

Prof. univ. dr. VICTOR MUNTEANU
– coordonator –

Drd. FLORIN GHEORGHE
Drd. RĂZVAN MATEI

Drd. DELIA IBĂNIȘTEANU
Drd. DIANA BAICU

CONTROLUL FINANCIAR
LA ENTITĂȚILE PUBLICE ȘI ECONOMICE
– TEORIE ȘI PRACTICĂ –

- concepte, metodologie, reglementări, cazuri aplicative -



EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2018

CUPRINS

Cuvânt înainte	9
CAPITOLUL I: CONTROLUL FINANCIAR CONTABIL: CONCEPT, OBIECTIVE, FUNCȚII, FORME	11
1.1. Contextul general și necesitatea obiectivă a controlului financiar – contabil. ...	11
1.1.1. Contextul general.....	11
1.1.2. Necesitatea obiectivă a controlului financiar - contabil	14
1.2. Atributele managementului entității (intreprinderii) și conceptul de control financiar – contabil.....	15
1.3. Sfera de acțiune și obiectivele controlului financiar – contabil.....	21
1.4. Funcțiile controlului financiar contabil	25
1.5. Formele controlului financiar – contabil	27
CAPITOLUL II: METODOLOGIA DE EFECTUARE A CONTROLULUI FINANCIAR – CONTABIL	32
2.1. Sistemul metodologic de control financiar – contabil	32
2.2. Metoda controlului financiar – contabil	34
2.3. Procedee și tehnici de control financiar – contabil	36
2.3.1. Studiul general prealabil	36
2.3.2. Controlul documentar contabil	37
I. Locul și rolul documentelor justificative în cadrul sistemului informațional și a sistemului de control intern.....	37
II. Verificarea modului de completare și utilizare a documentelor justificative	38
III. Verificarea modului de evidență economică.....	50
IV. Clasificarea tehnicilor de control documentar - contabil	56
2.3.3. Controlul factic.....	63
2.3.4. Controlul total sau prin sondaj.....	65
2.3.5. Analiza economico – financiară.....	67
2.4. Etapele efectuării controlului financiar – contabil.....	70
2.4.1. Programarea activității de control financiar – contabil	71
2.4.2. Pregătirea acțiunii de control financiar – contabil	73
2.4.3. Efectuarea propriu-zisă a controlului financiar –contabil	76
2.4.4. Stabilirea răspunderilor în sarcina persoanelor vinovate	80
2.4.5. Întocmirea actelor de control financiar – contabil	83
2.4.6. Valorificarea rezultatelor din controlul financiar -contabil.....	86
CAPITOLUL III: ORGANIZAREA ȘI EXERCITAREA ACTIVITĂȚII DE CONTROL FINANCIAR - CONTABIL	89
3.1. Controlul financiar – contabil al statului	89
3.1.1. Sistemul de control financiar al statului.....	90

3.1.2. Controlul financiar – contabil al statului din sfera de acțiune a executivului	90
3.1.2.1. Corpul de Control al Primului Ministru.....	91
3.1.2.2. Ministerul Finanțelor Publice.....	92
1. Structuri proprii de control	92
2. Agenția Națională de Administrare Fiscală (Inspekția fiscală).....	95
A. Proceduri, metode și forme de inspekție fiscală.....	97
B. Realizarea inspekției fiscale.....	98
C. Căile de atac împotriva actelor emise de către organele fiscale.....	117
D. Colectarea și stingerea creanțelor fiscale.....	121
3. Direcția generală antifraudă fiscală	135
4. Direcția generală a vămiror.....	139
3.1.3. Controlul financiar – contabil al statului din sfera de acțiune a legislativului	144
3.1.3.1. Comisiile parlamentare.....	144
3.1.3.2. Curtea de Conturi	145
1. Controlul și auditul Curții de Conturi	145
2. Autoritatea de Audit	161
3.2. Controlul financiar – contabil propriu al entităților publice și economice	163
3.2.1. Controlul și auditul public intern al entităților publice.....	163
3.2.1.1. Controlul și auditul public intern	163
1. Controlul intern.....	164
2. Auditul public intern	166
3.2.1.2. Controlul financiar – propriu	171
1. Controlul financiar preventiv.....	171
2. Controlul financiar de gestiune.....	172
3.2.2. Controlul financiar - contabil propriu al entităților economice.....	177
1. Controlul intern.....	177
2. Controlul financiar preventiv.....	179
3. Controlul financiar de gestiune.....	180
4. Controlul financiar prin inventariere.....	183

CAPITOLUL IV: CONTROLUL FISCAL ȘI EVAZIUNEA FISCALĂ 217

4.1. Controlul fiscal.....	217
4.1.1. Conceptele de control fiscal, contribuabil, inspector fiscal.....	217
4.1.2. Inregistrarea fiscală și evidența contribuabililor.....	218
4.1.3. Drepturile și obligațiile aparatului fiscal și al contribuabililor.....	219
4.1.4. Reguli de procedură, tehnici și instrumente de control fiscal	219
4.1.5. Soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale	221
4.1.6. Reguli de procedură, tehnici și instrumente de control fiscal	226
4.1.7. Soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale	227
4.2. Evaziunea fiscală.....	230
4.2.1. Conceptul de evaziune fiscală.....	230

4.2.2. Formele evaziunii fiscale	233
4.2.3. Infrațiuni economice	240
4.2.4. Internaționalizarea fraudei fiscale	253
4.2.5. Impactul internaționalizării fraudei fiscale asupra economiei românești ..	253
4.2.6. Organizarea și funcționarea cazierului fiscal	255
CAPITOLUL V: RĂSPUNDEREA – MODALITATE DE FINALIZARE A	
CONTROLULUI FINANCIAR – CONTABIL	257
5.1. Răspunderea disciplinară	257
5.2. Răspunderea contravențională	258
5.3. Tipuri de contravenții	262
5.3.1. Contravenții în legătură cu organizarea și conducerea contabilității	262
5.3.2. Contravenții sau infracțiuni privind faptele generatoare de evaziune fiscală	264
5.3.2.1. Contravenții și infracțiuni în legătură cu înregistrarea fiscală a entităților economice	264
5.3.2.2. Contravenții și infracțiuni privind impozitul pe profit	265
5.3.2.3. Contravenții la normele privind taxa pe valoare adăugată	266
5.3.3. Contravenții în legătură cu munca prestată și încadrarea în muncă	272
5.4. Răspunderea materială	273
5.4.1. Răspunderea materială în legătură cu gestionarea bunurilor	284
5.4.2. Răspunderea materială în legătură cu activitatea financiar – contabilă	287
5.5. Răspunderea penală	289
5.5.1. Infracțiuni prevăzute în codul penal	290
5.5.2. Infracțiuni prevăzute în legi speciale	292
CAPITOLUL VI: CAZURI PRACTICE DE CONTROL/INSPECȚIE FISCALĂ	296
6.1. Inspecție fiscală privind impozitul pe profit și TVA	296
6.2. Inspecție fiscală privind procedurile de soluționare a deconturilor cu sume negative de TVA, cu opțiune de rambursare	326
6.3. Inspecție fiscală privind accizele	345
BIBLIOGRAFIE	373

CUVÂNT ÎNAINTE

În cadrul reformei economice din țara noastră, actul managerial presupune, ca un atribut deosebit de important, **controlul** permanent și sistematic asupra activităților economice ale întreprinderii – indiferent de structurile organizatorice și forma de proprietate în care acestea se realizează, precum și asupra activității unităților administrativ-teritoriale sau ale instituțiilor publice care gestionează bunuri, atât din domeniul public, cât și din cel privat.

Controlul este o funcție a conducerii care asigură cunoașterea și perfecționarea modului de gestionare a activelor și datoriilor și de orientare, organizare și desfășurare a activității de producție, distribuție, comercializare, promovare etc. Cunoașterea de către factorii interesați a modului de desfășurare a activităților economice în condiții de legalitate și liberă inițiativă este o cerință a managementului modern al întreprinderii.

Cunoașterea este un obiectiv imperios necesar și managementului entităților economice (întreprinderilor) din orice domeniu de activitate în vederea coordonării acțiunilor orientate către maximizarea eficienței și eficacității. De asemenea, cunoașterea situației economico-financiare a întreprinderilor servește în luarea deciziilor referitoare la relațiile comerciale.

În condițiile economiei de piață, **controlul** ca formă de cunoaștere are în vedere: interesele entităților, orientate spre maximizarea profitului, interesele terților (respectiv parteneri comerciali, instituții financiare, instituțiile publice sau de interes public, alte entități interesate etc.) și interesele statului.

Prin **control**, conducerea își asigură informarea **dinamică, reală și exactă**, ceea ce determină concluzii de valoare și decizii de calitate. Controlul pătrunde în esența fenomenelor și contribuie efectiv la o conducere științifică și eficientă, sesizează aspectele negative în momentul în care acestea se manifestă ca tendință și intervine operativ pentru prevenirea și eliminarea cauzelor care le generează.

Controlul nu se rezumă să constate și identifice eventualele vulnerabilități sau riscuri din activitate, ci contribuie și la previzionarea acestora, la luarea măsurilor necesare de atenuare a efectelor în vederea îmbunătățirii desfășurării activității, precum și a eliminării posibilităților apariției deficiențelor și anomaliilor.

Pentru maximizarea profitului, pe lângă evaluarea rezultatelor în raport cu obiectivele stabilite, controlul contribuie și la identificarea și prevenirea tendințelor și fenomenelor care necesită decizii de corecție.

Controlul public în România se efectuează de către Curtea de Conturi, Ministerul Finanțelor Publice prin Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Inspecție Fiscală, Direcția generală de antifraudă fiscală, Direcția generală a Vămilelor. Aceste organisme realizează un control extern sub diferite forme în ceea ce privește obligațiile diferitelor entități publice, a societăților, în calitatea lor de contribuabili etc., precum și un control intern al activității proprii.

Totodată, entitățile își organizează **controlul financiar propriu** necesar bunei gestionări a activelor și datoriilor, dar și în instituțiile publice este reglementată activitatea de **control managerial / intern** și **audit public intern** cu privire la utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public.

Dezvoltarea economică socială a țării în perioada de tranziție și consolidare a economiei de piață presupune cunoașterea temeinică de către stat a legităților universale valabile, a legilor economice proprii economiei de piață, precum și aplicarea lor justă la condițiile concrete din țara noastră. Asigurarea cerințelor esențiale ale legilor economice presupune perfecționarea continuă a activităților economico-sociale, a formelor și metodelor de conducere a întregii economii. Realizarea acestui deziderat impune din partea statului nu numai elaborarea de acte normative ci și **organizarea și exercitarea unui control ferm și riguros asupra întregii economii.**

Aceasta demonstrează **necesitatea activității de control** determinată de cauze obiective și în primul rând de formele de proprietate, producția de mărfuri și de acțiunea legilor economice specifice economiei de piață.

Toate aspectele menționate mai sus sunt tot atâtea idei ce conturează faptul că între metodele administrative de conducere, **un loc aparte, prioritar, îl ocupă controlul**, sub multiplele sale forme de manifestare, căruia îi este consacrată această lucrare.

În acest context, lucrarea se ocupă cu studiul metodologiei, precum și a organizării și exercitării activității de control în general, control financiar-contabil și fiscal, în special, atât din punct de vedere practic, cât și aplicativ. Demersul său metodico-didactic își propune să ofere celor interesați modalitățile cele mai eficiente pentru înțelegerea și aprofundarea tuturor aspectelor legate în special de controlul *financiar-contabil*, să formeze o gândire logică, independentă în practicarea acestei profesii, precum și deprinderile necesare.

În acest sens, lucrarea se adresează, *în primul rând*, celor care în facultăți (licență și master) sau alte forme de pregătire profesională studiază controlul financiar-contabil.

Ea este destinată, *în al doilea rând*, practicienilor în domeniul controlului financiar-contabil, inspectorilor fiscali, experților contabili, analiștilor financiari și altor specialiști care doresc să aprofundeze valențele informaționale ale acestui domeniu.

La redactarea lucrării ne-au folosit de o bogată legislație și literatură străină, dar mai ales autohtonă. Adresăm mulțumiri normalizatorilor români (Ministerul Finanțelor Publice, Curtea de Conturi etc.) pentru străduința de a crea și perfecționa un *sistem de control financiar*.

Apreciem, de asemenea, interesul și competența profesională a specialiștilor din învățământul superior, cercetare și practică în domeniul controlului financiar-contabil pentru cărțile, studiile și punctele de vedere proprii ce au văzut lumina tiparului și care ne-au fost de un real folos în redactarea lucrării.

Ne-am bucurat de sprijinul calificat al editurii, tipografiei, redactorului și procesorilor de text, care s-au îngrijit de pregătirea operativă și apariția în cele mai bune condiții a lucrării, drept pentru care le mulțumim.

Mulțumim, aprioric, cititorilor noștri, studenți (licență și master), cadre didactice, specialiști care vor avea răbdarea și interesul să lectureze și să folosească această carte.

Suntem conștienți de faptul că lucrarea poate fi îmbunătățită, că poate face obiectul unor reflecții critice, unor sugestii și propuneri pe care le așteptăm cu atenția cuvenită și pe care le vom recepționa cu plăcere și distinsă considerație și le vom avea în vedere la o eventuală ediție.

București, octombrie 2018

Autorii,

CAPITOLUL I

CONTROLUL FINANCIAR CONTABIL: CONCEPT, OBIECTIVE, FUNCȚII, FORME

1.1. CONTEXTUL GENERAL ȘI NECESITATEA OBIECTIVĂ A CONTROLULUI FINANCIAR – CONTABIL

1.1.1. CONTEXTUL GENERAL

Societatea românească a parcurs o perioadă de profunde transformări, generate de trecerea de la un sistem social, politic și economic centralizat la un sistem democratic care preocupă, atât economiștii, oamenii de acțiune - guvernanți și politicieni - cât și oamenii de știință, ceea ce pune în centrul întrebărilor și implicit al răspunsurilor, problematica economică.

Trecerea României la o economie de piață, al cărui fundament îl constituie proprietatea privată și al cărui mecanism presupune coroborarea și îmbinarea organică a legilor pieței cu acțiunea statului, s-a dovedit a fi un proces complex și cu largi implicații, un proces dificil și de durată. Economia de piață nu este lipsită, însă, de inechități și abuzuri, iar unele dintre acestea sunt grave, dar, în același timp, este evident faptul că întreprinderea particulară, modernă și spiritul întreprinzător, cuplat cu democrația politică, oferă cea mai bună perspectivă de păstrare a libertății pe multiple planuri și oferă cele mai accesibile căi de dezvoltare economică și prosperitate generală. Premiza libertății, a riscului și a șansei este factorul care leagă economiile de piață moderne cu democrația politică.

Autonomia entităților economice poate fi înțeleasă numai într-un sistem de interacțiuni și interdependențe în care fiecare, indiferent de domeniul și forma de organizare a activității sale, are nevoie de ceilalți, conduși ei înșiși de propriile lor interese. Într-o economie de piață, în care activitățile economice se concretizează în obținerea profitului și a satisfacțiilor, această libertate a entităților economice trebuie înțeleasă ca o răspundere, ca o imensă responsabilitate pe care acestea o au față de sine, față de celelalte entități, față de societate.

În societatea contemporană, economia de piață, ca o formă de organizare a vieții economice, în care raportul dintre cerere și ofertă determină principiile de prioritate în organizarea producției și realizarea bunurilor, are ca "actor" principal entitatea (întreprinderea). În condițiile unor restricții obiective cum ar fi cele materiale, umane, financiare, sociale, informaționale, legislative etc., precum și ca urmare a unei intervenții mai mult sau mai puțin ample a autorităților publice, entitatea are libertatea de decizie și de mișcare, hotărând autonom ce, cum, cât și chiar pentru cine să producă, să consume, să investească, să economisească, urmărindu-și propriile interese de a obține profit sau cel mult de a supraviețui.

Economia de piață, în esență sa este o economie mixtă, mai mult sau mai puțin liberă, guvernată de legi specifice acesteia, între care cele ale pieței sunt determinante - jocul prețurilor, profitul, presiunea concurenței, incertitudinii și riscului etc. Într-un asemenea context, entitatea-întreprinderea, este obligată să le cunoască și să le respecte

întrucât ea este un element component care se mișcă într-un mecanism economic, concurențial, căruia trebuie să i se integreze pentru a-și asigura funcționarea.

Semnificativ în acest sens este faptul că într-o economie de piață responsabilitatea socială a entității, aceea de a-și folosi resursele și de a se lansa în activități desemnate să-i crească profitul, funcționează atâta timp cât respectă regulile jocului, presupunând o competiție deschisă, dură, dar liberă și corectă. În același timp este responsabilitatea celorlalți dintre noi de a stabili un cadru legal, astfel încât, “*un individ, urmărindu-și propriul interes să fie condus de o mână invizibilă*”, așa cum nota Adam Smith, “*spre un scop public sau un bine social care a fost în intenția sa*”. Dar această responsabilitate socială, entitatea nu și-o asumă întotdeauna automat și direct, deoarece ea nu constituie, în totalitate, un obiectiv esențial al preocupărilor sale.

Abordarea globală a entității (întreprinderii), ne obligă să relevăm faptul că, pe fondul unei responsabilități sociale - mai mult sau mai puțin conștientizate, aceasta urmărește, așa cum s-a mai precizat, *obiective multiple*, și este supusă în același timp unor restricții (constrângeri) economice și sociale. Altfel spus, activitatea și responsabilitatea entității (întreprinderii) nu poate fi explicată și stăpânită într-o economie de piață numai printr-o optică pur economică. Pe de o parte, problematica teoretică și practică în domeniu relevă că întreprinderea privată urmărește trei scopuri principale - **supraviețuirea, profitul și dezvoltarea**. Pe de altă parte, entitatea economică este supusă diferitelor presiuni din partea statului, sindicatelor, asociațiilor de consumatori care o obligă să-și asume obiectivele sociale, etice și ecologice, adesea în concurență cu obiectivul ei pur economic.

Obiectivele entității (întreprinderii) vizează, în esență, obținerea de profit dar în același timp supraviețuirea, dezvoltarea și chiar perenitatea acesteia, care la rândul lor decurg din scopurile financiare - echilibru, rentabilitate și creștere. Toate aceste activități ale întreprinderii se desfășoară într-un mediu social specific constituit din: salariați, furnizori, creditori, clienți, sistemul bancar, instituțiile financiare etc., care la rândul lor există în mediul general social al economiei de piață ce cuprinde: cadrul economic, cadrul juridic, influențele guvernamentale, influențele internaționale, factorii socio-culturali, factorii demografici etc.

Plecând de la faptul că scopul primar al oricărei entități economice este de a obține un profit corespunzător în raport cu resursele utilizate, în acest cadru, aspectul de prim ordin al managementului este administrarea resurselor, gestiunea economică și în speță, gestiunea financiară. În literatura economică managementul este frecvent asimilat “dirijării judicioase a resurselor umane, materiale și financiare” în scopul funcționării echilibrate a fiecărei subdiviziuni structurale și a entității în ansamblu.

În economia de piață orice entitate economică dorește să realizeze profit. Entitățile economice sunt supuse *examenului riguros, exigent, dar drept al pieții*, având la bază raportul cerere-ofertă, care operează după criteriul eficienței, al concordanței activităților economice cu nevoile reale ale consumatorilor. În aceste condiții pentru a produce profit, entitățile economice trebuie să aibă o *înalță capacitate de adaptare la cerințele și legitățile pieței*, ale concurenței loiale. Pe lângă inițiativa liberă și aportul material, financiar, uman-fizic și de inteligență - *o condiție esențială a obținerii profitului este informația operativă și reală* cu privire la active, datorii și capitaluri proprii, activitatea economică și comercială desfășurată și rezultatele acesteia - profit sau pierdere.

Cunoașterea condițiilor economice și financiare, în raport cu cerințele și legitățile pieței în care se derulează activitatea entităților economice, previne situațiile de încetare a plăților și de faliment, asigură profitul. *Cunoașterea situației patrimoniului¹*, a capacității acestuia de a genera profit, a solvenței comerciale ori de faliment în care se pot afla entitățile economice, la un moment dat, *este asigurată cu ajutorul atât al contabilității reale, operative și științific organizate, cât și al controlului financiar - contabil, organizat și exercitat în mod exigent și competent.*

În condiții de legalitate și liberă inițiativă, cunoașterea de către factorii interesați a acestor obiective este o cerință esențială a conducerii pe baza criteriilor de profit. Informația de calitate, reală, corectă și operativă privind poziția financiară și rezultatele obținute, precum și cea a evoluției acestora, previne riscurile, deficiențele, lipsurile, în general ineficiența și asigură libera inițiativă economică în condiții de concurență loială.

Cunoașterea este necesară, în primul rând conducerii entităților economice (companii naționale, regii autonome, societăți, societăți agricole, alte categorii) și personalului acestora și în al doilea rând, se știe că orice entitate economică are nevoie de un grad ridicat de încredere - certitudine din partea terților entități economice, parteneri de afaceri.

Această cunoaștere a situației activelor, datoriilor și a capitalurilor proprii (situația poziției financiare) și a performanțelor financiare ale entităților economice se realizează cu ajutorul documentelor contabile (registre contabile, situații financiare, deconturi, etc.) și a evidenței tehnico-operative și contabile. Asigurarea corectitudinii, exactității și realității acestor informații constituie o responsabilitate majoră a controlului financiar-contabil.

Prin *control*, conducerea entității își asigură informarea dinamică, reală, preventivă, care ridică valoarea concluziilor și calitatea deciziilor. *Controlul* pătrunde în esența fenomenelor și contribuie efectiv la conducerea științifică și eficientă, sesizează aspectele negative în momentul în care acestea se manifestă ca tendință și intervine operativ pentru prevenirea și lichidarea cauzelor. *Controlul* nu se rezumă să constate manifestarea neajunsurilor, nu este numai concomitent și ulterior, ci, în primul rând, este bazat pe previziunea desfășurării activității, a posibilităților apariției deficiențelor și anomaliilor (control preventiv). Pentru obținerea profitului maxim, pe lângă evaluarea rezultatelor în raport cu obiectivele și normele stabilite, controlul contribuie și la prevenirea tendințelor și fenomenelor care necesită decizii de corecție.

Controlul asigură perfecționarea, creșterea profitului în condiții de concurență liberă și loială. Controlul, ca formă de cunoaștere este lipsit de sens dacă nu se manifestă și ca formă de perfecționare a modului de gestionare a activelor materiale și bănești și de organizare și conducere a activității entității economice.

Controlul este o necesitate obiectivă și subiectivă, dar nu este un scop, ci un mijloc de perfecționare a activității executive, inclusiv a procesului de conducere a acesteia.

În același timp, în cadrul relațiilor și interrelațiilor dintre entități economice, care se creează în condițiile economiei de piață, controlul, prin activitatea sa, poate contribui nu numai la bunăstarea și dezvoltarea acestora, ca atare, ci și la creșterea economică, la

¹ Colasse B, 2009, Analiza financiară a întreprinderii, traducere Neculai Tabară, Editura TipoMoldova, Iași

progresul tehnic și economico-social, la competitivitatea și deschiderea economiei românești, atât de necesară.

1.1.2. NECESITATEA OBIECTIVĂ A CONTROLULUI FINANCIAR-CONTABIL

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 aceste 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; valorificare 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 intra 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 ce-i convine în condițiile cele mai favorizante). Indiferent de locul pe care îl ocupă, de cumpărători sau producători, conducerile entităților economice trebuie să declanșeze un control sistematic de natură socio-economică pentru obținerea din activitatea desfășurată a unor rezultate cât mai bune. Se poate deci 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 principalele 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 actuala 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 economico-socială de către statul de drept democratic și social presupune cel puțin trei elemente esențiale:

- a) cunoașterea legităților sociale universal 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 universal valabile și a legilor economice proprii economiei de piață.

În consecință acțiunile întreprinse de statul de drept pentru punerea în aplicare a programelor 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 și consolidarea 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 materiale și bănești
- 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 social 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 ar fi de bune deciziile, pentru transpunerea în viață a acestora, a conta numai pe forța justeței lor fără a le controla cum se aplică în practică, înseamnă a adopta o atitudine idealistă și până la urmă a leza interesele generale ale societății.

Ținând seama de cele arătate mai sus, tratarea cu indiferență a controlului de către factorii de răspundere ar aduce imense pagube economiei naționale și ar produce serioase dezechilibre economico-financiare.

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. ATRIBUTELE MANAGEMENTULUI ENTITĂȚII (ÎNTREPRINDERII) ȘI CONCEPTUL DE CONTROL FINANCIAR – CONTABIL

Din punct de vedere etimologic noțiunea de „control” provine din expresia latinească „contra rolus”, prin care se înțelege „verificarea unui act duplicat după original”².

Controlul, în *accețiunea lui semantică*, este o *analiză permanentă sau periodică* a unei activități, a unei situații pentru a urmări mersul și pentru a lua măsuri de îmbunătățire. În același timp el semnifică și o *supraveghere continuă*, morală sau materială, ca și *stăpânirea unei activități, a unei situații*. Aspecte interesante relevă, însă, și alte definiții, potrivit cărora controlul este o *verificare, o inspecție atentă a corectitudinii unui act sau o acțiune de supraveghere a cuiva, a ceva, o examinare minuțioasă sau putere de a conduce, ca un instrument de reglementare a unui mecanism, a unui proces*.

² Ghiță M., 1995, Controlul financiar - componentă a mecanismului economiei de piață, Editura Universitaria, Craiova, pg. 6

Activitatea de control mai poate fi definită ca *funcție a conducerii, instrument de conducere, mijloc de cunoaștere a realității și de corectare a erorilor*. Deasemenea, controlul este definit drept procesul prin care se verifică și se măsoară realizarea cantitativă și calitativă a performanțelor, a sarcinilor sau lucrărilor, pe care le compară cu obiectivele planificate și indică măsurile de corecție, ce apar ca necesare.

Privit din punct de vedere al misiunii sale, controlul este o *componentă intrinsecă a managementului*, iar din punct de vedere al exercitării sale este o *activitate umană, autonomă și specifică*, care servește atât conducerii entităților și partenerilor ei, cât și autorităților publice și chiar populației.

Pe baza acestor considerații exhaustive constatăm că acesta este un atribut al conducerii entității (întreprinderii), o funcție a conducerii și, în același timp, este o activitate independentă. În această calitate, de funcție a conducerii, controlul vizează maximizarea parametrilor ce se referă la rezultate obținute și la creșterea vitezei de realizare a lor.

În același sens, există și ideea, conform căreia, controlul face parte din desfășurarea fiecărei funcții a întreprinderii (tehnică, comercială, financiară, administrativă, de personal), ca și a funcției direcției generale. Datorită importanței sale, *sistemul de control financiar* poate fi considerat ca *instrument indispensabil managementului pentru supravegherea permanentă a activității unei entități*, cu scopul de a lua la timp deciziile ce se impun, privind fiecare funcție în parte dar și ansamblul entității.

Managementul reprezintă efortul de a organiza activitatea de conducere în raport cu legitățile pieței în vederea cunoașterii și perfecționării modului de gestionare a potențialului entităților și de a preveni apariția riscurilor, deficiențelor și lipsurilor în activitatea acesteia.

Managementul se constituie într-o adevărată stare de spirit, care se opune tot mai mult rămânerii în urmă și pasivității, transformându-se într-un interes public general, pentru obținerea eficienței maxime din orice acțiune, aceasta pentru că presupune analiza mediului economic și prognoza evoluției lui, pregătirea deciziilor în domeniu. De asemenea, gestiunea financiară a entității înseamnă pregătirea, fundamentarea, luarea și executarea deciziilor financiare ale acesteia.

În acest sens economistul francez Henry Fayol, considerat, alături de F.W. Taylor drept părinte al științei conducerii, definea *conducerea întreprinderii prin cinci funcții principale: previziunea, organizarea, comanda, coordonarea și controlul*.

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

Atributele (funcțiile) conducerii reprezintă un tot unitar, ele se condiționează reciproc. Ca urmare, conducerea nu poate fi privită ca o trecere succesivă de la o funcție la alta, urmând ca totul să se reia de la capăt. Controlul reprezintă atât funcția finalizatoare a procesului de conducere, cât și funcția care furnizează elementele necesare pentru realizarea în condiții corespunzătoare a celorlalte atribute ale conducerii³:

³ Oprean I., 2002, Control și audit financiar – contabil, Editura Intelcredo, Deva, pg. 6.

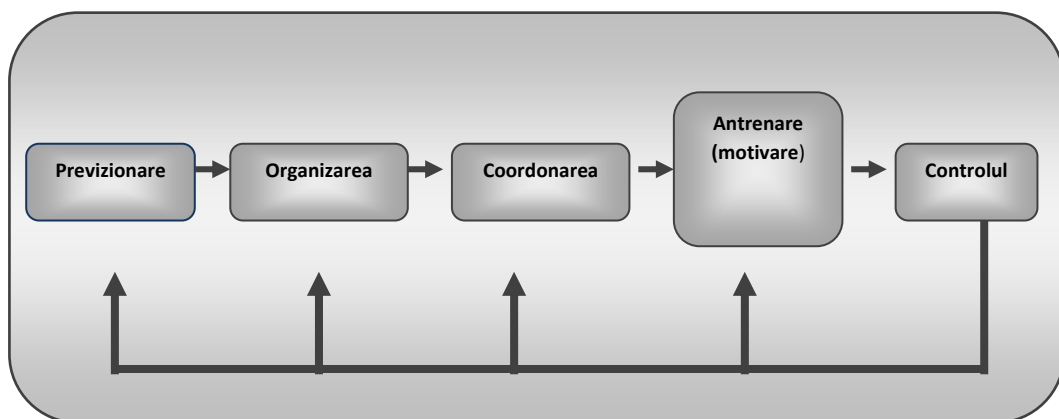


Figura nr. 1. Controlul și celelalte atribute ale conducerii.

Fără informațiile colectate în urma controlului conducerea nu-și poate îndeplini în mod corespunzător celelalte atribute ale sale (previziunea, organizarea, coordonarea și antrenarea).

Astfel, pe baza informațiilor obținute prin intermediul controlului, conducerea cunoaște realitatea, modificările intervenite în mediul intern și mediul extern al entității și pe această bază:

a) apreciază calitatea deciziilor (politicilor) luate anterior și eficacitatea măsurilor întreprinse pentru realizarea lor.

În urma acestei aprecieri conducerea ia noi decizii care modifică previziunile, structurile organizatorice, procedurile de coordonare și de antrenare (stimulare sau sancționare) a personalului.

b) analizează și evaluează riscurile și abaterile care amenința atingerea obiectivelor fixate, pe domenii de activitate și pe responsabilități.

În același timp, controlul ca atribut distinct al conducerii de la diferite niveluri nu poate fi exercitat cu eficiența necesară fără ca în timpul exercitării lui să fie luate măsurile operative care se impun. Aceste măsuri luate cu ocazia controlului țin de celelalte atribute ale conducerii, ele modifică unele din deciziile anterioare sau impun respectarea lor, în funcție de noile circumstanțe intervenite.

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

a. Compararea situației care ar trebui să existe (ideale, dorite) cu situația de fapt (reale);

b. Analiza și evaluarea riscurilor care amenința activitatea verificată și a abaterilor de la parametrii stabiliți;

c. Valorificarea constatărilor.

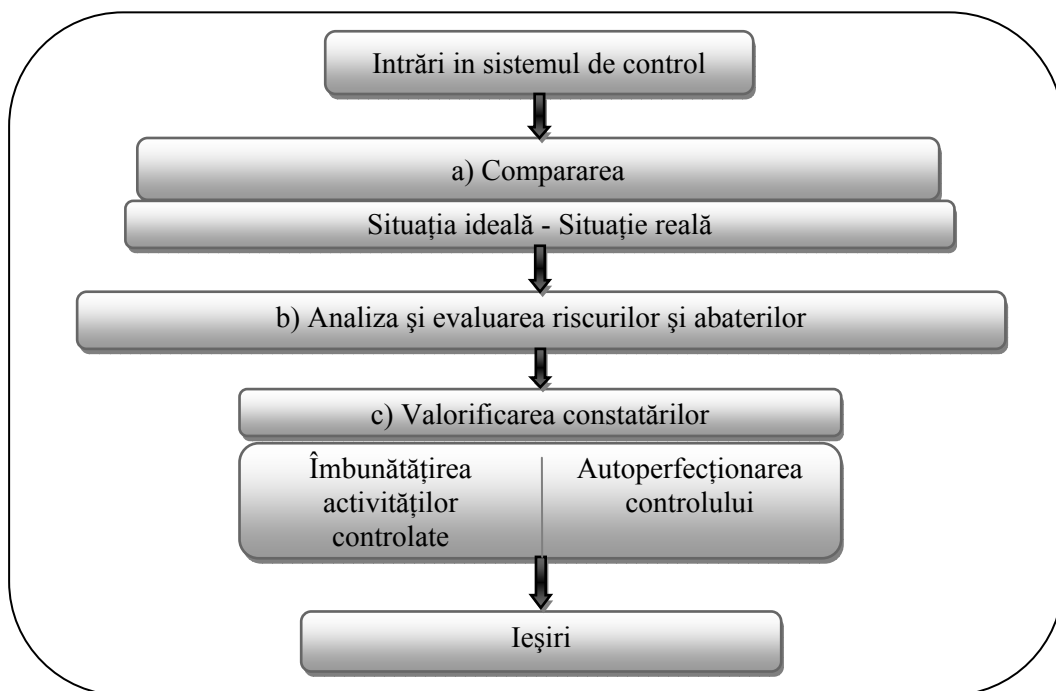


Figura nr. 2. Etapele controlului⁴

Intrările în subsistemul de control se compun din informațiile necesare stabilirii celor 2 termeni: situația ideală și reală.

Situația ideală (dorită) se stabilește pe bază:

- ☞ deciziilor (politicilor) și măsurilor hotărâte de conducerea de la diferite niveluri;
- ☞ prevederilor și restricțiilor legislative;
- ☞ existențelor scriptice din contabilitate (vezi inventarierea)
- ☞ recomandărilor auditului intern;
- ☞ programelor de activitate (de producție, de desfășurare etc.);
- ☞ procedurilor de lucru aprobate sau standardizate etc.

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

Situația reală (de fapt) se stabilește de către conducătorii din ierarhia entității, de către auditorii interni și externi sau de către unele organe ale statului, cu ajutorul unor proceduri și tehnici specifice sau comune, cum sunt: inspecția, care constă în examinarea documentelor și registrelor precum și a activelor corporale, inclusiv prin inventarierea fizică a acestora. Acestui procedeu îi corespund verificările documentare, verificările faptice precum și utilizarea în control și audit a instrumentelor informatice;

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

⁴ Colasse B, 2009, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Ed. Economica, Paris.

- ⊗ investigația (interviul, interogarea), constă în obținerea de informații de la cei controlați sau auditați, ca răspuns la cererile (chestionarele) controlorilor sau auditorilor;
- ⊗ confirmarea, constă în primirea de răspunsuri scrise sau orale din partea unei terțe părți independente (confirmarea de către clienți, debitori, bănci a soldurilor conturilor respective);
- ⊗ calculul, constă în reconstituirea unor calcule din documente și din registrele contabile pentru a testa corectitudinea lor (verificare aritmetică). Reconstituirea urmărește și corectitudinea transferurilor de informații, a parcursului anumitor sume de la documentele de sinteză și până la sursele primare (vezi pista de audit);
- ⊗ procedurile analitice, constau în analiza tendințelor, fluctuațiilor, corelațiilor etc., cu ajutorul unui sistem de indicatori, etc.

Asupra acestor proceduri (instrumente) folosite pentru stabilirea situației de fapt vom reveni pe parcursul prezentei lucrări.

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

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

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

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

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

Între cele trei componente ale subsistemului de control, pe lângă această legătură directă, ia naștere și o conexiune inversă menită să asigure stabilitatea și dezvoltarea subsistemului. Cu ocazia valorificării concluziilor controlului, se pot constata unele confuzii și inexactități strecurate în derularea controlului, ceea ce impune fie refacerea

acestui, fie luarea unor măsuri menite să contribuie la perfecționarea muncii de control și a sistemului de control.

La toți autorii care s-au ocupat de teoria managementului întreprinderii și științei conducerii, găsim, cu modificări insignifiante, cele cinci funcții de mai sus. Constatăm că aceștia, indiferent de specialitatea lor, rezervă controlului un loc bine precizat între funcțiile entităților economice și anume la sfârșitul ciclului de realizare a procesului managerial.

În acest context, **controlul** este la nivel micro și macro economic, *o funcție eficientă și necesară a managementului, armonizând interesele individuale cu cele ale colectivității și ale societății într-un tot unitar.*

Controlul financiar, parte integrantă a managementului și a gestiunii financiare, constituie în același timp, expresia unei necesități obiective ca formă de cunoaștere, ceea ce îi conferă o sferă mult mai largă și cu semnificații multiple care depășesc interesul strict al entității. Mai mult, același control care se efectuează în cadrul entității are *o triplă semnificație* fiind în același timp *un control pentru sine* (un control interior), *un control pentru alții* (un control exterior) și *un control pentru stat* (un control public).

Indiferent pentru cine și pentru ce scop s-ar efectua controlul, el este în același timp un *proces de cunoaștere a trecutului, de apreciere a prezentului și de descifrare a viitorului*, în legătură cu activitatea entității și cu performanțele ei economico-financiare. Totodată, controlul financiar este un proces de cunoaștere, o practică ce incită la studiu, acțiune și reflecție. De asemenea, acesta asigură protecția intereselor ce gravitează în jurul întreprinderii, furnizând o viziune globală asupra ei. El constituie, în același timp, *un factor de securitate și autonomie pentru societate*, apare ca un instrument de reglementare a activității entităților economice, precum și ca un *ghid pentru cei ce iau hotărâri la orice nivel*, ajută la sancționarea entităților economice ineficiente și incompetente, ca și la recompensarea celor competitive. Cu alte cuvinte, *controlul contribuie la integrarea întreprinderii în mecanismul economiei de piață printr-o activitate managerială complexă și continuă.*

Controlul reprezintă un mijloc de prevenire a faptelor ilegale, de identificare a deficiențelor și de stabilire a măsurilor necesare pentru restabilirea legalității.⁵

Managementul întreprinderii include în mod necesar gestiunea resurselor întreprinderii, gestiunea economică și în special gestiunea financiară, precum și deciziile cu privire la procurarea și repartizarea resurselor, atât a celor materiale și umane, cât și a celor financiare și informaționale.

Gestiunea resurselor întreprinderii are ca scopuri esențiale, pe de o parte, să asigure sistematic fondurile necesare echipării ei, conform obiectului de activitate, producându-le la timpul dorit și la cel mai mic cost, fără să-i afecteze independența sa față de terți, posibilitățile activității sale industriale sau comerciale, pe de altă parte, să controleze - ceea ce este primordial - buna utilizare a fondurilor și rentabilitatea operațiunilor cărora le sunt alocate.

Gestiunea economică este o categorie economică care constă în ansamblul de operațiuni prin care se asigură gospodărirea, administrarea și valorificarea activelor unei entități economice, încredințat unei persoane numită administrator. Se referă la activitățile

⁵Conan C., Chad O., Albrecht W.S., Zimbelman M., 2011, Fraud Examination, South Western Educational Publishing