



# ÎNDRUMAR METODOLOGIC PENTRU DEZVOLTAREA CONTROLULUI INTERN ÎN ENTITĂȚILE PUBLICE

## CUPRINS

Precizari preliminare

Cap. I. Conceptul de controlul intern

Cap. II. Premise necesare

Cap. III. Instrumentarul cu care opereaza sistemele de control intern

1. Obiectivele

2. Mijloacele

2.1. Umane

2.2. Financiare

2.3. Materiale

3. Sistemul informational

4. Organizarea

4.1. Principiile

4.2. Analiza si reproiectarea componentelor procesuale si structurale ale organizarii entitatii publice

5. Procedurile

6. Controlul

Cap. IV. Metodologia-cadru de proiectare si implementare a sistemului de control intern in entitatea publica

Etapa 1 - Evaluarea instrumentelor generale de control intern

1.1. Elaborarea chestionarelor de control intern

1.2. Formularea raspunsurilor la intrebarile din chestionarele de control intern

1.3. Identificarea riscurilor si estimarea nivelului de risc

1.4. Evaluarea propriu-zisa a instrumentelor generale de control intern

1.5. Intocmirea fiselor analitice si sintetice, continand rezultatele fazelor anterioare



Etapa 2 - Evaluarea instrumentelor specifice de control intern la nivelul fiecărei activități

A. Faze premergătoare evaluării

A.1. Delimitarea și definirea activităților entității

A.2. Stabilirea misiunii, identificarea resurselor necesare și precizarea regulilor/normelor ce trebuie respectate

B. Faze de evaluare la nivelul unei activități

B.1. Divizarea activității în sarcini elementare

B.2. Identificarea și evaluarea riscului/riscurilor proprii fiecărei sarcini elementare

B.3. Evaluarea instrumentelor specifice de control intern, corespunzătoare

riscului/riscurilor proprii sarcinilor elementare B.4. Intocmirea fișei sintetice a evaluării aferente unei activități

C. Verificarea și validarea coerenței ansamblului instrumentelor de control intern evaluate, pentru activitățile componente ale unei funcțiuni a entității publice

C.1. Analiza comparativă a fișelor sintetice, aferente activităților din componenta unei funcțiuni a entității

C.2. Validarea coerenței

Etapa 3 - Analiza raportului între costurile suplimentare și efectele așteptate, generate de implementarea noului sistem de control intern

Etapa 4 - Elaborarea și aprobarea programului de implementare a noului sistem de control intern al entității publice

Etapa 5 - Monitorizarea executiei programului de implementare a noului sistem de control intern



## **Precizari preliminare**

Necesitatea și stringenta actualitate a adoptării și aplicării unui nou tip de management, la nivelul entitatilor publice, decurge din concluziile<sup>1)</sup> evaluării generale a stadiului progreselor înregistrate de România în raport cu angajamentele asumate în cadrul capitolului de negociere 28 “Controlul financiar”<sup>2)</sup>, prezentate de Comisia Europeană în Raportul de țară din octombrie 2004.

În cadrul măsurilor și acțiunilor ce trebuie întreprinse în sensul reformei managementului public se înscrie și elaborarea prezentului îndrumar metodologic. Acesta este destinat, în primul rând, persoanelor care ocupă funcții de conducere în cadrul unei entități publice și are menirea de a facilita, orienta și ordona eforturile ce urmează a fi depuse, în vederea deplinei înțelegeri a controlului intern managerial, precum și a dezvoltării acestuia în cadrul entității publice respective, ceea ce echivalează cu adoptarea unui nou tip de management.

Fără îndoială, în oricare entitate publică, există un anumit sistem de control intern, altminteri funcționarea acesteia ar fi marcată de frecvente și grave distorsiuni. Într-adevăr, fiecare conducător se organizează pentru a-și conduce activitatea: acesta va defini sarcinile individuale ale personalului, va pune la punct metodele de lucru, se va dota cu un sistem de informare, va superviza activitățile personalului etc. Aceasta nu înseamnă altceva decât instituirea unui sistem de control intern. Observăm că, în fapt, majoritatea conducătorilor din entități publice utilizează, în măsura diferită, unele elemente componente ale sistemului denumit control intern managerial.

În acest context, întrebarea fundamentală care se pune este următoarea: cum trebuie efectuată examinarea critică a sistemului actual de control intern, existent în entitatea publică și, mai ales, ce trebuie făcut în continuare, pentru ca acesta să fie dezvoltat, perfecționat, până la stadiul în care să permităținerea sub control a tuturor activităților? Metodologia-cadru pe care o propunem în cap. IV al Îndrumarului metodologic are rolul de a facilita demersul managerilor de pe toate nivelurile ierarhice în găsirea răspunsurilor la aceste întrebări.

## **Capitolul I. Conceptul de control intern**

Expresia “control intern” provine din termenul englezesc “internal control”, care a primit, astfel, cea mai nepotrivită traducere, întrucât nu s-a ținut seama că, pentru anglo-saxoni, “to control” înseamnă, în principal, “a deține controlul/a ține sub control”, și abia în subsidiar “a verifica”, pe când în țările de limbă latină este exact invers. În consecință, semnificația expresiei “control intern” fiind mult mai largă, aceasta nu poate fi asimilată cu o formă tradițională de inspecție, de verificare sau de control, dar nu o exclude. Prin urmare, în accepțiunea sa largă, controlul intern este răspunsul la întrebarea “ce se poate face pentru a deține un control cât mai bun asupra activităților?”.

Definițiile controlului intern sunt numeroase, dar, în ce privește esențialul, s-a căzut de acord. Pentru exemplificare, sunt prezentate definițiile adoptate de:

- Ordinul Expertilor Contabili din Franța, în 1977: “Controlul intern reprezintă totalitatea măsurilor care contribuie la deținerea controlului asupra întreprinderii. Are drept scop, pe de o parte, asigurarea protecției patrimoniului și calitatea informației, iar, pe de altă parte, aplicarea instrucțiunilor conducerii și favorizarea îmbunătățirii performanțelor.

- 1) *Conform acestor concluzii, se impune ca, în vederea pregătirii pentru aderare, să se acorde atenție, în mod special, întăririi responsabilității manageriale în sectorul public și capacității administrative de a implementa sisteme de management/control, în concordanță cu principiile de bună practică, acceptate pe plan internațional.*
- 2) *Trebuie precizat că, în fond, Capitolul 28 nu este un capitol de control financiar, în accepțiunea îngustă (predominantă încă în România), de verificare a documentelor/operatiunilor de către structuri specializate interne sau externe entității publice, ci unul de reformă a managementului public, ce se va concretiza în adoptarea unui nou tip de management. prin organizarea, metodele și procedurile fiecărei activități a întreprinderii, pentru a-i mentine perenitatea”;*



- Comitetul Consultativ de Contabilitate din Marea Britanie, in 1978: “Controlul intern cuprinde totalitatea sistemelor de control, financiare si de alta natura, implementate de catre conducere pentru a putea desfasura afacerile intreprinderii intr-o maniera ordonata si eficace, pentru a asigura respectarea politicilor de gestiune, pentru a proteja activele si pentru a garanta, pe cat posibil, exactitatea si completitudinea informatiilor inregistrate”;

- Institutul American al Contabililor Publici Certificati, in 1978: “Controlul intern este format din planurile de organizare si din toate metodele si procedurile adoptate in interiorul unei intreprinderi pentru a-i proteja activele, pentru a controla exactitatea informatiilor furnizate de catre contabilitate, pentru a creste randamentul si a asigura aplicarea instructiunilor conducerii”;

- Comitetul de Sponsorizare a Organizatiilor Comisiei Treadway din SUA, in 1992: “Controlul intern este un proces implementat de consiliul de administratie, conducere si alti membri ai personalului unei entitati, care isi propune sa furnizeze o asigurare rezonabila cu privire la atingerea urmatoarelor obiective: eficacitatea si eficienta functionarii, fiabilitatea informatiilor financiare, respectarea legilor si regulamentelor”;

- Institutul Canadian al Contabililor Autorizati, in 1995: “Controlul intern este constituit din elementele unei organizatii (inclusiv resursele, sistemele, procesele, cultura, structura si sarcinile) care, in mod colectiv, ajuta personalul sa realizeze obiectivele organizatiei: eficacitatea si eficienta functionarii, fiabilitatea informatiilor interne si externe, respectarea legilor, regulamentelor si politicilor interne”.

- Cartea Alba a reformei manageriale in cadrul serviciilor Comisiei Europene: “Controlul intern acopera totalitatea politicilor si procedurilor concepute si implementate de catre managementul organizatiei, pentru a asigura: atingerea obiectivelor acelei organizatii intr-un mod economic, eficient si eficace, respectarea regulilor externe si a politicilor si regulilor managementului, protejarea bunurilor si a informatiilor, prevenirea si depistarea fraudelor si greselilor, precum si calitatea documentelor de contabilitate si producerea in timp util de informatii de incredere referitoare la segmentul financiar si de management”.

Se poate observa ca definitiile nu sunt contradictorii in esenta, fiecare aratand ca este vorba despre un ansamblu de elemente implementate de catre responsabilii de la toate nivelurile pentru a detine controlul asupra functionarii activitatilor organizatiei, in raport cu obiectivele fixate.

In Romania, definitia controlului intern este prevazuta la art. 2 lit. d) din Ordonanta Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern si controlul financiar preventiv, republicata: “Controlul intern – ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entitatii publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere in concordanta cu obiectivele acesteia si cu reglementarile legale, in vederea asigurarii administrarii fondurilor in mod economic, eficient si eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele si procedurile.”

Obiectivele generale ale oricarei organizatii pot fi grupate in trei categorii:

Eficacitatea si eficienta functionarii

Cuprinde obiectivele legate de misiunea entitatii si de utilizarea, in conditii de economicitate, eficienta si eficacitate, a resurselor; de asemenea, tot aici sunt incluse si obiectivele privind protejarea resurselor entitatii de utilizarea inadecvata sau de pierderi, ca si identificarea si gestionarea pasivelor.

Fiabilitatea informatiilor interne si externe

Include obiectivele legate de tinerea unei contabilitati adecvate, ca si de fiabilitatea informatiilor utilizate in cadrul entitatii sau difuzate catre terti; in aceasta categorie sunt incluse si obiectivele privind protejarea documentelor impotriva a doua categorii de fraude: disimularea furtului si distorsionarea rezultatelor.



Conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne

Priveste obiective legate de asigurarea ca activitățile entității se desfășoară în conformitate cu obligațiile impuse de legi și de regulamente, precum și cu respectarea politicilor interne.

Aceste obiective generale reprezintă tintele spre care își va orienta activitatea fiecare persoană, din varful până în baza piramidei ierarhice. Construirea unui bun sistem de control intern este un proces de durată, ce reclamă importante eforturi colective și individuale.

Desfășurarea acestui proces se poate finaliza cu realizarea scopului propus, dacă sunt respectate următoarele principii generale ale controlului intern:

- a) adaptat dimensiunii, complexității și mediului specific entității;
- b) vizează toate nivelurile de conducere și toate activitățile/operatiunile;
- c) este construit cu același “instrumentar” în oricare entitate publică;
- d) finalitatea sa constă în asigurarea rezonabilă<sup>3)</sup> ca obiectivele vor fi atinse;
- e) costurile aplicării controlului intern nu trebuie să depășească beneficiile rezultate din acesta;
- f) este guvernat de regulile minimale de management, cuprinse în standardele de control intern.

Pentru a se putea trece efectiv la construirea unui sistem de control intern într-o entitate publică, este necesară asigurarea unor premise.

## **Capitolul II. Premise necesare**

În primul rând, se impune constituirea, prin ordin/decizie a conducătorului entității publice, a grupului de lucru care va avea ca sarcină elaborarea și implementarea noului sistem de control intern al entității.

Se recomandă ca grupul de lucru să fie format, cel puțin, din persoanele cu funcție de conducere din entitate, întrucât, pe de o parte, acestea au responsabilitatea conducerii compartimentelor la care au fost numite, iar, pe de altă parte, se prezumă că ele sunt persoanele cel mai bine informate și detin competența profesională adecvată acestei sarcini.

Coordonarea activităților grupului de lucru este în responsabilitatea conducătorului entității publice, care poate fi asistat/substituit temporar de înlocuitorul de drept.

Conducătorul entității publice va nominaliza persoana având sarcina coordonării grupului de lucru - în cazul instituțiilor din administrația publică centrală, aceasta fiind cel puțin la nivelul secretarului general - care va funcționa și ca persoană de contact cu Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

În al doilea rând, se impune instruirea în domeniul controlului intern a persoanelor cu funcție de conducere în entitatea publică. În mod legal, problema controlului intern fiind în primul rând în responsabilitatea conducătorului entității publice, este de datoria acestuia să stabilească și să organizeze orice formă de pregătire profesională în acest domeniu.

Se recomandă ca instruirea persoanelor responsabile de coordonarea activităților grupului de lucru, precum și a membrilor acestuia, să fie realizată cel puțin pe baza Standardelor de control intern pentru entitățile publice din România, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/4 iulie 2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, precum și a prezentului Indrumar metodologic.

---

3) *Asigurarea rezonabilă echivalează cu un grad de încredere satisfăcător, în circumstanțe determinate.*



### **Capitolul III. Instrumentarul cu care operează sistemele de control intern**

Disfuncțiile, insuficiențele, punctele slabe sau erorile care ar putea fi constatate în funcționarea unei entități publice își vor găsi întotdeauna cauza în defectul unuia dintre instrumentele de control intern implementate de conducere, sau în neimplementarea altuia, stabilit ulterior ca fiind necesar.

Din acest motiv, responsabilii care au sarcina construirii sistemului de control intern într-o entitate publică vor crea, și, după caz, vor dezvolta acele instrumente de control intern ce permit detinerea unui bun control asupra funcționării entității în ansamblul ei, precum și a fiecărei activități/operțiuni în parte. Ca urmare, prin instrument de control intern vom înțelege orice procedeu, mijloc sau acțiune stabilite și implementate, în acest scop, de către conducere.

Este lesne de înțeles că instrumentele concrete de control intern vor varia de la o entitate la alta, în funcție de mărimea, complexitatea structurii sale interne, gradul de dispersare a centrelor de activitate, natura activităților, normele legale aplicabile, obisnuitele de lucru ale conducătorilor etc. Dar, oricât de variate și numeroase ar fi, aceste instrumente concrete de control intern pot fi grupate în familia de care aparțin și aranjate după o anumită ierarhie, potrivit rolului pe care îl au. Astfel, întregul instrumentar de control intern poate fi

repartizat în următoarele șase grupe/familii omogene:

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

Denumirile grupelor arată că, în esență, instrumentele de control intern nu reprezintă idei, mijloace, procedee sau practici noi, pentru că multe dintre ele sunt, deja, cunoscute și aplicate, într-o anumită măsură, în cadrul entităților publice.

Observăm că cele șase grupe de instrumente de control intern sunt complementare și coerente.

Pentru o mai bună înțelegere, sunt prezentate, în continuare, succinte comentarii explicative privind fiecare dintre cele șase grupe în care se clasifică, potrivit naturii și rolului, instrumentele de control intern.

#### **1. Obiectivele**

Precizăm că obiectivele sunt efectele pozitive pe care conducerea încearcă să le realizeze sau evenimentele/efectele negative pe care conducerea încearcă să le evite. Această definiție a obiectivelor decurge cu claritate din formularea obiectivelor generale ale controlului intern, valabile pentru oricare entitate publică, prezentate, deja, în cadrul primului capitol.

Având în vedere aceste obiective generale ale controlului intern, conducătorul entității publice le va particulariza, în concordanță cu obiectul de activitate și atribuțiile specifice ale entității, în obiective globale, precise și clar formulate, cuprinse într-un document de politică și strategie, ce va fi aprobat și adus la cunoștința întregului personal. Este important ca personalul să le cunoască și să înțeleagă rolul pe care trebuie să îl îndeplinească în realizarea acestor obiective globale.

Pornind de la aceste obiective globale și urmărind riguros deplina conformitate cu acestea, fiecare persoană cu funcție de conducere stabilește obiectivele derivate, specifice activităților din compartimentul pe care îl conduce, asigurând că obiectivele stabilite:

- să fie realiste și în deplină concordanță cu misiunea și atribuțiile compartimentului;



- sa fie repartizate in interiorul compartimentului pe sub-obiective individuale, incredintate personalului de executie; o buna repartizare trebuie sa constea in: o constructie piramidala a sub-obiectivelor care concura la realizarea obiectivelor compartimentului; performante de atins, incredintate fiecaruia, in functie de sub-obiective, pentru ca acestea sa fie transpuse in realitatea operationala;
- sa fie masurabile, adica exprimate in indicatori cantitativi sau, dupa caz, calitativi;
- sa poata fi monitorizate prin sistemul de informare existent/necesar a fi creat la dispozitia managementului si care trebuie sa fie construit in functie de natura indicatorilor proprii obiectivelor/sub-obiectivelor incredintate fiecaruia;
- sa aiba prevazut un termen calendaristic de realizare realist.

Intr-adevar, nu s-ar putea trece la construirea unui sistem de control intern adecvat, daca obiectivele nu sunt stabilite si cunoscute in prealabil.

## 2. Mijloacele

Prin mijloace se intelege, de regula, ansamblul resurselor umane, financiare si materiale, privite in corelatie cu realizarea obiectivelor. In consecinta, conducatorul entitatii publice, precum si fiecare dintre persoanele care ocupa o functie de conducere, trebuie sa isi puna urmatoarea intrebare: mijloacele efectiv disponibile permit realizarea obiectivelor fixate? Formularea raspunsului la aceasta intrebare scoate adesea in evidenta grave distorsiuni, surse de esecuri si de ineficacitate.

In scopul evitarii unor astfel de situatii, trebuie sa fie cunoscute cele trei cauze care le genereaza:

- nu sunt identificate precis toate mijloacele efectiv disponibile;
- conducatorul de compartiment nu poate dispune de toate mijloacele efectiv disponibile necesare realizarii obiectivelor fixate;
- obiectivele fixate nu sunt modificate corespunzator mijloacelor necesare efectiv disponibile.

### 2.1. Mijloacele umane

In cazul acestora, problema prioritara este cea a calitatii si, abia in secundar, cea a cantitatii. Este evident ca, in absenta unui personal competent, orice sistem de control intern este condamnat, si sunt numeroase situatiile in care anomalii constatate au drept cauza o pregatire insuficienta sau, ceea ce inseamna acelasi lucru, o pregatire neactualizata a personalului. Din aceasta perspectiva, instrumentele de control intern vizeaza atat recrutarea si selectia, cat si perfectionarea pregatirii profesionale a personalului.

Recrutarea si selectia pot avea ca finalitate angajarea persoanelor care dispun de competentele profesionale cerute sau, cel putin, de capacitatile necesare pentru a le dobandi, daca, in cadrul acestui proces, sunt infaptuite:

- identificarea necesitatilor de recrutare pentru o perioada determinata de timp, la nivelul entitatii publice, precum si la nivelul fiecarui compartiment al acesteia;
- introducerea unor criterii specifice nediscriminatorii in recrutare si selectie;
- elaborarea unui plan/grafic anual de realizare;
- realizarea si utilizarea unui ghid pentru interviuri;
- stabilirea unei liste de verificare (*check-list*) pentru controlul respectarii procedurilor legale de recrutare si selectie, aplicabile in entitatea publica;
- comunicarea, in deplina transparenta, a politicii si procedurilor de recrutare si selectie.



Perfectionarea pregătirii profesionale poate conduce la compensarea eventualelor deficiențe ale recrutării, dar, mai ales, la dezvoltarea cunostintelor personalului, potrivit cerințelor specifice ale posturilor și promovării interne, dacă acest proces este precedat sau, după caz, urmat de:

- realizarea unui chestionar pentru identificarea nevoilor de instruire a personalului;
- analiza nevoilor de instruire, din perspectiva entității publice, la nivelul compartimentelor și la nivelul angajaților;
- prioritizarea nevoilor de instruire identificate;
- elaborarea politicii de instruire și comunicarea acesteia într-o declarație clară, care să definească ce intenționează conducerea entității publice în domeniul perfecționării pregătirii profesionale a personalului propriu;
- stabilirea listei de verificare (*check-list*) pentru controlul planificării și desfășurării etapelor de instruire a personalului;
- stabilirea procedurii de inițiere profesională a noilor angajați;
- instituirea practicii “conducător la nevoie”, ca o condiție de bază pentru dezvoltarea abilităților manageriale, la toate nivelele de conducere;
- elaborarea chestionarelor pentru evaluarea anuală a dezvoltării cunostintelor profesionale.

Cunoașterea și asumarea normelor de conduită cuprinse în codul etic al entității publice și, după caz, în codurile etice aplicabile anumitor categorii profesionale, reprezintă condiții fundamentale pentru supraviețuirea controlului intern, în oricare entitate publică. Atingerea acestui deziderat presupune, cel puțin, următoarele:

- virtutea exemplului “la varf” este crucială: comportamentul angajaților este influențat de ideea pe care aceștia și-au format-o cu privire la conduită și valorile morale promovate de conducători;
- așteptările în materie de comportament trebuie să fie comunicate clar și înțelese în întreaga entitate și să fie sprijinite prin acțiuni ale conducerii;
- conducerea să supravegheze comportamentul efectiv al persoanelor cu privire la aceste așteptări și să trateze, în mod adecvat, orice neconformism.

## **2.2. Mijloacele financiare**

Realizarea permanentei adecvate între obiectivele entității publice și mijloacele sale financiare reclamă recurgerea la o multitudine de instrumente de control intern specifice etapelor de elaborare, aprobare<sup>4)</sup> (în cazul anumitor entități publice) și execuție a bugetului.

În cazul instituțiilor publice ai căror conducători au calitatea de ordonator principal de credite, principalele instrumente de control intern destinate acestui scop privesc:

- întocmirea și aprobarea graficului de elaborare a proiectului de buget, astfel încât să se asigure respectarea metodologiei de elaborare, stabilită de ministrul finanțelor publice, încadrarea în limita de cheltuieli comunicată, precum și în calendarul legal;
- elaborarea, conform graficului, a documentelor de fundamentare a proiectelor de buget ale instituțiilor din subordine, precum și a celor pentru bugetul propriu al instituției ierarhic superioare, cu obligația includerii inclusiv a aceluia privind bugetul de venituri și cheltuieli, pentru activitățile finanțate integral din venituri proprii;
- analiza documentelor de fundamentare și a bugetelor în cadrul compartimentelor de specialitate ale instituției ierarhic superioare și definitivarea succesivă a bugetului la nivelul ordonatorilor secundari și ordonatorului principal de credite, la termenele stabilite;

<sup>4)</sup> *In cazurile în care, conform legii, competența de aprobare a bugetului entității publice revine, după caz, Parlamentului, Guvernului ori instituției/autorității publice ierarhic superioare sau coordonatoare, ne situăm, evident, în afara sistemului de control intern al entității publice respective.*





- în execuție, concordanța necesară între obiectivele programelor, proiectelor, acțiunilor și mijloacele financiare (creditele bugetare aferente, în principal cheltuielile curente și de capital, dimensionate și structurate potrivit clasificărilor bugetare) poate fi realizată prin: repartizarea, de către ordonatorul principal, a creditelor aprobate, pentru bugetul propriu și pentru bugetele instituțiilor publice ierarhic inferioare, în raport cu obiectivele programelor, proiectelor, acțiunilor ce urmează a fi realizate, respectând obligația sa legală de a reține

10% din creditele aprobate, cu excepția cheltuielilor de personal și a celor care decurg din obligații internaționale, pentru asigurarea unei execuții bugetare prudente; sumele astfel reținute (blocate) pot fi repartizate, după examinarea, de către Guvern, a execuției bugetare pe primul semestru;

aprobarea, de către ordonatorul principal, în limita competenței sale legale, a repartizării pe trimestre a creditelor bugetare aprobate, atât pentru bugetul propriu, cât și pentru bugetele ordonatorilor secundari sau ale ordonatorilor tertiarilor, după caz, în funcție de perioadă și cuantumul în care este necesară efectuarea cheltuielilor, în vederea realizării obiectivelor;

- influențele produse asupra bugetului de fondurile banesti și bunurile materiale primite de instituția publică sub formă de donații și sponsorizări, în condițiile legii;
- organizarea evidenței și monitorizării programelor (inclusiv a realizării indicatorilor aferenți acestora, precum și organizarea contabilității costurilor aferente programelor aprobate ca anexe la bugetul ordonatorului principal de credite);
- efectuarea periodică a operațiunilor de actualizare a programului anual de achiziții publice, care vizează atât expresia sa valorică, cât și structura sa, în formă naturală (produse, servicii și lucrări), aceasta din urmă modificându-se în funcție de prioritățile stabilite de autoritatea contractantă cu privire la achizițiile necesare de realizat;
- actualizarea și aprobarea, de către ordonatorul principal de credite, a valorii fiecărui obiectiv de investiții nou sau în continuare, în funcție de evoluția indicilor de preturi, precum și solicitarea, în funcție de derularea procesului investițional, a redistribuirii fondurilor între proiectele înscrise în programul de investiții-anexa la buget;
- ținerea unei riguroase evidențe a angajamentelor bugetare și legale;
- efectuarea, în condițiile legii, a virarilor de credite bugetare pentru care există o temeinică fundamentare a necesității și oportunității;

solicitarea deschiderii de credite bugetare, în limita creditelor aprobate, pe capitole, subcapitole, titluri de cheltuieli sau alte subdiviziuni ale clasificărilor bugetare, după caz, în raport cu gradul de folosire a fondurilor puse la dispoziție anterior, temeinică fundamentare a obligațiilor de plată scadente în perioada respectivă, precum și în condițiile respectării dispozițiilor legale care reglementează efectuarea cheltuielilor în cauză;

- dispunerea, de către ordonatorul principal, a retragerii creditelor deschise și neutilizate din conturile proprii sau ale instituțiilor subordonate, în situațiile temeinic motivate și după obținerea avizului legal;

propunerea anularii sau, după caz, menținerii parțiale a creditelor bugetare destinate inițial realizării acelor obiective (proiecte, activități sau sarcini) care, în baza unor dispoziții legale sau a altor cauze, au fost desființate, reduse sau amânate.

### **2.3. Mijloacele materiale**

În mod tradițional, prin mijloace materiale înțelegem întreaga diversitate de produse, servicii și lucrări necesare funcționării entității publice și realizării obiectivelor sale.

Această categorie de mijloace, fiind, de regulă, bine cunoscută, ne vom limita la a sublinia că, întrucât între mijloacele materiale (cu excepția bunurilor existente în patrimoniul entității publice și care asigură funcționarea normală a acesteia, cel puțin pe durata anului calendaristic) și mijloacele financiare există o strânsă corelație, în sensul că, pentru cele dintâi, trebuie să fie prevăzute în buget sursele de finanțare corespunzătoare, gradul necesar de adecvare a mijloacelor materiale poate fi atins utilizând, ca principale instrumente de control intern:



- analiza riguroasa a gradului de acoperire a nevoilor reale, la nivelul entitatii publice si la nivelul fiecarui compartiment, cu mijloacele materiale existente;
- identificarea si stabilirea precisa a naturii, volumului, structurii si caracteristicilor mijloacelor materiale, necesar a fi procurate in limita fondurilor disponibile;
- elaborarea si aprobarea unui program anual detaliat al achizitiilor publice, cuprinzand, cel puțin:
  - valoarea estimata, fara TVA, exprimata in euro si in lei, a fiecarui viitor contract de furnizare produse, prestare de servicii sau executie de lucrari;
  - codurile CPSA aferente produselor, serviciilor sau lucrarilor prevazute a fi achizitionate in cadrul fiecarui viitor contract;
  - procedura de atribuire ce urmeaza a fi aplicata in cazul fiecarui viitor contract in parte, precum si durata legala maxima a acesteia in zile;
  - calendarul de realizare a programului de achizitii publice, stabilit in functie de prioritati si duratele legale ale procedurilor de atribuire;
    - aplicarea riguroasa a listei de verificare (*check-list*), pentru controlul respectarii procedurilor de atribuire a contractelor de achizitie publica.

### **3. Sistemul informational**

Constituie cea de-a treia grupa de instrumente de control intern. Acestea se regasesc la nivelul fiecărei activitati din cadrul entitatii publice, ansamblul lor reprezentand un subsistem fundamental al sistemului de management intern.

Prin sistem informational intelegem totalitatea procedeelor, metodelor si mijloacelor utilizabile la nivelul entitatii, in cadrul procesului informational considerat ca un tot organic al operatiilor de culegere, prelucrare, sistematizare, transmitere, valorificare si stocare a datelor si informatiilor. Desigur, prin sistem informational nu se subintelege neaparat "sistemul de informare informatic" (adica ansamblul de persoane, tehnici si echipamente utilizate pentru colectarea, inregistrarea, prelucrarea si transmiterea automata a datelor), intrucat exista numeroase alte sisteme de informare care trebuie luate in considerare si care nu tin de tehnologia informatica. Intre acestea, pot fi mentionate procesele de comunicare pentru transmiterea urgenta a unor noi sarcini, sedintele obisnuite de informare si raportare sau modalitatile stabilite pentru semnalarea neregularitatilor.

Vizand toate activitatile din entitatea publica, sistemul informational si, in particular, sistemul informatic pentru conducere, trebuie sa fie astfel construit incat sa permita un bun control asupra acestora, in vederea atingerii obiectivelor prestabilite.

In mod logic, sistemul informational ar trebui sa constituie un sistem integrat in entitatea publica, sub forma unei succesiuni de tabele de bord, a caror constructie piramidala are la baza ordonarea, corelarea si centralizarea succesiva a informatiilor si indicatorilor folositi la fiecare nivel de conducere, in scopul gestionarii activitatilor proprii, iar, la varf, prezentarea indicatorilor sintetici, globali, necesari managerului general/ordonatorului de credite.

Nu se intampla intotdeauna asa, iar elaborarea si functionarea sistemelor de informare, proprii fiecarui nivel de conducere, constituie, adesea, un ansamblu eterogen cu redundante, contradictii, omisiuni, distorsiuni<sup>5)</sup>, filtrari<sup>6)</sup> sau supraincari ale canalelor de informatii si in cadrul caruia managerul general/ordonatorul de credite gaseste cu greu (sau nu gaseste) informatia de care are nevoie.

Deoarece proiectarea si implementarea sistemului informational in cadrul unei entitati publice constituie un proces tehnic de durata, si care implica un important efort colectiv, in cadrul caruia conducatorul compartimentului de informatica ii revine un rol insemnat,

<sup>5)</sup> *Distorsiunea consta in modificarea neintentionata a continutului informatiilor, in timpul parcurgerii, de catre acestea, a circuitelor informationale*

<sup>6)</sup> *Filtrarea semnifica modificarea intentionata a continutului unor informatii, in cadrul fluxului informational.*



consideram utila prezentarea principalelor coordonate metodologice care guverneaza acest demers.

In primul rand, se recomanda utilizarea unei terminologii unitare, pentru caracterizarea componentelor proprii ale oricarui sistem informational. Astfel:

- *datele* reprezinta ansamblul marimilor sau expresiilor calitative, caracteristice unor fiinte, lucruri sau procese;

- *informatiile* sunt elemente noi, in raport cu cunostintele prelabile, continute intr-un text scris, mesaj oral, imagine etc.;

- *circuitele informationale* semnifica traseele pe care circula informatiile, in conformitate cu legaturile functionale existente intre diferitele compartimente, precum si in interiorul acestora, inclusiv a legaturilor entitatii publice cu mediul ei extern;

- *fluxurile informationale*, constand in ansamblul informatiilor care sunt vehiculate prin circuitele informationale;

- *modulele bazei de date*, care asigura functionarea sistemului informatic, si care definesc:

- metodele prin care se asigura incarcarea bazei de date pentru crearea fisierelor permanente;
- structura conceptuala a bazei de date, permitand evidentierea tuturor categoriilor de fisiere de date, permanente si temporare;
- structura iesirilor, rezultate din prelucrarea bazelor de date, conform cerintelor utilizatorului;

- *mijloacele de tratare a informatiilor*, adica ansamblul mijloacelor fizice (*hardware*) si a celor logice (*software*).

In al doilea rand, practica a dovedit ca proiectarea sistemului informational al entitatii publice nu poate aborda de la inceput intregul acestuia, ci trebuie efectuata intai in domenii restranse, pe subsisteme, intre care se vor stabili ulterior legaturile de interdependenta, iar specialistii au aratat ca este rational ca proiectarea perfectionarii sistemului informational sa se faca pe activitati distincte. Entitatea publica care este in situatia de a-si perfectiona sistemul informational trebuie sa-si identifice activitatile proprii si sa stabileasca o ordine de prioritate pentru efectuarea lucrarilor de perfectionare.

In al treilea rand, trebuie subliniat ca orice actiune de proiectare, perfectionare sau modificare a sistemului informational determina, in mod necesar, o serie de modificari in lant, care afecteaza subsistemele decizional, organizatoric si operational, pana la realizarea unui nou echilibru intre acestea.

In fine, dar nu in ultimul rand, perfectionarea sistemului informational se poate realiza parcurgandu-se urmatoarele etape:

### 1) Analiza diagnostic

Scopul consta in evidentierea deficientelor existente in organizarea si functionarea de ansamblu a entitatii publice si, indeosebi, a sistemului/subsistemelor informationale.

Analiza critica a unui subsistem informational trebuie sa aiba in vedere urmatoarele elemente:

- continutul activitatii supuse analizei si procedurile de realizare a acesteia;

- compartimentul sau compartimentele in cadrul caruia/carora se deruleaza activitatea respectiva, precum si relatiile acestora cu celelalte verigi organizatorice;

- atributiile si competentele pe care le au compartimentele in realizarea activitatii si a obiectivelor acesteia;

- persoanele care participa la realizarea activitatii;

- documentele utilizate in activitatea respectiva (documente create in interiorul compartimentului, documente primite din alte compartimente sau din afara entitatii publice);



- fluxurile de informații, locul de prelucrare al acestora, nivelele ierarhice la care se iau decizii pentru conducerea activității, precum și toate celelalte operații ce au loc pe drumul parcurs de documente în cadrul subsistemului informațional analizat.

Examinarea critică a sistemului informațional presupune o analiză aprofundată a tuturor componentelor acestuia și, mai ales, va trebui finalizată, prin evidențierea următoarelor aspecte:

- neajunsurile legate de conținutul activității analizate, de obiectivele acesteia, de metodele de realizare a obiectivelor și de volumul de date ce intră, se prelucrează sau ies din sistem, precum și dacă, în vederea remedierii neajunsurilor semnalate, s-a făcut localizarea lor și au fost identificate cauzele ce le generează;
- calitatea scăzută a informațiilor, determinată de o serie de cauze, cum ar fi: manifestarea fenomenelor de distorsiune și filtraj; prelucrarea necorespunzătoare a informațiilor; un conținut incomplet; adecvare insuficientă la nevoia de informare;
- existența unor circuite informaționale lungi și complicate, care dezvoltă relații ce nu sunt absolut necesare între anumite compartimente;
- utilizarea unui sistem inadecvat de delegare a competenței, având drept consecință o dispersie inutilă a atribuțiilor, fapt care complică funcționarea sistemului informațional;
- elaborarea sau achiziționarea unor aplicații informatice dispersate, care duc, de regulă, la realizarea parțială a obiectivelor activităților din cadrul entității publice;
- valorificarea insuficientă a informațiilor, la diferite nivele de conducere, determinată de existența unor circuite informaționale supradimensionate sau de cauze imputabile conducătorului căruii sunt destinate informațiile.

Încheierea acestei prime etape oferă elementele necesare pentru re-proiectarea unui nou sistem, mai rațional și eficient.

### 2) Proiectarea logică

În cadrul acestei etape, stabilirea concepției logice a noului sistem are loc prin realizarea succesivă a următoarelor activități:

- precizarea concepției generale de funcționare a sistemului și a zonelor acestuia, în care prelucrarea datelor se va executa automat;

- proiectarea structurii generale a bazei de date și stabilirea măsurilor de securitate în procesul de prelucrare a datelor pe care le va asigura noul sistem; vor fi evidențiate fișierele permanente și temporare prin intermediul cărora se va asigura prelucrarea datelor; vor fi clasificate și codificate:

y elementele care concurează la realizarea sistemului (date, rapoarte, documente de intrare, fișiere, proceduri automate, echipamente etc.);

y elementele din cadrul entității publice care sunt utilizate în sistem (compartimente, mijloace materiale, forța de muncă, contracte etc.);

- stabilirea circuitelor informaționale prin care se va asigura transferul de informații și decizii între subdiviziunile organizatorice ale entității publice;

- proiectarea ieșirilor fiecărui subsistem, evidențiindu-se: tipul și conținutul acestora, frecvența de obținere, volumul de date, tipurile de suport, criteriile de control și validare a datelor de ieșire etc.;

- proiectarea intrărilor în fiecare subsistem, precizându-se: documentele primare, conținutul acestora, volumul datelor, frecvența fiecărui document, tipuri de suport, criteriile de validare a datelor ce urmează a fi supuse prelucrării etc.

### 3) Proiectarea tehnică

Priveste elaborarea concepției detaliate a sistemului informațional și a subsistemelor sale informatice, în concordanță cu cerințele stabilite în etapa de proiectare logică, și presupune parcurgerea a două faze:



a) întocmirea specificațiilor de realizare a soluțiilor adoptate în etapa de proiectare logică, la nivelul întregului sistem;

b) proiectarea componentelor sistemului (subsisteme și/sau aplicații) și elaborarea specificațiilor pe componente.

În vederea elaborării proiectului tehnic trebuie avute în vedere, în principal, următoarele:

- categoriile de proceduri automate folosite, precizându-se, la nivelul fiecăreia, următoarele aspecte: funcțiuni, variante funcționale, informații de intrare/ieșire, mod de exploatare, mod de tratare a erorilor de operare etc.;

- specificații pentru fișiere și/sau baze de date, privind:

- lista fișierelor, modul lor de organizare și accesare a înregistrărilor, suportii folosiți, dimensiuni s.a.;
- descrierea structurii înregistrărilor, cu precizarea naturii, mărimii și caracteristicilor acestora;
- structura detaliată a documentelor primare și a situațiilor informaționale finale;
- procedurile de protecție a datelor;

- specificații corespunzătoare procedurilor manuale ce se vor executa în noul sistem și modul de corelare al acestora cu cele automate;

- implicațiile noului sistem asupra sistemului de management al entității publice, cu detalierea modificărilor care se impun;

- modalitățile de implementare a noului sistem și măsurile de familiarizare a personalului utilizator cu modul sau de lucru;

- graficul de elaborare și testare a subsistemelor componente.

#### 4) Experimentarea și aplicarea sistemului

Operația de experimentare a funcționării sistemului proiectat se efectuează utilizând date de test în procesul de validare a funcționării integrate a procedurilor automate, elaborate în etapa precedentă. Depistarea unor eventuale abateri de la rezultatele dorite poate determina reluarea proiectării sistemului sau, după caz, la redefinirea obiectivelor care stau în fața noului sistem.

Aplicarea sistemului proiectat trebuie precedată de o fază de pregătire constând, în principal, din următoarele operațiuni:

- adoptarea, de către conducerea entității publice, a unui program de aplicare, și stabilirea responsabilităților individuale;

- procurarea, instalarea și punerea în stare de funcționare a mijloacelor materiale prevăzute: echipamente de calcul, aparatură de multiplicare etc.;

- elaborarea instrucțiunilor detaliate de lucru, extrase din proiecte, pe sfere de atribuții ce revin personalului din sistem, în procesul de implementare a acestuia;

- instruirea viitorului personal utilizator.

În funcție de complexitatea sa, noul sistem poate fi implementat în două moduri: fie prin înlocuirea completă a vechiului sistem cu cel nou, din momentul intrării în exploatare a celui din urmă, fie prin introducerea treptată, în exploatare, a noului sistem, asigurându-se, astfel, o perioadă de timp în care cele două sisteme funcționează simultan.

## 4. Organizarea

Sub această denumire generică se grupează instrumentele de control intern prin care se poate realiza, în mod practic, o funcție esențială a managementului oricărei entități publice: organizarea internă.

Organizarea, ca funcție managerială, constituie un ansamblu de măsuri, metode, tehnici, mijloace și operațiuni, prin care conducerea stabilește - în conformitate cu anumite principii, reguli, norme și criterii - componentele procesuale și structurale ale entității publice, în vederea realizării obiectivelor propuse.



In mod evident, fara o organizare adecvata nu poate exista un bun control asupra activitatilor din cadrul entitatii publice sau, cu alte cuvinte, nu putem detine controlul decat asupra a ceea ce este organizat.

#### 4.1. Principiile pe care trebuie sa le respecte o organizare de calitate sunt:

##### 4.1.1 Adaptarea

Nu exista nici un model unic care ar putea servi drept referinta pentru toti, intrucat diversitatea organizarii este la fel de mare pe cat poate fi diversitatea entitatilor publice: marimea, natura activitatii, obiectivele, cadrul legal aplicabil, modul de finantare, mediul etc., sunt tot atatea variabile care vor genera organizari diferite. Principiul esential este ca organizarea trebuie sa fie "adaptata" de fiecare data acestor elemente specifice. In cadrul acestei adaptari pe care vor trebui sa o realizeze conducatorii, trebuie evitate urmatoarele trei situatii:

- organizarea echivoca, care poate semana cu o lipsa de organizare, este aceea in care nu cunoastem exact ce sarcini are fiecare, nu sunt atribuite competente adecvate pentru realizarea sarcinilor, iar responsabilitatile nu sunt clar definite;
- organizarea excesiva, care determina costuri exagerate si conduce la depasirea termenelor si chiar la blocaje, intrucat, in acest caz, desi coerenta este totala, organizarea este atat de minutioasa si regulile sunt atat de detaliate incat nimic nu scapa, efectele mentionate agravandu-se si mai mult cand posibiliai contravenienti sunt amenintati cu sanctiuni;
- organizarea imobila, care, prin neadaptarea permanenta la schimbari, pune conducerea in situatia de a nu mai detine un bun control asupra functionarii entitatii publice.

##### 4.1.2 Obiectivitatea

Acest principiu consta in respectarea acelor reguli care pot asigura caracterul obiectiv al organizarii entitatii publice, si anume:

- componentele procesuale si structurale ale unei organizari obiective nu pot fi construite in functie de anumite interese personale sau private de grup;
- organizarea trebuie sa fie subordonata exigentelor obiective, interne si externe entitatii, de care depinde indeplinirea obiectivelor generale, derivate, specifice si individuale, stabilite de conducatori;
- asigurarea practica a coerenței de sistem, obiectiv necesara, intre organizare si celelalte functii manageriale: previziune, coordonare, antrenare si evaluare-control.

##### 4.1.3 Separarea atributiilor

Legitimitatea aplicarii riguroase a acestui principiu<sup>7)</sup> decurge din cerinta elementara ca nici o persoana sau veriga organizatorica din entitatea publica sa nu detina controlul exclusiv asupra tuturor etapelor importante ale unei tranzactii, activitati sau operatiuni. Scopul consta in diminuarea riscurilor de orice natura (eroare, neregularitate, ilegalitate etc.) in gestionarea activelor si pasivelor entitatii.

In administratia publica s-a instituit prin lege ca "Executia bugetara se bazeaza pe principiul separarii atributiilor persoanelor care au calitatea de ordonator de credite de atributiile persoanelor care au calitatea de contabil", iar in cadrul oricarei entitati publice "persoana care exercita controlul financiar preventiv propriu nu trebuie sa fie implicata, prin sarcinile de serviciu, in efectuarea operatiunii supuse controlului financiar preventiv propriu".

<sup>7)</sup> *Principiul separarii atributiilor este considerat ca fiind propriu functiei manageriale de organizare, ceea ce este numai partial adevarat, intrucat acesta este si un principiu fundamental al functiei manageriale de control (separarea atributiei de initiere de atributia de verificare a unei operatiuni).*

*Funcția managerială de organizare operationalizeaza, insa, acest principiu, prin separare procesuala si structurala.*



Principiul separării atribuțiilor răspunde aceluiași preocupări, dar largind domeniul de aplicare. Trei funcții fundamentale sunt incompatibile în cadrul entității publice; a le atribui pe toate unei singure persoane, sau doar pe două dintre ele, înseamnă asumarea unor riscuri importante privind securitatea activelor. Aceste trei funcții sunt:

- funcția de autorizare (sau de decizie), care aparține managerului general/ ordonatorului de credite, având la dispoziție un buget și competența de a angaja entitatea publică, în limitele care i-au fost atribuite sau cele prevăzute de lege, în condițiile asumării responsabilității pentru actele sale;

- funcția de înregistrare contabilă, prin care orice operațiune economico-financiară, consemnata, în momentul efectuării ei, într-un document, se înregistrează cronologic și sistematic în conturile corespunzătoare, potrivit normelor contabile; această funcție de înregistrare nu poate fi exercitată decât de către contabili;

- funcția financiară constă, în esență, în actul de plată sau de încasare, prin care are loc stingerea obligației debitorului și, în mod corelativ, încetarea creanței creditorului, materializate în variate forme: semnarea sau încasarea de cecuri, platirea sau încasarea de numerar, ordine de virament etc.; în general, această funcție este îndeplinită de un specialist în finanțe sau, după caz, un casier, care nu poate, deci, exercita alte funcții. În cazul instituțiilor publice, se impun următoarele precizări:

- ordonatorul este numai gestionarul creditelor bugetare, operațiunile specifice gestiunii creditelor fiind angajarea, lichidarea și ordonantarea;
- instituția publică, de regulă, nu are fonduri; fondurile sunt ale statului și sunt constituite prin încasarea de taxe și impozite;
- gestiunea fondurilor este realizată de Ministerul Finanțelor Publice, prin trezorerie;
- gestionarul fondurilor este contabilul-platitor, funcțiile contabilului-platitor sunt îndeplinite de trezorerie, iar operațiunea specifică gestiunii fondurilor este plata;
- prin urmare, este absolut necesar să se facă distincția între operațiunea de “a dispune plată (ordonantare)” și operațiunea de “efectuare a plății” (de către trezorerie);
- dreptul ordonatorului de a dispune trezoreriei efectuarea plății decurge din autorizarea bugetară (creditul, aprobat prin legea bugetară anuală).

Pe lângă aceste trei funcții permanente și incompatibile, există alte două, pe care le întâlnim în mod sistematic:

- funcția de control, aici cuvântul “control” având înțelesul exclusiv de verificare, ca activitate exercitată în temeiul normelor legale de către persoane sau structuri specializate, cum ar fi cazul “persoanei desemnate” să efectueze controlul financiar preventiv propriu, compartimentului juridic (prin emiterea de avize) sau corpului de control al conducătorului entității publice, fie, în cazul în care regulile interne ale entității o impun, ca activitate de verificare suplimentară în efectuarea anumitor operațiuni (evaluarea, compararea, validarea, contrasemnarea, supervizarea, aprobarea etc.); desigur că, în aceste cazuri, nu poate exista nici o confuzie între cel verificat și cel însărcinat să controleze; în funcție de momentul exercitării controlului, acesta poate fi: preventiv (ex-ante), concomitent sau ulterior (ex-post);

- funcția de deținere, specifică persoanelor care dețin în gestiune bunuri fizice sau alte valori, cum ar fi: magazinerii, gestionarii de stocuri sau casierii, în cazul acestora din urmă aproape nemaexistând incompatibilitate între deținerea de valori și funcția financiară.

În cadrul entităților publice mici și mijlocii, unde personalul nu este prea numeros, stabilirea unei separări a sarcinilor poate pune, uneori, probleme dificile de soluționat. În astfel de împrejurări, se recomandă utilizarea a două metode:

a) rotirea sarcinilor, prin crearea unei polivalente a persoanelor și prin permutarea activităților unora cu activitățile altora; acest lucru se poate face în cadrul unei echipe reduse ca număr (contabilitatea sau salarizarea, de exemplu), fără a modifica poziționările ierarhice;

b) rotirea persoanelor, caz în care recurgem la o mutare a persoanelor pe alte posturi; această metodă pretinde mai puțină polivalență decât formula precedentă, deoarece rotirea



are loc după o perioadă mai îndelungată, dar ea permite respectarea unei reguli importante: aceeași persoană nu rămâne niciodată prea mult timp pe un post sensibil.

Prin respectarea acestor trei principii, componentele procesuale și structurale ale organizării entității publice pot dobândi rigoare, coerență, funcționalitate și viabilitate.

#### 4.2 Analiza și re-proiectarea componentelor procesuale și structurale ale organizării entității publice

Pentru a proiecta o organizare eficientă, este necesară, mai întâi, o bună cunoaștere a elementelor sale componente, care, în majoritatea lor, constituie, în același timp, și instrumente de control intern cu care operează această funcție managerială.

##### 4.2.1 Componentele procesuale și structurale ale organizării

Orice sistem de organizare are două forme de concretizare, strâns interdependente, și anume:

- una procesuală, care constă în delimitarea funcțiilor entității publice, precum și în stabilirea, separarea, ordonarea și gruparea activităților, atribuțiilor și sarcinilor, potrivit cerințelor de realizare a fiecărei funcțiuni în parte, în vederea atingerii obiectivelor prestabilite, și
- una structurală, care, preluând rezultatele organizării procesuale și utilizând anumite criterii obiective, le transpune în structuri organizatorice de tipul departamentelor, direcțiilor, secțiilor, serviciilor și birourilor, stabilind, totodată, funcțiile și posturile din cadrul acestora, precum și relațiile ierarhice, funcționale, de control și de reprezentare între/în interiorul structurilor organizatorice și în raport cu terțe persoane juridice sau, după caz, fizice.

Interdependența dintre cele două forme se exprimă, pe de o parte, prin rolul esențial pe care îl au rezultatele organizării procesuale în stabilirea, dimensionarea și structurarea compartimentelor, precum și a relațiilor dintre acestea iar, pe de altă parte, prin influența pe care o poate avea organizarea structurală în delimitarea activităților, atribuțiilor și sarcinilor.

Având în vedere importanța utilizării în acest domeniu a unui limbaj comun, considerăm utilă adoptarea unei terminologii unitare de caracterizare a componentelor procesuale și structurale ale organizării, după cum urmează:

- sarcina este cea mai mică unitate de muncă individuală și reprezintă acțiunea ce trebuie efectuată pentru realizarea unui obiectiv primar asociat acesteia; realizarea unei sarcini fără atribuirea de competențe<sup>8)</sup> adecvate nu este posibilă; de asemenea, atribuirea de sarcini presupune fixarea de responsabilități<sup>9)</sup>;
- atribuția este ansamblul de sarcini de același tip, necesare pentru realizarea unei anumite activități bine definite, care se execută periodic sau continuu și care implică cunoștințe specializate pentru realizarea unui obiectiv specific;
- activitatea constă în totalitatea atribuțiilor de o anumită natură, care determină procese de muncă cu un grad de omogenitate și similaritate ridicat, cunoștințele necesare realizării activității sunt din domenii limitate, personalul utilizat putând avea astfel, o pregătire profesională sensibil unitară; activitatea cuprinde atribuții omogene ce revin compartimentelor entității;
- funcțiunea reprezintă ansamblul activităților de același gen sau complementare, vizând realizarea unor obiective precis stabilite;
- postul este elementul primar al structurii organizatorice și reprezintă ansamblul sarcinilor, obiectivelor, competențelor, responsabilităților și procedurilor<sup>10)</sup> ce sunt atribuite și trebuie îndeplinite la nivelul unui loc de muncă;

8) *Competența este capacitatea de a lua decizii, în limite definite, pentru realizarea sarcinii.*

9) *Responsabilitatea este obligația de a îndeplini sarcina atribuită. Prin urmare, responsabilitatea definește un raport juridic de obligație, a cărui neîndeplinire atrage sancțiunea corespunzătoare tipului de răspundere juridică.*

10) *Procedura poate fi definită ca pași ce trebuie urmați în exercitarea competenței, efectuarea sarcinii și angajarea responsabilității.*





- funcția este formata din totalitatea posturilor care au caracteristici asemanatoare din punctul de vedere al sarcinilor, obiectivelor, competentelor, responsabilitatilor si procedurilor;

- compartimentul constituie o subdiviziune organizatorica formata prin gruparea, pe baza unor criterii obiective, a unui numar rational de posturi aflate sub o autoritate unica, in cadrul careia se realizeaza, in mod permanent, un ansamblu relativ omogen de sarcini, necesitand cunostinte specializate de un anumit tip si utilizarea unor metode si tehnici adecvate;

- relatiile organizatorice, formate din: relatiile ierarhice (intre posturile de conducere si cele de executie sau intre posturile de conducere situate la nivele ierarhice diferite); relatiile functionale (intre compartimentele ce au atributii integrate in fluxul procesual al unor activitati sau intre compartimentele functionale care au autoritatea de a transmite celorlalte compartimente precizari, indrumari metodologice, prescriptii de specialitate etc.); relatiile de cooperare (intre posturile situate pe acelasi nivel de subordonare, in acelasi compartiment sau in compartimente diferite, in vederea realizarii unor actiuni comune); relatiile de control (intre persoanele/compartimentele cu atributii de control si celelalte persoane/compartimente); relatiile de reprezentare (intre posturile de conducere de nivel superior si terte persoane juridice sau fizice);

- nivelele ierarhice reprezinta ansamblul posturilor sau compartimentelor care dispun de aceeasi autoritate

#### 4.2.2. Etapele si instrumentele de analiza si reprojectare a componentelor sistemului de organizare

In realizarea acestui proces este necesara parcurgerea, intr-o succesiune logica si cronologica, a urmatoarelor etape:

- analiza obiectivelor entitatii publice;
- definirea activitatilor necesare si stabilirea continutului acestora;
- crearea compartimentelor;
- stabilirea propriu-zisa a structurii organizatorice si evaluarea functionalitatii acesteia.

##### 4.2.2.1 Analiza obiectivelor entitatii publice

Vizand realizarea concordantelor si coerenței necesare, analiza obiectivelor (generale si a celor derivate din acestea, fixate deja), urmareste, in principal, stabilirea continutului detaliat al fiecarei functiuni (de achizitii, resurse umane, financiar-contabila, informatica, juridica, administrativ-gospodarie, relatii publice etc.), comune sau specifice ale entitatii publice, precum si a continutului tuturor functiilor manageriale (de previziune, organizare, coordonare, antrenare si evaluare-control).

##### 4.2.2.2 Definirea activitatilor necesare si stabilirea continutului acestora

Se efectueaza, intai, o examinare critica a delimitarii activitatilor existente si a continutului acestora, pentru a se putea constata in ce masura acestea sunt adecvate realizarii functiunilor, corelate, deja, cu obiectivele stabilite. Pe aceasta baza, activitatile si continutul lor sunt redefinite si apoi sunt regrupate in functiuni, conform criteriilor de omogenitate, complementaritate si convergenta. Corespunzator continutului definit al fiecarei activitati, se stabilesc atributiile si sarcinile ce urmeaza a fi realizate in plan decizional, operational si informational.

De mentionat ca profunzimea analizei critice si gradul de rationalitate si obiectivitate al operatiunilor subsecvente analizei vor influenta decisiv calitatea organizarii.

##### 4.2.2.3 Crearea compartimentelor

Implica, in primul rand, ca, pe baza continutului activitatilor, atributiilor si sarcinilor, sa fie determinat volumul de munca necesar realizarii acestora. In raport cu volumul de munca astfel determinat, inclusiv cu luarea in considerare a principalilor factori de influenta, se stabileste necesarul de posturi, ca numar si structura.

Pasul urmator consta in repartizarea



rationala a sarcinilor pe posturi, urmărindu-se fluxul procesual. În fine, are loc gruparea posturilor pe compartimente, potrivit unor principii, reguli, cerințe și norme legale.

#### 4.2.2.4 Stabilirea propriu-zisă a structurii organizatorice și evaluarea funcționalității acesteia

Principalele documente în care se reflectă organizarea formală a entității publice sunt:

organigramele<sup>11)</sup>, regulamentul de organizare și funcționare și fișele posturilor.

Organigrama structurală (ierarhică) constituie documentul prin care poate fi reprezentată grafic structura organizatorică a întregii entități publice, sau numai aceea a unui/unor compartimente ale acesteia.

Stabilirea organigramei structurii organizatorice generale a entității publice presupune precizarea prealabilă a: relațiilor între compartimente/posturi și întocmirea diagramei de relații aferente; fluxurilor decizionale și informaționale între compartimente/posturi; nivelelor ierarhice, normelor de conducere<sup>12)</sup> și competențelor decizionale; numărului posturilor de conducere și de execuție pentru fiecare compartiment. Pe baza acestor elemente, compartimentele/posturile sunt dispuse, sub formă grafică, într-o anumită ordine în organigramă, iar relațiile dintre ele sunt configurate prin trasarea de linii continue sau întrerupte.

Operațiunea de evaluare a funcționalității structurii organizatorice astfel stabilite își propune evidențierea eventualelor omisiuni sau erori în sistemul re-proiectat și, mai ales, dacă acesta corespunde cu obiectivele acțiunii de perfecționare a organizării.

Regulamentul de organizare și funcționare este documentul cu caracter normativ prin care se reglementează structura organizatorică a entității publice și a subdiviziunilor sale, se stabilesc și se repartizează activitățile, atribuțiile, competențele și responsabilitățile ce revin posturilor de conducere și compartimentelor, precum și relațiile dintre ele. Acest document este structurat în mai multe capitole, cuprinzând:

- dispoziții generale referitoare la actul de înființare al entității, denumirea, sediul, statutul juridic, obiectul de activitate, regimul de proprietate;

- structura organizatorică: funcțiunile și activitățile entității, compartimente și posturi, unități subordonate, organigrama generală și organigrame parțiale;

- atribuțiile, pe ansamblul entității și pe fiecare compartiment în parte, diagramele de relații între compartimente, între entitate/compartimente și unitățile subordonate, precum și între entități și terțe persoane juridice; fișele posturilor, grupate pe compartimente;

- conducerea entității: organe colective și posturi, atribuții, competențe, delegările de competențe<sup>13)</sup>;

- dispoziții finale, privind: aplicarea regulamentului, modalitățile de completare sau modificare a prevederilor acestuia; corelarea prevederilor regulamentului de organizare și funcționare cu cele din regulamentul de ordine interioară, modul de aprobare și data intrării în vigoare a regulamentului.

Fișa postului<sup>14)</sup> este documentul care conține toate caracteristicile esențiale, formale, ale unui post. În general, fișa postului cuprinde: denumirea postului, obiectivele individuale, sarcinile, competențele, responsabilitățile, relații cu alte posturi, cerințele specifice privind pregătirea, calitățile, aptitudinile și deprinderile necesare realizării obiectivelor individuale stabilite pentru postul respectiv.

<sup>11)</sup> În funcție de obiectul reprezentării, organigramele pot fi: structurale (ierarhice), când definesc poziția posturilor și compartimentelor, unele în raport cu altele, oricare ar fi funcțiunile entității la care ele participă, sau funcționale (procesuale), când definesc participarea posturilor/compartimentelor la realizarea activităților din cadrul entității, indiferent de poziția pe care o ocupă în organigrama structurală.

<sup>12)</sup> Norma de conducere reprezintă numărul de posturi sau de compartimente care se află în subordinea nemijlocită a unei funcții de conducere.

<sup>13)</sup> Este important de precizat că, de drept și de fapt, deși adesea ignorată, principala formă de delegare a atribuțiilor și competențelor (ca elemente inseparabile) în entitatea publică o reprezintă tocmai Regulamentul de organizare și funcționare.

<sup>14)</sup> În cazul funcțiilor publice, modelul pentru fișa postului a fost aprobat prin hotărâre a Guvernului.



Fisa postului servește atât ca document de organizare a muncii oricărui angajat, cât și ca bază pentru evaluarea rezultatelor muncii acestuia.

## **5. Procedurile**

Procedura este definită ca totalitate a pașilor ce trebuie urmați, metodelor de lucru stabilite și regulilor de aplicat, în vederea executării activității, atributiei sau sarcinii.

În practică, procedurile sunt de o mare diversitate și sunt reglementate prin acte normative, purtând diferite denumiri, cum ar fi: lege, ordonanță, cod, cartă, hotărâre, normă metodologică, instrucțiune, precizare, circulară, regulament, standard etc. Astfel, între cele mai cunoscute proceduri, pot fi menționate următoarele: procedura de organizare și desfășurare a concursurilor pentru ocuparea posturilor publice vacante; procedura de evaluare a performanțelor profesionale individuale ale funcționarilor publici de conducere și de execuție; procedura de calcul a drepturilor salariale; procedura de inventariere; procedura de înregistrare contabilă; procedura de întocmire și raportare a situațiilor financiare; procedura de atribuire a contractelor de achiziție publică; procedura de exercitare a căilor de atac vizând actele sau deciziile prin care sunt încălcate prevederile legale privind achizițiile publice; procedura de organizare și exercitare a controlului financiar preventiv propriu; procedura de constatare și sancționare a contravențiilor și a mizeriei, dar lista ar fi mult prea lungă.

Oricât de numeroase ar fi, procedurile de control intern pot fi grupate, în funcție de obiectivul lor, în trei categorii:

- operationale, care privesc aspectul procesual;
- decizionale, care se referă la exercitarea competenței;
- jurisdicționale, care vizează angajarea răspunderii.

În cazul primelor două categorii, procedurile pot fi formalizate sau nu, în funcție de complexitatea obiectului lor și a gradului nevoii de reglementare.

Procedurile cuprinse în acte normative, fie că au un grad general de aplicabilitate, fie că privesc domenii sectoriale mai largi sau strict specializate, pentru a deveni proceduri interne - element al controlului intern - trebuie particularizate prin acte administrative interne care au în vedere o serie de elemente, cum ar fi: organizarea proprie a entității, relațiile între compartimentele structurale, circuitele informaționale, competențele și responsabilitățile persoanelor etc.

Indiferent dacă ne-am referi la procedurile cuprinse în acte administrative emise/necesare a fi emise de conducătorul entității publice sau la procedurile continuate în actele normative a căror competență de aprobare revine altor instituții sau autorități publice, acestea pot deveni, într-adevăr, instrumente viabile de control intern, numai dacă sunt îndeplinite șapte cerințe importante. Astfel, procedurile trebuie să fie:

- definite pentru fiecare activitate care se desfășoară în cadrul entității publice;
- deplin integrate în componentele sistemului de organizare al entității publice;
- precizate în documente scrise;
- simple, complete, precise și adaptate obiectului specific;
- actualizate în mod regulat;
- aduse la cunoștința personalului implicat, inclusiv sub formă de documente informatizate;
- bine înțelese și, mai ales, bine aplicate.

Pentru a exista siguranța că procedurile vor fi bine aplicate, va fi indispensabilă efectuarea, în acest scop, a unui bun și permanent control.

## **6. Controlul**

Constituie cea de-a șasea și ultima grupă a instrumentelor de control intern, aplicabile în cadrul unei entități publice.



Controlul este *feedback*-ul procesului managerial și, prin aceasta, impulsul acțiunii manageriale continue. Controlul constă în compararea rezultatelor cu obiectivele, depistarea cauzelor care determină abaterile (pozitive sau negative) constatate și luarea măsurilor cu caracter corectiv sau preventiv necesare. În funcție de cauzele abaterilor, măsurile corective sau preventive pot fi de natură previzională, organizatorică, de coordonare, antrenare sau chiar de evaluare-control. Aceasta înseamnă că procesul managerial, concretizat în funcțiile manageriale menționate, are ca suport exercitarea continuă a funcției de evaluare-control.

Exercitarea acestei funcții presupune ca entitatea publică să își elaboreze propria strategie de control, în vederea evitării riscurilor ce pot determina abateri nedorite de la politicile și obiectivele stabilite. Strategia va viza, în principal: integrarea controlului în componentele procesuale și structurale ale organizării entității publice; definirea obiectivelor controlului; stabilirea tipurilor de control ce vor fi aplicate, a metodelor și procedurilor ce trebuie utilizate în cadrul acestora; elaborarea planurilor/programelor de control; pregătirea personalului cu atribuții de control; modalitățile de evaluare și valorificare a rezultatelor controalelor; eficacitatea controlului, prin prisma criteriului costuri/beneficii.

De menționat că o strategie, oricât de bine pusă la punct, va rămâne un simplu deziderat, dacă, în vederea exercitării controlului, nu sunt asigurate următoarele premise, absolut necesare:

- stabilirea precisă a activităților, atribuțiilor, sarcinilor și obiectivelor acestora (exprimate prin indicatori cantitativi sau calitativi), pe compartimente și posturi de execuție și de conducere;
- atribuirea de competențe adecvate, exact delimitate, pentru îndeplinirea sarcinii atribuite;
- stabilirea în mod corect a responsabilităților individuale, pentru îndeplinirea sarcinilor atribuite;
- existența procedurilor<sup>15)</sup> scrise, pentru fiecare activitate care se desfășoară în cadrul entității publice.

Exercitarea funcției de evaluare-control nu mai este privită ca o prerogativă exclusivă a unor persoane/structuri specializate de control ci, dimpotrivă, controlul este considerat ca fiind un proces, dispus în întreaga entitate, și, în cadrul căruia fiecare persoană, începând cu managerul general/ordonatorul de credite și terminând cu ultimul angajat, este responsabilă să efectueze un anumit tip de control. Astfel, controlul strategic privind realizarea obiectivelor generale revine managerilor/conducătorilor de nivel superior, la cei de nivel mediu se exercită controlul tactic al îndeplinirii obiectivelor derivate (de rangul întâi) din cele generale, managerilor/conducătorilor de nivel inferior revenindu-le controlul operational cu privire la atingerea obiectivelor derivate de rangul doi sau trei, iar în cazul executanților se exercită autocontrolul în realizarea obiectivului sarcinii atribuite.

Aceste activități de control îmbracă forme multiple. Cele mai frecvent întâlnite sunt: observarea, supravegherea, compararea, analiza, evaluarea, validarea, raportarea, monitorizarea, coordonarea<sup>16)</sup>, supervizarea, contrasemnarea, avizarea, autorizarea și aprobarea.

În funcție de momentul în care se exercită, controlul poate fi: preventiv (ex-ante), efectuat înaintea aprobării operațiunii și având o diversitate de forme concrete, între care cele mai cunoscute sunt controlul financiar preventiv și avizele emise de compartimentul juridic sau cel de alta specialitate; ierarhic-operativ (concomitent), executat de persoane cu funcții de conducere în timpul fluxului procesual; ulterior (ex-post), efectuat post-factum, de regulă, de compartimentul de control, dar și de către conducătorii aflați pe diferite nivele

<sup>15)</sup> Procedura ce trebuie urmată în îndeplinirea sarcinii și a obiectivului este, în același timp, atât o procedură operațională, cât și una de control.

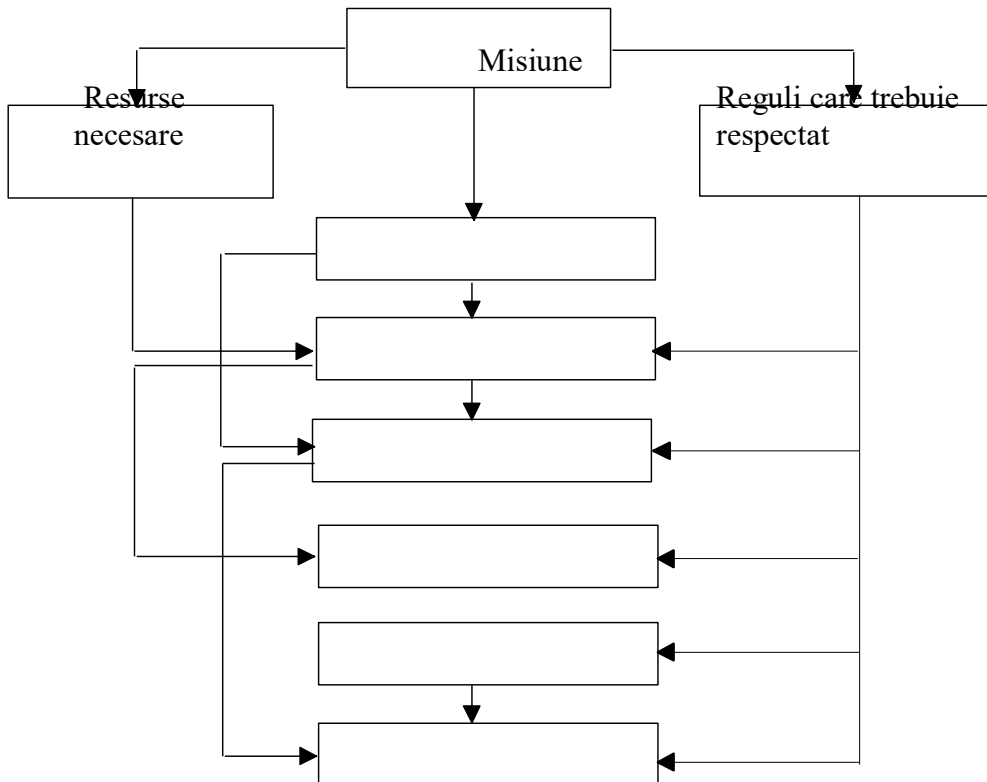
<sup>16)</sup> Deși coordonarea, ca funcție managerială, are o semnificație diferită de aceea a funcției manageriale de evaluare-control, prin metodele și tehnicile pe care le utilizează este, în același timp, și o activitate de control (controlul pe faze ale activității ierarhice, pe calea raportării finale). În raport cu sfera obiectivelor sale, poate fi aplicat un control total sau unul selectiv, prin sondaj.



Efectuarea controlului presupune și cunoașterea a ceea ce trebuie evitat. Controlul nu înseamnă a reface munca subordonaților, a întinde curse pentru descoperirea erorilor sau a practica în permanentă o supraveghere/verificare excesivă a ceea ce se execută. Deopotrivă, trebuie subliniat că a controla înseamnă un act de asistență, concretizat în îndrumarea celui controlat în sarcinile noi și dificile, adoptarea conduitei adecvate în raport cu punctele sale forte sau cele slabe; un act motivator, în sensul că persoana controlată să înțeleagă că munca sa este importantă și că eforturile, dificultățile sau performanțele sale nu sunt ignorate; un act de verificare<sup>17)</sup>, pe de o parte, cel verificat trebuie să știe că la perioade aleatorii, în mod sigur, cineva verifică realizarea sarcinii, iar, pe de altă parte, orice verificare trebuie să se finalizeze într-un înscris (viza, nota, raport etc.) necesar pentru a se aprecia calitatea controlului și a se cunoaște frecvența actelor de control.

Astfel, am încheiat prezentarea celor șase grupe, continuând instrumentele de control intern care pot fi utilizate în cadrul oricărei entități publice, pentru construirea propriului sistem de control intern.

Prezentarea nu ar fi, însă, completă, dacă nu am pune în evidență ierarhia logică a grupării, interdependențele, coerența și forța întregului ansamblu. Să examinăm schema



Obiective

Mijloace

Sistem informational

Organizare

Proceduri

Control

Nota: linia intrerupta a regulilor de respectat semnifica faptul ca acestea pot, in functie de natura lor, sa se combine, cumulativ, la mai multe niveluri.

Analizand aceasta schema, constatam:

- ca obiectivele sunt fixate in functie de misiunea ce trebuie indeplinita;
- ca aceste obiective determina mijloacele ce trebuie utilizate in vederea realizarii lor, in cantitatea, calitatea si structura necesara;

---

17) *“Oamenii nu fac ceea ce se asteapta de la ei, ci ceea ce stiu ca va fi verificat” spun anglo-saxonii.*



- ca aceste mijloace vor însemna materializarea resurselor necesare precis identificate și inventariate, ceea ce oferă garanția că nimic nu a fost uitat și permite calcularea costurilor aferente procurării/implementării acestora;

- ca sistemul informațional trebuie să asigure colectarea, înregistrarea, prelucrarea și furnizarea, în momentul necesar, a unor informații utile, fiabile, complete și pertinente, în scopul monitorizării realizării obiectivelor;

- ca mijloacele precis identificate și inventariate au fost procurate și sunt implementate în componentele structurale ale organizării;

- ca procedurile sunt luate în considerare pentru efectuarea controlului, la fel ca și informațiile furnizate de sistemul informațional;

- ca instrumentele de control intern aparținând oricăreia din cele șase grupe trebuie să se supună, în mod obligatoriu, regulilor și constrângerilor ce rezultă din reglementările legale sau din directivele interne.

Coerenta și interdependentă sunt, asadar, foarte puternice. Acestea sunt cerințele pe care managerul general/ordonatorul de credite va avea grijă să le respecte la implementarea sistemului de control intern al entității.

#### **Capitolul IV. Metodologia - cadru de proiectare și implementare a sistemului de control intern în entitatea publică**

Nu este suficient ca persoanele care ocupă o funcție de conducere în entitatea publică, la orice nivel s-ar afla, să înțeleagă bine în ce constă controlul intern și instrumentarul cu care operează acesta. Ele trebuie să știe cum să acționeze pentru a-l proiecta/reproiecta și pentru a-l implementa.

Există, în acest scop, o metodă ce poate fi urmată. Metoda este, în esență, o abordare în funcție de riscuri, care seamănă cu metodologia de management a riscului, dar nu se identifică cu aceasta.

Corespunzător celor două mari categorii de riscuri potențiale cu care se confruntă oricare entitate publică, sistemul de control intern<sup>18)</sup> al acesteia trebuie să cuprindă: pe de o parte, instrumente generale de control intern, care se adresează riscurilor generale, proprii funcționării entității publice în ansamblul ei, și, pe de altă parte, instrumente specifice de control intern, care sunt destinate tinerii sub control a riscurilor specifice fiecărei activități în parte.

Privită în integritatea ei, aplicarea metodologiei-cadru de proiectare/reproiectare și implementare a sistemului de control intern în entitatea publică presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Evaluarea instrumentelor generale de control intern;
2. Evaluarea instrumentelor specifice de control intern, la nivelul fiecărei activități;
3. Analiza raportului între costurile suplimentare și efectele așteptate, generate de implementarea noului sistem de control intern;
4. Elaborarea și aprobarea programului de implementare a noului sistem de control intern al entității publice;
5. Monitorizarea execuției programului de implementare a noului sistem de control intern.

Înainte de a trece la descrierea conținutului fiecăreia dintre etapele metodologiei-cadru, este necesar să subliniem că procesul de proiectare și implementare a sistemului de control intern al oricărei entități publice trebuie să aibă la bază standardele de management/control intern, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/4 iulie

2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial.

<sup>18)</sup> Definit ca ansamblu integrat al instrumentelor concrete de control intern, implementate la un moment dat în entitatea publică, în scopul realizării obiectivelor stabilite

Constituind un ansamblu de reguli minimale de management, pe care toate entitățile publice trebuie să le urmeze, standardele reprezintă atât un model general de control managerial, cât și tot atâtea criterii în raport cu care se evaluează calitatea sistemelor de control intern ale entităților publice.

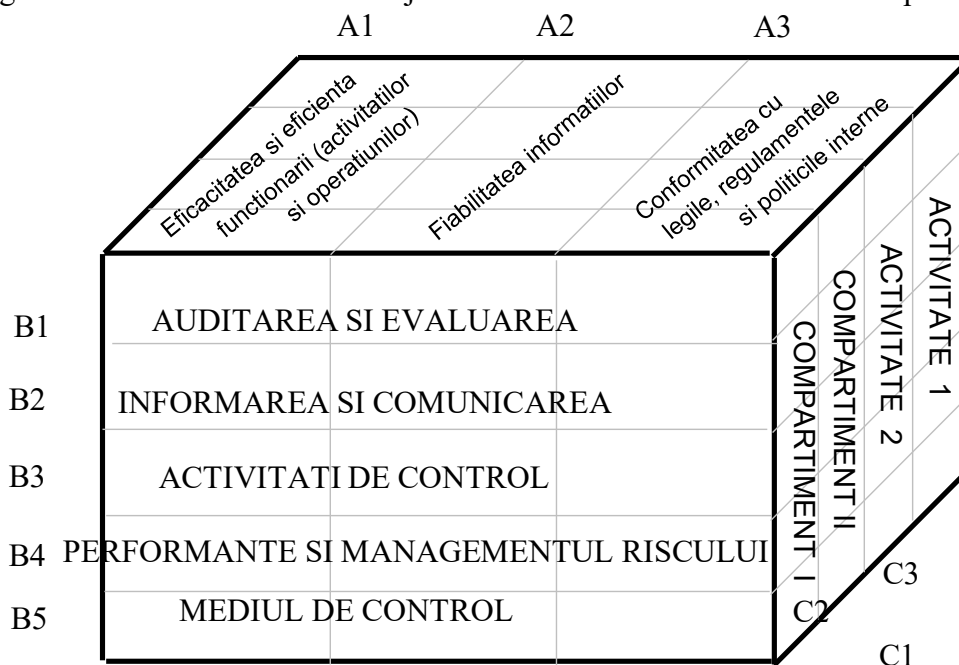
Intrucât construcția oricărui sistem de control intern este subordonată realizării obiectivelor entității, se impune evidențierea legăturilor strânse existente între cele trei mari grupe de obiective generale ale controlului intern:

- eficacitatea și eficiența funcționării (activităților/operățiunilor);
- fiabilitatea informațiilor (financiare și nefinanciare);
- conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne;

și cele cinci elemente-cheie, componente ale controlului intern (ele însele interdependente), în cadrul cărora sunt grupate standardele de management/control intern, și anume:

- ™ mediul de control (în care sunt grupate standarde privind: etica, integritatea; atribuții, funcții, sarcini; competența, performanța; funcțiile sensibile; delegarea; structura organizatorică);
- ™ performanțe și managementul riscului (cuprinzând standarde referitoare la: obiective; planificare; coordonare; monitorizarea performanțelor; managementul riscului; ipoteze, reevaluări);
- ™ Informarea și comunicarea (continând următoarele standarde: informarea, comunicarea; corespondența; semnalarea neregularităților);
- ™ activități de control (reunind standardele: proceduri; separarea atribuțiilor; supravegherea; gestionarea abaterilor; continuitatea activității; strategii de control; accesul la resurse);
- ™ auditarea și evaluarea (din care fac parte standardele: verificarea și evaluarea controlului; auditul intern).

Reprezentarea grafică tridimensională de mai jos constituie o formă elocventă de exprimare a acestor legături:



blocurile verticale corespunzătoare obiectivelor sunt: A1, A2 și A3;

- secțiunile orizontale corespunzătoare fiecărui element-cheie al controlului intern sunt: B1, B2, B3, B4





- secțiunile verticale corespunzătoare compartimentelor sau activităților entității sunt: C1, C2, C3 și C4 (exemplificate limitativ).

Astfel, constatăm că atât realizarea fiecărui obiectiv general în parte, cât și a ansamblului acestora, au drept suport cele cinci elemente-cheie, componente ale controlului intern. De exemplu: informațiile financiare și nefinanciare provenite din surse interne și externe ale entității (element-cheie B2) sunt indispensabile gestionării, în mod eficace și eficient, a activităților și operațiilor (obiectiv A1), întocmirii unor situații financiare fiabile (obiectiv A2) și controlului conformității cu legile, regulamentele și politicile interne (obiectiv A3); de asemenea, cele trei obiective generale pot fi realizate numai în măsura în care în entitate există un mediu de control adecvat (element-cheie B5), concretizat în adoptarea unei structuri organizatorice rationale și funcționale, stabilirea de competențe și responsabilități în concordanță cu sarcinile atribuite, o politică bine definită cu privire la funcțiile sensibile și, nu în ultimul rând, cunoașterea, asumarea și supravegherea respectării, de către întregul personal, a codului etic al entității publice.

Observăm că cele cinci elemente-cheie ale controlului intern se aplică nu numai la nivelul global al entității, dar (astfel cum releva cea de-a treia dimensiune a reprezentării grafice) și la nivelul fiecărui compartiment, fiecărei activități a acesteia, constituind, astfel, suportul de realizare a obiectivelor, derivate din cele generale, ce revin diferitelor compartimente și activități.

În fine, această reprezentare grafică are și o importantă valoare metodologică, dacă avem în vedere că poate fi utilizată pentru analiza detaliată a uneia sau a mai multor celule elementare aflate în componența sa. Spre exemplificare, o astfel de celulă elementară este aceea care se situează la intersecția blocului vertical A3 cu secțiunea orizontală B3 și cu secțiunea verticală C1, ea reprezentând activitățile de control care se aplică, în scopul verificării conformității cu legile, regulamentele și politicile interne, în cadrul compartimentului I.

Considerăm că cele prezentate mai sus sunt de natură să permită o mai bună înțelegere a fundamentelor controlului intern, necesară, din perspectiva expunerii în continuare a conținutului primelor două etape ale metodologiei-cadru de proiectare și implementare a sistemului de control intern în entitatea publică.

### Etapa 1 - Evaluarea instrumentelor generale de control intern

După cum a fost deja menționat, metodologia-cadru constituie o abordare în funcție de riscuri<sup>19)</sup>, iar riscurile sunt strâns legate de realizarea obiectivelor entității. Prin urmare, abordarea primei etape a metodologiei-cadru reclamă îndeplinirea unei condiții prealabile absolut necesare: stabilirea de obiective generale, precis formulate, la nivelul entității publice. Fixându-și obiectivele generale, managerii entității vor fi în măsură să identifice factorii-cheie de reușită, ori, altfel spus, evenimentele care trebuie să se producă sau condițiile care trebuie să existe pentru ca obiectivele să poată fi atinse și, în particular, să proiecteze un sistem de control intern eficient, evaluând și definind, într-o primă etapă, instrumentele generale de control intern, care să le permită ținerea sub control a riscurilor proprii funcționării globale a entității.

Ca elemente de referință în evaluarea instrumentelor generale de control intern vor fi utilizate standardele de management/control intern pentru entitățile publice, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/4 iulie 2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial. Continuând regulile minimale de management ce trebuie urmate, este evident că neaplicarea oricăruia dintre aceste standarde constituie, în sine, un risc important, pe care managerul general/ordonatorul de credite și-l asumă, el fiind responsabil de consecințele acestuia.

Necesitatea evitării oricărui confuzii posibile obligă și la clarificarea distincției implicite,

<sup>19)</sup> Prin risc înțelegem amenințarea ca un eveniment, o acțiune, o inacțiune sau anumite circumstanțe să aibă un efect negativ asupra capacității entității publice de a-și îndeplini obiectivele fixate.



Necesitatea evitării oricărui confuzii posibile obliga și la clarificarea distincției implicite, dar având un anumit grad de relativitate, care există între standardul de management/control intern și instrumentul general de control intern. După cum s-a putut constata, fiecare din standardele aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 este structurat pe 3 componente:

descrierea standardului - enunță regula definitorie pentru domeniul de management la care se referă standardul, domeniu fixat prin titlul acestuia;

™ cerințe generale - reprezintă direcțiile determinante în care trebuie acționat, în vederea aplicării standardului;

™ referințe principale - listează actele normative reprezentative, care conțin prevederi aplicabile standardului, și constituie o reflectare a prevederilor aplicabile standardului, completabile, însă, prin emiterea de acte administrative interne, la nivelul entității publice.

Dintre acestea, doar cerințele generale (care nu sunt exhaustiv formulate, și care constituie o reflectare a prevederilor aplicabile standardului, dar nu se limitează la acestea) ar putea fi obiectul unor confuzii. Analiza, din această perspectivă, a ansamblului de cerințe generale, releva următoarele: cu excepția anumitor cazuri punctuale, în care cerința generală este, în același timp, și instrument general de control intern (inventarul funcțiilor sensibile și planul pentru asigurarea rotației salariaților din funcții sensibile - în cazul Standardului nr. 4 "Funcții sensibile"; definirea nivelului acceptabil de expunere la riscuri - în cazul Standardului nr. 11 "Managementul riscului"; delegarea/matricea înlocuirii personalului pe durata absenței temporare - în cazul Standardului nr. 21 "Continuitatea activității"; și exemplele ar putea continua), în toate celelalte cazuri, distincția se menține, întrucât acele cerințe generale nu pot deveni, efectiv, operaționale, decât prin crearea și implementarea unor instrumente generale de control intern (sau chiar a unor instrumente specifice de control intern, atunci când standardul este aplicabil și unei/unor activități).

In consecință, prin cerințele generale sunt formulate, de regulă, numai direcțiile în care trebuie orientate acțiunile, în timp ce instrumentele generale de control intern definesc chiar acțiunea concretă, stabilită de managerul entității în aplicarea standardului.

Mentionăm că realizarea primei etape a metodologiei-cadru constă în parcurgerea următoarelor faze de execuție:

- 1.1. Elaborarea chestionarelor de control intern;
- 1.2. Formularea răspunsurilor la chestionarele de control intern;
- 1.3. Identificarea riscurilor și estimarea nivelului de risc;
- 1.4. Evaluarea propriu-zisă a instrumentelor generale de control intern;
- 1.5. Intocmirea fișelor analitice și sintetice, continuând rezultatele fazelor

anterioare.

Precizăm că, în cazul fiecărui standard ce aparține unui anumit element-cheie al controlului intern, parcurgerea primelor patru faze de execuție se va finaliza prin întocmirea fișei analitice aferente standardului respectiv, urmând ca sinteza acestora să fie prezentată în cadrul fișei sintetice a elementului-cheie corespunzător.

În scopul unei mai bune înțelegeri a modului de lucru, în cadrul acestei prime etape sunt expuse, în continuare, principalele considerente cu privire la conținutul metodologic al fiecăreia din cele cinci faze de execuție.

### 1.1. Elaborarea chestionarelor de control intern

Odată ce membrii grupului de lucru și-au însușit, în suficientă măsură, cultura controlului intern, trebuie să creeze și mijloacele prin care să poată îmbunătăți, chiar ei, sistemul de control al entității. Astfel, membrii grupului de lucru (managerii/persoanele care ocupă o funcție de conducere în entitatea publică) se află acum în situația de a elabora propriile chestionare de control intern, identificând și redactând întrebările esențiale pe care



acestea trebuie să le conțină, chestionare cu ajutorul cărora să poată evalua instrumentele generale de control intern, implementate de conducere, în scopul respectării regulilor minime de management conținute în standarde.

În fapt, începând cu această fază de execuție, membrii grupului de lucru inițiază o activitate pe care am putea-o denumi “auto-evaluare”<sup>20)</sup>, în sensul că vor trebui să formuleze întrebări pertinente relativ la starea unei părți a sistemului de control intern, în a cărei construcție, sau, cel puțin, aplicare, sunt direct implicați.

Întrebările ce urmează să fie incluse în chestionare trebuie să țintească, în primul rând, cerințele generale precizate în standarde, dar și alte cerințe specifice, ținând de domeniul standardului, fie că acestea sunt sau nu sunt conținute în prevederile legale aplicabile standardului. La redactarea întrebărilor trebuie avut în vedere că de calitatea întrebărilor depinde, în mod direct, și calitatea răspunsurilor.

Membrii grupului de lucru nefiind, de regulă, persoane specializate în evaluarea sistemului de control intern, se recomandă ca, atât în această fază de execuție, dar și în continuarea aplicării metodologiei-cadru, managerul general/ordonatorul de credite să recurgă la capacitatea de consiliere a propriului compartiment de audit intern. Desigur că nu există nici o incompatibilitate în chiar participarea auditorilor interni la redactarea întrebărilor din chestionare.

Se impune să fie subliniat că cel puțin, următoarele posibile tendințe trebuie evitate în elaborarea chestionarelor de control intern:

- y tentativă ca, prin întrebări, să fie urmărită identificarea, directă sau indirectă, a celor responsabili;
- y redactarea de întrebări vizând cerințe generale formulate în mod abstract, fără o observare concretă a situațiilor particulare din entitate;
- y decizia, exclusiv de către managerul general/ordonatorul de credite, a întrebărilor care fac obiectul chestionarelor.

În fine, grupul de lucru va trebui să adopte o adecvată organizare a muncii în această fază de execuție: fie întreaga echipă participă la elaborarea și definitivarea fiecărui chestionar de control intern, fie vor redacta în mod individual sau în colective restrânse, chestionarele aferente unui standard/grup de standarde, urmând ca definitivarea lor să aibă loc la nivelul grupului de lucru, în ambele cazuri elaborându-se și un calendar de lucru.

## 1.2. Formularea răspunsurilor la întrebările din chestionarele de control intern

Membrii grupului de lucru vor formula și răspunsurile la întrebările pe care ei însuși le-au redactat. În cazul entităților publice mari sau mijlocii, fiecare membru al grupului de lucru este în măsură să răspundă la întrebările din chestionare, de regulă, numai în limita datelor și informațiilor pe care le deține/la care are acces, în virtutea funcției de conducere pe care o ocupă la un anumit nivel al ierarhiei. Desigur, această limitare a posibilității de a răspunde la întrebări nu există atunci când problema supusă chestionării poate face obiectul unei percepții corecte la nivelul tuturor/majorității componentelor grupului de lucru.

Răspunsurile la întrebări nu vor fi niciodată formulate exclusiv prin “da” sau “nu”. Ele vor conține un comentariu esențial, foarte succint, constând într-o apreciere calitativă când se răspunde cu “da”, și în relevarea cauzalităților principale, atunci când răspunsul este “nu”.

În cazul în care membrii grupului de lucru au opinii diferite cu privire la răspunsul care urmează să fie formulat, ei trebuie să adopte o formă de validare a răspunsului final.

Nu trebuie pierdut din vedere faptul că formularea răspunsului exact la o anumită întrebare, de către oricare membru al grupului de lucru, presupune îndeplinirea următoarelor premise:

20) *Procedul “auto-evaluării” constituie un important instrument pedagogic de dezvoltare a culturii controlului intern în cadrul entității publice, făcându-i pe cei care ocupă o funcție de conducere să fie conștienți de datoria lor de a deține un cât mai bun control asupra funcționării entității.*



- ™ sensul întrebării să fie corect perceput;
- ™ să fie detinute informațiile pertinente cu privire la problema supusă chestionării;
- ™ să existe o efectivă disponibilitate în relevarea realității.

### 1.3. Identificarea riscurilor și estimarea nivelului de risc

Această fază de execuție privește identificarea riscurilor și estimarea nivelului fiecărui risc aferent funcționării globale a entității publice. Este vorba, deci, despre riscurile care pot amenința realizarea obiectivelor generale ale entității, și care constau în efectele ce decurg din nerespectarea regulilor minimale de management, conținute în standardele aprobate prin ordinul ministrului finanțelor publice.

După ce răspunsul la o anumită întrebare privind o cerință generală a unui standard a fost formulată, urmează identificarea riscului/riscurilor și estimarea marimii acestuia/acestora. Nu se pune problema identificării precise a tuturor riscurilor care s-ar putea manifesta, o listă completă a acestora fiind imposibil de elaborat. Trebuie identificate doar riscurile principale. Nu de puține ori, identificarea riscului, și mai ales estimarea marimii acestuia, cere mult discernământ și o anumită experiență profesională, ceea ce face ca această operațiune, extrem de importantă, să poată fi realizată numai de către anumiți membri ai grupului de lucru.

Riscul care a fost identificat va fi specificat concret cu ajutorul catorva cuvinte (de exemplu: comiterea de fraude sau prescrierea creanțelor).

Estimarea marimii riscului se va face, de regulă, prin apreciere calitativă (cuantificarea putând fi efectuată de fiecare dată când aceasta este posibilă), pentru a ști dacă aceasta este: grav (G), mediu (M) sau redus (R). Unii apreciază mărimea riscului prin metode mai riguroase și apelează la calcule care să le permită o cuantificare mai exactă. Dar, pentru a realiza acest obiectiv, nu este nevoie să se meargă atât de departe. Pur și simplu, trebuie știut dacă trebuie să concepem și să aplicăm instrumentele de control intern precise, riguroase, sau ne putem limita la un instrument simplu și relativ elementar. Astfel, în primul caz se impune implementarea a tot ce este necesar pentru a evita manifestarea unui risc grav, pe când, în al doilea caz, în fața unui risc estimat ca fiind redus, ajunge să punem o barieră rezonabilă.

Estimarea marimii riscului este importantă și pentru că permite o clasificare a riscurilor și definirea, pe această bază, a priorităților, în vederea limitării apariției unui risc major.

Putem conchide că, fără identificarea riscurilor și estimarea nivelului de risc, nu putem avea pretenția de a crea și implementa instrumentele generale de control intern, adecvate evitării acestora.

### 1.4. Evaluarea propriu-zisă a instrumentelor generale de control intern

Pentru fiecare risc identificat și estimat ca marime, membrii grupului de lucru vor trece la evaluarea instrumentului de control adecvat, adică vor căuta răspunsul la întrebarea: ce trebuie făcut (sau implementat) pentru ca riscul identificat să nu se producă?

Examinând situația *de facto* în cazul unui anumit risc identificat, membrii grupului de lucru ar putea constata următoarele:

- dacă există sau nu un instrument general de control intern, destinat evitării riscului respectiv;
  - în cazul existenței instrumentului de control intern, se va putea aprecia:
- dacă acesta este total sau parțial adecvat ori neadecvat marimii estimate a riscului;
- în ce măsură este aplicat și eficacitatea acestuia.

Potrivit situației concrete constatate, membrii grupului de lucru vor proceda, după caz,

la: - validarea instrumentului general de control intern, deja implementat;



- redefinirea instrumentului general de control intern, in concordanta cu natura si marimea riscului;
- conceperea si definirea instrumentului general de control intern adecvat, necesar a fi implementat.

Astfel, aceasta activitate se va finaliza prin obtinerea listei instrumentelor generale de control intern, necesare in vederea punerii in practica a regulilor minimale de management continute in standarde. Trebuie, totusi, avut in vedere un lucru important, si anume: va exista intotdeauna ceea ce ar putea fi numit "riscul instrumentului de control intern", adica cel inerent instrumentului insusi, care, conceput si implementat de catre oameni, va avea, desigur, imperfectiuni. Prin urmare, un risc nu poate fi niciodata eliminat complet, insa poate fi redusa probabilitatea de aparitie a acestuia.

Chiar si in aceste conditii, subliniem ca rezultatele muncii grupului de lucru, obtinute in cadrul acestei faze de executie, sunt decisive pentru atingerea scopului propus, adica detinerea unui bun control asupra riscurilor proprii functionarii globale a entitatii publice.

### 1.5. Intocmirea fiselor analitice si sintetice continand rezultatele fazelor anterioare

Dupa cum a fost deja mentionat, fisa analitica se intocmeste in cazul fiecarui standard ce apartine unui anumit element-cheie (mediul de control; performanta si managementul riscului; informarea si comunicarea; activitati de control; auditarea si evaluarea) al controlului intern.

Constituind documentul in care trebuie sa fie consemnate elementele finale ale activitatii desfasurate de membrii grupului de lucru in cadrul fiecareia din cele patru faze de executie precedente, fisa analitica este structurata potrivit acestei cerinte, astfel cum rezulta din modelul prezentat mai jos:

### FISA ANALITICA

Standardul nr. .... Titlul standardului: .....							
Descrierea standardului: .....							
Nr. crt	Chestionar de control intern	Raspuns		Risc identificat		Instrumentul de control intern adecvat	
		Da/Nu	Comentariu	Specificare	Nive 1 2 3 4 5 6 7	Descriere	Starea de fapt a acestui
	1	2	3	4	5	6	7
1							
2							
3							
.							
.							
.							
Concluzii/Masuri de adoptat:.....							



Observam ca:

- primei faze de executie ii corespunde coloana nr. 1, intitulata “Chestionar de control intern”, aici urmand a fi inscrise, in ordine logica, intrebarile referitoare la cerintele generale ale standardului respectiv;
  - celei de-a doua faze de executie ii revin coloanele nr. 2 si nr. 3, in care vor fi formulate raspunsurile corespunzatoare fiecăreia din intrebarile inscrise in prima coloana;
  - in coloanele nr. 4 si nr. 5, care corespund rezultatelor fazei a treia de executie, se va specifica natura riscului identificat, respectiv nivelul estimat al acestuia, ca fiind: grav (G), mediu (M), sau redus (R), dupa caz;
  - rezultatele celei de a patra faze de executie vor fi mentionate in coloanele nr. 6 si nr. 7;
  - rezultatele celei de a patra faze de executie vor fi mentionate in coloanele nr. 6 si nr. 7;
- 7, rezervate descrierii precise a instrumentului de control intern adecvat riscului identificat, respectiv caracterizarii succinte a starii de fapt a acestuia.

Desi informatiile situate pe fiecare rand in parte al fisei analitice corespunzatoare unui anumit standard reprezinta o radiografiere secventiala foarte utila, acestea trebuie completate cu o atenta analiza a ansamblului elementelor inscrise in diferitele coloane ale aceleiasi fise analitice. O astfel de analiza poate furniza o imagine concludenta a calitatii si coerentei intrebarilor formulate, a raspunsurilor cu privire la preocuparea managerilor de a se conforma directiilor de actiune prevazute in cerintele generale ale standardului, a naturii si marimii riscurilor, a listei de instrumente de control intern existente sau necesar a fi implementate, precum si a gradului de aplicare si a eficacitatii acestora.

Concluziile si masurile necesar a fi luate, stabilite in urma analizei, urmeaza a fi inscrise in spatiul destinat acestui scop, la partea finala a fisei analitice.

Intrucat cele 25 de standarde sunt grupate, dupa apartenenta, in cele cinci elemente- cheie ale controlului intern (6 la “mediul de control”; 6 la “performante si managementul riscului”; 4 la “informare si comunicare”; 7 la “activitati de control”; 2 la “auditare si evaluare”), atat logica procedurala, cat si nevoia unei sinteze a evaluarii la nivelul fiecarui element-cheie, obliga ca, pe baza evaluarii informatiilor din fisele analitice aferente standardelor care apartin unui anumit element-cheie, sa fie elaborata si fisa sintetica corespunzatoare acestuia, ca instrument de evaluare globala.

Structura fisei sintetice se stabileste de catre membrii grupului de lucru, potrivit nevoilor de informare a conducerii entitatii. Ca posibil model de fisa sintetica ar putea fi adoptat urmatorul:



FISA SINTETICA

DENUMIREA ELEMENTULUI-CHEIE: .....				
Titlurile standardelor componente:				
1. ....		5. ....		
2. ....		6. ....		
3. ....		7. ....		
4. ....				
Nr crt	Intrebarile esentiale privind cerintele generale ale standardelo	Concluzi i punctuale si masuri	Lista instrumentelor de control intern	
			Implementate	De implementat
	1	2	3	4
1				
2				
3				
4				
.				
.				
.				
CONCLUZIILE EVALUARII GLOBALE: .....				

Coloana nr. 1 a fisei sintetice va contine intrebarile (redactate in chestionarele de control intern aferente standardelor componente) referitoare la acele cerinte generale a caror nerespectare implica riscuri identificate ca fiind grave (G) sau medii (M), intrucat necesitatea tratarii acestora este prioritara. In mod corespunzator, in cea de a doua coloana vor fi prezentate succint concluziile si masurile de adoptat cu privire la operationalitatea cerintelor generale respective.

Instrumentele de control intern precizate in coloanele nr. 3 si nr. 4 ale fisei sintetice reflecta stadiul existent, premergator actiunii de aplicare integrala in entitatea publica a regulilor minimale de management continute in standardele componente ale unui anumit element-cheie al controlului intern.

Concluziile rezultate din evaluarea globala a elementului-cheie de control intern vor fi formulate in caseta prevazuta cu aceasta destinatie in fisa sintetica.

Desigur ca ar putea fi apreciata ca utila si intocmirea unei fise sintetice globale pentru intregul ansamblu al elementelor-cheie de control intern, informatiile continute in aceasta furnizand, in primul rand decidentilor, o imagine generala la nivelul entitatii publice cu privire la masura in care sunt puse in practica standardele de management/control intern, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 946/2005. Managerul general/ordonatorul de credite va decide daca este necesara elaborarea unei astfel de fise sintetice globale, iar in caz afirmativ, membrii grupului de lucru urmeaza sa stabileasca atat structura, cat si continutul acesteia, astfel incat sa fie asigurata cerinta unei informari obiective.



## Etapa 2 – Evaluarea instrumentelor specifice de control intern la nivelul fiecărei activități

Construcția sistemului propriu de control intern al oricărei entități publice trebuie să vizeze, în egală măsură, și detinerea unui bun control asupra fiecăreia din activitățile ce se desfășoară în cadrul acesteia.

Pentru ca acest obiectiv să poată fi atins, persoanele investite cu responsabilitatea perfecționării sistemului de control intern al entității trebuie să-și desfășoare activitatea utilizând o metodologie de lucru adecvată.

A doua etapă a metodologiei-cadru încearcă să răspundă tocmai nevoii membrilor grupului de lucru de a avea la dispoziție o metodă ce ar putea fi aplicată, în scopul evaluării instrumentelor specifice de control intern, proprii fiecărei activități a entității.

În realizarea integrală a acestei etape, potrivit metodei propuse, este necesară parcurgerea următoarelor faze de lucru:

### A. Faza premergătoare evaluării

A.1. Delimitarea și definirea activităților entității;

A.2. Stabilirea misiunii, identificarea resurselor necesare și precizarea regulilor/normelor ce trebuie respectate.

### B. Faza de evaluare la nivelul unei activități

B.1. Divizarea activității în sarcini elementare;

B.2. Identificarea și evaluarea riscului/riscurilor proprii fiecărei sarcini elementare;

B.3. Evaluarea instrumentelor specifice de control intern, corespunzătoare riscului/riscurilor proprii sarcinilor elementare;

B.4. Intocmirea fișei sintetice a evaluării aferente unei activități.

### C. Verificarea și validarea coerenței ansamblului instrumentelor de control intern, evaluate pentru activitățile componente ale unei funcțiuni a entității publice

C.1. Analiză comparativă a fișelor sintetice, aferente activităților din componenta unei funcțiuni a entității;

C.2. Validarea coerenței.

Bună înțelegere și aplicare a fiecăreia din fazele de lucru enumerate mai sus impune prezentarea, în continuare, a principalelor considerații referitoare la conținutul metodologic al acestora.

### A. Faza premergătoare evaluării

#### A.1. Delimitarea și definirea activităților entității

Prima condiție prealabilă ce se cere a fi îndeplinită pentru ca grupul de lucru să poată proceda la evaluarea instrumentelor specifice de control intern constă în delimitarea și definirea precisă a fiecărei activități a entității.

Întrucât în entitatea publică există, deja, o anumită delimitare și definire (mai mult sau mai puțin riguroasă) a activităților, efectuată cu ocazia stabilirii sistemului de organizare al acesteia, sarcina concretă a grupului de lucru se rezumă la operarea eventualelor corecții necesare, rezultate în urma unei analize critice.





Se recomanda ca aceasta operatiune sa fie initiata prin analiza atenta a fiecareia din functiunile (vezi pct. 4 “Organizarea” de la Cap. III al prezentului Indrumar metodologic) entitatii publice respective, intrucat o anume functiune poate avea in componenta una sau mai multe activitati de acelasi gen sau complementare. Dar operatiunea este necesar a fi



continuata prin examinarea naturii, întinderii și pertinentei atribuțiilor existente, ce corespund diferitelor activități. Aceasta întrucât, în urma unei astfel de analize, s-ar putea constata că, în timp ce unele activități sunt fie supradimensionate, fie parțial dublate, contradictorii sau chiar inutile, alte activități, deși necesare, ori nu sunt organizate și efectuate, ori sunt insuficient dezvoltate și adaptate.

Important este ca membrii grupului de lucru să aibă permanent în vedere că delimitarea și definirea activităților trebuie să fie compatibilă cu structura organizatorică a entității, iar activitatea lor, desfășurată în această fază preliminară, să se finalizeze cu întocmirea "Listei" activităților entității, grupate pe funcțiunile acestora.

## A.2. Stabilirea misiunii, identificarea resurselor necesare și precizarea regulilor/normelor ce trebuie respectate

### A.2.1. Stabilirea misiunii

Oricare activitate, ca formă de concretizare a unei anumite funcțiuni a entității publice, este rațional să fie dusă la îndeplinire în cadrul unei politici bine definite. Astfel, cu acordul sau ca urmare a deciziei managerului general/ordonatorului de credite, fiecare membru al grupului de lucru care are și calitatea de conducător de compartiment trebuie să stabilească, respectiv să cunoască, politica pe care se cere să o ducă: pentru conducătorul compartimentului de resurse umane trebuie să existe o politică de personal, în timp ce, în cazul conducătorului compartimentului de achiziții publice sau a celui de relații publice, va fi definită o politică de achiziții, respectiv o politică de relații publice.

Absența politicilor este o situație care trebuie evitată. În mod contrar, consecințele sunt directe și imediate: misiunea nu poate fi definită sau va fi stabilită în mod arbitrar.

Odată adoptată, politica determină, în mod nemijlocit, misiunea conducătorului de compartiment. Misiunea este concretizată în atribuțiile și obiectivele ce revin compartimentului în realizarea activității/activităților.

În general, pentru aceeași activitate fiind posibilă adoptarea unor politici diferite, este evident că, în funcție de aceea care va fi decisă, vor fi stabilite atât misiunea, cât și instrumentele concrete de control intern ce urmează să fie aplicate și care, desigur, nu vor fi aceleași.

Prin urmare, este lesne de înțeles că proiectarea/reproiectarea sistemului de control intern care să permită deținerea unui bun control asupra fiecărei activități nu poate fi demarată, dacă misiunea nu a fost stabilită în prealabil.

Astfel, membrii grupului de lucru au sarcina că, în baza politicilor adoptate pentru fiecare dintre activitățile entității, activități înscrise deja în "Lista" întocmită în faza anterioară, să procedeze la analiză și redefinirea misiunii fiecărui conducător de compartiment, precizându-se atribuțiile și obiectivele ce revin compartimentului respectiv în realizarea activității/activităților, în conformitate cu politicile stabilite.

Rezultatele activității grupului de lucru din această subfază preliminară urmează să fie înscrise în documente distincte, pentru fiecare activitate. Aceste documente pot fi întocmite potrivit modelului prezentat mai jos:



ACTIVITATEA, POLITICA, ATRIBUTII SI OBIECTIVE

Denumirea activitatii:		
Politica adoptata:		
Compartimentul:		
Misiune		
Nr. crt.	Atribut	Obiectiv
1		
2		
3		
4		
.		
Compartimentul:		
Misiune		
Nr. crt.	Atribut	Obiectiv
1		
2		
3		
4		
.		

A.2.2. Identificarea resurselor necesare

Reprezinta operatiunea pregatitoare care urmeaza imediat celei de stabilire a misiunii. Resursele necesare sunt acele elemente fara de care misiunea stabilita nu poate fi integral indeplinita. De regula, acestea se concretizeaza in: resursele umane (ca numar, structura si nivel de pregatire profesionala adecvat), resursele financiare (estimate ca volum si structura, in concordanta cu natura si quantumul cheltuielilor ce se impun a fi efectuate in indeplinirea misiunii) si resursele materiale (in care se includ atat spatiile de lucru, cat si toate celelalte dotari materiale, strict necesare realizarii misiunii).

Membrii grupului de lucru care au si calitatea de conducator de compartiment vor identifica, initial, ei insisi, resursele necesare indeplinirii misiunii/misiunilor ce revin compartimentelor pe care le conduc si care sunt aferente activitatii/activitatilor de a caror realizare sunt responsabili.

Operatiunea de identificare a resurselor necesare se realizeaza prin riguroasa inventariere a acestora, intocmindu-se atat lista celor existente, cat si a celor care lipsesc si se cer a fi procurate. Se recomanda ca, la inventarierea resurselor necesare, sa ia parte mai multe persoane incadrate in compartimentul/compartimentele care participa la realizarea activitatii/activitatilor respective, pentru a exista siguranta ca nimic nu este omis.

Caracteristica acestor resurse consta in aceea ca ele trebuie sa fie la dispozitia celui responsabil de indeplinirea misiunii si, in consecinta, este de datoria acestuia sa impuna asigurarea tuturor resurselor necesare, din momentul in care accepta misiunea care i-a fost incredintata. Prin urmare, in ipoteza in care, la nivelul grupului de lucru, se constata ca, in anumite cazuri, resursele necesare nu pot fi asigurate, se va analiza eventuala posibilitate a redistribuirii pariale a acestora, iar daca aceasta nu este realizabila, atunci va fi necesara redimensionarea misiunii/misiunilor, in sensul reducerii, asigurandu-se, pe aceasta cale, concordanta obligatorie cu resursele efectiv disponibile. Neadoptarea unei decizii in acest sens constituie un risc asumat, care, in mod inevitabil, se va produce, consecinta fiind compromiterea partiala sau chiar totala a realizarii obiectivelor stabilite.



### A.2.3. Precizarea regulilor/normelor ce trebuie respectate

Realizarea misiunii în cadrul unei anumite activități a entității publice, oricare ar fi aceasta, presupune respectarea, cu rigurozitate, a tuturor regulilor și normelor care îi sunt aplicabile. Aceste reguli și norme constau, în primul rând, în dispozițiile legale conținute în acte normative ce au directă legătură cu misiunea, prevederile cuprinse atât în codul etic al entității, cât și în codurile etice aplicabile numai anumitor categorii profesionale, dar și în obligațiile de natură contractuală (în sensul larg al termenului), regulile procedurale neformalizate etc.

Pentru ca toate aceste reguli și norme (care constituie tot atâtea constrângeri externe și interne) să poată fi respectate, este imperios necesar ca persoana responsabilă de îndeplinirea misiunii, dar și personalul de execuție direct implicat, să le cunoască cu exactitate. Ca urmare, pentru a fi cunoscute, regulile și normele aplicabile trebuie să fie precizate prin înscrierea în "Lista" ce urmează a fi întocmită după ce acestea au fost strict inventariate, având, totodată, grija să fie eliminate, de fiecare dată, toate acele reglementări vagi care îngreunează munca fiecăruia și care nu au legătură directă cu realizarea misiunii.

Subliniem că necunoașterea tuturor regulilor și normelor ce trebuie respectate va avea drept rezultat fie neimplementarea, fie implementarea unor instrumente specifice de control intern care vor permite ca, în executarea misiunii, să fie posibilă comiterea de neregularități, contravenții sau chiar infracțiuni.

Astfel, pentru fiecare activitate în parte, precum și corespunzător misiunii/misiunilor ce revin compartimentului/compartimentelor care sunt direct implicate în realizarea activității respective, membrii grupului de lucru vor întocmi "Lista" continuând regulile și normele strict aplicabile.

### B. Faze de evaluare la nivelul unei activități

Finalizarea fazelor premergătoare A.1. și A.2. creează premisele necesare pentru a se trece la următoarele 4 faze de lucru, proprii evaluării la nivelul unei activități.

Chiar dacă constatarea a fost deja făcută, trebuie, totuși, precizat faptul că expresia "la nivelul unei activități" este utilizată exclusiv în sensul că unitatea de referință cu care operează etapa a doua a metodologiei-cadru este activitatea. În același timp, este evident că nici unul dintre instrumentele specifice de control intern, care sunt proprii unei activități, nu poate fi destinat bunului control al activității, privită în ansamblul ei, ci exclusiv riscurilor care se pot produce ca urmare a nerealizării sau realizării necorespunzătoare a uneia sau altelea dintre sarcinile elementare ce intră în componenta activității respective.

### B.1. Divizarea activității în sarcini elementare

În cazul unei anumite activități, operațiunea de divizare a acesteia în sarcini elementare are drept scop primar identificarea și inventarierea exactă a totalității sarcinilor elementare ce ar trebui să existe în componenta acesteia, și de a căror bună realizare depinde îndeplinirea activității respective, în ansamblul ei, și, implicit, atingerea obiectivelor acesteia. Însă scopul direct urmărit prin realizarea acestei operațiuni se rezumă la crearea premisei necesare pentru identificarea și evaluarea, într-o fază ulterioară, a riscurilor ce se regăsesc tocmai la nivelul sarcinilor elementare.

Membrii grupului de lucru, care au și calitatea de conducător de compartiment, sunt cei mai în măsură să efectueze această operațiune, eventual împreună cu acele persoane din subordine care dețin o bună experiență profesională, întrucât sunt cei mai buni cunoscători ai activităților ce se derulează în compartimentele respective.

Important este ca persoanele care efectuează operațiunea de divizare să se raporteze în permanentă la regulile și normele aplicabile activității respective (inventariate și listate



deja, după cum s-a arătat la subfașa A.2.3) asigurându-se, astfel, ca nici o sarcină elementară ce ar trebui realizată în virtutea acestor reguli și norme nu este omisă.

Astfel, realizarea acestei faze de lucru se va finaliza prin întocmirea, pentru fiecare activitate și compartiment implicat, a "Tabelului" conținând sarcinile elementare aflate în componența acestora.

## B.2. Identificarea și evaluarea riscului/riscurilor proprii fiecărei sarcini elementare

Odată ce a fost întocmit "Tabelul", în care sunt înscrise, în ordine logică și cronologică, toate sarcinile elementare aparținând unei anumite activități, se poate trece la identificarea și evaluarea riscului/riscurilor proprii fiecărei sarcini elementare.

Această sarcină revine, în principal, acelor membri ai grupului de lucru care conduc compartimentele în cadrul cărora se execută activitatea sau numai o parte a activității respective. Se recomandă ca, în îndeplinirea acestei sarcini, ei să fie asistați de câte două-trei persoane, din compartimentele în cauză, care cunosc cel mai bine acea activitate, pentru ca identificarea și evaluarea riscurilor să poată fi cât mai completă și exactă.

Trebuie avut în vedere și faptul că, dacă situația o impune, anumite sarcini elementare, ce au un rol important în buna realizare a activității, pot fi descompuse, la rândul lor, până la limita necesară unei identificări și evaluări mai precise a riscurilor, astfel putându-se concepe și implementa instrumente specifice de control intern, mai adecvate și mai eficiente.

În mod concret, identificarea riscului/riscurilor proprii unei sarcini elementare se realizează prin formularea răspunsului la următoarea întrebare: care ar fi consecințele nerealizării sau realizării necorespunzătoare a acestei sarcini elementare? Un risc astfel identificat va fi exprimat succint cu ajutorul câtorva cuvinte care să-i redea esența (de exemplu: efectuarea de plăți neconveniente sau atribuirea nelegală a contractului de furnizare).

Estimarea mărimii riscului se va face prin apreciere calitativă (neexcluzându-se și posibilitatea cuantificării), pentru a se cunoaște dacă acesta este: grav (G), mediu (M) sau redus (R). Această estimare trebuie făcută pentru a ști dacă este necesar să concepem și să aplicăm un instrument specific de control intern riguros și eficient sau ne putem limita la utilizarea unui instrument simplu, relativ elementar, ce poate constitui o barieră rezonabilă în calea manifestării riscului. În primul caz, riscul fiind grav sau mediu, vom implementa tot ceea ce este necesar, pentru a se evita producerea acestuia, pe când, în cazul unui risc redus, va fi suficient să recurgem la un instrument adecvat acceptabil.



Aceasta faza de lucru se va incheia cu elaborarea, pentru fiecare activitate in parte, a listei riscurilor identificate si evaluate la nivelul sarcinilor elementare componente. Lista poate fi intocmita potrivit modelului de mai jos:

Lista riscurilor identificate si evaluate pentru  
activitatea \_\_\_\_\_

Nr. crt.	Sarcini elementare	Riscuri identificate	
		Specificare	Nivel estimat
	1	2	3
1			
2			
3			
4			
.			
.			

### B.3. Evaluarea instrumentelor specifice de control intern, corespunzatoare riscului/riscurilor proprii sarcinilor elementare

Subliniem, de la bun inceput, ca membrii grupului de lucru trebuie sa constientizeze importanta cruciala a calitatii rezultatelor cu care se va finaliza activitatea lor in cadrul acestei faze, intrucat evitarea riscurilor deja identificate si evaluate va deveni posibila numai daca instrumentele specifice de control intern, corespunzatoare acestora, sunt evaluate in mod profesional si responsabil.

Practic, in cazul fiecarui risc, membrii grupului de lucru trebuie sa caute, de fiecare data, raspunsul exact la intrebarea: ce trebuie facut (implementat) ca acest risc sa nu se produca? Desigur ca, in anumite cazuri, gasirea unui raspuns corect la aceasta intrebare nu va fi deloc simpla, fiind necesar un insemnat efort colectiv. Din acest motiv, reiteram recomandarea ca, in acest demers, conducatorul compartimentului in care se executa o anume sarcina elementara sa fie asistat de acele persoane aflate in subordine si care detin o buna experienta profesionala in realizarea sarcinii elementare respective.

Operatiunea de evaluare consta atat in analiza critica a instrumentelor specifice de control deja implementate, pentru a se putea constata in ce masura acestea sunt adecvate si eficiente in stapanirea riscurilor respective si a se efectua corectiile ce se impun, cat si in conceperea si definirea precisa a instrumentelor specifice de control intern necesare, ce urmeaza a fi implementate.

In acest context, este util sa reamintim ca, potrivit definitiei date la pct. 4.2.1. „Componentele procesuale si structurale ale organizarii” din prezentul Indrumar metodologic, sarcina elementara este “cea mai mica unitate de munca individuala si reprezinta actiunea ce trebuie efectuata pentru realizarea unui obiectiv primar asociat acesteia”, dar si faptul ca realizarea unei sarcini fara atribuirea de competente adecvate nu este posibila, iar incredintarea efectuarii sarcinii presupune, necesarmente, si fixarea responsabilitatii de realizare a acesteia. De asemenea, nu trebuie pierdut din vedere ca analiza realizarii fiecari sarcini elementare priveste doua aspecte diferite, dar inseparabile: cel al formei concrete si cel al continutului.

Aceste precizari sunt necesare, intrucat punctul de plecare in identificarea instrumentului specific de control intern, adecvat riscului propriu unei sarcini elementare, il poate constitui constatarea ca sarcina nu are un obiectiv precis stabilit, competenta (inteleasa ca drept de a lua decizii in limite bine definite) fie nu a fost deloc atribuita, fie nu este adecvata, ca responsabilitatea pentru realizarea sarcinii nu este stabilita, ca cerintele de forma si/sau de fond in executarea sarcinii sunt numai partial respectate. Situatii de acest fel





Intocmirea fișei sintetice a fiecărei activități constituie o operațiune ce își dovedește deplină utilitate, întrucât aceasta servește:

- furnizării unei imagini de ansamblu la nivelul activității respective, necesare verificării și validării coerenței instrumentelor specifice de control intern, prin care se urmărește deținerea unui cât mai bun control asupra acesteia;

- elaborării schemei logice de realizare a activității;
- stabilirii fișelor posturilor din compartimente, prin:

- y includerea expresă a instrumentelor de control intern în sarcinile elementare, avându-se în vedere fluxul procesual al activității;

- y atribuirea rațională a sarcinilor elementare pe posturi;

- y stabilirea precisă a competențelor și responsabilităților individuale în executarea sarcinilor respective;

- verificării și validării, în următoarele faze de lucru, a coerenței instrumentelor specifice de control intern, corespunzătoare sarcinilor elementare ce intră în componenta activităților, prin care se realizează o anumită funcțiune a entității publice.

### C. Verificarea și validarea coerenței ansamblului instrumentelor de control intern evaluate pentru activitățile componente ale unei funcțiuni a entității publice

Membrii grupului de lucru pot efectua aceste operațiuni comasand (sau nu) cele două faze C.1. și C. 2. Oricum, obiectivele urmărite constau în depistarea și înlăturarea eventualelor paralelisme, excese birocratice, necorelări etc., ce s-ar putea manifesta, la nivelul unei funcțiuni a entității publice, între activitățile prin care funcția respectivă se realizează în mod practic.

#### C.1. Analiza comparativă a fișelor sintetice aferente activităților din componenta unei funcțiuni a entității

Întrucât activitățile care intră în componenta unei anumite funcțiuni a entității au, de regulă, o natură omogenă, dar pot fi și complementare, există posibilitatea ca, la nivelul unor sarcini elementare și, implicit, la cel al instrumentelor specifice de control intern, să apară cazuri de necorelare, paralelism, exces birocratic etc.

Eventualele situații de acest fel trebuie să fie constatate, iar procedeul ce se impune a fi utilizat în acest scop îl reprezintă analiza comparativă a fișelor sintetice ale activităților în cauză.

În funcție de constatările concrete, efectuate în urma analizei comparative a fișelor sintetice, va fi necesară (sau nu) recurgerea la revizuirea parțială a rezultatelor obținute, sau chiar reluarea, în parte, a activităților, în unele sau în toate cele patru faze de evaluare (B.1., B.2., B.3. și B.4.), parcurse în cazul activităților respective.

#### C.2. Validarea coerenței

Instrumentele specifice de control intern, fie că sunt privite la nivelul unei singure activități, fie că sunt privite la nivelul ansamblului activităților ce intră în componenta unei anumite funcțiuni, trebuie să îndeplinească o cerință esențială, și anume să fie coerente, adică să constituie un ansamblu de elemente strans interdependente și armonizate între ele. Obiectivul acestei faze este tocmai validarea coerenței la nivelul fiecărei funcțiuni a entității.

Examinarea și, ulterior, validarea coerenței instrumentelor specifice de control intern, presupune, mai întâi, ca acestea să fie grupate, după natura lor și potrivit codului alfabetic atribuit, în familia (grupă) de care fiecare din ele aparține: obiective (OB), mijloace (M), sistem informațional (SI), organizare (ORG), proceduri (P) și control (C).

Concret, a verifica existența coerenței înseamnă a aprecia dacă instrumentele specifice de control intern

din:





- grupa „obiective” sunt stabilite în concordanță cu misiunea/misiunile de realizat în cadrul activității/activităților;
- grupa „mijloace” constituie materializarea, în cadrul componentelor structurii organizatorice a entității, a tuturor resurselor absolut necesare pentru realizarea obiectivelor;
- grupa „sistem informational” asigură furnizarea datelor și informațiilor necesare efectuării controlului cu privire la stadiul realizării obiectivelor;
- grupa „organizare” are integrată în ea procedurile, instrumentele informaționale și de control corespunzătoare;
- grupa „proceduri”, este adecvată efectuării unui riguros control, prin particularizarea efectivă a regulilor și normelor ce trebuie aplicate în realizarea activității/activităților;
- grupa „control”, asigură deținerea unui bun control, atât asupra aplicării instrumentelor care fac parte din cele cinci grupe anterioare, dar și a celor aflate în componenta acestei ultime grupe.

În situația în care, în urma acestei verificări, se va constata că anumite instrumente specifice de control intern nu sunt coerente în raport cu altele (continute în aceeași grupă sau în grupe diferite), ori va fi observată fie o penurie, fie o abundență de instrumente specifice de control intern în cadrul anumitor grupe, va fi necesară reluarea, parțială, a unor faze de lucru anterioare. Aceasta întrucât, dacă în primul caz este obligatorie restabilirea coerenței, în celelalte cazuri este vorba de foarte probabilă omitere a unor instrumente de control intern, respectiv de un exces birocratic care ar putea genera complicații inutile, blocaje nedorite, dar și cheltuieli nejustificate.

Numai după operarea tuturor corecțiilor ce se impun a fi efectuate în urma unei astfel de verificări se va putea întocmi „Lista” revizuită a instrumentelor specifice de control intern, aferente activităților care intră în componenta funcțiunii respective a entității, ce va fi supusă validării de către membrii grupului de lucru, prin semnarea acesteia.

Desigur că procedul de validare urmează a fi aplicat în cazul fiecărei funcțiuni a entității.

### Etapa 3 – Analiza raportului între costurile suplimentare și efectele așteptate, generate de implementarea noului sistem de control intern

Faptul că resursele de care poate dispune o entitate publică sunt întotdeauna limitate obligă la efectuarea unei comparații între costurile suplimentare și avantajele relative ale noului sistem de control intern, înainte ca acesta să fie definitivat și implementat.

Din acest motiv, „Lista” instrumentelor specifice de control intern, stabilită și validată în cadrul etapei a 2-a, precum și „Lista” instrumentelor generale de control intern, elaborată în cadrul etapei 1 a prezentei metodologii-cadru, nu pot fi considerate definitive. Astfel, din moment ce fiecare instrument de control intern, fie el general sau specific, presupune atât anumite costuri de implementare, cât și efecte așteptate, legate de evitarea producerii unui risc, membrii grupului de lucru se află în situația de a analiza, din perspectiva eficienței, și a aprecia dacă implementarea instrumentului de control intern respectiv este justificată sau nu.

Nu de puține ori, o astfel de decizie va fi luată în circumstanțe nefavorabile, întrucât, în practică, calcularea, atât a costurilor, cât și a efectelor implementării fiecărui instrument de control intern în parte, va fi marcată, în grad diferit, de subiectivitate. De regulă, estimarea costurilor de implementare este mai simplă, deoarece acestea pot fi evaluate cu relativă exactitate, prin luarea în considerare a costurilor directe, adică cele strict legate de implementarea instrumentului de control intern, dar și a costurilor indirecte (regia generală și cea de secție), în măsura în care ele pot fi determinate. Sunt, însă, și situații în care evaluarea costurilor de implementare se va dovedi a fi foarte dificilă, cum ar fi, de exemplu, în cazul standardelor „Etică, integritate” și „Semnalarea neregularităților”, și exemplele ar putea continua. Estimarea efectelor implementării instrumentelor de control intern este marcată de și mai multă subiectivitate. De exemplu, în timp ce efectele concrete ale instruirii personalului, prin diverse programe de perfecționare a pregătirii profesionale, pot fi relativ



usor identificate, cuantificarea acestora în expresie valorică (bancară) este mult mai dificilă. Totuși, anumite efecte pot fi evaluate, cu rezultate multumitoare, dacă este cunoscută probabilitatea de apariție a riscului respectiv, precum și impactul potențial al acestuia asupra componentelor patrimoniului entității ce sunt expuse riscului în cauză. Existența unor informații statistice cu privire la operațiunile derulate în cadrul diferitelor activități din entitate ar fi utilă în acest scop.

Oricum, chiar și în aceste condiții, analiza raportului costuri/efecte se recomandă a fi efectuată de fiecare dată, întrucât eventualele situații de nerationalitate în care costurile de implementare ar depăși cu mult efectele benefice așteptate trebuie să fie identificate și eliminate.

În consecință, în urma acestei operațiuni, membrii grupului de lucru pot întocmi "Lista" finală a instrumentelor de control intern (generale și specifice), care constituie noul sistem de control intern ce urmează a fi implementat.

#### Etapa 4 - Elaborarea și aprobarea programului de implementare a noului sistem de control intern al entității publice

Noul sistem de control intern al entității publice, astfel cum a fost acesta creat de către membrii grupului de lucru în cadrul primelor trei etape ale metodologiei-cadru, urmează să fie pus în aplicare.

Întrucât procesul de implementare a noului sistem de control intern va fi destul de complex și va necesita o anumită durată, acesta trebuie să se desfășoare, în mod secvențial, pe baza unui program adecvat, realist, ca și a unui calendar precis, ce vor fi elaborate de către membrii grupului de lucru.

Secvențialitatea programului de implementare decurge din logica structurării și funcționării noului sistem de control intern și trebuie să corespundă cerinței tratării, într-o succesiune de ordin practic, a tuturor componentelor acestuia. Astfel, în program va fi prevăzută aplicarea, mai întâi, a instrumentelor generale de control intern, continuate în fișele analitice, întocmite pentru fiecare din cele 25 de standarde de management/control intern, acordându-se prioritate, de fiecare dată când acest lucru este posibil, acelor instrumente generale de control intern care sunt înscrise în fișele sintetice ce au fost elaborate pentru fiecare element-cheie al controlului intern (mediul de control, performanțele și managementul riscului, informarea și comunicarea, activități de control, auditarea și evaluarea). În stabilirea succesiunii precise de implementare a instrumentelor generale de control intern, vor fi avute în vedere următoarele:

- ierarhia logică, funcțională a celor cinci elemente-cheie ale controlului intern și interdependențele obiective existente între acestea;
- corelațiile proprii standardelor de management/control intern care aparțin unui anumit element-cheie sau unor elemente-cheie diferite;
- măsura în care anumite standarde de management/control intern determină și deținerea unui bun control asupra unei/unor activități.

Totuși, trebuie subliniat că stabilirea succesiunii nu exclude și posibilitatea implementării simultane, în cazul anumitor instrumente generale de control intern, atunci când acestea pot funcționa concomitent, dar în mod independent, sau atunci când funcționarea lor, în același timp, este impusă de interdependențele existente între ele.

Corespunzător fiecărei funcțiuni a entității publice, precum și activității/activităților prin care funcțiunea respectivă se realizează în mod practic, programul de implementare va prevedea succesiunea sau, după caz, simultaneitatea aplicării instrumentelor specifice de control intern. Și în cazul acestora, la stabilirea succesiunii/simultaneității implementării trebuie să fie luate în considerare anumite elemente specifice, cum ar fi:

- legăturile procesuale obiective, existente între anumite funcțiuni ale entității publice;
- fluxul operațional de realizare a activității/activităților ce intră în componența unei anumite funcțiuni;



- situațiile de disfuncționalitate ce ar putea apărea dacă durata implementării nu este cea adecvată.

Pentru fiecare acțiune prevăzută în programul de implementare, sunt absolut necesare atât stabilirea de responsabilități și competențe individuale sau, după caz, colective, cât și fixarea unor termene realiste, precise, de finalizare și raportare. Odată elaborat, programul de implementare va fi supus aprobării managerului general/ordonatorului de credite al entității publice.

#### Etapa 5 – Monitorizarea executiei programului de implementare a noului sistem de control intern

Un program de implementare, oricât de bine ar fi acesta conceput, va rămâne doar un simplu deziderat, dacă nu va fi riguros aplicat, iar aplicarea sa progresivă nu va fi permanent monitorizată.

Activitatea de monitorizare internă va fi organizată și pusă în practică de managerul general/ordonatorul de credite, acestuia revenindu-i întreaga responsabilitate pentru buna derulare a acestei operațiuni.

Orice abatere de la programul de implementare aprobat, ce ar putea fi anticipată sau numai constatată pe parcursul executiei acestuia, va fi raportată imediat managerului general/ordonatorului de credite, care are obligația convocării grupului de lucru, în vederea analizării situației respective și adoptării măsurilor preventive, sau, după caz, corective, ce se impun.

În cazul în care, pe parcursul executiei programului de implementare aprobat, se va propune, temeinic motivat, modificarea parțială a acestuia, managerul general/ordonatorul de credite va aproba modificările propuse numai după obținerea avizului necesar din partea membrilor grupului de lucru.

Toate cazurile de modificare a programului de implementare inițial aprobat vor fi raportate (la termenul corespunzător prevăzut la art. 4 alin. (3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005) către Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, care, în virtutea prerogativelor sale legale, va efectua monitorizarea externă a executiei programului de implementare a noului sistem de control intern al entității publice.

