

Ionel D. Bostan

Controlul financiar al afacerilor

Universul Juridic
București
-2010-

Editat de **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Copyright © 2010, **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

S.C. Universul Juridic S.R.L.

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al **S.C. Universul Juridic S.R.L.**

**NICIUN EXEMPLAR DIN PREZENTUL TIRAJ NU
VA FI COMERCIALIZAT DECÂT ÎNSOȚIT DE
SEMNĂTURA ȘI ȘTAMPILA EDITORULUI, APLICATE
PE INTERIORUL ULTIMEI COPERTE.**

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
BOSTAN, IONEL**

**Controlul financiar al afacerilor / Ionel D. Bostan. -
București : Universul Juridic, 2010**

Bibliogr.

ISBN 978-973-127-308-2

657.63

REDACȚIE:

tel./fax: **021.314.93.13**

tel.: **0732.320.665**

e-mail: **redactie@universuljuridic.ro**

DEPARTAMENTUL

telefon: **021.314.93.15; 733.673.555**

DISTRIBUȚIE:

tel./fax: **021.314.93.16**

e-mail: **distributie@universuljuridic.ro**

www.universuljuridic.ro

COMENZI ON-LINE,

CU REDUCERI DE PÂNĂ LA 15%

Considerații introductive

Termenul de „control” se află în legătură cu expresia „*contra rolus*”, care desemnează acțiunea de verificare a actului original după duplicatul încredințat unei alte persoane.¹ Ca și concept², controlul constă în verificarea programelor stabilite, a erorilor, abaterilor, lipsurilor, deficiențelor dintr-un anumit domeniu de activitate.

În economie și societate, coexistă mai multe forme de control: controlul financiar, controlul tehnic, controlul sanitar, controlul calității, control metrologic, control comercial etc.

„Apariția statului a constituit începutul avântului activității de control; în evoluția sa istorică, controlul și-a îmbunătățit panopia de metode, tehnici, scopuri, sfere de activitate la care se aplică, obiective etc. El s-a impus ca o activitate umană cerută de celelalte activități umane și niciodată nu i-a scăzut rolul și importanța. Perfecționarea și aprofundarea lui au avut urmări benefice în folosul celor care l-au folosit. Acest lucru l-a făcut indispensabil și l-a impus ca o permanență, intim legat de ideea de progres”.³

Definit ca fiind procesul de comparare a situației de fapt cu cea impusă (programată) și de întreprindere a demersurilor corective (când este cazul), astfel încât realizările să fie în concordanță cu țelurile prestabilite, controlul are, în principal, trei sarcini:

- ✓ furnizarea de informații privind cunoașterea realității, a situației de fapt, a deficiențelor, dedesubturilor, aranjamentelor etc.;
- ✓ propunerea unor măsuri de corectare a stării de fapt (în sensul dorit de cel ce a dispus controlul);
- ✓ întreprinderea unor acțiuni de descurajare, îndreptare și (eventual) pedepsire de către instituția controlului.

¹ Prof. univ. dr. D.D. Șaguna, *Drept financiar și fiscal*, vol. I, Ed. Oscar Print, București, 1997, p. 301.

² S. Mihăescu, *Control financiar*, Ed. A-92, Iași, 1996, p. 9. A se vedea și *Control financiar bancar*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2002, de același autor.

³ N. Hoanță, *Evaziunea fiscală*, Ed. Tribuna Economică, București, 1997, p. 342.

Evident, același proces de comparare poate să aibă în vedere și norma (reglementarea); în această situație, însă, vom avea de a face cu controlul de legalitate (sau de conformitate).

Cele arătate mai sus ne permit să deosebim două tipuri fundamental diferite de control financiar: controlul de performanță și controlul de conformitate. Noi subliniem aici că primul tip indicat începe să capete din ce în ce mai mult teren, mai ales în spațiul economic privat.

În cadrul sectorului public cele două tipuri de control coexistă în toate țările asupra cărora am efectuat studii și observații.

Având în vedere reacțiile posibile și imprevizibile ale comportamentului uman, controlorii trebuie să dispună de anumite calități care-i individualizează față de specialiștii din domeniul respectiv. Aceasta face ca nu orice bun specialist (profesionist) să poată fi un bun controlor în acel domeniu de activitate.

Unui bun controlor îi sunt necesare și alte însușiri, pe lângă o bună pregătire profesională, și anume: fler, o fină și pătrunzătoare observație, putere de analiză și sinteză, discernământ, o anumită răutate convergentă scopului controlului fără afectarea personalității celui controlat, rigoare și oportunitate în luarea deciziilor, deschidere spre nou etc.

Fiecare formă de control poartă amprenta specificității domeniului în care acționează. Ea trebuie să răspundă comandamentelor impuse de factorii de decizie, având în vedere sarcinile și scopurile urmărite de organizația care adoptă o anumită formă de control.

În ce ne privește, prin demersul de față încercăm o tratare integrată a organizării instituționale și a exercitării controlului financiar public, punând accent pe elementele de noutate ale domeniului abordat.

Autorul

¹ Ibidem, p. 346.

Capitolul 1

Fundamentele controlului financiar

1.1.

Definiția, rolul și funcțiile controlului financiar

Din punct de vedere conceptual, controlul financiar reprezintă verificarea modului de îndeplinire a programelor stabilite, a erorilor, abaterilor, lipsurilor și deficiențelor din activitatea economico-financiară.

Controlul financiar este o concretizare practică a funcției de control a finanțelor¹, el exercitându-se doar acolo unde se manifestă relații, procese și raporturi financiare, deci în planul „proceselor și fenomenelor cu caracter financiar caracteristice constituirii și repartizării fondurilor bănești la nivelul diferitelor structuri organizatorice, cât și asupra altor procese ale reproduției sociale din care rezultă și se mobilizează, sau către care sunt dirijate spre utilizare, resursele financiare”.²

¹ Teoria și practica financiară admit că finanțele îndeplinesc două funcții care le definesc conținutul: funcția de repartitie și funcția de control. În sinteză, funcția de control a finanțelor constă în folosirea raporturilor financiare ca mijloc de exercitare a unui control în formă bănească asupra ansamblului de procese ale reproduției sociale. Ea vizează procesele și fenomenele cu conținut financiar caracteristice constituirii și repartizării de fonduri financiare formate la nivelul diferitelor structuri organizatorice din economie, din care rezultă și se mobilizează, sau către care sunt dirijate spre utilizare resurselor financiare (...). Acest suport obiectiv al controlului prin finanțe este la rândul său asigurat de exprimarea valorică (prin bani) a proceselor economice și de corelațiile dintre procesele materiale și cele valorice, inclusiv cele financiare” (Cf. S. Mihăescu, *Control financiar*, Ed. A-92, Iași, 1996, p. 5).

² *Ibidem*, p. 6.

Obiectul controlului financiar îl formează actele și operațiunile emise sau îndeplinite de agenții economici, instituțiile publice, precum și de alți participanți la viața economico-financiară a statului, profesioniștilor domeniului revenindu-le sarcina să urmărească dacă actele operațiunilor examinate îndeplinesc condițiile de legalitate, operativitate, eficiență, economicitate și realitate¹.

Indispensabil desfășurării activităților economico-sociale, rolul controlului financiar iese pregnant în evidență în toate fazele proceselor de producție: proiectare, contractare, aprovizionare, producția propriu-zisă, desfacere, înregistrarea rezultatelor obținute.

„Controlul financiar, parte integrantă a managementului și a gestiunii financiare, constituie 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 firmei. Mai mult, același control care se efectuează în cadrul firmei 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 în 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 firmei 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 firmei, 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 agenților economici, precum și ca un *ghid pentru cei ce iau hotărâri la orice nivel*, ajută la sancționarea agenților economici ineficienți și incompetenți, ca și la recompensarea celor competitivi. Cu alte cuvinte, *controlul contribuie la integrarea firmei în mecanismul de piață printr-o activitate managerială complexă și continuă*”².

¹ D. D. Șaguna, *op. cit.*, p. 304.

² M. Boulescu, M. Ghiță, *Control financiar*, Ed. Eficient, București, 1997, p. 19.

Direcțiile esențiale ale controlului, în contextul în care acesta este considerat necesitate obiectivă și subiectivă, fără a fi însă un scop, ci un mijloc de perfecționare a activității executive, inclusiv a procesului de conducere a acesteia, sunt următoarele¹:

- ✓ organizarea mai bună a muncii;
- ✓ întărirea ordinii și disciplinei în organizarea și desfășurarea activității economice;
- ✓ gospodărirea mai eficientă a mijloacelor de muncă, materiale și financiare, deci o consolidare a gestiunii financiare;
- ✓ descoperirea operațiilor neregulate, neeconomice și nelegale;
- ✓ preîntâmpinarea apariției deficiențelor, neregulilor și pagubelor;
- ✓ evaluarea eficienței rezultatelor obținute;
- ✓ recuperarea abaterilor constatate și perfecționarea activității viitoare ș.a.

Referindu-ne la *sarcinile controlului financiar*, arătăm următoarele²:

- ✓ controlului financiar îi revine sarcina de a verifica îndeplinirea prevederilor actelor normative emise de organele legislative și executive pentru înființarea politicii economico-financiare;
- ✓ analizează din punct de vedere economico-financiar factorii activității economice pentru descoperirea și mobilizarea rezervelor de creștere a eficienței economice;
- ✓ verifică respectarea normelor cu privire la constituirea și utilizarea fondurilor la agenții economici și la nivelul întregii economii;
- ✓ urmărește îndeplinirea, întocmai și la timp, a obligațiilor agenților economici către bugetul de stat, bugetele locale și fondurile speciale, către alți agenți economici, acționari și proprii lucrători;
- ✓ previne angajarea și utilizarea resurselor materiale și financiare altfel decât în concordanță cu programele stabilite și cu normele legale existente;

¹ *Ibidem*, p. 16.

² I. Pereș, D. Popovici, *Controlul financiar...*, Ed. Mirton, Timișoara, 1996, pp. 18-19.

- ✓ determină managerii regiilor autonome, societăților comerciale și instituțiilor publice să ia măsuri pentru apărarea patrimoniului public și privat;
- ✓ descoperă utilizarea ilegală, nerațională și inoportună a fondurilor proprii atrase și împrumutate, trăgând la răspundere persoanele vinovate, urmărirea și reîntregirea patrimoniului agenților economici;
- ✓ sprijină conducerile agenților economici în acțiunea de lichidare și prevenire a deficiențelor, îndrumând personalul pentru cunoașterea mai bună a normelor legale;
- ✓ controlează modul în care este organizată și condusă contabilitatea și evidența operativă a agenților economici.

Prin modul de organizare și exercitare, prin rolul și obiectivele pe care le urmărește, controlul financiar îndeplinește o serie de *funcții*, asupra cărora ne vom opri în continuare¹:

- *Funcția de evaluare* are în vedere acte și operațiuni de estimare a situației existente la un moment dat, a rezultatelor obținute la sfârșitul unei perioade, a modului de desfășurare a activității în condiții de normalitate, legalitate și eficiență. Prin această funcție a controlului, se apreciază, în condiții de realitate și legalitate, dificultățile, abaterile, orientările în care își au izvorul factorii ai căror acțiuni tind spre rezultate negative.
- *Funcția preventivă* constă într-o serie de măsuri luate de organele de control, în vederea evitării și eliminării unor fraude, înainte de a se produce efectele negative ale acestora, prin identificarea și anularea cauzelor care le generează sau le favorizează.
- *Funcția de documentare* - prin care se asigură cunoașterea cantitativă și calitativă a problemelor ce fac obiectul dezvoltării economico-sociale, controlul participând nemijlocit la actul de conducere, furnizând date și informații pentru fundamentarea deciziilor economico-financiare.
- *Funcția recuperatorie* este dată de acțiunea de descoperire și recuperare a pagubei și luarea de măsuri față de cei vinovați.

¹ D. D. Șaguna, *op. cit.*, pp. 303-304.

- *Funcția pedagogică* - are un caracter formativ, de generalizare a experienței pozitive, controlul favorizând creșterea nivelului de cunoștințe al personalului din sferele controlate și rezolvarea în condiții satisfăcătoare a sarcinilor de muncă.

1.2.

Repere istorice privind controlul financiar în România

Activitatea de control din țara noastră poate fi grupată cronologic după principalele momente în evoluția sa.¹

- *O primă perioadă se întinde din secolul al XVI-lea până în secolul al XIX-lea. Acum, domnul², fiind atotputernic, dispunea realmente de veniturile țării (fără să asculte de cineva), iar când recurgea la Adunarea obștească și Sfatul boierilor o făcea numai spre a se consulta. Neexistând o reprezentanță națională cu drepturi financiare, domnitorul nu era controlat asupra întrebuirii veniturilor. Exista doar un control special al banilor domnești exercitat în numele și pentru interesul domnului, spre a se evita cei însărcinați cu perceperea veniturilor să comită abuzuri care să-l păgubească.*

Această primă perioadă poate fi împărțită de la (aproximativ) anul 1550 până la anul 1750, când întâlnim „registrele pentru socotelile vistieriei”, și de la 1750 până la 1831-1832, când apare ca autoritate consultativă, pe lângă vistierie, Sfatul, compus din șapte boieri. Această situație a apărut în Țara Românească și Moldova, ca urmare a înfăptuirii unor reforme cu caracter fiscal, administrativ și agricol.

¹ Cf. E. Țurlea, *Control financiar*, Ed. Scripta, București, 1998, pp. 154-156 și D. D. Șaguna, *op. cit.*, pp. 304-307.

² Este vorba de *instituiția domnească* din teritoriile românești.

Stabilirea și întrebuințarea fondurilor se făcea la ordinul domnitorului, după bunul său plac, neexistând reguli clare, bine determinate. Deci, această perioadă se caracterizează prin lipsa unor reguli de control privind întrebuințarea veniturilor colectate de la populație și prin inexistența unui sistem financiar.

- O altă perioadă o putem stabili între anii 1831-1832 până în anul 1858. Această perioadă este dominată de aplicarea Regulamentelor Organice, care în Principatele Române pun baza unei organizări financiare și stabilesc unele norme de control financiar. Prin introducerea noului sistem financiar s-a acordat Adunărilor obștești din cele două Principate dreptul de a încuviința perceperea dărilor și efectuarea cheltuielilor, folosindu-se pentru prima dată noțiunea de „buget”.

Ulterior a luat ființă controlul obștesc care în timpul anului putea să cerceteze orice cheltuială a statului și să „adeverească” primirile. Acest organism a stat la originea controlului financiar în România și a devenit ulterior Ministerul Comerțului, care exercita, asupra conturilor de gestiune, controlul, însă nu în ansamblu, ci dispersat.

Prin Regulamentul Organic se inaugurează un sistem simplu de înregistrare a operațiunilor financiare, de încasări și plăți, servind punerii în ordine a finanțelor publice, și un control exercitat de organe administrative, așa-zisul Control obștesc, în Muntenia și Sfatul Administrativ, în Moldova, care aveau misiunea de a cerceta în mod amănunțit operațiunile financiare făcute de slujbașii țării și de a pregăti controlul suprem al Adunării Obștești care constata neregulile și le denunțau domnitorului spre a pedepsi vinovații.

- Din anul 1858 până la 23 august 1944 se conturează o altă perioadă. În anul 1858, s-au pus în practică principiile bugetare din Convenția de la Paris pe baza căreia s-a promulgat, la 28 noiembrie 1860, primul regulament al contabilității publice, care a contribuit la introducerea unei anumite ordini în finanțele publice și a facilitat efectuarea controlului acestora. Acest control se efectua administrativ și legislativ. Administrativ, controlul se realiza prin înregistrarea în contabilitatea ministerelor a operațiunilor legate de administrarea, mânuirea fondurilor și bunurilor publice. Legislativ, controlul obliga miniștrii să prezinte în fiecare sesiune socotelile operațiunilor lor,

efectuate în anul precedent, care trebuiau să fie bazate pe acte justificative.

În mai 1862, s-a creat serviciul Inspecției generale de finanțe, sub conducerea Ministerului Finanțelor, cu sarcina de a face control inopinat asupra contabilității tuturor agenților aparținând Ministerului Finanțelor și să semnaleze neregulile rezultate. Prin legea din 24 ianuarie 1864 s-a înființat, ca organ specializat și independent, Înalta Curte de Conturi, care avea sarcina de a exercita controlul jurisdicțional asupra bugetului. Începând cu această dată, controlul s-a executat după principiul separațiilor puterilor, existând: controlul puterii executive, controlul jurisdicțional al Înaltei Curți de Conturi, controlul exercitat de organul legislativ.

Din 1929, prin Legea contabilității, este introdusă partida dublă, obligatorie pentru toate administrațiile publice; înregistrările contabile și încheierile de situații și conturi privind executarea bugetului și mînuirea banilor publici fac posibil controlul și cunoașterea situației financiare a țării. Prin această lege se face diferențiere între contabil și mînuitorii de valori, astfel putându-se determina răspunderea în caz de fraudă.

După 1918, a fost înființată Garda Financiară, fiind apoi desființată, urmând să fie reînființată în 1932 în întreaga țară. Garda Financiară, conform art. 1 din Regulamentul de serviciu și organizare, era „un corp de control fiscal, organizat milităresc, care făcea parte din administrația centrală a Ministerului de Finanțe”.

Garda Financiară era o instituție puternică în toate statele dezvoltate. În România, Garda Financiară controla orice mijloc de transport cu produse de orice fel, de la petrol până la produse spirtoase, precum și unitățile de producție. Controlul era legiferat, nefiind nevoie de aprobări speciale. Printre atribuțiile sale cele mai importante erau: controlul bilanțurilor contabile și descărcarea gestiunii și controlul veniturilor statului. Actele date pentru constatări făcute aveau putere de lege.

- O altă perioadă este cea din 1944 până în prezent, cu anumite delimitări. Între 1944-1947 are loc etatizarea Băncii Naționale a României, introducându-se controlul economic, controlul creditelor și inițiindu-se reforma monetară.

Din decembrie 1948, ia ființă Direcția controlului financiar intern în ministere, alte organizații centrale și locale, instituții etc.,

iar atribuțiile controlului financiar preventiv au trecut asupra controlului de contabilitate. Din septembrie 1949 a fost înființată Comisia Controlului de Stat.

Între anii 1950-1958 s-au adus unele modificări privind activitatea organelor Ministerului Finanțelor și activitatea de control financiar intern. A luat ființă și controlul prețurilor, în cadrul Comitetului pentru prețuri.

În 1970 are loc o nouă reglementare a controlului financiar intern prin Legea nr. 5. Prin Legea nr. 15 din 1972, s-a înființat Consiliul Central de Control Muncitoresc al Activității Economice și Sociale.

Legea nr. 2 din 1973 a dus la înființarea Curții Superioare de Control Financiar, pentru ca în 1974, prin Legea nr. 9, să se dea o nouă reglementare a controlului financiar preventiv. Din 1977 s-au adus modificări reglementărilor date după 1970.

- După 1989 sunt elaborate o serie de acte normative dintre care amintim: Legea nr. 30 din 22 martie 1991, privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii Financiare, Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, Ordonanța Guvernului nr. 65/1994 privind expertiza contabilă, Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul și auditul public intern etc.

1.3.

Tipologia controlului financiar

Pentru realizarea funcției sale de reglare a situației patrimoniale a agenților economici, pe ansamblu, în diversitatea structurală și în dinamică, controlul, ca atribut al managementului și ca sistem, se manifestă prin forme diferite, reflectând realitatea, atât sub aspectul general și esențial, cât și sub cel concret particular, diferențiate în funcție de mai multe criterii¹:

¹ M. Boulescu, M. Ghiță, *op. cit.*, pp. 28-30.

- ◆ După momentul în care se exercită controlul, raportat la momentul desfășurării activității sau efectuării operațiilor ce se controlează, controlul financiar se manifestă sub trei forme, și anume:
 - ✓ anticipat sau preventiv;
 - ✓ concomitent sau operativ-curent;
 - ✓ postoperativ sau ulterior.
 - *Controlul financiar anticipat sau preventiv* contribuie la folosirea cu maximum de eficiență a mijloacelor materiale și a disponibilităților bănești, la întărirea ordinii și creșterii răspunderii în angajarea și efectuarea cheltuielilor, la respectarea strictă a legislației de gestiune, la preîntâmpinarea oricărei forme de risipă și a eventualelor deficiențe, înainte de a se produce efecte negative.
 - *Controlul operativ-curent sau concomitent* se suprapune aproape în totalitate, în timp și spațiu, cu conținutul activității nemijlocite de conducere la diferite nivele. Acest control asigură cunoașterea operativă a modului în care se îndeplinesc sarcinile și se gestionează patrimoniul.
- Controlul concomitent acționează sistematic, zi de zi, surprinde procesele economice și financiare în curs de desfășurare și permite, astfel, intervenția operativă pentru remedierile ce se impun.
- *Controlul financiar postoperativ sau ulterior* se exercită după desfășurarea activităților sau operațiilor economico-financiare cu privire la gestiunea patrimoniului și are ca principale obiective:
 - ✓ existența și utilizarea rațională a patrimoniului;
 - ✓ aplicarea corectă a legislației cu caracter financiar;
 - ✓ modul de efectuare a cheltuielilor și utilizare a veniturilor;
 - ✓ analiza situației financiare.
 - ◆ După modul de corelare cu interesele economico-financiare pentru care este organizat și exercitat controlul financiar, se prezintă sub două forme:
 - ✓ control financiar al statului;
 - ✓ control financiar propriu la instituțiile publice, care la rândul său este:

- control financiar preventiv;
- control financiar de gestiune.
- *Controlul financiar al statului* cuprinde în sfera sa administrarea și utilizarea mijloacelor financiare publice, precum și respectarea reglementărilor financiar-contabile în activitatea desfășurată de către agenții economici (regii autonome, societăți comerciale etc.) în legătură cu îndeplinirea obligațiilor acestora față de stat.
- *Controlul financiar preventiv*, ca formă a controlului propriu, urmărește să preîntâmpine încălcarea dispozițiilor legale și producerea de pagube și se exercită asupra documentelor în care se consemnează operațiile ce se referă la drepturile și obligațiile patrimoniale ale unității, în faza de angajare și de plată, în raporturile cu alte persoane juridice sau fizice.
- *Controlul financiar de gestiune* este controlul financiar ulterior (ținând, evident, tot de controlul propriu) care urmărește respectarea dispozițiilor legale cu privire la gestionarea resurselor materiale și bănești pe baza documentelor înregistrate în evidența tehnic-operativă și contabilă.
- ◆ După apartenența unităților și competența organelor de control¹, există: control departamental și control extra-departamental.

Controlul poate fi clasificat astfel, după cum unitatea care controlează și cea controlată aparțin aceluiași departament sau fac parte din departamente diferite.

- ◆ După sfera și conținutul lui², controlul financiar poate fi de mai multe feluri și anume:
 - *control financiar complet* – are loc atunci când sunt controlate toate sectoarele de activitate și toate operațiunile;
 - *control financiar parțial* – se referă numai la anumite sectoare de activitate, precum și la unele sau chiar la toate operațiunile din cadrul acestor sectoare;

¹ S. Mihăescu, *op. cit.*, p. 10.

² *Ibidem*, p. 11.

- *controlul total*¹ cuprinde toate operațiunile și documentele care privesc activitatea unui sector și pe întreaga perioadă supusă controlului;
- *controlul prin sondaj* constă în faptul că întreaga activitate a unității verificate, de la problemele economico-financiare până la problemele de personal și cele tehnice, se controlează în profunzime, cu specialiști în diferite domenii de activitate;
- *controalele tematice* urmăresc o anumită problemă (temă) cu caracter informativ pentru elaborarea unor măsuri cu caracter general;
- *controlul integrat* are ca scop controlul pe verticală atât în structurile centrale cât și a unui anumit număr de unități subordonate;
- *controalele combinate sau mixte* constau în combinarea mai multor tipuri de control pentru atingerea obiectivelor urmărite.

Multitudinea formelor de exercitare a controlului financiar pune în evidență marea complexitate a obiectivelor care fac obiectul verificărilor, fiind o proiectare din unghiuri diferite a diferitelor tehnici și procedee specifice asupra realității economiei și societății.

¹ *Controlul total* este o formă de control greoaie și costisitoare, deoarece necesită un consum mare de timp și de alte resurse, care, de multe ori, nu sunt compensate prin rezultatele obținute. Tendința modernă este controlul selectiv, conceput, organizat și realizat după toate regulile teoriei sondajelor. El derivă din aplicarea metodei de conducere prin excepție, impusă de explozia informațională. Atunci când controlul total este inevitabil, ar trebui să fie, în general, precedat, ca documentare, de un control selectiv, prin sondaj, astfel încât obiectivele și modul de cuprindere a controlului total să fie cât mai deplin conturate și pregătite. Controlul total, angrenând un volum mare de timp (și datorită altor cauze) îmbracă un pronunțat caracter istoric, cu toate inconvenientele respective. Controlul selectiv, prin sondaj, prin natura lui, extrapolând concluziile la întreaga masă din care s-a selectat eșantionul de sondaj, nu o face mecanic, ci ține seama și de alți factori, ceea ce îi conferă și un caracter prospectiv (Cf. I. Bogdan, în *Strategii manageriale de firmă*, coord. O. Nicolescu, Ed. Economică, București, 1998, p. 564).

1.4.

**Obiectul controlului
financiar; surse de date
și informații**

Activitatea economică și financiară a unităților economice și a instituțiilor se reflectă în programele economice și financiare ale acestora, în evidența contabilă, în dările de seamă contabile și statistice etc. Toate acestea fac obiectul altor discipline de studiu, însușirea cunoștințelor de control financiar și expertiză contabilă presupunând cunoștințe temeinice în domeniul tuturor acestora. Practic, nu se poate discuta despre tehnica de control fără a se face apel la cunoștințele de: contabilitate, macroeconomie și microeconomie, conducerea, organizarea și analiza economico-financiară a întreprinderilor, finanțarea unităților, statistica ramurilor economice, buget, drept etc.¹

Evidența contabilă este principala furnizoare de date și informații pentru efectuarea controlului². Majoritatea datelor necesare

¹ Activitatea de control financiar presupune și temeinice cunoștințe de drept. Într-un anumit sens, organele de control economic și financiar îndeplinesc și rol de organe de primă cercetare judiciară, având sarcina să stabilească eventualele prejudicii precum și vinovații. Trebuie deci să cerceteze faptele și să aprecieze legalitatea operațiilor economice și financiare prin prisma actelor normative în vigoare. De asemenea, trebuie să ceară note explicative de la cei vinovați și să aprecieze legalitatea probelor invocate de aceștia. În cazul unor abateri cu caracter penal, organele de control trebuie să aibă un minimum de cunoștințe judiciare care să le permită aprecieri adecvate (Cf. L. Henegaru, *Control financiar și expertiză contabilă*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1976, p. 27).

² L. Henegaru, *ibidem* Totodată este important de precizat că literatura de specialitate susține că „pe lângă aceste surse de informare, de bază, se folosesc și orice alte date fără caracter de evidență, cum sunt cele rezultate din contracte, ordine, corespondență, declarații, procese-verbale ale ședințelor de conducere etc. Deși aceste materiale, fără caracter de evidență, nu pot servi, de obicei, ca dovadă a constatărilor, totuși ele cuprind date semnificative cu privire la existența, cauzele, căile și modalitățile de remediere a abaterilor, lipsurilor, deficiențelor și de perfecționare a activității controlate. În ultimă instanță, orice abatere, lipsă, deficiență, trebuie să fie confirmată prin documentele și evidențele care reprezintă temeiul operațiunilor sau acți-

efectuării controlului se găsesc în documentele primare precum și în cele contabile, respectiv în conturi, situații contabile periodice, bilanțuri, formulare anexe la dările de seamă. Contabilitatea constituie însă concomitent și obiect al controlului, fiind necesar să se controleze organizarea rațională și ținerea corectă și la zi a acesteia.

Constatările controlului permit completarea sau corectarea înregistrărilor contabile, în măsura în care anumite fenomene sau operații au fost omise sau greșit evidențiate. Între control și contabilitate există deci relații ample și reciproce.

Subliniem că o importanță deosebită trebuie acordată controlului documentelor, atât sub aspectul formei cât și sub aspectul fondului (conținutului) documentelor.

- ◆ *Din punct de vedere al formei*, controlul documentelor are ca obiective: autenticitatea, exactitatea întocmirii, valabilitatea documentelor și efectuarea corectă a calculelor.
- *Controlul autenticității documentelor* presupune întocmirea lor cu respectarea condițiilor legale, având ca obiective¹:
 - ✓ modul de folosire al formularelor tipizate;
 - ✓ justetea întocmirii și completarea cu toate elementele necesare;
 - ✓ completarea corectă a datelor, depistarea eventualelor falsificări și ștersături, cum ar fi transformarea cifrelor, adăugirile în text, corecturi nesemnate etc.;
 - ✓ existența semnăturilor originale ale persoanelor în drept să dispună, execute ori controleze operațiile respective, precum și ale persoanelor care au eliberat sau primit valori;
 - ✓ concordanța semnăturilor respective cu semnăturile acelorași persoane de pe alte documente sau cu speciemenele de semnături.

Neîndeplinirea unuia sau mai multor obiective din cele de mai sus constituie *elemente prin lipsa cărora documentele își pierd forța lor juridică (probatorie)*.

vităților economice și financiare respective". (M. Boulescu, M. Ghiță, *op. cit.*, p. 35).

¹ M. Boulescu, M. Ghiță, *ibidem*, pp. 36-37.

- *Controlul exactității întocmirii și valabilității documentelor* se realizează în raport de momentul și condițiile producerii operațiilor economice și financiare pe care le consemnează. De regulă, documentele care reflectă operații patrimoniale, generatoare de drepturi și obligații, se întocmesc la termenele stabilite și cu respectarea condițiilor legale, a căror nesocotire lezează autenticitatea și pune sub semnul îndoielii exactitatea și valabilitatea lor.
- *Controlul efectuării corecte a calculelor*, respectiv controlul aritmetic al documentelor care conțin calcule, are menirea să obțină siguranța aplicării juste a prețurilor și tarifelor și a stabilirii totalurilor în documente, să înlăture erorile de calcul care pot denatura conținutul operațiilor economice și financiare.
- ◆ *Din punct de vedere al fondului (conținutului)*, controlul documentelor are ca obiective: legalitatea - justetea, realitatea - exactitatea și eficiența, respectiv necesitatea, economicitatea și oportunitatea operațiilor economice și financiare consemnate în documente¹:
- *Controlul legalității-justetei documentelor* are în vedere principiul conform căruia este necesar să se respecte prevederile tuturor actelor normative în vigoare.
- *Controlul realității-exactității operațiilor economice și financiare* consemnate în documente stabilește dacă, în fapt, acestea s-au produs în limitele, condițiile și la locul indicat în ele. Exactitatea operațiilor economice și financiare se constată prin controlul faptelor oglindite în documente².

¹ *Ibidem*, pp. 37-39.

² În cazul când există incertitudine asupra realității operațiilor se recurge la controlul faptic, solicitându-se celor care au semnat documentul să confirme realitatea operațiilor și autenticitatea semnăturilor de pe un document. În unele situații este indicat să se solicite declarații scrise și de la martorii operațiilor respective sau de la persoanele care au avut cunoștință despre întocmirea documentului controlat. Dacă documentele în cauză fac dovada unor intrări, se controlează faptic, dacă este posibil, și existența mijloacelor materiale respective. Realitatea-exactitatea operațiilor economico-financiare reflectate în documente se stabilește și prin controlul reciproc și încrucișat al documentelor (Cf. *ibidem*).

- *Controlul eficienței operațiilor economice și financiare* are în vedere elemente mai complexe, și anume necesitatea, economicitatea și oportunitatea acestora.

Controlul necesității are în vedere gradul de utilitate a operațiilor, consumurilor sau cheltuielilor consemnate în documente, astfel încât să se înlăture risipa, cheltuielile inutile, operațiile fără eficiență etc.

Controlul economicității urmărește: dacă operația economică este necesară din punct de vedere al activității unității; dacă s-au folosit mijloacele de transport cele mai convenabile; dacă prin efectuarea operației se obține un avantaj economic-financiar etc.

Controlul oportunității unei operații are în vedere dacă momentul ales și locul stabilit pentru executarea acesteia sunt cele mai adecvate, atât din punct de vedere economic, cât și pentru buna desfășurare a activității.

O operație economico-financiară poate să fie reală și să îndeplinească condițiile legale, dar să nu fie oportună din punct de vedere economic. Din acest motiv, în cadrul controlului este indicat să se urmărească și eficiența economică a operațiilor. În această direcție se are în vedere măsura în care operația în cauză s-a efectuat în volumul și la momentul corespunzător, dacă era necesară pentru buna desfășurare a activității, dacă a ocazionat un cost cât mai redus.

Un control financiar fundamentat și cuprinzător nu poate evita *controlul gestionării, folosirii și evidenței formularelor cu regim special și nici* ceea ce îndeobște numim *controlul contabil asupra activității economice a diverselor unități*.

- *Controlul asupra gestionării, folosirii și evidenței formularelor cu regim special* are ca obiectiv preîntâmpinarea și descoperirea oricărei sustrageri a formularelor cu regim special pe tot parcursul gestionării lor, astfel încât acestea să nu poată fi folosite în scopuri frauduloase, când se au în vedere¹:

¹ M. Boulescu, M. Ghiță, *op. cit.*, p. 40. Aceiași autori arată că: „Formularele (imprimatele sau documentele) tipizate cu regim special au menirea să evidențieze existența, circulația și utilizarea valorilor materiale și bănești. Prin folosirea frauduloasă sau neconformă cu actele normative, formularele pot servi la scoaterea din circuitul economic a unor valori materiale sau bănești în scopul însușirii lor în interes personal sau al justificării neglijenței,

-
- ✓ procurarea numai de la furnizorii autorizați;
 - ✓ îndeplinirea condițiilor legale de către persoane numite pentru gestionarea formularelor;
 - ✓ cunoașterea cu exactitate a formularelor cu regim special intrate și a acelor date în folosință;
 - ✓ utilizarea lor numai de către persoane autorizate;
 - ✓ eliberarea pe baza bonului de ieșire cu indicarea numerelor și seriilor formularelor;
 - ✓ justificarea corectă a formularelor cu regim special.
- *Controlul contabil*¹ este acel control asupra realității, legalității și eficienței operațiilor și activității economice și financiare care se efectuează cu ajutorul mijloacelor contabilității²:
- ✓ înregistrări;
 - ✓ conturi;
 - ✓ balanțe de verificare contabile;
 - ✓ situații contabile;
 - ✓ registre de contabilitate;
 - ✓ registre operative privind gestiunile bănești și materiale;
 - ✓ corelații bilanțiere.
-

risipei, slabei gospodării etc. Din această cauză, o serie de formulare sunt supuse unui *regim special de gestionare*, folosire și evidență. Formularele cu regim special constituie deci un mijloc important de prevenire a păgubirii patrimoniului (*ibidem*, p. 39).

¹ Întrucât contabilitatea are la bază documente primare și centralizatoare, *controlul contabil* este strâns corelat cu *controlul documentar* și se manifestă în unitate cu acesta ca *procedeu de control documentar-contabil*. Înregistrările contabile, registrele și situațiile contabile, bilanțul și anexele sale, constituie un element de bază al ordinii și disciplinei financiare, întrucât fac posibilă cunoașterea și controlul situației financiar-gestionare a agenților economici. Prin înregistrările, centralizările și prelucrările contabile se exercită un control contabil asupra activității economice, financiare și gestionare a agenților economici. Înregistrările contabile constituie prin ele însăși un mijloc de control eficient, cu condiția să se efectueze imediat ce s-a desfășurat operația economică sau financiară și pentru fiecare fază a acesteia. Contabilitatea în partidă dublă constituie un mijloc de control al fiecărei operații, întrucât prin modalități proprii asigură exactitatea înregistrărilor contabile și luarea măsurilor de corectare operativă (Cf. *ibidem*, p. 41).

² *Ibidem*, p. 42.