

CONCEPȚIA AUDITULUI CONTABILITĂȚII MANAGERIALE

Conf. univ. dr. Rodica Cușmăunsă, ASEM
Conf. univ. dr. Anatolie Iachimovschi, ASEM

Through this article, the authors want to promote a new concept of local audit. The authors found argues for the importance and role of this type of audit companies in the country. They also defined the scope, functions and audit beneficiaries.

Majoritatea entităților din Republica Moldova consideră rapoartele financiare ca fiind o obligație de a le elabora și prezenta organelor de stat. Totodată, aceste rapoarte nu oferă suficientă informație pentru aprobarea deciziilor economice. În acest scop, a fost creată contabilitatea managerială, rapoartele căreia sunt utilizate de conducătorii și managerii întreprinderilor pentru aprobarea deciziilor în mod operativ.

Atenția autorilor față de auditul contabilității manageriale se motivează prin faptul că, în literatura de specialitate și în edițiile periodice profesionale autohtone, se publică foarte puține lucrări consacrate acestei teme. Este necesar de remarcat faptul că auditul contabilității manageriale se află la etapa de formare. Actualmente, în această privință, se discută doar din punct de vedere al concepției, afirmându-se că auditul contabilității manageriale este partea componentă a auditului și trebuie să deservească necesitățile informaționale ale conducerii întreprinderii. În același timp, auditorii trebuie să asigure clientul cu informație autentică, obiectivă și de calitate profesională.

Totuși, ca activitate practică și de cercetare auditul contabilității manageriale a apărut în SUA și Marea Britanie și anume la etapa avansată de dezvoltare a contabilității manageriale, analizei activităților economice și managementului financiar. Însă, în Republica Moldova de abia se fac primii pași pentru a ajunge la această etapă. De aceea, în condițiile adaptării contabilității naționale la standardele internaționale de contabilitate și de raportare financiară, o importanță primordială va revine auditului informației contabilității manageriale pentru investitorii reali și potențiali, interesați, în mod special, de controlul independent al activității organizației.

La această etapă, una din cele mai importante probleme ține de recunoașterea rolului auditului contabilității manageriale de către conducerea întreprinderii autohtone. În prezent, se consideră că auditul contabilității manageriale verifică doar sistemul de evidență a consumurilor și exercită controlul repartizării acestora pe tipuri de activități și pe centre de responsabilitate financiară. Evident că rolul controlului consumurilor este unul important și excluderea acestuia din componența auditului nu poate fi admisă, întrucât, spre exemplu, modificând sistemul de evidență a consumurilor, pot fi afectate veniturile și, respectiv, profiturile întreprinderii.

Prin urmare, obiectul principal al auditului contabilității manageriale se consideră procesul de gestiune în ansamblu și ar trebui să fie în concordanță cu scopurile strategice ale companiei. Iar scopul auditului la acest compartiment este de a oferi un diagnostic economic complet al sistemelor strategice și tactice de gestionare a activităților de producere, activităților comerciale, informaționale și sociale cu elaborarea ulterioară a unui set de măsuri orientate spre înlăturarea neajunsurilor procesului decizional.

Auditul managerial este definit ca o activitate de evaluare a managementului organizației din punct de vedere al economicității, eficacității și eficienței. În acest sens, utilizarea noilor concepții și metode administrative de exercitare a controalelor manageriale necesită exercitarea periodică, la întreprinderile mari și mijlocii, a auditului contabilității manageriale, care ar asigura avansarea către nivele mai performante de eficiență.

Auditul contabilității manageriale poate fi orientat în următoarele direcții:

- 1). revizuirea sistemului existent de evidență a consumurilor în conformitate cu exigențele informaționale ale conducerii;

- 2). evaluarea autenticității informației financiare furnizate managementului companiei;
- 3). formularea recomandărilor privind perfecționarea contabilității manageriale.

Este de menționat că a doua direcție presupune un volum considerabil de lucru și, în multe privințe, se aseamănă cu auditul financiar tradițional. Totuși, auditului contabilității manageriale îi sunt specifice următoarele activități:

- a) evaluarea stării curente a proceselor de afaceri pentru a formula propuneri de îmbunătățire, precum și oferirea asistenței la implementarea acestora;
- b) revizuirea rapoartelor gestionarilor și a sistemului de evidență a consumurilor pe centre de responsabilitate;
- c) optimizarea organigramei circulației documentelor în concordanță cu necesitățile conducerii întreprinderii;
- d) examinarea deciziilor manageriale și aprecierea modelelor strategice, inclusiv verificarea corespunderii deciziilor aprobate scopurilor și sarcinilor întreprinderii;
- e) optimizarea sistemului bugetar și de exercitare a controlului bugetar;
- f) evaluarea corespunderii metodelor de ținere a contabilității conform metodologiei prevăzute de politica de contabilitate;
- g) evaluarea sistemului calculării costului în conformitate cu particularitățile gestionării și specificului proceselor de producere;
- h) implementarea unui control efectiv al executării planurilor de producere;
- i) realizarea măsurilor legate de formarea strategiei pe termen scurt și lung.

Fără îndoială, odată cu apariția concepției auditului contabilității manageriale în Republica Moldova, este oportun să se țină cont de experiența mondială acumulată în domeniul activității de audit. Însă, trebuie să se evite copierea „oarbă” a modelelor de peste hotare și a bazei metodologice ce stabilesc procedurile de bază și algoritmi exercitării acțiunilor de control fără adaptarea acestora la condițiile în care activează întreprinderile autohtone.

La temelia auditului contabilității manageriale, trebuie să se afle concepția managementului strategic, care este preocupat de gestionarea întreprinderii și de perspectivele pe termen lung. Evident că auditorii în activitatea lor practică, pot aplica diverse metode de cercetare a sistemului de gestiune, în particular, metodele econometrice, statistica economică etc. În această privință, este rațională combinarea metodelor comune de cercetare cu cele specifice auditului financiar, precum și a metodelor matematice în conexiune cu cele de specialitate.

Din punct de vedere al metodologiei exercitării auditului contabilității manageriale, la etapa planificării, este necesar să se evalueze volumul resurselor disponibile, nivelul corespunderii acestora scopurilor propuse și problemelor de soluționat, să se determine în ce măsură scopurile și sarcinile stabilite se conformează strategiei generale aferente fiecărui domeniu concret de administrare a întreprinderii. În procesul auditului, se va examina cum decurge monitorizarea curentă a procesului gestionar, se va determina siguranța și autenticitatea datelor furnizate conducerii întreprinderii și se va evalua rezultatele procesului decizional în ansamblu.

Obiectivul principal al auditului contabilității manageriale este stabilirea necesității și oportunității corectării procesului de gestionare a activităților operaționale, concomitent efectuându-se controlul derulării acestora. La acestea, se mai adaugă evaluarea acțiunilor ce țin de organizarea contabilității manageriale și a controalelor administrației întreprinderii, crearea structurilor organizaționale și elaborarea procedurilor corespunzătoare pentru administrarea eficientă a proceselor și activităților operaționale.

De asemenea, cu ajutorul auditului contabilității manageriale, se evaluează gradul de realizare a obiectivelor propuse de conducerea entității și se analizează posibilitățile cele mai efective de perfecționare în viitor a acestora.

Cu adevărat, auditul contabilității manageriale și auditul financiar dispun de mai multe funcții comune: formularea opiniei profesionale, care certifică autenticitatea informației; controlul respectării cerințelor legislative și normative, care reglementează activitatea economico-financiară; aprecierea plenitudinii înregistrării operațiunilor economice și dacă documentarea acestora s-a efectuat în momentul realizării operațiunii sau nemijlocit după finalizarea ei.

În același timp, spre deosebire de auditul financiar, scopul principal al căruia este de a oferi o asigurare a autenticității situației economico-financiare raportate, auditul contabilității manageriale are ca scop de a comunica conducerii propuneri de îmbunătățire a eficacității și eficienței activității întreprinderii bazate pe soluții de optimizare a sistemului de calculație a costului produselor finite și serviciilor prestate. În așa mod, exercitarea auditului contabilității manageriale va oferi o consolidare considerabilă a funcției de control din cadrul entității.

Este de menționat că raportul auditorului reprezintă un document de totalizare a rezultatelor auditului, care trebuie să conțină nu doar neajunsurile constatate, dar și recomandări cu caracter general de optimizare a contabilității manageriale și a rapoartelor acestora. Din aceste considerente, rapoartele activităților de audit prezintă un interes sporit din partea managementului diverselor niveluri de conducere. De asemenea, din categoria beneficiarilor auditului contabilității manageriale fac parte și fondatorii întreprinderii, acționarii acesteia, membrii consiliului de supraveghere care doresc să obțină o apreciere obiectivă a activității angajaților din conducere.

Totodată, propunerile auditorului trebuie să țină cont de următoarele cerințe:

- 1) argumentarea exactă și orientarea către aprobarea măsurilor concrete;
- 2) excluderea interpretării multiple și a posibilităților de a fi criticate sau respinse;
- 3) persoanele care vor beneficia de soluțiile auditorului sunt responsabile de deciziile aprobate.

Autorii consideră că, în viitorul apropiat, în Republica Moldova, auditul contabilității manageriale se va identifica ca gen distinct de auditul situațiilor financiare, adică va reprezenta un audit al procedurilor agreate sau un audit cu scop special în conformitate cu prevederile actuale ale standardelor internaționale de audit. Indiferent de direcția evoluției situațiilor în domeniul respectiv, auditul, oricum, va intensifica controlul realizării nivelului de economicitate, eficacitate și eficiență a activităților operaționale ale întreprinderii pentru a oferi cele mai raționale și rezonabile soluții la acest compartiment.

Bibliografie:

1. Dumitru Corina Graziella, Ioanăș Corina. *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*. - București: Editura Universitară, 2005.
2. Ion Florea, Ionela-Corina Macovei, Radu Florea, Maria Berheci. *Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar*. Editura CECCAR, București, 2008.
3. Ghiță M. *Guvernanța corporativă*, București, Ed. „Economică”, 2008.
4. Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate audit financiar 2009 // International Federation of Accountants – IFAC. București: Irecson, 2009.
5. Суворова С., Ковалева А. *Управленческий аудит в системе управления хозяйственной деятельности организации*. – М.: Проблемы теории и практики управления, 2007. - № 3. – с.39-46.