

SISTEMUL DE CONTROL – BAZĂ DE APRECIERE A ACTIVITĂȚII ȘI DE ASIGURARE INFORMAȚIONALĂ A PROCESULUI DECIZIONAL

Svetlana MIHAILA, Maia BAJAN

Academia de Studii Economice din Moldova

În acest articol ne-am propus scopul să descriem importanța sistemului de control în aprecierea activității entității și în asigurarea informațională a procesului decizional, precum și semnificația acestuia pentru informația contabilă, a cărei veridicitate influențează direct rezultatul procesului economic în ansamblu. Sunt analizate posibilitățile de realizare a sistemului de control în sistemul contabilității și, prin urmare, funcția pe care o îndeplinește controlul în cadrul contabilității.

Cuvinte-cheie: control, contabilitate, informație financiară, decizii manageriale, proces decizional.

CONTROL SYSTEM – THE BASIS OF APPRECIATION AND INFORMATIONAL INSURANCE OF DECISION MAKING PROCESS

The purpose of this article is to describe the importance of control system in assessing entity's activity and providing information to decision-making. Also it describes the significance of accounting information, whose veracity directly influences the outcome of the economic process as a whole. As an outcome of a systematical study of the specialized literature are analyzed possibilities for control system attainment in accounting system, and therefore definition of control's functions within accounting.

Keywords: control, accountancy, financial information, managerial decisions, decision making.

Controlul a fost în toate timpurile, există și în prezent în toate domeniile economico-sociale. Studiul problematicii privind controlul este una actuală. Putem afirma că prin control conducerea de vârf a entității, precum și managerii de nivel superior își asigură informarea în evoluție, fiabilă, preventivă, care ridică importanța valorii concluziilor și calitatea deciziilor. Totodată, se poate de spus că, cu timpul, controlul a devenit un limbaj comun al managerilor de orice nivel, activitatea entităților fără el fiind imposibilă.

Majoritatea specialiștilor în domeniu susțin că gestiunea entității trebuie să fie într-un mod computerizat (automatizat), ceea ce ar reprezenta o trăsătură fundamentală a controlului. Dar, pentru a obține rezultate în acest sens, controlul trebuie să fie adaptat la diferitele forme de organizare, care depind de descentralizarea puterii responsabilităților. Deci, controlul persistă peste tot, la toate nivelurile organizatorice, acolo unde se practică o activitate, de aceea devine esențial în funcționarea entității.

Pentru atingerea scopurilor și obiectivelor sale, controlul utilizează un sistem de planificare, un sistem informațional, diferite instrumente și metode pentru analiza performanțelor. Controlul ca sistem informațional influențează atât deciziile tactice, cât și pe cele strategice ale entității, alături de alte componente ale sistemului informațional global al întreprinderii, în procesul de luare a deciziilor.

La etapa actuală, entitățile din țara noastră necesită numeroase schimbări în modul de gestionare și descentralizare a activității. Aceste schimbări sunt determinate de faptul că entitățile activează într-un mediu instabil, ceea ce face ca informația să fie incertă.

Pentru managerii entității este un lucru complicat să identifice din multitudinea de indicatori și metode, utilizate astăzi, cele care sunt mai importante pentru a putea activa eficient.

Aici vom sublinia că în activitatea unei entități contabilitatea este cea care oferă informația financiară necesară managerilor în scopul luării deciziilor. Putem spune cu certitudine că contabilitatea include *funcții aparte de control*, a căror exercitare contribuie la realizarea scopurilor și sarcinilor, care sunt puse în fața sistemului de control și la atingerea de către organizație a scopurilor și obiectivelor sale (Fig.1).

În prezent, această funcție practic nu se realizează, din cauza lipsei unei interpretări clare a conținutului și a identificării funcției de control și a controlului ca sistem, dar și din lipsa unor metode adecvate de influență asupra sistemului de evidență.

Analizând literatura de specialitate, putem constata că mai mulți savanți în domeniu privesc „controlul ca funcție a contabilității”. Savantul din România I.Ionașcu susține că „controlul s-a studiat mai întâi ca o tehnică de calcul și control, fiind limitat la contabilitatea analitică” [3, p.18]. În opinia cercetătorilor ruși D.Filipiev și I.Bespalova, „fiecare fapt sau eveniment aparte al contabilității, la fel ca și însăși contabilitatea în ansamblu,

înseamnă, întâi de toate, verificarea corectitudinii acțiunilor economice întreprinse" [7, p.64]. Prin urmare, contabilității i se atribuie un rol principal în activitatea unei entități, controlul fiind doar un mijloc de evidență, care asigură corectitudinea reflectării operațiunilor economice pentru a atinge scopurile propuse. În același context, unii specialiști autohtoni afirmă că „controlul presupune compararea rezultatelor efective cu cele planificate în scopul determinării abaterilor și corectării divergențelor” [4, p.10; 2, p.17]. La rândul său, V.Bulgaru susține că „drept bază unică și autentică pentru aplicarea controlului de gestiune servește informația furnizată de contabilitatea de gestiune” [1, p.76]. Considerăm că aceste abordări pun în evidență rolul și locul controlului, deoarece acesta operează preponderent cu informația furnizată de contabilitate, analizează date deja înregistrate.

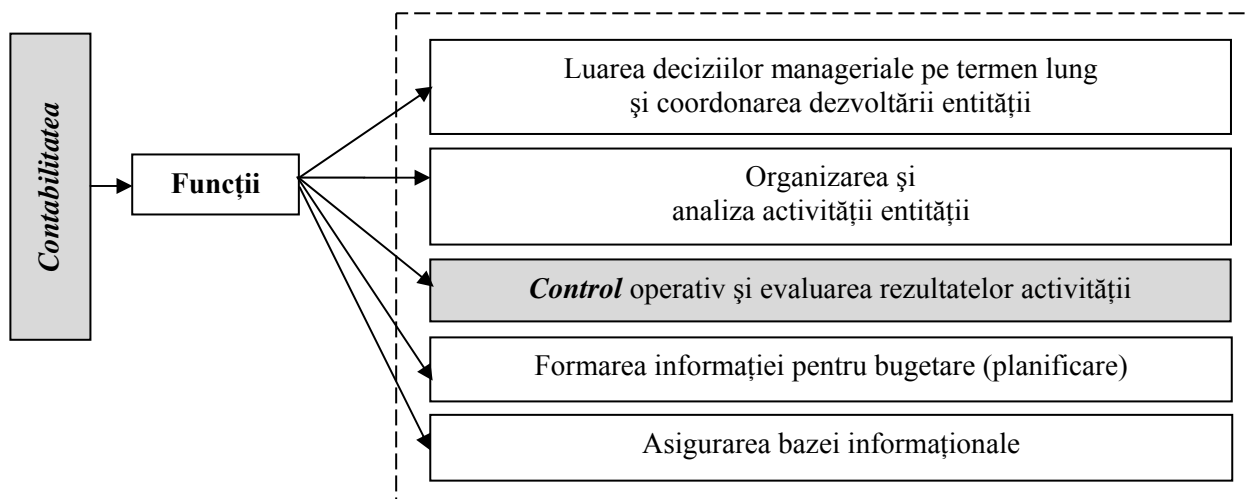


Fig.1. Controlul ca funcție a contabilității.

Referindu-ne la funcțiile controlului, ar fi cazul să definim, mai întâi, noțiunea de funcție ca element, a cărei delimitare are o importanță în orice sistem. Noțiunea de *funcție* provine de la latinescul *functio* (înfăptuire, executare) și indică activitatea, rolul obiectului în cadrul unui sistem din care face parte. În conformitate cu această definiție, *funcția controlului reprezintă o realizare a acțiunilor de control în cadrul sistemului de contabilitate*.

Analizând definițiile formulate de numeroși autori privind funcția de control a contabilității, care constă în stabilirea standardelor, măsurarea rezultatelor obținute efectiv și în efectuarea corecțiilor în cazul devierii lor de la standardele stabilite, putem afirma că prin intermediul informației financiare se realizează controlul tuturor genurilor de activitate ale entității și ale subdiviziunilor ei structurale. Totodată, nu se ia în considerare că contabilitatea reprezintă, în primul rând, un sistem ordonat de colectare, generalizare și înregistrare a informației, care, la rândul său, servește drept bază pentru monitorizarea eficienței controlului și adoptarea deciziilor manageriale, dar nu este capabilă să realizeze controlul activității organizației și a subdiviziunilor ei în ceea ce privește atingerea scopurilor propuse. În plus, reieșind din definiția funcției, ar fi greu să ne închipuim că informația ar putea să devină o acțiune de control.

Savantul rus Z.Kirianova consideră că funcția de control a contabilității servește scopurilor integrității, disponibilității și circulației bunurilor, oportunității decontărilor cu partenerii de afaceri. Însă, aceasta e doar o percepție destul de limitată a funcției de control a contabilității. Economistul rus V.Palii a prezentat o definiție mai deplină a funcției controlului, menționând că „funcția de control este exercitată de contabilitate prin intermediul elementelor metodei sale” [8].

În continuare vom încerca să clarificăm de ce funcția de control este mărginită. În cadrul entității, controlul de gestiune poate fi clasificat după diferite criterii: în funcție de luarea deciziilor, de procesul bugetar și de momentul efectuării, care sunt prezentate în Figura 2. Pentru a atinge obiectivele propuse, managerii sunt puși în situația de a lua unele decizii. Orice entitate dispune de un ansamblu de instrumente, care au rolul de a asigura calitatea deciziilor și a acțiunilor întreprinse, numit și control organizațional. Astfel, în funcție de teritoriul de aplicare a controlului și de nivelurile de decizie, distingem control strategic, control de gestiune (tactic) și control operațional (operativ).

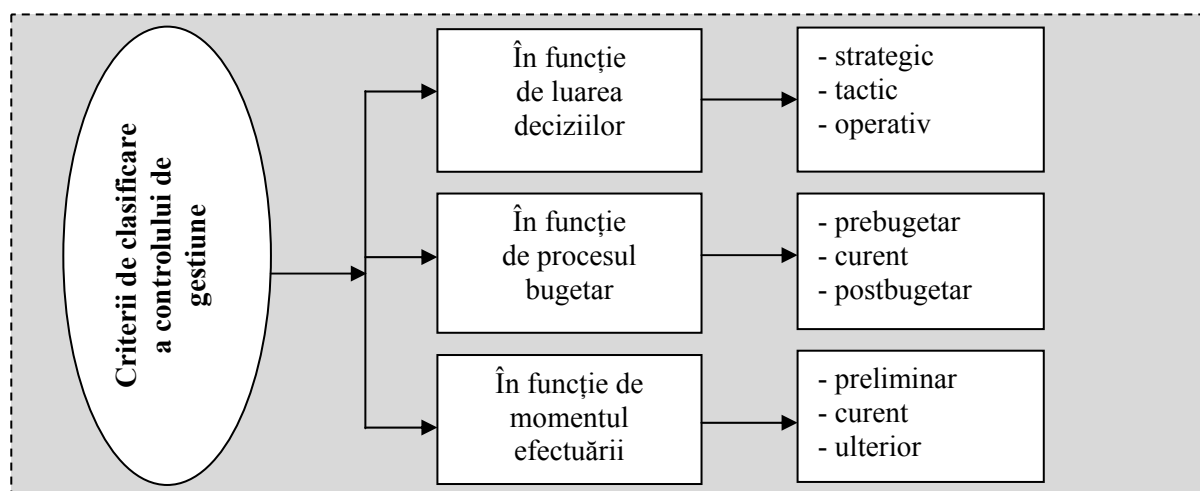


Fig.2. Clasificarea controlului de gestiune în cadrul entității economice.

Majoritatea cercetătorilor evidențiază în lucrările lor controlul preliminar, curent și ulterior în sistemul de contabilitate. Economistul rus I.Belobjecki menționează că „un rol principal aparține controlului realizat de contabilitate în formă de: 1) control preliminar la etapa examinării documentelor primare, prezentate contabilului-șef spre semnare, precum și la aprobarea contractelor, devizelor, ordinelor și altor documente; 2) control curent în procesul înregistrării contabile a operațiunilor economice și inventarierii stocurilor; 3) control ulterior la etapa generalizării și analizei informației contabile și a informației raportate” [5, p.13].

Pentru a înțelege care sunt posibilitățile de realizare a acestor tipuri de control în sistemul contabilității și, prin urmare, ce funcție îndeplinește controlul în interpretarea ei actuală, să examinăm procedeele metodei contabilității (a se vedea Tabelul).

Tabel

Caracteristica procedeele metodei contabilității și aprecierea eficienței utilizării lor de către funcția de control

| Elementele metodei | Descrierea procedeele metodei contabilității | Tipul de control | | |
|-----------------------------------|---|--------------------|----------------|------------------|
| | | Control preliminar | Control curent | Control ulterior |
| Documentația | Înregistrarea datelor privind patrimoniul entității în documente, care conferă putere juridică datelor contabilității. | + | + | - |
| Inventarierea | Reflectarea și descrierea de facto prin date cantitative și valorice a tuturor bunurilor din cadrul entității. | - | + | + |
| Evaluarea | Expresia valorică a bunurilor entității, obligațiilor și operațiunilor economice cu scopul obținerii datelor generalizate pentru perioada curentă pe entitate în ansamblu. | - | + | - |
| Calculația | Ansamblu de operațiuni matematice referitoare la fapte și fenomene economice, în scopul de a găsi valoarea uneia sau mai multor mărimi de această natură. | - | + | - |
| Contul contabil | Procedeu propriu al contabilității de reflectare și grupare corelată curentă a bunurilor, precum și a operațiunilor economice. | - | + | |
| Dubla înregistrare | Reflectare corelată a oricărei operații economice în conturile contabilității, când fiecare operațiune se înregistrează concomitent la debitul unui cont și la creditul altui cont cu aceeași sumă. | - | + | + |
| Bilanțul și bilanța de verificare | Procedeu de generalizare totală a informației patrimoniale a entității pentru perioada curentă și precedentă. | - | + | + |

Studiul realizat și confruntarea posibilităților de realizare a procedurilor metodei contabilității în procesul controlului preliminar, curent și ulterior ne permite să conchidem următoarele:

1. Controlul preliminar în sistemul actual al contabilității nu se realizează în măsură deplină, deoarece o bună parte din documente se perfectează și se prezintă pentru a fi aplicate sancțiuni și a fi reflectate în registrele de contabilitate deja după producerea de facto a operațiunii economice.

2. La etapa actuală, cea mai populară metodă de contabilitate, prin intermediul căreia se realizează controlul curent, este inventarierea. Mulți consideră această metodă ca fiind una dintre cele mai efective. Dar, după cum arată practica controalelor de audit, efectuarea inventarierii adesea poartă un caracter formal, fără confruntarea *de facto* a valorilor materiale cu datele contabilității. În opinia noastră, utilizarea altor metode de evidență cu scopul realizării controlului curent are o eficiență scăzută.

3. Controlul ulterior este, după cum se știe, cea mai dirijabilă dintre toate formele de control și se realizează după generalizarea datelor în contabilitate, purtând un caracter obiectiv.

Studiul efectuat ne permite să conchidem că în prezent funcției de control a contabilității îi lipsește capacitatea de a se dezvolta eficient, ceea ce impune căutarea unor căi mai adecvate condițiilor actuale de realizare a acesteia cu scopul asigurării unui control efectiv la toate etapele procesului economic.

După părerea noastră, dezvoltarea funcției de control este posibilă prin implementarea unei abordări procesuale în sistemul contabilității, care, la rândul său, poate fi interpretată ca un business-proces complicat, cu o mulțime de subprocesse de nivel mai inferior.

Utilizarea abordării procesuale va permite, în primul rând, să evidențiem procesele relevante în formarea informației financiare, a căror veridicitate influențează direct rezultatul procesului economic în ansamblu; în al doilea rând, să determinăm punctele slabe nu doar în sistemul de evidență, dar și într-un șir de procese economice realizate, unde nivelul insuficient al reglementării normative și finalul evenimentului depind, în mare măsură, de decizia adoptată corect; în al treilea rând, să determinăm lista acțiunilor de control la toate etapele realizării procesului economic, care, la rândul său, va permite sporirea considerabilă a calității informației financiare.

Cele mai importante business-procese sub aspectul contabilității sunt: aprovizionarea, evidența circulației mărfurilor, evidența operațiunilor cu mijloacele fixe, evidența salariilor, evidența retribuirii muncii, impozitarea. Fiecare proces urmează să fie reprezentat ca o succesiune de sarcini sau acțiuni, pe care trebuie să le execute fiecare colaborator. Susținem ideea savantului P.Druker, potrivit căreia „pentru lucrători diferiți și pentru scopuri diferite una și aceeași informație trebuie organizată în mod diferit” [6, p.172]. În plus, pentru fiecare proces pot fi evidențiate punctele critice, unde probabilitatea erorilor este înaltă. Aceste domenii se numesc *puncte de control*, deoarece pentru a preveni eventualitatea apariției erorilor și denaturărilor pentru fiecare dintre ele este determinată o anumită acțiune de control.

Bibliografie:

1. BULGARU, V. *Perfecționarea contabilității stocurilor la întreprinderile agricole*: Teză de doctor în economie. Chișinău, 2010. 168 p.
2. CARAMAN, S., CUȘMĂUNȘĂ, R. *Contabilitate managerială*: Note de curs. Chișinău: Tipografia Centrală, 2007. 225 p.
3. IONAȘCU, I., FILIP, A., STERE, M. *Control de gestiune*. București: Editura Economică, 2006. 271 p.
4. NEDERIȚĂ, A. ș.a. *Contabilitate managerială*: Ghid practico-didactic. Chișinău: ACAP, 2000. 264 p.
5. БЕЛОБЖЕЦКИЙ, И.А. *Ревизия и контроль в промышленности*: Учебное пособие. Москва: Финансы и статистика, 1987.
6. ДРУКЕР, П. *Задачи менеджмента в XXI веке* / Перевод с английского. Москва: Вильямс, 2004.
7. ФИЛИПИЕВ, Д.Ю., БЕСПАЛОВА, И.Г. *Функция контроля в системе бухгалтерского учёта*. В: *Бухгалтерский учёт*, 2008, №13, с.63-65.
8. ПАЛИЙ, В.Ф., СОКОЛОВ, Я.В. *Введение в теорию бухгалтерского учёта*. Москва: Финансы и статистика, 1984.

Prezentat la 17.04.2014