordine;
- salariații care au ca obligații mișcarea activelor patrimoniale și modul de acces la active;
- care este managementul firmei în politica de angajare a personalului.

Controlul reciproc presupune separarea funcțiilor (sarcinilor) de serviciu prin obiectivele compartimentului producție, personal, calitatea serviciilor și a producției și comercializarea lor. Integritatea patrimoniului este urmărită de auditor prin sarcinile privind depozitarea, gestionarea bunurilor și a numerarului; este realizată de personalul desemnat de conducere.

Personalul desemnat pentru conducerea contabilității financiare și de gestiune verifică și analizează cheltuielile și veniturile unității. O eroare sau o fraudă între compartimente determină conturi eronate și, implicit, influențează situațiile financiare.

Separarea sarcinilor pe persoane este necesară deoarece același salariat, care emite o comandă de aprovizionare, recepționează și depozitează bunurile, efectuează și plata furnizorului, este tentat să sustragă sau să achiziționeze bunuri în cantități prea mari sau de calitate îndoielnică.

Verificările cu exigență, obiectivitate și responsabilitate ale auditorului cu privire la persoanele împuternicite pentru prelucrarea datelor cu ajutorul calculatorului, accesul la date, manipularea programelor reprezintă un atu în diminuarea riscului de control.

Auditorul urmărește dacă în cadrul întreprinderii există documente legale corespunzător și dacă toate operațiunile sunt verificate și centralizate corect.

Obiectivele auditorului privind controlul intern au la bază:

- **Exhaustivitatea și integritatea înregistrărilor**, fără omisiune și fără ca aceeași operațiune să fie repetată. Aceasta se poate verifica prin „Fișa de magazie a formularelor cu regim special“.

Ținerea la zi și arhivarea fișelor de cont sintetice și analitice, analiza soldurilor cu valori semnificative, scadențele de plăți și încasări completează criteriile auditului.

- **Realitatea înregistrărilor** (întocmirea documentelor primare, înregistrarea lor în contabilitate, observația fizică, controlul fizic prin inventariere, confirmări primite de la terți, dacă veniturile și cheltuielile aparțin firmei).
- **Exactitatea înregistrărilor**, în care auditorul urmărește dacă perioada este corectă, dacă se respectă principiul independenței exercițiului.

Pentru aceasta, el utilizează diverse **tehnici de control**: modul de delimitare a veniturilor și cheltuielilor, provizioanele constituite, repartizarea diferențelor de preț, calculul diferențelor de curs valutar, modul de evaluare a diferitelor structuri de activ și pasiv.

Analizele globale și aritmetice realizate de auditor îl ajută să se convingă că nu sunt erori valorice în contabilizarea sumelor. Insuficiența controlului intern poate conduce la transmiterea unor date eronate în contabilitate. Astfel, există posibilitatea ca auditorul să nu detecteze erorile care automat afectează situațiile financiare și se impune, în asemenea condiții, o opinie cu rezerve sau refuzul de a valida conturile anuale.

În schimb, dacă în unitate controlul intern este bine conceput și funcționează corect, auditorul își poate reduce propriile validări asupra soldurilor conturilor. Lucrările desfășurate de auditor în evaluarea controlului intern au ca obiectiv deciziile viitoare asupra controlului conturilor. Evaluarea controlului intern reprezintă un mijloc a cărui finalitate este controlul situațiilor financiare.

Activitățile auditorului în evaluarea controlului intern

Pentru a evalua corect controlul intern, auditorul trebuie să facă o serie de investigații:

a) Descrierea procedurilor în sistemul de **culegere și prelucrare a datelor**, cu scopul de a stabili, pentru fiecare domeniu semnificativ (achiziții de bunuri și servicii, stocări, producție, vânzări), care sunt procedurile folosite de societate pentru culegerea informațiilor, întocmirea registrelor, prelucrarea datelor, înregistrarea operațiunilor din contabilitatea sintetică și analitică, în evidența cronologică și sistematică.

Descrierea **procedurilor** presupune cunoașterea de către auditor a **documentelor primare** unde sunt consemnate operațiunile economico financiare.

Modul lor de întocmire, verificare, de prelucrare a circulației și de arhivare are efecte asupra exactității, realității și integrității întregului sistem de evidențe dintr-o unitate patrimonială.

Standardele Național de Contabilitate precizează: „Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat sau înregistrat în contabilitate“.

Semnarea acestor documente de către persoane care au participat la desfășurarea operațiunilor economico-financiare asigură premisele pentru atragerea răspunderii dacă nu s-au desfășurat conform cerințelor.

Ce formă de contabilitate utilizează societatea (pe jurnale multiple, mixtă), cum este organizată evidența analitică a capitalului fix, a stocurilor (inventarul permanent sau intermitent), cum este organizată evidența cheltuielilor de producție și ce metode de calculație se folosesc (standard cost, pe comenzi, pe faze etc.), dacă se fac lucrări cu calculatorul sau manual – iată un șir de acțiuni ale auditorului pentru a descrie procedurile utilizate de firmă, cu scopul de a răspunde care sunt riscurile de erori și/sau fraude care pot afecta situațiile financiare.

Procedurile descriptive se bazează pe manualul de proceduri interne și chestionare de control intern la care răspund persoanele implicate din întreprindere, iar răspunsurile se înscriu în „Foile de lucru“.

b) Testele de conformitate

Testele de conformitate au rolul de a stabili dacă procedurile descrise mai sus există, indiferent dacă ele se aplică sau nu. În această etapă nu se pune problema descoperirii erorilor în funcționarea sistemului, ci numai de a stabili dacă sistemul descris este, bine înțeles, cel real.

Testele de conformitate se realizează concomitent cu descrierea sistemului, asupra unui număr limitat de operațiuni, prin intermediul:

- observației directe asupra modului de lucru;
- confirmărilor verbale date de către cei care utilizează aceste proceduri;
- mijloacelor specifice utilizate pentru confirmarea efectuării operațiunii respective: aplicarea pe documente a unor vize sau ștampile, înregistrarea documentelor respective într-un fișier (evidență operativă) etc.;
- observației ulterioare, care constă în reluarea circuitului unor documente începând cu originea lor, cu scopul de a testa drumul parcurs;
- jocurilor de încercare.

c) Evaluarea preliminară (a riscului de erori)

După ce s-a obținut o descriere corespunzătoare a sistemului de culegere și prelucrare a datelor contabile, se procedează la o evaluare preliminară a fiabilității acestei organizări pentru a putea pune în evidență punctele forte și punctele slabe ale procedurilor sistemului contabil.

În această etapă se analizează dacă sistemul este bine conceput, pentru a pune în evidență riscurile de concepție, urmând ca în etapa următoare să se verifice modul de funcționare a acestui sistem.

Punctele forte sunt constituite din controale plasate în fluxul de prelucrare a datelor, care garantează o corectă contabilizare a acestora.

Punctele slabe sunt reprezentate de deficiențe ale sistemului, care pot da naștere unor riscuri de erori sau fraude.

Pentru evaluarea preliminară a punctelor forte și a punctelor slabe ale sistemului, auditorul procedează la:

- examinarea sistemului descris mai sus, pentru a pune în evidență ceea ce are bun sistemul și limitele acestuia. Această examinare comportă riscul ca unele aspecte să fie omise sau uitate;
- punerea unor întrebări executanților. Aceste întrebări se formalizează din timp sub forma „**chestionarelor de control intern**“. Aceste chestionare permit compararea controlului intern teoretic descris în manualele de proceduri cu cel existent în întreprindere. Întrebările se adresează pe sectoare de activitate și urmăresc dacă controalele există, sunt cunoscute de executanți și dacă absența acestor controale influențează calitatea informațiilor.

d) Teste de permanență

Urmăresc dacă procedurile sunt aplicate într-o manieră permanentă fără defecțiuni. Aceste teste trebuie să fie suficient de mari pentru a oferi certitudini asupra modului de funcționare a sistemului.

Pentru depistarea riscurilor în funcționarea sistemului se procedează la analiza controalelor de prevenire și a controalelor de detectare prevăzute de întreprindere.

Controalele de prevenire se realizează în timpul derulării operațiunilor înainte de a se trece la faza următoare și, de regulă, înaintea înregistrării operațiunii respective.

Aceste controale se materializează într-o semnătură sau viză pe documente.

Controalele de detectare sunt efectuate asupra unui grup de operațiuni de aceeași natură (prin sondaj) cu scopul de a descoperi anomalii în funcționarea sistemului sau al asigurării că aceste anomalii nu există.

Pentru verificarea modului de funcționare a controlului intern, auditorul dispune de mai multe tehnici, cum sunt:

- *Urmărirea evidenței controalelor efectuate de către întreprindere.* Cu ajutorul acestei tehnici se asigură realizarea unor sondaje foarte mari într-un timp foarte scurt. Astfel, se analizează existența unor vize de control pe documente, existența confruntărilor lunare într-o evidență operativă, contabilitatea analitică și sintetică etc.;
- *Repetarea controalelor.* Auditorul poate efectua personal unele controale reciproce și încrucișate pentru a se convinge asupra manierei în care acestea au fost efectuate de către întreprindere;

- *Observarea executării unor controale.* Aceasta permite auditorului să înțeleagă modalitatea în care se realizează aceste verificări de către întreprindere și să aprecieze eficiența lor. Pentru această, auditorul urmărește nemijlocit (observă) maniera în care firma efectuează aceste controale.

e) Evaluarea definitivă și redactarea raportului de sinteză

În această etapă a activității de control intern, auditorul determină:

1. Dacă dispozitivele de control ale întreprinderii sunt efective și permanente (realitatea punctelor forte);
2. Care sunt punctele slabe datorate conceperii defectuoase a sistemului;
3. Care sunt punctele slabe datorate aplicării greșite a procedurilor (funcționării sistemului).

Riscurile identificate de către auditor pot fi recapitulate pe o foaie de lucru intitulată „**Sinteza aprecierii controlului intern**“ cu ajutorul căreia se scot în evidență:

- slăbiciunile sistemului, care pot antrena riscuri de erori;
- incidența acestora asupra conturilor anuale;
- incidența acestora asupra programului de lucru.

Auditorul semnalează conducerii întreprinderii observațiile sale asupra controlului intern și poate, după caz, să organizeze propriile sale controale, pentru asigurarea fiabilității conturilor, sau poate refuza certificarea situațiilor financiare sau să acorde o certificare cu rezerve.

Comunicarea observațiilor în urma activității de control intern poate fi făcută printr-un „**Raport asupra controlului intern**“, care are următoarea structură:

1. Notă de introducere și sinteză. În această parte a raportului se arată condițiile în care s-a executat activitatea de control intern, metodele folosite și concluziile la care s-a ajuns, făcându-se trimiteri la partea de detaliere a raportului.

Nota de introducere și sinteză permite conducerii întreprinderii să cunoască rapid concluziile la care a ajuns auditorul.

2. Sumarul raportului face o recapitulare a diferitelor titluri și puncte care vor fi prezentate în partea „detalii“ sau se face o reluare rapidă a tuturor punctelor slabe.

3. Detaliile raportului sunt structurate în funcție de sumarul raportului, fără să se reia concluziile prezentate în prima parte a raportului (sinteză). La prezentarea detaliilor se au în vedere următoarele principii:

- Prezentarea problemelor în ordinea importanței lor;

- Se fac recapitulații ale problemelor pe secțiuni, funcții sau grupe de conturi;
- Se grupează distinct sfaturile de mai mică importanță;
- Se grupează distinct **riscurile de eroare** care pot avea o incidență asupra certificării conturilor anuale;
- Se reiau sfaturile date în cursul exercițiilor precedente cărora nu li s-a dat curs.

1.3. Controlul – funcție eficientă a conducerii

Caracteristica esențială a economiei de piață este egalitatea între agenții economici independenți și autohtoni. Libera inițiativă, care este motorul și dimensiunea economiei de piață, acționează în contextul generalizării treptate a relațiilor specifice economiei de piață între toți agenții economici și se manifestă pentru satisfacerea anumitor interese economice.

Economia de piață funcționează fără restricții din cauza statului. În consecință, fiecare agent economic este liber să cheltuiască, utilizeze, producă, economisească cât și cum crede de cuviință și să-și urmărească propriile interese economice în contextul general al armonizării acestora cu interesele și nevoile reale ale societății. Însă piața nu este cu adevărat și în întregime liberă. Ea se manifestă în conformitate cu scopurile, cu țelurile de ansamblu ale societății. Chiar atotcuprinzătoare, economia de piață evoluează într-un cadru legal stabilit de stat. Practic nu există economie de piață pură. Statul exercită o intervenție globală și indirectă asupra economiei de piață, o completează și sprijină, îi corectează eșecurile și veghează asupra funcționării ei.

În sistemul democratic, bazat pe economie de piață, statul este purtătorul interesului public, prin instrumentele juridice și financiare, iar agenții economici sunt așezați într-o formă de independență reală și de responsabilitate directă. În economia de piață, agenții economici, indiferent de forma de proprietate, trebuie să dovedească competitivitate, inventivitate, capacitate de conducere și organizare.

Pe lângă egalitatea între agenții economici independenți și libera inițiativă, o altă caracteristică esențială a economiei de piață este concurența, care reprezintă o manifestare a liberei inițiative, un mod comportament economic ce are la bază rivalitatea pe piață.

Concurența este lupta între producătorii autohtoni pentru condiții mai avantajoase în producția și desfacerea mărfurilor, pentru sporirea profitului. Orice agent economic dorește profit. În economia de piață, agenții economici sunt expuși examenului riguros, exigent, dar drept, al pieței, care operează după criteriul eficienței, al concordanței activităților economice cu nevoile