

NECESITATEA CONTROLULUI PROPRIU AL UNITĂȚILOR PATRIMONIALE

Galina ULIAN, Iulia CAPRIAN

Catedra Finanțe și Bănci

The notion of in-house control signifies the fact that this is organized and exercised from within the economic-social unit or from the hierarchical level immediately above, without going beyond the boundaries of a given organizational system. The most representative types of in-house control are: hierarchical control (operational or compartmental), preventative financial control, management control. The forms of in-house control used by economic agents correlate and complement each-other reciprocally, while integrating themselves with the tasks attributed to other controlling organisms.

Noțiunea de *control propriu* semnifică faptul că el se organizează și se exercită din interiorul unităților economico-sociale sau de la nivelurile ierarhice imediat superioare ale acestora, fără a putea depăși cadrul sistemului organizatoric respectiv. Dintre formele proprii de control, cele mai reprezentative sunt: controlul ierarhizat (operațional, managerial sau de compartiment), controlul financiar preventiv și controlul gestionar. Formele controlului propriu din cadrul agenților economici se corelează între ele și se completează reciproc, integrându-se și cu sarcinile ce revin altor organisme de control.

Controlul ierarhizat (operațional, managerial sau de compartiment) este un atribut de bază al funcțiilor de conducere din cadrul agenților economici. El se exercită în cadrul atribuțiilor sau obligațiilor normale de serviciu de către toate persoanele cu funcție de conducere (care au în subordinea lor unități sau subunități de producție, sectoare de activitate, compartimente specializate, formațiuni de lucru sau grupuri de persoane). În practica agenților economici, controlul ierarhizat poate îmbrăca forma asistenței de specialitate, având ca suport autoritatea adoptării deciziilor operative, dobândind astfel un caracter de îndrumare și sprijin nemijlocit în realizarea sarcinilor curente. În acest caz, controlul ierarhizat are o sferă de acțiune foarte largă, cuprinzând de fapt toate laturile activităților desfășurate. Dar, cum aceste activități sunt structurate pe subdiviziuni sau compartimente specializate, controlul se realizează în cadrul lor, motiv pentru care el este cunoscut și sub numele de control de compartiment. Persoanele cu funcție de conducere, indiferent de nivelul organizatoric la care acționează, au o suită de *obligații* specifice, cum sunt:

- să exercite un control direct și nemijlocit asupra compartimentelor din subordine, precum și un control inopinat în locurile unde se păstrează și se vehiculează valori materiale și bănești;
- să dezvolte autocontrolul și controlul mutual sau reciproc în munca curentă a personalului din subordine, asupra tuturor operațiunilor, lucrărilor și tranzacțiilor efectuate;
- să stabilească fiecărui subordonat (care îndeplinește, la rândul său, o funcție de conducere) atribuțiile de control ierarhic, condițiile de exercitare a acestora și răspunderile ce îi revin pentru modul concret de îndeplinire a lor.

În virtutea acestor obligații generale și ținând cont de activitățile și operațiile care necesită obligatoriu un control periodic, în cadrul fiecărui agent economic se poate trece la organizarea propriu-zisă a controlului ierarhizat, în acest scop fiind emise ordine sau decizii cu caracter intern. În aceste documente, conducerea sau consiliul de administrație stabilește atribuțiile nominale de control repartizate diferitelor niveluri ierarhice, precizând activitățile și operațiunile ce fac obiect al controlului, periodicitatea exercitării controalelor, obiectivele urmărite și persoanele în sarcina cărora cade îndeplinirea lor. În cazul activităților și operațiunilor nominalizate (prin ordin sau decizie), controlul urmează a se efectua inopinat, la fața locului, prin verificări factice sau documentare, în totalitate sau prin sondaj, iar rezultatele se consemnează în scris și se comunică organelor în drept (celor din ierarhia superioară). În celelalte cazuri, controlul ierarhizat se finalizează prin măsuri imediate și directe care vizează înlăturarea abaterilor, tragerea la răspundere a vinovaților și prevenirea repetării în viitor a stărilor de lucruri necorespunzătoare.

Din punctul de vedere al exercitării lui, controlul ierarhizat poate îmbrăca mai multe forme (de natură faptică sau documentară), utilizându-se, în acest scop, diferite metode și mijloace tehnice de realizare, cum sunt:

- a) inspectarea sau observarea directă, la fața locului, a compartimentelor sau sectoarelor de activitate, în scopul cunoașterii modului în care se îndeplinesc sarcinile curente, comparativ cu prevederile inițiale, cu normele de muncă sau cu reglementările în vigoare;

b) informarea personală sau organizarea unor discuții (ședințe operative) între conducători și subordonați, în scopul cunoașterii și analizei operative a realizării sarcinilor, rezultatelor obținute, factorilor de influență, greutăților întâmpinate etc.;

c) folosirea unor mijloace rapide de comunicare și informare (telefon, interfon, aparate de emisie-recepție, sisteme de telecomandă) sau utilizarea televiziunii cu circuit închis;

d) întocmirea și înaintarea periodică a unor rapoarte, situații operative, documente centralizatoare sau comparative, dări de seamă de diverse tipuri;

e) stabilirea anticipată a unor sarcini concrete sau cifre de control, care urmează să fie verificate sau confruntate periodic.

În condițiile economiei de piață, larga autonomie a agenților economici conduce inevitabil la extinderea ariei și la creșterea rolului controlului ierarhizat, care devine un instrument de bază al eficientizării prin cointeresarea tuturor salariaților în succesul organizației în care lucrează. Numai repartizarea echilibrată a autorității și exercitarea responsabilă a acesteia, numai descentralizarea reală a structurilor și controlul inerent ei diminuează riscurile și conduc la rentabilitate și profit.

Controlul financiar preventiv este un atribut al funcției financiar-contabile din cadrul agenților economici și un instrument de bază al gestiunii previzionale. El are drept scop preîntâmpinarea unor fenomene negative, utilizarea cât mai eficientă a resurselor, întărirea ordinii și disciplinei în administrarea patrimoniului și creșterea gradului de răspundere a celor ce adoptă decizii economico-financiare privind angajarea și efectuarea cheltuielilor în cadrul unităților patrimoniale. Necesitatea acestui control decurge din faptul că într-o economie concurențială sunt incompatibile cheltuielile supradimensionate, plățile nelegale ori nedatorate, proasta gospodărire, risipa și alte forme de știrbire a proprietății, indiferent de natura acesteia, situații care afectează potențialul și forța agenților economici. Controlul financiar preventiv este organizat și funcționează în mod unitar pe toate treptele și în toate compartimentele economiei naționale. În cazul regiilor autonome și al instituțiilor publice, organizarea și exercitarea controlului financiar preventiv se stabilește prin norme ale Ministerului Finanțelor, aprobate prin hotărâre a guvernului. În cazul celorlalți agenți economici, modul concret de organizare și exercitare se stabilește prin statutele proprii sau este lăsat la latitudinea organelor de conducere (consiliilor de administrație), fără a se putea încălca, însă, prevederile legale în vigoare. În contextual general al organizării actuale a economiei, sarcinile de bază ale controlului financiar preventiv vizează cu prioritate preîntâmpinarea încălcării normelor juridice și a producerii de pagube sau prejudicii, iar conținutul acestei activități este dat de examinarea, pe bază de documente, a operațiunilor economico-financiare ce urmează a se produce în viitor, sub cele cinci aspecte esențiale ale lor: legalității, realității, necesității, oportunității și economicității.

Pentru unitățile cu activitate economică (societăți naționale), în categoria acestor operațiuni sunt cuprinse: încheierea contractelor cu partenerii interni și externi; încasările și plățile de orice natură, efectuate în numerar sau prin bancă, în lei sau în valută, cu persoane fizice sau juridice; trecerea pe cheltuieli, pe fondurile speciale sau pe rezultate a unor sume care conduc la diminuarea profitului sau a capitalului social; închirierea, concesiunea sau gajarea de bunuri, subunități sau unități componente.

În mod analog, la unitățile cu profil bugetar, controlului financiar se supun preventiv proiectele de operațiuni ce privesc: angajamente legale și bugetare; deschiderea și repartizarea de credite bugetare; modificarea repartizării pe trimestre și pe subdiviziuni ale clasificăției bugetare a creditelor aprobate, inclusiv prin virări de credite; ordonanțarea cheltuielilor; efectuarea de încasări în numerar; constituirea veniturilor publice, în privința autorizării și stabilirii titlurilor de încasare; vânzarea, gajarea, concesiunea sau închirierea de bunuri din domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale; concesiunea sau închirierea de bunuri din domeniul public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale; alte tipuri de operațiuni, stabilite prin ordin al ministrului Finanțelor.

Aceste operațiuni vor putea fi adaptate și completate, în funcție de specificul activității și de structurile de organizare ale fiecărei unități. Toate documentele ce conțin operațiuni din categoria celor enumerate mai sus, însoțite de actele justificative corespunzătoare și semnate de șefii compartimentelor de la care emană sau care urmează să efectueze operațiunea în cauză, se prezintă obligatoriu organelor în drept, pentru viza de control financiar preventiv. Organizarea controlului financiar preventiv trebuie corelată cu cerințele actualului mecanism economic-financiar și cu necesitățile concrete de administrare eficientă a patrimoniului public și privat. Asta înseamnă că organizarea controlului financiar preventiv nu trebuie limitată la unitățile pentru

care obligativitatea este stabilită prin norme legale. Toate persoanele juridice care desfășoară activități economico-sociale sunt cel puțin interesate să exercite în interiorul lor un control preventiv exigent și eficient, care poate fi organizat pe modelul celui impus pentru sectorul public al economiei și al administrației de stat. Ca principiu general, controlul financiar preventiv se organizează și se exercită în cadrul tuturor unităților patrimoniale care au personalitate juridică și organe proprii de contabilitate.

Particularități întâlnim la *instituțiile publice*, unde controlul financiar preventiv se organizează și se exercită în următoarele forme:

- controlul financiar preventiv propriu;
- controlul financiar preventiv efectuat de Serviciul Revizie și Control.

Entitățile publice la care se organizează controlul financiar preventiv sunt: autoritățile publice și autoritățile administrative autonome; instituțiile publice aparținând administrației publice centrale și locale și instituțiile publice din subordinea acestora; companiile sau societățile naționale; societățile comerciale la care statul sau o unitate administrativ-teritorială deține capitalul majoritar; Ministerul Finanțelor, pentru operațiunile de trezorerie, datorie publică, realizarea veniturilor statului; autoritățile publice executive ale administrației publice locale, pentru operațiunile de datorie publică și realizarea veniturilor proprii.

Entitățile publice au obligația de a organiza controlul financiar preventiv propriu și evidența angajamentelor în cadrul compartimentului contabil. În raport de natura operațiunilor, conducătorul entității publice poate decide extinderea acestuia și la nivelul altor compartimente de specialitate în care se inițiază, prin acte juridice, sau se constată obligații de plată sau alte obligații de natură patrimonială. Conducătorii entităților publice au obligația să stabilească proiectele de operațiuni supuse controlului financiar preventiv, documentele justificative și circuitul acestora. Controlul financiar preventiv propriu se exercită, prin viză, de persoane din cadrul compartimentelor de specialitate, desemnate în acest sens de către conducătorul entității publice. Actul de numire va cuprinde și limitele de competență în exercitarea controlului financiar preventiv propriu. Persoanele desemnate să efectueze această activitate sunt altele decât cele care inițiază operațiunea supusă vizei. Numirea, suspendarea, destituirea sau schimbarea personalului care desfășoară activități de control financiar preventiv propriu se face de către conducătorul entității publice, cu acordul entității publice superioare, iar în cazul entităților publice în care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special – cu acordul Ministerului Finanțelor. Persoanele desemnate cu exercitarea activității de control financiar preventiv propriu trebuie să aibă competențele profesionale solicitate de aceasta activitate. Ele vor respecta un cod specific de norme profesionale, elaborat de Ministerul Finanțelor, care va cuprinde condițiile și criteriile unitare pe care entitățile publice trebuie să le respecte în cazul numirii, suspendării, destituirii sau schimbării personalului care desfășoară această activitate.

Organizarea efectivă a activității de control financiar preventiv va înregistra unele particularități de la o unitate la alta, în funcție de mărimea și nivelul acestora, de complexitatea operațiunilor patrimoniale și de condițiile specifice, dar va păstra o linie generală de comportament, valabilă pentru toți agenții economici. Activitatea de control financiar preventiv prezintă o importanță deosebită pentru corecta administrare a patrimoniului public și privat. Din această cauză, legislația noastră stabilește nu doar obligații, dar și răspunderi și sancțiuni ce cad în sarcina tuturor persoanelor care participă, într-un fel sau altul, la declanșarea, avizarea, aprobarea, efectuarea și înregistrarea operațiunilor economice patrimoniale. Constatarea abaterilor și aplicarea sancțiunilor se face de către organele de control financiar ale Ministerului Finanțelor, de către organele proprii de audit intern și chiar de către conducătorul compartimentului financiar-contabil.

Controlul gestionar este un control complex care vizează în principal administrarea corectă a patrimoniului din cadrul fiecărui agent economic, indiferent de forma juridică și de modul concret de organizare a respectivilor agenți. El acționează ca un sistem de autoapărare și este, în esența lui, un control de factură contabilă sau o revizie contabilă, fără a se limita însă la verificarea rezultatelor finale și, eventual, a celor intermediare ale operațiunilor din contabilitate. Necesitatea acestui control decurge din cerința ca fiecare agent economic (în totalitatea lui), precum și fiecare subdiviziune din structura organizatorică și fiecare gestiune relativ independentă să fie supuse periodic unui control analitic (cunoscut și sub denumirea *control de fond*). Spre deosebire de celelalte forme ale controlului propriu (care au caracter de continuitate și se exercită de organe din interiorul sistemului controlat), controlul gestionar sau de fond se efectuează, de regulă, o singură dată pe an, cuprinzând totalitatea operațiunilor economice și financiare care au avut loc de la precedenta

verificare până la zi și se exercită de organe situate la un nivel superior în ierarhia sistemului. Pe de altă parte, în vederea evitării unor confuzii care se mai produc în teoria și practica noastră economică, subliniem distincția ce trebuie făcută între controlul gestionar (de fond) și controlul gestiunilor de valori materiale sau bănești. Controlul gestionar are o arie mult mai largă de cuprindere, înglobând toate problemele care se referă la activitatea economică și financiară a agenților economici, în timp ce controlul gestiunilor se limitează la inventarierea bunurilor și, eventual, la verificarea operațiunilor de primire, păstrare, conservare și eliberare a lor. În aceste condiții, controlul sau verificarea gestiunilor reprezintă doar o parte sau o latură a controlului gestionar (de fond).

Conținutul controlului financiar de gestiune este dat de obiectivele sale, care vizează în principal respectarea normelor legale cu privire la: existența, integritatea, păstrarea și paza bunurilor și valorilor de orice fel și deținute cu orice titlu; utilizarea valorilor materiale în activitatea unității, inclusiv operațiunile de casare și declasare a bunurilor; efectuarea încasărilor și plăților de orice natură, în numerar sau prin cont, în lei sau în devize, inclusiv a salariilor și a reținerilor din acestea; întocmirea și circulația documentelor primare, documentelor tehnic-operative și contabile.

Prin actele de dispoziție de ordine interioară ministerele, departamentele, prefecturile, instituțiile și regiile autonome pot detalia aceste obiective în funcție de specificul activității și de structura lor organizatorică, putându-le chiar completa cu obiective noi, cum ar fi de exemplu:

- efectuarea inventariierilor periodice și corecta înregistrare a rezultatelor inventarierii;
- respectarea statutului juridic al documentelor cu regim special;
- încadrarea gestionarilor și constituirea garanțiilor materiale;
- aplicarea măsurilor preventive în administrarea patrimoniului;
- realizarea măsurilor preventive în administrarea patrimoniului;
- realizarea drepturilor și îndeplinirea obligațiilor bănești, financiare și fiscale;
- îndeplinirea măsurilor dispuse cu ocazia controalelor anterioare.

Controlul financiar de gestiune se exercită cel puțin o dată pe an și se efectuează în totalitate sau prin sondaj în raport de volumul, valoarea și natura bunurilor, tentațiile și posibilitățile de sustrageri, condițiile de păstrare și gestionare, precum și de frecvența abaterilor constatate anterior, cuprinzându-se un număr reprezentativ de repere și documente care să permită stabilirea unor concluzii temeinice asupra respectării actelor normative din domeniul financiar, contabil și gestionar.

Bibliografie:

1. Carauș M. Curs: Revizie și Control. - Chișinău: ASEM, 1990.
2. Chita M., Boulescu M. Controlul Financiar. - București, 2007.
3. Жуков В.А. Государственный финансовый контроль. Учебник для вузов. - Санкт-Петербург, 2004.
4. Crăciun Șt. Controlul și auditul financiar, expertiza contabilă. - București, 2008.
5. Chita M. Controlul financiar și expertiza contabilă. - București, 2003.

Prezentat la 05.06.2012