

Libris

Respect pentru oameni și cărți

JEAN-PIERRE GARITTE
MARIUS TOMOIALĂ

MANUAL DE CONTROL INTERN MANAGERIAL ÎN SECTORUL PUBLIC



EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2020

PREFAȚĂ.....	7
FOREWORD.....	11
INTRODUCERE: TRECEREA CONTROLULUI INTERN MANAGERIAL DE LA TEORIE LA PRACTICĂ.....	15
CAPITOLUL 1 NECESITATEA IMPLEMENTĂRII CONTROLULUI INTERN MANAGERIAL.....	21
CAPITOLUL 2 ORGANIZAREA CONTROLULUI INTERN MANAGERIAL	33
2.1. RESPONSABILITATEA ORGANIZĂRII ȘI FUNCȚIONĂRII CONTROLULUI INTERN MANAGERIAL	33
2.2. CONSTITUIREA STRUCTURII ORGANIZATORICE ÎN DOMENIUL CONTROLULUI INTERN MANAGERIAL.....	35
2.3. COMPONENTA COMISIEI DE MONITORIZARE	36
2.4. MODUL DE ORGANIZARE ȘI DE LUCRU AL COMISIEI DE MONITORIZARE.....	42
2.5. ATRIBUȚIILE COMISIEI DE MONITORIZARE	46
2.6. DEFICIENȚE PRIVIND ORGANIZAREA ACTIVITĂȚII DE CONTROL INTERN MANAGERIAL	48
2.7. ACTIVITĂȚILE ȘI DOCUMENTELE MINIMALE NECESARE PENTRU ORGANIZAREA SISTEMULUI DE CONTROL INTERN MANAGERIAL	49
2.8. CRITERIILE MINIMALE CANTITATIVE ȘI CALITATIVE PENTRU EVALUAREA MODULUI DE ORGANIZARE A SISTEMULUI DE CONTROL INTERN MANAGERIAL ...	49
CAPITOLUL 3 PLANIFICAREA ACTIVITĂȚILOR PRIVIND CONTROLUL INTERN MANAGERIAL	53
3.1. PROGRAMUL DE DEZVOLTARE ÎN DOMENIUL CONTROLULUI INTERN MANAGERIAL	53
3.2. ACTIVITĂȚILE ȘI DOCUMENTELE MINIMALE NECESARE PENTRU PLANIFICAREA ÎN DOMENIUL SISTEMULUI DE CONTROL INTERN MANAGERIAL	56
3.3. CRITERIILE MINIMALE CANTITATIVE ȘI CALITATIVE PENTRU EVALUAREA MODULUI DE PLANIFICARE A ACTIVITĂȚILOR PRIVIND SISTEMUL DE CONTROL INTERN MANAGERIAL.....	57
CAPITOLUL 4 IMPLEMENTAREA STANDARDELOR DE CONTROL INTERN MANAGERIAL.....	59
4.1. MODELUL DE CONTROL DIN SECTORUL PUBLIC ROMÂNESC	59
4.2. CE ESTE CONTROLUL INTERN MANAGERIAL?	60
4.3. ARHITECTURA CODULUI CONTROLULUI INTERN MANAGERIAL AL ENTITĂȚILOR PUBLICE	62
4.4. ETAPELE IMPLEMENTĂRII STANDARDELOR DE CONTROL INTERN MANAGERIAL.	64
4.5. IMPLEMENTAREA SISTEMULUI DE CONTROL INTERN MANAGERIAL DIN SECTORUL PUBLIC ÎN CAZUL EXISTENȚEI ALTOR SISTEME DE MANAGEMENT	69

4.6. ERORI POSIBILE ÎN IMPLEMENTAREA ȘI DEZVOLTAREA CONTROLULUI INTERN MANAGERIAL	72
4.7. MEDIUL DE CONTROL.....	74
4.7.1. Implementarea Standardului 1 - Etica și integritatea.....	74
4.7.2. Implementarea Standardului 2 - Atribuții, funcții, sarcini.....	93
4.7.3. Implementarea Standardului 3 - Competența, performanța	111
4.7.4. Implementarea Standardului 4 - Structura organizatorică.....	120
4.8. PERFORMANȚE ȘI MANAGEMENTUL RISCULUI.....	129
4.8.1. Implementarea Standardului 5 - Obiective.....	129
4.8.2. Implementarea Standardului 6 - Planificarea	148
4.8.3. Implementarea Standardului 7 - Monitorizarea performanțelor.....	158
4.8.4. Implementarea Standardului 8 - Managementul riscului	175
4.9. ACTIVITĂȚI DE CONTROL	204
4.9.1. Implementarea Standardului 9 - Proceduri.....	204
4.9.2. Implementarea Standardului 10 - Supravegherea	226
4.9.3. Implementarea Standardului 11 - Continuitatea activității	236
4.10. INFORMAREA ȘI COMUNICAREA	247
4.10.1. Implementarea Standardului 12 - Informarea și comunicarea.....	247
4.10.2. Implementarea Standardului 13 - Gestionarea documentelor.....	256
4.10.3. Implementarea Standardului 14 - Raportarea contabilă și financiară.....	261
4.11. EVALUARE ȘI AUDIT.....	265
4.11.1. Implementarea Standardului 15 - Evaluarea sistemului de control intern managerial.....	265
4.11.2. Implementarea Standardului 16 - Auditul intern	283
CAPITOLUL 5 CONCLUZII.....	301
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ ȘI SURSE	311

CAPITOLUL 1

NECESITATEA IMPLEMENTĂRII CONTROLULUI INTERN MANAGERIAL

Implementarea controlului intern managerial presupune un efort conjugat, pe mai mulți ani, pe care trebuie să-l realizeze conducerea și angajații unei entități publice. De aceea, având în vedere efortul necesar, de multe ori decizia de implementare este precedată de una din întrebările: *De ce este necesar să implementăm adecvat controlul intern managerial?/Cu ce ne ajută în practică?*

În situația în care conducerea și angajații entităților publice nu conștientizează necesitatea implementării unui sistem de control intern managerial, respectiv beneficiile acestuia, demersul de implementare se poate dovedi formal sau de natură să determine obținerea unor rezultate necorespunzătoare.

În acest sens, primul pas în implementarea unui sistem de control intern managerial funcțional îl reprezintă conștientizarea clară, de către conducerea unei entități, a necesității acestuia și a avantajelor pe care le poate obține în urma aplicării corespunzătoare.

Implementarea unui sistem de control intern managerial bazată doar pe elaborarea unor documente care nu sunt puse în practică, pe considerentul că vor fi verificate de structurile de control, generează, de cele mai multe ori, formalism și nefuncționarea corespunzătoare a acestuia.

În continuare, prezentăm principalele argumente de natură să convingă conducătorii de entități publice, managerii de compartimente și angajații despre necesitatea și avantajele implementării controlului intern managerial.

Argumentul nr. 1: *Implementarea controlului intern reprezintă o obligație legală importantă, iar neîndeplinirea acesteia presupune o sancțiune contravențională.*

Cât de important este controlul intern managerial pentru sectorul public românesc? Un criteriu pentru aprecierea importanței unei cerințe legale este reprezentat de puterea actului normativ în care se specifică obligația de aplicare. Astfel, cu cât prevederea legală este statuată într-un act normativ mai ridicat în cadrul ierarhiei actelor juridice, cu atât se consideră că aplicarea ei este mai importantă pentru societate. Din punct de vedere al ierarhiei actelor normative se disting următoarele:

1. Constituția României;
2. Legile;
3. Ordonanțe ale Guvernului;
4. Hotărâri ale Guvernului;
5. Ordine ale administrației publice centrale etc.

Privită strict sub aspectul normativ, obligativitatea implementării controlului intern managerial în sectorul public este prevăzută în *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999*³, care stabilește cerințele și obiectivele generale ale controlului intern managerial, precum și obligațiile conducătorului entității publice în acest domeniu.

De asemenea, ordonanța menționată instituie, ca sancțiune, o amendă între 3.000 și 5.000 lei pentru neîndeplinirea de către ordonatorul de credite a obligației de a elabora și prezenta raportul anual asupra sistemului de control intern managerial⁴.

Cum **obligativitatea implementării controlului intern managerial în sectorul public este prevăzută într-un act normativ cu putere de lege**⁵, acest fapt indică importanța controlului intern managerial pentru sectorul public românesc.

Această importanță privind controlul intern managerial este subliniată și în art. 10 din *Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018*⁶, care prevede: "*controlul intern managerial este în responsabilitatea conducătorilor entităților publice, care au obligația proiectării, implementării și dezvoltării continue a acestuia*".

³ Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/manAGERIAL și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare

⁴ Art. 27 lit.j) și art. 28 din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/manAGERIAL și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare

⁵ Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 a fost aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 301/2002 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv

⁶ Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 pentru aprobarea Codul controlului intern managerial al entităților publice

Argumentul nr. 2: *Controlul intern managerial reduce cazurile de nerespectare a unor prevederi legale, de producere a erorilor și de primire a unor sancțiuni de către conducerea entității sau de către angajați.*

Orice conducător de entitate sau manager de compartiment își dorește ca activitățile să se desfășoare cu respectarea legislației incidente, fără erori și fără primirea de sancțiuni pentru încălcarea unor prevederi legale.

Implementarea sistemului de control intern managerial determină aplicarea unor tehnici și instrumente de management care ajută la reducerea cazurilor de eroare sau de nerespectare a legislației, cum ar fi: delimitarea clară a sarcinilor în fișa postului, elaborarea de proceduri, stabilirea de indicatori de performanță, identificarea de riscuri care să vizeze conformitatea cu prevederile legale, implementarea unor instrumente de verificare etc.

Astfel, prin elaborarea și aprobarea de proceduri clare pentru procesele/activitățile complexe, precum și pentru cele la care legiuitorul a prevăzut sancțiuni în caz de încălcare, situațiile de neconformitate și de eroare se reduc.

Exemplu privind reducerea cazurilor de nerespectare a unor prevederi legale sau de producere a erorilor în cazul compartimentului achiziții ca urmare a funcționării controlului intern:

Într-o instituție publică, amenda prevăzută de legislația achizițiilor publice este cuprinsă între 5.000 lei și 30.000 lei, în funcție de gravitatea faptei⁷.

În cazul unei instituții publice în care nu este funcțional controlul intern:

Angajatul care a elaborat programul anual al achizițiilor publice nu a aplicat corect regulile de estimare a contractului, astfel că a depășit pragul legal pentru achiziția directă. Ca urmare, instituția a primit o sancțiune contravențională în cuantum de 10.000 lei.

Singura măsură luată de instituția publică a constat în efectuarea plății amenzii din bugetul entității. Ulterior erorii, procedurile operaționale privind achizițiile nu au fost modificate, iar șeful compartimentului achiziții nu a stabilit instrumente de verificare pentru prevenirea manifestării disfuncției în viitor.

⁷ Art. 224 alin.(2) din Legea nr. 98/2016 privind achizițiile publice, cu modificările și completările ulterioare

În cazul unei instituții publice în care este funcțional controlul intern:

Pentru a se asigura că activitatea de achiziții publice se desfășoară în mod corect, conducătorul instituției solicită șefului compartimentului achiziții să identifice toate faptele sancționabile contravențional în cadrul legislației achizițiilor publice, precum și erorile de aplicare a legislației care pot determina aceste sancțiuni.

Cu privire la aceste erori posibile, conducătorul entității stabilește în sarcina șefului compartimentului achiziții să implementeze și să aplice instrumente de control intern pentru reducerea posibilității manifestării acestor erori.

În acest sens, șeful compartimentului achiziții include, în cadrul procedurilor operaționale privind achizițiile, responsabilități clare pentru derularea activităților cu risc mare de sancționare, machete de documente, instrucțiuni de aplicare, precum și instrumente de control privind verificarea modului de aplicare a acestor proceduri, pe care le prelucrează cu angajații.

Astfel, angajații cunosc faptele/erorile care pot genera sancțiuni contravenționale, știu cum trebuie să deruleze activitățile de achiziție și să întocmească documentele, reducându-se astfel riscul de eroare. Șeful compartimentului achiziții verifică, prin sondaj, dacă angajații din compartiment aplică corect procedurile aprobate.

Argumentul nr. 3: *Prin implementarea controlului intern managerial, conducerea entității reduce timpul alocat coordonării/supravegherii angajaților, timp care poate fi alocat pentru alte activități de management.*

Timpul reprezintă unul dintre cele mai importante active ale unui manager. Pentru a se asigura că angajații "fac ce trebuie", conducerea entității trebuie să le acorde sprijin în operațiunile desfășurate, să-i coordoneze și să-i verifice, activități manageriale care sunt consumatoare de timp.

Dacă un manager nu aplică instrumentele controlului intern, este posibil să consume mult timp cu verificarea tuturor operațiunilor curente executate de angajați, respectiv să se transforme într-un "manager-paznic".

Prin implementarea controlului intern managerial, în cadrul etapei de procedurare a proceselor/activităților instituției se stabilesc clar operațiunile pe care trebuie să le îndeplinească fiecare angajat, modul de verificare a îndeplinirii lor, precum și periodicitatea de exercitare.

Astfel că angajații, indiferent dacă sunt noi sau cu experiență, cunosc ce au de făcut, iar managerul în acest caz se rezumă la a verifica, prin sondaj, dacă procedurile aprobate sunt respectate, alocând timp pentru exercitarea altor activități de management.

Exemplu privind reducerea timpului alocat supravegherii angajaților de către șeful compartimentului achiziții ca urmare a funcționării controlului intern:

În cazul unei instituții publice în care nu este funcțional controlul intern:

Șeful compartimentului achiziții are angajați cu experiență redusă (mai mică de 1 an) în cadrul compartimentului achiziții, iar în trecut, în urma controalelor efectuate au fost identificate numeroase neconformități cu legislația.

Pentru a reduce cazurile de eroare, șeful compartimentului achiziții publice decide să verifice personal modul de elaborare a fiecărui document întocmit de angajații fără experiență, astfel că 90% din timpul său de lucru este alocat în acest sens.

În cazul unei instituții publice în care este funcțional controlul intern:

Șeful compartimentului achiziții publice decide să instruiască angajații cu experiență redusă prin organizarea unor ateliere de lucru cu lectori având experiență practică în acest domeniu.

De asemenea, procedează în detaliu fiecare proces de achiziție publică, stabilind etapele, pașii, documente, instrucțiuni de realizare, mod de verificare etc., astfel încât riscurile de eroare să fie minime.

În acest caz, șeful compartimentului achiziții verifică, prin sondaj, respectarea de către angajați a procedurilor aprobate, activitate pentru care alocă cca. 30% din timpul său de lucru.

Argumentul nr. 4: *Controlul intern managerial determină responsabilizarea angajaților.*

Pentru desfășurarea corectă și la timp a fiecărei activități în cadrul unei entități publice, trebuie stabilite/delimitate atribuții și sarcini clare în responsabilitatea angajaților.

Dacă atribuțiile sau sarcinile sunt insuficient descrise în documentele specifice (regulamentul de organizare și funcționare, fișele postului, proceduri operaționale), neclare sau prezentate în mod formal, responsabilitatea se disipă, crescând probabilitatea ca activitatea să nu se execute sau să fie efectuată necorespunzător.

Prin aplicarea controlului intern managerial, toate aceste documente sunt revizuite/actualizate astfel încât să reflecte, la modul concret, atribuțiile și sarcinile fiecăruia. Astfel, prin delimitarea clară a atribuțiilor și sarcinilor, angajații devin mai responsabili prin faptul că aceștia conștientizează posibilitatea de a răspunde, în mod individual, în caz de neîndeplinire.

Exemplu privind responsabilizarea angajaților ca urmare a funcționării controlului intern:

În cazul unei instituții publice în care nu este funcțional controlul intern: În fișele postului aferente angajaților din compartimentul achiziții nu se prevede, în mod clar, cine trebuie să elaboreze programul anual al achizițiilor publice. Drept urmare, fiecare angajat consideră că această sarcină nu-i revine lui, ci colegului, astfel că în final, programul anual al achizițiilor publice nu este elaborat la timp.

În cazul unei instituții publice în care este funcțional controlul intern: Conducătorul entității sau șeful de compartiment desemnează în mod distinct un angajat care să elaboreze programul de achiziții și specifică faptul că ceilalți colegi au obligația să-l sprijine în elaborare.

În acest sens, au fost actualizate fișele postului cu sarcini clare și a fost aprobată o procedură operațională pentru elaborarea și actualizarea programului anual al achizițiilor publice, în care se stabilesc sarcinile fiecărui angajat pentru elaborarea documentului.

Astfel, s-a realizat o delimitare clară a responsabilităților și răspunderii pe fiecare angajat, determinând reducerea riscului de elaborare cu întârziere a programului de achiziții.

Argumentul nr. 5: *Aplicarea controlului intern managerial determină ca activitatea entității să nu fie afectată semnificativ la plecarea angajaților cu experiență.*

Atunci când un manager lucrează cu persoane cu experiență profesională relevantă, acesta nu conștientizează, întotdeauna, necesitatea existenței unor proceduri clare și detaliate, precum și a altor instrumente de control intern, întrucât angajații cunosc activitățile de care sunt responsabili.

Dacă modul de efectuare a activităților nu este formalizat în documente (fișe de post cu sarcini clare, proceduri cu pași, responsabilități și instrumente de verificare etc.), există posibilitatea afectării semnificative a activităților entității publice ca urmare a plecării angajaților cu experiență.

Exemplu privind afectarea activității entității în cazul compartimentului de tehnologie a informației ca urmare a neaplicării controlului intern:

În cazul unei instituții publice în care nu este funcțional controlul intern:

În cadrul compartimentului de tehnologia informației există un angajat cu experiență care a realizat modernizarea rețelei de calculatoare, salvarea datelor, actualizarea programelor informatice cu care lucrează angajații celorlalte compartimente etc. Nu au fost elaborate proceduri operaționale în cadrul acestui compartiment, considerându-se că acest angajat cu experiență deține toate cunoștințele necesare îndeplinirii atribuțiilor.

În următorul an, angajatul cu experiență își găsește un post mai bine plătit și părăsește instituția, astfel că activitatea acesteia este afectată, întrucât nu se identifică o persoană cu experiență care să fie angajată în loc. Nimeni nu cunoaște funcționarea rețelei, traseele cablurilor și proiectul rețelei, întrucât nu au fost elaborate documente în acest sens.

În cazul unei instituții publice în care este funcțional controlul intern:

Conducătorul instituției conștientizează faptul că deține un angajat cu experiență care ocupă o funcție sensibilă, de natură să afecteze continuitatea celorlalte activități. De aceea, desemnează un angajat care să poată prelua atribuțiile angajatului cu experiență în cazul absenței acestuia și prevede un program de pregătire practică a acestuia.

Orice proces desfășurat la compartimentul de tehnologia informației este procedurat în detaliu, întocmindu-se documente pentru modernizarea rețelei de calculatoare și documentații pentru programele informatice utilizate.

În condițiile în care angajatul cu experiență își găsește un post mai bine plătit și părăsește instituția, activitatea acesteia nu este afectată semnificativ, întrucât atribuțiile angajatului cu experiență sunt preluate de către persoana pregătită anterior în acest sens și care aplică procedurile în vigoare.

Argumentul nr. 6: *Aplicarea controlului intern managerial reduce riscul/oportunitățile ca angajații să comită fraude.*

Absența unui sistem de control funcțional reprezintă un mediu propice pentru angajați să comită fraude, întrucât nu sunt implementate "bariere manageriale" în acest sens. Controlul intern prevede o serie de instrumente (funcții sensibile, riscuri, separarea atribuțiilor etc.) de natură să determine reducerea posibilității apariției unei fraude în entitate.

Exemplu privind reducerea riscului de fraudă ca urmare a funcționării controlului intern:

În cazul unei instituții publice în care nu este funcțional controlul intern:

Pe fondul unor restricții privind ocuparea posturilor neîncadrate, un angajat la compartimentul salarizare controlează în întregime procesul de salarizare, respectiv de la stabilirea drepturilor salariale, înregistrarea în evidența contabilă și efectuarea plăților. Cu toate acestea, nu sunt identificate funcții sensibile la compartimentul salarizare și nici nu se stabilesc instrumente de control privind activitatea de salarizare.

Persoana în cauză conștientizează faptul că nu este verificată și profită de acest fapt, producând o fraudă de cca. 500.000 lei. Această fraudă se descoperă în urma unui control efectuat la cca. 2 ani după plecarea angajatului din instituție.

În cazul unei instituții publice în care este funcțional controlul intern:

La identificarea funcțiilor sensibile, postul din cadrul compartimentului salarizare este declarat funcție sensibilă, întrucât nu se asigură separarea atribuțiilor în domeniul salarizării. Ca urmare, se stabilesc instrumente de control pentru reducerea riscului de fraudă prin verificarea detaliată la acordarea vizei de control financiar preventiv propriu, precum și auditarea anuală a activității de salarizare.

Tentația/oportunitatea de a produce o fraudă este redusă în acest caz, întrucât persoana în cauză conștientizează faptul că este verificată și că o operațiune frauduloasă va fi detectată, fie de către persoana care acordă viza de control financiar preventiv propriu, fie de auditul intern.

Argumentul nr. 7: *Aplicarea controlului intern managerial reduce posibilitatea ca managementul sau angajații să facă obiectul unor evaluări lipsite de obiectivitate.*

În cazul neimplementării unui sistem de control pot exista cazuri de realizare a unor evaluări lipsite de obiectivitate a activității managerilor sau angajaților. Astfel, angajații pot fi învinovați pe nedrept pentru neîndeplinirea unor activități de care sunt responsabili sau de necunoașterea acestora.

De aceea, controlul intern prin instrumentele specifice (delegare de competență, actualizare fișe de post, elaborare de proceduri, stabilire de obiective și indicatori de monitorizare a performanței) elimină posibilitatea unor evaluări lipsite de obiectivitate.

Exemplu privind reducerea posibilității ca managementul sau angajații să facă obiectul unor evaluări lipsite de obiectivitate ca urmare a funcționării controlului intern:

În cazul unei instituții publice în care nu este funcțional controlul intern:

Fișele postului și procedurile operaționale au fost întocmite în mod formal, nefiind definite obiective individuale și nici indicatori de monitorizare a performanței angajaților. De aceea, evaluarea activității acestora s-a realizat în mod formal, nefiind utilizate criterii obiective.

Ca urmare, anumiți angajați au contestat evaluarea realizată, precum și modul de promovare, determinând afectarea mediului de lucru și a moralului salariaților.

În cazul unei instituții publice în care este funcțional controlul intern:

Fișele postului și procedurile operaționale au fost întocmite în mod adecvat, astfel încât să reflecte clar atribuțiile și sarcinile ce trebuie executate. De asemenea, au fost stabilite și discutate obiectivele individuale, precum și indicatori de monitorizare a performanței angajaților.

De aceea, evaluarea activității acestora s-a realizat prin utilizarea unor criterii obiective, stabilite anterior, astfel că nu au existat contestații, mediul de lucru și moralul angajaților nefiind afectate.

Argumentul nr. 8: *Implementarea controlului intern managerial constituie un indicator de performanță obligatoriu pentru evaluarea activității conducătorului entității publice.*

Cum implementarea și funcționarea sistemului de control intern managerial sunt în responsabilitatea conducătorului entității publice, legiuitorul a stabilit obligativitatea definirii unor indicatori pentru evaluarea performanțelor conducătorului entității⁸ cu privire la modul de îndeplinire a responsabilităților în acest domeniu.

⁸ Pct. 3.4. din Anexa nr. 4 – Instrucțiuni privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern managerial la Codul controlului intern managerial al entităților publice, aprobat prin Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018: *"Implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial, operațiunea de autoevaluare a acestuia precum și elaborarea respectiv prezentarea raportului asupra sistemului de control intern managerial, după caz, constituie indicatori de performanță pentru conducătorul entității publice."*