

CZU: 005.584.1 + 657.63(498)

LOCUL ȘI ROLUL CONTROLULUI CA FUNCȚIE A MANAGEMENTULUI ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE DIN ROMÂNIA

Gabriela Alice RAVDAN

Universitatea de Stat din Moldova

În acest articol ne-am propus să prezentăm evoluția conceptului de control la nivel național (România), precum și să analizăm definițiile acestuia din mai multe perspective, ca parte integrantă a sistemului modern de guvernare. În același timp au fost scoase în evidență concepte care au fost îmbunătățite pe parcursul timpului și cărora li se conferă o mai largă aplicabilitate și o mai amplă disponibilitate privind dezvoltarea și eficientizarea instituțiilor publice prin prisma controlului intern.

Scopul cercetării constă în identificarea locului și rolului controlului ca funcție a managementului în instituțiile publice și în demonstrarea importanței și necesității controlului intern, urmând a fi propuse unele ipoteze de perfecționare în acest domeniu. Pentru atingerea acestui scop, autorul și-a propus următoarele obiective: cercetarea bazei teoretico-metodologice a controlului intern/managerial; studierea reglementării normative a controlului, evidențierea modificărilor evolutive; identificarea aspectelor problematice și a cauzelor acestora; formularea unor concluzii și recomandări și identificarea unor direcții de perfecționare a controlului în cadrul instituțiilor publice.

Cuvinte-cheie: *instituții publice, control intern/managerial, standarde de control intern/managerial, guvernare corporativă.*

THE PLACE AND ROLE OF CONTROL AS A FUNCTION OF MANAGEMENT IN PUBLIC INSTITUTIONS FROM ROMANIA

In this article, we set out to present the evolution of the concept of control at the national level (Romania), as well as the analysis of its definitions from several perspectives, as an integral part of the modern system of governance. At the same time, there have been highlighted concepts that were improved over the time and which are given a wider applicability and a greater availability regarding the development and efficiency of public institutions through the internal control.

The purpose of the research consists in identifying the place and role of control as a function of management in public institutions and demonstrating the importance and necessity of internal control as well as proposing improvement hypotheses in this field. To achieve this goal, the author has proposed the following objectives: researching the theoretical-methodological basis of internal / managerial control; studying the normative regulation of the control, highlighting the evolutionary changes; as well the identification of problematic aspects and their causes; the formulation of conclusions and recommendations from research and the identification of directions for improving control within public institutions.

Keywords: *public institutions, internal / managerial control, internal / managerial control standards, corporate governance.*

Introducere

Conceptul de control își are originile în limba latină „*contra robus*”, în traducere însemnând verificarea unei informații prin compararea cu o altă informație, respectiv „*verificarea unui act duplicat după original*” [1, p.6]. Încă din timpuri străvechi, respectiv în Imperiul roman, exista practica înregistrării obligațiilor fiscale ale contribuabililor în doua registre, care erau denumite „rol” și „contra rol”, cele două fiind ținute de două persoane diferite.

Prin aplicarea acestui sistem de verificări și contraverificări se realiza compararea înscrisurilor din cele două registre, asigurând-se astfel o evidență clară a veniturilor și cheltuielilor imperiului.

Persoanele responsabile de evidența și gestionarea acestor venituri erau „auditare” de către auditori care prezentau senatului rezultatele verificărilor.

Spre sfârșitul secolului XX, prin apariția celor două sisteme principale de control intern, COSO și COCO, se face trecerea de la sensul tradițional al conceptului de control intern – acela de verificare sau inspecție, la o noțiune mai modernă – aceea în care rolul primordial este de a conduce și apoi de a verifica (Fig.1).

Astfel, pentru a putea conduce trebuie, în principal, a înțelege – a gestiona și a stăpâni diferite tipuri de riscuri care se pot manifesta atât din exterior, cât și din interior în ceea ce privește apariția unor pericole în

vederea îndeplinirii obiectivelor manageriale, dar și a unor oportunități de creștere a performanțelor sistemelor de conducere și control intern la nivel de instituție publică.

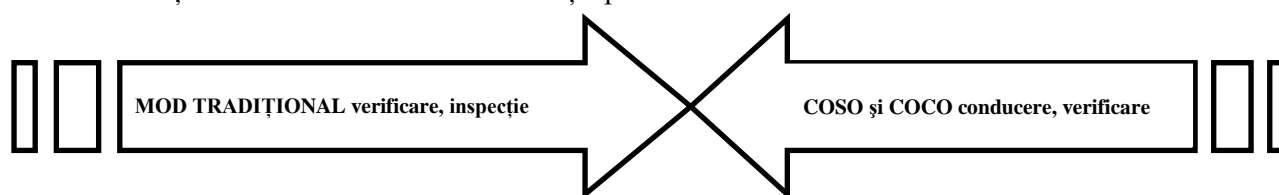


Fig.1. Noțiunile de control.

Sursa: elaborată de autor.

Importanța și actualitatea studiului sunt condiționate de unele modificări în legislația națională, care necesită investigații complexe privind locul și rolul controlului ca funcție a managementului în instituțiile publice. În acest context, articolul reflectă o cercetare, prin intermediul unei tehnici de investigare, de tip normativ. Aceasta presupune o analiză prin prisma prevederilor naționale și internaționale.

Metodologia cercetării. Pentru cercetarea în cauză, am realizat o investigare documentară a actelor legislative și normative în vigoare, folosind o abordare evolutivă bazată pe metoda observației, a analizei de documente și pe comparația prevederilor reglementărilor în domeniul controlului intern/ controlului intern managerial.

În ce privește **definirea conceptului de control**, în literatura de specialitate găsim o multitudine de definiții ale conceptului de control, acesta fiind definit ca:

- ✓ analiză permanentă sau periodică a unei activități, a unei situații pentru a urmări mersul ei și pentru a lua măsuri de îmbunătățire; supraveghere continuă (morală și materială); stăpânire, dominație; putere de dirijare a propriilor gesturi și mișcări; instituție sau grup de persoane care supraveghează anumite activități [2];
- ✓ proces de măsurare, de monitorizare a performanței și de luare a acțiunii corective necesare pentru asigurarea obținerii rezultatelor dorite [3, p.31];
- ✓ un sistem pentru a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor managementului [4];
- ✓ ansamblul formelor de control existente la nivelul entităților, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în vederea atingerii obiectivelor. Controlul intern include structuri organizatorice, metodele și procedurile implementate pentru atingerea obiectivelor [5, p.30];
- ✓ ansamblul acțiunilor de evaluare operativă și postoperativă a rezultatelor organizației, a verigilor ei organizatorice și a fiecărui salariat, de identificare a abaterilor ce apar de la obiectivele, normele și standardele stabilite inițial și a cauzelor care le-au generat, menținându-se echilibrul dinamic al organizației [6];
- ✓ existența unui aparat specializat pe domenii – financiar, tehnic, al protecției muncii, gestionar etc. – care, prin formele și metodele aplicate, prezintă conducerii abaterile și deficiențele constatate, propunerile și măsurile adecvate, pe baza cărora organele de conducere, managerii etc. iau decizii și dispun măsuri de reglare a activității desfășurate, tocmai în compartimentul și activitățile care manifestă abateri și disfuncționalități [7];
- ✓ funcția finalizatoare a procesului de conducere, precum și funcția care furnizează elementele necesare pentru realizarea celorlalte atribute ale conducerii [8, p.6];
- ✓ ansamblul proceselor prin care performanțele firmei, subsistemelor și componentelor acesteia sunt măsurate și comparate cu obiectivele și standardele stabilite inițial, în vederea eliminării deficiențelor constatate și integrării abaterilor pozitive [9];
- ✓ ansamblul dispozitivelor (mecanismelor) implementate de către responsabilii de la toate nivelurile pentru a deține controlul asupra funcționării activităților din domeniul respectiv [10].

Funcția de control a evoluat și evoluează continuu, prin apariția diverselor tipologii de control datorită mediului în care se aplică și care, la rândul său, se află într-o continuă dezvoltare.

În literatura de specialitate există mai multe clasificări ale controlului. Una dintre ele abordează controlul *din punctul de vedere al exercitării acestuia* [1, p.6]:

- **control intern**, care cuprinde totalitatea controalelor din interiorul entităților;
- **control extern**, care cuprinde ansamblul controalelor care se adresează entităților, din afara acestora.

Rezultate și discuții

În vederea armonizării legislației interne cu cea comunitară Guvernul României – Ministerul Finanțelor Publice, prin Unitatea Centrală pentru Armonizarea Auditului Public Intern (UCAAPI), a adoptat în anul 2005 „Strategia Dezvoltării Controlului Financiar Public Intern în România”, care face o analiză a stadiului actual al sistemului de control financiar public intern și proiectează următoarele direcții de acțiune pentru dezvoltarea în viitor a acestui sistem.

Potrivit Strategiei Dezvoltării Controlului Financiar Public Intern în România (Anexa nr.1 „Definiții și concepte”), conceptul de *control financiar public intern* (CFPI) desemnează „ansamblul controlului financiar executat, intern, de către o organizație guvernamentală sau de către organizațiile sale delegate, în scopul asigurării cu management financiar și controlul instituțiilor ce folosesc fonduri publice (inclusiv fonduri externe) sunt în concordanță cu legislația, prevederile bugetare și cu principiile unui management financiar sănătos” [11, p.11].

Astfel, controlul financiar public intern cuprinde toate măsurile de control asupra tuturor veniturilor statului, cheltuielilor, bunurilor, drepturilor și obligațiilor acestuia.

Controlul financiar public intern cuprinde:

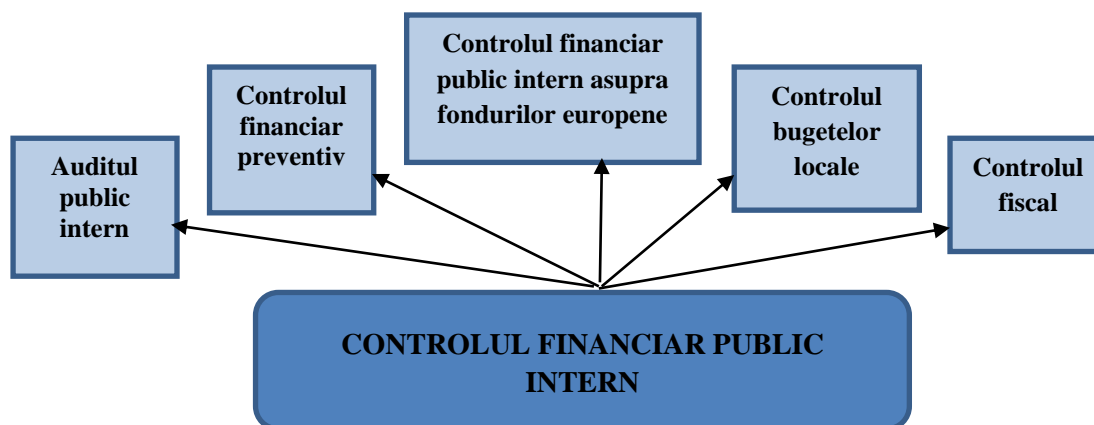


Fig.2. Aria de cuprindere a controlului financiar public intern.

Sursa: elaborată de autor.

Potrivit Institutului Internațional al Auditorilor Interni (1999), *auditul public intern* este definit, conform cadrului legislativ existent, ca fiind „o activitate independentă și obiectivă, care dă asigurări și consiliere conducerii pentru o bună administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, perfecționând activitățile entității publice și ajutând entitatea publică să își îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică prin care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare” [12]. Aceași definiție o găsim și în Capitolul I, Dispoziții generale, al Legii privind auditul public intern [13].

Legea privind auditul public intern reglementează trei categorii de organisme ce au ca atribuții la coordonarea și supravegherea activității de audit public intern:

- ✓ **Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI)** – organism cu caracter consultativ care are în vedere definirea strategiei și îmbunătățirea activității de audit public intern în sectorul public;
- ✓ **Unitatea Centrală pentru Armonizarea Auditului Public Intern (UCAAPI)** – care se constituie în cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în subordinea directă a ministrului finanțelor publice. Obiectivele UCAAPI sunt: elaborarea strategiei și a cadrului normativ general de coordonare și evaluare a activității de audit public intern la nivel național și de realizare a misiunilor de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale;
- ✓ **Comitetele de audit intern.**

Obiectivele compartimentului de audit public intern sunt orientate în primul rând spre ajutorarea entităților publice atât în ansamblul lor, cât și a structurilor acestora. Astfel, obiectivele majore sunt următoarele:

- să gestioneze mai bine riscurile;
- să asigure o mai bună administrare și păstrare a patrimoniului;
- să asigure o evidență contabilă și un management informatic fiabil și corect;
- să îmbunătățească calitatea managementului, a controlului și auditului intern;
- să îmbunătățească eficiența și eficacitatea operațiilor.

Potrivit art.12 din Legea privind auditul public intern, aceste trei structuri sunt responsabile pentru conducerea și realizarea următoarelor trei tipuri de audit [13]:

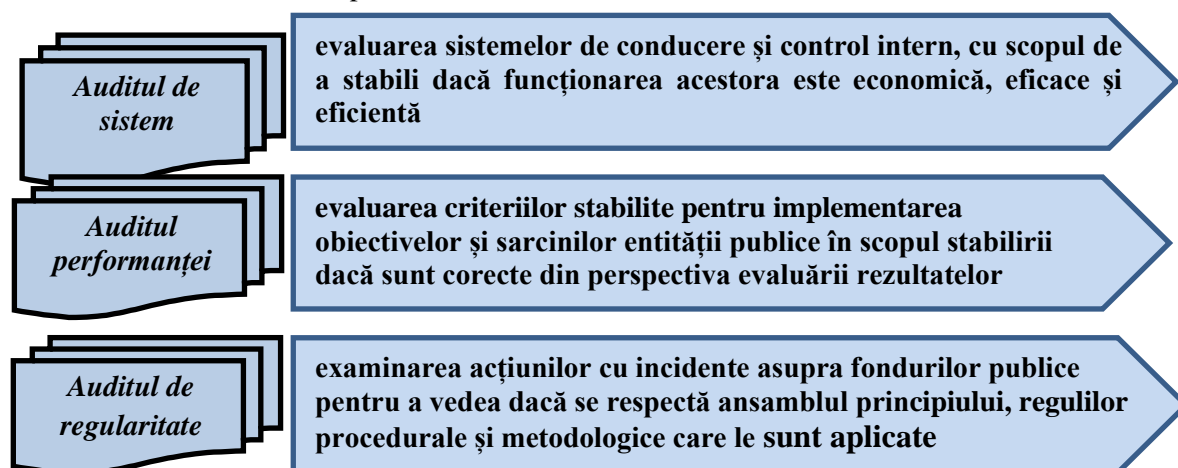


Fig.3. Tipurile de audit.

Sursa: elaborată de autor.

Controlul financiar preventiv, control executat obligatoriu, stabilit prin lege [14], se efectuează a priori asupra operațiilor patrimoniale ale entității publice și se realizează de persoane desemnate special.

Aceasta este „o activitate organizată în cadrul tuturor entităților publice, constând în verificarea sistematică a proiectelor de operațiuni care presupun decizii financiare și/sau patrimoniale. Verificarea în ceea ce privește legalitatea, regularitatea și încadrarea operațiunilor supuse controlului în limitele creditelor bugetare/de angajament aprobate în conformitate cu cadrul normativ în vigoare” [11, p.12].

Controlul financiar preventiv se organizează și se exercită sub două forme:

- ✓ **Controlul financiar preventiv propriu (CFPP)**, este organizat în toate entitățile publice din România, în cadrul compartimentelor de specialitate financiar-contabilă;

Operațiunile supuse verificării sunt cele cuprinse în cadrul general stabilit de MFP prin norme, stabilite prin decizia a conducătorului acesteia. Acest tip de control se exercită, prin viză, de persoanele din cadrul compartimentelor de specialitate (respectiv, cel financiar-contabil), persoane care sunt desemnate de către conducătorul entității publice, prin act de numire care cuprinde limitele de competență în exercitarea controlului financiar preventiv, altele decât cele care inițiază operațiunile supuse vizei.

Conducătorii entităților publice au obligația să stabilească proiectele de operațiuni supuse controlului financiar preventiv, documentele justificative și circuitul acestora, care trebuie să respecte cerințele de legalitate, regularitate și încadrare în limitele creditelor bugetare aprobate și să poarte viza de control financiar preventiv propriu.

În cazul refuzului de viză, conducătorul entității poate să dispună efectuarea operațiunii pe propria răspundere, situație în care se informează CC, MFP și, după caz, organul ierarhic superior al entității publice. Numirea, suspendarea, destituirea sau schimbarea personalului care desfășoară activitatea de CFPP se face de către conducătorul entității publice, cu acordul entității publice superioare, iar în cazul entităților publice în care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special, – cu acordul MFP [11, p.12].

- ✓ **Controlul financiar preventiv delegat (CFPD)** este exercitat de către MFP, prin Corpul Controlorilor Delegați, care funcționează ca o structură distinctă, în subordinea ministrului finanțelor publice.

Controlorul delegat este independent de structura internă managerială a entității publice la care acesta exercită viza. Acesta face o reverificare a acelor proiecte de operațiuni considerate că având un nivel de risc ridicat, nivel care este determinat de valoarea proiectelor de operațiuni și de frecvența constatării unor abateri de la legalitate și regularitate, în perioadele anterioare.

Controlul financiar preventiv delegat are la bază următoarele principii:

- a) *prevenirea* – controlul se face înainte ca actele să capete forță juridică, prin semnarea lor de către titularii competențelor;
- b) *nesubstituirea* – documentele sunt prezentate controlorului delegat după ce au fost verificate de controlul intern;
- c) *selectivitatea și concentrarea spre zone de risc și valori ridicate* – este controlat un număr redus de operațiuni, selectate după criteriile de complexitate sau valoare ridicată.

Controlul financiar preventiv delegat se exercită prin viză, respectiv prin refuz de viză, de către persoana responsabilizată în acest sens din cadrul entității publice [11, p.13].

MFP asigură coordonarea activității controlului financiar preventiv delegat prin:

- ✓ *elaborarea și actualizarea cadrului normativ specific;*
- ✓ *elaborarea normelor metodologice privind cadrul general al atribuțiilor și exercitării controlului financiar preventiv;*
- ✓ *avizarea normelor metodologice specifice privind organizarea și exercitarea controlului financiar preventiv propriu, elaborate de ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat, ai bugetului asigurărilor sociale de stat, ai bugetelor fondurilor speciale, precum și pentru operațiunile finanțate din asistență financiară externă;*
- ✓ *elaborarea raportului anual privind controlul financiar preventiv la nivelul instituțiilor publice la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special;*
- ✓ *coordonarea și susținerea sistemului de pregătire profesională a persoanelor care efectuează controlul financiar preventiv.*

Controlul financiar preventiv delegat se poate exercita:

- ✓ *la instituțiile publice importante (ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și ai bugetului oricărui fond special), Trezoreria statului și asupra operațiunilor privind datoria publică, precum și a operațiunilor finanțate din fonduri externe;*
- ✓ *la alte instituții publice sau persoane juridice de drept privat care gestionează fonduri publice și/sau administrează patrimoniul public, în cazul unor operațiuni cu risc ridicat.*

Operațiunile supuse controlului financiar preventiv delegat sunt cele cuprinse în cadrul general stabilit prin norme ale MFP și prin procedura operațională. Refuzul de viză al controlorului delegat nu blochează operațiunile financiare, acestea putându-se executa în baza deciziei pe propria răspundere a ordonatorului de credite cu informarea MFP și a CC [11, p.14].

Față de celelalte forme de control organizate și exercitate la nivelul entităților economice, controlul financiar preventiv prezintă următoarele caracteristici:

- a) *are un caracter patrimonial;*
- b) *este un control profilactic, de prevenire*, oprind de la efectuarea acelor operații nelegale, nereale și ne-economice, preîntâmpinând astfel pagube în patrimoniului entităților economice;
- c) *este un control propriu al unităților patrimoniale*, întrucât exercitarea lui constituie un atribut al organelor financiar - contabile din interiorul acestora;
- d) *este un control documentar*, întrucât operațiile economice și financiare supuse controlului financiar preventiv se verifică pe baza documentelor în care sunt consemnate;
- e) *are un caracter total*, deoarece în sfera sa de exercitare sunt cuprinse toate documentele în care sunt consemnate operațiuni din care se nasc sau prin care se sting drepturile și obligațiile patrimoniale.

Controlul financiar de gestiune se exercită în cadrul operatorilor economici și privește gestionarea patrimoniului propriu și a bunurilor din patrimoniul public și privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale aflate în administrare, în concesiune ori închiriere, în conformitate cu prevederile HG nr.1151/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind modul de organizare și exercitare a controlului financiar de gestiune.

Controlul financiar de gestiune se organizează la operatorul economic pentru controlul gestiunilor proprii, dar și la subunitățile din structura acestuia și se exercită sub următoarele forme:

- ✓ controlul preventiv, care constă în verificarea fundamentării bugetelor de venituri și cheltuieli și a anelurilor la acestea;
- ✓ controlul operativ, care constă în verificarea unor operațiuni economico-financiare desfășurate în cursul exercițiului financiar curent.

Obiectivele controlului financiar de gestiune sunt următoarele:

✓ asigurarea integrității patrimoniului operatorului economic, precum și a bunurilor din domeniul public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale aflate în administrarea, în concesiunea sau în închirierea acestora;

✓ respectarea prevederilor legale și a reglementărilor interne, incidente ale activității economico-financiare a operatorului economic;

✓ creșterea eficienței în utilizarea resurselor alocate [11, p.14].

Această activitate se *desfășoară în baza unor programe de activitate* anuale, trimestriale și lunare, întocmite de către personalul care are atribuții de control financiar de gestiune și care sunt aprobate de conducătorul operatorului economic.

Conducătorul operatorului economic stabilește prin proceduri interne modul de întocmire și realizare a programului de activitate, durata efectuării unei acțiuni de control, tipurile de acte de control ce trebuie întocmite, circuitul și modul de evidență a acestora, precum și desemnarea persoanelor responsabile pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor stabilite.

Controlul managerial reprezintă ansamblul tuturor mijloacelor folosite și puse în practică de către o entitate publică pentru a o sprijini în atingerea obiectivelor și în ce privește utilizarea resurselor existente într-o manieră optimă.

Controlul managerial deține astfel informații referitoare la trei categorii de elemente esențiale:

- ✓ **obiectivele** – ce trebuie atinse;
- ✓ **mijloacele** – resursele și metodele utilizate pentru atingerea obiectivelor;
- ✓ **rezultatele** – ceea ce se obține.

În România, necesitatea implementării unui control intern s-a impus în cadrul entităților publice imediat după 1989. Desigur, procesul de implementare a *principiilor anglo-saxone ale controlului intern*, acceptate de Comisia Europeană, a fost dificil și de durată, România demarând un proces legislativ pentru pregătirea entităților publice în vederea implementării noului sistem de control intern.

Astfel, din 1999, în sistemul de control românesc este introdus „*controlul intern și auditul intern*” pentru entitățile publice, ceea ce a impus necesitatea unor clarificări ale conceptelor și practicii în domeniu.

Practica internațională, care a fost adoptată și de țara noastră, impune o separare clară a activităților de control intern de cele de audit intern, recomandând crearea a două sisteme separate: unul de control intern și altul de audit intern, ambele aflându-se sub coordonarea managerului entității și capabile să răspundă riscurilor cu care se confruntă entitățile publice.

Controlul intern managerial reprezintă ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor publice în mod economic eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile [15].

Reglementările privind controlul intern managerial. Prima reglementare privind controlul intern managerial a fost lansată în anul 2005 de către MFP, Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control. Ordinul MFP nr.946/2005 prevede că minimul de „reguli de management pe care toate entitățile publice trebuie să le urmeze” era reprezentat de 25 standarde de control intern/managerial grupate în cinci elemente-cheie: mediul de control, performanța și managementul riscurilor, informarea și comunicarea, activități de control, auditarea și evaluarea.

Elementul-cheie „performanța și managementul riscurilor” se referă la problematica managementului legată de fixarea obiectivelor, planificare (planificarea multianuală), programarea (planul de management) și monitorizarea performanței. Toate aceste aspecte sunt descrise în standardul 11, Managementul riscului, Ordinul nr.946/2005, unde se stipulează că „un sistem de control intern/managerial eficient presupune implementarea

în entitatea publică a managementului riscurilor". Riscurile sunt definite ca „evenimente care pot afecta realizarea obiectivelor”, respectiv orice acțiune sau inacțiune care prezintă un risc de nerealizare a obiectivelor [18].

De asemenea, managementul riscurilor era definit ca „metodologie care vizează asigurarea unui control global al riscului, ce permite menținerea unui nivel acceptabil al expunerii la risc pentru entitatea publică, cu costuri minime”. Ordinul MFP nr.946/2005 prevedea că managementul organizației publice avea „obligația de a identifica riscurile și de a întreprinde acele acțiuni care plasează și mențin riscurile în limite acceptabile” [18]. Reglementarea impune menținerea unui „echilibru între nivelul acceptabil al riscurilor și costurile pe care le implică aceste acțiuni”, respectiv se prevede că „riscurile sunt acceptabile, dacă măsurile care vizează evitarea acestora nu se justifică în plan financiar”.

Entitatea publică are obligația de a analiza „sistematic, cel puțin o dată pe an, riscurile legate de desfășurarea propriei activități”, de a elabora planuri pentru limitarea consecințelor riscurilor, respectiv de a stabili responsabili care să aplice aceste planuri. Ordinul MFP nr.946/2005 a fost abrogat în anul 2015, iar prevederile privind controlul intern managerial au fost înlocuite cu cele din Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr.400/2015 și din Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr.600/2018, ambele implementând o abordare diferită.

Astfel, în Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr.400/2015 se remarcă:

– *în primul rând*, o centrare a controlului intern/manAGERIAL atât pe identificarea, prioritizarea și gestionarea riscurilor, cât și pe organizarea acestuia în vederea realizării a trei categorii de obiective permanente:

- ✓ *obiective cu privire la eficacitatea și eficiența funcționării;*
- ✓ *obiective cu privire la fiabilitatea informațiilor externe și interne;*
- ✓ *obiective cu privire la conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne;*

– *în al doilea rând*, această reglementare stabilește la nivelul fiecărei entități publice crearea unor structuri responsabile de gestionarea controlului intern/manAGERIAL: comisia de monitorizare, responsabilul de riscuri, echipa de gestionare a riscurilor;

– *în al treilea rând*, Secretariatul General al Guvernului, prin Direcția de control intern managerial și relații interinstituționale (DCIMRI), este desemnat în vederea „elaborării și implementării politicii în domeniul sistemului de control intern managerial, coordonează și supraveghează prin activități de verificare și îndrumare metodologică implementarea și dezvoltarea sistemelor de control intern managerial din cadrul entităților publice”.

Ordinul SGG nr.400/2015 face referire la 16 standarde de control intern / managerial, grupate pe aceleași cinci elemente-cheie din reglementarea anterioară [18]. Cele 16 standarde sunt considerate a fi „un sistem de referință, în raport cu care se evaluează sistemele de control intern managerial, se identifică zonele și direcțiile de schimbare”, scopul fiind acela „de a crea un model de control intern managerial uniform și coerent, care să permită comparații între entități de același fel sau în cadrul aceleiași entități, la momente diferite, și să facă posibilă evidențierea rezultatelor entității și a evoluției sale”.

Din analiza modului de implementare a sistemului de control intern managerial, la nivelul ordonatorilor atât de la nivel central, cât și de la nivel teritorial, se constată că procesul este în plină desfășurare, cu un grad ridicat de implementare a standardelor de control intern la nivelul ordonatorilor principali de credite din cadrul aparatului central.

Pentru entitățile de mici dimensiuni, această implementare se realizează cu dificultăți, având un caracter formal, personalul și ordonatorii de credite neînțelegând suficient rolul sistemului de control intern. Activitatea de control intern nu este pe deplin percepută ca un instrument managerial utilizat pentru a furniza o utilizare rezonabilă a resurselor umane și financiare.

În **concluzie** putem menționa că un sistem de control rezonabil și flexibil este un sistem care se poate modifica în funcție de realitățile existente, care reușește, în anumite limite, să asigure îndeplinirea obiectivelor propuse de entitate cu o mai mare probabilitate și în condiții mai bune. Controlul vizează aplicarea normelor și procedurilor de control intern, la toate nivelurile ierarhice și funcționale: aprobare, autorizare, verificare, evaluarea performanțelor operaționale, securizarea activelor, separarea funcțiilor, a cărei aplicabilitate și funcționare implică răspunderea managerială.

Deși se depun eforturi pentru implementarea adecvată a sistemului de control intern managerial la nivelul entităților publice din România, acesta este un proces care încă mai necesită eforturi susținute. Trebuie îmbunătățit atât modul de verificare pe verticală a procesului de implementare a sistemului de control intern mana-

gerial, cât și modul de cooperare între ordonatorii principali de credite cu entitățile din subordine pentru a asigura existența unei abordări unitare.

Referințe:

1. GHIȚĂ, M. *Controlul financiar componentă a mecanismului economiei de piață*. Craiova: Universitaria, 1995, p.6.
2. Dicționarul Explicativ al Limbii Române, DEX. București: Editura Academiei Române, 1998.
3. SIMIONESCU, A., BUSE, F., BUD, N., PURCARU STAMIN, I. *Controlul Managerial*. București: Editura Economică, 2006, p.31.
4. LOEBBECKE, A. *Audit, o abordare integrată*. Chișinău: ARC, 2003, 365 p.
5. GHITA, M. *Auditul intern*. București: Editura Economica, 2004, p.30.
6. ZANDER, A. The Psychology of the Group Process. In: *Annual Review of Psychology*, 1979.
7. CRACIUN, S. *Auditul financiar și Auditul intern: controlul financiar și expertiza contabilă*. București: Editura Economica, 2004. 314 p.
8. OPREAN, I. *Control și Audit financiar-contabil*. Deva: Intercredo, 2002, p.6.
9. NICOLESCU, O. *Management*. București: Editura Didactică și Pedagogică, 1992.
10. RENARD, J. *Teoria și practica auditului intern*. București: Editura M.F.P., 2003. 119 p.
11. Strategia dezvoltării controlului financiar public intern în România pentru perioada 2017 – 2020, elaborat de Ministerul Finanțelor Publice, <http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/StrategiaAPI2018-2020.pdf>
12. Ordinul ministrului finanțelor publice nr.38/15.01.2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern. În: *Monitorul Oficial al României*, 2003, nr.130.
13. Legea nr.672/2002 privind auditul public intern. În: *Monitorul Oficial al României*, 2002, nr.953.
14. Ordinul nr.103/2019 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.923/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv și a Codului specific de norme profesionale pentru persoanele care desfășoară activitatea de control financiar preventiv propriu; Ordinul nr.2332 din 30 august 2017 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.923/2014 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv și a Codului specific de norme profesionale pentru persoanele care desfășoară activitatea de control financiar preventiv propriu.
15. Ordonanța Guvernului nr.119/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
16. Îndrumar. Evaluarea controlului intern în scopul realizării misiunilor de audit public intern, http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/Indrumar_EvaluareCI.pdf
17. INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions, <http://www.intosai.org/about-us.html>
18. Ordinul MFP nr.946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, republicat, cu modificările și completările ulterioare.
19. Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr.400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern al entităților publice. În: *Monitorul Oficial al României*, Partea I, 2015, nr.444, cu modificările și completările ulterioare.
20. Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr.600/2018 pentru aprobarea Codului controlului intern al entităților publice. În: *Monitorul Oficial al României*, 2018, nr.387.

Date despre autor:

Gabriela Alice RAVDAN, doctorandă, Șoala doctorală Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

E-mail: gabriela.ravdan@yahoo.com

Prezentat la 09.12.2019