

MODEL DE APLICARE A INSTRUMENTELOR DE CONTROL INTERN/MANAGERIAL LA NIVELUL UNEI ENTITĂȚI PUBLICE PENTRU ÎNDEPLINIREA UNOR OBIECTIVE SPECIFICE

Manuela CHIOREAN

Rezumat Pentru sectorul public, bunele practici în cadrul Uniunii Europene au adus și în țara noastră conceptul de control intern/managerial, ca un ansamblu de măsuri și tehnici de control utilizate de management pentru organizarea unei activități publice eficiente, flexibile, care utilizează optim resursele bugetare. Articolul de față se adresează în primul rând celor care cunosc deja aspectul teoretic al conceptului de control intern/managerial și va încerca, pornind de la necesitatea integrării controlului intern în cultura organizațională a entității, să prezinte câteva elemente practice ale acestuia. Prin crearea unei culturi a controlului intern, îmbunătățirea activității entității publice se va putea realiza utilizând în mod practic instrumentele controlului intern/managerial, trecând analiza de la cerințe și obiective generale la obiective derivate și acțiuni concrete. Condiția este să utilizăm controlul intern în favoarea noastră, pentru ca acesta să nu rămână un ansamblu de tehnici și proceduri teoretice sau rapoarte întocmite formal.	Abstract In the case of the public sector, the good practices of the European Union have also brought the concept of internal/managerial control in our country, as an ensemble of control extents and techniques used by management in order to organize an efficient, flexible public activity that optimally uses the budgetary resources. The present article firstly addresses those who already know the theoretical aspect of the concept of internal/managerial control and, starting with the necessity of integrating internal control in the organizational culture of the entity, will try to present a few of its practical elements. By creating a culture of internal control, improving the activity of the public entity will be possible to accomplish using the instruments of internal/managerial control in a practical manner, commuting the analysis from the requirements and general objectives to derived objectives and concrete actions. The requisite is to use the internal control to our benefit, so that it does not remain an ensemble of techniques and theoretical procedures or formally compiled reports.
Cuvinte cheie: √ control intern/managerial, instrumente de control intern, cultura organizațională, entitate publică, obiective generale și specifice	Keywords: √ internal/managerial control, instruments of internal control, organizational culture, public entity, general and specific objectives

I. Ce este controlul intern/managerial

Noțiunea de “control intern” este definită de Ordonanța Guvernului nr. 119/1999¹ și înlocuită apoi cu cea de “control intern/managerial”²; aceasta cuprinde “ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile”³.

Conceptul a fost creat și promovat de Comisia Europeană, în cadrul procedurilor și sistemelor pe care trebuie să le adopte țările care aderă la Uniunea Europeană, pentru uniformiza-

¹ Ordonanța Guvernului nr. 119/31.08.1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată (M.O. nr. 799/12.11.2003), cu modificările și completările ulterioare

² Legea nr. 234/07.12.2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv (M.O. nr. 831/13.12.2010), art. II

³ Ordonanța Guvernului nr. 119/1999, capitolul I art. 2 pct. d)

rea modelelor structurale și operaționale care vor fi utilizate în aplicarea practicilor din cadrul Uniunii, pentru instituirea unei bune guvernări în sectorul public.

Deși bazat pe un sistem complex de documente, structuri, acte normative, proceduri specifice și chiar modele de control diferite, aplicate la nivel internațional – deci multe documentații teoretice – controlul intern/managerial se bazează pe câteva obiective generale care trebuie să genereze formule practice aplicabile la fiecare entitate publică, după specificul, structura și condițiile sale proprii, pentru:

- ✓ realizarea unei activități publice la un nivel corespunzător de calitate;
- ✓ gestionarea eficientă și eficace a fondurilor publice în condițiile respectării legislației, a normelor și normativelor în vigoare;
- ✓ furnizarea de date și informații corecte către conducere și către mediul extern entității.

Ca și componentă a controlului financiar intern, controlul intern/managerial trebuie să asigure managementului instrumentele și mijloacele concrete prin care se poate controla în fiecare moment stadiul îndeplinirii obiectivelor entității, se pot lua măsuri corective sau anticipative pentru situații perturbatorii, sprijinind responsabilitatea și răspunderea managerială pentru buna gestiune financiară și legalitatea gestionării fondurilor publice.

Toate acestea, cu condiția ca aceste mijloace de control aplicate la nivelul entității publice să nu fie stabilite și implementate doar formal, la nivel teoretic, fără implicarea structurilor interne de conducere și de execuție.

II. Controlul intern în cultura organizațională a instituției

Cultura organizațională este o noțiune apărută destul de recent în cadrul disciplinei managementului (după 1970), însumând o serie de concepte cunoscute până atunci ca: “stil de management”, “organizare informală”, “climat organizațional” sau “dezvoltare organizațională”.⁴

Mai concret, aceasta se poate defini ca fiind **un ansamblu de valori, norme și reglementări, tipuri de comportament și coduri specifice organizației, stabilite în timp și asumate de membrii organizației (determinând interacțiunile între aceștia) și care în final determină identitatea culturală a organizației respective.**

Cultura organizațională este determinată de o serie de factori:

- ◆ mărimea organizației, obiectul său de activitate, din care derivă scopul principal și obiectivele generale;
- ◆ modul de organizare, regulamentele interne aplicate;
- ◆ sistemul de management (cuprinzând sistemul decizional, informațional, ierarhic, stilurile de management, propria cultură a managerilor);
- ◆ mentalități ale zonei geografice și prevederi legislative care definesc și restricționează organizația;
- ◆ structura personalului, relațiile stabilite și recunoscute pe diferite paliere organizaționale;
- ◆ nivelul de tehnologie utilizată și celelalte resurse de care dispune organizația;
- ◆ etc.

Dar toți acești factori determină (într-o măsură mai mică sau mai mare) și modul în care se organizează controlul intern la nivelul entității respective, tipurile de obiective din care rezultă acțiunile, procedurile, organizarea, întregul sistem informațional. Cultura organizațională va determina elementele subtile (legate de relații interne stabilite, de obiceiuri și tradiții, de reguli nescrise) și particularitățile în sistemul de control intern și va putea personaliza deciziile manageriale.

Pentru a fi un factor de progres, cultura organizațională are caracter relativ stabil în timp, dar trebuie să fie și adaptabilă la influențele interne și externe, la fel cum controlul intern trebuie să-și actualizeze mereu instrumentele și obiectivele, față de condițiile și mediul de lucru existente la nivelul entității respective.

Unele organizații – atât publice, cât și private – au înțeles deja rolul important pe care îl poate juca cultura organizațională și utilizează elementele ei ca pe instrumente de strategie pe

⁴ State, O. – *Cultura organizației și managementul*, Ed. ASE, București, 2004, p. 21

PUNCTE DE VEDERE

termen lung, iar introducerea unor schimbări în politici, în metodele de management sau în obiectivele generale nu se poate face fără aderarea tuturor angajaților la aceste schimbări, în acord cu cultura organizațiilor respective.

Controlul intern trebuie utilizat ca un element mai formalizat al culturii organizaționale, pentru că pornește de la o strategie și o misiune, analizează și determină creșterea gradului de cunoaștere a particularităților organizației, implică managementul în acțiunile sale și îi oferă acestuia diagnosticul, precum și soluțiile care pot duce la atingerea nivelului de performanță dorit și a obiectivelor stabilite.

Controlul intern se bazează pe un concept simplu: *definirea regulilor și respectarea lor, pentru a asigura eficacitatea acțiunilor întreprinse și a atinge obiectivele stabilite*. Cultura va face ca regulile introduse să fie mai repede sau mai greu cunoscute de cei care le vor aplica, va determina gradul de acceptare a regulilor și de punere în practică (pentru că angajații pot să le perceapă ca fiind în spiritul culturii lor sau doar ca elemente de stres), va genera cooperare, competiție sau conflicte.

De aceea, controlul intern trebuie să intre în cultura organizațională a instituției; **cultura controlului intern** va trebui să schimbe modul de abordare a tuturor situațiilor și aspectelor, prin:

- ☐ introducerea conceperii tuturor acțiunilor prin prisma obiectivelor;
- ☐ definirea procedurală a tuturor activităților;
- ☐ definirea clară a responsabilităților la nivelul fiecărei acțiuni;
- ☐ identificarea riscurilor;
- ☐ etc.

astfel încât modalitățile de control intern introduse prin intermediul sistemului propriu de valori al entității să se bucure de autoritate, să aibă legitimitate și să asigure valorificarea rezultatelor.

III. De la cerințe și obiective generale la obiective derivate și acțiuni concrete pentru a atinge scopul final: îmbunătățirea activității unei instituții

La nivelul instituțiilor publice, cadrul legislativ⁵ a introdus obligativitatea constituirii sistemului de control intern/managerial și s-au cheltuit, probabil, mulți bani pentru întocmirea documentațiilor specifice. Există, de asemenea, un sistem de raportări obligatorii semestriale care arată periodic stadiul implementării tuturor cerințelor.

Dar dacă nu vedem utilitatea practică a acestor documentații, dacă nu adoptăm modul în care sunt abordate diferitele situații prin prisma sistemului de control intern, totul rămâne teoretic și inutil!

Sunt, probabil, multe entități publice în care angajații sunt bine pregătiți, știu ce trebuie să facă, există resursele necesare și totuși rezultatele nu sunt cele așteptate, activitățile decurg greu, cu costuri mari și fără entuziasm! De cele mai multe ori, aceasta e o problemă de management: de organizare internă, de control, de lipsă a unor măsuri concrete de eficientizare adaptate specificului entității respective.

Controlul intern/managerial este nu numai un concept, o teorie sau un ansamblu de rapoarte și hârtii de completat periodic, ci un ansamblu de metode prin care poate fi condusă o entitate, valorizând posibilitățile de organizare optimă a activităților desfășurate.

Condiția este să utilizăm controlul intern în favoarea noastră, în mod practic: toate situațiile, tabelele și fluxurile cu care operează controlul intern nu trebuie să rămână la nivelul teoretic, ci trebuie concepute și aplicate concret la obiectivele principale stabilite.

Cele două "chei" ale întregului sistem de control intern/managerial sunt **personalizarea și actualizarea**:

⁵ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/04.07.2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, republicat (M.O. nr. 469/05.07.2011), cu modificările ulterioare

♦ nu vor putea fi eficiente măsurile aplicate unei entități, dacă ele au fost concepute conform specificului și particularităților altei entități, chiar dacă domeniul de activitate, numărul angajaților sau resursele sunt aproximativ aceleași!

♦ totodată, proiectarea sistemului de control intern/managerial la nivelul instituției (respectând toate regulile stabilite legislativ) - întocmirea tuturor tabelelor, centralizatoarelor și procedurilor - trebuie să fie permanent actualizată, adaptată – altfel, sistemul este inutil.

Odată asimilat în cultura organizațională a instituției respective, controlul intern poate fi utilizat oricând se dorește o îmbunătățire a unei activități, o verificare a modului în care funcționează fluxul informațional între compartimente, o identificare a locului unde resursele sunt folosite incorect sau inefficient; cu alte cuvinte, identificarea măsurilor de verificare și organizare a evidențelor, de analiză și detectare a erorilor sau punctelor slabe ale unor sisteme pot fi relevate de întrebarea

“Ce se poate face pentru a îmbunătăți activitățile în cadrul instituției?”

și răspunsul pentru management poate fi **întărirea rolului controlului intern la nivelul instituției**, prin evaluarea periodică a **instrumentelor de control intern**⁶, la nivelul fiecărei măsuri individuale. Acestea sunt:

- 1) obiectivele;
- 2) mijloacele;
- 3) sistemul informațional;
- 4) organizarea;
- 5) procedurile;
- 6) controlul.

Verificarea fiecărei probleme de organizare internă, prin prisma fiecăruia din cele șase instrumente de control, va scoate în evidență punctele tari și punctele slabe, inadvertențele sistemului și posibilitățile de îmbunătățire a activităților, aspectele ce determină utilizarea inefficientă a resurselor.

Prezentăm în continuare un **model de aplicare a instrumentelor controlului intern/managerial pentru realizarea unor măsuri stabilite la un moment dat pentru îmbunătățirea activităților la nivelul unui domeniu/compartiment/activitate**.

[de exemplu: măsura stabilită de conducerea instituției referitoare la îmbunătățirea evidențelor analitice și sintetice aferente creditorilor; măsura adoptată de schimbarea atribuțiilor unui compartiment intern; îmbunătățirea activității la nivelul registraturii instituției etc.]

Având deja stabilite obiectivele generale ale instituției (conform principiilor de eficacitate și eficiență funcțională, fiabilitatea informațiilor interne/externe, conformitate cu legile, regulamentele și politicile interne din domeniul specific de activitate), măsurile stabilite vor constitui obiective derivate, din care vor putea fi evidențiate obiectivele specifice (individuale) care trebuie îndeplinite la nivelul entității respective (anexa nr. 1).

Principalele etape de realizare a unor măsuri ce trebuie implementate, prin prisma controlului intern:

- ☐ Stabilirea mijloacelor de realizare – structuri responsabile (compartimente, servicii, direcții), pentru fiecare măsură.
- ☐ Determinarea situației actuale la nivelul instituției, pentru fiecare măsură.
- ☐ Analiza situației actuale din punct de vedere al instrumentelor de control intern/managerial, la nivelul fiecărei măsuri.
- ☐ Identificarea acțiunilor concrete necesare pentru atingerea fiecărui obiectiv (măsură) – stabilirea acțiunilor, sarcinilor, responsabililor, termenelor de îndeplinire și de raportare.
- ☐ Centralizarea datelor și întocmirea Raportului – dacă este cazul.
- ☐ Urmărirea obiectivelor stabilite, a sarcinilor și termenelor, continuarea implementării măsurilor și actualizarea lor în timp.

⁶ Ministerul Finanțelor Publice, Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar și Control – *Îndrumar metodologic pentru dezvoltarea controlului intern în entitățile publice*, www.mfinante.ro

Stabilirea mijloacelor de realizare:

✍ primul pas în realizarea obiectivelor specifice va fi, în mod evident, stabilirea resurselor, a responsabilităților și a mijloacelor de realizare:

- ✎ resursele umane - compartimentele și persoanele care aplică acțiunile care se vor derula,
- ✎ resursele materiale (tehnica de calcul necesară, programe informatice, programe anuale de achiziții aprobate etc.),
- ✎ resursele financiare necesare (prevederi bugetare și credite bugetare deschise la capitele de cheltuielă implicate)

precum și termenele de finalizare.

Determinarea situației actuale:

✍ pentru a ști cum trebuie să ajungi la obiectivul pe care îl ai de îndeplinit, trebuie să știi de unde pornești, care este situația actuală în domeniul respectiv (de multe ori, o activitate se derulează greoi sau un obiectiv nu se îndeplinește pentru că la nivelul managementului nu se cunoaște exact situația reală).

[în exemplele anterioare se vor analiza: ultimele date referitoare la creditorii înregistrați; atribuțiile actuale ale compartimentului analizat în contextul întregii instituții; activitățile și fluxurile informaționale care se aplică în prezent la nivelul registraturii instituției]

Analiza situației actuale din punct de vedere al instrumentelor de control intern:

✍ analiza detaliată a stării actuale pentru fiecare obiectiv stabilit va crea condițiile identificării acțiunilor viitoare pentru îmbunătățirea situațiilor respective; abordarea obiectivelor stabilite din punctul de vedere al controlului intern presupune și analiza situației actuale tot prin prisma controlului intern, cu cele șase instrumente ale sale:

1) **obiectivele** – generale și derivate, sunt reprezentate de măsurile stabilite a fi implementate pentru îmbunătățirea stării actuale și care sunt scopurile procedurii;

2) **mijloacele** – sunt, de asemenea, stabilite conform primei etape la acest nivel de analiză, până la definirea compartimentelor și a persoanelor responsabile;

3) **sistemul informațional** – cuprinde toate căile, procedurile, procedeele și mijloacele informaționale, inclusiv informatice, prin care se stabilesc în cadrul instituției respective procesele de comunicare pentru îndeplinirea tuturor activităților;

În analiza situației actuale a obiectivelor derivate stabilite (respectiv a măsurilor ce trebuie aplicate), la nivelul sistemului informațional specific se pot avea în vedere:

3a) procedurile de comunicare aplicate în cadrul activităților analizate – dacă fluxurile informaționale sunt definite clar, dacă pot fi îmbunătățite prin eliminarea etapelor redundante sau prin schimbarea căilor de comunicare, dacă metodele de delegare a competențelor sunt funcționale etc.;

[de exemplu, în cazul măsurii de îmbunătățire a evidențelor creditorilor, evidențele analitice și cele sintetice sunt întocmite de compartimente diferite, dar se transmit pe baza unor rapoarte incomplete sau la momente care nu asigură operativitatea înregistrărilor]

3b) ședințele de informare – cum se stabilesc acestea și cum se desfășoară de obicei, când se pune în discuție activitatea analizată;

3c) raportările interne – între compartimente și pe niveluri ierarhice, dacă sunt necesare pentru măsura analizată, dacă sunt clare și înțelese de factorii decidenți;

3d) modalități de semnalare a neregularităților – dacă sunt stabilite, dacă sunt cunoscute, dacă sunt eficiente;

3e) sistemul informatic – baze de date, hardware, software – se va analiza dacă măsura stabilită poate fi realizată cu starea actuală a sistemului informatic, dacă programele informatice sunt eficiente, dacă datele de intrare în sistem asigură cerințele îndeplinirii obiectivelor și dacă datele de ieșire oferă managementului toate elementele necesare luării celor mai bune decizii;

[de exemplu, în cazul măsurii de îmbunătățire a activității registraturii instituției, se va analiza dacă la acest nivel se utilizează sau nu programe informatice, dacă acestea asigu-

...ră atât eficiența activității respective - preluând eventual din bazele de date existente informații necesare -, cât și pachetul complet de date aferente activității de registratură]

4) **organizarea internă** – este de obicei stabilită prin regulamente și norme interne, în funcție de resursele pe care le are la dispoziție instituția la un moment dat, dar de cele mai multe ori o analiză a posibilităților de aplicare a unor măsuri concrete care trebuie îndeplinite poate releva și rezerve de îmbunătățire a organizării interne:

4a) verificarea și actualizarea fișelor de posturi – în funcție de atribuțiile concrete ale fiecărui angajat implicat în realizarea obiectivului stabilit;

4b) rotirea sarcinilor – mai ales pentru funcțiile sensibile definite la compartimentele implicate; *[de exemplu, activitatea de registratură fiind predominant la nivelul de front-office, poate fi definită ca funcție sensibilă și va fi utilă în acest caz o rotire periodică a sarcinilor, pentru păstrarea aptitudinilor de lucru cu publicul]*

4c) asigurarea separării atribuțiilor – pentru compartimentele și persoanele implicate în procedurile ALOP (angajare, lichidare, ordonanțare și plată), astfel încât să se asigure obiectivitatea și răspunderea legală pe fiecare etapă;

4d) relațiile organizatorice (ierarhice, funcționale, de cooperare, de control și de reprezentare) – se va analiza dacă în derularea activităților și proceselor aferente obiectivului stabilit, aceste relații sunt cunoscute și se respectă, dacă sunt necesare acțiuni comune definite sau inedite, care ar putea aduce un plus de eficiență, dacă relațiile stabilite cuprind nu doar partea de autorizări sau subordonări, ci și de instrucție, îndrumare metodologică etc.;

[în exemplul anterior, referitor la îmbunătățirea evidențelor creditorilor, analiza ar putea cuprinde relațiile de cooperare existente între compartimentele implicate în crearea evidențelor analitice și sintetice, precum și relațiile ierarhice aplicate, dacă acestea asigură definirea răspunderilor necesare și termenelor de execuție]

5) **procedurile de control intern** – sunt instrumentele de control intern cele mai des utilizate, pornind de la obligativitatea introdusă de actele normative care stabilesc un cadru general al controlului intern/managerial; de multe ori, însăși noțiunea de control intern este asimilată în primul rând cu întocmirea unor proceduri formalizate, cel mai adesea operaționale; cu toate acestea, ansamblul procedurilor utilizate ca instrumente de control intern cuprinde toate tipurile acestora, aplicabile de managementul entității publice:

5a) proceduri operaționale – care definesc în formă scrisă ansamblul proceselor derulate în cadrul instituției: operațiunile, metodele de lucru, structurile care îndeplinesc activitățile, în funcție de condițiile specifice ale entității publice;

5b) proceduri decizionale – prin care sunt stabilite competențele: cui sunt atribuite, nivelurile ierarhice, termene de aplicabilitate și niveluri-limită etc.;

5c) proceduri jurisdicționale – care definesc responsabilitățile și asumările de răspundere pe fiecare activitate, structură internă, nivel ierarhic;

Lipsa unor proceduri operaționale pentru activități definitorii poate avea drept consecință neîndeplinirea unor obiective importante, dar și adoptarea doar formală a unor proceduri ori introducerea unor total neadaptate specificului instituției respective pot avea același efect negativ.

[în cazul măsurii de schimbare a atribuțiilor unui compartiment, lipsa procedurilor operaționale clare pentru noile activități repartizate poate încetini ritmul de lucru și poate genera chiar erori grave, așa cum lipsa unor proceduri decizionale pentru aceeași măsură poate crea mari probleme de management, legate de asumarea responsabilităților]

6) **controlul** – utilizat atât ca proces (de la nivelul managementului, până la funcțiile de execuție), cât și ca instrument, finalizează etapele de analiză și stabilește în final gradul în care s-au îndeplinit obiectivele inițiale, cauzele neîndeplinirii lor, precum și posibile măsuri de îmbunătățire, incluzând în această accepțiune și autocontrolul pe diferite nivele ierarhice.

Controlul la nivelul instituției, ca instrument al controlului intern/managerial, poate fi analizat referitor la un obiectiv concret stabilit, în următoarele forme:

PUNCTE DE VEDERE

6a) controlul ex-ante (preventiv) – prin controlul financiar preventiv propriu (CFPP) și controalele pe linie financiară, juridică etc. (sub forma diferitelor avize și aprobări solicitate a fi acordate în specializările respective, conform reglementărilor și procedurilor interne);

6b) controlul operativ (concomitent) – prin verificările efectuate la nivelul middle managementului, în derularea procedurilor curente operaționale, conform obligațiilor stabilite la nivelul posturilor respective;

6c) controlul ex-post (ulterior) – efectuat de conducere prin sistemul de raportări, situații centralizatoare etc. asumate de top-management.

Controlul va putea fi aplicat astfel la toate nivelurile și va compara rezultatele obținute cu obiectivele, determinând abaterile și măsurile corective necesare specificului instituției (valorificând principiile primei “chei” a controlului intern: **personalizarea**). Acestea se vor reflecta din nou în obiective noi, cu noi mijloace, cu noi elemente ale sistemului informațional etc. – cu alte cuvinte, procesul de aplicare a instrumentelor de control intern se reia, aplicând cea de a doua “cheie”, **actualizarea**, formând astfel un circuit al controlului intern/managerial.

IV. Identificarea acțiunilor corective necesare

Pornind de la analiza efectuată la capitolul III, instrumentele de control intern au putut evidenția și acțiunile necesare pentru îmbunătățirea situației actuale pentru obiectivele derivate stabilite:

a) **alocarea resurselor la nivelul optim** – dacă s-a constatat că **mijloacele** stabilite inițial pot fi insuficiente pentru nivelul dorit al obiectivelor stabilite, pentru timpul necesar îndeplinirii termenelor de realizare a acestora sau redimensionarea lor prin realocări de la alte obiective;

[de exemplu, pentru activitatea de registratură a instituției poate fi necesar un calculator mai performant sau alocarea lunară de resurse financiare mai mari pentru cheltuieli poștale, care să deblocheze la nivelul acestei activități acțiunile de expediere a corespondenței]

b) **analiza sistemului informațional**, ca instrument de control intern, poate arăta alte aspecte de îmbunătățire:

➤ procedurile de comunicare pot fi schimbate prin eliminarea unor adrese interne inutile, care sunt întocmite între compartimentele instituției, prin reducerea numărului de semnături pe actele interne etc.;

➤ sedințele de informare pot fi programate pe domenii de activitate, pregătite anterior derulării lor și în mod obligatoriu cu o ordine de zi cunoscută de toți participanții, cu o frecvență care să determine eficiența lor în luarea deciziilor;

➤ raportările interne pot fi eficiente pentru management dacă sunt perfect adaptate obiectivelor urmărite, nu în format strict, general sau impersonal;

➤ modalitățile de semnalare a neregularităților pot fi obiectivate, de cele mai multe ori, prin sistemul separării atribuțiilor pe funcții și introducerea unor elemente primare de răspundere la diferite niveluri ierarhice, anterioare celor cu caracter de sancțiune;

[de exemplu, în cazul măsurii de îmbunătățire a evidenței creditorilor derulate între două compartimente diferite, fiecare acțiune va cuprinde și verificări inițiale ale datelor preluate de la compartimentele implicate anterior, cu semnalarea neregularităților și corectarea lor]

c) în cadrul instrumentelor de **organizare internă**:

✓ verificarea atribuțiilor legate de obiectivul analizat, înregistrate în fișele posturilor poate semnală situațiile în care aceste documente nu sunt complete sau nu au mai fost actualizate; ca urmare, persoanele respective nu știu ce trebuie să facă exact și nu-și asumă responsabilitățile aferente;

✓ unele posturi la nivelul cărora sunt definite funcții sensibile pot fi deja erodate, fapt care generează insuficiență în realizarea obiectivului analizat, caz în care se impune o rotire a sarcinilor;

✓ neaplicarea principiilor separării atribuțiilor poate determina situația în care, pentru obiectivul analizat, persoana care întocmește o situație să fie aceeași cu cea care o verifică și și-o asumă, ceea ce anulează practic rolul controlului;

✓ analiza relațiilor organizatorice implicate în realizarea obiectivului analizat poate reflecta, de exemplu, o dublă subordonare inutilă pentru persoana care răspunde de activitățile analizate, ceea ce disipează atât răspunderea, cât și luarea deciziilor la nivelul imediat superior;

[de exemplu, activitatea de registratură să fie inclusă în cadrul compartimentului financiar-administrativ, dar să primească toate instrucțiunile, regulile, sarcinile de la compartimentul juridic, deoarece cu acesta colaborează cel mai mult în derularea activității; în acest caz, o îmbunătățire a activității de registratură nu se va putea efectua fără separarea fluxurilor informaționale, decizionale și a responsabilităților între cele două structuri interne, prin proceduri și atribuții clare]

d) din verificarea **procedurilor interne** aferente activităților pentru obiectivul analizat pot rezulta alte aspecte de îmbunătățit:

- nu pentru toate activitățile procedurabile au fost întocmite proceduri operaționale,
- nu toate procedurile sunt actualizate și au rămas, practic, inutile,
- nu s-au stabilit proceduri clare decizionale în domeniul analizat,

ceea ce poate determina îngreunarea derulării activității, nerespectarea termenelor etc.;

e) analiza instrumentului de **control** poate reflecta, pentru obiectivul analizat:

- lipsa vizei de control financiar preventiv propriu (CFPP) pe documentele întocmite în derularea activităților obiectivului (deși acestea reflectă o cheltuială publică) înseamnă neefectuarea controlului ex-ante la nivelul respectiv – ceea ce va trebui corectat prin actualizarea cadrului general al documentelor supuse vizei CFPP la nivelul instituției;

- lipsa semnăturilor care să reflecte efectuarea controlului operativ de către conducătorul serviciului implicat în îndeplinirea obiectivului analizat – ceea ce determină și disiparea responsabilităților aferente;

- efectuarea formală a controlului ex-post, prin întocmirea către conducerea instituției a unor rapoarte de activitate tardive și inutile.

V. Valorificarea tuturor informațiilor

În momentul detalierii lor pentru un obiectiv specific, toate aceste instrumente de control intern arată că de multe ori **modul** în care îndeplinești o activitate și **mediul** în care se desfășoară aceasta pot determina în mod semnificativ rezultatul obținut. Este, de asemenea, important **cum facem analiza** în domeniul controlului intern:

⇒ pot fi întocmite chestionare de control pentru fiecare instrument, se pot analiza toate aceste elemente prin prisma riscurilor asociate, pot fi efectuate acțiuni specifice de analiză prin intermediul compartimentului de audit intern etc.

Cultura managerială este “un fenomen social, este produsul interdependențelor dintre competențele, stilul de conducere și sistemul de valori ce caracterizează managerii unei organizații, având ca scop să sprijine misiunea, strategia și obiectivele organizației”.⁷

Pentru o entitate publică, aceasta nu mai poate fi separată de cultura organizațională și de cultura controlului intern/managerial, în cadrul căruia îndeplinirea unui obiectiv și valorificarea rezultatelor înseamnă:

📖 identificarea măsurilor pentru îmbunătățirea activităților - pornind de la prima “cheie” a controlului intern, **personalizarea**;

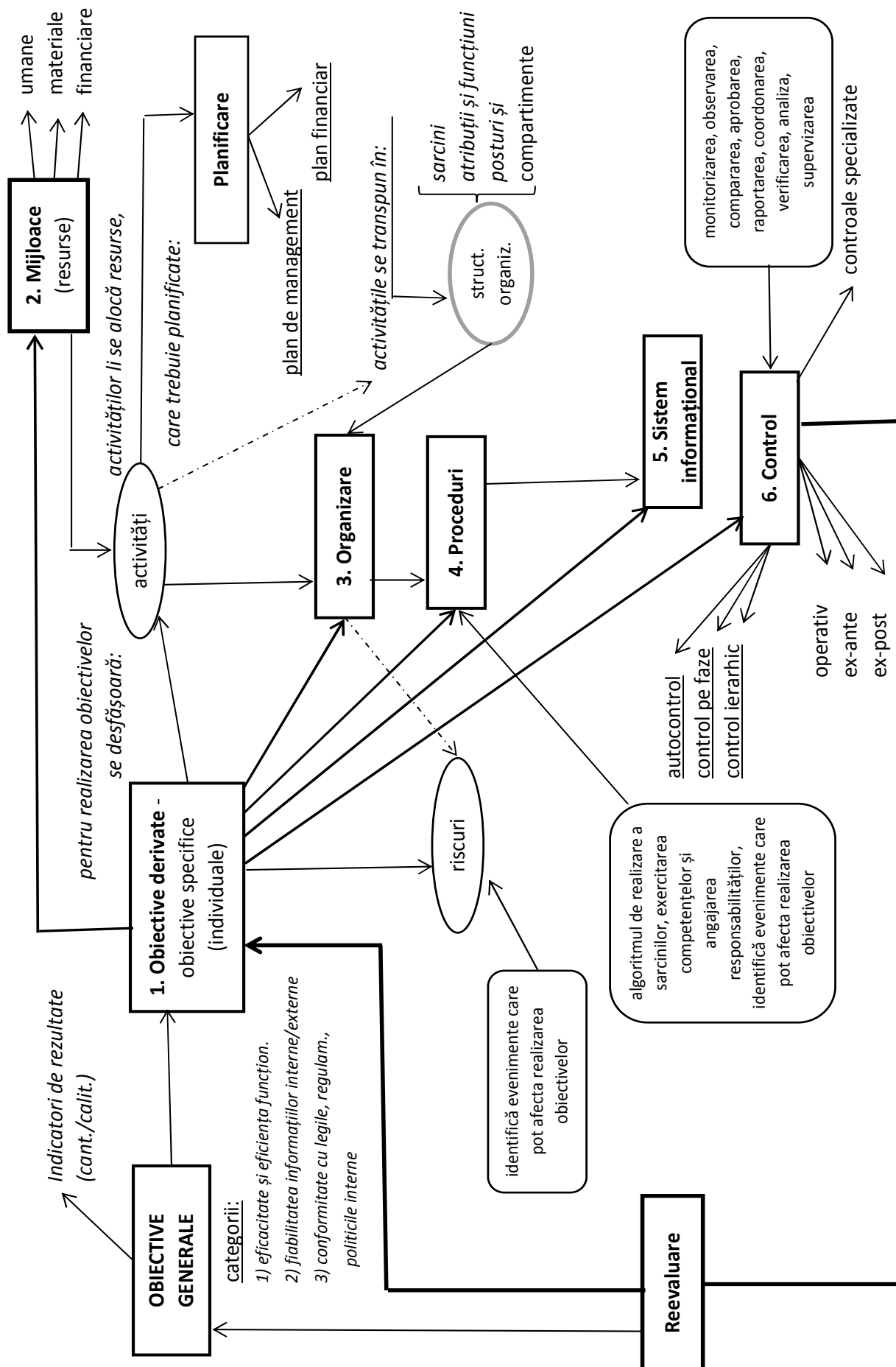
📖 aplicarea măsurilor - care constituie cea de-a doua “cheie”, **actualizarea**;

📖 și reluarea circuitului, prin **reevaluare**, care măsoară efectele acțiunilor întreprinse până la nivelul standardelor de control intern/managerial.

Instrumentele de control intern prezentate pot fi extinse și fiecare organizație își poate dezvolta propriile instrumente.

Modelul chiar funcționează și oferă elemente importante de la care se poate porni o analiză mai mult sau mai puțin detaliată, dar mai important este că va fi bazată pe o imagine reală și completă a situației.

⁷ Chiorean, M. – *Comunicarea de grup în instituțiile publice - coordonată existențială a echipei de relații cu publicul*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate nr. 11-12/2005, p. 62



Anexa nr. 1 Model de aplicare a instrumentelor de control intern