

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
UNITATEA CENTRALA DE ARMONIZARE A SISTEMELOR DE MANAGEMENT FINANCIAR
SI CONTROL

INDRUMAR METODOLOGIC
PENTRU
DEZVOLTAREA CONTROLULUI INTERN
IN ENTITATILE 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 fiecarei activitati

- A. Faze premergatoare evaluarii
 - A.1. Delimitarea si definirea activitatilor entitatii
 - A.2. Stabilirea misiunii, identificarea resurselor necesare si precizarea regulilor/normelor ce trebuie respectate
- B. Faze de evaluare la nivelul unei activitati
 - B.1. Divizarea activitatii in sarcini elementare
 - B.2. Identificarea si evaluarea riscului/riscurilor proprii fiecarei sarcini elementare
 - B.3. Evaluarea instrumentelor specifice de control intern, corespunzatoare riscului/riscurilor proprii sarcinilor elementare
 - B.4. Intocmirea fisei sintetice a evaluarii aferente unei activitati
- C. Verificarea si validarea coerentei ansamblului instrumentelor de control intern evaluate, pentru activitatile componente ale unei functiuni a entitatii publice
 - C.1. Analiza comparativa a fiselor sintetice, aferente activitatilor din componenta unei functiuni a entitatii
 - C.2. Validarea coerentei

Etapa 3 - Analiza raportului intre costurile suplimentare si efectele asteptate, generate de implementarea noului sistem de control intern

Etapa 4 - Elaborarea si aprobarea programului de implementare a noului sistem de control intern al entitatii publice

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

Precizari preliminare

Necesitatea si stringenta actualitate a adoptarii si aplicarii unui nou tip de management, la nivelul entitatilor publice, decurge din concluziile¹⁾ evaluarii generale a stadiului progreselor inregistrate de Romania in raport cu angajamentele asumate in cadrul capitolului de negociere 28 "Controlul financiar"²⁾, prezentate de Comisia Europeana in Raportul de tara din octombrie 2004.

In cadrul masurilor si actiunilor ce trebuie intreprinse in sensul reformei managementului public se inscrie si elaborarea prezentului indrumar metodologic. Acesta este destinat, in primul rand, persoanelor care ocupa functii de conducere in cadrul unei entitati publice si are menirea de a facilita, orienta si ordona eforturile ce urmeaza a fi depuse, in vederea deplinei intelegeri a controlului intern managerial, precum si a dezvoltarii acestuia in cadrul entitatii publice respective, ceea ce echivaleaza cu adoptarea unui nou tip de management.

Fara indoiala, in oricare entitate publica, exista un anumit sistem de control intern, altminteri functionarea acesteia ar fi marcata de frecvente si grave distorsiuni. Intr-adevar, fiecare conducator se organizeaza pentru a-si 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 activitatile personalului etc. Aceasta nu inseamna altceva decat instituirea unui sistem de control intern. Observam ca, in fapt, majoritatea conducatorilor din entitati publice utilizeaza, in masura diferita, unele elemente componente ale sistemului denumit control intern managerial.

In acest context, intrebarea fundamentala care se pune este urmatoarea: cum trebuie efectuata examinarea critica a sistemului actual de control intern, existent in entitatea publica si, mai ales, ce trebuie facut in continuare, pentru ca acesta sa fie dezvoltat, perfectionat, pana la stadiul in care sa permita tinerea sub control a tuturor activitatilor? Metodologia-cadru pe care o propunem in cap. IV al Indrumarului metodologic are rolul de a facilita demersul managerilor de pe toate nivelurile ierarhice in gasirea raspunsurilor la aceste intrebari.

Capitolul I. Conceptul de control intern

Expresia "control intern" provine din termenul englezesc "internal control", care a primit, astfel, cea mai nepotrivita traducere, intrucat nu s-a tinut seama ca, pentru anglosaxoni, "to control" inseamna, in principal, "a detine controlul/a tine sub control", si abia in subsidiar "a verifica", pe cand in tarile de limba latina este exact invers. In consecinta, semnificatia expresiei "control intern" fiind mult mai larga, aceasta nu poate fi asimilata cu o forma traditionala de inspectie, de verificare sau de control, dar nu o exclude. Prin urmare, in acceptiunea sa larga, controlul intern este raspunsul la intrebarea "ce se poate face pentru a detine un control cat mai bun asupra activitatilor?".

Definitiiile controlului intern sunt numeroase, dar, in ce priveste esentialul, s-a cazut de acord. Pentru exemplificare, sunt prezentate definitiile adoptate de:

- Ordinul Expertilor Contabili din Franta, in 1977: "Controlul intern reprezinta totalitatea masurilor care contribuie la detinerea controlului asupra intreprinderii. Are drept scop, pe de o parte, asigurarea protectiei patrimoniului si calitatea informatiei, iar, pe de alta parte, aplicarea instructiunilor conducerii si favorizarea imbunatatirii performantelor. Se manifesta

¹⁾ Conform acestor concluzii, se impune ca, in vederea pregatirii pentru aderare, sa se acorde atentie, in mod special, intaririi responsabilitatii manageriale in sectorul public si capacitatii administrative de a implementa sisteme de management/control, in concordanta cu principiile de buna practica, acceptate pe plan international.

²⁾ Trebuie precizat ca, in fond, Capitolul 28 nu este un capitol de control financiar, in acceptiunea ingusta (predominanta inca in Romania), de verificare a documentelor/operatiunilor de catre structuri specializate interne sau externe entitatii publice, ci unul de reforma a managementului public, ce se va concretiza in adoptarea unui nou tip de management.

prin organizarea, metodele si procedurile fiecarei activitati a intreprinderii, 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 si politicile interne
Priveste obiective legate de asigurarea ca activitatile entitatii se desfasoara in conformitate cu obligatiile impuse de legi si de regulamente, precum si cu respectarea politicilor interne.

Aceste obiective generale reprezinta tintele spre care isi va orienta activitatea fiecare persoana, din varful pana in baza piramidei ierarhice. Construirea unui bun sistem de control intern este un proces de durata, ce reclama importante eforturi colective si individuale.

Desfasurarea acestui proces se poate finaliza cu realizarea scopului propus, daca sunt respectate urmatoarele principii generale ale controlului intern:

- a) adaptat dimensiunii, complexitatii si mediului specific entitatii;
- b) vizeaza toate nivelurile de conducere si toate activitatile/operatiunile;
- c) este construit cu acelasi "instrumentar" in oricare entitate publica;
- d) finalitatea sa consta in asigurarea rezonabila³⁾ ca obiectivele vor fi atinse;
- e) costurile aplicarii controlului intern nu trebuie sa depaseasca beneficiile rezultate din acesta;
- f) este guvernata de regulile minimale de management, cuprinse in standardele de control intern.

Pentru a se putea trece efectiv la construirea unui sistem de control intern intr-o entitate publica, este necesara asigurarea unor premise.

Capitolul II. Premise necesare

In primul rand, se impune constituirea, prin ordin/decizie a conducatorului entitatii publice, a grupului de lucru care va avea ca sarcina elaborarea si implementarea noului sistem de control intern al entitatii.

Se recomanda ca grupul de lucru sa fie format, cel putin, din persoanele cu functie de conducere din entitate, intrucat, pe de o parte, acestea au responsabilitatea conducerii compartimentelor la care au fost numite, iar, pe de alta parte, se prezuma ca ele sunt persoanele cel mai bine informate si detin competenta profesionala adecvata acestei sarcini.

Coordonarea activitatilor grupului de lucru este in responsabilitatea conducatorului entitatii publice, care poate fi asistat/substituit temporar de inlocuitorul de drept.

Conducatorul entitatii publice va nominaliza persoana avand sarcina coordonarii grupului de lucru - in cazul institutiilor din administratia publica centrala, aceasta fiind cel putin la nivelul secretarului general - care va functiona si ca persoana de contact cu Unitatea centrala de armonizare a sistemelor de management financiar si control din cadrul Ministerului Finantelor Publice.

In al doilea rand, se impune instruirea in domeniul controlului intern a persoanelor cu functie de conducere in entitatea publica. In mod legal, problema controlului intern fiind in primul rand in responsabilitatea conducatorului entitatii publice, este de datoria acestuia sa stabileasca si sa organizeze orice forma de pregatire profesionala in acest domeniu.

Se recomanda ca instruirea persoanelor responsabile de coordonarea activitatilor grupului de lucru, precum si a membrilor acestuia, sa fie realizata cel putin pe baza Standardelor de control intern pentru entitatile publice din Romania, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 946/4 iulie 2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzand standardele de management/control intern la entitatile publice si pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, precum si a prezentului Indrumar metodologic.

³⁾ Asigurarea rezonabila echivaleaza cu un grad de incredere satisfactor, in circumstante determinate.

Capitolul III. Instrumentarul cu care opereaza sistemele de control intern

Disfunctiile, insuficientele, punctele slabe sau erorile care ar putea fi constatate in functionarea unei entitati publice isi vor gasi intotdeauna cauza in defectul unuia dintre instrumentele de control intern implementate de conducere, sau in neimplementarea altuia, stabilit ulterior ca fiind necesar.

Din acest motiv, responsabilii care au sarcina construirii sistemului de control intern intr-o entitate publica vor crea, si, dupa caz, vor dezvolta acele instrumente de control intern ce permit detinerea unui bun control asupra functionarii entitatii in ansamblul ei, precum si a fiecarei activitati/operatiuni in parte. Ca urmare, prin instrument de control intern vom intelege orice procedeu, mijloc sau actiune stabilite si implementate, in acest scop, de catre conducere.

Este lesne de inteles ca instrumentele concrete de control intern vor varia de la o entitate la alta, in functie de marimea, complexitatea structurii sale interne, gradul de dispersare a centrelor de activitate, natura activitatilor, normele legale aplicabile, obisnuitele de lucru ale conducatorilor etc. Dar, oricat de variate si numeroase ar fi, aceste instrumente concrete de control intern pot fi grupate in familia de care apartin si aranjate dupa o anumita ierarhie, potrivit rolului pe care il au. Astfel, intregul instrumentar de control intern poate fi repartizat in urmatoarele sase grupe/familii omogene:

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

Denumirile grupelor arata ca, in esenta, instrumentele de control intern nu reprezinta idei, mijloace, procedee sau practici noi, pentru ca multe dintre ele sunt, deja, cunoscute si aplicate, intr-o anumita masura, in cadrul entitatilor publice.

Observam ca cele sase grupe de instrumente de control intern sunt complementare si coerente.

Pentru o mai buna intelegere, sunt prezentate, in continuare, succinte comentarii explicative privind fiecare dintre cele sase grupe in care se clasifica, potrivit naturii si rolului, instrumentele de control intern.

1. Obiectivele

Precizam ca obiectivele sunt efectele pozitive pe care conducerea incearca sa le realizeze sau evenimentele/efectele negative pe care conducerea incearca sa le evite. Aceasta definire a obiectivelor decurge cu claritate din formularea obiectivelor generale ale controlului intern, valabile pentru oricare entitate publica, prezentate, deja, in cadrul primului capitol.

Avand in vedere aceste obiective generale ale controlului intern, conducatorul entitatii publice le va particulariza, in concordanta cu obiectul de activitate si atributiile specifice ale entitatii, in obiective globale, precise si clar formulate, cuprinse intr-un document de politica si strategie, ce va fi aprobat si adus la cunostinta intregului personal. Este important ca personalul sa le cunoasca si sa inteleaga rolul pe care trebuie sa il indeplineasca in realizarea acestor obiective globale.

Pornind de la aceste obiective globale si urmarind riguros deplina conformitate cu acestea, fiecare persoana cu functie de conducere stabileste obiectivele derivate, specifice activitatilor din compartimentul pe care il conduce, asigurand ca obiectivele stabilite:

- sa fie realiste si in deplina concordanta cu misiunea si atributiile 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 pregatirii profesionale poate conduce la compensarea eventualelor deficiente ale recrutarii, dar, mai ales, la dezvoltarea cunostintelor personalului, potrivit cerintelor specifice ale posturilor si promovarii interne, daca acest proces este precedat sau, dupa caz, urmat de:

- realizarea unui chestionar pentru identificarea nevoilor de instruire a personalului;
- analiza nevoilor de instruire, din perspectiva entitatii publice, la nivelul compartimentelor si la nivelul angajatilor;
- prioritizarea nevoilor de instruire identificate;
- elaborarea politicii de instruire si comunicarea acesteia intr-o declaratie clara, care sa defineasca ce intentioneaza conducerea entitatii publice in domeniul perfectionarii pregatirii profesionale a personalului propriu;
- stabilirea listei de verificare (*check-list*) pentru controlul planificarii si desfasurarii etapelor de instruire a personalului;
- stabilirea procedurii de initiere profesionala a noilor angajati;
- instituirea practicii "conducator la nevoie", ca o conditie de baza pentru dezvoltarea abilitatilor manageriale, la toate nivelele de conducere;
- elaborarea chestionarelor pentru evaluarea anuala a dezvoltarii cunostintelor profesionale.

Cunoasterea si asumarea normelor de conduita cuprinse in codul etic al entitatii publice si, dupa caz, in codurile etice aplicabile anumitor categorii profesionale, reprezinta conditii fundamentale pentru supravietuirea controlului intern, in oricare entitate publica. Atingerea acestui deziderat presupune, cel putin, urmatoarele:

- virtutea exemplului "la varf" este cruciala: comportamentul angajatilor este influentat de ideea pe care acestia si-au format-o cu privire la conduita si valorile morale promovate de conducatori;
- asteptarile in materie de comportament trebuie sa fie comunicate clar si intelese in intreaga entitate si sa fie sprijinite prin actiuni ale conducerii;
- conducerea sa supravegheze comportamentul efectiv al persoanelor cu privire la aceste asteptari si sa trateze, in mod adecvat, orice neconformism.

2.2. Mijloacele financiare

Realizarea permanentei adecvari intre obiectivele entitatii publice si mijloacele sale financiare reclama recurgerea la o multitudine de instrumente de control intern specifice etapelor de elaborare, aprobare⁴⁾ (in cazul anumitor entitati publice) si executie a bugetului.

In cazul institutiilor publice ai caror conducatori au calitatea de ordonator principal de credite, principalele instrumente de control intern destinate acestui scop privesc:

- intocmirea si aprobarea graficului de elaborare a proiectului de buget, astfel incat sa se asigure respectarea metodologiei de elaborare, stabilita de ministrul finantelor publice, incadrarea in limita de cheltuieli comunicata, precum si in calendarul legal;
- elaborarea, conform graficului, a documentelor de fundamentare a proiectelor de buget ale institutiilor din subordine, precum si a celor pentru bugetul propriu al institutiei ierarhic superioare, cu obligatia includerii inclusiv a acelora privind bugetul de venituri si cheltuieli, pentru activitatile finantate integral din venituri proprii;
- analiza documentelor de fundamentare si a bugetelor in cadrul compartimentelor de specialitate ale institutiei ierarhic superioare si definitivarea succesiva a bugetului la nivelul ordonatorilor secundari si ordonatorului principal de credite, la termenele stabilite;

⁴⁾ In cazurile in care, conform legii, competenta de aprobare a bugetului entitatii publice revine, dupa caz, Parlamentului, Guvernului ori institutiei/autoritatii publice ierarhic superioare sau coordonatoare, ne situam, evident, in afara sistemului de control intern al entitatii publice respective.

- in executie, concordanta necesara intre obiectivele programelor, proiectelor, actiunilor si mijloacele financiare (creditele bugetare aferente, in principal cheltuielile curente si de capital, dimensionate si structurate potrivit clasificatiei bugetare) poate fi realizata prin: repartizarea, de catre ordonatorul principal, a creditelor aprobate, pentru bugetul propriu si pentru bugetele institutiilor publice ierarhic inferioare, in raport cu obiectivele programelor, proiectelor, actiunilor ce urmeaza a fi realizate, respectand obligatia sa legala de a retine 10% din creditele aprobate, cu exceptia cheltuielilor de personal si a celor care decurg din obligatii internationale, pentru asigurarea unei executii bugetare prudente; sumele astfel retinute (blocate) pot fi repartizate, dupa examinarea, de catre Guvern, a executiei bugetare pe primul semestru;

aprobarea, de catre ordonatorul principal, in limita competentei sale legale, a repartizarii pe trimestre a creditelor bugetare aprobate, atat pentru bugetul propriu, cat si pentru bugetele ordonatorilor secundari sau ale ordonatorilor tertari, dupa caz, in functie de perioada si cuantumul in care este necesara efectuarea cheltuielilor, in vederea realizarii obiectivelor;

- influentele produse asupra bugetului de fondurile banesti si bunurile materiale primite de institutia publica sub forma de donatii si sponsorizari, in conditiile legii;

- organizarea evidentei si monitorizarii programelor (inclusiv a realizarii indicatorilor aferenti acestora, precum si organizarea contabilitatii costurilor aferente programelor aprobate ca anexe la bugetul ordonatorului principal de credite);

- efectuarea periodica a operatiunilor de actualizare a programului anual de achizitii publice, care vizeaza atat expresia sa valorica, cat si structura sa, in forma naturala (produse, servicii si lucrari), aceasta din urma modificandu-se in functie de prioritatile stabilite de autoritatea contractanta cu privire la achizitiile necesare de realizat;

- actualizarea si aprobarea, de catre ordonatorul principal de credite, a valorii fiecarui obiectiv de investitii nou sau in continuare, in functie de evolutia indicilor de preturi, precum si solicitarea, in functie de derularea procesului investitional, a redistribuirii fondurilor intre proiectele inscrise in programul de investitii-anexa la buget;

- tinerea unei riguroase evidente a angajamentelor bugetare si legale;

- efectuarea, in conditiile legii, a virarilor de credite bugetare pentru care exista o temeinica fundamentare a necesitatii si oportunitatii;

solicitarea deschiderii de credite bugetare, in limita creditelor aprobate, pe capitole, subcapitole, titluri de cheltuieli sau alte subdiviziuni ale clasificatiei bugetare, dupa caz, in raport cu gradul de folosire a fondurilor puse la dispozitie anterior, temeinica fundamentare a obligatiilor de plata scadente in perioada respectiva, precum si in conditiile respectarii dispozitiilor legale care reglementeaza efectuarea cheltuielilor in cauza;

- dispunerea, de catre ordonatorul principal, a retragerii creditelor deschise si neutilizate din conturile proprii sau ale institutiilor subordonate, in situatiile temeinic motivate si dupa obtinerea avizului legal;

propunerea anularii sau, dupa caz, mentinerii pariale a creditelor bugetare destinate initial realizarii acelor obiective (proiecte, activitati sau sarcini) care, in baza unor dispozitii legale sau a altor cauze, au fost desfiintate, reduse sau amanate.

2.3. Mijloacele materiale

In mod traditional, prin mijloace materiale intelegem intreaga diversitate de produse, servicii si lucrari necesare functionarii entitatii publice si realizarii obiectivelor sale.

Aceasta categorie de mijloace, fiind, de regula, bine cunoscuta, ne vom limita la a sublinia ca, intrucat intre mijloacele materiale (cu exceptia bunurilor existente in patrimoniul entitatii publice si care asigura functionarea normala a acesteia, cel putin pe durata anului calendaristic) si mijloacele financiare exista o stransa corelatie, in sensul ca, pentru cele dintai, trebuie sa fie prevazute in buget sursele de finantare corespunzatoare, gradul necesar de adecvare a mijloacelor materiale poate fi atins utilizand, 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 putin:
 - 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 fiecarei activitati din cadrul entitatii publice, ansamblul lor reprezentand un subsistem fundamental al sistemului de management intern.

Prin sistem informational intelegem totalitatea procedurilor, 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, distorsiuni⁵⁾, filtrari⁶⁾ 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,

⁵⁾ Distorsiunea consta in modificarea neintentionata a continutului informatiilor, in timpul parcurgerii, de catre acestea, a circuitelor informationale.

⁶⁾ 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 prealabile, 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 informatii, locul de prelucrare al acestora, nivelele ierarhice la care se iau decizii pentru conducerea activitatii, precum si toate celelalte operatii ce au loc pe drumul parcurs de documente in cadrul subsistemului informational analizat.

Examinarea critica a sistemului informational presupune o analiza aprofundata a tuturor componentelor acestuia si, mai ales, va trebui finalizata, prin evidentierea urmatoarelor aspecte:

- neajunsurile legate de continutul activitatii analizate, de obiectivele acesteia, de metodele de realizare a obiectivelor si de volumul de date ce intra, se prelucreaza sau ies din sistem, precum si daca, in vederea remedierii neajunsurilor semnalate, s-a facut localizarea lor si au fost identificate cauzele ce le genereaza;
- calitatea scazuta a informatiilor, determinata de o serie de cauze, cum ar fi: manifestarea fenomenelor de distorsiune si filtraj; prelucrarea necorespunzatoare a informatiilor; un continut incomplet; adecvare insuficienta la nevoia de informare;
- existenta unor circuite informationale lungi si complicate, care dezvoltat relatii ce nu sunt absolut necesare intre anumite compartimente;
- utilizarea unui sistem inadecvat de delegare a competentei, avand drept consecinta o dispersie inutila a atributiilor, fapt care complica functionarea sistemului informational;
- elaborarea sau achizitionarea unor aplicatii informatice dispersate, care duc, de regula, la realizarea partiala a obiectivelor activitatilor din cadrul entitatii publice;
- valorificarea insuficienta a informatiilor, la diferite nivele de conducere, determinata de existenta unor circuite informationale supradimensionate sau de cauze imputabile conducatorului caruia ii sunt destinate informatiile.

Incheierea acestei prime etape ofera elementele necesare pentru reproiectarea unui nou sistem, mai rational si eficace.

2) Proiectarea logica

In cadrul acestei etape, stabilirea conceptiei logice a noului sistem are loc prin realizarea succesiva a urmatoarelor activitati:

- precizarea conceptiei generale de functionare a sistemului si a zonelor acestuia, in care prelucrarea datelor se va executa automat;
- proiectarea structurii generale a bazei de date si stabilirea masurilor de securitate in procesul de prelucrare a datelor pe care le va asigura noul sistem; vor fi evidentiata fisierele permanente si temporare prin intermediul carora se va asigura prelucrarea datelor; vor fi clasificate si codificate:
 - elementele care concura la realizarea sistemului (date, rapoarte, documente de intrare, fisiere, proceduri automate, echipamente etc.);
 - elementele din cadrul entitatii publice care sunt utilizate in sistem (compartimente, mijloace materiale, forta de munca, contracte etc.);
- stabilirea circuitelor informationale prin care se va asigura transferul de informatii si decizii intre subdiviziunile organizatorice ale entitatii publice;
- proiectarea iesirilor fiecarui subsistem, evidentiindu-se: tipul si continutul acestora, frecventa de obtinere, volumul de date, tipurile de suport, criteriile de control si validare a datelor de iesire etc.;
- proiectarea intrarilor in fiecare subsistem, precizandu-se: documentele primare, continutul acestora, volumul datelor, frecventa fiecarui document, tipuri de suport, criteriile de validare a datelor ce urmeaza a fi supuse prelucrarii etc.

3) Proiectarea tehnica

Priveste elaborarea conceptiei detaliate a sistemului informational si a subsistemelor sale informatice, in concordanta cu cerintele stabilite in etapa de proiectare logica, si presupune parcurgerea a doua 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 ș.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 său 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, aparatura 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 coerentei 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 principiu⁷⁾ 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".

⁷⁾ 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).

Functia manageriala de organizare operationalizeaza, insa, acest principiu, prin separare procesuala si structurala.

Principiul separării atribuțiilor răspunde aceluși 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: magazionerii, 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 dificil 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 dupa o perioada mai indelungata, dar ea permite respectarea unei reguli importante: aceeași persoana nu ramane niciodata prea mult timp pe un post sensibil.

Prin respectarea acestor trei principii, componentele procesuale si structurale ale organizarii entitatii publice pot dobandi rigoare, coerenta, functionalitate si viabilitate.

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

Pentru a proiecta o organizare eficienta, este necesara, mai intai, o buna cunoastere a elementelor sale componente, care, in majoritatea lor, constituie, in acelasi timp, si instrumente de control intern cu care opereaza aceasta functie manageriala.

4.2.1 Componentele procesuale si structurale ale organizarii

Orice sistem de organizare are doua forme de concretizare, strans interdependente, si anume:

- una procesuala, care consta in delimitarea functiunilor entitatii publice, precum si in stabilirea, separarea, ordonarea si gruparea activitatilor, atributiilor si sarcinilor, potrivit cerintelor de realizare a fiecarei functiuni in parte, in vederea atingerii obiectivelor prestabilite, si

- una structurala, care, preluand rezultatele organizarii procesuale si utilizand anumite criterii obiective, le transpune in structuri organizatorice de tipul departamentelor, directiilor, sectiilor, serviciilor si birourilor, stabilind, totodata, functiile si posturile din cadrul acestora, precum si relatiile ierarhice, functionale, de control si de reprezentare intre/in interiorul structurilor organizatorice si in raport cu terte persoane juridice sau, dupa caz, fizice.

Interdependenta dintre cele doua forme se exprima, pe de o parte, prin rolul esential pe care il au rezultatele organizarii procesuale in stabilirea, dimensionarea si structurarea compartimentelor, precum si a relatiilor dintre acestea iar, pe de alta parte, prin influenta pe care o poate avea organizarea structurala in delimitarea activitatilor, atributiilor si sarcinilor.

Avand in vedere importanta utilizarii in acest domeniu a unui limbaj comun, consideram utila adoptarea unei terminologii unitare de caracterizare a componentelor procesuale si structurale ale organizarii, dupa cum urmeaza:

- sarcina este cea mai mica unitate de munca individuala si reprezinta actiunea ce trebuie efectuata pentru realizarea unui obiectiv primar asociat acesteia; realizarea unei sarcini fara atribuirea de competente⁸⁾ adecvate nu este posibila; de asemenea, atribuirea de sarcini presupune fixarea de responsabilitati⁹⁾;

- atributia este ansamblul de sarcini de acelasi tip, necesare pentru realizarea unei anumite activitati bine definite, care se executa periodic sau continuu si care implica cunostinte specializate pentru realizarea unui obiectiv specific;

- activitatea consta in totalitatea atributiilor de o anumita natura, care determina procese de munca cu un grad de omogenitate si similaritate ridicat, cunostintele necesare realizarii activitatii sunt din domenii limitate, personalul utilizat putand avea astfel, o pregatire profesionala sensibil unitara; activitatea cuprinde atributii omogene ce revin compartimentelor entitatii;

- functiunea reprezinta ansamblul activitatilor de acelasi gen sau complementare, vizand realizarea unor obiective precis stabilite;

- postul este elementul primar al structurii organizatorice si reprezinta ansamblul sarcinilor, obiectivelor, competentelor, responsabilitatilor si procedurilor¹⁰⁾ ce sunt atribuite si trebuie indeplinite la nivelul unui loc de munca;

⁸⁾ Competenta este capacitatea de a lua decizii, in limite definite, pentru realizarea sarcinii.

⁹⁾ Responsabilitatea este obligatia de a indeplini sarcina atribuita. Prin urmare, responsabilitatea defineste un raport juridic de obligatie, a carui neindeplinire atrage sanctiunea corespunzatoare tipului de raspundere juridica.

¹⁰⁾ Procedura poate fi definita ca pasii ce trebuie urmati in exercitarea competentei, efectuarea sarcinii si angajarea responsabilitatii.

- functia 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 tertele 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 reproiectare 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 coerentei 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 urmat constata in repartizarea

rationala a sarcinilor pe posturi, urmarindu-se fluxul procesual. In fine, are loc gruparea posturilor pe compartimente, potrivit unor principii, reguli, cerinte si norme legale.

4.2.2.4 Stabilirea propriu-zisa a structurii organizatorice si evaluarea functionalitatii acesteia

Principalele documente in care se reflecta organizarea formala a entitatii publice sunt: organigramele¹¹⁾, regulamentul de organizare si functionare si fisele posturilor.

Organigrama structurala (ierarhica) constituie documentul prin care poate fi reprezentata grafic structura organizatorica a intregii entitati publice, sau numai aceea a unui/unor compartimente ale acesteia.

Stabilirea organigramei structurii organizatorice generale a entitatii publice presupune precizarea prealabila a: relatiilor intre compartimente/posturi si intocmirea diagramelor de relatii aferente; fluxurilor decizionale si informationale intre compartimente/posturi; nivelelor ierarhice, normelor de conducere¹²⁾ si competentelor decizionale; numarului posturilor de conducere si de executie pentru fiecare compartiment. Pe baza acestor elemente, compartimentele/posturile sunt dispuse, sub forma grafica, intr-o anumita ordine in organigrama, iar relatiile dintre ele sunt configurate prin trasarea de linii continue sau intrerupte.

Operatiunea de evaluare a functionalitatii structurii organizatorice astfel stabilite isi propune evidentierea eventualelor omisiuni sau erori in sistemul reprojectat si, mai ales, daca acesta corespunde cu obiectivele actiunii de perfectionare a organizarii.

Regulamentul de organizare si functionare este documentul cu caracter normativ prin care se reglementeaza structura organizatorica a entitatii publice si a subdiviziunilor sale, se stabilesc si se repartizeaza activitatile, atributiile, competentele si responsabilitatile ce revin posturilor de conducere si compartimentelor, precum si relatiile dintre ele. Acest document este structurat in mai multe capitole, cuprinzand:

- dispozitii generale referitoare la actul de infiintare al entitatii, denumirea, sediul, statutul juridic, obiectul de activitate, regimul de proprietate;
- structura organizatorica: functiunile si activitatile entitatii, compartimente si posturi, unitati subordonate, organigrama generala si organigrame partiale;
- atributiile, pe ansamblul entitatii si pe fiecare compartiment in parte, diagramele de relatii intre compartimente, intre entitate/compartimente si unitatile subordonate, precum si intre entitati si terte persoane juridice; fisele posturilor, grupate pe compartimente;
- conducerea entitatii: organe colective si posturi, atributii, competente, delegarile de competente¹³⁾;
- dispozitii finale, privind: aplicarea regulamentului, modalitatile de completare sau modificare a prevederilor acestuia; corelarea prevederilor regulamentului de organizare si functionare cu cele din regulamentul de ordine interioara, modul de aprobare si data intrarii in vigoare a regulamentului.

Fisa postului¹⁴⁾ este documentul care contine toate caracteristicile esentiale, formale, ale unui post. In general, fisa postului cuprinde: denumirea postului, obiectivele individuale, sarcinile, competentele, responsabilitatile, relatii cu alte posturi, cerintele specifice privind pregatirea, calitatile, aptitudinile si deprinderile necesare realizarii obiectivelor individuale stabilite pentru postul respectiv.

¹¹⁾ In functie de obiectul reprezentarii, organigramele pot fi: structurale (ierarhice), cand definesc pozitia posturilor si compartimentelor, unele in raport cu altele, oricare ar fi functiunile entitatii la care ele participa, sau functionale (procesuale), cand definesc participarea posturilor/compartimentelor la realizarea activitatilor din cadrul entitatii, indiferent de pozitia pe care o ocupa in organigrama structurala.

¹²⁾ Norma de conducere reprezinta numarul de posturi sau de compartimente care se afla in subordinea nemijlocita a unei functii de conducere.

¹³⁾ Este important de precizat ca, de drept si de fapt, desi adesea ignorata, principala forma de delegare a atributiilor si competentelor (ca elemente inseparabile) in entitatea publica o reprezinta tocmai Regulamentul de organizare si functionare.

¹⁴⁾ In cazul functiilor publice, modelul pentru fisa postului a fost aprobat prin hotarare a Guvernului.

Fisa postului serveste atat ca document de organizare a muncii oricarui angajat, cat si ca baza pentru evaluarea rezultatelor muncii acestuia.

5. Procedurile

Procedura este definita ca totalitate a pasilor ce trebuie urmati, metodelor de lucru stabilite si regulilor de aplicat, in vederea executarii activitatii, atributiei sau sarcinii.

In practica, procedurile sunt de o mare diversitate si sunt reglementate prin acte normative, purtand diferite denumiri, cum ar fi: lege, ordonanta, cod, carta, hotarare, norma metodologica, instructiune, precizare, circulara, regulament, standard etc. Astfel, intre cele mai cunoscute proceduri, pot fi mentionate urmatoarele: procedura de organizare si desfasurare a concursurilor pentru ocuparea posturilor publice vacante; procedura de evaluare a performantelor profesionale individuale ale functionarilor publici de conducere si de executie; procedura de calcul a drepturilor salariale; procedura de inventariere; procedura de inregistrare contabila; procedura de intocmire si raportare a situatiilor financiare; procedura de atribuire a contractelor de achizitie publica; procedura de exercitare a cailor de atac vizand actele sau deciziile prin care sunt incalcate prevederile legale privind achizitiile publice; procedura de organizare si exercitare a controlului financiar preventiv propriu; procedura de constatare si sanctionare a contraveniilor si am putea continua, dar lista ar fi mult prea lunga.

Oricat de numeroase ar fi, procedurile de control intern pot fi grupate, in functie de obiectivul lor, in trei categorii:

- operationale, care privesc aspectul procesual;
- decizionale, care se refera la exercitarea competentei;
- jurisdictionale, care vizeaza angajarea raspunderii.

In cazul primelor doua categorii, procedurile pot fi formalizate sau nu, in functie de complexitatea obiectului lor si a gradului nevoii de reglementare.

Procedurile cuprinse in acte normative, fie ca au un grad general de aplicabilitate, fie ca 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 in vedere o serie de elemente, cum ar fi: organizarea proprie a entitatii, relatiile intre compartimentele structurale, circuitele informationale, competentele si responsabilitatile persoanelor etc.

Indiferent daca ne-am referi la procedurile cuprinse in acte administrative emise/necesar a fi emise de conducatorul entitatii publice sau la procedurile continute in actele normative a caror competenta de aprobare revine altor institutii sau autoritati publice, acestea pot deveni, intr-adevar, instrumente viabile de control intern, numai daca sunt indeplinite sapte cerinte importante. Astfel, procedurile trebuie sa fie:

- definite pentru fiecare activitate care se desfasoara in cadrul entitatii publice;
- deplin integrate in componentele sistemului de organizare al entitatii publice;
- precizate in documente scrise;
- simple, complete, precise si adaptate obiectului specific;
- actualizate in mod regulat;
- aduse la cunostinta personalului implicat, inclusiv sub forma de documente informatizate;
- bine intelese si, mai ales, bine aplicate.

Pentru a exista siguranta ca procedurile vor fi bine aplicate, va fi indispensabila efectuarea, in acest scop, a unui bun si permanent control.

6. Controlul

Constituie cea de-a sasea si ultima grupa a instrumentelor de control intern, aplicabile in cadrul unei entitati publice.

Controlul este *feedback*-ul procesului managerial si, prin aceasta, impulsul actiunii manageriale continue. Controlul consta in compararea rezultatelor cu obiectivele, depistarea cauzelor care determina abaterile (pozitive sau negative) constatate si luarea masurilor cu caracter corectiv sau preventiv necesare. In functie de cauzele abaterilor, masurile corective sau preventive pot fi de natura previzionala, organizatorica, de coordonare, antrenare sau chiar de evaluare-control. Aceasta inseamna ca procesul managerial, concretizat in functiile manageriale mentionate, are ca suport exercitarea continua a functiei de evaluare-control.

Exercitarea acestei functii presupune ca entitatea publica sa isi elaboreze propria strategie de control, in vederea evitarii riscurilor ce pot determina abateri nedorite de la politicile si obiectivele stabilite. Strategia va viza, in principal: integrarea controlului in componentele procesuale si structurale ale organizarii entitatii publice; definirea obiectivelor controlului; stabilirea tipurilor de control ce vor fi aplicate, a metodelor si procedurilor ce trebuie utilizate in cadrul acestora; elaborarea planurilor/programelor de control; pregatirea personalului cu atributii de control; modalitatile de evaluare si valorificare a rezultatelor controalelor; eficacitatea controlului, prin prisma criteriului costuri/beneficii.

De mentionat ca o strategie, oricat de bine pusa la punct, va ramane un simplu deziderat, daca, in vederea exercitarii controlului, nu sunt asigurate urmatoarele premise, absolut necesare:

- stabilirea precisa a activitatilor, atributiilor, sarcinilor si obiectivelor acestora (exprimate prin indicatori cantitativi sau calitativi), pe compartimente si posturi de executie si de conducere;

- atribuirea de competente adecvate, exact delimitate, pentru indeplinirea sarcinii atribuite;

- stabilirea in mod corect a responsabilitatilor individuale, pentru indeplinirea sarcinilor atribuite;

- existenta procedurilor¹⁵⁾ scrise, pentru fiecare activitate care se desfasoara in cadrul entitatii publice.

Exercitarea functiei de evaluare-control nu mai este privita ca o prerogativa exclusiva a unor persoane/structuri specializate de control ci, dimpotriva, controlul este considerat ca fiind un proces, disipat in intreaga entitate, si, in cadrul caruia fiecare persoana, incepand cu managerul general/ordonatorul de credite si terminand cu ultimul angajat, este responsabila sa efectueze un anumit tip de control. Astfel, controlul strategic privind realizarea obiectivelor generale revine managerilor/conducatorilor de nivel superior, la cei de nivel mediu se exercita controlul tactic al indeplinirii obiectivelor derivate (de rangul intai) din cele generale, managerilor/conducatorilor de nivel inferior revenindu-le controlul operational cu privire la atingerea obiectivelor derivate de rangul doi sau trei, iar in cazul executantilor se exercita autocontrolul in realizarea obiectivului sarcinii atribuite.

Aceste activitati de control imbraca forme multiple. Cele mai frecvent intalnite sunt: observarea, supravegherea, compararea, analiza, evaluarea, validarea, raportarea, monitorizarea, coordonarea¹⁶⁾, supervizarea, contrasemnarea, avizarea, autorizarea si aprobarea.

In functie de momentul in care se exercita, controlul poate fi: preventiv (ex-ante), efectuat inaintea aprobarii operatiunii si avand o diversitate de forme concrete, intre care cele mai cunoscute sunt controlul financiar preventiv si avizele emise de compartimentul juridic sau cel de alta specialitate; ierarhic-operativ (concomitent), executat de persoane cu functii de conducere in timpul fluxului procesual; ulterior (ex-post), efectuat post-factum, de regula, de compartimentul de control, dar si de catre conducatorii aflati pe diferite nivele

¹⁵⁾ Procedura ce trebuie urmata in indeplinirea sarcinii si a obiectivului este, in acelasi timp, atat o procedura operationala, cat si una de control.

¹⁶⁾ Desi coordonarea, ca functie manageriala, are o semnificatie diferita de aceea a functiei manageriale de evaluare-control, prin metodele si tehnicile pe care le utilizeaza este, in acelasi timp, si o activitate de control (controlul pe faze ale activitatii).

- ca aceste mijloace vor insemna materializarea resurselor necesare precis identificate si inventariate, ceea ce ofera garantia ca nimic nu a fost uitat si permite calcularea costurilor aferente procurarii/implementarii acestora;

- ca sistemul informational trebuie sa asigure colectarea, inregistrarea, prelucrarea si furnizarea, in momentul necesar, a unor informatii utile, fiabile, complete si pertinente, in scopul monitorizarii realizarii obiectivelor;

- ca mijloacele precis identificate si inventariate au fost procurate si sunt implementate in componentele structurale ale organizarii;

- ca procedurile sunt luate in considerare pentru efectuarea controlului, la fel ca si informatiile furnizate de sistemul informational;

- ca instrumentele de control intern apartinand oricareia din cele sase grupe trebuie sa se supuna, in mod obligatoriu, regulilor si constrangerilor ce rezulta din reglementarile legale sau din directivele interne.

Coerenta si interdependententa sunt, asadar, foarte puternice. Acestea sunt cerintele pe care managerul general/ordonatorul de credite va avea grija sa le respecte la implementarea sistemului de control intern al entitatii.

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

Nu este suficient ca persoanele care ocupa o functie de conducere in entitatea publica, la orice nivel s-ar afla, sa inteleaga bine in ce consta controlul intern si instrumentarul cu care opereaza acesta. Ele trebuie sa stie cum sa actioneze pentru a-l proiecta/reproiecta si pentru a-l implementa.

Exista, in acest scop, o metoda ce poate fi urmata. Metoda este, in esenta, o abordare in functie de riscuri, care seamana cu metodologia de management a riscului, dar nu se identifica cu aceasta.

Corespunzator celor doua mari categorii de riscuri potientiale cu care se confrunta oricare entitate publica, sistemul de control intern¹⁸⁾ al acesteia trebuie sa cuprinda: pe de o parte, instrumente generale de control intern, care se adreseaza riscurilor generale, proprii functionarii entitatii publice in ansamblul ei, si, pe de alta parte, instrumente specifice de control intern, care sunt destinate tinerii sub control a riscurilor specifice fiecarei activitati in parte.

Privita in integritatea ei, aplicarea metodologiei-cadru de proiectare/reproiectare si implementare a sistemului de control intern in entitatea publica presupune parcurgerea urmatoarelor etape:

1. Evaluarea instrumentelor generale de control intern;
2. Evaluarea instrumentelor specifice de control intern, la nivelul fiecarei activitati;
3. Analiza raportului intre costurile suplimentare si efectele asteptate, generate de implemetarea noului sistem de control intern;
4. Elaborarea si aprobarea programului de implementare a noului sistem de control intern al entitatii publice;
5. Monitorizarea executiei programului de implementare a noului sistem de control intern.

Inainte de a trece la descrierea continutului fiecareia dintre etapele metodologiei-cadru, este necesar sa subliniem ca procesul de proiectare si implementare a sistemului de control intern al oricarei entitati publice trebuie sa aiba la baza standardele de management/control intern, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 946/4 iulie 2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzand standardele de management/control intern la entitatile publice si pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial.

¹⁸⁾ Definit ca ansamblu integrat al instrumentelor concrete de control intern, implementate la un moment dat in entitatea publica, in scopul realizarii obiectivelor stabilite

Constituind un ansamblu de reguli minimale de management, pe care toate entitatile publice trebuie sa le urmeze, standardele reprezinta atat un model general de control managerial, cat si tot atatea criterii in raport cu care se evalueaza calitatea sistemelor de control intern ale entitatilor publice.

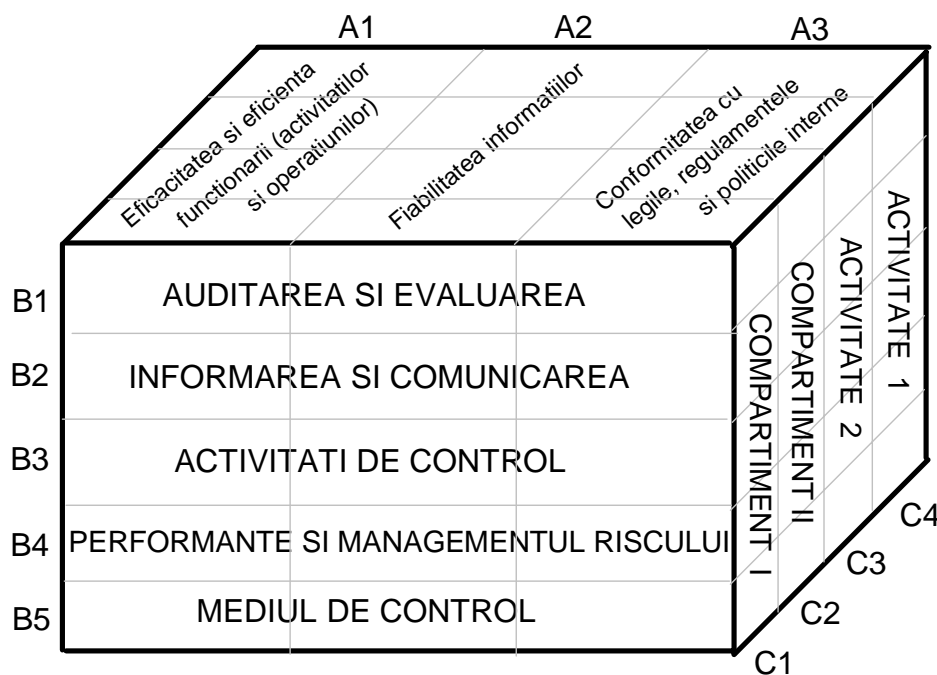
Intrucat constructia oricarui sistem de control intern este subordonata realizarii obiectivelor entitatii, se impune evidentierea legaturilor stranse existente intre cele trei mari grupe de obiective generale ale controlului intern:

- eficacitatea si eficienta functionarii (activitatilor/operatiunilor);
- fiabilitatea informatiilor (financiare si nefinanciare);
- conformitatea cu legile, regulamentele si politicile interne;

si cele cinci elemente-cheie, componente ale controlului intern (ele insele interdependente), in cadrul carora sunt grupate standardele de management/control intern, si anume:

- ❖ mediul de control (in care sunt grupate standarde privind: etica, integritatea; atributii, functii, sarcini; competenta, performanta; functiile sensibile; delegarea; structura organizatorica);
- ❖ performante si managementul riscului (cuprinzand standarde referitoare la: obiective; planificare; coordonare; monitorizarea performantelor; managementul riscului; ipoteze, reevaluari);
- ❖ Informarea si comunicarea (continand urmatoarele standarde: informarea, comunicarea; corespondenta; semnalarea neregularitatilor);
- ❖ activitati de control (reunind standardele: proceduri; separarea atributiilor; supravegherea; gestionarea abaterilor; continuitatea activitatii; strategii de control; accesul la resurse);
- ❖ auditarea si evaluarea (din care fac parte standardele: verificarea si evaluarea controlului; auditul intern).

Reprezentarea grafica tridimensionala de mai jos constituie o forma elocventa de exprimare a acestor legaturi:



Nota:

- blocurile verticale corespunzatoare obiectivelor sunt: A1, A2 si A3;
- sectiunile orizontale corespunzatoare fiecarui element-cheie al controlului intern sunt: B1, B2, B3, B4 si B5;
- sectiunile verticale corespunzatoare compartimentelor sau activitatilor entitatii sunt: C1, C2, C3 si C4 (exemplificate limitativ).

Astfel, constatam ca atat realizarea fiecarui obiectiv general in parte, cat si a ansamblului acestora, au drept suport cele cinci elemente-cheie, componente ale controlului intern. De exemplu: informatiile financiare si nefinanciare provenite din surse interne si externe entitatii (element-cheie B2) sunt indispensabile gestionarii, in mod eficace si eficient, a activitatilor si operatiunilor (obiectiv A1), intocmirii unor situatii financiare fiabile (obiectiv A2) si controlului conformitatii cu legile, regulamentele si politicile interne (obiectiv A3); de asemenea, cele trei obiective generale pot fi realizate numai in masura in care in entitate exista un mediu de control adecvat (element-cheie B5), concretizat in adoptarea unei structuri organizatorice rationale si functionale, stabilirea de competente si responsabilitati in concordanta cu sarcinile atribuite, o politica bine definita cu privire la functiile sensibile si, nu in ultimul rand, cunoasterea, asumarea si supravegherea respectarii, de catre intregul personal, a codului etic al entitatii publice.

Observam ca cele cinci elemente-cheie ale controlului intern se aplica nu numai la nivelul global al entitatii, dar (astfel cum releva cea de-a treia dimensiune a reprezentarii grafice) si la nivelul fiecarui compartiment, fiecarei activitati a acesteia, constituind, astfel, suportul de realizare a obiectivelor, derivate din cele generale, ce revin diferitelor compartimente si activitati.

In fine, aceasta reprezentare grafica are si o importanta valoare metodologica, daca avem in vedere ca poate fi utilizata pentru analiza detaliata a uneia sau a mai multor celule elementare aflate in componenta sa. Spre exemplificare, o astfel de celula elementara este aceea care se situeaza la intersectia blocului vertical A3 cu sectiunea orizontala B3 si cu sectiunea verticala C1, ea reprezentand activitatile de control care se aplica, in scopul verificarii conformitatii cu legile, regulamentele si politicile interne, in cadrul compartimentului I.

Consideram ca cele prezentate mai sus sunt de natura sa permita o mai buna intelegere a fundamentelor controlului intern, necesara, din perspectiva expunerii in continuare a continutului primelor doua etape ale metodologiei-cadru de proiectare si implementare a sistemului de control intern in entitatea publica.

Etapa 1 - Evaluarea instrumentelor generale de control intern

Dupa cum a fost deja mentionat, metodologia-cadru constituie o abordare in functie de riscuri¹⁹⁾, iar riscurile sunt strans legate de realizarea obiectivelor entitatii. Prin urmare, abordarea primei etape a metodologiei-cadru reclama indeplinirea unei conditii prealabile absolut necesare: stabilirea de obiective generale, precis formulate, la nivelul entitatii publice. Fixandu-si obiectivele generale, managerii entitatii vor fi in masura sa identifice factorii-cheie de reusita, ori, altfel spus, evenimentele care trebuie sa se produca sau conditiile care trebuie sa existe pentru ca obiectivele sa poata fi atinse si, in particular, sa proiecteze un sistem de control intern eficient, evaluand si definind, intr-o prima etapa, instrumentele generale de control intern, care sa le permita tinerea sub control a riscurilor proprii functionarii globale a entitatii.

Ca elemente de referinta in evaluarea instrumentelor generale de control intern vor fi utilizate standardele de management/control intern pentru entitatile publice, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 946/4 iulie 2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzand standardele de management/control intern la entitatile publice si pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial. Continand regulile minimale de management ce trebuie urmate, este evident ca neaplicarea oricaruia dintre aceste standarde constituie, in sine, un risc important, pe care managerul general/ordonatorul de credite si-l asuma, el fiind responsabil de consecintele acestuia.

Necesitatea evitarii oricaror confuzii posibile obliga si la clarificarea distinctiei implicite,

¹⁹⁾ Prin risc intelegem amenintarea ca un eveniment, o actiune, o inactiune sau anumite circumstante sa aiba un efect negativ asupra capacitatii entitatii publice de a-si indeplini obiectivele fixate.

Necesitatea evitarii oricaror confuzii posibile obliga si la clarificarea distinctiei implicite, dar avand un anumit grad de relativitate, care exista intre standardul de management/control intern si instrumentul general de control intern. Dupa cum s-a putut constata, fiecare din standardele aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 946/2005 este structurat pe 3 componente:

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

❖ cerinte generale - reprezinta directiile determinante in care trebuie actionat, in vederea aplicarii standardului;

❖ referinte principale - listeaza actele normative reprezentative, care contin prevederi aplicabile standardului, si constituie o reflectare a prevederilor aplicabile standardului, completabile, insa, prin emiterea de acte administrative interne, la nivelul entitatii publice.

Dintre acestea, doar cerintele generale (care nu sunt exhaustiv formulate, si care constituie o reflectare a prevederilor aplicabile standardului, dar nu se limiteaza la acestea) ar putea fi obiectul unor confuzii. Analiza, din aceasta perspectiva, a ansamblului de cerinte generale, releva urmatoarele: cu exceptia anumitor cazuri punctuale, in care cerinta generala este, in acelasi timp, si instrument general de control intern (inventarul functiilor sensibile si planul pentru asigurarea rotatiei salariatilor din functii sensibile - in cazul Standardului nr. 4 "Functii sensibile"; definirea nivelului acceptabil de expunere la riscuri - in cazul Standardului nr. 11 "Managementul riscului"; delegarea/matricea inlocuirii personalului pe durata absentei temporare - in cazul Standardului nr. 21 "Continuitatea activitatii"; si exemplele ar putea continua), in toate celelalte cazuri, distinctia se mentine, intrucat acele cerinte generale nu pot deveni, efectiv, operationale, decat prin crearea si implementarea unor instrumente generale de control intern (sau chiar a unor instrumente specifice de control intern, atunci cand standardul este aplicabil si unei/unor activitati).

In consecinta, prin cerintele generale sunt formulate, de regula, numai directiile in care trebuie orientate actiunile, in timp ce instrumentele generale de control intern definesc chiar actiunea concreta, stabilita de managerul entitatii in aplicarea standardului.

Mentionam ca realizarea primei etape a metodologiei-cadru consta in parcurgerea urmatoarelor faze de executie:

1.1. Elaborarea chestionarelor de control intern;

1.2. Formularea raspunsurilor la 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, continuand rezultatele fazelor anterioare.

Precizam ca, in cazul fiecarui standard ce apartine unui anumit element-cheie al controlului intern, parcurgerea primelor patru faze de executie se va finaliza prin intocmirea fisei analitice aferente standardului respectiv, urmand ca sinteza acestora sa fie prezentata in cadrul fisei sintetice a elementului-cheie corespunzator.

In scopul unei mai bune intelegeri a modului de lucru, in cadrul acestei prime etape sunt expuse, in continuare, principalele considerente cu privire la continutul metodologic al fiecareia din cele cinci faze de executie.

1.1. Elaborarea chestionarelor de control intern

Odata ce membrii grupului de lucru si-au insusit, in suficienta masura, cultura controlului intern, trebuie sa creeze si mijloacele prin care sa poata imbunatati, chiar ei, sistemul de control al entitatii. Astfel, membrii grupului de lucru (managerii/persoanele care ocupa o functie de conducere in entitatea publica) se afla acum in situatia de a elabora propriile chestionare de control intern, identificand si redactand intrebarile esentiale pe care

acestea trebuie sa le contina, chestionare cu ajutorul carora sa poata evalua instrumentele generale de control intern, implementate de conducere, in scopul respectarii regulilor minimale de management continute in standarde.

In fapt, incepand cu aceasta faza de executie, membrii grupului de lucru initiaza o activitate pe care am putea-o denumi "auto-evaluare"²⁰⁾, in sensul ca vor trebui sa formuleze intrebari pertinente relativ la starea unei parti a sistemului de control intern, in a carei constructie, sau, cel putin, aplicare, sunt direct implicati.

Intrebarile ce urmeaza a fi incluse in chestionare trebuie sa tinteasca, in primul rand, cerintele generale precizate in standarde, dar si alte cerinte specifice, tinand de domeniul standardului, fie ca acestea sunt sau nu sunt continute in prevederile legale aplicabile standardului. La redactarea intrebarilor trebuie avut in vedere ca de calitatea intrebarilor depinde, in mod direct, si calitatea raspunsurilor.

Membrii grupului de lucru nefiind, de regula, persoane specializate in evaluarea sistemului de control intern, se recomanda ca, atat in aceasta faza de executie, dar si in continuarea aplicarii metodologiei-cadru, managerul general/ordonatorul de credite sa recurga la capacitatea de consiliere a propriului compartiment de audit intern. Desigur ca nu exista nici o incompatibilitate in chiar participarea auditorilor interni la redactarea intrebarilor din chestionare.

Se impune a fi subliniat ca cel putin, urmatoarele posibile tendinte trebuie evitate in elaborarea chestionarelor de control intern:

tentatia ca, prin intrebari, sa fie urmarita identificarea, directa sau indirecta, a celor responsabili;

redactarea de intrebari vizand cerinte generale formulate in mod abstract, fara o observare concreta a situatiilor particulare din entitate;

- decidera, exclusiv de catre managerul general/ordonatorul de credite, a intrebarilor care fac obiectul chestionarelor.

In fine, grupul de lucru va trebui sa adopte o adecvata organizare a muncii in aceasta faza de executie: fie intreaga echipa participa la elaborarea si definitivarea fiecarui chestionar de control intern, fie vor redacta in mod individual sau in colective restranse, chestionarele aferente unui standard/grup de standarde, urmand ca definitivarea lor sa aiba loc la nivelul grupului de lucru, in ambele cazuri elaborandu-se si un calendar de lucru.

1.2. Formularea raspunsurilor la intrebarile din chestionarele de control intern

Membrii grupului de lucru vor formula si raspunsurile la intrebarile pe care ei insisi le-au redactat. In cazul entitatilor publice mari sau mijlocii, fiecare membru al grupului de lucru este in masura sa raspunda la intrebarile din chestionare, de regula, numai in limita datelor si informatiilor pe care le detine/la care are acces, in virtutea functiei de conducere pe care o ocupa la un anumit nivel al ierarhiei. Desigur, aceasta limitare a posibilitatii de a raspunde la intrebari nu exista atunci cand problema supusa chestionarii poate face obiectul unei perceptii corecte la nivelul tuturor/majoritatii componentilor grupului de lucru.

Raspunsurile la intrebari nu vor fi niciodata formulate exclusiv prin "da" sau "nu". Ele vor contine un comentariu esential, foarte succint, constand intr-o apreciere calitativa cand se raspunde cu "da", si in relevarea cauzalitatilor principale, atunci cand raspunsul este "nu".

In cazul in care membrii grupului de lucru au opinii diferite cu privire la raspunsul care urmeaza a fi formulat, ei trebuie sa adopte o forma de validare a raspunsului final.

Nu trebuie pierdut din vedere faptul ca formularea raspunsului exact la o anumita intrebare, de catre oricare membru al grupului de lucru, presupune indeplinirea urmatoarelor premise:

²⁰⁾ Procedul "auto-evaluarii" constituie un important instrument pedagogic de dezvoltare a culturii controlului intern in cadrul entitatii publice, facandu-i pe cei care ocupa o functie de conducere sa fie constienti de datoria lor de a detine un cat mai bun control asupra functionarii entitatii.

- ❖ 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, continute 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 câtorva 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	Nivel estimat	Descriere	Starea de fapt a acestuia
	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 fiecareia 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, 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 standardelor componente	Concluzii punctuale si masuri de adoptat	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 fiecarei activitati

Constructia sistemului propriu de control intern al oricarei entitati publice trebuie sa vizeze, in egala masura, si detinerea unui bun control asupra fiecareia din activitatile ce se desfasoara in cadrul acesteia.

Pentru ca acest obiectiv sa poata fi atins, persoanele investite cu responsabilitatea perfectionarii sistemului de control intern al entitatii trebuie sa-si desfasoare activitatea utilizand o metodologie de lucru adecvata.

A doua etapa a metodologiei-cadru incearca sa raspunda tocmai nevoii membrilor grupului de lucru de a avea la dispozitie o metoda ce ar putea fi aplicata, in scopul evaluarii instrumentelor specifice de control intern, proprii fiecarei activitati a entitatii.

In realizarea integrala a acestei etape, potrivit metodei propuse, este necesara parcurgerea urmatoarelor faze de lucru:

A. Faze premergatoare evaluarii

A.1. Delimitarea si definirea activitatilor entitatii;

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

B. Faze de evaluare la nivelul unei activitati

B.1. Divizarea activitatii in sarcini elementare;

B.2. Identificarea si evaluarea riscului/riscurilor proprii fiecarei sarcini elementare;

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

B.4. Intocmirea fisei sintetice a evaluarii aferente unei activitati.

C. Verificarea si validarea coerentei ansamblului instrumentelor de control intern, evaluate pentru activitatile componente ale unei functiuni a entitatii publice

C.1. Analiza comparativa a fiselor sintetice, aferente activitatilor din componenta unei functiuni a entitatii;

C.2. Validarea coerentei.

Buna intelegere si aplicare a fiecareia din fazele de lucru enumerate mai sus impune prezentarea, in continuare, a principalelor consideratiuni referitoare la continutul metodologic al acestora.

A. Faze premergatoare evaluarii

A.1. Delimitarea si definirea activitatilor entitatii

Prima conditie prealabila ce se cere a fi indeplinita pentru ca grupul de lucru sa poata proceda la evaluarea instrumentelor specifice de control intern consta in delimitarea si definirea precisa a fiecarei activitati a entitatii.

Intrucat in entitatea publica exista, deja, o anumita delimitare si definire (mai mult sau mai putin riguroasa) a activitatilor, efectuata cu ocazia stabilirii sistemului de organizare al acesteia, sarcina concreta a grupului de lucru se rezuma la operarea eventualelor corectii necesare, rezultate in 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, intinderii si pertinentei atributiilor existente, ce corespund diferitelor activitati. Aceasta intrucat, in urma unei astfel de analize, s-ar putea constata ca, in timp ce unele activitati sunt fie supradimensionate, fie partial dublate, contradictorii sau chiar inutile, alte activitati, desi necesare, ori nu sunt organizate si efectuate, ori sunt insuficient dezvoltate si adaptate.

Important este ca membrii grupului de lucru sa aiba permanent in vedere ca delimitarea si definirea activitatilor trebuie sa fie compatibila cu structura organizatorica a entitatii, iar activitatea lor, desfasurata in aceasta faza preliminara, sa se finalizeze cu intocmirea "Listei" activitatilor entitatii, grupate pe functiunile acesteia.

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

A.2.1. Stabilirea misiunii

Oricare activitate, ca forma de concretizare a unei anumite functiuni a entitatii publice, este rational sa fie dusa la indeplinire in 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 si calitatea de conducator de compartiment trebuie sa stabileasca, respectiv sa cunoasca, politica pe care se cere sa o duca: pentru conducatorul compartimentului de resurse umane trebuie sa existe o politica de personal, in timp ce, in cazul conducatorului compartimentului de achizitii publice sau a celui de relatii publice, va fi definita o politica de achizitii, respectiv o politica de relatii publice.

Absenta politicilor este o situatie care trebuie evitata. In mod contrar, consecintele sunt directe si imediate: misiunea nu poate fi definita sau va fi stabilita in mod arbitrar.

Odata adoptata, politica determina, in mod nemijlocit, misiunea conducatorului de compartiment. Misiunea este concretizata in atributiile si obiectivele ce revin compartimentului in realizarea activitatii/activitatilor.

In general, pentru aceeasi activitate fiind posibila adoptarea unor politici diferite, este evident ca, in functie de aceea care va fi decisa, vor fi stabilite atat misiunea, cat si instrumentele concrete de control intern ce urmeaza a fi aplicate si care, desigur, nu vor fi aceleasi.

Prin urmare, este lesne de inteles ca proiectarea/reproiectarea sistemului de control intern care sa permita detinerea unui bun control asupra fiecarei activitati nu poate fi demarata, daca misiunea nu a fost stabilita in prealabil.

Astfel, membrii grupului de lucru au sarcina ca, in baza politicilor adoptate pentru fiecare dintre activitatile entitatii, activitati inscrise deja in "Lista" intocmita in faza anterioara, sa procedeze la analiza si redefinirea misiunii fiecarui conducator de compartiment, precizandu-se atributiile si obiectivele ce revin compartimentului respectiv in realizarea activitatii/activitatilor, in conformitate cu politicile stabilite.

Rezultatele activitatii grupului de lucru din aceasta subfaza preliminara urmeaza a fi inscrise in documente distincte, pentru fiecare activitate. Aceste documente pot fi intocmite potrivit modelului prezentat mai jos:

ACTIVITATEA, POLITICA, ATRIBUTII SI OBIECTIVE

Denumirea activitatii:		
Politica adoptata:		
Compartimentul:		
Misiunea		
Nr. crt.	Atributii	Obiective
1		
2		
3		
4		
.		
Compartimentul:		
Misiunea		
Nr. crt.	Atributii	Obiective
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 in cadrul unei anumite activitati a entitatii publice, oricare ar fi aceasta, presupune respectarea, cu rigurozitate, a tuturor regulilor si normelor care ii sunt aplicabile. Aceste reguli si norme constau, in primul rand, in dispozitiile legale continute in acte normative ce au directa legatura cu misiunea, prevederile cuprinse atat in codul etic al entitatii, cat si in codurile etice aplicabile numai anumitor categorii profesionale, dar si in obligatiile de natura contractuala (in sensul larg al termenului), regulile procedurale neformalizate etc.

Pentru ca toate aceste reguli si norme (care constituie tot atatea constrangeri externe si interne) sa poata fi respectate, este imperios necesar ca persoana responsabila de indeplinirea misiunii, dar si personalul de executie direct implicat, sa le cunoasca cu exactitate. Ca urmare, pentru a fi cunoscute, regulile si normele aplicabile trebuie sa fie precizate prin inscrierea in "Lista" ce urmeaza a fi intocmita dupa ce acestea au fost strict inventariate, avand, totodata, grija sa fie eliminate, de fiecare data, toate acele reglementari vagi care ingreuneaza munca fiecaruia si care nu au legatura directa cu realizarea misiunii.

Subliniem ca necunoasterea tuturor regulilor si normelor ce trebuie respectate va avea drept rezultat fie neimplementarea, fie implementarea unor instrumente specifice de control intern care vor permite ca, in executarea misiunii, sa fie posibila comiterea de neregularitati, contraventii sau chiar infractiuni.

Astfel, pentru fiecare activitate in parte, precum si corespunzator misiunii/misiunilor ce revin compartimentului/compartimentelor care sunt direct implicate in realizarea activitatii respective, membrii grupului de lucru vor intocmi "Lista" continuand regulile si normele strict aplicabile.

B. Faze de evaluare la nivelul unei activitati

Finalizarea fazelor premergatoare A.1. si A.2. creeaza premisele necesare pentru a se trece la urmatoarele 4 faze de lucru, proprii evaluarii la nivelul unei activitati.

Chiar daca constatarea a fost deja facuta, trebuie, totusi, precizat faptul ca expresia "la nivelul unei activitati" este utilizata exclusiv in sensul ca unitatea de referinta cu care opereaza etapa a doua a metodologiei-cadru este activitatea. In acelasi timp, este evident ca nici unul dintre instrumentele specifice de control intern, care sunt proprii unei activitati, nu poate fi destinat bunului control al activitatii, privita in ansamblul ei, ci exclusiv riscurilor care se pot produce ca urmare a nerealizarii sau realizarii necorespunzatoare a uneia sau alteia dintre sarcinile elementare ce intra in componenta activitatii respective.

B.1. Divizarea activitatii in sarcini elementare

In cazul unei anumite activitati, operatiunea de divizare a acesteia in sarcini elementare are drept scop primar identificarea si inventarierea exacta a totalitatii sarcinilor elementare ce ar trebui sa existe in componenta acesteia, si de a caror buna realizare depinde indeplinirea activitatii respective, in ansamblul ei, si, implicit, atingerea obiectivelor acesteia. Insa scopul direct urmarit prin realizarea acestei operatiuni se rezuma la crearea premisei necesare pentru identificarea si evaluarea, intr-o faza ulterioara, a riscurilor ce se regasesc tocmai la nivelul sarcinilor elementare.

Membrii grupului de lucru, care au si calitatea de conducator de compartiment, sunt cei mai in masura sa efectueze aceasta operatiune, eventual impreuna cu acele persoane din subordine care detin o buna experienta profesionala, intrucat sunt cei mai buni cunoscatori ai activitatilor ce se deruleaza in compartimentele respective.

Important este ca persoanele care efectueaza operatiunea de divizare sa se raporteze in permanenta la regulile si normele aplicabile activitatii respective (inventariate si listate

deja, dupa cum s-a aratat la subfaza A.2.3) asigurandu-se, astfel, ca nici o sarcina elementara ce ar trebui realizata in virtutea acestor reguli si norme nu este omisa.

Astfel, realizarea acestei faze de lucru se va finaliza prin intocmirea, pentru fiecare activitate si compartiment implicat, a "Tabelului" continand sarcinile elementare aflate in componenta acesteia.

B.2. Identificarea si evaluarea riscului/riscurilor proprii fiecarei sarcini elementare

Odata ce a fost intocmit "Tabelul", in care sunt inscrise, in ordine logica si cronologica, toate sarcinile elementare apartinand unei anume activitati, se poate trece la identificarea si evaluarea riscului/riscurilor proprii fiecarei sarcini elementare.

Aceasta sarcina revine, in principal, acelor membri ai grupului de lucru care conduc compartimentele in cadrul carora se executa activitatea sau numai o parte a activitatii respective. Se recomanda ca, in indeplinirea acestei sarcini, ei sa fie asistati de cate doua-trei persoane, din compartimentele in cauza, care cunosc cel mai bine acea activitate, pentru ca identificarea si evaluarea riscurilor sa poata fi cat mai completa si exacta.

Trebuie avut in vedere si faptul ca, daca situatia o impune, anumite sarcini elementare, ce au un rol important in buna realizare a activitatii, pot fi descompuse, la randul lor, pana la limita necesara unei identificari si evaluari mai precise a riscurilor, astfel putandu-se concepe si implementa instrumente specifice de control intern, mai adecvate si mai eficiente.

In mod concret, identificarea riscului/riscurilor proprii unei sarcini elementare se realizeaza prin formularea raspunsului la urmatoarea intrebare: care ar fi consecintele nerealizarii sau realizarii necorespunzatoare a acestei sarcini elementare? Un risc astfel identificat va fi exprimat succint cu ajutorul catorva cuvinte care sa-i redea esenta (de exemplu: efectuarea de plati necuvenite sau atribuirea nelegala a contractului de furnizare).

Estimarea marimii riscului se va face prin apreciere calitativa (neexcluzandu-se si posibilitatea cuantificarii), pentru a se cunoaste daca acesta este: grav (G), mediu (M) sau redus (R). Aceasta estimare trebuie facuta pentru a sti daca este necesar sa concepem si sa aplicam un instrument specific de control intern riguros si eficient sau ne putem limita la utilizarea unui instrument simplu, relativ elementar, ce poate constitui o bariera rezonabila in calea manifestarii riscului. In primul caz, riscul fiind grav sau mediu, vom implementa tot ceea ce este necesar, pentru a se evita producerea acestuia, pe cand, in cazul unui risc redus, va fi suficient sa 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 fisei 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 fiselor posturilor din compartimente, prin:

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

- atribuirea rațională a sarcinilor elementare pe posturi;

- 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 comasând (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 fiselor 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 fiselor sintetice ale activităților în cauză.

În funcție de constatările concrete, efectuate în urma analizei comparative a fiselor 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 informational (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 in concordanta cu misiunea/misiunile de realizat in cadrul activitatii/activitatilor;
- grupa „mijloace” constituie materializarea, in cadrul componentelor structurii organizatorice a entitatii, a tuturor resurselor absolut necesare pentru realizarea obiectivelor;
- grupa „sistem informational” asigura furnizarea datelor si informatiilor necesare efectuarii controlului cu privire la stadiul realizarii obiectivelor;
- grupa „organizare” are integrata in ea procedurile, instrumentele informationale si de control corespunzatoare;
- grupa „proceduri”, este adecvata efectuarii unui riguros control, prin particularizarea efectiva a regulilor si normelor ce trebuie aplicate in realizarea activitatii/activitatilor;
- grupa „control”, asigura detinerea unui bun control, atat asupra aplicarii instrumentelor care fac parte din cele cinci grupe anterioare, dar si a celor aflate in componenta acestei ultime grupe.

In situatia in care, in urma acestei verificari, se va constata ca anumite instrumente specifice de control intern nu sunt coerente in raport cu altele (continute in aceeasi grupa sau in grupe diferite), ori va fi observata fie o penurie, fie o abundenta de instrumente specifice de control intern in cadrul anumitor grupe, va fi necesara reluarea, partiala, a unor faze de lucru anterioare. Aceasta intrucat, daca in primul caz este obligatorie restabilirea coerentei, in celelalte cazuri este vorba de foarte probabila omitere a unor instrumente de control intern, respectiv de un exces birocratic care ar putea genera complicatii inutile, blocaje nedorite, dar si cheltuieli nejustificate.

Numai dupa operarea tuturor corectiilor ce se impun a fi efectuate in urma unei astfel de verificari se va putea intocmi “Lista” revizuita a instrumentelor specifice de control intern, aferente activitatilor care intra in componenta functiunii respective a entitatii, ce va fi supusa validarii de catre membrii grupului de lucru, prin semnarea acesteia.

Desigur ca procedeele de validare urmeaza a fi aplicat in cazul fiecarei functiuni a entitatii.

Etapa 3 – Analiza raportului intre costurile suplimentare si efectele asteptate, generate de implementarea noului sistem de control intern

Faptul ca resursele de care poate dispune o entitate publica sunt intotdeauna limitate obliga la efectuarea unei comparatii intre costurile suplimentare si avantajele relative ale noului sistem de control intern, inainte ca acesta sa fie definitivat si implementat.

Din acest motiv, “Lista” instrumentelor specifice de control intern, stabilita si validata in cadrul etapei a 2-a, precum si “Lista” instrumentelor generale de control intern, elaborata in 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 atat anumite costuri de implementare, cat si efecte asteptate, legate de evitarea producerii unui risc, membrii grupului de lucru se afla in situatia de a analiza, din perspectiva eficientei, si a aprecia daca implementarea instrumentului de control intern respectiv este justificata sau nu.

Nu de putine ori, o astfel de decizie va fi luata in circumstante nefavorabile, intrucat, in practica, calcularea, atat a costurilor, cat si a efectelor implementarii fiecarui instrument de control intern in parte, va fi marcata, in grad diferit, de subiectivitate. De regula, estimarea costurilor de implementare este mai simpla, deoarece acestea pot fi evaluate cu relativa exactitate, prin luarea in considerare a costurilor directe, adica cele strict legate de implementarea instrumentului de control intern, dar si a costurilor indirecte (regia generala si cea de sectie), in masura in care ele pot fi determinate. Sunt, insa, si situatii in care evaluarea costurilor de implementare se va dovedi a fi foarte dificila, cum ar fi, de exemplu, in cazul standardelor “Etica, integritate” si “Semnalarea neregularitatilor”, si exemplele ar putea continua. Estimarea efectelor implementarii instrumentelor de control intern este marcata de si mai multa subiectivitate. De exemplu, in timp ce efectele concrete ale instruirii personalului, prin diverse programe de perfectionare a pregatirii profesionale, pot fi relativ

usor identificate, cuantificarea acestora in expresie valorica (baneasca) este mult mai dificila. Totusi, anumite efecte pot fi evaluate, cu rezultate multumitoare, daca este cunoscuta probabilitatea de aparitie a riscului respectiv, precum si impactul potential al acestuia asupra componentelor patrimoniului entitatii ce sunt expuse riscului in cauza. Existenta unor informatii statistice cu privire la operatiunile derulate in cadrul diferitelor activitati din entitate ar fi utila in acest scop.

Oricum, chiar si in aceste conditii, analiza raportului costuri/efecte se recomanda a fi efectuata de fiecare data, intrucat eventualele situatii de nerationalitate in care costurile de implementare ar depasi cu mult efectele benefice asteptate trebuie sa fie identificate si eliminate.

In consecinta, in urma acestei operatiuni, membrii grupului de lucru pot intocmi "Lista" finala a instrumentelor de control intern (generale si specifice), care constituie noul sistem de control intern ce urmeaza a fi implementat.

Etapa 4 - Elaborarea si aprobarea programului de implementare a noului sistem de control intern al entitatii publice

Noul sistem de control intern al entitatii publice, astfel cum a fost acesta creat de catre membrii grupului de lucru in cadrul primelor trei etape ale metodologiei-cadru, urmeaza sa fie pus in aplicare.

Intrucat procesul de implementare a noului sistem de control intern va fi destul de complex si va necesita o anumita durata, acesta trebuie sa se desfasoare, in mod secvential, pe baza unui program adecvat, realist, ca si a unui calendar precis, ce vor fi elaborate de catre membrii grupului de lucru.

Secventialitatea programului de implementare decurge din logica structurarii si functionarii noului sistem de control intern si trebuie sa corespunda cerintei tratarii, intr-o succesiune de ordin practic, a tuturor componentelor acestuia. Astfel, in program va fi prevazuta aplicarea, mai intai, a instrumentelor generale de control intern, continute in fisele analitice, intocmite pentru fiecare din cele 25 de standarde de management/control intern, acordandu-se prioritate, de fiecare data cand acest lucru este posibil, acelor instrumente generale de control intern care sunt inscrise in fisele sintetice ce au fost elaborate pentru fiecare element-cheie al controlului intern (mediul de control, performante si managementul riscului, informarea si comunicarea, activitati de control, auditarea si evaluarea). In stabilirea succesiunii precise de implementare a instrumentelor generale de control intern, vor fi avute in vedere urmatoarele:

- ierarhia logica, functionala a celor cinci elemente-cheie ale controlului intern si interdependentele obiective existente intre acestea;
- corelatiile proprii standardelor de management/control intern care apartin unui anumit element-cheie sau unor elemente-cheie diferite;
- masura in care anumite standarde de management/control intern determina si detinerea unui bun control asupra unei/unor activitati.

Totusi, trebuie subliniat ca stabilirea succesiunii nu exclude si posibilitatea implementarii simultane, in cazul anumitor instrumente generale de control intern, atunci cand acestea pot functiona concomitent, dar in mod independent, sau atunci cand functionarea lor, in acelasi timp, este impusa de interdependentele existente intre ele.

Corespunzator fiecarei functiuni a entitatii publice, precum si activitatii/activitatilor prin care functiunea respectiva se realizeaza in mod practic, programul de implementare va prevedea succesiunea sau, dupa caz, simultaneitatea aplicarii instrumentelor specifice de control intern. Si in cazul acestora, la stabilirea succesiunii/simultaneitatii implementarii trebuie sa fie luate in considerare anumite elemente specifice, cum ar fi:

- legaturile procesuale obiective, existente intre anumite functiuni ale entitatii publice;
- fluxul operational de realizare a activitatii/activitatilor ce intra in componenta unei anumite functiuni;

- situatiile de disfunctionalitate ce ar putea aparea daca durata implementarii nu este cea adecvata.

Pentru fiecare actiune prevazuta in programul de implementare, sunt absolut necesare atat stabilirea de responsabilitati si competente individuale sau, dupa caz, colective, cat si fixarea unor termene realiste, precise, de finalizare si raportare. Odata elaborat, programul de implementare va fi supus aprobarii managerului general/ordonatorului de credite al entitatii publice.

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

Un program de implementare, oricat de bine ar fi acesta conceput, va ramane doar un simplu deziderat, daca nu va fi riguros aplicat, iar aplicarea sa progresiva nu va fi permanent monitorizata.

Activitatea de monitorizare interna va fi organizata si pusa in practica de managerul general/ordonatorul de credite, acestuia revenindu-i intreaga responsabilitate pentru buna derulare a acestei operatiuni.

Orice abatere de la programul de implementare aprobat, ce ar putea fi anticipata sau numai constatata pe parcursul executiei acestuia, va fi raportata imediat managerului general/ordonatorului de credite, care are obligatia convocarii grupului de lucru, in vederea analizei situatiei respective si adoptarii masurilor preventive, sau, dupa caz, corective, ce se impun.

In cazul in care, pe parcursul executiei programului de implementare aprobat, se va propune, temeinic motivat, modificarea partiala a acestuia, managerul general/ordonatorul de credite va aproba modificarile propuse numai dupa obtinerea avizului necesar din partea membrilor grupului de lucru.

Toate cazurile de modificare a programului de implementare initial aprobat vor fi raportate (la termenul corespunzator prevazut la art. 4 alin. (3) din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 946/2005) catre Unitatea centrala de armonizare a sistemelor de management financiar si control din cadrul Ministerului Finantelor Publice, care, in virtutea prerogativelor sale legale, va efectua monitorizarea externa a executiei programului de implementare a noului sistem de control intern al entitatii publice.