

Ana Monica POP
*Facultatea de Studii Europene,
Universitatea "Babeş-Bolyai" din Cluj-Napoca*

INTERNAL CONTROL AND MONITORING. CONCEPTS, TOOLS AND MODELS OF IMPLEMENTATION

Keywords
*The internal control / management,
Legislative framework,
Institutional instrument of good practice*

Abstract

The internal control system is currently under international control in a proper manner since the early 90s, when The Internal Control-Integrated Framework was published in 1992 by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission knowing over the years a series of steps that have marked key moments in shaping this system designed in particular to protect the financial resources of the institutions.

I. INTRODUCERE.

Sistemul de control intern/managerial reprezintă la ora actuală din punct de vedere legislativ un instrument de bună practică instituțională prin intermediul căruia orice tip de instituție își asigură un cadru coerent și în aceeași manieră, complex, de atingere într-un mod optim a obiectivelor stabilite pentru anumite intervale de timp cu resurse financiare cât mai mici. În practică este vorba despre construirea unui sistem echilibrat între obiective, activități și costuri.

Sistemul de control intern este prezent în cadrul internațional într-o manieră corectă încă de la începutul anilor '90, prin intermediul *The Internal Control—Integrated Framework* a fost publicată în anul 1992 de către *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* cunoscând pe parcursul anilor următori o serie de etape care au marcat momente esențiale în conturarea acestui sistem menit, în special, a proteja resursele financiare ale instituțiilor.

Acesta a fost o inițiativă privată și voluntară de a promova și îmbunătăți performanța organizațională, nivelul de management prin implementarea unui sistem eficient de control intern care să scoată în evidență potențialele riscuri și care să permită rezolvarea în timp a problemelor survenite în interiorul organizației.

Odată ce contextul internațional a început să acorde o importanță tot sistemului de control intern, legislația statelor membre a fost adaptată la specificul fiecărei țări astfel încât acest sistem de control intern, care afectează practic toate palierele sectorului de management, să poate fi implementat în mod eficient în orice instituție.

În interiorul Uniunii Europene inițiativele legate de sistemul de control intern s-au materializat în două ediții a unui compendiu care include caracteristicile principale ale sistemelor de control intern din fiecare stat membru. Este vorba despre *Compendiu al Sistemelor de Control Public Intern din Statele Membre ale Uniunii Europene* prima ediție publicată în anul 2012 iar a doua în anul 2014.

Scopul important al acestui compendiu este de a concentra informațiile legate de sistemul de control intern din cadrul statelor membre în vederea unui mai bun management al resurselor financiare dar și pentru a evidenția asemanările și deosebirile existente între sistemele de control ale statelor membre, dar și a unei transparențe în administrație.

În ceea ce privește țara noastră, începând cu anul 1999 până în momentul actual au existat o serie întreagă de eforturi legislative menite a pune la punct un sistem coerent de control intern, cu același scop de a proteja resursele financiare și de a îmbunătăți în acest fel sistemul de management al instituțiilor.

În momentul de față, conform legislației în vigoare, orice instituție publică este obligată a implementa o serie de standarde de control intern prestabilite și formulate legislativ, evaluarea aplicării sistemului de control intern făcând subiectul unor rapoarte de implementare ale sistemului de control, întocmite de instituții ale Ministerului Finanțelor Publice.

Consecința firească a contextului expus anterior determină **motivația** alegerii acestei tematiche drept subiect al lucrării de față. Rațiunea alegerii acestui subiect consta, așadar, în faptul că am constatat, în urma consultării bibliografiei de bază dar și a unor documente administrative faptul că, în esență, un sistem coerent de control intern poate fi un instrument deosebit de util în argumentarea potențialului financiar al unei instituții.

Prin urmare, cunoașterea în detaliu a mecanismelor controlului intern/managerial dar și identificarea punctelor forte dar și slabe din formulările legislative și dintr-o serie de exemple de implementare a acestuia, ar putea constitui o bază pentru formularea unor noi proceduri de implementare a sistemului de control intern, aplicabile nu numai entităților publice ci și programelor sau proiectelor de mai mică amploare care în practică au același scop ca și o entitate publică, anume, atingerea obiectivelor cu minim de resurse.

Uniunea Europeană a elaborat un document care sintetizează standardele de control intern de la nivelul fiecărui stat membruⁱ.

II. CADRUL LEGISLATIV

În discuția de față contextul internațional este deosebit de important deoarece acesta a servit drept model pentru ceea ce avea să însemne mai târziu reglementarea controlului intern și a standardelor precum și a procedurilor acestuia în România.

În consecință, în cadrul lucrării de față voi analiza maniera în care este configurat din punct de vedere legislativ controlul intern/managerial. În această direcție voi analiza, în principal, patru norme legislative OG 119/1999, OMFP 946/2005, Legea nr. 234/2010 respectiv OMFP 400/2015 care stau la baza stabilirii principiilor generale ale sistemului de control intern dar și a dezvoltării sistemului de control intern. Cu scopul de a discuta sistemul de control intern într-un carul legislativ actualizat, voi face referire la variantele actualizate ale normelor legislative menționate.

În anul 1999, a fost adoptată *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind Controlul intern și controlul financiar preventiv*. Prin această ordonanță guvernamentală se instituie controlul intern în entitățile publice în vederea utilizării eficiente a fondurilor publice și a patrimoniului public cu eficiențăⁱⁱ. Aceasta a fost ulterior completat și modificată printr-o serie mai largă de acte legislative

pe parcursul cărora sintagma de „control intern” va fi înlocuită cu cea de „control intern/managerial”ⁱⁱⁱ. Astfel în art. 2, alin. d). controlul intern/managerial este definit ca „ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile”^{iv}. Prin prisma definiției, controlul intern/managerial prezintă o serie de obiective strâns legate de activitatea instituției publice^v.

Rolul conducătorului entității este clar specificat la art. 4, alin. (1), în aceeași ordonanță. Conform acesteia, conducătorul unității trebuie să elaboreze, să pună în aplicare dar și să perfecționeze sistemul de control intern/managerial^{vi}. Mai mult, la alin (2), al aceluiași articol se dispune o serie de cerințe generale și cerințe specifice de control intern/managerial^{vii}.

Rolul conducătorului unității se amplifică și mai mult după adoptarea OMFP 946/2005^{viii}. Conform acestei norme legislative, conducătorul unității are două misiuni importante. Prima, așa cum este specificat în art. 2 alin. (1), se referă la faptul că acesta dispune toate măsurile necesare punerii în aplicare a sistemului de control intern. Cea de-a doua misiune conform art. 3, alin (1) legată de prima, se referă la faptul că acesta, prin intermediul unor decizii interne creează un o sistem funcțional de monitorizare, coordonare dar și îndrumări referitoare la dezvoltarea sistemului de control intern. Astfel, responsabili pentru punerea în aplicare a sistemului de control intern pot fi, pe lângă conducătorul entității toți salariații în funcție de nivelul pe care lucrează, conducătorii departamentelor iar dacă a fost organizată o comisie de implementare a sistemului de control intern, atunci membrii comisiei în frunte cu președintele acesteia pot fi responsabili pentru aplicarea corectă a sistemului de control intern.

OSGG nr. 400/2015 nu modifică responsabilitățile conducătorului entității publice. În art. 2, alin (1)^{ix} este specificat responsabilitatea acestuia față de elboarea procedurilor de aplicare a sistemului de control intern dar și de raportare a acestuia.

De asemenea, în același articol de lege, alin. (3)^x, este amintită responsabilitatea acestuia de a organiza o structura în interiorul instituției a cărei responsabilitate să fie organizarea sistemului de control intern.

Mai departe, art 4, alin (3), din *Legea nr. 234/2010* asupra modificării și completării *OUG nr. 119/1999*^{xi} privind controlul intern și controlul financiar preventiv, se dispune responsabilitate conducătorului entității de a emite un raport anual asupra stadiului implementării sistemului de control intern/managerial în interiorul instituției.

O importanță deosebită în cadrul acestei ordonanțe de urgență, este elaborarea obiectivelor controlului intern^{xii}, acestea vor fi discutate pe larg în cadrul subcapitolului următor.

O serie întreagă de modificări ale acestei ordonanțe au fost aduse în anul 2010 prin *Legea nr. 234 din 7 decembrie 2010*^{xiii}. Principala modificare este înlocuirea sintagmei de control intern cu cea de control intern/managerial^{xiv}. Observăm aici introducerea dimensiunii manageriale în perceperea sistemului de control intern. Începând din acest moment, controlul intern nu mai înseamnă doar verificare ci și organizare, conducere, îndeplinirea obiectivelor într-un mod optim și protejarea resurselor. Controlul devine astfel o funcție managerială care are ca scop depistarea abaterilor de la obiectivele propuse, analizează elemente cauzatoare și propune corecții^{xv}.

Conform noii percepții a controlului intern exprimată prin OMFP nr. 946 din 2005 dar și conform OSGG 00 din 2015^{xvi}, obiectivele unei entități publice pot fi grupate în trei categorii, așa cum se poate observa din anexa 1.

Pentru a atinge aceste obiective, o entitate publică trebuie să urmărească câțiva pași în elaborarea și organizarea acestora. Acești pași, formulați în *Anexa 1* a aceluiași *OMFP 946 din 2005*^{xvii}.

Un prim pas în elaborarea obiectivelor se referă la separarea acestora în obiective generale, apoi derivate, iar cele derivate în obiective specifice. Formularea acestor obiective poate avea, conform aceluiași ordin, o formulare calitativă sau una cantitativă.

Ulterior, în vederea îndeplinirii obiectivelor, este necesară organizarea și planificarea activităților care stau la baza acestor obiective. Cei din urmă pași se referă la identificarea și recolvarea posibilelor riscuri apărute și definirea și aplicarea procedurilor elaborate. Aceste proceduri care trebuie urmate vor fi discutate într-un capitol următor.

În anul 2005, în contextul *Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 946 din 2005*^{xviii}, modificat permanent printr-o serie de Ordine al Ministerului Finanțelor Publice^{xix}, ultima dată fiind modificat și republicat în 2012 prin OMFP nr. 1423/2012^{xx}, controlul intern/managerial este abordat într-o perspectivă diferită^{xxi}.

În anul 2015 a fost adoptat *Ordinul 400/2015* pentru aprobarea *Codului controlului intern-managerial al entităților publice*^{xxii} care reia și sistematizează sistemul de control intern, reformulând, spre simplificare, standardele de control intern. Toate acestea vor fi discutate, pe larg, în capitolul următor.

III. CONTROLULUI INTERN-OBIECTIVE

În mod natural, obiectivele, în oricare context definit prezintă, în fapt o serie de repere ale rezultatelor

pe care le așteptăm într-un context specific. Obiectivele, sunt aduse adeseori în discuție atunci când vorbim despre situații cu specific managerial. În cadrul controlului intern/managerial, obiectivele sunt dispuse în context legislativ din prisma faptului că aceste obiective reprezintă, în fapt, glasul oricărei entități publice în cadrul managementului intern al acesteia și în relația acesteia cu restul autorităților publice. Prin urmare, odată definită noțiunea de control intern este important de urmărit ce anume ce anume direcționează acest sistem? De asemenea, este important de observat dacă ceea ce definește controlul intern definește și entitatea careia i se aplica controlul intern.

Am observat anterior din *OMFP 946/2005*, că obiectivele unei entități publice sunt direct legate organizare de corectitudinea informațiilor și mai ales de respectarea legislației.

Prin urmare o analiză mai detaliată a ceea ce înseamnă control intern și a obiectivelor acestuia conform cadrului legislativ este necesară în vederea stabilirii unor puncte comune între țelurile instituțiilor publice și obiectivele sistemului de control intern. De asemenea, este important de observat dacă utilizarea unui sistem de control intern facilitează sau îngreunează atingerea obiectivelor unei entități publice.

Conform *Ordonanței Guvernului nr. 119/1999* discutată pe larg într-un capitol anterior, în cazul controlului intern/managerial se dispune o serie de cerințe. Acestea sunt clasificate în cerințe generale și cerințe specifice aflate în strânsă legătură cu **obiectivele controlului intern** stabilite de art. 3 al aceleiași ordonanțe guvernamentale^{xxiii}.

În *OSGG nr. 400 din anul 2015* cerințele obligatorii pentru ca sistemul de control intern să fie corect aplicat sunt redefinite astfel că observăm importanța acordată mediului în care este implementat și caracteristicilor comune cu cele ale entității publice. Deoarece, în fiecare entitate publică sistemul de control, intrinsec afectează toate nivelurile acelei entități el trebuie obiectivele și cerințele acestuia trebuie să fie în deplină concordanță cu cele ale entității în care este aplicat.

În anexa 4 avem sintetizate aceste cerințe.

Mai departe, în anul 2005, odată cu adoptarea *OMFP 946/2005* obiectivele sunt diferențiate în funcție de o serie de factori specifici activității entităților publice. Acestea pot fi atât interni cât și externi (anexa 5).

Clasificarea obiectivelor controlului intern este una complexă fiind realizată în funcție de specificul lor: obiective generale, obiective derivate și obiective specifice, iar formularea acestora care poate fi atât calitativă cât și cantitativă, trebuie să aibă în vizor stabilirea unor indicatori care pot fi măsurabili^{xxiv}. Mai departe, obiectivelor sunt formulate în funcție de aspectul calitativ și aspectul lor cantitativ^{xxv}.

Planificarea activităților este un element fundamental al sistemului de control intern, iar prin

aceasta se stabilește baza de referință în raport cu care aceasta se exercită. În general, după planificare, organizarea este cheia prin care un sistem de control intern este funcțional. Activitățile prin care se realizează obiectivele sunt transpuse în sarcini (componenta elementară), atribuții și funcții (componenta agregată) și sunt atribuite componentei structurale ale entității publice (posturi și compartimente). Activitățile de control cele mai curente sunt: Observarea, compararea, aprobarea, raportarea, coordonarea, verificarea, analiza, autorizarea, supervizarea, examinarea, separarea funcțiilor, monitorizarea.

Controlul intern este deosebit în cadrul *OMFP 946/2005* și în funcție de alte două caracteristici importante: în funcție de palierul în care se manifestă și în funcție de momentul în care se exercită și anume: control ierarhic, control în lanț și autocontrol.

IV. MONITORIZAREA ȘI MANAGEMENTUL RISCURILOR

Scopul esențial al aplicării sistemului de control intern/managerial este atingerea obiectivelor prin utilizarea eficientă a resurselor și protejarea acestora. Din cele anterior expuse am constatat maniera complexă în care este organizat sistemul de control intern procedura de aplicare a acestuia nefiind deloc mai facilă.

Din aceste rațiuni, cu scopul de a aplica corect sistemul de control intern este necesară o supraveghere constantă și o evaluare permanentă a activităților. Monitorizarea are în vedere, în principal, evidențierea principalelor probleme intervenite, transpuse sub forma riscurilor. Odată evidențiate, riscurile trebuie organizate în așa fel încât efectele posibile ale acestora să fie ct mai mici. Din aceste acțiuni se naște unul dintre standardele importante ale sistemului de control intern și anume, managementul riscurilor.

Revenind la monitorizare, această activitate este menită a sesiza eventuale riscuri, așa cum am amintit anterior, dar și a supraveghea desfășurarea activităților cea ce are legătură directă cu îndeplinirea obiectivelor propuse. Atât a celor pe termen scurt cât și a celor pe termen lung.

Supravegherea atingerii obiectivelor atrage după sine supravegherea atingerii performanțelor entității. Mai mult, prin monitorizare se poate observa evoluția cronologică a entității dar și nivelul pe care se plasează în comparație cu alte entități similare.

Importanța a existenței unui sistem coerent de monitorizare a fost exprimată în anul 2006 odată cu Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 136 privind constituirea Comisiei de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a dezvoltării sistemului de control intern/managerial al Ministerului Finanțelor Publice^{xxvi}. Această Comisie

are drept scop elaborează programul de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

În volumul 4 din *Financial Accountability Handbook*^{xxvii}, pentru a facilita organizarea financiară a întreprinderilor, se vorbește pe larg despre importanța monitorizării active a activităților unei organizații. Acestea, deși nu se referă la sistemul de control intern specific țării noastre au servit și servesc drept model de bună practică în implementarea sistemelor de control intern/managerial.

În acest context este discutată pe larg monitorizarea continuă dar și monitorizarea specifică. Monitorizarea continuă este un proces integrat activității zilnice a oricărei întreprinderi și determină eficiența activității de management. Acesta poate scoate la iveală o serie de factori precum: -operativitatea sistemului de control intern, desfășurarea corectă a activităților în atingerea obiectivelor, modificări posibile survenite în obiectivele stabilite, posibilitatea aplicării unor noi strategii îndreptate spre atingerea obiectivelor^{xxviii}. Mult mai ținută așa cum îi spune și numele este monitorizare specifică, care are în vizor observarea activităților, a proceselor particulare, a punctelor forte dar și a slăbiciunilor unui anumit sector de management^{xxix}.

Există o serie întreagă de evenimente asimilate riscurilor care pot afecta îndeplinirea obiectivelor. Aici intervine în mod firesc rolul managementului care se concentrează spre a menține riscurile în limite acceptabile. Aceste limite acceptabile sunt exprimate de un echilibru între costurile impuse de acțiunile pe care le implică monitorizarea riscurilor și nivelul riscurilor. De asemenea, în vederea realizării obiectivelor este imperativă asigurarea unui echilibru între sarcini, competență și responsabilități și să se definească o serie de pași, proceduri, ce trebuie urmați în realizarea sarcinilor, exercitarea competențelor și angajarea responsabilităților. În urma acestor mențiuni se constată cum sistemul de control intern este:

- Integrat în sistemul de management al fiecărei componente structurale a entității publice.
- Intră în grija personalului de la toate nivelurile.
- Oferă o asigurare rezonabilă a atingerii obiectivelor^{xxx}.

Conform *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management* preluat și în *Ghidul de evaluare a sistemelor de control intern în entitățile publice emis de către Curtea de Conturi a României*^{xxxi} riscurile și managementul riscurilor scor în evidență capacitatea unei organizații de a lucra cu slăbiciunile apărut la oricare nivele managerial. Managementul riscurilor are ca rol identificarea posibilelor probleme care pot afecta atingerea obiectivelor și rezolvarea acestora^{xxxii}.

Echilibrul despre care vorbeam anterior este dispus în ghidul emis de Curtea de Conturi a României conform anexa 6.

Prin urmare, din cele anterior expuse se poate constata importanța existenței unui sistem coerent de monitorizare prin care orice modificare neprevăzută intervenită în demersul entității și care poate afecta bunul mers al entității respective, poate fi identificată și corectată, ceea ce reprezintă baza sistemului de management al riscurilor.

CONCLUZII

Tratarea subiectului „control intern și monitorizare” în cadrul lucrării de față a ținut două aspecte importante interconectate care au avut drept scop crearea unei imagini de ansamblu a sistemului de control intern și identificarea curențelor existente. Primul dintre acestea se referă la faptul că parcurgerea bibliografiei de bază și posibilitatea conturării unui cadru pentru tematica amintită necesar familiarizării cu subiectul poate constitui o bază utilă pentru alte studii ulterioare.

Un al doilea aspect este discutarea, chiar și într-un context mai restrâns a stadiului implementării, standardelor de control intern și observarea curențelor care există în implementare datorate în primul rând discrepanței existente între formularea legislativă a acestor standarde de control și percepția în practică a acestora. Exercițiul acestei discuții ar putea constitui o bază în introducerea în discuție a unor noi direcții de implementare a acestor standarde sau chiar o revizuire semnificativă a acestora.

În mod firesc, fără o cunoaștere a contextului legal nu pot fi aduse critici și nici propuse îmbunătățiri atât în ceea ce privește formularea corectă a standardelor de control intern cât și mecanismele de implementare ale acestora.

Din demersul aferent primului capitol referitor la contextul legislativ al controlului intern și a monitorizării, am constatat că aceste sisteme are o definiție largă, flexibilă, adaptabilă fiecărui context și în general exprimă un ansamblu de politici dar și de proceduri prin care orice entitate publică își asigură îndeplinirea în mod optim a obiectivelor stabilite și își protejează resursele.

Pe de altă parte supravegherea tuturor etapelor de implementare pentru toate paleierele de management este ceea ce definește conceptul de „monitorizare”

Din analiza contextului internațional în ceea ce privește sistemul de control intern și diferitele formulări ale acestuia am constatat că cele 17 principii de bază parte a celor cinci paleiere importante ale controlului intern, așa cum sunt ele elaborate de COSO-Internal Control-Integrated Framework începând cu anul 1992, au ca scop esențial identificarea tuturor problemelor care ar putea apărea în activitățile unei instituții dar și

prevenirea acestor probleme care pot apărea la orice palier al sistemului de management.

Mai departe, introducerea în discuție a demersurilor Uniunii referitoare la sistemul de control intern prin elaborarea compendiilor în care sunt sintetizate direcțiile generale de control intern specifice statelor membre a atras după sine conștientizarea tot mai acută a faptului că este cert că nu putem vorbi vreodată despre uniformizarea a sistemului de control intern deoarece specificul fiecărei administrații este diferit prin natura sa culturală și istorică.

Ulterior, din discutarea cadrului legislativ actual prin consultarea în special a *OG nr. 119/1999*, a *OMFP nr. 946/2005*, *Legea nr. 234/2010* dar și a *OSGG nr. 400/2015*, fiecare cu o serie întreagă de modificări și completări ulterioare am constatat două lucruri importante. Primul se referă la faptul că, în fapt, toate aceste norme juridice conturează o imagine de ansamblu a sistemului de control intern existent la ora actuală în România, fiecare dintre acestea punctând câte un alt aspect important al acestui sistem. Iar al doilea element dedus este faptul că niciuna din aceste norme nu ținește coerent mecanismele de implementare, de unde și rațiunea celui de-al treilea capitol.

În cel de-al doilea capitol, demersul s-a axat în mod explicit pe discutarea mecanismelor de implementare, în practică, a politicilor și procedurilor de implementare ale sistemului de control intern/managerial. Reluând normele juridice aflate în vigoare am identificat o varietate de abordări dar și modificări semnificative. Un prim exemplu este elaborarea pentru prima dată în anul 2005 a standardelor de control intern, în număr de 23 iar în anul 2015 sistemul să fie simplificat reducându-se la un număr de 16 standarde.

Rațiunea este simplă în acest caz. Semnificația urmării standardelor de control intern pentru orice entitate este aceea de a monitoriza continuu ansamblu activităților în vederea îndeplinirii obiectivelor. Ori, cele 23 de standarde de control intern sunt vag formulate, multe dintre ele se suprapun ca și instrument de management și sunt în mod cert mult prea multe pentru a putea fi urmărite în mod coerent.

Reducerea acestora la un număr de 16 nu simplifică deloc situația deoarece formularea anumitor standarde, dorită a fi generală și flexibilă oricărei entități, nu face decât să fie vagă și să îi reducă din semnificație.

În ceea ce privește politicile și procedurile de implementare a sistemului de control intern/managerial, în legislația în vigoare este stabilit faptul că responsabilitatea elaborării și implementării sistemului de control intern este a conducătorului unității, acesta dispune și procedurile specifice implementării sistemului de control. Exemple ale pașilor care trebuie urmăriți în

elaborarea diferitelor proceduri operaționale se pot regăsi în anexele diferitelor acte juridice.

După cum am observat în cele două capitole, implementarea obligatorie a unui sistem de control intern este dispusă legislativ începând cu anul 1999. Pentru prima dată, în cadrul legislativ național formulează și publică un sistem de standarde de control intern în anul 2005, în număr de 23, reduse la un număr de 16 în anul 2015, odată cu transferul responsabilității implementării politicilor de control intern de la Ministerul Finanțelor Publice la Secretarul General al Guvernului.

Ultimul capitol a avut drept bază primele două capitole care se întrunesc într-un cadru teoretic iar rațiunea discuției asupra unor modele de implementare a standardelor de control intern a fost de a scoate în evidență puncte slabe dar și forte în formulările legislative, așa cum sunt exemplificate prin două modele de implementare a unor standarde de control intern.

Primul dintre ele este un raport al Curții de Conturi a României privind implementarea sistemului de control intern la Primăria com. Ilva Mare, iar cel de-al doilea este un raport de activitate la Muzeului Național al Carpaților Răsăriteni din Sfântu Gheorghe, jud. Covasna, raport care conține informații referitoare la implementare unor standarde de control intern.

În acest ultim capitol am tratat separat fiecare standard de control intern, discutând formularea legislativă iar la final am exemplificat fiecare standard de control prin cele două situații pe care le-am avut la dispoziție.

În ceea ce privește partea care se referă la formularea legislativă a standardelor am constatat că unele standarde, cum este de exemplu cele referitor la etică și integritate, au mai mult valoare de bună practică și mai puțin calitate juridică. Alte standarde de control intern cum este de exemplu cel de-al 12-lea este un instrument al celorlalte standarde de control intern. Un exemplu este standardul referitor la atribuții, funcții, sarcini, care folosește ca și mecanism de funcționare standardul privind informarea și comunicarea.

Un alt exemplu de standard în care formularea este deficitară este cel referitor la gestionarea documentelor care la o privire mai atentă este parte a standardului referitor la procedurile aferente fiecărei activități a respectivei entități publice.

În cele din urmă, am constatat că toate fiecare dintre aceste standarde de control intern sunt aplicate în măsura în care există alte reglementări legale în vigoare, în care sunt dispuse și sancțiuni legale ale neîndeplinirii unor prevederi. Acesta este cazul celor standardului referitor la elaborarea situațiilor financiar-contabile.

REFERINȚE

Documente oficiale

- [1] Compendiu al Sistemelor de Control Public Intern din Statele Membre ale Uniunii Europene 2012, Comisia Europeană, Luxemburg: Oficiul de Publicații al Uniunii Europene, 2011.
- [2] Compendium of the public internal control systems in the EU member states 2012. Publication Office of the European Union, Luxemburg 2012.
- [3] Compendium of the public internal control systems in the EU member states. Second Edition 2014. Publication Office of the European Union, Luxemburg 2014.
- [4] The updated COSo Internal Control Framework. Frequently asked questions. Second edition 2013, 2.
- [5] Financial and Performance Management Standard 2009, în Financial Accountability Book 2009.
- [6] Guidelines for internal control standards in public institutions issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2004, 4.
- [7] Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management, INTOSAI General Secretariat.
- [8] Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice, Curtea de Conturi a României, 2011.
- [9] Norme juridice
- [10] Legea nr. 301 din 2002 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv, în M. Of. NR. 339 din 22 mai 2002.
- [11] Legea nr. 141 din 2002, privind respingerea Ordonanței Guvernului nr. 85 din 2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119 din 1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv, adoptată în temeiul art. 1 lit. B pct. 12 din Legea nr. 125/2000 privind abilitarea Guvernului de a emite ordonanțe, în M. Of. Partea I, nr. 421 din 1 septembrie 2000.
- [12] Legea nr. 149 din 2002, privind respingerea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 46 din 2000 și pentru modificarea lit.a) din alin. (3) al art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 119 din 1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv, în M. Of. Nr. 339 din 22 mai 2002.
- [13] Legea nr. 672 din 2002, privind Auditul public intern, modificată și republicată în anul 2011, în M. Of. Nr. 856 din 12 mai 2011.
- [14] Legea nr. 84 din 2003 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119 din 1999 privind auditul public intern și controlul financiar preventiv, în M. Of. Nr. 195 din 26 martie 2003.
- [15] Legea nr. 234 din 2010, pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119 din 1999 privind auditul intern și controlul

financiar preventiv, în M. Of. nr. 831 din 1 decembrie 2010.

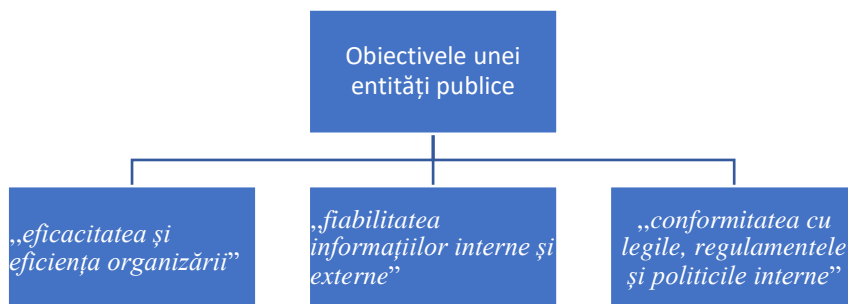
- [16] Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 46 din 2000 pentru modificarea lit. a) din alin. (3) al art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv, în M. Of. Nr. 203 din 11 mai 2000.
- [17] Ordonanța Guvernului nr. 85 din 2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv, în M. Of. nr. 421 din 1 septembrie 2000.
- [18] Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 225 din 2000, pentru completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv, în M. Of. nr. 606 din 25 noiembrie 2000.
- [19] Ordonanța Guvernului nr. 72 din 2001, pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv, în M. Of. nr. 540 din 1 septembrie 2001.
- [20] Ordonanța Guvernului nr. 119 din 31 august 1999 privind Controlul intern și Controlul financiar preventiv, publicată în M. Of. nr. 799 din 12 noiembrie 2003, intrată în vigoare în 12 noiembrie 2003.
- [21] Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 946 din 2005, privind aprobarea Codului Controlului intern cuprinzând standardele de control intern la toate entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern, în M. Of. nr. 675 din 28 iulie 2005.
- [22] Ordinul 400 din 2015 al secretarului general al Guvernului pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice, în M. Of. Partea I, nr. 444 din 22 iunie 2015.
- [23] Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1389/2006 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, în M. Of. Partea I, nr. 771 din 12 sept. 2006.
- [24] Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1649/2011 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, în M. Of. nr. 140 din 24 febr. 2011.
- [25] Ordinul Ministerului Finanțelor publice nr. 1423 din 2012 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor

de control intern/managerial, în M. Of. nr. 793 din
26 noiembrie 2012.

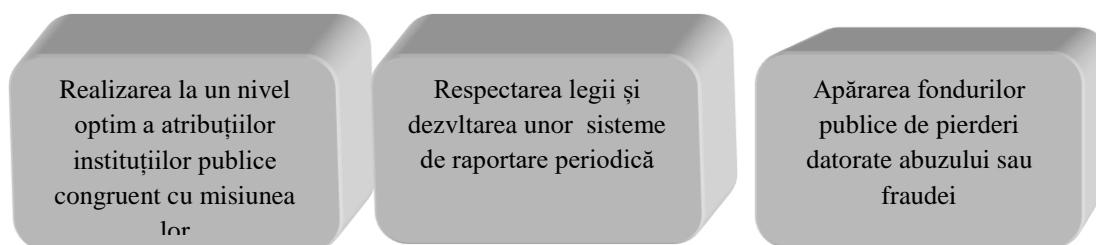
Dicționare

[1] Dicționarul explicativ al limbii române.
Institutul de Lingvistica "Iorgu Iordan - Al. Rosetti".
Editura Univers Enciclopedic Gold, București 2012.

Anexa 1 Gruparea obiectivelor entităților publice conform OMFP 946/2005



Anexa 2 Obiectivele controlului intern/managerial conform O.G. 119/1999



Anexa 3 Cerințele sistemului de control intern/managerial conform O.G. 119/1999

| Cerințe generale | Cerințe specifice |
|--|--|
| -indeplinirea obiectivelor prestabilite | -elaborarea unor documente scrise care să reflecte situația permanentă a sistemului de control intern/managerial |
| -atitudine cooperantă a personalului entității | -înregistrarea constantă a evenimentelor importante din interiorul sistemului de control intern/managerial |
| -integritate și competență | -asigurarea indeplinirii sarcinilor exclusiv de către persoane calificate care sunt în măsură să utilizeze informația într-un mod optim. |
| -elaborarea unor obiective specifice integrate obiectivelor generale ale entității | -împărțirea atribuțiilor de aprobare, control și înregistrare unor persoane diferite |
| -monitorizarea organizării și implementării controlului intern/managerial | -conducere avizată la toate nivelurile |

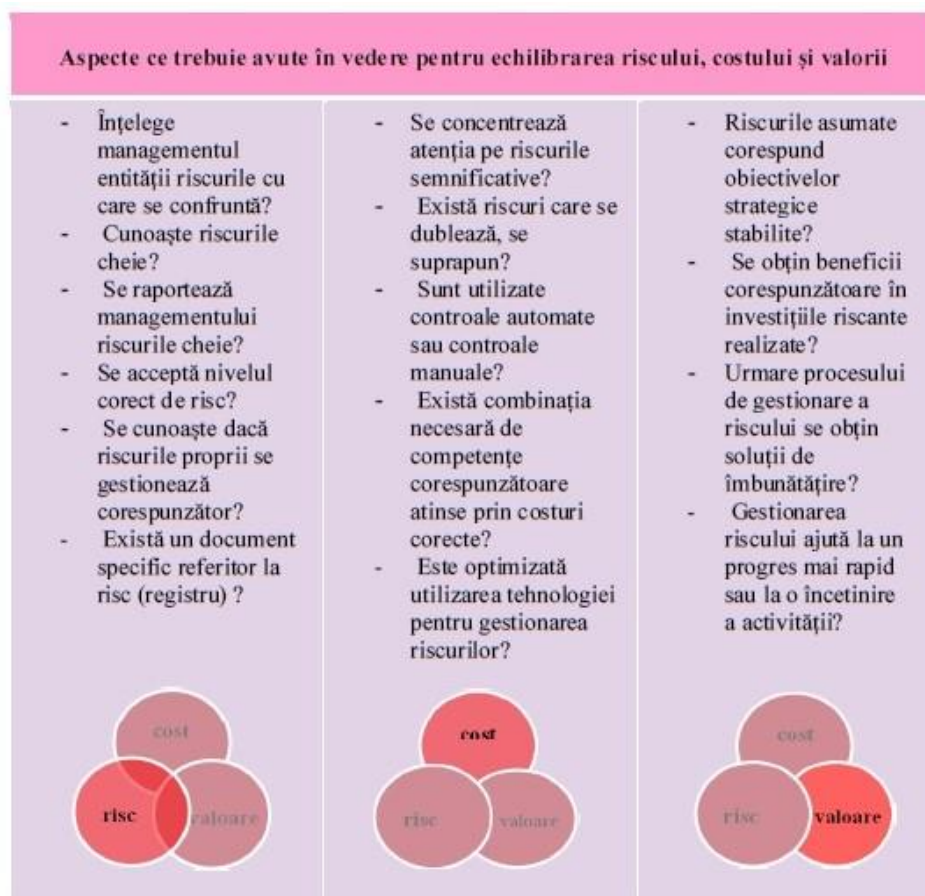
Anexa 4 Cerințele sistemului de control intern/managerial (după OSGG nr. 400/2015)



Anexa 5 Diferențierea obiectivelor în funcție de factorii specifici activității entităților publice (după OMFP 946/2005)



Anexa 6 Echibrul dintre risc, cost și valori (după Ghid d evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice emis de către Curtea de Conturi a României, 2011)



NOTE

ⁱ *Compendiu al Sistemelor de Control Public Intern din Statele Membre ale Uniunii Europene 2012*, Comisia Europeană, Luxemburg: Oficiul de Publicații al Uniunii Europene, 2011, http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/control_prev/programe/Compendium_UE.pdf, accesa în data de 19.05.2016.

ⁱⁱ *Ordonanța Guvernului nr. 119 din 31 august 1999 privind Controlul intern și Controlul financiar preventiv*, publicată în Monitorul Oficial nr. 799 din 12 noiembrie 2003, intrată în vigoare în 12 noiembrie 2003.

ⁱⁱⁱ *Legea nr. 301 din 2002 privind Auditul intern și controlul financiar preventiv*; *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 46 din 2000, publicată în Monitorul Oficial nr. 203 din 11 mai 2000*; *Ordonanța Guvernului nr. 85 din 2000, publicată în Monitorul Oficial nr. 421 din 1 septembrie 2000*; *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 225 din 2000, publicată în Monitorul Oficial nr. 606 din 25 noiembrie 2000*; *Ordonanța Guvernului nr. 72 din 2001, publicată în Monitorul Oficial nr. 540 din 1 septembrie 2001*; *Legea nr. 141 din 2002, privind respingerea Ordonanței Guvernului nr. 85 din 2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119 din 1999*; *Legea nr. 149 din 2002, privind respingerea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 46 din 2000 și pentru modificarea lit.a) din alin. (3) al art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 119 din 1999*; *Legea nr. 672 din 2002, privind Auditul public intern*; *Legea nr. 84 din 2003 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119 din 1999*; *Legea nr. 234 din 2010, pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119 din 1999*.

^{iv} Art. 4, alin. d). din *Ordonanța Guvernului nr. 119 din 31 august 1999 privind Controlul intern și Controlul financiar preventiv*, publicată în Monitorul Oficial nr. 799 din 12 noiembrie 2003, intrată în vigoare în 12 noiembrie 2003.

^v Art. 3 din *Ordonanța Guvernului nr. 119 din 31 august 1999 privind Controlul intern și Controlul financiar preventiv*, publicată în Monitorul Oficial nr. 799 din 12 noiembrie 2003, intrată în vigoare în 12 noiembrie 2003.

^{vi} Art. 4, alin. 1). din *Ordonanța Guvernului nr. 119 din 31 august 1999 privind Controlul intern și Controlul financiar preventiv*, publicată în Monitorul Oficial nr. 799 din 12 noiembrie 2003, intrată în vigoare în 12 noiembrie 2003.

^{vii} Art. 4, alin. (2). din *Ordonanța Guvernului nr. 119 din 31 august 1999 privind Controlul intern și Controlul financiar preventiv*, publicată în Monitorul Oficial nr. 799 din 12 noiembrie 2003, intrată în vigoare în 12 noiembrie 2003.

^{viii} *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 946 din 2005, privind aprobarea Codului Controlului intern cuprinzând standardele de control intern la toate entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern*, modificat și republicat în M. Of. nr. 69 din 5 iulie 2011.

^{ix} Art. 2, alin (1) din *Ordinul Secretarului General al Guvernului nr. 400/2015 privind Codul controlului intern/managerial al entităților publice*, în M. Of. Nr. 444, partea I, din 22 iunie 2015.

^x Idem, art. 2, alin (3).

^{xi} *Legea 234 din 2010 –modificarea și completarea Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind Controlul intern și controlul financiar preventiv*, publicată în M. Of., Partea I, nr. 831, din 13 decembrie 2010.

^{xii} Art. 3 din OG nr. 119/1999.

^{xiii} *Legea 234 din 7 decembrie 2010 privind modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventive*, publicată în Monitorul Oficial nr. 831 din 13 decembrie 2010.

^{xiv} Art. II din *Legea nr. 234 din 2010 privind modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventive*, publicată în Monitorul Oficial nr. 831 din 13 decembrie 2010.

^{xv} Anexa 1 din *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 946 din 2005, privind aprobarea Codului Controlului intern cuprinzând standardele de control intern la toate entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern*, publicat în Monitorul Oficial nr. 675 din 28 iulie 2005, <http://codfiscal.net/26377/omfp-9462005-republicare-2011-codul-controlului-internmanagerial-si-standardele-de-control-internmanagerial-la-entitatile-publice>, accesa în 28 ian. 2016.

^{xvi} *Ordinul Secretarului General al Guvernului nr. 400 din 2015 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice*, publicat în M. Of, partea I, nr. 444 din 22 iunie 2015, http://www.isj-db.ro/static/files/SCMI/Ordinul_SGG_nr._400_din_2015_Codul_controlului_intern_al_entitatilor_publice.pdf, accesa în 20 ianuarie 2016.

^{xvii} Anexa 1 din *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 946 din 2005*, privind aprobarea Codului Controlului intern cuprinzând standardele de control intern la toate entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern, publicat în Monitorul Oficial nr. 675 din 28 iulie 2005.

^{xviii} *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 946 din 2005*, privind aprobarea Codului Controlului intern cuprinzând standardele de control intern la toate entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern, modificat și republicat în M. Of. nr. 69 din 5 iulie 2011.

^{xix} *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1389/2006* privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, publicat în Monitorul Oficial Partea I, nr. 771 din 12 sept. 2006; *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1649/2011* privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, publicat în Monitorul Oficial nr. 140 din 24 febr. 2011.

^{xx} *Ordinul Ministerului Finanțelor publice nr. 1423 din 2012* privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, publicat în Monitorul Oficial nr. 793 din 26 noiembrie 2012.

^{xxi} *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 946 din 2005*, privind aprobarea Codului Controlului intern cuprinzând standardele de control intern la toate entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern, modificat și republicat în M. Of. nr. 69 din 5 iulie 2011, 11.

^{xxii} *Ordinul nr. 400 din 12 iunie 2015* privind aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice, publicat în Monitorul Oficial partea 1, nr. 444 din 22 iunie 2015, intrată în vigoare în 22 iunie 2015.

^{xxiii} Art. 3, art. 4 alin. (2). din *Ordonanța Guvernului nr. 119 din 31 august 1999* privind Controlul intern și Controlul financiar preventiv, publicată în Monitorul Oficial nr. 799 din 12 noiembrie 2003, intrată în vigoare în 12 noiembrie 2003.

^{xxiv} *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 946 din 2005*, privind aprobarea Codului Controlului intern cuprinzând standardele de control intern la toate entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern, modificat și republicat în M. Of. nr. 69 din 5 iulie 2011, Anexa 1.

^{xxv} *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 946 din 2005*, privind aprobarea Codului Controlului intern cuprinzând standardele de control intern la toate entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern, modificat și republicat în M. Of. nr. 69 din 5 iulie 2011, 11.

^{xxvi} *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 136 din 2006* privind constituirea Comisiei de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a dezvoltării sistemului de control intern/managerial al Ministerului Finanțelor Publice cu modificările și completările ulterioare, http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/control_prev/legislatie/OMFP_139_actualizat31082011.pdf, accesat în data de 23.05.2016.

^{xxvii} *Financial Accountability Handbook*, <https://www.treasury.qld.gov.au/publications-resources/financial-accountability-handbook/index.php>, accesat în data de 23.02.2016.

^{xxviii} *Financial Accountability Handbook. Monitoring/assessment*, Vol. 4, 2016, 2, <https://www.treasury.qld.gov.au/publications-resources/financial-accountability-handbook/fah-volume-4-complete.pdf>, accesat în data de 23.05.2016.

^{xxix} *Financial Accountability Handbook. Monitoring/assessment*, Vol. 4, 2016, 2, <https://www.treasury.qld.gov.au/publications-resources/financial-accountability-handbook/fah-volume-4-complete.pdf>, accesat în data de 23.05.2016.

^{xxx} *Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 946 din 2005*, privind aprobarea Codului Controlului intern cuprinzând standardele de control intern la toate entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern, modificat și republicat în M. Of. nr. 69 din 5 iulie 2011, 11.

^{xxxi} *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management*, INTOSAI General Secretariat, http://www.issai.org/media/13341/intosai_gov_9130_e.pdf, accesat în data de 23.06.2016; Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice emis de către Curtea de Conturi a României, 2011, <http://www.curteadeconturi.ro/Regulamente/GHIDCONTROLINTERN.pdf>, accesat în data de 23.05.2016.

^{xxxii} *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management*, INTOSAI General Secretariat, 9, http://www.issai.org/media/13341/intosai_gov_9130_e.pdf, accesat în data de 23.06.2016;