

**Normă finală**  
Iunie 2012

*Comitetul pentru Profesioniști Contabili Angajați*  
*Îndrumare Internațională de Bune Practici*

---

## Evaluarea și îmbunătățirea controlului intern în organizații



Misiunea Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) este de a servi interesul public prin: contribuirea la elaborarea, adoptarea și implementarea unor standarde și îndrumări internaționale de înaltă calitate; contribuirea la dezvoltarea unor organizații profesionale contabile și a unor firme de contabilitate puternice, precum și a unor practici de înaltă calitate pentru profesioniștii contabili; promovarea valorii profesioniștilor contabili din întreaga lume; susținerea problemelor de interes public în care experiența profesiei contabile este cea mai relevantă.

Comitetul PAIB servește organismele membre IFAC și profesioniștii contabili din întreaga lume care lucrează în comerț, industrie, servicii financiare, educație, sectorul public și sectorul non-profit. Scopul său este de a promova și de a contribui la valoarea profesioniștilor contabili angajați. Pentru a îndeplini acest obiectiv, activitățile sale se concentrează pe:

- creșterea nivelului de conștientizare a rolurilor importante jucate de profesioniștii contabili în crearea, facilitarea, păstrarea și raportarea valorii pentru organizații și părțile interesate; și
- sprijinirea organismelor membre în îmbunătățirea competenței membrilor lor pentru îndeplinirea acestor roluri. Acestea sunt realizate prin facilitarea comunicării și a schimbului de idei și bune practici.

**ÎNDRUMARE DE BUNE PRACTICI**  
**EVALUAREA ȘI ÎMBUNĂTĂȚIREA CONTROLULUI INTERN**  
**ÎN ORGANIZAȚII**

**CUPRINS**

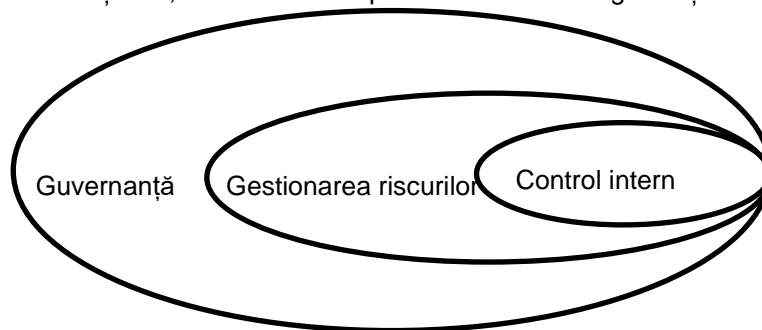
---

	Pagina
1. Introducere.....	4
2. Motivele pentru care controlul intern este important .....	4
Rolul profesioniștilor contabili angajați .....	5
3. Principii cheie de evaluare și îmbunătățire a controlului intern .....	6
4. Îndrumări practice privind implementarea principiilor .....	7
Care ar trebui să fie domeniul de aplicare al controlului intern? .....	7
Cine ar trebui să fie responsabil de controlul intern? .....	9
Ce alte responsabilități/măsuri legate de controlul intern sunt așteptate de la structura de governanță și de la conducere? .....	10
Cum poate fi atrasă cu adevărat atenția conducerii asupra obiectivelor controlului intern?	11
Cum ar trebui să se ridice la nivelul responsabilităților lor persoanele implicate în controlul intern? .....	12
Cum trebuie selectate, implementate și aplicate controalele interne? .....	13
Cum poate fi întipărit mai bine controlul intern în ADN-ul organizației? .....	15
Cum trebuie monitorizat și evaluat controlul intern? .....	16
Cum trebuie să raporteze organizația performanța controlului intern? .....	19
Anexa A: Definiții .....	21
Anexa B: Resurse .....	24

---

## 1. Introducere

- 1.1 Un sistem de control intern eficient, care gestionează riscurile și permite crearea și păstrarea valorii, reprezintă una dintre cele mai bune metode de protecție împotriva eșecului în afaceri, precum și un stimul important pentru performanța activității. Organizațiile de succes știu cum să profite de oportunități și cum să contracareze amenințările, de multe ori prin aplicarea eficientă a controalelor, rezultatul fiind îmbunătățirea performanțelor lor.
- 1.2 Controlul intern este o parte integrantă a sistemului de guvernanta al unei organizații și a capacității acesteia de a gestiona riscurile, fiind înțeles, pus în aplicare și monitorizat activ de structura de guvernanta, conducere și alte categorii de personal în vederea valorificării oportunităților și contracarării amenințărilor, în vederea îndeplinirii obiectivelor organizației.<sup>1</sup>



- 1.3 Profesioniștii contabili angajați din întreaga lume sunt implicați în proiectarea, implementarea, operarea, monitorizarea, evaluarea și îmbunătățirea sistemului de control intern al unei organizații. Această Îndrumare Internațională de Bune Practici (IGPG) acoperă principalele probleme pe care profesioniștii contabili angajați le pot trata în vederea îmbunătățirii sistemelor de control intern.
- 1.4 Această IGPG identifică motivele pentru care sistemele de control intern din organizații nu sunt întotdeauna eficiente și include principii care demonstrează modul în care profesioniștii contabili angajați își pot sprijini organizațiile în evaluarea și îmbunătățirea sistemelor lor de control intern. Nu se intenționează ca îndrumarea să fie prescriptivă, ci, mai degrabă, aceasta analizează aspectele de control intern pe care o organizație trebuie să le îmbunătățească în permanență și problemele pe care trebuie să le trateze.
- 1.5 Această îndrumare este destinată profesioniștilor contabili angajați care lucrează în toate tipurile de organizații, deoarece toate organizațiile – indiferent de dimensiuni și structură sau de apartenența la sectorul public sau la cel privat – trebuie să aibă implementat un sistem de control intern adecvat.

## 2. Motivele pentru care controlul intern este important

- 2.1 Controlul intern este un aspect esențial al sistemului de guvernanta al unei organizații și al capacității sale de gestionare a riscurilor și este fundamental pentru îndeplinirea obiectivelor unei organizații și pentru crearea, îmbunătățirea și protejarea valorii pentru părțile interesate. Eșecurile organizațiilor cu vizibilitate mare conduc, de obicei, la impunerea unor reguli și dispoziții

<sup>1</sup> A se vedea Anexa A din această îndrumare pentru definiții suplimentare privind guvernanta, gestionarea riscurilor și controlul intern.

suplimentare, precum și la eforturi ulterioare de conformare costisitoare și care consumă mult timp. Totuși, acest lucru estompează, de obicei, faptul că un tip adecvat de controale interne – care permit unei organizații să valorifice oportunitățile, compensând, în același timp, amenințările – poate economisi timp și bani și poate promova crearea și păstrarea valorii. Un control intern eficient creează, de asemenea, un avantaj competitiv, deoarece o organizație cu controale eficiente poate să își asume riscuri suplimentare.

- 2.2 Conform interviurilor realizate de IFAC cu 25 de lideri importanți de afaceri, rezumate în broșura [Integrarea lanțului de distribuție al raportării de afaceri](#) (2011), asigurarea unei gestionări a riscurilor și a unui control intern eficiente și integrate trebuie să constituie o parte esențială a supravegherii de către structura de guvernanta. Diferitele crize financiare din ultimii ani au demonstrat că, în unele organizații – în special în unele instituții financiare – practicile de gestionare a riscurilor și control intern erau imperfecte sau ineficiente. Conform liderilor de afaceri intervievați, aceste organizații nu au înțeles în totalitate riscurile la care erau expuse. Înainte de cea mai recentă serie de crize financiare, multe organizații se concentrau prea mult pe controale la nivelul raportării financiare. Aceste crize au arătat că multe, dacă nu chiar majoritatea riscurilor care afectau organizațiile erau generate de alte sectoare decât raportarea financiară, inclusiv operațiuni și circumstanțe externe. În viitor, sistemele de gestionare a riscurilor și sistemele conexe de control intern trebuie să cuprindă o perspectivă mai amplă, luând în considerare faptul că organizațiile sunt afectate de multe variabile, care nu sunt, adeseori, sub controlul lor direct. Gestionarea eficientă a riscurilor și controlul intern eficient trebuie să constituie o parte esențială a bunei guvernante la toate nivelurile unei organizații și pentru toate activitățile.
- 2.3 [Sondajul global privind gestionarea riscurilor și controlul intern](#) (2011) realizat de IFAC, cu peste 600 de respondenți din întreaga lume și din toate tipurile de organizații, a indicat că: (a) trebuie ridicat nivelul de conștientizare a beneficiilor implementării sistemelor de gestionare a riscurilor și control intern și (b) sistemele de gestionare a riscurilor și control intern trebuie integrate mai bine în guvernanta, strategia și activitățile generale ale organizațiilor. Conform respondenților sondajului, tendința de a integra sistemele de gestionare a riscurilor și control intern capătă avânt, dar instrumentele și îndrumările necesare pentru a elabora și implementa un sistem cu adevărat integrat nu prea există. În prezent, îndrumările privind gestionarea riscurilor sunt adesea separate de cele referitoare la controlul intern. Primul pas pentru consolidarea îndrumărilor din acest sector, potrivit respondenților, este combinarea acestor îndrumări separate într-un set integrat. Combinarea acestor îndrumări ar facilita creșterea nivelului de înțelegere a faptului că atât gestionarea riscurilor, cât și controlul intern sunt părți integrante ale unui sistem de guvernanta eficient.
- 2.4 În ciuda existenței unor îndrumări robuste pentru controlul intern, adeseori aplicarea acestor îndrumări nu reușește sau necesită îmbunătățiri suplimentare în multe organizații. Prin intermediul acestei publicații, Comitetul pentru Profesioniști Contabili Angajați (PAIB) dorește să ofere un ghid practic concentrat pe modul în care profesioniștii contabili angajați își pot sprijini organizația în evaluarea și îmbunătățirea controlului intern ca parte integrantă a sistemului său de guvernanta și a gestionării riscurilor. Această îndrumare este un material complementar orientărilor existente pentru controlul intern și are la bază acele aspecte legate de controlul intern care cauzează adeseori dificultăți în practică.

### **Rolul profesioniștilor contabili angajați**

- 2.5 La nivel mondial, peste un milion de profesioniști contabili angajați lucrează pentru organizații din comerț, industrie, servicii financiare, educație și sectorul public și non-profit, sporind succesul și

sustenabilitatea acelor organizații. Aceștia formează o gamă foarte diversificată de constituenți, putând fi întâlniți ca angajați, consultanți și proprietari-administratori sau consilieri independenți.

- 2.6 Așa cum se explică mai detaliat în documentul [Competență și versatilitate – Modul în care profesioniștii contabili angajați generează succes organizațional durabil](#) (2011), profesioniștii contabili angajați pot fi descriși, la nivel general, drept creatori, mediatori, păstrători și raportori ai creării de valoare sustenabilă pentru organizații.
- 2.7 În cadrul organizațiilor, mulți profesioniști contabili au poziții de leadership strategic sau funcțional, sau alte poziții care le permit cooperarea cu alte sectoare în vederea planificării, implementării, executării, evaluării sau îmbunătățirii controlului intern. În plus, mulți profesioniști contabili angajați au responsabilitatea de a furniza informații și analize obiective, exacte și la timp pentru a susține toate aceste activități.

### 3. Principii cheie de evaluare și îmbunătățire a controlului intern

- 3.1 Principiile de mai jos reprezintă bune practici pentru evaluarea și îmbunătățirea sistemelor de control intern. Aceste principii nu sunt formulate în scopul proiectării și implementării unui sistem de control intern, pentru care se fac trimiteri la alte îndrumări existente (a se vedea [Anexa B](#)), ci pentru a facilita evaluarea și îmbunătățirea sistemelor existente de control intern prin evidențierea mai multor zone în care aplicarea în practică a acestor îndrumări nu reușește adeseori în multe organizații.

#### A. Sprijinirea obiectivelor organizației

Controlul intern trebuie utilizat pentru a sprijini organizația în îndeplinirea obiectivelor sale prin gestionarea riscurilor sale, respectând, în același timp, regulile, reglementările și politicile organizaționale. Prin urmare, organizația trebuie să includă controlul intern în activitatea de gestionare a riscurilor și să le integreze pe ambele în sistemul său de guvernare general.

#### B. Determinarea rolurilor și responsabilităților

Organizația trebuie să determine diferitele roluri și responsabilități legate de controlul intern, inclusiv pentru structura de guvernare, conducerea de la toate nivelurile, angajați și furnizorii de certificări interne și externe și, de asemenea, să coordoneze colaborarea dintre participanți.

#### C. Promovarea unei culturi motivaționale

Structura de guvernare și conducerea trebuie să promoveze o cultură organizațională care să motiveze membrii organizației să acționeze în conformitate cu strategia de gestionare a riscurilor și cu politicile de control intern stabilite de structura de guvernare pentru a îndeplini obiectivele organizației. Tonul stabilit de conducere și acțiunile acesteia sunt esențiale în acest sens.

#### D. Legătura cu performanțele individuale

Structura de guvernare și conducerea trebuie să creeze o legătură între îndeplinirea obiectivelor de control intern ale unei organizații și obiectivele de performanță individuală. Fiecare persoană din organizație trebuie să poarte răspunderea îndeplinirii obiectivelor de control intern atribuite.

**E. Asigurarea unui nivel suficient de competență**

Structura de guvernare, conducerea și alți participanți ai sistemului de guvernare al organizației trebuie să fie suficient de competenți pentru a-și îndeplini responsabilitățile de control intern asociate rolurilor lor.

**F. Răspunsul la riscuri**

Controalele trebuie să fie întotdeauna proiectate, implementate și aplicate ca răspuns la riscuri specifice și la cauzele și consecințele acestora.

**G. Comunicare periodică**

Conducerea trebuie să se asigure că are loc o comunicare periodică legată de sistemul de control intern, precum și de rezultatele acestuia, la toate nivelurile organizației, astfel încât principiile de control intern să fie înțelese în întregime și aplicate corect de toată lumea.

**H. Monitorizare și evaluare**

Atât controalele individuale, cât și sistemul de control intern per ansamblu trebuie monitorizate și evaluate în mod regulat. Identificarea unor niveluri de risc inacceptabil de mari, a deficiențelor sistemului de control sau a unor evenimente care sunt în afara limitelor de asumare a riscurilor ar putea fi un semn care arată că un control individual sau întregul sistem de control intern este inefficient și trebuie îmbunătățit.

**I. Asigurarea transparenței și a răspunderii**

Structura de guvernare, împreună cu conducerea, trebuie să raporteze periodic părților interesate profilul de risc al organizației, precum și structura și performanța reală a sistemului de control intern al organizației.

**4. Îndrumări practice privind implementarea principiilor**

**Care ar trebui să fie domeniul de aplicare al controlului intern?**

- A. Controlul intern este perceput și tratat adeseori ca o dispoziție de conformitate, mai degrabă decât ca un stimulent pentru o performanță organizațională îmbunătățită. Un control intern eficient poate ajuta organizațiile să își îmbunătățească performanța, permițându-le să abordeze oportunități și provocări suplimentare, într-o manieră mai controlată. Prin urmare, trebuie să existe o mai bună înțelegere a modului în care performanța organizațională se corelează o gestionare eficientă a riscurilor și cu rolul și eficacitatea controlului intern.

**PRINCIPIUL A – Sprijinirea obiectivelor organizației**

Controlul intern trebuie utilizat pentru a sprijini organizația în îndeplinirea obiectivelor sale prin gestionarea riscurilor sale, respectând, în același timp, regulile, reglementările și politicile organizaționale. Prin urmare, organizația trebuie să includă controlul intern în activitatea de gestionare a riscurilor și să le integreze pe ambele în sistemul său de guvernare general.

- A.1 Organizațiile se confruntă mereu cu incertitudini în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor lor strategice, operaționale și a altor obiective. Totuși, ele pot decide nivelul de risc la care doresc să se expună în urmărirea acelor obiective. Evaluarea corespunzătoare a riscurilor și controlul intern

adecvat ajută organizațiile în luarea unor decizii informate cu privire la nivelul de risc pe care doresc să și-l asume și în implementarea controalelor necesare, în vederea îndeplinirii obiectivelor organizației. Totuși, nu trebuie asumate riscuri fără o înțelegere explicită a potențialelor consecințe față de îndeplinirea obiectivelor organizației. Prin urmare, factorii de decizie au nevoie de informații relevante și fiabile, produse prin intermediul sistemului de control intern, pentru a implementa și a-și executa eficient planurile strategice și operaționale.

- A.2 În ultimii ani, accentul s-a mutat de pe controlul intern ca un concept separat pe controlul intern ca parte integrantă a sistemului de gestionare a riscurilor și guvernanta. De exemplu, codurile de guvernanta corporativă din întreaga lume pun acum un accent mai mare pe gestionarea eficientă a riscurilor decât doar pe controlul intern. Controlul intern atinge cel mai înalt nivel de eficacitate atunci când este integrat în gestionarea riscurilor și ambele sunt încorporate în toate procesele de guvernanta ale unei organizații. Gestionarea riscurilor și controlul intern trebuie privite, prin urmare, ca două fețe ale aceleiași monede, în sensul că gestionarea riscurilor se concentrează pe identificarea amenințărilor și oportunităților, în timp ce controalele sunt proiectate pentru a contracara eficient amenințările și pentru a profita de oportunități.
- A.3 Succesul sustenabil al unei organizații depinde de cât de bine reușește aceasta să integreze gestionarea riscurilor și controlul intern într-un sistem de guvernanta mai amplu, ca parte integrantă a activităților generale și a proceselor decizionale. Un sistem solid, integrat de guvernanta este o parte integrantă a gestionării unei organizații disciplinate și controlate. Integrarea eficientă poate genera un sistem de guvernanta, gestionare a riscurilor și control intern la nivelul întregii întreprinderi, care:
- susține conducerea în asigurarea progresului întreprinderii într-o manieră coerentă, integrată și aliniată, în vederea îmbunătățirii performanței și, în același timp, a funcționării eficiente, eficace, etice și legale, în limitele stabilite în ceea ce privește asumarea riscurilor; și
  - integrează și aliniază activitățile și procesele legate de stabilirea obiectivelor, planificare, politici și proceduri, cultură, competență, implementare, evaluarea performanței, monitorizare, îmbunătățire continuă și raportare.
- A.4 O concentrare excesivă și exclusivă pe controalele de raportare financiară distrage conducerea de la asigurarea existenței controalelor operaționale sau strategice și a funcționării corecte a acestora. Analizele cauzelor de bază ale eșecurilor în afaceri identifică în mod frecvent riscuri insuficient controlate la nivel operațional care au cauzat probleme semnificative încă dinainte ca situațiile financiare să poată fi întocmite. Provocarea constă în recunoașterea faptului că principalele controale financiare ar putea trece un test de validare, deși există controale subiacente ineficiente care expun organizația la niveluri de risc inacceptabile. De exemplu, asigurarea eficacității controalelor de raportare financiară asupra stocurilor nu conduce neapărat la o reducere suficientă a riscurilor asociate stocurilor, cum ar fi risipa, uzura morală sau furtul. Prin urmare, organizațiile ar trebui să adopte o abordare care să gestioneze toate tipurile de riscuri în conformitate cu îndrumările aferente [Principiului F, Răspunsul la riscuri](#).
- A.5 Evaluarea și îmbunătățirea gestionării riscurilor și a controlului intern sunt între competențele de bază ale multor profesioniști contabili angajați. Prin urmare, profesioniștii contabili pot juca un rol principal în asigurarea faptului că gestionarea riscurilor, incluzând controlul intern, este o parte integrantă a sistemului de guvernanta al unei organizații. Cu o abordare integrată, la nivelul întregii organizații, față de gestionarea riscurilor și controlul intern, profesioniștii contabili angajați încurajează, de asemenea, practica de a considera și trata riscurile într-o manieră mai holistică. Prin urmare, toate deciziile de afaceri importante trebuie să aibă la bază o evaluare adecvată a



riscurilor care definește efectul general al incertitudinilor asupra obiectivelor organizației, astfel încât riscurile individuale să nu fie evaluate și tratate în mod izolat sau într-o manieră liniară, neconectată. Întrebările relevante în acest sens includ:

- Diferitele departamente care se confruntă cu un anumit risc sau care sunt responsabile de controalele asociate lucrează într-adevăr împreună?
- Organizația își înțelege exact și în detaliu riscurile curente?
- Organizația înțelege de ce diferite riscuri ar putea avea cauze comune sau consecințe care se solidifică reciproc?
- Riscurile organizației se încadrează în limitele de asumare a riscurilor așa cum au fost determinate în strategia de gestionare a riscurilor și în politicile de control intern?
- Riscurile sunt tratate doar pe o bază individuală sau organizația înțelege efectul general al incertitudinii obiectivelor sale?
- Organizația cunoaște suficient eficacitatea controalelor sale și modul în care ar putea fi îmbunătățite suplimentar?
- Cum ar putea organizația să se asigure că știe răspunsurile corecte la întrebările anterioare? Care sunt procesele sale pentru monitorizare și evaluare și sunt acestea eficiente?

#### **Cine ar trebui să fie responsabil de controlul intern?**

- B. Responsabilitatea în ceea ce privește controlul intern trebuie să revină persoanelor cu cel mai înalt nivel de autoritate, și nu să fie delegată unor membri ai personalului fără putere executivă.

#### **PRINCIPIUL B – Determinarea rolurilor și responsabilităților**

Organizația trebuie să determine diferitele roluri și responsabilități legate de controlul intern, inclusiv pentru structura de guvernare, conducerea de la toate nivelurile, angajați și furnizorii de certificări interne și externe și, de asemenea, să coordoneze colaborarea dintre participanți.

##### **B.1 Responsabilitățile pentru controlul intern sunt distribuite între diferite grupuri.**

- Structura de guvernare trebuie să-și asume responsabilitatea generală pentru strategia, politicile și sistemul de control intern ale organizației și să acționeze în consecință. Acesta trebuie să definească strategia de gestionare a riscurilor, să aprobe limitele de asumare a riscurilor și criteriile pentru controlul intern și să se asigure că conducerea își îndeplinește cu eficacitate responsabilitățile legate de gestionarea riscurilor și controalele interne aferente (adică, funcția de supraveghere)<sup>2</sup>.
- Conducerea, ca deținător primar de risc, trebuie să proiecteze, să implementeze, să mențină, să monitorizeze, să evalueze și să raporteze cu privire la sistemul de control intern al organizației, în conformitate cu strategia referitoare la riscuri și politicile de control intern aprobate de structura de guvernare.

<sup>2</sup> [Standardul 31000:2009 – Gestionarea riscurilor](#) (discutat în [Anexa B](#)) al Organizației Internaționale pentru Standardizare (ISO) utilizează termenul „criterii pentru risc” pentru a indica termenii de referință în raport cu care este evaluată importanța unui risc. Alte îndrumări utilizează termenii „apetit pentru risc” și „toleranță la risc”. Totuși, deoarece acești termeni nu sunt definiți clar, prezenta îndrumare utilizează termenul „limite de asumare a riscurilor”.

- Fiecare persoană din organizație – atât conducerea, cât și alți angajați – trebuie să fie trasă la răspundere în ceea ce privește înțelegerea și executarea corespunzătoare a gestionării riscurilor și a controlului intern în limitele autorității sale.
- Personalul din funcții de suport (ex. responsabilii de risc) sau experții externi pot avea roluri de facilitare sau suport, dar nu trebuie să își asume responsabilitatea directă pentru gestionarea riscurilor specifice sau pentru eficacitatea controalelor.
- Atât furnizorii de certificări interne, cât și furnizorii de certificări externe, cum ar fi cei care se ocupă de sănătate, siguranță, mediu, calitate, eficacitate operațională sau contabilitate financiară, joacă un rol important în monitorizarea și evaluarea eficacității sistemului de control intern și în transmiterea – independent de conducere – a recertificării către structura de guvernare. Totuși, aceștia nu trebuie să își asume responsabilitatea pentru gestionarea riscurilor specifice sau pentru eficacitatea controalelor.

B.2 Structura de guvernare poate avea un subcomitet de audit sau de gestionare a riscurilor, căruia ar putea să-i încredințeze o parte din sarcinile sale primare de supraveghere legate de controlul intern. Totuși, structura de guvernare, per ansamblu, trebuie să păstreze responsabilitatea generală pentru supravegherea gestionării riscurilor și a controlului intern.

B.3 În unele organizații, există funcții separate de gestionare a riscurilor. Funcția de responsabil de risc trebuie să asigure o cunoaștere detaliată a gestionării riscurilor și a controlului intern în întreaga organizație, mai degrabă decât să aibă rolul de a impune conformitatea. Responsabilii de risc trebuie să consolideze competențele de gestionare a riscurilor și control ale structurilor de guvernare, conducerii și angajaților, dar nu trebuie să preia responsabilitățile de gestionare a riscurilor și control intern de la directorii de departamente.

B.4 Deoarece riscurile trebuie să aibă „deținători”, controalele ar trebui, de asemenea, să fie deținute de o persoană care este responsabilă de funcționarea lor. Deținătorul sau operatorul controlului ar fi în mod normal persoana care execută zilnic controlul și poate fi o persoană diferită de deținătorul riscului<sup>3</sup>. Organizația trebuie să desemneze în mod explicit și să comunice diferitele riscuri și diferiții deținători ai controalelor.

B.5 Profesionalul contabil angajat, cu pregătirea și mentalitatea sa specifică, este bine poziționat pentru a sprijini conducerea atât în determinarea, cât și în implementarea și monitorizarea diferitelor roluri și responsabilități legate de controlul intern. De asemenea, profesioniștii contabili pot avea rolul de responsabili de risc în organizații.

### **Ce alte responsabilități/măsuri legate de controlul intern sunt așteptate de la structura de guvernare și de la conducerea conducerii?**

C. Un „ton de la vârf” slab este un factor semnificativ în nereușitele organizațiilor.

#### **PRINCIPIUL C – Promovarea unei culturi motivaționale**

Structura de guvernare și conducerea trebuie să promoveze o cultură organizațională care să motiveze membrii organizației să acționeze în conformitate cu strategia de gestionare a riscurilor și cu politicile de control intern stabilite de structura de guvernare pentru a îndeplini obiectivele organizației. Tonul stabilit

<sup>3</sup> Acest lucru nu afectează responsabilitatea generală a deținătorului riscului în ceea ce privește modificarea corespunzătoare a aceluia risc și, prin urmare, în ceea ce privește proiectarea, implementarea, aplicarea, monitorizarea și evaluarea controalelor aferente.

de conducere și acțiunile acesteia sunt esențiale în acest sens.

- C.1 Structura de guvernanta și conducerea trebuie să accepte în întregime importanța „tonului de la vârf”, a culturii și a cadrului general de etică al organizației, toate acestea fiind esențiale pentru un sistemul de control intern eficient. Atât structura de guvernanta, cât și conducerea trebuie să conducă prin puterea exemplului în ceea ce privește buna guvernanta, gestionarea riscurilor și controlul intern. De exemplu, în cazul în care conducerea superioară pare să nu fie interesată de gestionarea riscurilor și de controlul intern, angajații de la nivelurile inferioare vor fi mai predispuși să considere că gestionarea corespunzătoare a riscurilor prin intermediul unor controale eficiente nu reprezintă o prioritate.
- C.2 Un alt element important ce ține de leadership este asigurarea comunicării de la vârf a valorilor organizației referitoare la guvernanta, gestionarea riscurilor și controlul intern ca reprezentând valori esențiale ale organizației. Acest concept trebuie să facă parte dintr-o cultură mai amplă a responsabilității din cadrul unei organizații.
- C.3 Un cod de conduită poate sprijini și facilita tipurile dorite de comportament al angajaților și poate arăta consecințele încălcării principiilor codului de conduită sau de etică. Pe lângă existența unui cod, conducerea ar trebui să consolideze continuu principiile, atât prin vorbe, cât și prin fapte, cu ajutorul programelor de pregătire, al unui comportament model și al luării măsurilor corespunzătoare în cazul încălcărilor.
- C.4 Un „ton de la vârf” eficient include crearea unor roluri și responsabilități clare legate de guvernanta, gestionarea riscurilor și controlul intern, precum și atribuirea unui nivel ridicat de prioritate acestor aspecte în cadrul ședințelor obișnuite ale structurii de guvernanta, conducerii și angajaților. Alte exemple sunt o abordare „participativă” față de executarea controalelor, proceduri eficiente referitoare la denunțări și controale de urmărire corespunzătoare în cazul punctelor slabe sau nereușitelor.
- C.5 Furnizarea unor resurse suficiente pentru îndeplinirea controlului intern este, de asemenea, o parte importantă a stabilirii tonului corect.
- C.6 Profesioniștii contabili angajați care ocupă poziții superioare în cadrul organizației pot facilita conștientizarea de către colegii lor a importanței guvernantei, gestionării riscurilor și controlului intern.

#### **Cum poate fi atrasă cu adevărat atenția conducerii asupra obiectivelor controlului intern?**

- D. Recunoașterea performanțelor pozitive poate avea un impact major asupra consolidării controlului intern. Pentru a atrage un grad corespunzător de atenție din partea conducerii executive și a directorilor de departamente, precum și din partea tuturor celorlalți angajați din organizație, obiectivele de control intern nu trebuie să fie corelate doar cu obiectivele organizației, ci și cu obiectivele individuale de performanță.

#### **PRINCIPIUL D – Legătura cu performanțele individuale**

Structura de guvernanta și conducerea trebuie să creeze o legătură între îndeplinirea obiectivelor de control intern ale unei organizații și obiectivele de performanță individuală. Fiecare persoană din organizație trebuie să poarte răspunderea îndeplinirii obiectivelor de control intern atribuite.

- D.1 Importanța crucială a controlului intern pentru succesul sustenabil al unei organizații nu poate fi supraestimată. Există o legătură indisolubilă între îndeplinirea obiectivelor organizației și menținerea unor controale eficiente. Succesul sustenabil are la bază oameni care creează oportunități și care își controlează corespunzător afacerea. Prin urmare, acest lucru trebuie recunoscut în mod explicit în procesul de evaluare a performanței din cadrul organizației. De asemenea, conducerea ar trebuie să aibă răspunderea explicită de a păstra controlul, de exemplu, prin emiterea unor declarații referitoare la control sau a unor scrisori de reprezentare.
- D.2 Această afirmație este susținută de concluzia reieșită din [Revizuirea îndrumărilor Turnbull privind controlul intern – Raportul dovezilor](#), realizată de Consiliul de Raportare Financiară din Marea Britanie, conform căreia: „S-a sesizat că era mai probabil ca acele companii care considerau controlul intern ca fiind o practică sănătoasă de afaceri să îl aibă implementat în procesele lor obișnuite de activitate și că era mai probabil ca ele să considere că au beneficiat de pe urma lui decât în cazul celor care îl considerau ca fiind, în principal, un exercițiu de conformitate”.
- D.3 Organizația trebuie să se asigure, de asemenea, că persoanele responsabile pentru fiecare risc mențin acele riscuri în limitele stabilite pentru asumarea riscurilor, deoarece aceștia ar putea fi predispuși să își aleagă propriile limite de asumare a riscurilor în detrimentul celor stabilite de organizație.
- D.4 Profesioniștii contabili angajați își pot sprijini organizația în încorporarea informațiilor referitoare la obiectivele controlului și performanța controlului în diferitele sisteme organizaționale și de gestionare a performanțelor personale sau ale echipei.

#### **Cum ar trebui să se ridice la nivelul responsabilităților lor persoanele implicate în controlul intern?**

- E. Există riscul ca persoanele cărora le-au fost desemnate responsabilități de control intern să nu aibă suficiente cunoștințe, experiență, aptitudini sau timp pentru a îndeplini acele responsabilități în mod corespunzător. Acest lucru poate slăbi și chiar amenința eficacitatea sistemului de control intern, ceea ce poate, la rândul său, să afecteze organizația.

#### **PRINCIPIUL E – Asigurarea unui nivel suficient de competență**

Structura de guvernare, conducerea și alți participanți ai sistemului de guvernare al organizației trebuie să fie suficient de competenți pentru a-și îndeplini responsabilitățile de control intern asociate rolurilor lor.

##### E.1 Competența în acest sens înseamnă:

- o înțelegere suficientă a modului în care obiectivele organizației, mediul extern și intern, strategia, activitățile, procesele și sistemele afectează expunerea sa la risc;
- cunoașterea modului în care pot fi tratate riscurile prin controale adecvate, consecvente cu strategia de gestionare a riscurilor și politicile de control intern ale organizației;
- cunoașterea principiilor de segregare a sarcinilor în vederea asigurării segregării corespunzătoare a sarcinilor incompatibile, astfel încât nicio persoană să nu aibă control total asupra unei tranzacții;
- abilitatea de a aplica și implementa controale, monitorizarea eficacității acestora, și tratarea riscurilor insuficient acoperite, precum și a posibilelor puncte slabe sau eșecuri ale controalelor;

- deținerea unor aptitudini suficiente pentru a evalua și a îmbunătăți controale individuale; și
- capacitatea de a executa sau de a examina evaluarea și de a îmbunătăți sistemul de control intern al organizației.

E.2 Deși profesioniștii contabili angajați își pot sprijini organizația în calitate de formatori și pot oferi pregătire practică pe probleme de gestionare a riscurilor și control intern, este necesară sponsorizare și susținere financiară din partea conducerii superioare pentru îndeplinirea acestor roluri. Prin această sponsorizare, profesioniștii contabili angajați pot facilita îmbunătățirea nivelului de competență în ceea ce privește controlul intern în cadrul organizației.

### **Cum trebuie selectate, implementate și aplicate controalele interne?**

F. Adesea, organizațiile implementează controale interne fără o evaluare adecvată a mediului extern și intern, precum și a obiectivelor, activităților, proceselor sau sistemelor lor care reprezintă surse de risc.

#### **PRINCIPIUL F – Răspunsul la riscuri**

Controalele trebuie să fie întotdeauna proiectate, implementate și aplicate ca răspuns la riscuri specifice și la cauzele și consecințele acestora.

- F.1 Controalele reprezintă un mijloc de atingere a unui scop – gestionarea eficientă a riscurilor, care permite organizației să își îndeplinească obiectivele. Înainte de proiectarea, implementarea, aplicarea sau evaluarea unui control, prima întrebare ar trebui să fie ce risc sau ce combinație de riscuri trebuie să fie modificate de controlul respectiv.
- F.2 Organizațiile trebuie să se asigure că toate procesele decizionale strategice și operaționale sunt susținute de o gestionare a riscurilor și de implementarea ulterioară a controalelor adecvate. Toate abaterile importante de la rezultatul dorit trebuie evaluate.
- F.3 Organizațiile trebuie să fie conștiente că diferitele riscuri pot crea un efect agregat de incertitudine asupra îndeplinirii obiectivelor lor. Prin urmare, riscurile trebuie evaluate și controalele trebuie proiectate ținând cont de cauzele și de sinergiile comune, inclusiv consecințele de escaladare și cele de tip domino. De exemplu, o inundație poate crea un efect de domino, începând cu deteriorarea activelor (prin întreruperea lanțului de distribuție și pierderea aferentă de producție), scăderea vânzărilor, creșterea deficitului de lichidități și alte dificultăți similare, care ar putea conduce în cele din urmă la eșecul întreprinderii.
- F.4 Trebuie implementate controale adecvate pentru a modifica riscul, astfel încât nivelul să devină acceptabil. Între considerentele importante pentru selectarea, implementarea și operarea corespunzătoare a controalelor se numără:
- caracteristicile riscurilor aferente (cauzele, consecințele și probabilitățile acestora);
  - limitele de asumare a riscurilor ale organizației;
  - diferitele tipuri de controale, de exemplu, manageriale sau aferente tranzacțiilor, preventive sau de detecție, manuale sau automate<sup>4</sup>;
  - potrivirea mixului de controale, ținând cont de dimensiunea, structura și cultura organizației;

4 Controalele automate pot fi benefice, deoarece permit alocarea clară a responsabilităților și operarea consecventă a controlului. Cu alte cuvinte, odată ce se implementează corect un control automat, acesta funcționează de fiecare dată.

- costurile comparate cu beneficiile mai multor controale sau a unor controale diferite; și
- modificările continue care pot determina ineficiența sau perimarea controalelor existente și care fac necesară evaluarea periodică a controalelor (a se vedea [Principiul H, Monitorizarea și evaluarea](#)).

De asemenea, organizațiile trebuie să ia în considerare nevoia de a rămâne agile, de a evita supra-controlul și de a nu deveni nejustificat de birocratice. Controlul intern ar trebui să faciliteze, nu să afecteze realizarea obiectivelor organizaționale.

F.5 În funcție de tipul și de nivelul de risc și pe baza considerentelor de control intern menționate mai sus, între altele, organizațiile pot decide:

- să evite un anumit risc prin neînceperea sau prin încetarea activității care generează riscul;
- să își asume riscuri suplimentare în vederea obținerii unei recompense mai mari prin implicarea în activități mai riscante sau scăderea nivelului de control intern;
- să controleze un risc prin eliminarea sursei, modificarea probabilității sau schimbarea naturii, a magnitudinii sau a duratei consecințelor;
- să împartă un risc prin asigurări împotriva riscurilor, care sunt, de asemenea considerate a fi un control; sau
- să accepte un risc, nefăcând altceva decât să monitorizeze modificările riscului respectiv.

Aceste decizii trebuie luate în mod explicit și conștient.

F.6 Controalele trebuie să fie eficiente din punctul de vedere al costurilor într-un sens mai larg – beneficiile generale, ținând cont de considerente economice, de mediu și sociale, de reglementări și de limitele de asumare a riscurilor ale organizației, trebuie să fie mai mari decât costurile; cu cât este mai mare diferența, cu atât este mai eficient controlul din punct de vedere al costurilor. Consecința acestui principiu este faptul că prin controlul intern se poate oferi doar o certificare rezonabilă a faptului că o organizație își îndeplinește obiectivele de control. Trebuie însă recunoscut faptul că unele riscuri, deși mici din perspectivă monetară, pot avea totuși consecințe foarte semnificative dacă se materializează, necesitând un nivel mai ridicat de control decât ar putea sugera o abordare pur cantitativă. De exemplu, chiar și plata unei mite mici poate genera prejudicii foarte grave pentru reputația oricărei organizații.

F.7 Echilibrul dintre riscuri și controalele aferente se modifică în mod continuu într-un mediu dinamic, iar controalele trebuie reevaluate și reoptimizate permanent. Evaluarea riscurilor și ajustarea controalelor interne trebuie să urmărească un ciclu continuu. Pentru fiecare ciclu de afaceri, în momentul în care conducerea revizuește strategia, politicile conexe referitoare la riscuri și controale trebuie, de asemenea, reevaluate. Modificările în strategia de asumare a riscurilor conduc la modificări în volumul de risc asumat sau în nivelul controalelor aplicate. În plus, evoluțiile externe pot afecta riscul, ceea ce, la rândul său, poate necesita modificări în controalele interne.

F.8 Efortul de a proiecta, planifica, executa și monitoriza controlul intern trebuie echilibrat corespunzător de efortul de a planifica, executa și monitoriza planul de afaceri al organizației. Acordând prea puțină atenție controlului intern, obiectivele de afaceri nu vor fi realizate. Pe de altă parte, dispozițiile de control prea rigide pot paraliza organizația: controlul intern devine un scop în sine.

F.9 Profesioniștii contabili angajați își pot sprijini organizația proiectând controalele astfel încât acestea să fie mai eficiente din punctul de vedere al costurilor, de exemplu, prin alterarea mixului de

controale sau printr-o mai bună integrare a controalelor în cursul normal al activității (mai multe controale „integrate” și mai puține controale „suplimentare”).

### **Cum poate fi întipărit mai bine controlul intern în ADN-ul organizației?**

- G. În multe organizații, sistemul de control intern există în instrucțiunile și procedurile scrise, dar acestea ar putea să nu fie suficient adoptate sau respectate în activitățile zilnice de conducere sau executive.

#### **PRINCIPIUL G – Comunicare periodică**

Conducerea trebuie să se asigure că are loc o comunicare periodică legată de sistemul de control intern, precum și de rezultatele acestuia, la toate nivelurile organizației, astfel încât principiile de control intern să fie înțelese în întregime și aplicate corect de toată lumea.

- G.1 Controalele interne pot funcționa eficient doar atunci când, împreună cu riscurile pe care ar trebui să le modifice, sunt înțelese clar de cei implicați. Prin urmare, controalele nu trebuie documentate și comunicate în mod izolat, ci trebuie integrate prin canale oficiale și neoficiale în elementele sistemului de management în cadrul căruia se intenționează să opereze, inclusiv obiectivele, activitățile, procesele, sistemele, riscurile și responsabilitățile conexe.
- G.2 Documentația și comunicarea corespunzătoare sunt esențiale pentru un control intern eficient. Atunci când sunt documentate și comunicate controalele, trebuie să se acorde atenție utilizabilității și inteligibilității diferitelor politici, proceduri etc. Utilizarea unui limbaj simplu facilitează un control intern eficient. Acest limbaj trebuie să respecte standardele profesionale și tehnice, dar trebuie, în același timp, să poată fi înțeles de persoanele care nu aparțin profesiei, cum ar fi directorii de departamente sau deținătorii proceselor.
- G.3 Documentația reprezintă doar începutul; gestionarea riscurilor și controlul intern trebuie, de asemenea, integrate în modul de lucru al oamenilor. Prin urmare, conducerea trebuie să se asigure, comunicând și discutând activ, că textul inclus într-un document de politică sau manual este înțeles la nivelul întregii organizații și aplicat în practică de angajați. Un mod natural de internalizare a gestionării riscurilor și a controalelor interne este de a implica activ oamenii, prin pregătire și ședințe de echipă, în tratarea riscurilor pe care le „dețin” și în dezvoltarea, implementarea, operarea și evaluarea controalelor aferente. Acest lucru este important în special atunci când oamenii își schimbă rolurile – profilul de risc, limitele relevante de asumare a riscurilor, controalele existente și riscul rezidual trebuie transferate, în întregime, noului personal.
- G.4 Modificările în sistemele de control intern trebuie reflectate în documentația actualizată și în comunicările suplimentare. Acest lucru impune identificarea, documentarea și comunicarea persoanelor cu rol decizional, atribuirea responsabilității pentru diferite procese și determinarea modului în care modificările sistemului de control intern trebuie aprobate, implementate și monitorizate. Este esențial să se testeze designul controalelor nou implementate și documentate și, ulterior, să se monitorizeze eficacitatea cu care funcționează acestea.
- G.5 Utilizarea comună a sistemelor online facilitează, dar reprezintă și o provocare pentru documentarea, comunicarea și monitorizarea eficientă a controlului intern. Această realitate trebuie luată în considerare în asigurarea unei diseminări și utilizări eficiente a politicilor și procedurilor de control intern ale organizației, inclusiv a actualizărilor acestora.

G.6 Profesioniștii contabili angajați sunt implicați în mod frecvent în îmbunătățirea documentației și comunicării sistemelor de control intern. În plus, un profesionist contabil angajat poate sprijini organizația, de exemplu, prin organizarea unor sesiuni de pregătire privind controlul intern și stabilirea unui limbaj comun inteligibil de control intern care să respecte standardele tehnice și profesionale.

### Cum trebuie monitorizat și evaluat controlul intern?

H. Organizația trebuie să afle în cel mai scurt timp posibil dacă a apărut o problemă legată de un control individual sau de sistemul de control intern, astfel încât să poată fi prevenite sau limitate pagubele suplimentare și problema să fie rectificată. Totuși, în multe situații nu se acordă suficientă atenție în definirea a ceea ce ar trebui monitorizat și evaluat exact în raport cu controlul intern, cum ar trebui făcut acest lucru și de către cine.

#### PRINCIPIUL H – Monitorizare și evaluare

Atât controalele individuale, cât și sistemul de control intern per ansamblu trebuie monitorizate și evaluate în mod regulat. Identificarea unor niveluri de risc inacceptabil de mari, a deficiențelor sistemului de control sau a unor evenimente care sunt în afara limitelor de asumare a riscurilor ar putea fi un semn care arată că un control individual sau întregul sistem de control intern este inefficient și trebuie îmbunătățit.

H.1 Multe persoane confundă monitorizarea și evaluarea sistemului de control intern cu monitorizarea și evaluarea controalelor individuale. La prima vedere, un control individual poate părea eficient, dar acesta ar trebui evaluat și în contextul modului în care ar trebui să funcționeze întregul sistem de control intern. Invers, un sistem de control intern eficient ar trebui să poată detecta și remedia, în timp util, controalele individuale care au devenit deficitare sau redundante. Prin urmare, atât controalele individuale (a se vedea [H.2](#)), cât și întregul sistem de control intern (a se vedea [H.3](#)) ar trebui monitorizate și evaluate în mod regulat unele în raport cu celelalte. Astfel, se finalizează „Ciclul planifică-fă-verifică-acționează” în ceea ce privește controlul intern<sup>5</sup>.

H.2 Monitorizarea, evaluarea și îmbunătățirea controalelor individuale

H.2.1 Controale individuale care s-au dovedit anterior eficiente pot slăbi în timp, da greș sau deveni redundante. Controalele necesare ar putea fi, de asemenea, inexistente. Cauzele posibile ale slăbiciunilor sau eșecurilor controalelor includ:

- modificări permanente ale organizației, obiectivelor, acțiunilor și mediului acesteia care pot schimba natura sau nivelul riscului și pot determina ineficiența sau neadecvarea controalelor existente chiar dacă acestea par să funcționeze bine în continuare;
- analiza riscurilor nu mai este corectă și, prin urmare, baza controlului nu mai este validă;
- controalele nu au fost proiectate corespunzător pentru riscul respectiv (defect de design) sau nu au fost implementate corect;
- un control nu este executat corespunzător (defect de execuție), de exemplu, din următoarele cauze:

<sup>5</sup> „Ciclul planifică-fă-verifică-acționează”, cunoscut și sub numele de Ciclul Deming, este un proces de management iterativ, în patru pași, utilizat în mod normal de organizații pentru controlul și îmbunătățirea continuă a proceselor și produselor. Pentru mai multe informații, a se vedea [website-ul Organizației Internaționale pentru Standardizare](#).



- lipsa resurselor pentru control;
- conducerea sau angajații desemnați s-au schimbat și nu își cunosc suficient responsabilitățile de control;
- lipsa cunoștințelor sau competenței în ceea ce privește funcționarea controlului;
- falsă siguranță sau lipsa supravegherii; sau
- acceptarea asigurărilor nefondate ale unei terțe părți.

Chiar și după remedierea unor controale deficitare, riscul rezidual poate continua să fie în afara limitelor de asumare a riscurilor ale organizației, ceea ce ar putea necesita implementarea unor controale suplimentare sau diferite. De exemplu, spargerea sistemelor IT corporative și guvernamentale a devenit un proces mult mai sofisticat și, prin urmare, ceea ce reprezenta o practică de control intern bună în urmă cu un an sau doi poate fi inadecvat astăzi.

H.2.2 Controalele prost proiectate sau implementate reprezintă o sursă majoră de risc și atât designul controalelor în sine, cât și implementarea acestora ar trebui să facă obiectul evaluării riscurilor. În special în situațiile în care controalele iau forma unor instrucțiuni sau a unor proceduri scrise, ar trebui utilizată o formă potrivită de evaluare a riscurilor pentru a testa și a optimiza controalele și procesele atunci când sunt implementate prin pregătire și comunicări<sup>6</sup>.

H.2.3 Când ar trebui să aibă loc monitorizarea și evaluarea controalelor individuale? În mod periodic și, în unele cazuri, în mod continuu, în funcție de factori precum: volatilitatea mediului, importanța controlului, natura controlului (ex., controale de rutină sau nu), stabilitatea controlului, istoricul eșecurilor controlului, existența controalelor compensatorii și considerentele ce țin de raportul costuri-beneficii. Monitorizarea trebuie să includă investigarea evenimentelor și a altor incidente pentru a determina eficiența controalelor și modul în care ar putea fi îmbunătățite acestea. Controalele existente trebuie, de asemenea, evaluate ca parte a fiecărei evaluări și reevaluări a riscurilor.

H.2.4 Cine este responsabil de monitorizarea și evaluarea controalelor individuale?

- În primul rând, cei direct implicați în executarea activității de control trebuie să verifice funcționarea eficientă a controlului ca parte a rutinei lor de control (adică, auto-control).
- Apoi urmează managerii, care „dețin” riscul subiacent și sunt responsabili de menținerea caracterului potrivit și a funcționării eficiente a controalelor aferente. Monitorizarea continuă, de exemplu, prin supravegherea celor implicați în executarea activității de control, este, de obicei, o practică eficientă, deoarece este efectuată în strânsă legătură cu funcționarea controlului și relativ devreme în cadrul procesului (comparativ cu evaluările separate care tind să fie realizate mai puțin frecvent). În plus, acest lucru consolidează mesajul conform căruia controalele reprezintă o parte din responsabilitățile lor.
- În plus, monitorizarea și evaluarea independentă, de exemplu, prin intermediul auditului intern și extern, ar putea furniza o certificare suplimentară și mai obiectivă cu

---

<sup>6</sup> De exemplu, prin utilizarea unui studiu referitor la pericole și operabilitate (HAZOP), care reprezintă o evaluare structurată a unei proceduri de control existente sau planificate în vederea identificării și evaluării punctelor slabe sau deficiențelor.

privire la menținerea eficacității controalelor individuale, de exemplu, ca parte a monitorizării și evaluării sistemului de control intern (a se vedea [H.3](#)).

H.2.5 Cum trebuie realizată monitorizarea controalelor individuale? Monitorizarea și evaluarea eficacității controalelor aplicabile trebuie să facă parte din responsabilitățile de serviciu ale fiecărei persoane. În general, monitorizarea și evaluarea trebuie efectuate de persoane suficient de competente. Este mai bine să se aloce controalele persoanelor desemnate, „deținătorii controalelor” (a se vedea [Principiul B, Determinarea rolurilor și responsabilităților](#)). Conducerea trebuie să comunice, de asemenea, metodele prin care angajații și alte persoane vor raporta deficiențele controalelor stabilite sau încălcările acestora ca parte a sistemului general de guvernare.

H.2.6 Atunci când monitorizează și evaluează controale individuale, profesioniștii contabili își pot ajuta organizațiile să constituie sisteme de monitorizare continuă și să recunoască valoarea dovezilor directe ale eficacității, cum ar fi ratele de eroare, reclamațiile clienților și numărul și valoarea elementelor de numerar necorelate. De altfel, acestea sunt între cele mai bune surse de informații în cazul controalelor care au dat greș.

H.2.7 Acțiunile care rezultă din evaluare includ:

- determinarea măsurii în care controlul funcționează așa cum s-a intenționat;
- corectarea eșecurilor sau greșelilor, înțelegerea motivelor eșecurilor sau greșelilor și asigurarea faptului că acestea nu se vor repeta; toate acestea ar trebui să facă parte dintr-un ciclu de îmbunătățiri continue;
- încetarea controalelor învechite – verificând că acestea sunt, într-adevăr, învechite – pentru menținerea eficacității sistemului de control intern;
- documentarea corespunzătoare a corectărilor controalelor și comunicarea acestora tuturor celor implicați; și
- rezumarea diferitelor eșecuri ale controalelor individuale, ca date de intrare pentru evaluarea sistemului de control intern, deoarece multe dintre eșecurile controalelor individuale pot indica puncte slabe în sistemul de control intern general.

### H.3 Monitorizarea și evaluarea sistemului de control intern

H.3.1 Chiar dacă sistemele de control intern erau anterior eficiente, acestea se pot deteriora în timp și își pot pierde eficacitatea, până la punctul în care pot apărea slăbiciuni sau eșecuri semnificative. Prin urmare, organizația trebuie să monitorizeze și să evalueze periodic dacă toate elementele necesare pentru un sistem de control intern eficace și eficient din punctul de vedere al costurilor – așa cum se identifică în diferitele îndrumări de control intern – sunt implementate și funcționează corespunzător, de exemplu, în conformitate cu aceste îndrumări

H.3.2 Organizațiile au nevoie de un proces structurat pentru a se asigura că sistemul de control intern este evaluat în detaliu în timp util.

H.3.3 Când trebuie să aibă loc monitorizarea sistemului de control intern? Plasarea exactă în timp trebuie să țină cont cel puțin de ritmul modificărilor interne și externe. De exemplu, monitorizarea poate avea loc periodic în tandem cu planificarea anuală a activității și ciclul de evaluare, sau atunci când există indicii ale unei eficacități reduse, de exemplu, mai multe eșecuri ale controalelor individuale.

H.3.4 Cine trebuie să monitorizeze sistemul de control intern? Structura de guvernare, susținut eventual de comitetul de audit, trebuie să se asigure că sistemul de control intern este monitorizat și evaluat periodic. Evaluarea practică poate fi executată de conducerea organizației. Un membru al personalului suficient de independent de persoanele responsabile de sistem, cum ar fi auditorul intern, poate furniza o certificare suplimentară cu privire la eficacitatea și eficiența din punctul de vedere al costurilor a controlului intern.

H.3.5 Cum trebuie monitorizat sistemul de control intern? Sistemul de control intern trebuie monitorizat și evaluat în raport cu strategia de gestionare a riscurilor și politicile de control intern, ținând cont de performanța strategică, financiară și operațională și de riscurile asociate realizării obiectivelor din aceste domenii. Elementele trebuie să includă reexaminarea oricăror alegeri, principii și evaluări subiacente efectuate pentru a se ajunge la sistemul actual; examinarea incidentelor raportate cu privire la eșecuri ale controalelor de la ultima evaluare; examinarea evoluțiilor externe și interne care, luate împreună, ar putea sugera că ar putea fi necesară reconsiderarea alegerilor la nivel general.

H.3.6 Acțiunile rezultate din evaluarea sistemului de control intern trebuie să includă combinarea rezultatelor din anteriorul „Ciclu planifică-fă-verifică-acționează” cu noile date de intrare, astfel încât organizația să poată reacționa rapid și eficient la abaterile de la planul său și să se poată adapta la modificările de mediu care îi afectează capacitatea de a-și atinge obiectivele în limitele stabilite de asumare a riscurilor.

H.3.7 O parte integrantă a monitorizării și evaluării sistemului de control intern este reprezentată de raportarea rezultatelor și a stadiului planurilor de acțiuni de corectare către structura de guvernare, pentru a permite acestuia să își îndeplinească responsabilitățile.

### **Cum trebuie să raporteze organizația performanța controlului intern?**

- I. Diferite părți interesate externe și interne au un interes justificat în ceea ce privește existența și performanța sistemului de gestionare a riscurilor și control intern al unei organizații.

#### **PRINCIPIUL I – Asigurarea transparenței și a răspunderii**

Structura de guvernare, împreună cu conducerea, trebuie să raporteze periodic părților interesate profilul de risc al organizației, precum și structura și performanța reală a sistemului de control intern al organizației.

- I.1 Organizațiile trebuie să raporteze transparent cu privire la structura și performanța guvernării lor, la gestionarea riscurilor și la sistemul de control intern în diferitele rapoarte către părțile interesate interne și externe, de exemplu, prin intermediul rapoartelor periodice referitoare la răspundere sau al website-ului lor.
- I.2 Totuși, organizațiile nu trebuie să raporteze doar cu privire la existența sistemului lor, ci și cu privire la riscurile majore cu care se confruntă organizația; la controalele pe care le-a implementat; la modul în care este monitorizat și evaluat controlul intern; la modul în care funcționează sistemul; și la măsurile luate pentru remedierea oricăror eșecuri sau puncte slabe ale controalelor. O mai bună înțelegere a modului în care o organizație își gestionează riscurile creează încredere și oferă reasigurarea necesară părților sale interesate.
- I.3 În ceea ce privește domeniul de aplicare și nivelul de detaliu al raportării, organizațiile trebuie să evalueze informațiile de care au nevoie diferite părți interesate pentru a lua decizii suficient de bine

informate cu privire la organizație. Multe dintre informațiile relevante pentru procesul decizional al conducerii sunt, de asemenea, relevante pentru părțile interesate externe. Totuși, trebuie luate în considerare problemele legate de competitivitate și confidențialitate. Stabilirea unei comunicări deschise cu părțile interesate în ceea ce privește guvernanta organizației, gestionarea riscurilor și controlul intern este esențială în acest sens.

- I.4 Organizațiile trebuie să dezvolte un mecanism de încorporare a feedback-ului de la diferitele părți interesate în sistemele lor de control intern.

## Anexa A: Definiții

**Control intern:** IFAC recunoaște faptul că termenul „control intern” poate avea mai multe sensuri, inclusiv:

- Un sistem sau proces: totalitatea aspectelor legate de controlul intern al unei organizații, adică, sistemul de control intern al unei organizații.
- O activitate sau măsură: măsurile practice ce vizează tratarea riscurilor și efectuarea controlului intern, cu alte cuvinte, controalele individuale.
- O stare sau un rezultat: rezultatul sistemului sau procesului de control intern, adică, atingerea sau menținerea unui nivel corespunzător sau eficient de control intern.

Aceste trei sensuri sunt definite mai detaliat mai jos.

**Sistem sau proces de control intern:** Pe baza definiției folosite de [Comitetul Organizațiilor Sponsorizatoare ale Comisiei Treadway](#) (COSO), Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Certificare definește controlul intern drept: „Procesul conceput, implementat și menținut de persoanele însărcinate cu guvernanta, de conducere și de alte categorii de personal pentru a oferi o certificare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor entității în ceea ce privește fiabilitatea raportării financiare, eficacitatea și eficiența operațiunilor și respectarea legilor și reglementărilor aplicabile”.

O definiție îmbunătățită și extinsă a controlului intern, ținând cont de unele dintre sugestiile [Studiului global al IFAC privind gestionarea riscurilor și controlul intern](#) (2011), ar fi: Controlul intern este o parte integrantă a sistemului de guvernanta al unei organizații și a gestionării riscurilor, fiind înțeles, pus în aplicare și monitorizat activ de structura de guvernanta, conducere și alte categorii de personal din cadrul organizației, în vederea valorificării oportunităților și contracarării amenințărilor, în conformitate cu strategia de gestionare a riscurilor și politicile de control intern stabilite de structura de guvernanta pentru îndeplinirea obiectivelor organizației prin intermediul următoarelor, între altele:

- executării unor procese strategice și operaționale eficiente și eficace;
- furnizării unor informații utile către utilizatori interni și externi, în vederea unui proces decizional prompt și bine informat;
- asigurării conformității cu legile și reglementările aplicabile, precum și cu politicile, procedurile și îndrumările;
- protejării resurselor organizației împotriva pierderilor, fraudelor, utilizării necorespunzătoare și deteriorării; și
- protejării disponibilității, confidențialității și integrității sistemelor informatice ale organizației, inclusiv IT.

**O activitate sau măsură de control intern:** activități realizate pentru a trata riscurile și pentru a efectua controlul intern. Exemplele de activități reale de control includ controalele de gestiune, cum ar fi executarea „Ciclului planifică-fă-verifică-acționează” sau controalele tranzacțiilor, cum ar fi verificări, reconcilierii, autorizări, controale fizice și controale de supraveghere care verifică controalele tranzacțiilor. Controlul intern ca activitate sau măsură este câteodată denumit mai simplu „control”.

**Controlul intern ca stare sau rezultat:** o organizație este „sub control” când și-a îndeplinit obiective de control intern.

**Obiectiv de control intern:** nivelul dorit de control intern, atins prin tratarea riscurilor cu care se confruntă o organizație în conformitate cu strategia sa de gestionare a riscurilor și politicile de control intern, asigurându-se, în același timp, îndeplinirea obiectivelor organizației.

**Risc:** [Standardul ISO 31000:2009 – Gestionarea riscurilor](#) (a se vedea [Anexa B](#)) definește riscul ca „efect al incertitudinii asupra obiectivelor”, acesta putând fi negativ sau pozitiv.

**Gestionarea riscurilor:** [Standardul ISO 31000:2009 – Gestionarea riscurilor](#) definește gestionarea riscurilor drept „activități coordonate pentru a conduce și controla o organizație din perspectiva riscurilor”.

**Governanță:** setul de responsabilități și practici exercitate de structura de guvernare în scopul: (a) stabilirii direcției strategice; (b) asigurării îndeplinirii obiectivelor; (c) asigurării gestionării corespunzătoare a riscurilor și (d) verificării măsurii în care resursele organizației sunt utilizate în mod responsabil<sup>7</sup>. Această definiție reflectă atât aspectele legate de performanță, cât și aspectele legate de conformitate ale guvernării.

**Sistem de guvernare integrată:** structura de guvernare și nivelurile de conducere inferioare integrează guvernarea în strategii, conducere, supraveghere și răspundere pentru realizarea succesului sustenabil al organizației.

**Structura de guvernare:** persoana (persoanele) sau structura (structurile) cărora le revine responsabilitatea principală de a supraveghea direcția strategică a organizației și răspunderea organizației. Aici este inclusă și supravegherea procesului de raportare financiară. Structurile de guvernare pot fi constituite din directori independenți și neindependenți care pot avea diferite subcomitete, cum ar fi comitetele de audit, de remunerare și de etică. În unele entități din anumite jurisdicții, structura de guvernare poate include personalul din conducere, membrii executivi ai unui consiliu de guvernare al unei entități din sectorul public sau privat ori un proprietar-administrator.

**Conformare:** Conformitatea cu legile și reglementările, codurile de guvernare referitoare la bune practici, răspunderea și furnizarea certificatelor către părțile interesate, în general. Termenul poate să se refere la factori interni definiți de directori, de acționari sau de constituția unei organizații, precum și de forțe externe, cum ar fi grupurile de consumatori, clienți și reglementatori.

**Performanță:** politicile și procedurile care se concentrează pe oportunități și riscuri, strategie, crearea de valoare și utilizarea resurselor și care ghidează procesul decizional al unei organizații.

**Parte interesată:** orice persoană, grup, sau entitate care are un interes în activitățile, resursele sau rezultatul unei organizații sau care este afectat de acel rezultat. Părțile interesate pot include reglementatorii, acționarii, creditorii, angajații, clienții, furnizorii, grupurile de apărare a intereselor, guvernele și societatea în ansamblul ei.

**Valoare pentru părțile interesate:** valoarea organizațională care este generată pentru părțile interesate prin crearea, implementarea și gestionarea unor strategii, procese, activități și active etc. eficiente. Crearea de valoare sustenabilă pentru părțile interesate are loc atunci când beneficiile pe care le primesc acestea sunt mai mari decât resursele pe care le cheltuie. Valoarea este măsurată, în general, în termeni financiari, cum este cazul acționarilor, însă poate fi evaluată și ca un beneficiu social sau de mediu, cum se întâmplă atât în cazul acționarilor, cât și în cazul altor părți interesate.

**Informații utile:** pentru ca informațiile să fie utile, acestea trebuie să fie relevante și să reprezinte exact ceea ce susțin că reprezintă. Utilitatea informațiilor este îmbunătățită dacă acestea sunt comparabile, verificabile, prompte și inteligibile. Această definiție este aliniată definiției informațiilor financiare utile din

---

<sup>7</sup> [Informarea consiliului cu privire la guvernarea IT, a doua ediție](#) (Institutul de guvernare, 2003)

[Cadrul general conceptual de raportare financiară](#) (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, 2010).

**Tonul la vârf:** cuvintele și faptele structurii de guvernare și conducerii superioare ale unei organizații, care determină valorile și cultura acesteia, precum și comportamentul și acțiunile persoanelor; de asemenea definit prin termenii „a conduce prin puterea exemplului” sau „a face ceea ce spui”.

## Anexa B: Resurse

Nu se intenționează ca lista de resurse să fie exhaustivă. Utilizați IFACnet de pe [www.ifac.org](http://www.ifac.org) pentru a căuta pe site-urile IFAC și organismelor membre informații suplimentare (apăsați pe funcția „search” și selectați IFACnet).

- IGPG [Definirea și elaborarea unui cod de conduită eficient pentru organizații](#) (IFAC, 2007) ajută organizațiile să încurajeze o cultură bazată pe etică și să definească și să elaboreze un cod de conduită. De asemenea, face referire la cele mai semnificative resurse din domeniu.
- [Controlul intern dintr-o perspectivă bazată pe riscuri](#) (IFAC, 2007) include zece profesioniști contabili angajați în funcții superioare care își împărtășesc experiențele și opiniile în legătură cu constituirea unor sisteme eficiente de control intern.
- [Sondajul global privind gestionarea riscurilor și controlul intern – rezultate, analiză și propuneri privind pașii următori](#) (IFAC, 2011) conține peste 600 de răspunsuri din întreaga lume și oferă o analiză a rezultatelor sondajului și un rezumat al recomandărilor respondenților privind pașii următori în acest domeniu.
- IGPG [Evaluarea și îmbunătățirea guvernantei în organizații](#) (IFAC 2009) include un cadru general – care constă într-o serie de principii fundamentale, îndrumări ajutătoare și referințe – cu privire la modul în care profesioniștii contabili pot contribui la evaluarea și îmbunătățirea guvernantei în organizații.
- [Integrarea lanțului de distribuție al raportării de afaceri](#) (IFAC, 2011) conține recomandări din partea a 25 de lideri de afaceri importanți cu privire la acțiunile de întreprins în vederea unei îmbunătățiri reale a guvernantei (inclusiv gestionarea riscurilor și controlul intern), a procesului de raportare financiară, a auditului și a utilității rapoartelor financiare, în urma crizei financiare din 2008. Raportul oferă un rezumat al recomandărilor celor intervievați pentru fiecare domeniu și evidențiază câteva dintre inițiativele conexe ale IFAC.
- [Competență și versatilitate: Modul în care profesioniștii contabili angajați generează succes organizațional durabil](#) (IFAC, 2011) prezintă diferitele roluri ale profesioniștilor contabili angajați și modalitățile variate prin care aceștia își servesc angajatorii și interesul public.
- [Gestionarea riscurilor într-o întreprindere – un cadru general integrat](#) (COSO, 2004) detaliază controlul intern și prezintă principii și concepte cheie cu privire la un subiect mai general, gestionarea riscurilor într-o întreprindere. Un rezumat poate fi descărcat de pe website-ul COSO, [www.coso.org](http://www.coso.org).
- COSO urmează să publice, de asemenea, documentul revizuit referitor la *Controlul intern – un cadru general integrat* și documentele însoțitoare la începutul lui 2013. Consultați website-ul [COSO](http://www.coso.org) pentru mai multe informații.
- [Standardul 31000:2009 – Gestionarea riscurilor](#) (Organizația Internațională pentru Standardizare, 2009) stabilește principii, un cadru general și un proces pentru gestionarea riscurilor aplicabile tuturor tipurilor de organizații din sectorul public sau privat. Acesta nu impune o abordare de tip „mărime universală” ci, mai degrabă, evidențiază faptul că gestionarea riscurilor trebuie adaptată necesităților specifice și structurii fiecărei organizații.
- [HB158: Furnizarea de certificări pe baza ISO 31000:2009 Gestionarea riscurilor – principii și îndrumări](#) (Standarde Australia, Standarde Noua Zeelandă și Institutul Auditorilor Interni – Australia, 2010) descrie modul în care se elaborează o strategie și un program de certificare referitoare la



riscuri, cum se planifică o misiune de certificare, cum se raportează cu privire la programul de certificare și cum se proiectează controalele.

- În data de 1 martie 2010 a intrat în vigoare [Codul de guvernare King pentru Africa de Sud](#) (King III). Codul recomandă companiilor să mențină eficiența guvernantei, a gestionării riscurilor și a controlului intern.
- Standardul de Contabilitate IDW FAIT 1 [Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie](#) (*Principii pentru o bună contabilitate atunci când se folosește tehnologia informației*) (Institut der Wirtschaftsprüfer, 2002) este standardul general recunoscut în Germania pentru controlul intern al raportării financiare.
- [Gestionarea oportunităților și a riscurilor](#) (Asociația Contabililor de Gestiune Autorizați din Canada, 2012) analizează modurile în care procesul de gestionare a riscurilor poate fi folosit pentru a valorifica oportunitățile, a stimula inovația în organizații și a genera profit pe termen scurt și pe termen lung.
- [Reguli de gestionare a riscurilor: cultura, comportamentul și rolul contabililor](#) (ACCA, 2012) analizează opiniile membrilor cu privire la gestionarea integrată a riscurilor și la rolul contabililor, examinând atât rolul pe care contabilii îl au în prezent, cât și măsura în care expertiza acestora ar putea fi folosită pentru gestionarea mai eficientă a riscurilor în viitor.
- *Standardul de bază pentru controlul intern în întreprinderi* (Ministerul Finanțelor din China, Biroul Național de Audit din China, Comisia de Reglementare a Valorilor Mobiliare din China, Comisia de Reglementare a Băncilor din China și Comisia de Reglementare a Asigurărilor din China, 2008) se aplică tuturor companiilor cotate la bursele din Shanghai și Shenzhen. Companiile necotate mari și companiile cotate de mărime mijlocie din China sunt, de asemenea, încurajate să adopte aceste prevederi. Mai multe informații referitoare la documentul în limba chineză sunt disponibile în engleză de la [KPMG](#) și [Documentul informativ pentru China](#).
- [Controlul intern: Îndrumări pentru directori](#) (Consiliul de Raportare Financiară din Marea Britanie, 2005), cunoscut și sub numele Îndrumările Turnbull, prezintă cele mai bune practici de control intern pentru companiile cotate din Marea Britanie și le ajută să aplice Codul de guvernare corporativă din Marea Britanie.
- [COBIT®](#), elaborat și publicat de ISACA, este un cadru general pentru afaceri referitor la guvernare și gestionarea sistemelor IT din întreprinderi care permite managerilor să reducă discrepanțele dintre dispozițiile de control, problemele tehnice și riscurile de afaceri.
- Documentul [Un cadru general pentru supravegherea riscurilor de către consiliul de administrație](#) (Institutul Contabililor Autorizați din Canada, 2012) prezintă o abordare practică pentru supravegherea riscurilor, proiectată în mod specific pentru consiliile de directori, inclusiv un cadru general, o metodologie și seturi de instrumente.

[Prefața la Îndrumările Internaționale de Bune Practici ale IFAC](#) prezintă domeniul de aplicare, scopul și procedura stabilită pentru seria de Îndrumări Internaționale de Bune Practici emise de Comitetul PAIB.

Proiectele de expunere, Documentele consultative și alte publicații ale IFAC sunt publicate de IFAC și intră sub incidența drepturilor de autor ale acestuia.

IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru orice pierderi cauzate oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în baza materialului din această publicație, indiferent dacă respectiva pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

Sigla IFAC, „International Federation of Accountants” și „IFAC” sunt mărci înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC.

Drepturi de autor © iunie 2012 ale International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Se acordă permisiunea de a face copii ale acestui document, condiția fiind ca aceste copii să fie folosite exclusiv pentru cursuri universitare sau pentru uz personal și să nu fie vândute sau distribuite, iar fiecare copie să includă următoarea mențiune: „Drepturi de autor © iunie 2011 ale International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Utilizat cu permisiunea IFAC. Contactați [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) pentru permisiunea de a reproduce, stoca sau transmite acest document.” În alte situații, este necesară permisiunea scrisă a IFAC pentru reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea acestui document în scopuri similare, cu excepția cazurilor permise de lege. Contactați [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-123-3

Documentul *Evaluarea și îmbunătățirea controlului intern în organizații*, publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în iunie 2012 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în noiembrie 2018 și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a documentului *Evaluarea și îmbunătățirea controlului intern în organizații* a fost analizat de IFAC și traducerea a fost realizată în conformitate cu „Declarația de politică – Politica de traducere și reproducere a standardelor publicate de IFAC”. Textul aprobat al documentului *Evaluarea și îmbunătățirea controlului intern în organizații* este cel publicat de IFAC în limba engleză.

Textul în limba engleză al documentului *Evaluarea și îmbunătățirea controlului intern în organizații* © 2012 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului *Evaluarea și îmbunătățirea controlului intern în organizații* © 2012 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *Evaluating and Improving Internal Control in Organizations*, ISBN: 978-1-60815-123-3



**International  
Federation  
of Accountants**

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)