

ASPECTE PRIVIND AUDITUL MANAGERIAL ÎN CADRUL SISTEMULUI INFORMAȚIONAL ECONOMIC AL ENTITĂȚII

lect. sup., Iuliana Țugulschi

In this article are examined the necessity of the implementation of the managerial audit within the entities that will serve as a basis for exercising the internal control and are described the main components of this system: management accounting and strategic management.

Gestiunea eficientă a activității unei entități de producție depinde de asigurarea managementului entității cu informații relevante și oportune în procesul decizional. Un rol important în furnizarea informațiilor privind starea și gradul de utilizare a factorilor de producție, rezultatele financiare pe sectoare îi revine contabilității, analizei, controlului și auditului. O atenție prioritară în procesul de management trebuie acordat controlului, deoarece de eficiența acestuia depinde nu doar integritatea bunurilor patrimoniale, dar și gradul de solvabilitate, dat fiind faptul că riscul de faliment este un fenomen destul de răspândit în condițiile economiei de piață.

De regulă, semnificația controlului se prezintă sub forma a două concepții de bază:

- 1) ca o funcție a gestiunii realizând „legătura inversă” a oricărui proces de management și reprezentând etapa finală și obligatorie în procesul de luare a deciziilor;
- 2) se exercită la fiecare etapă a procesului de gestiune. Potrivit acestei concepții, fondatorul căreia se consideră F. Besta, controlul se divizează în preliminar, curent și ulterior, având un caracter continuu de exercitare la fiecare etapă de realizare a deciziilor manageriale.

Controlul ca element a sistemului de gestiune se manifestă în funcție de scopurile prestabilite. Odată cu modificarea scopurilor, trebuie să se modifice și elementele controlului. Totodată pentru ca controlul să corespundă cerințelor de eficiență definirea scopurilor trebuie să succeadă cu implementarea unui șir de măsuri organizatorice de exercitare a acestuia în sistem. În acest context, o atenție sporită trebuie acordată metodicii de organizare a controlului în scopuri interne și anume controlului intern.

La momentul actual la majoritatea entităților de producție persistă problema evaluării corespunderii controlului intern al entității cerințelor informaționale ale diferitor utilizatori ai informației contabile. În literatura de specialitate această problemă nu este dezvoltată pe deplin și din aceste considerente în practică se resimte insuficiența metodicilor ce ar permite evaluarea controlului intern din punct de vedere al plenitudinii și eficienței acestuia.

Entitățile deseori se confruntă cu problema utilizării iraționale a factorilor de producție, dat fiind faptul că informația utilizată în procesul de gestiune în mare parte nu corespunde cerințelor operativității și oportunității. Ca rezultat, managerii de diferite nivele nu pot reacționa în mod operativ în vederea înlăturării lacunelor depistate, căutarea rezervelor interne de majorare a eficienței sistemului de control intern, precum și luare la timp a deciziilor. În practică, în cadrul entităților de producție de funcțiile controlului intern, de regulă, este împuternicit personalul anumitor subdiviziuni, însă pentru ca controlul intern să fie eficient și adecvat scopurilor propuse de management acesta trebuie organizat în sistem.

Eficiența controlului intern este testată de auditul extern și intern. În RM normele metodologice privind exercitarea auditului intern sunt stipulate în SNA și SNAI. Potrivit prevederilor SNA 110 auditul intern reprezintă unul din serviciile agentului economic ce efectuează expertiza activității acestuia și deține așa funcții ca: examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficienței sistemelor contabil și de control intern [1]. Obiectul auditului intern îl reprezintă entitatea în ansamblul ei, iar auditul procesului de producție reprezintă o parte componentă a acestuia. Considerăm că în cadrul auditului intern trebuie evidențiat auditul managerial. Locul acestuia în cadrul auditului poate fi prezentat în felul următor:

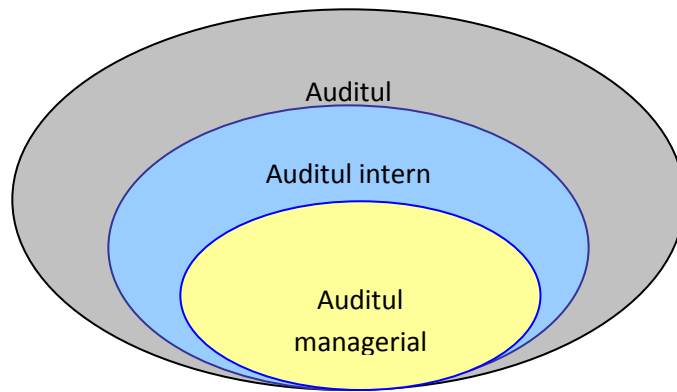


Figura 1. Interacțiunea diferitor tipuri de audit în cadrul sistemului informațional economic

Din figura prezentată se observă că auditul managerial reprezintă o parte componentă a auditului intern. Este de menționat că pentru practica autohtonă auditul managerial este un termen nou. Din acest motiv, un prim pas în implementarea acestuia îl reprezintă recunoașterea rolului și sferei de cuprindere a acestuia de către managementul entității. La etapa actuală se consideră că sarcinile auditului contabilității manageriale sunt conforme cu cele ale auditului extern. Acestuia i se atribuie așa sarcini ca: determinarea și contrapunerea indicatorilor social-economici și financiari efectivi cu cei normativi; elaborarea recomandărilor privind diminuarea abaterilor constatate în vederea atingerii scopului scontat. În practica autohtonă unele funcții ale auditului contabilității manageriale sunt exercitate fragmentar de către economiști sau analiști.

În opinia noastră, la temelia auditului managerial trebuie să se afle concepția managementului strategic, care presupune gestionarea eficientă a entității în vederea realizării perspectivei de lungă durată. Implementarea concepției date în practica contabilă impune crearea unei subdiviziuni distincte - secției de management strategic, care în opinia savanților americani Caplan R. și Norton D. [3] trebuie să aibă drept scop prioritar adecvarea activității entității scopurilor strategice prin exercitarea unui control permanent la nivelul diferitor subdiviziuni structurale (centre de responsabilitate), luând ca bază metoda Balanței Scorecard (BSC). Componentele de bază ale metodei sunt prezentate în figura de mai jos.

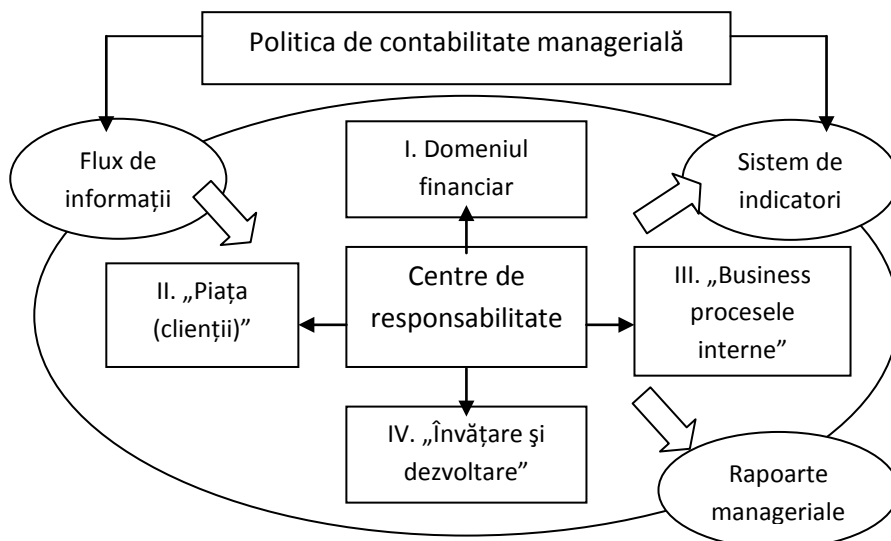


Figura 2. Organizarea evidenței pe centre de responsabilitate prin prisma BSC

După cum se observă din figura prezentată atingerea scopurilor strategice ale entității potrivit metodei BSC are la bază următoarele direcții: domeniul financiar, piața, procesele interne și posibilitățile de învățare și dezvoltare. În acest context, considerăm că monitorizarea aspectelor date trebuie pusă în sarcina auditului managerial.

Obiectivele de bază ale auditului managerial trebuie să-l constituie procesul de gestiune a entității în concordanță cu scopurile strategice și în opinia noastră trebuie să cuprindă următoarele componente:

1) *contabilitate managerială* având drept direcții prioritare:

- auditul sistemului existent de evidență a costurilor în conformitate cu exigențele informaționale ale conducerii;
- evaluarea corespunderii metodelor de ținere a contabilității manageriale metodologiei prevăzute de politica de contabilitate;
- standardizarea terminologiei aplicate în scopuri manageriale;
- optimizarea sistemului bugetar și de exercitare a controlului bugetar;
- elaborarea propunerilor de raționalizare a rapoartelor manageriale în procesul de fundamentare a deciziilor;
- formularea recomandărilor privind perfecționarea procedeelelor contabilității manageriale;
- monitorizarea procesului de implementare a recomandărilor de audit managerial;
- informarea managementului entității în cazul descoperirii pe parcursul realizării misiunii de audit managerial a indiciilor potențialelor fraude.

2) *management strategic* având drept direcții prioritare:

- elaborarea și gestionarea strategiilor de dezvoltare a activității entității;
- evaluarea continuă a stării controlului intern în vederea adecvării acestuia scopurilor strategice și tactice, formularea recomandărilor de îmbunătățire a acestuia;
- verificarea actualității strategiilor adoptate și corectarea acestora în funcție de modificările survenite pe piață;
- coordonarea implementării strategiei prin aducerea la cunoștință a prevederilor acesteia tuturor subdiviziunilor structurale ale entității;
- acordarea asistenței subdiviziunilor entității la elaborarea hărții indicatorilor metodei BSC în concordanță cu scopurile strategice;
- analiza indicatorilor financiari și non-financiari ai metodei BSC pe subdiviziuni, centre de responsabilitate;
- petrecerea ședințelor ce vizează aspectele strategice, stabilirea noului plan de acțiuni și urmărirea realizării acestuia;
- acordarea sprijinului solicitat de management în pregătirea informațiilor Consiliului de administrație;
- realizarea măsurilor legate de dezvoltarea strategiilor pe termen scurt și lung.

După cum reiese din informația prezentată sfera de cuprindere a auditului managerial constă nu doar în evaluarea corespunderii metodelor de ținere a contabilității manageriale metodologiei prevăzute de politica de contabilitate; gestionarea sistemului de bugete și rapoarte manageriale, perfecționării procedeelelor interne ale contabilității manageriale, dar și în exercitarea unor funcții specifice managementului strategic. După cum arată practica contabilă internațională succesul unei afaceri este posibil nu doar prin stabilirea strategiei de dezvoltare a entității, ci prin monitorizarea continuă a procesului de implementare a acesteia. Aceasta este posibil prin urmărirea indicatorilor ce stau la baza implementării strategiei, și anume a hărții indicatorilor metodei BSC. Totodată acești indicatori trebuie revăzuți cel puțin o dată pe an în vederea corespunderii obiectivelor entității.

Din cele expuse mai sus, propunem următoarea definiție a auditului managerial – *unul din serviciile agentului economic ce efectuează expertiza sistemului contabilității manageriale și deține așa funcții ca: examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficienței sistemului de evidență a costurilor și a strategiilor stabilite la nivel de entitate.*

Dat fiind faptul că auditul managerial reprezintă o parte componentă a auditului intern al entității considerăm că la exercitarea acestuia se va ține cont de procedeele și metodele recomandate de standardele naționale de audit, standardele naționale de audit intern și alte acte legislative în vigoare, precum și de procedeele și metodele proprii. În vederea organizării adecvate a auditului managerial, selectarea procedeelelor de audit necesare și suficiente pentru obținerea dovezilor de audit trebuie respectate caracteristicile calitative prevăzute de SNC, standardele naționale de audit, precum

și de a ține cont de principiul raționamentului profesional. Un model de caracteristici calitative inerente auditului costurilor și calculării costului de producție este prezentat în figura de mai jos.



Auditului managerial îi revin și unele funcții de bază inerente auditului financiar cum ar fi: formularea concluziilor și recomandărilor de audit privind autenticitatea datelor auditate; aprecierea plenitudinii și oportunității înregistrării operațiunilor economice înregistrate. În același timp, spre

deosebire de auditul financiar, scopul principal al căruia este de a confirma autenticitatea situației economico-financiare, auditul managerial are ca scop de a comunica conducerii propuneri de îmbunătățire a eficienței activității entității bazate pe propuneri concrete de optimizare a sistemului de calculare a costului și asigurarea sprijinului în procesul de implementare a scopurilor strategice a entității. Din categoria beneficiarilor auditului managerial fac parte proprietarii afacerii, membrii consiliului de supraveghere, comisiei de cenzori ș.a. care doresc să dispună de o evaluare obiectivă și independentă a activității.

Bibliografie

1. Caraiani C. Contabilitate de gestiune și control de gestiune. București: Editura Universitară, 2008, 419 p.
2. Standardul Național de Audit 110 “Terminologia folosită în standardele naționale de audit”, <http://www.afamaudit.md>;
3. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. www.coso.org;
4. Kaplan R. Norton P. Creating the Office of Strategy Management. www.hbs.edu.