

ALINA BRATILOVEANU



CONTROLUL INTERN MANAGERIAL — în — ENTITĂȚILE PUBLICE



ACADEMIA ROMÂNĂ

Institutul Național de Cercetări Economice „Costin C. Kirițescu”

Alina BRATILOVEANU

Controlul intern managerial în entitățile publice



Colecția SED VITAE DISCIMUS
apare la
Centrul de Informare și Documentare Economică
al Institutului Național de Cercetări Economice „Costin C. Kirițescu”
și este rezervată
publicării versiunilor editoriale
ale tezelor de doctorat susținute
după anul 1990

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

BRATILOVEANU, ALINA

**Controlul intern managerial - instrument eficient de management în
cadrul entităților publice / Alina Bratiloveanu.** - București : Editura Centrului
de Informare și Documentare Economică, 2022

Conține bibliografie

ISBN 978-973-159-284-8

005



Centrul de Informare și Documentare Economică

Colecția SED VITAE DISCIMUS

Coordonatorul colecției:

prof. dr. Valeriu Ioan-Franc, membru al Academiei Române

Redactor coordonator: Paula Neacșu

Coperta: Nicolae Login

Prezentare grafică: Luminița Login

Toate drepturile asupra acestei ediții aparțin Centrului de Informare
și Documentare Economică. Reproducerea, fie și parțială și pe orice suport,
este permisă pentru utilizări didactice și de formare profesională, cu acordul
prealabil al editorului, în temeiul prevederilor legii drepturilor de autor.

ISBN 978-973-159-284-8

Apărut 2022

Alina BRATILOVEANU

Controlul intern managerial în entitățile publice



ACADEMIA ROMÂNĂ

Institutul Național de Cercetări Economice „Costin C. Kirițescu”

Editura Centrului de Informare și Documentare Economică

București, 2022



Volumul de față
este versiunea publicată în regim editorial
a tezei
**CONTROLUL INTERN MANAGERIAL – INSTRUMENT EFICIENT
DE MANAGEMENT
ÎN CADRUL ENTITĂȚILOR PUBLICE**
susținută la
Universitatea „Valahia” din Târgoviște
la data de 29 septembrie 2021
de
Dr. ALINA BRATILOVEANU
Coordonator științific
Prof. univ. dr. ION STEGĂROIU

CUPRINS

INTRODUCERE	9
CAPITOLUL 1 – FUNDAMENTE TEORETICE	12
1.1. Originea, evoluția și definirea conceptului de „control intern managerial”	12
1.1.1. Etimologia cuvântului „control”	12
1.1.2. Definirea conceptului de „control intern managerial” de către organisme profesionale	21
1.1.3. Definirea conceptului în lucrările de specialitate.....	26
1.1.4. Definirea conceptului conform cadrului legal național actual	269
1.1.5. Relația control intern-control strategic- control managerial	30
1.2. Componentele sistemului de control intern managerial.....	32
1.2.1. Mediul de control	32
1.2.2. Evaluarea riscurilor	36
1.2.3. Activitățile de control.....	42
1.2.4. Informarea și comunicarea	49
1.2.5. Activitățile de monitorizare.....	50
1.3. Scurte observații asupra binomului management- control intern	51
1.3.1. Relația biunivocă dintre management și controlul intern.....	57
1.3.2. Dimensiunea managerială a controlului intern	58

CAPITOLUL 2 – CONTEXTUL DEZVOLTĂRII SISTEMULUI DE CONTROL INTERN MANAGERIAL.....	60
2.1. Cadrul național actual privind controlul intern managerial.....	60
2.1.1. Categori de entități publice.....	60
2.1.2. Actele normative care reglementează controlul intern managerial în cadrul entităților publice	62
2.2. Schimbarea viziunii asupra controlului intern. Transformările cadrelor naționale privind controlul intern managerial.....	63
2.2.1. Codul controlului intern managerial.....	69
2.2.2. Registrul riscurilor	77
2.2.3. Modelul de procedură operațională/formalizată/documentată	78
2.2.4. Situația centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial.....	80
2.2.5. Întocmirea, aprobarea și prezentarea/ transmiterea raportului asupra sistemului de control intern managerial.....	83
2.2.6. Chestionarul de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern managerial	90
2.2.7. Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării	102
2.2.8. Raportul asupra sistemului de control intern managerial la 31 decembrie 20... ..	103
2.3. Studiarea corespondențelor care se stabilesc între management/control intern și evidențierea rolului esențial al conducerii entității în etapele procesului controlului intern.....	106
2.3.1. Paralelă între definițiile managementului și cele ale controlului intern managerial.....	106
2.3.2. Controlul ca funcție managerială.....	110

CAPITOLUL 3 – CERCETĂRI EMPIRICE ASUPRA IMPLEMENTĂRII CONTROLULUI MANAGERIAL INTERN ÎN ROMÂNIA	120
3.1. Stadiul implementării controlului intern managerial în România.....	120
3.1.1. Starea de fapt.....	129
3.1.2. Elemente definitorii ale implementării controlului intern managerial în România.....	200
3.2. Principalele vulnerabilități ale sistemelor de control intern din cadrul entităților publice românești.....	212
3.2.1. Rezultate.....	215
3.2.2. Concluziile principalelor vulnerabilități ale sistemelor de control intern din cadrul entităților publice românești.....	217
3.3. Ipoteze și obiective.....	219
CAPITOLUL 4 – MODEL DE OPTIMIZARE A SISTEMULUI DE CONTROL INTERN MANAGERIAL ÎN MANAGEMENTUL ENTITĂȚILOR PUBLICE	224
4.1. Bucle feedback în sistemul de control intern managerial.....	224
4.2. Model de optimizare managerială bazat pe sistemul de control intern managerial	226
4.3. Propuneri de îmbunătățire a controlului intern managerial din entitățile publice.....	228
CÂTEVA CONCLUZII. LIMITE ȘI DIRECȚII VIITOARE DE CONFORMARE MANAGERIALĂ	244
BIBLIOGRAFIE	249
LISTA FIGURILOR.....	271
LISTA TABELELOR.....	274
LISTA ABREVIERILOR	279

ADDENDA

A – Istoricul modificărilor actelor normative care reglementează controlul intern managerial în cadrul entităților publice.....	283
B – Paralele între OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018	300
C – Principalele cadre de control intern managerial	354
D – Evoluția reglementărilor naționale privind controlul intern managerial	363
E – Influențele codurilor străine asupra codurilor naționale privind controlul intern	383
F – Analiza detaliată a standardelor prevăzute de OSGG 400/2015 și OSGG 600/2018, precum și vulnerabilitățile legislative ale controlului intern managerial.....	399

Introducere

Sistemul de control intern managerial reprezintă o componentă esențială a oricărei organizații, indiferent de modul în care este organizată și funcționează. Altfel spus, controlul intern este un concept general care se adaptează oricărui tip de organizație, implementarea acestuia prezentând particularități în funcție de statutul juridic al acesteia (de care depind structura organizatorică și, mai ales, structurile de conducere și modul cum acestea își exercită conducerea, finanțarea sa, relațiile cu mediul extern în care funcționează etc.), precum și de obiectivele sale.

Rațiunea existenței sistemelor de control intern managerial constă în aceea că ele sunt menite să sprijine entitățile în atingerea obiectivelor propuse. În cadrul majorității definițiilor controlului intern, obiectivele sunt grupate foarte general (pentru a se putea adresa unui spectru cât mai larg de entități) în următoarele categorii: *obiective operaționale* (care se referă la funcționarea entității în ansamblu sau a anumitor domenii ale activității acesteia), *obiective de raportare* și *obiective de conformare* cu reglementările interne și externe aplicabile entității.

În cadrul volumului de față ne vom concentra asupra sistemului de control intern preponderent din optica unui conducător al unei entități publice, orientându-ne mai degrabă asupra celei de-a doua caracteristici a controlului intern, respectiv cea „managerială”.

Premisele pe care se fundamentează abordarea noastră sunt:

- pe de o parte, în ciuda existenței unui cadru legal dedicat exclusiv controlului intern de peste 15 ani, *conducătorii entităților publice nu conștientizează pe deplin beneficiile conceperii, implementării și menținerii unor sisteme eficiente de control intern, acestea constând chiar în obiectivele sistemelor de control intern (îndeplinirea obiectivelor entității, asigurarea continuității aces-*

teia etc.), respectiv nu percep magnitudinea riscurilor la care se expun în cazul eşecului în oricare dintre etapele menţionate anterior şi, în consecinţă, nu depun toate eforturile necesare în acest sens;

- *pe de altă parte, conducătorii entităţilor publice nu îşi înţeleg întru totul dublul rol în raport cu sistemul de control intern managerial: a) persoană responsabilă cu demararea şi supravegherea activităţilor necesare conceperii, implementării şi monitorizării funcţionării/eficienţei sistemului şi b) componentă extrem de importantă a sistemului prin faptul că stabileşte „tonul de la vârf”, constituind un exemplu pentru ceilalţi angajaţi. Conducătorul entităţii reprezintă, ca şi celelalte categorii de personal, o componentă a sistemului de control intern managerial. Totuşi, potrivit atribuţiilor sale, acesta trebuie să asigure o supraveghere continuă a sistemului, ceea ce îl determină să acţioneze ca un „control al controlului”.*

Gradul de înţelegere de către conducătorii entităţilor publice româneşti a importanţei controlului intern şi a beneficiilor care decurg din implementarea şi menţinerea unor sisteme de control intern eficiente şi, mai ales, a riscurilor la care se supun dacă eşuează în această întreprindere va determina interesul lor pentru demersul nostru. De asemenea, nivelul implicării lor în domeniul controlului intern poate fi măsurat prin evaluarea stadiului controlului intern în România.

Trei aspecte esenţiale ale relaţiei dintre conducerea (managementul) entităţilor şi controlul intern sunt relevate în cercetarea noastră. *Primul face apel la recomandările celor mai importante coduri de governanţă corporativă pentru a reliefa importanţa controlului intern în asigurarea unei guvernante corporative eficace. Cel de-al doilea analizează corelaţiile dintre management şi controlul intern din două unghiuri: prin intermediul unei paralele între definiţiile celor două concepte, pentru a studia natura şi scopul acestora, respectiv din perspectiva abordării funcţionale a managementului, în cadrul căreia controlul este interpretat ca o funcţie managerială. Cel din*

urmă scoate în evidență observații asupra responsabilităților factorilor interni și externi din cadrul entității în conceperea, implementarea, monitorizarea și evaluarea sistemului de control intern, insistând pe dublul rol pe care conducătorul entității sau organele de conducere colectivă, după caz, îl au în privința controlului intern.

Cu speranța că opusul nostru se va dovedi a fi de utilitate conducătorilor/managerilor de entitățile publice și nu numai, asigurăm pe toți cei interesați de demersul nostru, care face obiectul studiului de față, că le vom primi cu bucurie observațiile și propunerile pe care ni le vor adresa și de care vom ține seama într-o viitoare ediție a cărții.

Capitolul 1 – Fundamente teoretice

1.1. Originea, evoluția și definirea conceptului de „control intern managerial”

1.1.1. Etimologia cuvântului „control”

Pentru o bună înțelegere a sensurilor termenului „control” se impune să analizăm etimologia și evoluția acestuia în limba franceză, deoarece în aceasta își are izvorul, în limba engleză, întrucât cea mai mare parte a literaturii asupra controlului intern este redactată în această limbă și, în cele din urmă, în limba română.

Atât dicționarele clasice, cât și cele moderne stabilesc că **în limba română** termenul „control” provine din franțuzescul „contrôle”.

Aceeași situație se întâlnește și **în limba engleză**, termenul „control” avându-și originea tot în „contrôle” (tabelul 1.1).

Conform informațiilor din dicționarele etimologice sau explicative de **limbă franceză** (e.g., Scheler, 1862, p. 72; Larousse, 1869, p. 23; Brachet, 1870, p. 152; Littré, 1873, p. 789; Larousse, 1898a, p. 247; Larousse, 1906, p. 223), noțiunea „*contrôle*” s-a format prin juxtapunerea cuvintelor din franceza veche „*contre*” și „*rôle*”. Acestea, la rândul lor, își au originea în termenii latinești „*contra*” și „*rotulus*” (Scheler, 1862, p. 72 și p. 294-295; Brachet, 1870, p. 151 și p. 472; Littré, 1873, p. 776 și Littré, 1875, p. 1748; Larousse, 1898a, p. 238 și Larousse, 1898b, p. 359; Larousse, 1906, p. 220).

Procesul prin care cuvântul s-a format în limba franceză este explicat de Frenet (1869, p. 195) astfel:

- Atunci când prefixul *contre* este plasat înaintea unui cuvânt care începe cu *r*, oamenii pronunță *conte*; probabil pentru că șocul silabei finale *tre* urmată de *re* oferă o prea mare dificultate de articulare. Astfel, ei spun *conte-rivure* pentru

contre-rivure (cuvânt tehnic servind pentru a desemna o mică placă de fier care este plasată între un lemn și un nit), *conte-riposte* pentru *contre-riposte* (termen de scrimă), *conte-révolution* pentru *contre-révolution*. Acest mod vicios și popular de a pronunța a produs în secolul al XVII-lea o schimbare în ortografia cuvintelor *contrôle*, *contrôler*, *contrôleur* care s-au scris în secolul al XVI-lea în prealabil *contre role* sau *contre roolle*, *contre roler* sau *contre rooller*, *contre roleur* sau *contre roolleur*.

- *Contrôle* prin contracție din *contre rôle*. Rolă, în franceza veche *roole*, derivată din *rotulus*.

Ca în limba română, „*contra*” din limba latină înseamnă „împotriva, contrar, în opoziție cu” (Leverett, 1838, p. 208; Riddle, 1848, p. 135; Smith, 1876, p. 129). De asemenea, „*rotulus*” (masculin) sau forma sa feminină „*rotula*” reprezintă diminutivul lui „*rota*”, care se traduce prin „roată (a unei căruțe)” (Leverett, 1838, p. 782-783; Riddle, 1848, p. 598; Smith, 1876, p. 505).

Potrivit dicționarului latin-român alcătuit de Gheorghe Guțu, termenul „*contra*” are următoarele înțelesuri (Guțu, 2012, p. 156):

contră I. adv. 1. în față. **2.** dimpotrivă, altfel: *contra ac* (sau *atque quam*) altfel decât. **II. prep. (cu Ac.) 1.** în față. **2.** împotriva;

Conform aceleiași surse, „*rota*” desemnează (Guțu, 2012, p. 528):

rota, ae f. 1. roată (*de car, a olarului, de tortură* etc.); (*fig. freqv, pl.*) care. **2.** vălătuc. **3.** orbită.

Sensul inițial pe care termenul l-a căpătat în limba franceză a fost acela de registru duplicat utilizat pentru a confrunța informațiile dintr-un alt registru sau, în termeni mai generali, de copie a unui act folosită pentru a verifica originalul (Larousse, 1898a, p. 247; Larousse, 1906, p. 223).

Am specificat mai sus că termenul „control” s-a format prin unirea cuvintelor „*contra*” și „*rolle*”. Există mai multe opinii extrem de diferite privind legătura dintre termenul „*rotulus/rotula*”, despre care am văzut că înseamnă „*roată mică*”, și cel de „*registru*”, toate bazându-se, de fapt, pe interpretarea termenului „*rolle/roll*”. Cea mai comună este aceea că anticii își rulau pergamentele sub forma unui sul/rulou sau a unei roți (Shapiro, 2017, p. 451). Acest sens a

fost preluat și în limba engleză, așa cum rezultă din definițiile prezentate în tabelul 1.1.

Având în vedere *sensurile curente* ale termenului, în literatura de specialitate s-au conturat două accepțiuni în ceea ce privește modul de înțelegere a noțiunii de „control”:

a. Accepțiunea francofonă, conform căreia controlul reprezintă o verificare, o inspecție a unei acțiuni, a unui act etc.

Conform definiției actuale a termenului, prezentă pe site-ul Larousse¹, acesta comportă următoarele înțelesuri generale:

- acțiunea de a verifica ceva sau pe cineva, de a le verifica starea sau situația față de o normă (controlul turiștilor la vamă, turn de control al unui aerodrom, control medical);
- birou unde se desfășoară controale sau unde se fac verificări (a fi rugat să se prezinte la control);
- acțiune efectuată pentru a controla ceva, un grup, a avea puterea de a direcționa (a pierde controlul vehiculului, a avea controlul asupra unui teritoriu);
- interogare scrisă, compunere făcută în clasă (a avea un control la matematică).

b. Accepțiunea anglo-saxonă, în cadrul căreia controlul este privit ca acțiunea de supraveghere a cuiva, a ceva sau ca puterea de a conduce.

În limba engleză, cuvântul „control” are înțeles atât de substantiv, cât și de verb. Spre exemplu, Merriam-Webster (2014, p. 175) oferă următoarea definiție:

¹ **control** vb. [ME *controllen* a verifica, fr. AF *contrerouler*, fr. *contreroule* copie a unui cont, audit, fr. ML *contrarotulus*, fr. L *contra* împotrivă + ML *rotulus* sul/registru] **1♦**: a exercita o influență constrângătoare sau directoare asupra: A REGLEMENTA **2♦**: a avea putere asupra: A CONDUCERE [cu sensul de a stăpâni/domni, a guverna];

² **control** s. **1♦**: puterea de a conduce sau reglementa **2♦**: condiția de a fi stăpânit, verificat sau controlat; *de asemenea*: reținere, constrângere **3♦**: un dispozitiv pentru dirijarea/reglarea unui mecanism.

¹ <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/contr%C3%B4le/18932?q=contr%C3%B4le#18822> (accesat: 10.07.2017).

**Tabelul 1.1. Exemple de definiții ale termenului „control”
în dicționarele clasice ale limbii engleze**

Sursa	Definiție
Johnson (1806)	CONTROL , s. [<i>controle</i> , adică <i>contre role</i> din franceză]. 1. Un registru sau cont ținut de un alt ofițer, fiecare [dintre cele două] putând fi examinat de celălalt. 2. Verificare, constrângere. [...] 3. Putere, autoritate, supraveghere. A CONTROLA , v. [provenind din substantiv] 1. A ține sub verificare printr-o contra-socoteală. 2. A guverna/conduce; a constrânge; a supune; [...] 3. A supune, a respinge/combate; [...]
Thomson (1826)	CONTROL , s. constrângere; verificare; autoritate; F. <i>controle</i> , din L. <i>contra rotula</i> , un contra-registru.
Wedgwood (1862, p. 192)	Control . Fr. <i>contrerolle</i> , copia unui registru conținând conturi, <i>Contreroller</i> , păstrarea unei copii a unui registru cu conturi. Prin urmare, a verifica conturile unui ofițer, a examina, a supraveghea, a reglementa.
Pick (1869, p. 39)	contrôle , s.m. control, contre-rôle, un al doilea registru sau listă, pentru a îl/o verifica (controla) pe primul/prima.
Goodrich <i>et al.</i> (1886, p. 287)	Contrôl' , s. [Fr. <i>contrôle</i> , un contra-registru, contras din <i>contre-rôle</i> , din <i>contre</i> , opus/împotriva, și <i>rôle</i> , sul, catalog, Pr. <i>Rolle</i> , lt. <i>rullo</i> , <i>rotulo</i> , din Lat. <i>rotulus</i> , echivalent cu <i>rotula</i> , o roțiță, Lat. sul, diminutiv al lui <i>rota</i> , roată.] 1. O carte, un registru sau un cont ținute pentru a corecta sau a verifica un alt cont sau registru. 2. Ceva ce servește la a verifica, a înfrâna sau a împiedica; constrângere. 3. Putere sau autoritate de a verifica sau de a constrânge; influență constrângătoare; stăpânire; supraveghere. Contrôl' , v. t. [Fr. <i>contrôler</i> , din <i>contrôle</i> , vezi <i>supra</i> .] [scris odinioară <i>comptrol</i> sau <i>control</i> .] 1. A verifica cu ajutorul unui contra-registru sau a unui dublu cont; a dovedi prin intermediul contra-declarațiilor. 2. A exercita o influență restrictivă asupra; a verifica; a constrânge; a guverna/conduce; a supune; a contraacționa; a combate.
Skeat (1888, p. 132)	CONTROL , constrângere, comandă. (F-L.) <i>Control</i> este forma scurtă a lui <i>conter-rolle</i> , forma veche a lui <i>counter-roll</i> . [...] <i>Contre-rôle</i> din franceza veche, un registru duplicat utilizat pentru a verifica registrul oficial sau primul registru. [...]
Findlater (1900, p. 94)	Control , s. (fost <i>Comptroll</i>), constrângere; autoritate; comandă/conducere. v.t. a verifica; a guverna [...] [Fr. <i>contrôle</i> , din <i>contre-rôle</i> , un registru duplicat pentru verificarea originalului].

Sursa	Definiție
Enciclopædia Britannica (1910, p. 45)	CONTROL (Fr. <i>contrôle</i> , formă veche <i>contre rolle</i> , din Lat. Med. <i>contra-rotulus</i> , un contra-registru sau o copie a unui document folosite pentru a verifica originalul; nu există niciun exemplu de utilizare a lui „control” cu înțelesul acesta literal al său), un substantiv (de unde și verbul) desemnând ceva ce verifică sau reglementează orice, în special comandă a voinței asupra corpului sau minții, iar în general puterea de a reglementa [...].
Weekly (1921, p. 355-356)	control. F. <i>contrôle</i> , FV. <i>contre-rolle</i> , registru ținut în dublu exemplar [în duplicat], în scopuri de verificare, sens care nu s-a păstrat în engleză. [...]
Webster, 1960, p. 322;	Control n. pl. <i>uri</i> sau și <i>oale</i> (fr. controle, din <i>contre-role</i> , d. <i>contre</i> , <i>contra</i> , și <i>role</i> , <i>rol</i> , <i>condică</i>). Verificare (pl. <i>uri</i>): <i>controlul casei de bani</i> . Registru p. a. verifica alt registru (pl. <i>oale</i>). [...]

În dicționarele clasice ale *limbii române*, formularea de „registru duplicat” sau altele cu înțeles asemănător apare aproape în exclusivitate (tabelul 1.2). Ulterior, acestea i s-au adăugat și alte sensuri. În prezent, deși se mai regăsește sporadic în unele dicționare curente, acesta a ieșit din uz.

Tabelul 1.2. Exemple de definiții ale termenului „control” în dicționarele românești clasice

Sursa	Definiție
Negulici, (1848, p. 101-102)	KONTROΛ , sn. Λοκῦλ, καντσεΛαρια kontroΛoryΛuī. (fir.) priviriere, mystrare. [CONTROL , sn. Locul, cancelaria controlorului. (fig.) privighiere, mustrare]. KONTROΛOP , sm. Kare kontroΛeazъ orī țe lῦkrare, orī țe kieΛtyieaΛъ, spre a vedea de s’a fъкῦт fъгъ abatterī, fъгъ abῡs. [CONTROLOR , sm. Care controlează ori ce lucrare, orice cheltuială, spre a vedea de s’a făcut fără abateri, fără abuz]. KONTROΛARE , va. A priveriea; a țepçeta. [CONTROLARE , va. A priveghea; a cerceta].
Antonescu (1862, p. 138)	Controlă , (ad. <i>contra-rolă</i>), socotelă dublă pentru verificațiunea unui act; <i>syn.</i> censură, antigraph. – <i>Contr.</i> <i>Centrale</i> , ramură a minsterului de finanțe care se ocupă de verificațiunea receptelor și datelor totidiene din thesaurul public s. al. <i>Binnen-controle</i> se num., în Germania, uă secundă controlă făcută la ajungerea în nn oraș, pentru verificațiunea celei făcute la limite (graniță).

Sursa	Definiție
Costinescu (1870, p. 247)	Controlare. v. s. A controla, a priveghia; a examina și a adevăra quâ ore quare banî s'aũ cheltuitũ, quâ ore quare socotellî suntũ drepte. – <i>fig.</i> a censura, a critica faptele, vorbele cuiva; a mustra, a dojeni. Contrôler. Controloru. s. m. Quare controlésâ. censurésâ orî que lucrare, orî que cheltuélâ spre a vedé de s'a făcutũ fârâ abateri, fârâ abusũ. Contrôleur. Controloru. s. <i>etr.</i> Loculũ, cancelaria controlorului. <i>fig.</i> priveghiere, censurâ, criticâ; mustrare, dojenâ. Contrôle.
Laurian & Massim (1871a, p. 69)	*ANTIGRAPHARIU, sau <i>antigrafariu</i>, s.m. antographarius, controllatoriu. *ANTIGRAPHU, sau <i>antigrafu</i>, pl. –uri, antigraphum, (ἀντίγραφον), controllu. *ANTIGRAPHU, sau <i>antigrafu</i>, pl. –i, antigraphus, (ἀντίγραφος), controllatoriu.
Diaconovich (1898, p. 928)	Control, (<i>franc.</i>) registru dublu ce se ține pentru verificarea unui alt registru; o verificațiune administrativă; examinare, censura, urmărire; statul, lista nominală a persoanelor aparținând unui corp.
Șăineanu (1929, p. 164)	control n. 1. registru ce servă a verifica un altul; 2. verificare: <i>dreptul de control</i>. controlă v. 1. a verifica; 2. <i>fig.</i> a critica. controlor m. agent sau funcționar însărcinat a exercita un control.
Cândrea (1931, p. 329)	CONTROL (pl. –oale) <i>sn.</i> ① Registru dublu ce se ține pentru verificarea altui registru ¶ ② Verificare ¶ ③ Semn ce se pune pe obiectele de aur și de argint spre a arăta titlul lor ¶ ④ Cercetare mai de aproape ¶ ⑤ Lista soldaților și ofițerilor care aparțin unei armate: ordonase să fie șterși din controalele armatei rusești [I.-G.H.] [fr.]. CONTROLA (-olez) <i>vb. tr.</i> ① A verifica ¶ ② A cerceta mai de aproape ¶ ③ A critica [fr.]. CONTROLOR <i>sm.</i> Agentul sau funcționarul însărcinat să verifice, să controleze (lucrările, operațiunile financiare ale slujbașilor inferiori, biletele de intrare la un teatru, biletele de călătorie etc. [fr.])
Scriban (1939, p. 342)	*control n. pl. <i>urî</i> sau și <i>oale</i> (fr. <i>contrôle</i>, din <i>contre-rol</i>, d. <i>contre</i>, <i>contra</i>, și <i>rol</i>, <i>condică</i>). Verificare (pl. <i>urî</i>): <i>controlu casei de bani</i>. Registru p. a. verifica alt registru (pl. <i>oale</i>). Marcă tipărită pe obiectele de metal prețios (pl. <i>oale</i>). Starea nominală a persoanelor care țin de un corp: <i>ofițer șters din controalele armatei</i>. *controléz v. tr. (fr. <i>contrôler</i>). Verific. Înscriu în control. Pun marca de control pe obiectele de metal prețios. *controlór, -oáre s. (fr. <i>contrôleur</i>). Agent ori funcționar care controlează, verificator.

Lexiconul de la Buda (1825, p. 137), considerat primul dicționar modern al limbii române (Chivu, 2012), arată că termenul „Controloru” are drept corespondent în latină „*scriba contrarius*” („contra-secretar”), iar în latina vulgară „*contra rotularius*” („contra-roată”).

Definiția oferită de Negulici (1848, p. 101) pentru „control” este diferită de celelalte, în accepțiunea acestuia, noțiunea având următoarele sensuri:

KONTROL, sn. Локъл, канцелария контролорыЛуї. (fir.) priviriere, mystrare.

[CONTROL, sn. Locul, cancelaria controlorului. (fig.) privighiere, mustrare].

În schimb, explicația termenului „controlor” este mult mai clară, ea fiind de actualitate și în prezent:

KONTROLOR, sm. Kare контролеазъ орі җе лыкраре, орі җе киеЛтыеаЛъ, спре а vedea de s’a фькыт фьгъ abatterі, фьгъ abys.

[CONTROLOR, sm. Care controlează ori ce lucrare, ori ce cheltuială, spre a vedea de s’a făcut fără abateri, fără abuz].

Ca o particularitate față de celelalte dicționare, în cel întocmit de Antonescu (1862, p. 138) întâlnim cuvântul „controlă” (ca substantiv), explicat drept „socotelă dublă pentru verificațiunea unui act”. Conform acestui dicționar, termenul s-a format prin alăturarea noțiunilor „contra” și „rolă”.

În *Dicționarul Limbei Românești*, Laurian & Massim (1871a) se mărginesc la a stabili o serie de sinonimii sub forma perechilor „antigraphariu/antigrafariu – controllatoriu”, „antigraphu/antigrafu² – controllu”, fără a defini însă aceste noțiuni.

În schimb, în *Glossariul* publicat în același an, cei doi autori analizează temeinic cuvântul „controlare”, față de care fac următoarele aprecieri (Laurian & Massim, 1871b, p. 196-197):

CONTROLARE, –*ediu*, v. а verifică, si in speciale: а preveghia si verifică computele celloru ce administra si manipuledia

² Conform Marcu (2000), noțiunea „antigraf” are înțelesul de „copie manuscrisă de pe un original”.

bani ai statului sau altui cuiva, – neologismu nefericitu dupo franc. **contrôler**, de unde apoi si mai reu: *controloriu*, s.m. = franc. **contrôleur**, care *controledia*, funcționariu insarcinatu a *controlá*; *controlu* = franc. **contrôle**, s.m., luatú 1. ca concretu: registru verifatoriu, 2. ca abstractu: actione de *a controlá*; écco acumu celle ce, in respectului acestoru cuvente, se dice in dictionariulu italianu allu lui *Tomaseo*, la vorb'a **controllore**: «*la acestu cuventu streinu, cumu si la cumnatele selle: controllo si controllare, ce sunt si in forma barbara tradusse*, coci, respectandu form'a si intelessului cuventului, s'ar cuvení se se dica: **controruolo**, si **controruolare**, *correspundu destulle alte cuvente italiene;*» totu atâtu si mai multu inco potemu dice si noi despre *controlare* si cumnatele selle cu respectu cotra limb'a romaneca: ce potu produce nesce neologismi, fora neci una analogía cu ver-una radecina romaneca, déco nu confusione, ametire, babelu, in care nu se va mai puté orientá poprulu romanecu? Cellu pucinu, déco assemeni neologismi s'ar luá intr'una forma mai intelligibile, ce aveau ei chiaru in vechia limba francesca: **contre-roller**, **contrerôle** **contre-rôleur**! Atunci Românulu n'ar avé decátu greutatea de a invetiá **rôle** (introdussu si acestu-a sub form'a *rolu*), pentru ca se invetie mai usioru acelle derivate; déro ce lipse si nevoia sentimu chiaru de *rolu* insusi? déco este vorb'a de a traduce prin acestu cuventu conceptulu de *lista de censu*, apoi *registru*, pre longo co este cunnoscutu de poporu, face si parte d'in una mare si formosa familia romaneca de cuvente: *reg-e*, *reg-ula*, *reg-ime*, *reg-i-mentu*, *de-reg-ere*, etc.; déco este vorba de a traduce intelessulu cuventului *rolu* in frase ca: *a jucá unu rolu*, etc. apoi cuventulu *parte* este classic in acesta insemnare si alte assemeni.

Prin definiția oferită, Laurian și Massim stabilesc faptul că termenul este un neologism provenind din limba franceză, al cărui sens concret este acela de „registru verificador”.

**Tabelul 1.3. Exemple de definiții ale termenului „control”
în dicționarele românești moderne**

Sursa	Definiție
Marcu (2000)	CONTRÓL <i>s. n.</i> 1. verificare a unei activități pentru a urmări mersul ei și pentru a lua măsuri de îmbunătățire. ♦ cifră de ~ = exponent care indică limitele cantitative ale producției; lucrare de ~ = lucrare scrisă prin care se verifică periodic cunoștințele elevilor și studenților. ◇ urmărire a funcționării unui sistem tehnic, proces tehnologic etc. ◇ supraveghere continuă (morală sau materială). 2. stăpânire. ◇ dirijare a propriilor mișcări și manifestări. 3. instituție însărcinată cu supravegherea unor activități. 4. (pl.) registru de evidență a personalului (și a animalelor) unei unități militare. (< fr. <i>contrôle</i>)
Litera Internațional (2002)	CONTRÓL ~oale <i>f.</i> 1) Examinare a unei activități pentru a asigura buna ei desfășurare. A ține sub ~. ◇ Lucrare de ~ lucrare scrisă prin care se verifică periodic cunoștințele elevilor sau ale studenților. 2) Organ care are însărcinarea de a controla. ◇ Punct de ~ loc unde organele autorizate supraveghează îndeplinirea formalităților legale. 3) Verificare a propriilor manifestări; autocontrol. /<fr. <i>contrôle</i>
Academia Română (2016, p. 251)	CONTRÓL , <i>controale</i> , <i>s. n.</i> 1. Verificare permanentă sau periodică a unei activități, a unei situații etc., pentru a urmări mersul ei și pentru a lua măsuri de îmbunătățire. ◇ <i>Lucrare de control</i> = lucrare scrisă prin care se verifică periodic cunoștințele elevilor sau ale studenților. <i>Cifră de control</i> = exponent care indică limitele cantitative ale producției. <i>Punct de control</i> = loc fix (la marginea unui oraș, a țării etc.) unde organele autorității supraveghează îndeplinirea formalităților legale de către cei care trec. (leșit din uz) <i>Control obștesc</i> = formă de control social, specifică țărilor socialiste. ♦ Supraveghere continuă (morală sau materială); stăpânire, dominație. ♦ Verificare, dirijare a propriilor gesturi și mișcări. 2. Instituție sau grup de persoane care supraveghează anumite activități. 3. (Impr.) Comandă, reglaj. 4. (La pl.) Registru de evidență a personalului (și animalelor) unei unități militare. – Din fr. <i>contrôle</i> .
Oprea et al. (2017, p. 373)	contról , controale și (înv.) controluri <i>n.</i> 1. verificare, analiză făcută într-un domeniu pentru a constata cum se prezintă situația, cum se desfășoară o activitate etc.: <i>dogmaticul, circumscriind o întreagă metodă virtuală, nu exclude controlul științific</i> , BL.; turn de control , <i>v. turn</i> ; lucrare de control , lucrare scrisă prin care se verifică (inopinat) cunoștințele celor care frecventează o formă de învățământ; 2. supraveghere continuă (materială sau morală); stăpânire, dominație: <i>a ține sub control pe cineva</i> ; 3. capacitate de dirijare a propriilor acte: <i>din cauza emoțiilor puternice, și-a pierdut controlul și a izbucnit în plâns</i> ; 4. registru cu ajutorul căruia sunt verificate înscrise, acte sau registre; 5. instituție, organ care supraveghează o activitate; 6. comandă, reglaj: <i>control automat</i> . [Din fr. <i>contrôle</i> , germ. <i>Kontrolle</i>].

Cercetând o serie de dicționare interbelice, constatăm că în toate termenul „control” este explicat sub forma unui registru duplicat prin intermediul căruia este confruntat un alt registru conținând informații similare. Această explicație nu este singura pe care cele trei dicționare consultate o oferă, fiecare reliefând și alte înțelesuri ale noțiunii, însă ea constituie o constantă la nivelul acestora. Astfel, Șăineanu (1929, p. 164) arată că prin „control” se înțelege, între altele, un „registru ce servă a verifica un altul”. În mod similar, unul dintre sensurile atribuite de Cândrea (1931, p. 329) cuvântului „control” este acela de „registru dublu ce se ține pentru verificarea altui registru”. În fine, Scriban (1939, p. 342) consideră că termenul „control” desemnează un „registru p. a. verifica alt registru”.

Observăm că, dacă în dicționarele mai vechi se menținea, alături de altele, și explicația referitoare la registrul duplicat, în dicționarele actuale această mențiune nu se mai regăsește (cf. tabelele 1.2 și 1.3), excepție făcând Oprea *et al.* (2017), a căror definiție cuprinde și sensul de „registru cu ajutorul căruia sunt verificate înscrise, acte sau registre”.

În prezent, în limba română termenul „control” are mai degrabă sensurile de verificare, inspectare, revizie și mai puțin pe cele de supraveghere, comandă, dominație (tabelul 1.3), ceea ce arată o aderență la accepțiunea francofonă.

1.1.2. Definirea conceptului de „control intern managerial” de către organisme profesionale

Cadrul de control intern elaborat de COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013, par. 11) definește conceptul în modul următor:

Controlul intern este un proces, efectuat de consiliul de administrație al unei entități, management și alte categorii de personal, menit să ofere asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor din următoarele categorii:

- eficacitatea și eficiența operațiunilor;

- fiabilitatea³ raportării;
- conformarea cu legile și reglementările aplicabile.

CoCo (Criteria of Control, 1995) a definit controlul intern drept elementele unei organizații (incluzând resursele sale, procesele, cultura, structura și sarcinile), care, luate împreună, sprijină oamenii (personalul, n.a.) în atingerea obiectivelor organizației.

Obiectivele la care se face referire în definiție sunt: eficacitatea și eficiența operațiunilor; fiabilitatea raportărilor interne și externe; conformarea cu legile și reglementările aplicabile și cu politicile interne.

Se cuvine să facem o serie de remarci asupra unor elemente ale definiției prezentate în cadrul COSO prin care aceasta se diferențiază de celelalte definiții ale controlului intern. Astfel, Comisia afirmă că controlul intern este:

- *...un proces* – aceasta a constituit o particularitate a definiției COSO, spre deosebire de altele care tratau controlul intern ca pe un sistem. Deși denumirea de „sistem de control intern” apare deseori în cadru, COSO insistă asupra faptului că controlul intern trebuie înțeles ca un proces. Calitatea procesuală a controlului intern este dată de faptul că acesta nu constituie un eveniment sau o circumstanță, ci un proces dinamic și iterativ;
- *...efectuat de consiliul de administrație al unei entități, management și alte categorii de personal* – în alte definiții, implementarea și urmărirea sistemelor de control intern constituie exclusiv o sarcină managerială. Conform definiției COSO, toți angajații de la toate nivelurile, indiferent dacă se află în posturi de conducere sau de execuție, trebuie angrenați și trebuie să aibă un rol activ în controlul intern pentru ca acesta să fie eficient;
- *...menit să ofere asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor* – COSO a inclus în definiția sa faptul că sistemele

³ Termenul în limba engleză utilizat în cadrul COSO este „*reliability*”, cuvânt care nu are un corespondent direct în limba română, unde a fost redat prin termeni ca „fiabilitate”, „siguranță”, „corectitudine” etc. Termenul „*reliable*” are înțelesuri mult mai largi, însemnând și „de încredere, pe care te poți bizui”.

de control furnizează o asigurare rezonabilă, și nu absolută, ceea ce înseamnă că obiectivele nu vor fi atinse întotdeauna. Aceasta se datorează limitărilor inerente oricărui sistem de control și incertitudinilor și riscurilor existente, pe care nu le poate prevedea nimeni cu precizie.

Meritul autorilor cadrului COSO, împreună cu cel al tuturor celor care au participat indirect la elaborarea sa, transmițând observații sau furnizând sugestii, este acela de a sintetiza în cuvinte cât mai puține aspectele esențiale asupra controlului intern.

Astfel, spre deosebire de alte definiții, cea furnizată de COSO cuprinde lămuriri clare privind:

- *natura* controlului intern: „este un proces...”;
- *persoanele responsabile* cu implementarea sa: „...efectuat de consiliul de administrație al unei entități, management și alte categorii de personal...”;
- *scopul* controlului intern: „menit să ofere asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor din următoarele categorii: eficacitatea și eficiența operațiunilor; siguranța raportării; conformarea cu legile și reglementările aplicabile”.

După cum vom vedea în cele ce urmează, organisme sau organizațiile profesionale au elaborat și inclus în standardele și ghidurile proprii definiții influențate de natura activităților la care acestea se referă.

Organizația Internațională a Organismelor Supreme de Audit a inclus în liniile directoare INTOSAI GOV 9100 (International Organization of Supreme Audit Institutions 2004, p. 6) următoarea definiție:

„Controlul intern este un proces integral realizat de conducerea și personalul unei entități și are drept scop identificarea riscurilor și furnizarea unei asigurări rezonabile că, în exercitarea misiunii entității, sunt realizate următoarele obiective generale:

- *executarea de activități sistematice, etice, economice și eficace;*
- *îndeplinirea obligațiilor de răspundere;*
- *respectarea legislației și regulamentelor aplicabile;*
- *protejarea resurselor împotriva pierderilor, abuzurilor și pagubelor.”*

Realizând o corespondență între definiția cuprinsă în cadrul COSO și cea propusă de INTOSAI (tabelul 1.4), pare că diferențele între acestea sunt semnificative. După cum va fi prezentat cu ocazia descrierii liniilor directe INTOSAI GOV, diferențele sunt doar aparente și mai degrabă de formă; cele două cadre folosesc cuvinte diferite, însă, în spirit, concepțiile lor sunt asemănătoare.

Tabelul 1.4. Paralelă între definițiile controlului intern propuse în cadrele elaborate de COSO și INTOSAI

COSO	INTOSAI GOV 9100
Controlul intern este un proces efectuat de consiliul de administrație al unei entități, management și alte categorii de personal	Controlul intern este un proces integral realizat de conducerea și personalul unei entități
menit să ofere asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor din următoarele categorii:	și are drept scop identificarea riscurilor și furnizarea unei asigurări rezonabile că, în exercitarea misiunii entității, sunt realizate următoarele obiective generale:
• eficacitatea și eficiența operațiunilor;	• executarea de activități sistematice, etice, economice și eficace;
• siguranța raportării;	• îndeplinirea obligațiilor de răspundere;
• conformarea cu legile și reglementările aplicabile.	• respectarea legislației și regulamentelor aplicabile;
	• protejarea resurselor împotriva pierderilor, abuzurilor și pagubelor.

Sursa: COSO (2013, par. 11) și INTOSAI GOV 9100 (2004, p. 6).

Cea mai recentă versiune a cadrului COBIT (Control Objectives for Information and Related Technologies, <https://www.isaca.org/resources/cobit>) utilizează noțiunea de „sistem de control intern”, care, potrivit definiției din glosar (ISACA, 2012, p. 93), cuprinde politicile, standardele, planurile și procedurile și structurile organizaționale menite să furnizeze asigurare rezonabilă că obiectivele entității vor fi atinse și că evenimentele nedorite vor fi prevenite sau detectate și corectate.

Potrivit terminologiei oficiale a CIMA (Chartered Institute of Management Accountants – Institutul Contabililor de Gestiune

Autorizați), controlul intern reprezintă (CIMA, 2005, p. 72): „*un sistem de controale ale managementului, financiare sau de altă natură, stabilit pentru a oferi asigurare rezonabilă privind (a) operarea eficientă și eficace; (b) controlul financiar intern și (c) conformarea cu legile și reglementările*”.

Definiția CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) face referire tot la trei obiective, însă acestea nu sunt identice celor din definiția elaborată de COSO: există similitudini în privința obiectivelor (a) și (c), însă obiectivul (b), cel referitor la controlul financiar intern, reprezintă o particularitate față de COSO.

Alte aspecte de divergență între cele două definiții sunt cele referitoare la:

- *natura controlului intern* (definiția COSO arată că acesta trebuie privit mai degrabă ca un „proces”; în definiția CIMA controlul intern este considerat „sistem”) sau
- *categoriile de persoane în sarcina cărora cade implementarea controlului intern* (definiția CIMA nu precizează concret cine este responsabil cu conceperea, implementarea și monitorizarea controlului intern și se limitează la a menționa că controlul intern reprezintă un sistem de controale „ale managementului”; spre deosebire de aceasta, în definiția COSO, aria celor cu rol în privința controlului intern cuprinde nu doar persoanele din conducere, ci și celelalte categorii de personal).

Conform Standardelor internaționale de audit intern (IIA, 2017, p. 22), prin „control” se înțelege *orice acțiune efectuată de management, consiliul de administrație și alte părți pentru a gestiona riscurile și pentru a crește probabilitatea că obiectivele și țintele stabilite vor fi îndeplinite*.

În Glosarul de termeni al Standardelor internaționale de audit (ISA) aplicabile de către auditorii financiari (i.e. auditorii privați externi), „controlul intern” este definit ca fiind (IAASB, 2015, p. 17): „*procesul proiectat, implementat și menținut de către persoanele responsabile cu guvernarea, conducere și alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea*

raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Termenul de «controale» face referire la orice aspecte ale uneia sau mai multor componente ale controlului intern”.

1.1.3. Definirea conceptului în lucrările de specialitate

Ulterior apariției cadrului integrat privind controlul intern elaborat de COSO (1992), cei mai mulți autori au preluat definiția propusă de acesta (e.g., Graham, 2008, p. 18-19; Moeller, 2009, p. 32; Moeller, 2011, p. 3-4; Chambers & Rand, 2010, p. 117; Arwinge, 2012, p. 40; Genç & Sigri, 2017, p. 99-100). Unii au oferit definiții proprii, însă inspirate după cea cuprinsă în cadru.

Un exemplu în acest sens este definiția lui Trenerry (1999, p. 6), pe care o redăm în continuare. Potrivit definiției sale, controlul intern reprezintă *un sistem de controale și de verificări instituit de diferitele niveluri ale managementului care sunt independente și interdependente și care sunt integrate în activitățile și operațiunile financiare și nefinanciare ale unei afaceri (i.e. entități, n.a.) pentru a asigura că operațiunile sunt efectuate eficient și eficace, că rezultatele operaționale pentru toate aspectele afacerii (i.e. în toate domeniile entității, n.a.) sunt raportate într-un mod care conferă încredere, care asigură că luarea deciziilor de către management este bine implementată și că există conformare cu toate legile și reglementările relevante.*

Chiar dacă forma sa este diferită de a celei din COSO (1992), se resimt influențele acesteia, cele două definiții având multe elemente comune. O similitudine se întâlnește la nivelul obiectivelor controlului, care sunt, de fapt, aceleași din modelul COSO. Astfel, potrivit autorului citat, controlul intern este instituit „*pentru a asigura că:*

- *operațiunile sunt efectuate eficient și eficace (= eficacitatea și eficiența operațiunilor),*
- *rezultatele operaționale pentru toate aspectele afacerii sunt raportate într-un mod care conferă încredere [...] (= fiabilitatea raportării) și că*

- *există conformare cu toate legile și reglementările relevante (= conformarea cu legile și reglementările aplicabile)*".

Se remarcă și diferențe, cum ar fi cele referitoare la natura controlului intern sau la structurile/persoanele responsabile cu implementarea sa:

- Trenerry descrie controlul intern ca fiind un sistem, în condițiile în care, după cum am văzut anterior, în viziunea COSO, acesta reprezintă un proces.
- În optica lui Trenerry, controlul intern este „*instituit de diferitele niveluri ale managementului*”), în timp ce, în cadrul COSO, controlul nu mai constituie eminent un atribut al managementului, implementarea sa fiind rezultatul concertat al consiliului de administrație, managementului și altor categorii de personal.

Un caz interesant este cel al lui Jan Pfister care, într-o lucrare din 2009, a propus o definiție obținută prin combinarea celor existente la acel moment în cadrele COSO (1992) și CoCo (1995), având următorul enunț (Pfister, 2009, p. 1): „*Controlul intern este un proces efectuat de consiliul de administrație al unei entități, management și celelalte categorii de personal, conceput pentru a oferi o asigurare rezonabilă pentru atingerea obiectivelor organizaționale cu privire la eficiența și eficacitatea operațiunilor, fiabilitatea raportărilor interne și externe și conformării cu legile, reglementările și politicile interne*”.

Lucrarea lui Pfister care conține definiția citată anterior a fost publicată în anul 2009, ceea ce înseamnă că autorul și-a construit enunțul pe baza definiției existente în cadrul inițial al COSO, respectiv cel din anul 1992⁴. Osatura definiției este cea a COSO, aceasta fiind completată cu elemente specifice CoCo, cum ar fi focusarea atât pe raportările externe, cât și pe cele interne sau necesitatea alinierii la cerințele trasate prin politicile interne. Lipsa acestor aspecte a fost imputată de mai mulți autori ca o deficiență importantă a cadrului inițial al COSO. Ulterior revizuirii cadrului COSO în 2013, acesta a preluat aceste puncte de vedere,

⁴ Pentru o discuție asupra versiunilor inițială (1992) și revizuită (2013) ale cadrului COSO, precum și a diferențelor dintre ele, a se vedea addenda C.

astfel că, în prezent, nu se mai poate vorbi despre o combinație între cele două cadre; în prezent, definiția furnizată de Pfister seamănă foarte mult cu cea din cadrul COSO (2013). Diferențele constau în utilizarea unei terminologii diferite („menit” versus „conceput”) și în faptul că Pfister face unele adăugiri pe care COSO a decis să nu le păstreze pentru a nu complica definiția („obiectivelor” versus „obiectivelor *organizaționale*”; „fiabilitatea raportării” versus „fiabilitatea raportării *interne și externe*”; „conformarea cu legile și reglementările aplicabile” versus „conformarea cu legile, reglementările și *politicile interne*”).

Urmare unui studiu asupra conceptului de „sistem de control intern”, Lakis & Giriūnas (2012, p. 151) propun următoarea definiție pe care o consideră cuprinzătoare și generalizatoare: *„Sistemul de control intern este parte a sistemului de management al întreprinderii care asigură implementarea țelurilor întreprinderii, performanța sa economic-comercială, respectarea principiilor contabile și un control eficient al riscurilor de muncă, ce permite minimizarea numărului de greșeli intenționate sau neintenționate și evitarea fraudei în procesul performanței întreprinderii, efectuat de autoritatea sau angajații săi”*.

Analizând mai multe definiții ale controlului intern, DeLucia IV (2008, p. 48) constată că, în ciuda faptului că au fost elaborate definiții în diferite regiuni geografice, culturi sau contexte, diferențele dintre acestea sunt mai degrabă de formă decât de fond. Astfel, el remarcă faptul că definițiile studiate conțin o serie de teme comune, respectiv:

- controlul intern este un proces continuu și nesfârșit și, drept urmare, organizațiile trebuie să operaționalizeze, să documenteze și să evalueze;
- controalele ar trebui să permită o asigurare rezonabilă, nu completă;
- controalele ar trebui să asigure eficiența și eficacitatea operațiunilor, care să permită reduceri de costuri, o mai bună productivitate și fiabilitate;
- controalele ar trebui să asigure fiabilitatea informației;
- controalele ar trebui să asigure conformarea cu reglementările și principiile relevante.

1.1.4. Definirea conceptului conform cadrului legal național actual

În secțiunea I a anexei 1 a Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice⁵, cuprinzând glosarul de termeni utilizați în cadrul ordinului, controlul intern managerial este definit drept *„ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acestora și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile”*.

Această definiție este cea introdusă de Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv⁶.

Conform glosarului de termeni cuprins la art. 2 din Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern⁷, controlul intern reprezintă *„totalitatea politicilor și procedurilor elaborate și implementate de managementul entității publice pentru a asigura: atingerea obiectivelor entității într-un mod economic, eficient și eficace; respectarea regulilor specifice domeniului, a politicilor și deciziilor managementului; protejarea bunurilor și informațiilor, prevenirea și depistarea fraudelor și erorilor; calitatea documentelor contabile, precum și furnizarea în timp util de informații de încredere pentru management”*.

⁵ Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice, cu modificările și completările ulterioare. Publicat în Monitorul oficial al României nr. 387/07.05.2018.

⁶ Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 2, lit. d. Textul republicat al ordonanței este publicat în Monitorul oficial al României nr. 799/12.11.2003.

⁷ Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 2, lit. g. Textul republicat al legii este publicat în Monitorul oficial nr. 856/05.12.2011.

1.1.5. Relația control intern-control strategic-control managerial

În lucrările de specialitate sunt utilizate mai multe noțiuni în legătură cu controlul, fiind diferențiate mai multe categorii de sisteme de control, între care cele mai cunoscute sunt sistemul de control intern, sistemul de control strategic și sistemul de control managerial. Fiecare este rezultatul unei alte viziuni asupra modului de funcționare a organizațiilor și beneficiarul unei întregi literaturi.

Cel mai adesea, controlul managerial este explicat cu ajutorul definiției lui Anthony (1965, p. 27), cel care a introdus noțiunea conform căreia acesta desemnează *„procesul prin care managerii se asigură că resursele sunt obținute și folosite eficient și eficace în îndeplinirea obiectivelor organizației”*.

Realizând un studiu din perspectivă istorică privind literatura asupra sistemelor de control managerial, Carenys (2012, p. 3) concluzionează că opiniile majorității autorilor coincid asupra faptului că controlul managerial reprezintă *„un proces pe care managerii îl folosesc în mod subiectiv pentru a influența performanța și comportamentul oamenilor care alcătuiesc o organizație, pentru a pune în practică strategiile organizației, astfel încât aceasta să-și atingă obiectivele atât în mod eficient, cât și eficace sau chiar să le depășească”*.

Potrivit definiției elaborate de Schreyögg & Steinmann (1987), controlul strategic reprezintă *evaluarea critică a planurilor, activităților și rezultatelor, care oferă informații pentru acțiunile viitoare*.

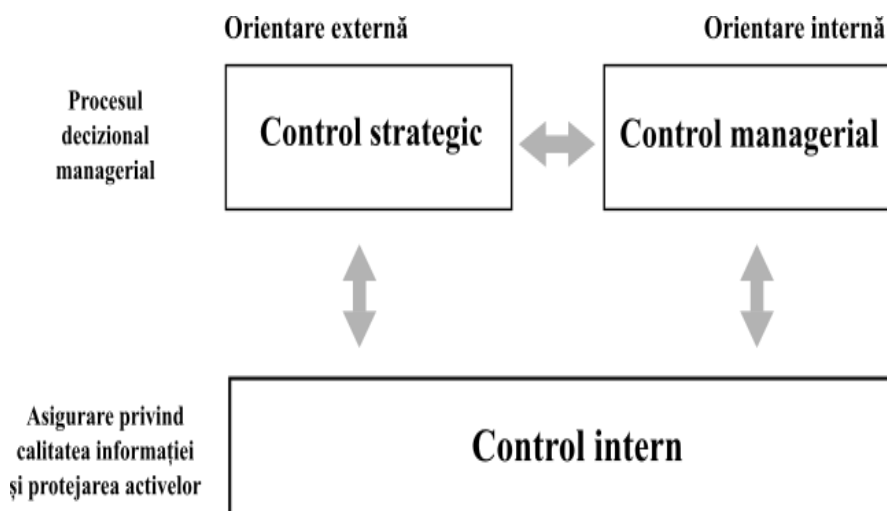
Cu privire la rolul controlului strategic, Ruefli & Sarrazin (1981) notau: *„Scopul controlului la nivel strategic nu este de a răspunde la întrebarea: «Am luat deciziile strategice corecte la un anumit moment în trecut?», ci mai degrabă «Cât de bine ne descurcăm acum și cât de bine o să ne descurcăm în viitorul apropiat pentru care sunt disponibile informații de încredere?»*. Ideea nu este să aducem la lumină greșeli trecute, ci să identificăm corecțiile necesare pentru a direcționa corporația în direcția

dorită. Iar această determinare trebuie realizată în raport cu țelurile pe termen lung dorite la momentul actual, și nu cu țelurile sau planurile care au fost stabilite cândva în trecut”.

Pfister (2009, p. 24) a realizat un model grafic al relațiilor care se stabilesc între controlul intern, controlul strategic și controlul managerial, model pe care îl redăm în fig. 1.1. Faptul că cele trei sisteme interrelaționează este ilustrat cu ajutorul săgeților desenate între acestea.

În reprezentarea sa, controlul intern este poziționat la baza figurii, având în vedere că el constituie temelia pentru celelalte sisteme de control. Motivul pentru care Pfister a ales această poziționare a controlului intern a fost că acesta „furnizează asigurare rezonabilă că informațiile pe care se bazează orice sistem din cadrul organizației sunt de încredere și că activele sunt protejate” (Pfister, 2009, p. 25).

Fig. 1.1. Relația dintre controlul intern, controlul strategic și controlul managerial



Sursa: Pfister (2009, p. 24).

1.2. Componentele sistemului de control intern managerial

Controlul intern reprezintă un agregat cuprinzând mai multe componente, motiv pentru care este adesea denumit „sistem de control intern”.

Eficiența sistemului de control intern depinde atât de calitatea componentelor care îl alcătuiesc, cât și de calitatea relațiilor care se stabilesc între acestea, respectiv a modului în care ele inter-relaționează sau, altfel spus, sistemul de control intern reprezintă mai mult decât suma componentelor sale. Spre exemplu, în versiunea inițială a cadrului său de control intern, COSO (1992, p. 4) descria relația dintre componente apreciind că „există o sinergie și o legătură între aceste componente, formând un sistem integrat care reacționează în mod dinamic la schimbarea condițiilor. Sistemul de control intern se întrepătrunde cu activitățile operaționale și există din motive fundamentale de business. Controlul intern este cel mai eficient atunci când controalele sunt încorporate în infrastructura entității și sunt parte a esenței întreprinderii”.

1.2.1. Mediul de control

Mediul de control reprezintă temelia pe care se sprijină celelalte componente. Tocmai pentru a ilustra acest aspect, COSO a plasat-o în modelul său din 1992 la baza piramidei componentelor controlului intern.

Conform cadrului COSO (2013, par. 115, 116), mediul de control este reprezentat de setul de standarde, procese și structuri menite să ghideze angajații de la toate nivelurile, pe de o parte, în îndeplinirea sarcinilor referitoare la controlul intern ce le revin și, pe de altă parte, în luarea deciziilor în încercarea de atingere a obiectivelor entității.

După Pfister (2009, p. 49), mediul de control se referă la modul cum sunt atribuite autoritatea, responsabilitatea și disciplina și cum oamenii sunt selectați, organizați și promovați.

COSO consideră această componentă ca fiind fundamentală, întrucât, prin intermediul ei, va fi creată disciplina necesară evaluării riscurilor care amenință atingerea obiectivelor, aplicării activităților de control, utilizării sistemelor de informare și comunicare și, respectiv, efectuării de activități de monitorizare.

Mediul de control apare drept componentă a sistemului de control și în alte cadre (spre exemplu, în COBIT), însă, spre deosebire de acestea, în COSO acesta este foarte bine definit, aria sa de cuprindere fiind foarte largă.

Astfel, COSO (2013, par. 115) arată că în cadrul mediului de control sunt cuprinse:

- integritatea și valorile etice ale organizației;
- parametrii care îi permit consiliului de administrație să-și îndeplinească responsabilitățile;
- structura organizațională și stabilirea autorității și responsabilității;
- procesul de atragere, perfecționare și menținere a indivizilor competenți;
- rigoarea privind măsurile referitoare la performanță, stimulentele și recompensele ca factor declanșator al responsabilității pentru performanță.

Întrucât are un puternic impact asupra unor atribute precum integritatea, valorile etice sau competența, mediul de control este adesea asociat culturii organizaționale.

Pentru a înțelege conceptul de „cultură”, Cendrowski & Mair (2009, p. 18-19) propune ca acesta să fie analizat prin intermediul a trei definiții, respectiv:

1. cultura reprezintă tiparul de credințe și valori împărtășite [i.e. puse în comun, n.a.] care le conferă sens membrilor unei instituții și le furnizează reguli privind modul de comportare în organizația lor;
2. cultura este un set de înțelegeri și înțelesuri/semnificații împărtășite de un grup de oameni. Înțelesurile sunt în cea mai mare parte tacite între membri, sunt în mod clar relevante pentru un anumit grup și sunt distinctive pentru grupul respectiv;

3. cultura este setul de înțelegeri importante pe care membrii unei comunități le au în comun.

având în vedere că fiecare surprinde aspecte esențiale ale conceptului.

COSO consideră că, pentru asigurarea unui mediu de control eficient, conducerea entității trebuie să se îngrijească de îndeplinirea următoarelor responsabilități (COSO, 2013, par. 193):

1. Dovedirea unui **angajament pentru integritate și pentru valorile etice**. COSO aprecia în versiunea inițială a cadrului său privind controlul intern (COSO, 1992, p. 23) că importanța integrității și a valorilor etice este crucială, întrucât „Eficiența controalelor interne nu se poate ridica deasupra integrității și valorilor etice ale oamenilor care le creează, administrează și monitorizează. Integritatea și valorile etice sunt elemente esențiale ale mediului de control care afectează proiectarea, gestionarea și monitorizarea celorlalte componente ale sistemului de control intern”.

Pentru aceasta, atât consiliul de administrație, cât și managementul trebuie să promoveze un bun „*ton de la vârf*”, însemnând că „*trebuie să demonstreze, prin directivele, acțiunile și comportamentul lor, importanța integrității și a valorilor etice pentru susținerea funcționării sistemului de control intern*”.

Tonul de la vârf denotă atitudinea consiliului de administrație și a înaltei conduceri a unei organizații față de guvernanta corporativă, etică, managementul riscurilor și controlul intern (O'Regan, 2004, p. 257).

Un bun exemplu de ton de la vârf îl avem din partea lui Warren Buffet (citată în Bishop & Hydroski (2009, p. 68)) care, cu ocazia preluării conducerii Salomon Brothers, declara:

„Vreau ca angajații să se întrebe dacă sunt dispuși ca faptele lor să apară pe prima pagină a ziarului lor local în ziua următoare, să fie citați de soții/soțiile lor, copii și prieteni. Dacă trec acest test, nu se vor teme de celălalt mesaj al meu pentru ei: Pierdeți banii firmei mele și voi fi înțelegător; pierdeți un pic din reputația firmei și voi fi nemilos”.

De-a lungul timpului, cele mai simple și mai directe metode prin care managementul poate stabili tonul de la vârf s-au dovedit a fi comunicarea a ceea ce se așteaptă de la angajați, puterea

exemplului, oferirea unui mecanism sigur de raportare confidențială a neregulilor și răsplătirea integrității.

Așteptările conducerii privind valorile etice sunt cel mai bine comunicate prin intermediul *codurilor de conduită*. Simpla elaborare a acestora și diseminarea prevederilor acestora către angajați nu sunt suficiente; conducerea trebuie să urmărească respectarea cerințelor lor și să ia măsurile de corecție necesare.

2. Exercițarea *responsabilităților de supraveghere*. Pentru a se descărca cu succes de responsabilitățile lor de supraveghere a managementului, consiliile trebuie, în primul rând, să cunoască, să înțeleagă, să-și asume și să exercite atribuțiile de supraveghere care le revin. Totodată, ele trebuie să evalueze periodic independența, precum și cunoștințele și abilitățile necesare membrilor săi pentru a îndeplini în mod eficient această cerință.

Cadrul COSO arată că membrii consiliului de administrație îndrumă, direcționează și evaluează implementarea și funcționarea sistemului de control. Responsabilitățile lor în raport cu componentele acestuia sunt următoarele (COSO, 2013, par. 193):

- *mediul de control*: stabilirea integrității și a valorilor etice, structura, autoritatea și responsabilitatea, competența și responsabilitatea în cadrul întregii entități;
- *evaluarea riscurilor*: analizarea și discutarea evaluărilor riscurilor efectuate de management care amenință atingerea obiectivelor, inclusiv impactul potențial al schimbărilor semnificative, al fraudei, și eludării controalelor de către management asupra controlului intern;
- *activitățile de control*: oferirea de îndrumări înaltei conduceri cu privire la selectarea, dezvoltarea și utilizarea activităților de control;
- *informare și comunicare*: obținerea, analizarea și discutarea informațiilor privind gradul de atingere a obiectivelor entității;
- *activitățile de monitorizare*: evaluarea și supravegherea naturii și scopului activităților de monitorizare, evaluările efectuate de management și modul de remediere a deficiențelor.

3. Stabilirea **structurii, autorității și responsabilităților**. Întâi trebuie evidențiate toate structurile entității (inclusiv cele din subordine) utilizate pentru atingerea obiectivelor. Apoi, managementul va concepe linii de raportare pentru fiecare dintre acestea.

4. Demonstrarea unui **angajament pentru competență**. Aceasta se realizează prin:

- elaborarea și implementarea politicilor și a practicilor;
- atragerea, perfecționarea și menținerea personalului valoros;
- evaluarea competențelor.

5. **Impunerea responsabilității**. Structurile de conducere (managementul și consiliul de administrație) trebuie să implementeze mecanisme de comunicare a așteptărilor pe care le au din partea angajaților referitoare la rolul lor în cadrul sistemului de control intern și de tragere la răspundere a acestora în cazul unor performanțe reduse ale controlului intern.

1.2.2. Evaluarea riscurilor

După cum arată și denumirea sa, această componentă reprezintă un proces dinamic și iterativ pentru identificarea și evaluarea riscurilor care afectează atingerea obiectivelor (COSO, 2013, par. 226).

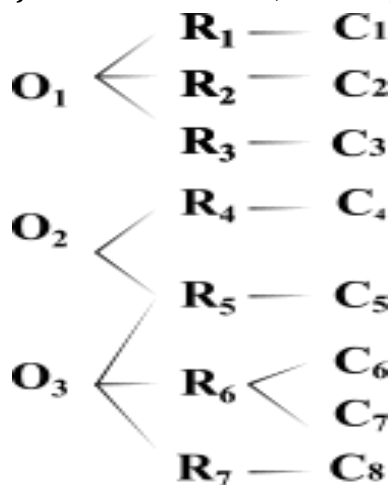
Din punctul de vedere al cadrului COSO (2013, par. 227), *riscul* este definit drept posibilitatea ca un eveniment să se producă și să influențeze în mod negativ atingerea obiectivelor⁸. COSO recunoaște și existența *oportunităților*, adică a posibilităților ca producerea unui eveniment să aibă un impact pozitiv asupra obiectivelor, și menționează că este important ca acestea să fie valorificate; totuși, cadrul

⁸ Definirea noțiunii de „risc” este o întreprindere greoaie, ținând seama de multidimensionalitatea sa. Pentru scopurile acestei lucrări ne vom limita la definiția riscului adoptată de COSO, întrucât aceasta este cea mai acceptată în contextul managementului riscurilor. Pentru o discuție mai amplă asupra valențelor termenului, vezi Damodaran (2008, cap. 1), Aven & Renn (2010, sec. 1.2) sau Hopkin (2017, cap. 1).

specifică faptul că identificarea și evaluarea acestora nu constituie obiectul controlului intern.

În termeni simpli, legătura dintre obiective, riscuri și controale este ilustrată în fig. 1.2. Scopul controlului intern este să furnizeze o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor. Prima etapă o constituie definirea obiectivelor pe care entitatea și le propune. Nivelul de detaliu privind clasificarea obiectivelor poate fi foarte amănunțit (spre exemplu, entitatea este ghidată de un obiectiv general; pentru realizarea acestuia sunt stabilite obiective strategice pentru îndeplinirea cărora sunt necesare obiective operaționale, de raportare și de conformare), însă, pentru simplitate, ne vom referi la obiective într-un mod general. În fig. 1.2, entitatea și-a stabilit trei obiective (O_1 - O_3). După cum reiese din figură, într-o a doua etapă, ea a identificat șapte riscuri (R_1 - R_7) care amenință îndeplinirea celor trei obiective. Se observă că riscul R_5 afectează atât obiectivul O_2 , cât și obiectivul O_3 . În vederea „gestionării” acestor riscuri, entitatea trebuie să implementeze controale. Potrivit figurii, s-a considerat că pentru tratarea celor șapte riscuri sunt necesare opt controale (C_1 - C_8). Pentru „ținerea sub control” a riscului R_6 sunt necesare două controale, respectiv C_6 și C_7 .

Fig. 1.2. Relația dintre obiective, riscuri și control

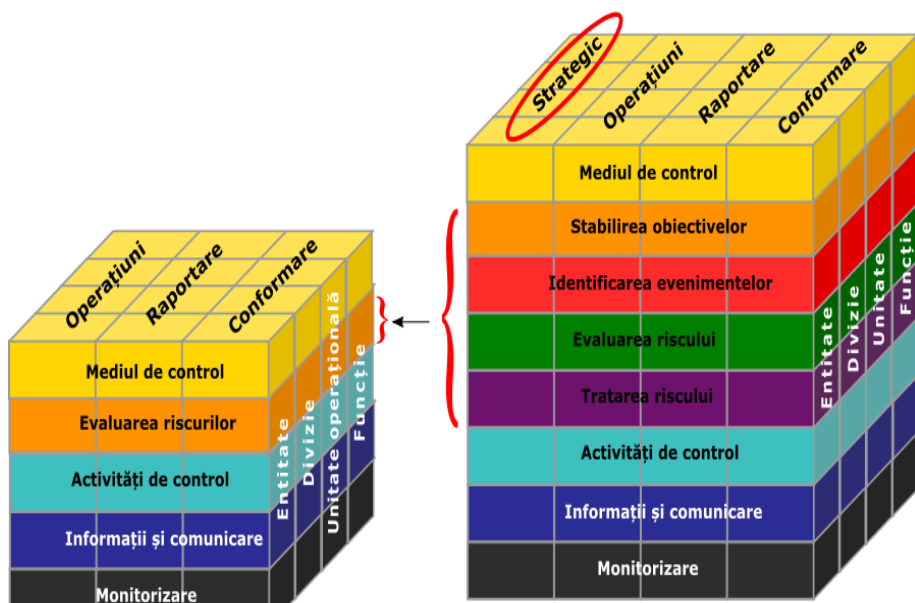


Sursa: COSO (2004).

În anul 2004, COSO a publicat un cadru dedicat exclusiv managementului riscurilor la nivelul întregii întreprinderi (ERM – Enterprise Risk Management), în completarea cadrului său privind controlul intern (COSO, 2004). Cadrul privind managementul riscurilor nu intră în conflict cu cel referitor la controlul intern, ci, dimpotrivă, se dorește a fi o completare a acestuia. Din acest considerent, pentru o mai bună înțelegere a procesului de management al riscurilor, pe parcursul prezentei secțiuni vom apela și la unele noțiuni specifice cadrului ERM, chiar dacă acestea exced prevederile cadrului de control intern.

Cea de-a doua componentă a controlului intern, conform cadrului privind controlul intern, cuprinde doar activitatea de „evaluare” a riscurilor. Cadrul ERM propune un model cubic similar celui din cadrul de control intern, care dezvoltă această componentă, așa cum rezultă din fig. 1.3.

Fig. 1.3. Comparație între modelele propuse de COSO în cadrul privind controlul intern și cadrul privind managementul riscurilor



Sursa: COSO (1992, p. 19) și COSO (2004, p. 23).

După cum reiese din fig. 1.3, activitatea de management al riscurilor presupune următoarele etape: stabilirea obiectivelor, identificarea evenimentelor, evaluarea riscului și tratarea riscului.

Din moment ce, prin intermediul acestei componente, entitatea stabilește cum vor fi administrate riscurile care amenință atingerea obiectivelor, este lesne de înțeles că o precondiție pentru evaluarea riscurilor o constituie **stabilirea unor obiective cuantificabile**. Totuși, după cum arată COSO (2013, par. 236), stabilirea strategiilor și a obiectivelor nu sunt parte a controlului intern, fiind atribute ale procesului de management. În esență, stabilirea obiectivelor presupune găsirea unor răspunsuri la întrebarea „Ce ne dorim să obținem?”

Este recomandat ca obiectivele să fie construite pe baza criteriilor SMART, respectiv acestea trebuie să îndeplinească următoarele caracteristici⁹:

- S – *specific* (specific): stabilirea cu exactitate a unui domeniu care trebuie îmbunătățit.
- M – *measurable* (măsurabil): stabilirea unor indicatori cuantificabili de progres.
- A – *assignable* (atribuibil): nominalizarea unor persoane responsabile pentru îndeplinirea lor.
- R – *realistic* (realist): declararea în mod realist a ceea ce se obține prin realizarea obiectivului.
- T – *time related* (cu termene asociate): stabilirea duratei obiectivului.

Cea de-a doua etapă a managementului riscurilor o reprezintă identificarea evenimentelor¹⁰ care pot afecta atingerea obiectivelor. Cu alte cuvinte, acest al doilea pas continuă analiza cu întrebarea „Ce anume ne poate împiedica să obținem ceea ce ne-am propus?” Fiecărui obiectiv îi pot fi asociate unul sau mai multe riscuri.

⁹ În Ordinul Secretarului general al Guvernului nr. 600/2018, cerințele SMART sunt definite astfel: S – precise; M – măsurabile și verificabile; A – necesare; R – realiste; T – cu termen de realizare.

¹⁰ Cadrul ERM (COSO, 2004) operează cu noțiunea de eveniment, care poate avea atât un efect negativ asupra îndeplinirii obiectivelor (caz în care avem de-a face cu *riscuri*), cât și un efect pozitiv (situație în care vorbim despre *oportunități*).

Odată identificate riscurile, acestea trebuie evaluate și prioritizate. Altfel spus, încercăm să răspundem la întrebarea „Care dintre riscurile identificate sunt cele mai periculoase?”

Evaluarea reprezintă o încercare de cuantificare a potențialului negativ al fiecărui risc în cazul în care s-ar manifesta. Cele mai comune unelte pentru evaluarea riscurilor sunt matricele riscurilor. Un exemplu de astfel de matrice este prezentat în fig. 1.4.

Scorul riscului este, de obicei, o rezultantă între probabilitatea de manifestare a riscului și impactul acestuia. Terminologia poate să difere (spre exemplu, „frecvență” în loc de „probabilitate” sau „consecință” în loc de „impact”), însă esența celor două elemente este aceeași.

Complexitatea matricei depinde de modul de definire a probabilității și impactului. Utilizarea a doar trei cuantificatori de genul „mică, medie, mare” (pentru probabilitate), respectiv „mic, mediu, mare” (pentru impact) va conduce la o matrice cu $3 \times 3 = 9$ celule.

Spre exemplu, un risc cu manifestare „puțin probabilă” și impact „moderat” va avea un scor de $2 \times 3 = 6$.

Fig. 1.4. Exemplu de matrice a riscurilor

Probabilitatea de apariție a riscului	Aproape sigură (5)	5 Problemă suplimentară	10 Problemă	15 Inacceptabil	20 Inacceptabil	25 Inacceptabil
	Probabilă (4)	4 Acceptabil	8 Problemă suplimentară	12 Problemă	16 Inacceptabil	20 Inacceptabil
	Posibilă (3)	3 Acceptabil	6 Problemă suplimentară	9 Problemă	12 Problemă	15 Inacceptabil
	Puțin probabilă (2)	2 Acceptabil	4 Acceptabil	6 Problemă suplimentară	8 Problemă suplimentară	10 Problemă
	Rară (1)	1 Acceptabil	2 Acceptabil	3 Acceptabil	4 Acceptabil	5 Problemă suplimentară
		Insignifiantă (1)	Minoră (2)	Moderată (3)	Majoră (4)	Catastrofică (5)
Consecința manifestării riscului						
Acceptabil: Nu este necesară nicio acțiune; Problemă suplimentară: Acțiunea este recomandabilă dacă există resurse; Problemă: Este necesară o acțiune pentru gestionarea riscului. Inacceptabil: Este necesară acțiune imediată pentru gestionarea riscului.						
 Appetitul pentru risc						

Sursa: Adaptare după Griffiths (2015, p. 20).

Matricea pe care o prezentăm în fig. 1.4 este mai complexă, folosind grile cu câte cinci cuantificatori atât pentru probabilitate, cât și pentru impact. În consecință, matricea are $5 \times 5 = 25$ de celule.

Astfel, apariția riscului este apreciată drept „rară”, „puțin probabilă”, „posibilă”, „probabilă” sau „aproape sigură”. În mod similar, consecința riscului, în cazul în care s-ar manifesta, este considerată „insignifiantă”, „minoră”, „moderată”, „majoră” sau „catastrofică”. Se observă că fiecărei etichete îi este asociat un punctaj de la 1 la 5.

Fiecare risc este plasat în cadrul matricei potrivit locului în care se situează în raport cu cele două axe (probabilitatea și impactul) și îi este asociată o valoare calculată ca produs între punctajele obținute în urma evaluării pe ambele scale.

Prioritizarea riscurilor presupune ierarhizarea acestora pe baza punctajelor obținute în urma evaluării, în ordine descrescătoare, de la cele cu punctajele cele mai mari (i.e. cele mai amenințătoare, care pot produce pagubele cele mai mari) până la cele cu punctajele cele mai mici (i.e. cele mai inofensive).

Cu cât scorul obținut de un risc în urma evaluării este mai mare, cu atât prioritatea sa este mai mare, adică cu atât mai repede vor trebui luate măsuri pentru „tratarea” sa.

În fine, în cele din urmă, odată ce riscurile au fost identificate, evaluate și ordonate în funcție de pericolozitatea lor, entitatea va trebui să întreprindă măsurile care se impun în vederea tratării acestor riscuri.

Cel puțin teoretic, au fost evidențiate patru posibile modalități de a răspunde riscurilor identificate, numite *atitudini față de risc*. Acestea mai sunt cunoscute drept cei **4T** și constau în următoarele:

- *Tolerare* – reprezintă acceptarea riscului, considerându-se că efectele acestuia, în situația în care s-ar materializa, nu ar fi foarte periculoase.
- *Tratare* – implică luarea de măsuri pentru reducerea riscului sub nivelul apetitului pentru risc, eficiente din punctul de vedere al costurilor implicate, prin implementarea de sisteme de control intern.

- *Transfer* – altcineva este lăsat să preia riscul, spre exemplu, prin asigurare sau prin cedarea responsabilității pentru risc unui contractor.
- *Terminare* – echivalează cu acceptarea faptului că riscul este prea mare și presupune renunțarea la proiectul sau activitatea căruia/căreia îi este asociat riscul.

1.2.3. Activitățile de control

Prin activități de control înțelegem acțiunile stabilite prin politici și proceduri care asigură că sunt îndeplinite măsurile dispuse de management pentru reducerea riscurilor și atingerea obiectivelor (COSO, 2013, par. 330).

După cum va fi prezentat în cele ce urmează, din punct de vedere teoretic, există mai multe posibilități de clasificare a activităților de control (fig. 1.5). Practic, controalele prezentate în figură diferă de la o entitate la alta, fiind adaptate specificului acestora.

1. Cea mai cunoscută modalitate de clasificare a controalelor are în vedere **funcția** pe care acestea o îndeplinesc. Potrivit acestui criteriu, cei mai mulți autori, ca de altfel și principalele cadre de control sau standarde de audit prezintă următoarele trei categorii de controale: preventive, detectoare și corectoare.

Din punctul de vedere al funcției, mai sunt amintite și controalele directoare și cele restauratoare. Referitor la cele două categorii enunțate anterior, există două opinii:

- după cum am menționat anterior, cea mai mare parte a autorilor nu le recunosc distinct, considerând că fac parte din celelalte trei categorii. Unele controale directoare sunt incluse în categoria celor preventive, în timp ce altele sunt considerate corectoare. De asemenea, controalele restauratoare sunt adesea tratate drept controale corectoare. Spre exemplu, Bizzell *et al.* (2017, p. 11) includ asigurările, backup-urile și planurile de recuperare în caz de dezastru în categoria controalelor corectoare;
- totuși, unii autori consideră că ele prezintă o serie de particularități care impun evidențierea lor.

Fig. 1.5. Posibile clasificări ale controalelor

Sursa: Adaptare după Bizzell et al. (2017, p. 11-12).

În cele ce urmează, alegem să prezentăm distinct aceste din urmă categorii, astfel încât, din punctul de vedere al funcțiilor deținute, vom distinge următoarele tipuri de controale: directoare, preventive, detectoare, corectoare și restauratoare. Exemple pentru fiecare dintre aceste categorii se regăsesc în tabelul 1.5.

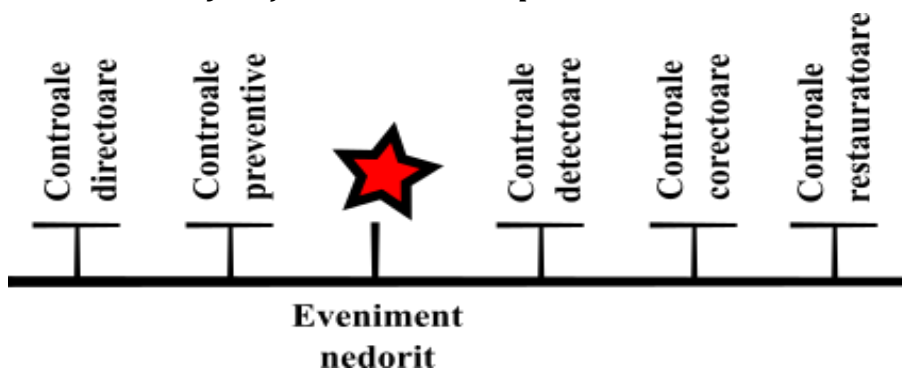
Tabelul 1.5. Exemple de controale, clasificate conform funcțiilor pe care le îndeplinesc

Directoare	Preventive	Detectoare	Corectoare	Restauratoare
• politicile; • directivele; • îndrumările; • circularele; • standarde de configurare a sistemelor IT; • setarea unor limite de cheltuieli; • asigurările.	• segregarea sarcinilor; • controlul accesului la resurse și înregistrări; • aprobările, autorizările și verificările; • utilizarea de personal competent.	• analizele și comparațiile; • reconcilierile; • inventarierea; • auditurile.	• efectuare de modificări în evidența contabilă dacă sunt constatate erori; • efectuarea de actualizări ale drepturilor de acces ale angajaților dacă rolurile acestora se modifică.	• backup-uri ale fișierelor și bazelor de date; • planuri de recuperare în caz de dezastru.

Sursa: Bizzell et al., 2017.

În îndeplinirea funcțiilor lor, controalele se manifestă în anumite momente, astfel că acest mod de clasificare are în vedere, implicit, ***momentul când controlul este aplicat***, respectiv ***momentul manifestării controlului relativ la potențiala eroare*** (Bizzell et al., 2017, p. 11).

**Fig. 1.6. Clasificarea controalelor
în funcție de momentul aplicării acestora**



Sursa: Bizzell et al., 2017, p. 11.

Reprezentarea grafică a controalelor față la producerea unui anumit eveniment se regăsește în fig. 1.6. Pe baza acestei figuri, constatăm că controalele directe și cele preventive sunt implementate înainte de producerea unui eveniment nedorit, scopul lor fiind tocmai acela de a împiedica această manifestare. Dimpotrivă, controalele detectoare, cele corective și cele restauratoare intervin după ce evenimentul a avut loc; cele detectoare ne anunță cu privire la producerea acestuia și, eventual, la efectele sale, iar cele corectoare și cele restauratoare încearcă să elimine aceste efecte.

Din cele de mai sus reiese că controalele din primele două categorii (cele directe și cele preventive) au un caracter proactiv, în timp ce cele din ultimele trei categorii (detectoare, corectoare și restauratoare) au o natură reactivă.

O altă observație pe care trebuie să o facem asupra figuri este cea referitoare la poziționarea controalelor directe. Conform figuri, acestea sunt implementate înainte de momentul manifestării eveni-

mentului în cauză, însă efectele lor se fac simțite (i.e. intră în acțiune) fie înaintea manifestării evenimentului (de exemplu, politicile, directivele, îndrumările), fie ulterior producerii evenimentului (de exemplu, asigurările).

Din acest motiv am spus că controalele directe generează opinii diferite cu privire la încadrarea lor din punct de vedere funcțional.

a. Referitor la *controale directe*, remarcăm că ele pot fi privite din două unghiuri diferite, fiecare reliefând alte trăsături și, implicit, alte funcții ale lor.

După cum arată și numele lor, ambele funcții pe care le vom identifica presupun „direcționarea” sau „îndrumarea” celor din cadrul entității în anumite situații, putând fi considerate „*instrucțiuni menite să producă rezultate pozitive*” (IMA, 2017, p. 439).

Într-o primă interpretare, controalele directe sunt menite a stimula apariția unui eveniment dorit. În această categorie putem include politicile, îndrumările, standardele, circularele etc. Din acest punct de vedere, constatăm că această grupă de controale constituie o categorie aparte față de toate celelalte tipuri de controale care încearcă să preîntâmpine producerea unui eveniment cu efecte negative.

Dintr-o altă perspectivă, putem considera că ele se bazează pe o serie de instrucțiuni sau directive care au fost trasate anterior producerii riscului, dar care vor fi implementate/puse în practică ulterior manifestării acestuia. Privite astfel, controalele directe nu mai constituie măsuri întreprinse pentru a determina producerea unui eveniment, așa cum s-a întâmplat în primul caz, ci măsuri de siguranță menite a se declanșa în cazul manifestării acestuia. În esență, controalele directe sunt compuse din seturi de instrucțiuni care trebuie implementate în eventualitatea producerii unui anumit eveniment. Asigurările sunt incluse în categoria controalelor directe, ținând cont că acestea vor direcționa părțile privind cum să se comporte în eventualitatea unei pierderi.

b. *Controale preventive* – încearcă să anticipeze și să blocheze producerea unui eveniment nedorit (O'Regan, 2004, p. 209).

În opinia lui Dube & Gulati (2005, p. 35), pentru a fi eficiente, controalele preventive trebuie să poseze următoarele caracteristici:

- o înțelegere clară a vulnerabilităților;
- înțelegerea posibilelor amenințări;
- asigurarea controalelor necesare care să împiedice materializarea unui risc posibil.

c. Controalele detectoare – detectează și raportează producerea unui eveniment nedorit (O'Regan, 2004, p. 92).

Controalele detectoare trebuie să fie caracterizate de (Dube & Gulati, 2005, p. 36):

- o înțelegere clară a activităților legale, astfel încât orice se abate de la acestea să fie raportat ca nelegal, malițios etc.;
- un mecanism implementat pentru a comunica activitățile nelegale identificate persoanei sau grupului abilitate/abilitat să o remedieze;
- interacțiune cu controalele preventive pentru a împiedica apariția unor asemenea acte.

Având în vedere că prin intermediul lor se constată materializarea unui eveniment nedorit, ele oferă feedback asupra eficienței controalelor preventive.

În unele cazuri, controalele detectoare pot avea și un rol preventiv (Bizzell *et al.*, 2017, 11). Spre exemplu, instalarea unui sistem de supraveghere are un rol detector, fiind util pentru identificarea încercărilor de acces neautorizat; însă, dacă acesta va fi promovat corespunzător, va căpăta și un rol preventiv, descurajând încercările de acces neautorizat.

d. Controalele corectoare – sunt necesare pentru a lua măsuri de corecție după ce evenimentul s-a produs. Potrivit lui O'Regan (2004, p. 81), rolul acestora este de a remedia sau minimiza daunele produse de eșecurile celorlalte controale.

Controalele corectoare trebuie (Dube & Gulati, 2005, p. 37):

- să minimizeze impactul amenințării;
- să identifice cauza problemei;
- să remedieze problemele identificate de controalele detectoare;
- primească feedback din partea controalelor preventive și detectoare;

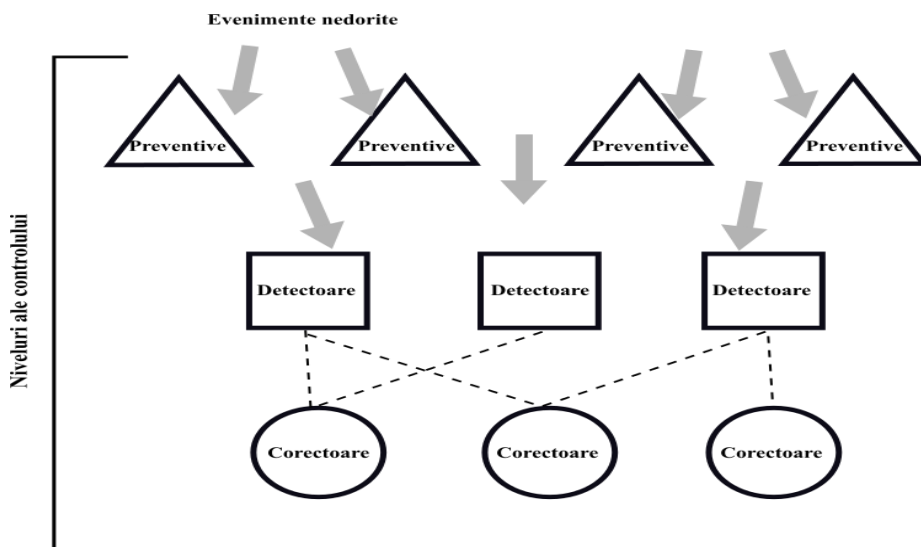
- să corecteze erorile care apar dintr-o anumită problemă;
- să modifice sistemele de procesare pentru a minimiza aparițiile viitoare ale problemei.

Controalele corectoare sunt întotdeauna în relație cu cele detectoare, încercând să înlăture efectele negative semnalate de acestea.

e. *Controalele restauratoare* – sunt implementate pentru a readuce activitatea la o stare normală după producerea unui eveniment nedorit.

Modul de funcționare a controalelor preventive, detectoare și corectoare, precum și relațiile care se stabilesc între acestea sunt ilustrate în fig. 1.7.

Fig. 1.7. Funcționarea controalelor preventive, detectoare și corectoare



Sursa: Hall (2016, p. 115).

După cum reiese din figură, rolul controalelor preventive este acela de a preîntâmpina evenimentele nedorite sau de a diminua efectele adverse ale acestora, în cazul producerii lor. Dacă acestea dau greș, se vor activa controalele detectoare care semnalează

eșecul controalelor preventive. Prin urmare, scopul lor este acela de a identifica și a prezenta evenimentele nedorite care au reușit să eludeze controalele preventive. Controalele corective constituie, de fapt, acțiuni întreprinse pentru a înlătura efectele evenimentelor nedorite.

Fig. 1.7 reliefează faptul că există o legătură directă între controalele detectoare și cele corectoare, întrucât controalele detectoare se rezumă la a identifica anumite anomalii și a atrage atenția asupra lor, în timp ce cele corectoare încearcă efectiv să le remedieze (Hall, 2016, p. 115). După cum este prezentat grafic, pentru corectarea unei anumite erori identificate, pot fi necesare mai multe controale corectoare.

1. Hopkin (2013, p. 108) păstrează clasificarea de mai sus, punând categoriile de controale în relație cu atitudinile posibile față de risc:

- controalele preventive, concepute pentru a împiedica apariția riscului, sunt asociate răspunsului la risc „terminare”;
- controalele corectoare, care reduc probabilitatea și/sau impactul potențial al riscurilor, sunt asociate atitudinii de „tratare” a riscurilor;
- controalele directoare, care depind de instrucțiunile și directivele asupra comportamentului necesar în cazul în care riscul s-ar manifesta, sunt asociate atitudinii de „transfer”;
- controalele detectoare identifică circumstanțele în care riscul s-a manifestat și sunt asociate cu reacția de „tolerare” a riscului.

2. O altă clasificare a controalelor ține cont de ***aria/domeniul în care vor fi aplicate***. Din punctul de vedere al acestei clasificări, important este ***unde*** sunt aplicate controalele (Bizzell *et al.*, 2017, p. 12), distingându-se:

- controale generale – controale asupra mediului în ansamblu, care se aplică la nivelul tuturor funcțiilor;
- controale ale aplicațiilor – sunt controale asociate doar unor activități de input, procesare și output al datelor; mai sunt numite controale ale tranzacțiilor, întrucât se referă strict la procesarea anumitor tranzacții.

Aceste categorii de controale sunt, de asemenea, recunoscute de cadre precum COSO sau COBIT.

3. În funcție de **modul în care sunt efectuate**, pot fi enumerate:

- controale automate;
- controale semiautomate;
- controale manuale.

4. În fine, în funcție de rezultatele la care se raportează, controalele mai pot fi clasificate în (Bizzell *et al.*, 2017, p. 11):

- controalele *feedback* – evaluează rezultatele unui proces și, dacă rezultatele nu sunt cele așteptate, corectează procesul până la obținerea rezultatelor dorite; cele mai multe controale detectoare sunt de acest tip;
- controalele *feed-forward* – proiectează o serie de rezultate viitoare determinate pe baza informațiilor curente și trecute și, dacă acestea nu sunt corespunzătoare, modifică inputurile sistemului, în încercarea de a modifica și rezultatele.

1.2.4. Informarea și comunicarea

Cea de-a patra componentă a controlului intern cuprinde, de fapt, două elemente: informarea și comunicarea, importanța acestora fiind explicată de COSO (2013, par. 390) după cum urmează: „Informarea este necesară pentru ca entitatea să își poată îndeplini responsabilitățile referitoare la controlul intern, menite să susțină atingerea obiectivelor acesteia. Managementul obține sau produce și utilizează informații relevante și de calitate atât din surse interne, cât și externe, pentru a sprijini funcționarea celorlalte componente ale controlului intern. Comunicarea este procesul continuu, iterativ de furnizare, partajare și obținere a informațiilor necesare. Comunicarea internă este mijlocul prin care informațiile sunt diseminate în cadrul organizației, curgând în sus, în jos și de-a lungul entității [...]”.

După cum reiese din citatul anterior, această componentă a controlului intern sprijină funcționarea celorlalte componente și, în combinație cu acestea, susține atingerea obiectivelor (COSO, 2013, par. 391). Analizând primul model grafic al componentelor modelului COSO și simbolismul acestuia, observăm că toate cele-

lalte patru componente (mediul de control, evaluarea riscurilor, activitățile de control și monitorizarea) sunt dispuse orizontal, fiind plasate una deasupra celeilalte, de la baza piramidei și până în vârful acesteia. În schimb, informarea și comunicarea sunt dispuse oblic, pe laturile sale, ceea ce arată că ele asigură legătura între celelalte componente.

1.2.5. Activitățile de monitorizare

Activitățile de monitorizare au rolul de a evalua dacă componentele controlului intern există și sunt funcționale (COSO, 2013, par. 444).

Această evaluare este necesară având în vedere că sistemele de control intern ale entităților sunt într-o permanentă schimbare, dictată de o multitudine de factori, cum ar fi modificarea condițiilor externe, atragerea de personal nou, implementarea de noi sisteme și proceduri etc.

Un motiv din cauza căruia este necesară supravegherea continuă este acela că, lăsate nemonitorizate, controalele tind să se deterioreze în timp (Moeller, 2016, p. 56). Acest aspect impune realizarea unor evaluări periodice pentru a stabili dacă măsurile adoptate în trecut mai sunt eficiente. În urma analizelor, se poate constata, spre exemplu, că unele proceduri și politici stabilite nu mai sunt aplicate (i.e. controalele nu mai există) sau, deși sunt aplicate, acestea sunt ineficiente, depășite etc. (i.e. controalele nu mai sunt funcționale) (COSO, 2013, par. 445).

Din această perspectivă, activitățile de monitorizare sunt privite ca procese menite să asigure că sistemul de control intern continuă să funcționeze eficient. În mod implicit, ele oferă feedback privind eficacitatea celorlalte componente ale sistemului de control intern (Johnstone *et al.*, 2015, p. 99); aceasta, întrucât modul de funcționare a controlului intern este unul ciclic: atunci când o entitate își stabilește și implementează obiectivele, această acțiune trebuie să parcurgă toate componentele controlului intern, de la crearea unui mediu de control și până la activitățile de monitorizare. Acestea încheie ciclul, acționând ca un element de revizuire a celorlalte din amonte (Moeller, 2016, p. 55).

Un alt motiv pentru monitorizarea continuă ar putea fi faptul că obiectivele unei entități se pot modifica în timp ca răspuns la schimbările intervenite în mediul în care aceasta funcționează. În acest caz, evaluările sunt efectuate pentru a stabili dacă măsurile implementate până la un moment dat sunt suficiente pentru a sprijini atingerea unor obiective noi sau actualizate sau dacă acestea sunt adaptate noilor riscuri care decurg din transformările survenite recent la nivelul mediului (COSO, 2013, par. 445).

Monitorizarea poate fi realizată prin evaluări continue, prin evaluări separate sau printr-o combinație a celor două (COSO, 2013, par. 450). Evaluările continue sunt operațiuni de rutină încorporate în procesele entității și sunt efectuate în timp real, ele reacționând la modificarea condițiilor. Pe de altă parte, evaluările separate presupun o anumită periodicitate, ele fiind efectuate de personal obiectiv din cadrul managementului, de auditorii interni sau de diferite părți externe.

1.3. Scurte observații asupra binomului management-control intern

Conceperea, implementarea și menținerea sistemelor de control intern presupun un efort colectiv din partea întregului personal al entității, fiecare angajat având un anumit rol într-una dintre cele trei etape, în funcție de poziția pe care se află (funcție de conducere sau de execuție). Într-adevăr, potrivit Codului controlului intern managerial aprobat prin Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018, *„construirea unui sistem de control intern managerial solid este un proces de durată, care necesită eforturi importante din partea întregului personal al entității și, în mod deosebit, din partea personalului cu funcții de conducere”*. De asemenea, unele părți externe, cum ar fi auditorii, au o influență asupra sistemului de control intern managerial prin recomandările furnizate ca urmare a evaluărilor acestui sistem, pe care le realizează în cadrul acțiunilor de audit sau de control pe care le desfășoară.

Putem distinge mai multe etape în procesul implementării controlului intern, și anume: conceperea (proiectarea) sistemului

de control intern, implementarea acestuia și monitorizarea sa. Pentru ca sistemul de control intern să-și atingă obiectivele, trebuie acordată atenție fiecărei etape. Spre exemplu, un sistem de control intern proiectat în mod defectuos nu va putea fi implementat în mod corespunzător și nu va fi eficient; un sistem bine conceput și implementat, dar nemonitorizat corespunzător se va deteriora în timp și nu va mai putea răspunde schimbărilor intervenite în mediul intern sau în cel extern al entității.

Rolurile și responsabilitățile privind controlul intern în cadrul fiecăreia dintre etapele descrise mai sus depind de forma de organizare a entității publice.

O sinteză a acestor roluri în cazul instituțiilor publice este prezentată în tabelul 1.6.

Tabelul 1.6. Responsabilități privind controlul intern în cadrul instituțiilor publice

		Con- cepere	Imple- mentare	Monito- rizare	Eva- luare	Rapor- tare
Mediul intern al entității	Conducătorul entității					√
	Comisia de monitorizare	√	√	√	√ autoeva- luare	
	Celelalte categorii de personal					
	Auditul intern				√ evaluare internă	
Mediul extern al entității	Auditul extern (public)				√ evaluare externă	

Sursa: Realizat de autor.

În cazul instituțiilor publice, răspunderea pentru organizarea controlului intern revine conducătorilor acestora. Ei vor putea delega o parte dintre responsabilități persoanelor aflate în conducere pe un nivel ierarhic inferior (spre exemplu, un ministru transfe-

ră responsabilitatea de coordonare și monitorizare a activităților specifice controlului intern unui secretar de stat).

Conform cadrului național privind controlul intern aplicabil entităților publice, aprobat prin Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018, conducătorii acestora trebuie să asigure constituirea unui grup numit „comisie de monitorizare”, al cărui rol este acela de a asigura monitorizarea, coordonarea și îndrumarea metodologică a implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial (art. 3, alin. (1)).

Comisia este alcătuită din conducătorii compartimentelor incluse în primul nivel de conducere din structura organizatorică a entității publice, cu excepția compartimentului de audit intern (art. 3, alin. (2)).

În mod concret, pentru realizarea sarcinilor sale, comisia de monitorizare *„coordonează procesul de actualizare a obiectivelor generale și specifice, a activităților procedurale, a procesului de gestionare a riscurilor, a sistemului de monitorizare a performanțelor, a situației procedurilor și a sistemului de monitorizare și de raportare, respectiv informare către conducătorul entității publice”* (art. 3, alin. (6)). De asemenea, membrii acesteia elaborează programul de dezvoltare a sistemului de control intern (art. 4, alin. (1)), care cuprinde *„obiectivele entității publice în domeniul controlului intern managerial, în funcție de stadiul implementării și dezvoltării acestuia”*. Totodată, în acest program se stabilesc activități, responsabili și termene pentru implementarea fiecărui standard de control intern managerial (art. 4, alin. (1)).

Codul controlului intern stabilește că procesul de management al riscurilor se află în responsabilitatea președintelui comisiei de monitorizare (art. 5, alin. (1)), iar membrii acesteia *„analizează și prioritizează riscurile semnificative care pot afecta atingerea obiectivelor entității publice, prin stabilirea profilului de risc și a limitei de toleranță la risc”*, care ulterior vor fi aprobate de către conducerea entității (art. 5, alin. (5)).

Evaluarea sistemului de control intern managerial în cadrul instituțiilor publice poate îmbrăca mai multe forme.

O primă formă de evaluare o constituie cea efectuată, de obicei, la sfârșitul anului, în vederea obținerii informațiilor necesare elaborării raportărilor solicitate prin OSGG nr. 600/2018, al căror scop este stabilirea gradului de conformare a entității cu codul impus prin acesta. Această evaluare se realizează la nivelul fiecărui compartiment al entității, inclusiv la nivelul instituțiilor sau structurilor fără personalitate juridică aflate în subordinea, sub autoritatea sau în coordonarea entității publice, rezultatele fiind centralizate de comisia de monitorizare. Având în vedere natura acestor operațiuni și faptul că ele se realizează sub supravegherea comisiei de monitorizare, putem considera această activitate ca fiind una de autoevaluare.

Sistemul de control intern este analizat și de auditorii interni, în misiunile pe care aceștia le realizează. De altfel, conform Legii nr. 672/2002, auditul public intern reprezintă o *„activitate funcțional independentă și obiectivă de asigurare și consiliere, concepută să adauge valoare și să îmbunătățească activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele, printr-o abordare sistematică și metodică, evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea managementului riscului, controlului și proceselor de guvernanță”*.

De asemenea, Curtea de Conturi, în cadrul acțiunilor de verificare pe care le efectuează la entitățile publice, urmărește modul de implementare a sistemelor de control intern managerial. Auditorii publici externi realizează, în etapa de planificare a acțiunilor, o evaluare a sistemului de control intern și, în funcție de gradul de încredere în sistemul de control al entității pe care îl stabilesc ca urmare a testării controalelor implementate la nivelul entității, stabilesc în ce măsură se pot baza pe acestea în verificările pe care le vor face în etapele următoare. Având în vedere că auditorii externi nu fac parte din cadrul entității verificate, evaluarea pe care ei o realizează are un caracter extern.

Documentele de raportare impuse prin Codul controlului intern (Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării, Situația centralizatoare anuală privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial, Raportul asupra sistemului de control intern managerial) sunt întocmite prin grija membrilor

comisiei de monitorizare, prin consolidarea datelor primite de la conducătorii structurilor entității și semnate pentru aprobare de conducătorul entității. Codul arată că prezentarea raportului asupra stadiului de implementare a sistemului de control intern managerial constituie o formă de asumare a răspunderii.

În cazul întreprinderilor publice (societăți naționale, companii naționale, regii autonome), etapele implementării controlului intern sunt aceleași, iar persoanele sau structurile responsabile pentru acestea sunt similare celor din cadrul instituțiilor publice (tabelul 1.7), cu o serie de deosebiri care vor fi descrise în continuare.

Tabelul 1.7. Responsabilități privind controlul intern în cadrul întreprinderilor publice

		Conce- pere	Imple- mentare	Monito- rizare	Evaluare	Rapor- tare
Mediul intern al entității	Consiliul de administrație			√		√
	Comisia de monitorizare	√	√	√	√ autoe- valoare	√
	Celelalte categorii de personal					
	Auditul intern				√ evaluare internă	
Mediul extern al entității	Auditul extern (public)				√ evaluare externă	
	Auditul extern (privat)				√ evaluare externă	

Sursa: Realizat de autor.

În entitățile din această categorie, conducerea se realizează în mod colectiv de către consiliul de administrație. Membrii acestuia se organizează în grupuri de lucru cu sarcini bine stabilite, denumite comitete consultative, cărora le sunt atribuite sarcini de monitorizare în anumite domenii și care sprijină consiliul în

ansamblu să ia decizii în domeniile respective. Cele mai întâlnite comitete sunt comitetul de audit și comitetul de nominalizare și remunerare, care se întâlnesc la toate entitățile, fiind recomandate de codurile de guvernare și impuse prin anumite reglementări legale. Pe lângă acestea, consiliile pot organiza și alte comitete, în funcție de specificul activității lor. Prin urmare, în cazul întreprinderilor publice, conceperea și implementarea sistemului intern constituie atribuții ale managementului. Consiliului de administrație, prin intermediul comitetului de audit, îi revine sarcina evaluării și monitorizării funcționării sistemului de control intern.

De asemenea, întreprinderile publice pot fi supuse atât auditului extern privat, necesar în vederea aprobării situațiilor financiare, cât și unor acțiuni de audit de conformitate din partea Curții de Conturi a României. Atât auditorii privați externi, cât și auditorii publici externi vor analiza sistemul de control al entităților verificate, desigur, din perspective diferite și în scopuri diferite. Prin aceste analize, ambele categorii de auditori realizează evaluări externe ale sistemelor de control intern ale entităților supuse verificării.

Din cele de mai sus rezultă următoarea idee: conducerea entității are un rol esențial în privința controlului intern. De altfel, fiecare act normativ cu impact asupra domeniului statuează anumite obligații ale conducerii în privința controlului intern, după cum va fi prezentat în cele ce urmează.

Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 *privind controlul intern și controlul financiar preventiv*, republicată, modificată și completată, prevede faptul că „**Conducătorul entității publice trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea și perfecționarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor și criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerințele generale și specifice de control intern/managerial**” (art. 4, alin. (1)).

Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 *privind aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice* oferă aceeași definiție pentru noțiunea de control intern.

Totodată, art. 2 prevede următoarele: „**Conducătorul fiecărei entități publice dispune, ținând cont de particularitățile cadrului**

legal de organizare și de funcționare, precum și de standardele de control intern managerial, măsuri necesare pentru implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial”.

Responsabilitatea conducătorului entității publice în privința controlului intern este reluată la art. 10 al acestui act normativ, care stipulează faptul că **„Controlul intern managerial este în responsabilitatea conducătorilor entităților publice, care au obligația proiectării, implementării și dezvoltării continue a acestuia. Încredințarea unor terți a realizării activităților privind implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial al entității publice presupune că, în această situație, conducătorul entității publice nu își îndeplinește propriile atribuții cu bune rezultate”,** și la pct. 3 al secțiunii III a Codului, conform căruia **„Stabilirea sistemului de control intern managerial intră în responsabilitatea conducerii fiecărei entități publice și trebuie să aibă la bază standardele de control intern promovate de Secretariatul General al Guvernului, în temeiul legii”.**

Importanța conducerii în ceea ce privește controlul intern a fost reflectată și în cadrele de control intern. Bunăoară, în liniile directe INTOSAI GOV 9100 (2004, p. 44) se specifică faptul că **„Întregul personal din cadrul organizației joacă un rol important în a face controlul intern să funcționeze. Totuși, conducerea [în textul original, „managementul”] are responsabilitatea generală pentru proiectarea, implementarea, supravegherea funcționării corespunzătoare și documentarea sistemului de control intern”.**

1.3.1. Relația biunivocă dintre management și controlul intern

Spre deosebire de celelalte categorii de personal din cadrul unei entități, între persoanele aflate în structurile de conducere ale acesteia (denumite colectiv „managementul” sau „conducerea” entității) și controlul intern se stabilește o dublă relație.

Fiecare angajat reprezintă o roțiță în angrenajul sistemului de control intern. Prin efectuarea corectă a sarcinilor pe care aceștia le îndeplinesc la locul de muncă și prin exercitarea diferitelor forme de

autocontrol specifice activităților pe care le desfășoară, ei contribuie la buna funcționare a sistemului de control intern.

Principiul este similar și în cazul persoanelor aflate în conducere. Însă, în cazul acestora, una dintre sarcini se referă la realizarea unei monitorizări a modului de funcționare a sistemului de control intern. Spre deosebire de celelalte categorii de personal aflate pe posturi de execuție, reprezentanții managementului, întrucât ocupă funcții de conducere, vor efectua și activități de autocontrol, însă vor exercita și controale ale modului de desfășurare a activităților pe nivelurile ierarhice inferioare.

Din această postură, conducerea entității îndeplinește un dublu rol: pe de o parte, constituie o rotiță a sistemului de control intern, întocmai ca și ceilalți angajați, iar pe de altă parte, trebuie să aibă o viziune de ansamblu pentru a putea supraveghea funcționarea întregului mecanism.

1.3.2. Dimensiunea managerială a controlului intern

În finalul capitolului facem o scurtă observație asupra unei particularități a noțiunii care se referă la controlul intern, care este posibil să fie întâlnită doar în limba română.

În cadrul celor mai multe limbi, noțiunea încetățenită și utilizată atât în lucrările științifice, cât și în limbajul practicienilor este aceea de „*control intern*” (e.g. „internal control” în limba engleză, „contrôle interne” în limba franceză, „interne Kontrolle” în limba germană, „controllo interno” în limba italiană, „control interno” în limba spaniolă etc.). Spre deosebire de acestea, ca o particularitate, în limba română s-a impus termenul de „control intern managerial”.

În capitolul 2 vom prezenta evoluția cadrului legal național care reglementează controlul intern, punctând modificările suferite de acesta și rațiunile care le-au determinat. Urmărind această evoluție, constatăm că schimbarea opticii legiuitorului asupra rolului controlului intern poate fi observată și la nivelul noțiunilor utilizate în actele normative românești cu impact direct sau colateral asupra domeniului.

Versiunea inițială a Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv sau Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern (atât forma inițială, cât și cea republicată) au utilizat noțiunea simplă de „**control intern**”.

În schimb, versiunea republicată a Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv care a apărut în anul 2003 și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial (atât forma inițială, cât și cea republicată) au utilizat noțiunea de „**control intern/managerial**”.

Adăugarea cuvântului „**managerial**” în cadrul noțiunii a fost realizată cu un dublu scop: (i) pentru a accentua responsabilitatea conducerii (i.e. managementului) în privința controlului intern și (ii) pentru a sugera că controlul intern trebuie privit ca o funcție managerială.

Capitolul 2 – **Contextul dezvoltării sistemului de control intern managerial**

2.1. Cadrul național actual privind controlul intern managerial

2.1.1. Categorii de entități publice

Pentru a obține un ordin de mărime al numărului entităților publice care au fost/sunt subiect al cerințelor reglementărilor privind controlul intern, vom recurge la consultarea rapoartelor asupra controlului intern întocmite de Ministerul Finanțelor Publice (MFP), respectiv Secretariatul General al Guvernului (SGG) în perioada 2011-2018.

Intervalul analizat acoperă perioada cuprinsă între anii 2011 și 2018 inclusiv, având în vedere următoarele:

- Ministerul Finanțelor Publice a întocmit rapoarte asupra controlului intern începând cu anul 2007, însă primele au un conținut sumar în privința controlului intern; raportul aferent anului 2011 este primul care cuprinde statistici care prezintă interes pentru analiza noastră.
- 2018 este cel mai recent an pentru care Secretariatul General al Guvernului a prezentat raport.

Pe baza datelor înscrise în cadrul acestora, care au fost sintetizate în tabelul 2.1, constatăm că numărul entităților raportoare cuprinse în rapoartele sus-menționate prezentate Guvernului a oscilat între 1.687 în anul 2011 și 2.225 în anul 2015.

Tabelul 2.1. Evoluția numărului entităților raportoare cuprinse în rapoartele asupra controlului intern întocmite de MFP și SGG în perioada 2011-2018

Anul	Total entități raportoare	Din care ^a :				Sursa
		Ordonatori principali	Instituții publice aflate în subordine	Entități publice aflate în subordine sau în coordonare	Entități publice aflate în subordine, în coordonare, sub autoritate	
2011	1.687	53	1.634			MFP (2012b, p. 43)
2012	1.874	53	1.821			MFP (2013, p. 115)
2013	1.822	55	1.767			MFP (2014a, p. 133)
2014	1.867	55	1.812			MFP (2015, p. 154)
2015	2.225	53		2.172		SGG (2016, p. 7)
2016	2.094	54		2.040		SGG (2017, p. 9)
2017	2.110	55		2.055		SGG (2018, p. 11)
2018	1.894	55			1.839	SGG (2019, p. 10)

^a Detalierea entităților aflate în subordinea/coordonarea/sub autoritatea ordonatorilor principali de credite se realizează pe coloane distincte datorită modului diferit de prezentare a acestora în rapoartele întocmite, ca urmare a prevederilor în vigoare la momentul elaborării lor.

Sursa: Realizat de autor pe baza studiilor efectuate.

2.1.2. Actele normative care reglementează controlul intern managerial în cadrul entităților publice

În prezent, actul normativ principal care stabilește obligații privind implementarea sistemelor de control intern managerial este Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Aria de aplicare a ordonanței sus-menționate este destul de largă, aceasta adresându-se tuturor entităților publice. Prevederile sale referitoare la controlul intern sunt sumare și au un caracter general.

Dacă OG nr. 119/1999 trasează liniile generale (obligațiile conducătorilor entităților în domeniul controlului intern, cerințele generale ale controlului intern și obligațiile de raportare asupra acestuia), modul concret de implementare a sistemelor de control intern/managerial este detaliat în Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 pentru aprobarea Codului controlului intern al entităților publice.

Alături de cele două acte normative menționate anterior, care au caracter general, prevederile lor fiind aplicabile tuturor entităților publice, există o serie de reglementări specifice, după cum va fi prezentat în continuare:

1. Anumite categorii de întreprinderi publice pot fi subiectul unor cerințe specifice privind controlul intern emise de organisme/autoritățile cu rol de reglementare a domeniului în care funcționează (spre exemplu, domeniul bancar sau al asigurărilor).

2. De asemenea, autoritățile și instituțiile publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională își elaborează norme proprii bazate pe cele aprobate prin OSGG nr. 600/2018, dar adaptate specificului activităților pe care acestea le desfășoară¹¹.

¹¹ Spre exemplu, Ministerul Apărării Naționale utilizează norme proprii privind controlul intern. Vezi, în acest sens, Ordinul ministrului apărării naționale nr. M84/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern/managerial în Ministerul Apărării Naționale.

3. Întreprinderile publice ale căror titluri sunt cotate la Bursa de valori București trebuie să se supună regulilor de transparență solicitate societăților listate. În acest sens, ele trebuie să îndeplinească recomandările codului de guvernanta corporativă al Bursei (BVB, 2015a) și ale ghidului de implementare a acestuia (BVB, 2015b) și să respecte regulile de raportare asupra guvernantei corporative (BVB, 2015c).

Dispozițiile codului reprezintă, de fapt, un set de principii și recomandări, raportarea asupra gradului de conformare realizându-se prin intermediul unui mecanism de tipul „aplici sau explici”. Conform acestuia, emitenții trebuie să respecte toate prevederile codului, însă, dacă decid să nu implementeze vreo recomandare, trebuie să justifice această alegere.

Aceste reglementări cu caracter specific nu fac obiectul lucrării noastre, având în vedere aplicabilitatea lor restrânsă.

2.2. Schimbarea viziunii asupra controlului intern. Transformările cadrelor naționale privind controlul intern managerial

Noțiunea „control intern”, în accepțiunea actuală, a fost introdusă prin OG nr. 119/1999. Conform acestei ordonanțe, au existat două autorități responsabile cu reglementarea controlului intern.

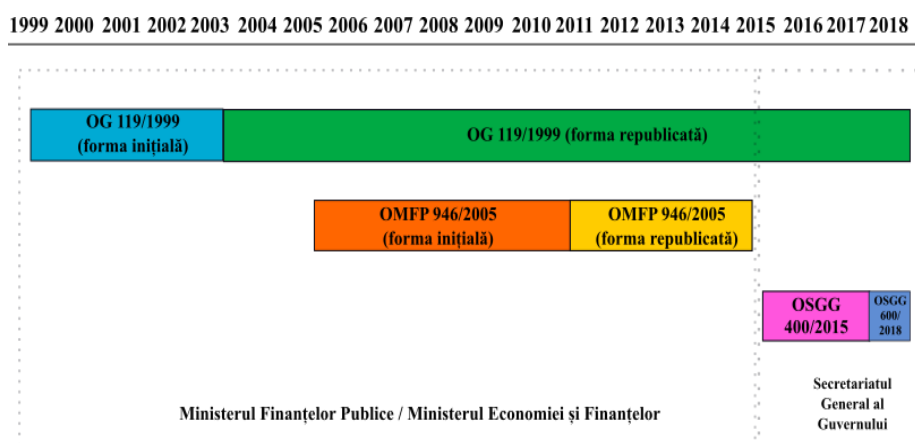
Inițial, potrivit art. 5, alin. (2) al ordonanței, modificat de Legea nr. 234/2010, autoritatea administrației publice centrale responsabilă cu elaborarea și implementarea politicii în domeniul sistemelor de control intern managerial a fost Ministerul Finanțelor Publice¹². În această calitate, Ministerul îndruma metodologic, coordona și supraveghea implementarea sistemelor de control intern managerial la nivelul entităților publice (addenda A).

¹² În perioada 1999-prezent, Ministerul a purtat mai multe denumiri, respectiv: Ministerul Finanțelor, Ministerul Economiei și Finanțelor, Ministerul Finanțelor Publice. Pentru simplitate, când vom face referire la acesta, vom utiliza denumirea încetățenită „Ministerul Finanțelor Publice” sau abrevierea MFP.

Ulterior, prin alin. (2¹) al aceluiași articol introdus prin OUG nr. 2/2015, această responsabilitate a fost transferată Secretariatului General al Guvernului.

De asemenea, ordonanța a prevăzut la art. 4, alin. (4) că cele două instituții trebuie să elaboreze instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea rapoartelor conducătorilor entităților publice asupra sistemelor de control intern. Odată elaborate, acestea au fost aprobate prin OMFP nr. 946/2005 și OSGG nr. 400/2015, respectiv OSGG nr. 600/2018.

Fig. 2.1. Periodizarea actelor normative care reglementează controlul intern managerial în cadrul entităților publice



Sursa: Realizat de autor pe baza studiilor efectuate.

În sinteză, în evoluția controlului intern în România se pot distinge două perioade delimitate conform fig. 2.1:

1. Perioada cuprinsă între anii 1999 și 2005, în care controlul intern a fost reglementat exclusiv la nivel de legislație primară, prin intermediul OG nr. 119/1999.

2. Perioada 2005-prezent, caracterizată de dezvoltarea reglementărilor asupra controlului intern și la nivel secundar. În funcție de aceste reglementări, în cadrul perioadei se pot delimita două intervale, după cum urmează:

- 2005-2015, interval în care Ministerul Finanțelor Publice a avut responsabilități în domeniul controlului intern și în care și-a produs efectele OMFP nr. 946/2005, respectiv
- 2015-prezent, interval în care responsabilitățile privind controlul intern au revenit Secretariatului General al Guvernului. La rândul său, și în cadrul acestei perioade pot fi delimitate două subintervale, întrucât domeniul a fost reglementat la nivel secundar prin OSGG nr. 400/2015 (între anii 2015 și 2018), respectiv prin OSGG nr. 600/2018 (începând din anul 2018).

Ținând cont de faptul că filosofia fiecăreia dintre cele două instituții desemnate să reglementeze domeniul controlului intern se reflectă în normele proprii elaborate, pentru a analiza diferențele de optică ale acestora asupra controlului intern, propunem o comparație a prevederilor celor trei ordine.

La o primă vedere, constatăm că modul de organizare a celor trei ordine nu diferă semnificativ. Analizând structura acestora prezentată în fig. 2.2, observăm că OSGG nr. 400/2015 a fost construit, în cea mai mare parte, pe osatura OMFP nr. 946/2005. Singura diferență a fost împărțirea anexei 2 în anexa 2A, cuprinzând modelul de registru al riscurilor (care reprezenta o noutate față de ordinul anterior), și anexa 2B, cuprinzând modelul de procedură formalizată.

De asemenea, OSGG nr. 600/2018 este construit aproximativ pe aceeași structură ca ordinul anterior. Informația cuprinsă în acesta este dispusă în aceleași anexe, însă nivelul de ierarhizare a acestora a fost modificat. Dacă în OMFP nr. 946/2005 și OSGG nr. 400/2015 Codul controlului intern era cuprins în anexa 1 a ordinului, alături de celelalte anexe care continuau să fie numerotate anexa 2, anexa 3 etc., în OSGG nr. 600/2018 Codul apare ca o anexă de sine stătătoare a ordinului, nenumerotată, intitulată simplu „anexă”, în timp ce toate celelalte anexe din aval sunt considerate anexe ale acestuia. Numerotarea acestora este de forma „Anexa 1 la cod”, „Anexa 2 la cod” etc.

Fig. 2.2. Structura ordinelor care au reglementat controlul intern managerial în România



Sursa: Realizat de autor.

Efectuând o paralelă între structurile celor trei ordine (tabelul 2.2), constatăm că există corespondențe în privința denumirii și conținutului acestora, singurele diferențe fiind de numerotare a lor. Această similitudine ne permite efectuarea unei analize comparative a fiecărei secțiuni a celor trei ordine (OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018) pentru a identifica modificările intervenite la nivelul acestora (addenda B).

Tabelul 2.2. Paralelă între structurile celor trei ordine care au reglementat controlul intern managerial în România

OMFP nr. 946/2005, republicat, cu modificările și completările ulterioare	OSGG nr. 400/2015, cu modificările și completările ulterioare	OSGG nr. 600/2018
Prevederi generale	Prevederi generale	Prevederi generale
Anexele 1-4:	Anexele 1-4:	
Anexa 1 – Codul controlului intern managerial cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice.	Anexa 1 – Codul controlului intern managerial al entităților publice.	Anexă – Codul controlului intern managerial al entităților publice.
1. O nouă abordare a controlului intern/managerial.	1. Considerații generale privind conceptul de control intern managerial.	I. Glosar de termeni.
2. Scopul și definirea standardelor de control intern/managerial.	2. Scopul și definirea standardelor de control intern managerial.	II. Considerații generale privind conceptul de control intern managerial.
	3. Lista standardelor de control intern managerial la entitățile publice.	III. Scopul și definirea standardelor de control intern managerial.
	4. Glosar de termeni.	IV. Lista standardelor de control intern managerial la entitățile publice.
		V. Anexele 1-4 ale Codului.
	Anexa 2A – Registrul riscurilor.	Anexa 1 la cod – Registrul de riscuri.

OMFP nr. 946/2005, republicat, cu modificările și completările ulterioare	OSGG nr. 400/2015, cu modificările și completările ulterioare	OSGG nr. 600/2018
Anexa 2 – Procedură operațională	Anexa 2B – Procedură formalizată.	Anexa 2 la cod – Procedură documentată.
Anexa 3 – Situația centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial.	Anexa 3 – Situația centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial.	Anexa 3 la cod – Situația centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial.
Anexa 4 – Instrucțiuni privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern/managerial.	Anexa 4 – Instrucțiuni privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern managerial.	Anexa 4 la cod – Instrucțiuni privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern/managerial.
1. Prevederi generale.	1. Prevederi generale.	1. Prevederi generale.
2. Conținutul raportului.	2. Conținutul raportului.	2. Conținutul raportului.
3. Aprobarea și prezentarea raportului.	3. Aprobarea și prezentarea raportului.	3. Aprobarea și transmiterea raportului.
(Anexele nr. 4.1- 4.3)	(Anexele nr. 4.1-4.3).	4. Anexele nr. 4.1-4.3.
Anexa 4.1 la instrucțiuni – Chestionarul de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern managerial.	* Anexa 4.1 la instrucțiuni – Chestionarul de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern managerial.	* Anexa 4.1 la instrucțiuni – Chestionarul de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern managerial.
Anexa 4.2 la instrucțiuni – Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării.	* Anexa 4.2 la instrucțiuni – Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării.	* Anexa 4.2 la instrucțiuni – Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării.
Anexa 4.3 la instrucțiuni – Raport asupra sistemului de control intern managerial la 31 decembrie 20...	* Anexa 4.3 la instrucțiuni – Raport asupra sistemului de control intern managerial la 31 decembrie 20...	* Anexa 4.3 la instrucțiuni – Raport asupra sistemului de control intern managerial la 31 decembrie 20...

Sursa: Realizat de autor.

2.2.1. Codul controlului intern managerial

Codurile controlului intern reprezintă nucleul reglementărilor din domeniul analizat, dezvăluind cel mai bine, prin intermediul standardelor pe care le conțin, optica entităților emitente asupra controlului intern.

Ambele entități cu rol de a emite norme privind controlul intern au împărtășit aceeași viziune asupra modalității de reglementare a acestuia la nivel secundar.

Cu ocazia elaborării normelor care mai târziu au devenit OMFP nr. 946/2005, ministerul a considerat că, pentru a-și putea concepe, implementa și monitoriza în mod eficient sistemele de control intern, entitățile publice trebuie să respecte un set de reguli minimale, grupate în standarde de control. Aceste reguli erau derivate din cadrele de control (ex., COSO, CoCo), bazate pe principiile de bună practică (ex., principiile utilizate la nivelul Comisiei Europene) și puse în acord cu cerințele legale naționale.

Conform OSGG nr. 600/2018, standardele reprezintă „un minimum de cerințe generale de management, pe care toate entitățile publice trebuie să le urmeze” (pct. III.1 din anexa ordinului), scopul acestora 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”. (pct. III.2 din aceeași anexă).

Pentru a putea declara că s-au conformat Codului, entitățile publice trebuie să asigure implementarea tuturor standardelor de control, ceea ce implică, după cum a fost prezentat anterior, respectarea tuturor cerințelor asociate acestora. Neimplementarea tuturor standardelor plasează entitatea în poziția de a avea un sistem de control intern „parțial conform”, „parțial conform limitat” sau „neconform” cu cerințele codului, în funcție de proporția standardelor implementate.

OSGG nr. 400/2015 și 600/2018 au păstrat sistemul standardelor, însă cu unele diferențe pe care le vom analiza în cele ce urmează.

Înainte de toate, să precizăm că există mici diferențe terminologice. Spre exemplu, noțiunea „control intern/managerial” din

OMFP nr. 946/2005 este scrisă „control intern managerial” în OSGG nr. 400/2015 și 600/2018.

Observația imediată privind codurile aprobate prin cele două ordine este că numărul de standarde de control s-a redus de la 25 în OMFP nr. 946/2005 la 16 în OSGG nr. 400/2015 și 600/2018 (tabelul 2.3).

Tabelul 2.3. Corespondențe între standardele de control intern managerial din OMFP nr. 946/2005 comparativ cu OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018

OMFP nr. 946/2005		OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018
S1. Etica, integritatea	}	S1. Etica și integritatea
S16. Semnalarea neregularităților		
S2. Atribuții, funcții, sarcini	}	S2. Atribuții, funcții, sarcini
S4. Funcții sensibile		
S3. Competența, performanța	→	S3. Competența, performanța
S5. Delegarea	}	S4. Structura organizatorică
S6. Structura organizatorică		
S7. Obiective	}	S5. Obiective
S15. Ipoteze, reevaluări		
S8. Planificarea	}	S6. Planificarea
S9. Coordonarea		
S10. Monitorizarea performanțelor	→	S7. Monitorizarea performanțelor
S11. Managementul riscului	→	S8. Managementul riscului
S12. Informarea	}	S12. Informarea și comunicarea
S13. Comunicarea		
S14. Corespondența și arhivarea (standard nou introdus)	→	S13. Gestionarea documentelor
		S14. Raportarea contabilă și financiară
S17. Proceduri	}	S9. Proceduri
S18. Separarea atribuțiilor		
S20. Gestionarea abaterilor		
S22. Strategii de control		
S23. Accesul la resurse		
S19. Supravegherea	→	S10. Supravegherea
S21. Continuitatea activității	→	S11. Continuitatea activității
S24. Verificarea și evaluarea controlului	→	S15. Evaluarea sistemului de control intern managerial
S25. Auditul intern	→	S16. Auditul intern

Legendă:

} Convergi; → Se menține.

Sursa: Realizat de autor.

Tabelul 2.4. Paralelă privind modul de definire a componentelor controlului intern managerial în OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Mediul de control Acesta grupează problemele legate de organizare, managementul resurselor umane, etică, deontologie și integritate.	Mediul de control Acesta grupează problemele legate de organizare, managementul resurselor umane, etică, deontologie și integritate.	Mediul de control grupează problemele legate de organizare, managementul resurselor umane, etică, deontologie și integritate.
Performanța și managementul riscului Acest element subsumează problematica managementului legată de fixarea obiectivelor, planificare (planificarea multianuală), programare (planul de management) și performanță (monitorizarea performanței).	Performanța și managementul riscului Acest element- cheie vizează problematica managementului legată de fixarea obiectivelor, planificare (planificarea multianuală), programare (planul de management) și performanțe (monitorizarea performanțelor).	Performanțe și managementul riscului Vizează problematica managementului legată de fixarea obiectivelor, planificare (planificarea multianuală), programare (planul de management) performanțe (monitorizarea performanțelor) și gestionarea riscurilor .
Activități de control Standardele subsumate acestui element- cheie al controlului intern/managerial se focalizează asupra: documentării procedurilor; continuității operațiunilor; înregistrării excepțiilor (abaterilor de proceduri); separării atribuțiilor; supravegherii (monitorizării) etc.	Activități de control Standardele grupate în acest element- cheie al controlului intern managerial se focalizează asupra: documentării procedurilor; continuității operațiunilor; înregistrării excepțiilor (abaterilor de la proceduri); separării atribuțiilor; supravegherii etc.	Activități de control Standardele grupate în această componentă se focalizează asupra elaborării procedurilor; continuității derulării proceselor și activităților ; separării atribuțiilor; supravegherii etc.
Informarea și comunicarea În această secțiune sunt grupate problemele ce țin de crearea unui sis-	Informarea și comunicarea În această secțiune sunt grupate problemele ce țin de crearea unui sis-	Informarea și comunicarea În această secțiune sunt grupate problemele ce țin de crearea unui

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
tem informațional adecvat și a unui sistem de rapoarte privind execuția planului de management, a bugetului, a utilizării resurselor, seminarea abaterilor. De asemenea, conservarea și arhivarea documentelor trebuie avute în vedere.	tem informațional adecvat și a unui sistem de rapoarte privind execuția planului de management, a bugetului, a utilizării resurselor, precum și a gestionării documentelor.	sistem informațional adecvat și a unui sistem de rapoarte privind execuția planului de management, a bugetului, a utilizării resurselor, precum și a gestionării documentelor.
Auditarea și evaluarea Problematica vizată de această grupă de standarde privește dezvoltarea capacității de evaluare a controlului intern/managerial, în scopul asigurării continuității procesului de perfecționare a acestuia.	Evaluare și audit Problematica vizată de această grupă de standarde privește dezvoltarea capacității de evaluare a controlului intern managerial, în scopul asigurării continuității procesului de perfecționare a acestuia.	Evaluare și audit Problematica vizată de această grupă de standarde privește dezvoltarea capacității de evaluare a controlului intern managerial, în scopul asigurării continuității procesului de perfecționare a acestuia.

Legendă

Abc	Text eliminat
Abc	Text nou introdus
Abc	Correspondență între texte

Sursa: Realizat de autor.

Cele cinci componente ale controlului intern avute în vedere la elaborarea OMFP nr. 946/2005, inspirate după cele propuse de COSO, sunt menținute și în OSGG nr. 400/2015 și 600/2018, însă standardele corespunzătoare acestora, evident, diferă atât din punct de vedere numeric, cât și din punctul de vedere al conținutului. Altfel, modul de definire a celor cinci componente a suferit modificări infime, așa cum reiese din tabelul 2.4

Modificările operate în descrierea componentelor controlului intern sunt mai degrabă de ordin terminologic și, cel mai des, vizează înlocuirea unor cuvinte sau sintagme.

Distribuția standardelor în cadrul fiecărei componente, în cazul Codurilor, este reflectată în tabelul 2.5.

Tabelul 2.5. Gruparea standardelor pe componentele controlului intern conform cadrelor de control aprobate prin OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018

OMFP nr. 946/2005	Compo- nentă	OSGG nr. 400/2015 OSGG nr. 600/2018
S1. Etica, integritatea	Mediul de control	S1. Etica, integritatea
S2. Atribuții, funcții, sarcini		S2. Atribuții, funcții, sarcini
S3. Competența, performanța		S3. Competența, performanța
S4. Funcții sensibile		
S5. Delegarea		
S6. Structura organizatorică		S4. Structura organizatorică
S7. Obiective	Perfor- manță și mana- gementul riscului	S5. Obiective
S8. Planificarea		S6. Planificarea
S9. Coordonarea		
S10. Monitorizarea performanțelor		S7. Monitorizarea performanțelor
S11. Managementul riscului		S8. Managementul riscului
S15. Ipoteze, reevaluări		
S12. Informarea	Infor- marea și comuni- carea	S12. Informarea și comunicarea
S13. Comunicarea		
S14. Corespondența și arhivarea		
S16. Semnalarea neregularităților		
		S13. Gestionarea documentelor
		S14. Raportarea contabilă și financiară
S17. Proceduri	Activități de control	S9. Proceduri
S18. Separarea atribuțiilor		
S19. Supravegherea		S10. Supravegherea
S20. Gestionarea abaterilor		
S21. Continuitatea activității		S11. Continuitatea activității
S22. Strategii de control		
S23. Accesul la resurse	Auditarea și evalua- rea ^a Evaluare și audit ^b	S15. Evaluarea sistemului de control intern managerial
S24. Verificarea și evaluarea controlului		
S25. Auditul intern		S16. Auditul intern

^a OMFP nr. 946/2005.

^b OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018.

Sursa: Realizat de autor.

În OMFP, standardele sunt structurate pe trei elemente detaliate după cum urmează (anexa 1 a ordinului, pct. 2 „Scopul și definirea standardelor de control intern/managerial”):

- *descrierea standardului* – prezintă trăsăturile definitorii ale domeniului de management la care se referă standardul, domeniu fixat prin titlul acestuia;
- *cerințele generale* – anunță direcțiile determinante în care trebuie acționat în vederea respectării standardului și
- *referințele principale* – enumeră actele normative reprezentative care cuprind prevederi aplicabile standardului.

În OSGG nr. 400/2015 și 600/2018, standardele au fost construite pe baza aceleiași structuri, însă modul de definire a fiecăruia dintre cele trei elemente componente diferă. Aceste diferențe vor fi discutate în amănunt cu ocazia analizării chestionarului de autoevaluare prevăzut de cele trei ordine.

Pe baza corespondențelor reliefate, putem distinge următoarele situații referitoare la preluarea standardelor din OMFP nr. 946/2005 în OSGG nr. 400/2015:

- unele standarde au fost menținute cu aceeași denumire și același conținut (S₃/S₃ „Competența, performanța”; S₁₁/S₈ „Managementul riscurilor”; S₂₁/S₁₁ „Continuitatea activității”; S₂₅/S₁₆ „Auditul intern”);
- unele standarde au fost menținute cu o denumire ușor modificată, dar cu același conținut (S₂₄ „Verificarea și evaluarea controlului” a devenit S₁₅ „Evaluarea sistemului de control intern managerial”);
- mai multe standarde din OMFP nr. 946/2005 au fost comasate în cadrul unui singur în OSGG nr. 400/2015, având denumirea doar a unui dintre acestea (ex: S₁ „Etica și integritatea” și S₁₆ „Semnalarea neregularităților” au format S₁ „Etica și integritatea”; S₂ „Atribuții, funcții, sarcini” și S₄ „Funcții sensibile” au fost preluate în cadrul S₂ „Atribuții, funcții, sarcini”; S₁₇ „Proceduri”, S₁₈ „Separarea atribuțiilor”, S₂₀ „Gestionarea abaterilor” și, parțial, S₂₂ „Strategii de control” și S₂₃ „Accesul la resurse” au fost preluate în cadrul S₉ „Proceduri”);

- S₁₂ „Informarea” și S₁₃ „Comunicarea” s-au unit, formând S₁₂ „Informarea și comunicarea”.

Întrucât structura standardelor în OSGG nr. 600/2018 este aceeași cu cea din OSGG nr. 400/2015, rezultă că relațiile prezentate mai sus sunt valabile și între OMFP nr. 946/2005 și OSGG nr. 600/2018.

Cu prilejul analizei prevederilor generale, concluzionăm că unul dintre aspectele pe care a pus accentul OSGG nr. 400/2015 a fost responsabilitatea managerială, reliefând clar răspunderea conducătorului entității pentru implementarea unui sistem de control intern eficient.

Tabelul 2.6 cuprinde un inventar al persoanelor cu responsabilități privind controlul intern, conform descrierilor standardelor în cele trei ordine.

Tabelul 2.6. Împărțirea responsabilităților privind controlul intern managerial, conform standardelor cuprinse în OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018

Responsabil	OMFP nr. 946/2005			OSGG nr. 400/2015			OSGG nr. 600/2018		
	Nr. std.	% în total	Exemple de standarde	Nr. std.	% în total	Exemple de standarde	Nr. std.	% în total	Exemple de standarde
Entitatea publică	18	72%	1, 2, 4, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 19, 20, 21, 22, 24, 25.	1	6,25%	16.	1	6,25%	16.
Managerul ^a Conducătorul entității ^b	3	12%	3, 5, 23.	7	43,75%	3, 4, 7, 8, 13, 14, 15.	6	37,50%	4, 7, 8, 13, 14, 15.
Salariații	1	4%	16.	-	-	-	-	-	-
Conducerea entității	-	-	-	6	37,50%	2, 5, 6, 9, 10, 11.	7	43,75%	2, 3, 5, 6, 9, 10, 11.
Conducerea și salariații	-	-	-	1	6,25%	1.	1	6,25%	1.
Neprecizat	3	12%	9, 15, 18.	1	6,25%	12.	1	6,25%	12.
Total	25	100%		16	100%		16	100%	

^a Noțiune folosită în OMFP nr. 946/2005; ^b Noțiune utilizată în OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018.

Sursa: Realizat de autor pe baza interpretării datelor cantitative.

Potrivit datelor din tabel, în cazul OMFP nr. 946/2005, responsabilitatea pentru cea mai mare parte a standardelor (72%) revine entității publice în ansamblu, nefiind precizat cine din cadrul acesteia trebuie să îndeplinească cerințele standardului respectiv, cum este cazul standardelor exemplificate în continuare:

- S₆: **Entitatea publică** definește propria structură organizatorică [...];
- S₇: **Entitatea publică** trebuie să definească obiectivele [...];
- S₈: **Entitatea publică** întocmește planuri [...].

De asemenea, în 12% din cazuri (trei standarde), subiectul reglementării (i.e. persoana responsabilă cu aplicarea ei) nu este specificat, acestea fiind redactate sub forma unor principii generale:

- S₉: Pentru atingerea obiectivelor, deciziile și acțiunile componentelor structurale trebuie coordonate, în scopul asigurării convergenței și coerenței acestora.
- S₁₅: Fixarea obiectivelor ia în considerare ipoteze acceptate conștient, prin consens. Modificarea ipotezelor, ca urmare a transformării mediului, impune reevaluarea obiectivelor.
- S₁₈: Elementele operaționale și financiare ale fiecărei acțiuni sunt efectuate de persoane independente una față de cealaltă, respectiv funcțiile de inițiere și verificare trebuie să fie separate.

Situația se schimbă în cazul standardelor cuprinse OSGG nr. 400/2015, pentru implementarea cărora sunt indicați în cele mai multe cazuri fie conducătorul entității (43,75%), fie conducerea entității în ansamblu (37,50%):

- S₄: **Conducătorul** entității publice definește structura organizatorică [...].
- S₅: **Conducerea** entității publice definește obiectivele [...].
- S₆: **Conducerea** entității publice întocmește planuri [...].

În corespondență, numărul standardelor în care responsabilitatea revine entității sau în care aceasta nu este atribuită a scăzut, existând câte un standard în fiecare dintre aceste categorii.

S₁₆ din OMFP nr. 946/2005, ale cărui prevederi se adresau salariaților, este preluat în noul standard S₁ din OSGG nr. 400/2015, astfel încât cerințele sale sunt destinate conducerii și salariaților:

- S₁₆ în OMFP 946/2005: **Salariații**, deosebit de comunicările pe care le realizează în legătură cu atingerea obiectivelor față de care sunt responsabili, au și posibilitatea ca, pe baza unor proceduri distincte, să semnaleze neregularități [...].
- S₁ în OSGG 400/2015: **Conducerea și salariații** entității publice [...] respectă și aplică reglementările cu privire la [...] prevenirea și raportarea fraudelor, actelor de corupție și semnalarea neregularităților.

OSGG nr. 600/2018 a păstrat viziunea OSGG nr. 400/2015 în privința atribuirii responsabilității pentru implementarea standardelor de control intern, cu precizarea că, față de acesta, numărul standardelor care indică conducătorul entității drept persoană responsabilă a scăzut cu o unitate, în corespondență cu cele a căror implementare revine conducerii entității, modificarea intervenind în cazul standardului 3 „Competența, performanța”.

- S₃ în OSGG 400/2015: **Conducătorul entității publice** asigură ocuparea posturilor de către persoane competente, cărora le încredințează sarcini potrivit competențelor și asigură condiții pentru îmbunătățirea pregătirii profesionale a angajaților. Performanțele profesionale ale angajaților sunt evaluate anual în raport cu obiectivele postului.
- S₃ în OSGG 600/2018: **Conducerea entității publice** asigură ocuparea posturilor de către persoane competente, cărora le încredințează sarcini potrivit competențelor, și asigură condiții pentru îmbunătățirea pregătirii profesionale a salariaților. Performanțele profesionale ale salariaților sunt evaluate anual în raport cu obiectivele postului.

2.2.2. Registrul riscurilor

În OMFP nr. 946/2005, anexa 2 include un model de procedură operațională. În OSGG nr. 400/2015, această anexă este împărțită în două secțiuni: anexa 2A, care conține un model de registru al riscurilor, și anexa 2B, care cuprinde un model de procedură denumită, de această dată, formalizată.

Anexa 2A din OSGG nr. 400/2015, cuprinzând modelul de registru al riscurilor, a reprezentat o noutate la nivelul actelor normative din sfera legislației secundare care au reglementat controlul intern. Aceasta nu a avut un corespondent în OMFP nr. 946/2005, deși în perioada în care acest ordin și-a produs efectele existau o serie de îndrumări, proceduri și metodologii privind managementul riscurilor pe care Ministerul Finanțelor Publice a preferat să le posteze pe site-ul propriu¹³, și nu să le includă în reglementările existente în domeniul controlului intern sau în altele colaterale. Cu alte cuvinte, Ministerul a preferat să le ofere drept model de bună practică, și nu să le cuprindă într-un act normativ. De asemenea, la nivelul Ministerului Finanțelor Publice exista o procedură privind managementul riscurilor, care a fost aprobată prin ordin al ministrului finanțelor publice, însă aceasta se adresa doar structurilor din cadrul Ministerului¹⁴.

Modelul de registru al riscurilor a fost menținut și în OSGG nr. 600/2018, fără modificări, acesta regăsindu-se în anexa 1 la cod.

2.2.3. Modelul de procedură operațională/formalizată/documentată

Atât OMFP nr. 946/2005, cât și OSGG nr. 400/2015 au optat pentru modele standardizate de proceduri, care cuprindeau următoarele secțiuni principale:

¹³ Metodologia de implementare a standardului de control intern „Managementul riscurilor” (ianuarie 2007), p. 75, disponibilă online pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice. URL: http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/control_prev/manuale/METOD_IMPLEMENTARE_RISC.pdf (accesat: 22.01.2018).

¹⁴ Procedura de sistem PS-12 „Managementul riscurilor”, aprobată prin OMFP nr. 538/2009 (ediția I, revizia 0), respectiv prin OMFP nr. 1.476/2002 (ediția a II-a, revizia 1). Ediția a II-a a procedurii și ordinul prin care aceasta a fost aprobată sunt disponibile online pe site-ul MFP. URL: http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/sistemedemanagement/proceduri/procedura_management_risc.pdf, respectiv http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/sistemedemanagement/proceduri/omfp_1476_2012.pdf (accesat: 22.01.2018).

1. lista responsabililor cu elaborarea, verificarea și aprobarea ediției sau, după caz, a reviziei în cadrul ediției procedurii formalizate;
2. situația edițiilor și a reviziilor în cadrul edițiilor procedurii formalizate;
3. lista cuprinzând persoanele la care se difuzează ediția sau, după caz, revizia din cadrul ediției procedurii formalizate;
4. scopul procedurii formalizate;
5. domeniul de aplicare a procedurii formalizate;
6. documente de referință (reglementări) aplicabile activității procedurate;
7. definiții și abrevieri ale termenilor utilizați în procedura operațională/formalizată;
8. descrierea procedurii operaționale/formalizate;
9. responsabilități și răspunderi în derularea activității;
10. anexe, înregistrări, arhivări;
11. cuprins.

Modelele aveau un caracter standardizat, întrucât ele prevedeau exact ce informații trebuie să conțină fiecare secțiune și stabileau și forma grafică în care trebuie prezentate informațiile în cauză. Raportarea la anexa care cuprinde modelul de procedură este opțională în cazul OMFP nr. 946/2005 („în vederea elaborării procedurilor formalizate pe activități, entitățile publice pot utiliza modelul prezentat în anexa 2”) și obligatorie în cazul OSGG nr. 400/2015 („Procedurile formalizate se elaborează în conformitate cu modelul prezentat în anexa nr. 2B – Procedura formalizată”).

Între cele două modele de procedură cuprinse în anexa 2 a OMFP nr. 946/2005, respectiv în anexa nr. 2B a OSGG nr. 400/2015, diferențele erau nesemnificative:

1. noțiunea utilizată de OMFP nr. 946/2005 este aceea de „procedură operațională”, în timp ce aceea folosită în OSGG nr. 400/2015 este „procedură formalizată”¹⁵.

¹⁵ Noțiunea „procedură operațională” este utilizată în cazul modelului de procedură din anexa 2. În alte locuri, spre exemplu la art. 2 alin. (1) sau la art. 3 alin. (3), OMFP nr. 946/2005 folosește și noțiunea „procedură formalizată”.

2. **structura procedurii** în ambele modele este aceeași, singura diferență fiind la nivelul subsecțiunilor 8.2.1 și 8.2.2, în titlul cărora, în OSGG nr. 400/2015, este adăugat cuvântul „**utilizate**”:

OMFP nr. 946/2005	8. Descrierea procedurii operaționale. 8.1. Generalități. 8.2. Documente utilizate. 8.2.1. Lista și proveniența documentelor. 8.2.2. Conținutul și rolul documentelor.
OSGG nr. 400/2015	8. Descrierea procedurii formalizate. 8.1. Generalități. 8.2. Documente utilizate. 8.2.1. Lista și proveniența documentelor utilizate . 8.2.2. Conținutul și rolul documentelor utilizate .

În OSGG nr. 600/2018, denumirea procedurilor a fost din nou modificată, acestea fiind numite „proceduri documentate”.

Ordinul în vigoare în prezent a abandonat viziunea rigidă a celor două ordine anterioare și a propus o anexă în care doar sunt enumerate secțiunile pe care procedura trebuie să le conțină.

Conform modelului din anexa nr. 2 la Cod a OSGG nr. 600/2018, procedurile documentate trebuie elaborate în mod obligatoriu cu respectarea următoarei structuri minimale: pagina de gardă, cuprins, scop, domeniu de aplicare, documente de referință, definiții și abrevieri, descrierea activității sau procesului, responsabilități, formular de evidență a modificărilor, formular de analiză a procedurii, formularul de distribuire/difuzare, anexe, inclusiv diagrama de proces.

Anexa oferă o serie de explicații și recomandări în privința conținutului fiecărei secțiuni. Dincolo de aceste recomandări privind modul în care ar trebui elaborată fiecare dintre acestea, ordinul nu impune cum ar trebui organizată și prezentată informația.

2.2.4. Situația centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial

Situația centralizatoare privind stadiul implementării SCIM (sistem de control intern managerial), prezentă în cazul tuturor ordinelor în anexa 3, este un document sub formă tabelară care cuprinde două părți delimitate grafic, denumite capitole.

Prima parte a situației, numită capitolul I, cuprinde informații generale privind entitatea: numărul total de entități subordonate sau aflate în coordonarea ori sub autoritatea entității care face raportarea, numărul de entități care și-au constituit structura cu rol de monitorizare a SCIM, numărul entităților care au elaborat proceduri și numărul procedurilor, numărul entităților care și-au construit indicatori pentru obiectivele generale și specifice ș.a.m.d.

Inițial, toate aceste informații sunt cuantificate la nivelul entității raportoare împreună cu cele subordonate sau aflate în coordonarea sau sub autoritatea acesteia (coloana total), iar apoi sunt defalcate pe următoarele niveluri: aparat propriu și entități subordonate/aflate în coordonare/sub autoritate.

Situația prevăzută în capitolul II sintetizează, tot în formă tabelară, rezultatele obținute de entitatea care face raportarea în urma procesului de autoevaluare.

În cadrul acesteia, pe fiecare rând, regăsim standardele de control intern grupate pe cele cinci componente ale sistemului de controlul intern. Structura coloanelor este similară situației din capitolul I. Informațiile sunt prezentate întâi centralizat: numărul de entități (inclusiv cele subordonate/aflate în coordonare/sub autoritate) care declară că standardul este implementat, parțial implementat sau neimplementat. Apoi, acesta va fi defalcat la nivel de aparat propriu și entități subordonate/în coordonare/sub autoritate.

Cea de-a doua situație constituie o oglindă care reflectă gradul de conformare cu standardele de control intern a entității raportoare, în ansamblu, și a celor subordonate/în coordonarea/sub autoritatea sa, analizate împreună.

Nivelul de conformare cu standardele SCIM poate indica patru situații (sistem conform, parțial conform, parțial conform limitat sau neconform), în funcție de proporția de standarde considerate implementate. Informația asupra stadiului implementării fiecărui standard la nivel de entitate este preluată din ultima coloană a situației din anexa 4.2.

Situația centralizatoare este un document de sinteză. Prin urmare, atât informațiile agregate în cuprinsul său, cât și modul de prezentare

a acestora vor fi influențate, de la un ordin la altul, de diferențele care au apărut între acestea.

Analizând aceste diferențe, putem distinge trei mari categorii de modificări care s-au manifestat asupra formei situației centralizatoare în cele trei ordine:

1. O primă diferență pe care o întâlnim cu privire la situația centralizatoare privind stadiul implementării SCIM, atât în capitolul I, cât și în capitolul II al acesteia, se referă la viziunea diferită asupra entităților care trebuie cuprinse în raportare.

OSGG nr. 400/2015 a prevăzut ca, în cadrul raportărilor asupra stadiului de implementare a SCIM efectuate de către entitățile superioare din punct de vedere ierarhic (i.e. ordonatori principali de credite), să fie cuprinse atât entitățile subordonate, *cât și cele aflate în coordonarea acestora*, față de OMFP nr. 946/2005, care prevedea această sarcină doar pentru cele aflate în subordine.

Odată cu apariția OSGG nr. 600/2018, aria entităților cuprinse de ordonatorul principal de credite în raportarea sa a fost extinsă, prin includerea și a entităților aflate sub autoritatea entității raportoare.

Aceste modificări se reflectă în cuprinsul celor două formulare (cap. I și cap. II) în locurile unde numărul total al entităților cuprinse în raportare trebuie defalcat, mai exact:

- Cap. I „Informații generale” – coloana 4 și rândul 1;
- Cap. II „Stadiul implementării standardelor de control intern managerial” – coloanele 8, 9 și 10.

Prin urmare, în situațiile centralizatoare utilizate pentru raportare la coloana 4 în situația de la cap. I, respectiv în coloanele 8, 9 și 10 din situația de la cap. II, sintagma „Entităților publice subordonate” din OMFP nr. 946/2005 a fost înlocuită cu „Entităților publice subordonate/în coordonare” în OSGG nr. 400/2015, respectiv cu „Entităților publice subordonate/în coordonare/sub autoritate” în OSGG nr. 600/2018.

De asemenea, prima specificație (rândul 1) din situația cuprinsă în cap. I a fost completată succesiv, pentru a reflecta extinderea treptată, de la un ordin la altul, a entităților cuprinse în raportare:

- OMFP nr. 946/2005: Entități publice aflate în subordine.

- OSGG nr. 400/2015: Entități publice aflate în subordine/în coordonare.
- OSGG nr. 600/2018: Entități publice aflate în subordine/în coordonare/sub autoritate.

2. Dincolo de aspectul reliefat anterior, o schimbare importantă în structura situației prevăzute la cap. I o constituie modificarea numărului de specificații privind procesul de implementare a SCIM. În OSGG nr. 400/2015 comparativ cu OMFP nr. 946/2005, numărul acestora s-a redus de la 15 la 13, prin eliminarea specificațiilor de la rândurile 10 și 11 referitoare la funcțiile sensibile. În OSGG nr. 600/2018, numărul specificațiilor a crescut la 14, prin introducerea uneia privitoare la numărul obiectivelor specifice stabilite (crt. 6, după noua numerotare).

3. La nivelul situației de la capitolul II referitoare la stadiul implementării standardelor, vom avea diferențe în privința structurii și denumirii standardelor datorate modificărilor intervenite la nivelul codurilor aprobate prin fiecare ordin (reducerea numărului de standarde de la 25 la 16 și efectuarea unor mici schimbări în denumirea acestora), diferențe care au fost analizate anterior.

2.2.5. Întocmirea, aprobarea și prezentarea/transmiterea raportului asupra sistemului de control intern managerial

După cum reiese din titlu, în cadrul anexei 4 regăsim, în cele trei ordine analizate, o serie de instrucțiuni privind modul de elaborare și prezentare/transmitere a raportului asupra sistemului de control intern.

În OMFP nr. 946/2005, informațiile din instrucțiuni au fost grupate în următoarele trei secțiuni, structură care a fost menținută și în ordinele următoare: a) prevederi generale, b) conținutul raportului, c) aprobarea și prezentarea/transmiterea raportului¹⁶.

¹⁶ OMFP nr. 946/2005 și OSGG nr. 400/2015 utilizează sintagma de „prezentare a raportului de control”. În OSGG nr. 600/2018, aceasta a fost înlocuită cu cea de „transmitere” a raportului în cauză.

Comparând textul instrucțiunilor aprobate prin OSGG nr. 400/2015 cu cel al instrucțiunilor prevăzute în OMFP nr. 946/2005, constatăm că modificările care au intervenit de la un ordin la altul nu sunt semnificative. Între cele două există totuși o serie de diferențe care se referă, în principal, la următoarele aspecte:

1. Au fost operate unele modificări ca urmare a schimbărilor terminologice introduse de OSGG nr. 400/2015 (noțiunea „control intern/managerial” a fost înlocuită cu cea de „control intern managerial”; în OMFP nr. 946/2005 se face referire la modul general la structura cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică privind sistemul propriu de control intern/managerial, în timp ce în OSGG nr. 400/2015 este utilizată denumirea nou introdusă de acesta, respectiv „Comisia de monitorizare” etc.).

2. Unele instrucțiuni au fost modificate și/sau completate pentru a se asigura corelarea cu prevederile nou introduse sau modificate prin noul ordin.

Dintre acestea, pot fi exemplificate următoarele:

a) Ca urmare a modificării autorității responsabile cu politica în domeniul controlului intern, a fost modificat și destinatarul rapoartelor asupra SCIM întocmite de conducătorii entităților publice. Conform instrucțiunilor cuprinse în OMFP nr. 946/2005, rapoartele se transmiteau Unității Centrale de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar și Control (UCASFMFC) din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în timp ce, potrivit OSGG nr. 400/2015, acestea trebuiau prezentate Direcției Control Intern Managerial și Relații Interinstituționale (DCIMRI) din cadrul Secretariatului General al Guvernului.

b) Conform OMFP nr. 946/2005, raportul asupra SCIM trebuie întocmit de conducătorii instituțiilor 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, în timp ce, potrivit OSGG nr. 400/2015, sarcina întocmirii și prezentării acestuia revine conducătorilor entităților publice în care se exercită această funcție. De asemenea, în textul OMFP nr. 946/2005, conducătorii instituțiilor publice trebuiau să furnizeze Minis-

terului Finanțelor Publice informațiile necesare elaborării raportului asupra stadiului SCIM, pe care acesta îl prezenta Guvernului. În OSGG nr. 400/2015, autorul raportului înaintat Guvernului și deci destinatarul acestor informații este Secretariatul General al Guvernului. Aceste diferențe sunt prezentate sintetic mai jos:

OMFP nr. 946/2005 Anexa 4.1, Pct. 1.2	Raportul constituie forma oficială de asumare a responsabilității manageriale de către conducătorul entității publice cu privire la sistemul de control intern/managerial și este documentul prin care instituțiile 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 furnizează Ministerului Finanțelor Publice informațiile necesare elaborării raportului prevăzut de lege, care se prezintă Guvernului.
OSGG nr. 400/2015 Anexa 4.1, Pct. 1.2	Raportul constituie forma oficială de asumare a responsabilității manageriale de către conducătorul entității publice cu privire la sistemul de control intern managerial și este documentul prin care entitățile 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 furnizează Secretariatului General al Guvernului informațiile necesare elaborării raportului prevăzut de lege, care se prezintă Guvernului.

c) Criteriile de apreciere a gradului de conformare a sistemului propriu de control intern cu standardele de control au fost modificate ca urmare a diminuării numărului de standarde ale Codului controlului intern, după cum urmează:

OMFP nr. 946/2005 Anexa 4.1, Pct. 1.10	- sistemul este conform dacă sunt implementate toate cele 25 de standarde; - sistemul este parțial conform dacă sunt implementate între 13 și 24 de standarde; - sistemul este neconform dacă sunt implementate mai puțin de 13 standarde.
OSGG nr. 400/2015 Anexa 4.1, Pct. 1.4	- sistemul este conform dacă sunt implementate toate cele 16 standarde; - sistemul este parțial conform dacă sunt implementate între 9 și 15 de standarde; - sistemul este neconform dacă sunt implementate mai puțin de 9 standarde.

3. Paragraful referitor la consilierea la care conducătorul entității poate recurge în vederea pregătirii autoevaluării a fost rescris, în sensul că:

a) apelarea la consilierea furnizată de compartimentul de audit a rămas opțională (la nivel de recomandare), la latitudinea conducătorului entității, însă a fost accentuată importanța acesteia („poate recurge” comparativ cu „se recomandă să recurgă”);

b) actul normativ cuprinzând normele de audit intern a fost actualizat;

c) a fost eliminată prevederea potrivit căreia în această activitate poate fi atras și controlorul delegat. Toate aceste corespondențe între OMFP nr. 946/2005 și OSGG nr. 400/2015 sunt prezentate mai jos:

OMFP nr. 946/2005 Anexa 4.1, Pct. 1.9	Pentru pregătirea autoevaluării, conducătorul entității publice poate recurge la capacitatea de consiliere a compartimentului de audit intern, în condițiile prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.702/2005 pentru aprobarea normelor generale privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice, dar și a altor structuri cu rol de îndrumare metodologică a implementării sistemului de control intern/managerial, și, după caz, la consilierea de către controlorul delegat numit de ministrul finanțelor publice să își exercite atribuțiile la respectiva entitate publică.
OSGG nr. 400/2015 Anexa 4.1, Pct. 1.4	Pentru pregătirea autoevaluării, conducătorul entității publice se recomandă să recurgă la capacitatea de consiliere a compartimentului de audit intern, în condițiile prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 1.086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, dar și a altor structuri cu rol de îndrumare metodologică a implementării sistemului de control intern managerial.

4. Unele puncte din OMFP nr. 946/2005 au fost eliminate (spre exemplu, pct. 1.3, 1.4, 1.8), iar altele au fost prezentate într-o altă ordine (spre exemplu, prevederile de la pct. 1.9 din OMFP nr. 946/2005 se regăsesc la pct. 1.4 în OSGG nr. 400/2015).

Prevederile eliminate aveau următorul conținut:

- Pct. 1.3 – definea responsabilitatea managerială și arăta că răspunderea managerială deriva din responsabilitatea managerului pentru toate componentele controlului intern managerial.

- Pct. 1.4 – explica sintagma „entitate publică” prin preluarea definiției oferite de OG nr. 119/1999.

Instrucțiunile aprobate prin OSGG nr. 600/2018 prezintă, de asemenea, unele diferențe față de cele prevăzute în ordinul anterior, cele mai importante dintre acestea fiind următoarele:

1. Operarea unor modificări în privința acțiunilor asociate etapelor operațiunii de autoevaluare, pe care le vom analiza punctual în cele ce urmează.

OSGG nr. 400/2015 indică patru etape ale operațiunii de autoevaluare, în timp ce OSGG nr. 600/2018 recunoaște cinci etape, după cum urmează:

i) *Organizarea unei întâlniri a Comisiei de monitorizare pentru a stabili modul de desfășurare a operațiunii de autoevaluare.*

Textul acestei prime etape a fost rescris, însă sensul său a rămas același, după cum urmează:

OMFP nr. 400/2015 Anexa 4.1, Pct. 1.10	a) Convocarea unei reuniuni a structurii cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică privind sistemul propriu de control intern managerial, denumită în continuare Comisia de monitorizare, constituită prin act de decizie internă a conducătorului entității publice, în conformitate cu prevederile art. 3, alin. (1) din ordin, având ca obiect stabilirea măsurilor de organizare și realizare a operațiunii de autoevaluare;
OSGG nr. 600/2015 Anexa 4.1, Pct. 1.3	a) Dezbateră în ședința Comisiei de monitorizare de începere a operațiunii de autoevaluare a sistemului de control intern managerial;

ii) *Completarea chestionarului de autoevaluare de fiecare compartiment din organigrama entității.*

OSGG nr. 600/2018 a eliminat prevederea conform căreia completarea chestionarului la nivelul fiecărui compartiment se realizează pe baza principiului adevărului. În schimb, spre deosebire de ordinul anterior, OSGG nr. 600/2018 precizează că asumarea de către conducătorii compartimentelor a realității datelor, informațiilor și constatărilor înscrise în chestionarele de autoevaluare se realizează pe baza principiului responsabilității manageriale.

iii) *Întocmirea situației sintetice a rezultatelor autoevaluării.*

În OSGG nr. 400/2015, responsabilitatea întocmirii acestei situații revine Comisiei de monitorizare, în timp ce în OSGG nr. 600/2018, aceasta este transferată secretariatului tehnic al comisiei de monitorizare.

iv) *Elaborarea cap. II din situația centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării SCIM.*

Această etapă constituie o noutate. Ea nu se regăsea în instrucțiunile din OSGG nr. 400/2015, deși ordinul prevedea completarea situației la care se face referire în cadrul acesteia. Practic, ea nu introduce o sarcină nouă, întrucât responsabilitatea completării situației în cauză exista și în ordinele anterioare, ci repară omisiunea de cuprindere a acestei activități în instrucțiuni.

v) *Aprecierea gradului de conformitate a sistemului propriu de control intern cu standardele.*

Conform OSGG nr. 400/2015, autoevaluarea gradului de implementare a standardelor de control intern în sistemul propriu de control intern al unei entități putea fi apreciat drept conform, parțial conform sau neconform cu Codul controlului intern, în funcție de numărul de standarde implementate. În OSGG nr. 600/2018 a fost introdusă o situație nouă, respectiv cea în care sistemul este „parțial conform limitat” cu standardele de control intern, astfel:

OSGG nr. 400/2015, Anexa 4, pct.	- sistemul este conform dacă sunt implementate toate cele 16 standarde; - sistemul este parțial conform dacă sunt implementate între 9 și 15 de standarde; - sistemul este neconform dacă sunt implementate mai puțin de 9 standarde.
OSGG nr. 600/2018, Anexa 4, pct. 1.3	- sistemul este conform dacă sunt implementate toate cele 16 standarde; - sistemul este parțial conform dacă sunt implementate între 13 și 15 de standarde; - sistemul este parțial conform limitat dacă sunt implementate între 9 și 12 standarde; - sistemul este neconform dacă sunt implementate mai puțin de 9 standarde.

Practic, prin aceasta s-a realizat o scindare a situației de conformare parțială din OSGG nr. 400/2015:

OSGG nr. 400/2015	Neconform	Parțial conform		Conform
	< 9 standarde	9-15 standarde		16 standarde
OSGG nr. 600/2018	Neconform	Parțial conform limitat	Parțial conform	Conform
	< 9 standarde	9-12 standarde	13-15 standarde	16 standarde

2. Instrucțiunile din noul ordin se încheie cu două puncte nou introduse (pct. 3.4 și 3.5) care se referă la o serie de responsabilități ale conducătorului entității în privința controlului intern.

Astfel, pct. 3.4 din instrucțiuni evidențiază importanța activităților asociate implementării, dezvoltării, autoevaluării sistemului de control intern managerial și raportării asupra stadiului acestuia, arătând că acestea „constituie indicatori de performanță pentru conducătorul entității publice”.

Pct. 3.5 face trimitere la OG nr. 119/1999, atenționând că, potrivit prevederilor acesteia, neîndeplinirea obligațiilor de a întocmi și prezenta raportul anual asupra controlului intern constituie contravenție sancționabilă cu amendă:

„Neîndeplinirea de către ordonatorul de credite a obligației de a elabora și prezenta raportul anual asupra sistemului de control intern managerial, prevăzută la art. 4, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern managerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constituie contravenție și se sancționează conform art. 27 din aceeași ordonanță”.

3. La pct. 1.4 al instrucțiunilor din OSGG nr. 400/2015 se preciza că, pentru pregătirea autoevaluării, conducătorul entității este recomandat să recurgă la capacitatea de consiliere a compartimentului de audit intern, dar și a *altor structuri cu rol de îndrumare metodologică a implementării sistemului de control intern managerial*. Însă nicăieri în legislație nu era prevăzut concret care sunt aceste structuri. Din acest motiv, în noile instruc-

țiuni aprobate prin OSGG nr. 600/2018, referința la „alte structuri” a fost eliminată, astfel că, în prezent, doar compartimentul de audit public intern poate fi solicitat pentru a acorda consiliere în privința pregătirii operațiunii de autoevaluare.

4. Punctul 2.2 referitor la posibilitatea conducătorului entității de a include în raport și alte elemente ale SCIM propriu decât cele prevăzute în modelul de raport a fost eliminat.

2.2.6. Chestionarul de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern managerial

În cele trei ordine analizate, în anexa 4.1 la instrucțiuni găsim chestionarul utilizat pentru autoevaluare.

Chestionarul în cauză constituie o unealtă pentru stabilirea implementării fiecărui standard *la nivelul fiecărui compartiment din cadrul entității*. Fiecărui standard îi sunt asociate anumite criterii în formă interogativă, conținând principiile generale aferente standardului.

Criteriile generale de evaluare a stadiului implementării standardelor reprezintă întrebări asociate standardelor la care persoanele care întreprind autoevaluarea la nivelul fiecărui compartiment trebuie să răspundă afirmativ sau negativ.

Spre exemplu, primului standard, numit „Etica și integritatea”, îi sunt corespunzătoare următoarele criterii de evaluare (vor fi rediate cele din OSGG nr. 600/2018):

S ₁ Etica și integritatea	C ₁ : A fost comunicat personalului un cod de conduită sau legislația în domeniu, care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție?
	C ₂ : Există un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?
	C ₃ : În cazul semnalării unor nereguli, conducătorul de compartiment a întreprins cercetări adecvate în scopul elucidării acestora?

Ca principiu general, procedura de evaluare a gradului de implementare a unui standard la nivelul unui compartiment este aceeași în cazul celor trei ordine, respectiv:

- standardul este considerat „implementat” dacă toate criteriile aferente lui au fost îndeplinite;
- standardul este considerat „parțial implementat” dacă cel puțin unul dintre criteriile aferente lui nu a fost îndeplinit;
- standardul este considerat „neimplementat” dacă niciunul dintre criteriile aferente lui nu a fost îndeplinit.

Însă, după cum va fi detaliat ulterior, numărul și conținutul criteriilor au suferit modificări.

Abordarea în privința metodei de autoevaluare prevăzute în OMFP nr. 946/2005 nu s-a schimbat. Logica formularului utilizat în acest sens a rămas aceeași, însă în cuprinsul său au intervenit modificări semnificative. Nu ne referim doar la faptul că numărul standardelor în raport cu care se realizează evaluarea s-a diminuat (de la 25 la 16), ci și la faptul că criteriile de evaluare pentru fiecare standard s-au modificat pentru a reflecta schimbările intervenite în conținutul acestora.

Cu ocazia discuției prilejuite de modificările intervenite la nivelul Codurilor controlului intern aprobate prin OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și 600/2018, am analizat corelațiile existente între standardele cuprinse în acestea. Luând în calcul și criteriile asociate standardelor, putem adânci această analiză pentru a reliefa modificările intervenite în structura standardelor.

În OMFP nr. 946/2005 și OSGG nr. 400/2015, criteriile nu sunt numerotate ca atare în cadrul standardelor; prin urmare, pentru scopurile analizei noastre, propunem o numerotare în ordinea în care sunt prezentate în cuprinsul acestora în chestionarele de autoevaluare, pentru a facilita identificarea lor.

Pentru ușurință, vom folosi abrevieri sub forma S₁C₁, S₁C₂, S₂C₁ etc., acestea semnificând criteriul de evaluare 1 din cadrul/asociat standardului 1, criteriul 2 aferent standardului 1, criteriul 1 corespunzător standardului 2 ș.a.m.d.

Spre deosebire de cele două ordine menționate anterior, OSGG nr. 600/2018 numerotează criteriile în cadrul fiecărui standard. În

acest ordin, fiecărui standard îi sunt asociate câte trei criterii. Acestea sunt numerotate cu cifre arabe, în funcție de poziția criteriului în cadrul standardului (1, 2, 3), după care, la trecerea la alt standard, numărătoarea se reia. Chiar și în acest caz nu se poate face trimitere la un criteriu, fiind invocată doar poziția sa (ex., criteriul 2), întrucât toate cele 16 standarde au câte un criteriu aflat pe poziția a doua; prin urmare, pentru localizarea corectă a unui criteriu trebuie precizat întotdeauna și standardul căruia îi este asociat. Din acest motiv, păstrăm convenția de codificare a criteriilor și în cazul OSGG nr. 600/2018.

Correspondențele care se stabilesc între criterii sunt prezentate detaliat în addenda B.

Constatam anterior o reducere a numărului standardelor de control intern de la 25 în OMFP nr. 946/2005 la 16 în OSGG nr. 400/2015.

- Celor 25 de standarde din OMFP nr. 946/2005 le erau asociate 53 de criterii. Celor 16 standarde din OSGG nr. 400/2015 le corespund 48 de criterii.
- În OMFP nr. 946/2005, toate standardele aveau câte două criterii, cu excepția S₃, S₇ și S₁₁, căror le corespundeau trei criterii. În OSGG nr. 400/2015, toate standardele au câte trei criterii. Prin urmare a fost redus numărul standardelor de la 25 la 16, însă fiecăruia dintre cele 16 îi sunt asociate mai multe criterii.

Ca urmare a transpunerii criteriilor din OMFP nr. 946/2005 în OSGG nr. 400/2015, se constată două categorii de fenomene: efectuarea unor intervenții asupra textului criteriilor și efectuarea unei reorganizări a acestora.

În prima categorie se încadrează intervențiile efectuate la nivelul textului, care pot genera următoarele situații:

- nu s-a acționat asupra textului – criteriul își păstrează în OSGG nr. 400/2015 forma pe care a avut-o în OMFP nr. 946/2005;
- textul criteriului a suferit mici reformulări menite să limpezească înțelesul acestuia (schimbări de topică, înlocuirea unor cuvinte cu altele mai relevante). În acest caz influențele sunt considerate nesemnificative;

- textul criteriului a suferit modificări constând în eliminarea sau completarea unor porțiuni ale acestuia. Spre deosebire de cazul anterior, influențele sunt mult mai vizibile, însă, deși există diferențe evidente la nivelul textului, în spirit, ideea criteriului se menține.
- între anumite criterii din OMFP nr. 946/2005 se pot stabili echivalențe cu criterii din OSGG nr. 400/2015. Formularea textului lor este cu totul diferită, astfel că nu se mai pot stabili cu ușurință corespondențe sau corelații, ci doar se poate presupune că există o echivalență între acestea, în sensul că noile criterii (din OSGG) exprimă în linii mari aceeași idee pe care încercau să o transmită criteriile anterioare (cele din OMFP), dar utilizând alte cuvinte.
- criteriul a fost eliminat, astfel încât el nu se mai regăsește în noul ordin.

De asemenea, se distinge o a doua categorie de intervenții asupra criteriilor, având drept scop regrouparea acestora. Concret, aceasta a presupus fie o modificare a poziției criteriului în cadrul standardului (i.e. a fost menținut în cadrul aceluiași standard, dar pe altă poziție în raport cu celelalte), fie o mutare a sa în alt standard, fie amândouă.

În urma acestora s-a produs o „reșezare” a unora dintre criterii în raport cu celelalte, după cum urmează:

- unele criterii au fost menținute în cadrul aceluiași standard (ex., criteriul 1 din cadrul standardului 1 a rămas pe aceeași poziție);
- unele criterii au fost atașate altor standarde, dar și-au menținut poziția în cadrul acestora (ex., primul criteriu al standardului 1 și-a menținut poziția de întâietate, dar în cadrul standardului 4);
- unele criterii au fost atașate altor standarde, fiind schimbat și locul lor în cadrul acestora (ex., primul criteriu al standardului 9 a devenit criteriul 3 din cadrul standardului 6).

În consecință, modificările pe care le-au suferit criteriile ca urmare a trecerii de la un ordin la altul sunt rezultatul conjugat al unor factori din ambele categorii. Astfel, efectele modificărilor

trebuie întotdeauna analizate prin intermediul binomului text-poziție.

Tabelul 2.7 sintetizează efectele, grupându-le pe cele două categorii: pe rânduri sunt prezentate influențele asupra textului (inclusiv situațiile în care nu a existat nicio modificare a textului sau criteriul a fost eliminat), iar pe coloane sunt reflectate modificările de poziție ale criteriilor în interiorul standardelor.

Tabelul 2.7. Exemple de relații între criteriile corespunzătoare standardelor din OMFP nr. 946/2005 și cele aferente standardelor din OSGG nr. 400/2015

OMFP nr. 946/2005		OSGG nr. 400/2015	
1. Criteriul are același conținut; are aceeași poziție în cadrul aceluiași standard			
S ₁ C ₁	A fost comunicat personalului un cod de conduită, care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din cadrul compartimentului?	S ₁ C ₁	A fost comunicat personalului un cod de conduită, care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din cadrul compartimentului?
S ₁ C ₂	Salariații beneficiază de consiliere etică și li se aplică un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?	S ₁ C ₂	Salariații beneficiază de consiliere etică și li se aplică un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?
S ₃ C ₂	Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului?	S ₃ C ₂	Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului?
2. Criteriul are același conținut; are aceeași poziție, dar în cadrul altui standard			
S ₆ C ₁	Sunt efectuate analize la nivelul principalelor activități, în scopul identificării eventualelor disfuncționalități în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fișele posturilor și în stabilirea atribuțiilor compartimentului?	S ₄ C ₁	Sunt efectuate analize la nivelul principalelor activități, în scopul identificării eventualelor disfuncționalități în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fișele posturilor și în stabilirea atribuțiilor compartimentului?

OMFP nr. 946/2005		OSGG nr. 400/2015	
S ₆ C ₂	Structura organizatorică asigură funcționarea circuitelor și fluxurilor informaționale necesare supravegherii și realizării activităților proprii?	S ₄ C ₂	Structura organizatorică asigură funcționarea circuitelor și fluxurilor informaționale necesare supravegherii și realizării activităților proprii?
S ₇ C ₁	Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?	S ₅ C ₁	Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?
3. Criteriul are același conținut; are altă poziție și în cadrul altui standard			
S ₉ C ₁	Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor și activităților compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenței și coerenței acestora?	S ₆ C ₃	Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor și activităților compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenței și coerenței acestora?
S ₁₀ C ₂	Atunci când necesitățile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanței indicatorilor asociați obiectivelor specifice, în scopul operării corecțiilor cuvenite?	S ₇ C ₃	Atunci când necesitățile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanței indicatorilor asociați obiectivelor specifice, în scopul operării corecțiilor cuvenite?
S ₁₃ C ₁	Circuitele informaționale (traseele pe care circulă informațiile) asigură o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori?	S ₁₂ C ₂	Circuitele informaționale (traseele pe care circulă informațiile) asigură o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori?
4. Conținutul criteriului a suferit mici reformulări; criteriul are aceeași poziție în cadrul aceluiași standard			
S ₃ C ₁	Au fost analizate și stabilite cunoștințele și aptitudinile necesare a fi deținute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuțiilor asociate fiecărui post?	S ₃ C ₁	Au fost analizate și stabilite cunoștințele și aptitudinile necesare în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuțiilor asociate fiecărui post?
5. Conținutul criteriului a suferit mici reformulări; criteriul are aceeași poziție, dar în cadrul altui standard			
S ₂₄ C ₂	Operațiunile de autoevaluare a sistemului de control in-	S ₁₅ C ₂	Operațiunea de autoevaluare a sistemului de control in-

OMFP nr. 946/2005		OSGG nr. 400/2015	
	tern/managerial au drept rezultat date, informații și constatări pertinente necesare luării de decizii operaționale, precum și raportării?		tern/managerial are drept rezultat date, informații și constatări pertinente necesare luării de decizii operaționale, precum și raportării?
6. Conținutul criteriului a suferit modificări; criteriul are aceeași poziție în cadrul aceluiași standard			
S ₂ C ₁	Personalului îi sunt aduse la cunoștință documentele actualizate privind misiunea entității, regulamentele interne și fișele posturilor?	S ₂ C ₁	Personalului îi sunt aduse la cunoștință documentele elaborate /actualizate privind misiunea entității, regulamentele interne și fișele posturilor?
7. Conținutul criteriului a suferit modificări; criteriul are aceeași poziție, dar în cadrul altui standard			
S ₁₁ C ₁	Sunt identificate și evaluate principalele riscuri, proprii activităților din cadrul compartimentului?	S ₈ C ₁	Sunt identificate și evaluate/ reevaluate principalele riscuri, proprii obiectivelor compartimentului și activităților din cadrul acestuia?
S ₁₄ C ₁	Sunt aplicate proceduri pentru primirea/expedierea, înregistrarea și arhivarea corespondenței ?	S ₁₃ C ₁	Sunt aplicate proceduri pentru înregistrarea, expedierea, clasificarea, îndosărierea, protejarea și arhivarea documentelor interne și externe?
S ₁₇ C ₁	Pentru activitățile proprii au fost elaborate și actualizate proceduri operaționale?	S ₁₄ C ₁	Pentru activitățile proprii au fost elaborate și actualizate proceduri operaționale?
S ₂₄ C ₁	Conducătorul compartimentului realizează anual operațiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial existent la acest nivel?	S ₁₅ C ₁	Conducătorul compartimentului realizează anual operațiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern managerial?
8. Posibile echivalențe (indiferent de standard sau poziție în cadrul acestuia)			
S ₄ C ₁	A fost întocmit inventarul funcțiilor sensibile?	S ₂ C ₂	Au fost identificate și inventariate funcțiile considerate ca fiind în mod special expuse la corupție?
S ₁₇ C ₂	Procedurile operaționale comunicate salariaților sunt aplicate?	S ₁₄ C ₂	Procedurile contabile sunt aplicate în mod corespunzător?

OMFP nr. 946/2005		OSGG nr. 400/2015	
S ₁₉ C ₂	Supervizarea unor activități care implică un grad ridicat de expunere la risc se realizează pe baza unor proceduri prestabilite?	S ₁₀ C ₃	Sunt instituite controale suficiente și adecvate de supraveghere pentru activitățile care implică un grad ridicat de expunere la risc?
9. Criteriul a fost eliminat			
S ₅ C ₁	Sunt stabilite și comunicate limitele competențelor și responsabilităților care se delegă?		-
S ₅ C ₂	Delegarea/subdelegarea de competențe se realizează în baza unor proceduri specifice aprobate?		-
S ₇ C ₃	Sunt stabilite activitățile individuale pe fiecare salariat, care să conducă la atingerea obiectivelor specifice compartimentului?		-
10. Criteriul este nou introdus			
	-	S ₄ C ₃	Actele de delegare sunt conforme cu prevederile legale și cerințele procedurale aprobate?
	-	S ₇ C ₂	Indicatorii cantitativi și calitativi, asociați obiectivelor specifice, sunt măsurabili, specifici, accesibili, relevanți și stabiliți pentru o anumită durată în timp?
	-	S ₁₄ C ₃	Sunt instituite suficiente controale pentru a asigura corecta aplicare a politicilor, normelor și procedurilor contabile, precum și a prevederilor normative aplicabile domeniului financiar-contabil?

Legendă:

Abc	Text eliminat
Abc	Text nou introdus
Abc	Correspondență între texte

Sursa: Realizat de autor.

Însă, la o analiză mai atentă, distingem mai multe situații, sintetizate în tabelul. 2.8.

Tabelul 2.8. Modalități de transpunere/preluare în OSGG nr. 600/2018 a criteriilor aferente standardelor de control intern managerial din OSGG nr. 400/2015

Poziție Text	Aceeași poziție în cadrul standardului	Altă poziție în cadrul standardului	Aceeași poziție în cadrul altui standard	Altă poziție în cadrul altui standard
Aceeași formă	S ₃ C ₁ ; S ₅ C ₁ ; S ₆ C ₃ ; S ₁₀ C ₃ ; S ₁₃ C ₂ ; S ₁₃ C ₃ ; S ₁₄ C ₁ ;	S ₄ C ₂ → S ₄ C ₁	x	x
A suferit modificări; a fost reformulat	S ₁ C ₁ ; S ₁ C ₂ ; S ₁ C ₃ ; S ₂ C ₁ ; S ₂ C ₂ ; S ₂ C ₃ ; S ₃ C ₂ ; S ₃ C ₃ ; S ₄ C ₃ ; S ₅ C ₂ ; S ₅ C ₃ ; S ₇ C ₁ ; S ₈ C ₁ ; S ₈ C ₂ ; S ₉ C ₁ ; S ₁₀ C ₁ ; S ₁₁ C ₁ ; S ₁₁ C ₂ ; S ₁₂ C ₁ ; S ₁₃ C ₁ ; S ₁₅ C ₁ ; S ₁₆ C ₁ ; S ₁₆ C ₂ ; S ₁₆ C ₃ ;	S ₆ C ₁ → S ₆ C ₂ S ₁₄ C ₃ → S ₁₄ C ₂	x	x
A fost înlocuit	S ₇ C ₂ ; S ₇ C ₃ ; S ₈ C ₃ ; S ₉ C ₂ ; S ₉ C ₃ ; S ₁₀ C ₂ ; S ₁₁ C ₃ ; S ₁₂ C ₂ ; S ₁₂ C ₃ ; S ₁₅ C ₂ ; S ₁₅ C ₃ ;	S ₄ C ₁ → S ₄ C ₂ S ₆ C ₂ → S ₆ C ₁ S ₁₄ C ₂ → S ₁₄ C ₃	x	x

Sursa: Realizat de autor.

Analizând criteriile standardelor din OSGG nr. 400/2015 comparativ cu cele din OSGG nr. 600/2018, constatăm că acestea:

- au fost menținute în aceeași formă, textul lor fiind același în ambele ordine (opt criterii, reprezentând 16,67% din totalul de 48);
- au fost modificate, în sensul că anumite porțiuni ale textului lor au fost eliminate sau că au fost completate (26 de criterii; 54,17% din total);
- au fost reformulate/înlocuite (14 criterii; 29,16% din total). practic, textul acestora a fost rescris în întregime; din acest motiv, putem aprecia că noile forme ale criteriilor le-au înlocuit pe cele vechi.

Exemple pentru fiecare situație sunt prezentate în tabelul 2.9.

Judecând după procente de mai sus, putem concluziona că intervențiile asupra criteriilor în OSGG nr. 600/2018 față de ordinul anterior au fost semnificative, întrucât peste 83% dintre acestea au fost modificate sau rescrise/înlocuite.

Tabelul 2.9. Exemple de relații între criteriile corespunzătoare standardelor din OSGG nr. 400/2005 și cele aferente standardelor din OSGG nr. 600/2018

OSGG nr. 400/2015		OSGG nr. 600/2018	
1. Criteriul are același conținut și aceeași poziție în cadrul standardului			
S ₅ C ₁	Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?	S ₅ C ₁	Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?
S ₆ C ₃	Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor și activităților compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenței și coerenței acestora?	S ₆ C ₃	Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor și activităților compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenței și coerenței acestora?
S ₁₀ C ₃	Sunt instituite controale suficiente și adecvate de supraveghere pentru activitățile care implică un grad ridicat de expunere la risc?	S ₁₀ C ₃	Sunt instituite controale suficiente și adecvate de supraveghere pentru activitățile care implică un grad ridicat de expunere la risc?
2. Criteriul are același conținut, dar are altă poziție în cadrul standardului			
S ₄ C ₂	Structura organizatorică asigură funcționarea circuitelor și fluxurilor informaționale necesare supravegherii și realizării activităților proprii?	S ₄ C ₁	Structura organizatorică asigură funcționarea circuitelor și fluxurilor informaționale necesare supravegherii și realizării activităților proprii?
3. Textul criteriului a suferit modificări (completări); criteriul are aceeași poziție în cadrul standardului			
S ₃ C ₂	Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului?	S ₃ C ₂	Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului și concretizate printr-un raport privind necesarul acestora?
S ₁₃ C ₁	Sunt aplicate proceduri pentru înregistrarea, expedierea, redactarea, clasificarea, îndosărirea, protejarea și arhivarea documentelor interne și externe?	S ₁₃ C ₁	Sunt aplicate proceduri pentru înregistrarea, expedierea, redactarea, clasificarea, îndosărirea, protejarea și arhivarea documentelor interne și externe, după caz?
S ₁₆ C ₃	Compartimentul de audit intern întocmește rapoarte	S ₁₆ C ₃	Compartimentul de audit public intern întocmește

OSGG nr. 400/2015		OSGG nr. 600/2018	
	periodice cu privire la acțiuni-le/activitățile desfășurate?		rapoarte periodice cu privire la acțiunile/activitățile desfășurate?
4. Textul criteriului a suferit modificări (eliminări); criteriul are aceeași poziție în cadrul standardului			
S ₁₂ C ₁	Au fost stabilite tipurile de informații, conținutul, calitatea , frecvența, sursele și destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere și cel de execuție, prin primirea și transmiterea informațiilor, să își poată îndeplini sarcinile de serviciu?	S ₁₂ C ₁	Au fost stabilite tipurile de informații, conținutul, frecvența, sursele și destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere și cel de execuție, prin primirea și transmiterea informațiilor, să își poată îndeplini sarcinile de serviciu?
S ₁₅ C ₁	Conducătorul compartimentului realizează, anual, operațiunea de autoevaluare a sub sistemului de control intern managerial?	S ₁₅ C ₁	Conducătorul compartimentului realizează, anual, operațiunea de autoevaluare a sistemului de control intern managerial?
5. Textul criteriului a suferit modificări (clarificări); criteriul are aceeași poziție în cadrul standardului			
S ₂ C ₂	Au fost identificate și inventariate funcțiile considerate ca fiind în mod special expuse la corupție?	S ₂ C ₂	Au fost identificate și inventariate funcțiile sensibile?
S ₇ C ₁	Este instituit un sistem de monitorizare și raportare a performanțelor, pe baza indicatorilor asociați obiectivelor specifice?	S ₇ C ₁	Este stabilit un sistem de monitorizare și raportare a performanțelor, pe baza indicatorilor asociați obiectivelor specifice?
S ₁₀ C ₁	Managerii supraveghează și supervizează activitățile care intră în responsabilitatea lor directă?	S ₁₀ C ₁	Conducătorul monitorizează și supervizează activitățile care intră în responsabilitatea lui directă?
S ₁₆ C ₁	Compartimentul de audit intern execută, în afara misiunilor de asigurare, planificate și aprobate de manager, și misiuni de consiliere privind pregătirea procesului de autoevaluare a sistemului de control intern managerial al compartimentului?	S ₁₆ C ₁	Compartimentul de audit public intern desfășoară, în afara activităților de asigurare, și activități de consiliere în scopul dezvoltării sistemului de control intern?

OSGG nr. 400/2015		OSGG nr. 600/2018	
6. Textul criteriului a suferit modificări (înlocuirea unor sintagme); criteriul are altă poziție în cadrul standardului			
S14C3	Sunt instituite suficiente controale pentru a asigura corecta aplicare a politicilor, normelor și procedurilor contabile, precum și a prevederilor normative aplicabile domeniului financiar-contabil?	S14C2	Există controale pentru a asigura corecta aplicare a politicilor, normelor și procedurilor contabile, precum și a prevederilor normative aplicabile domeniului financiar-contabil?
7. Textul criteriului a fost rescris (i.e. a fost înlocuit); criteriul are aceeași poziție în cadrul standardului			
S7C3	Atunci când necesitățile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanței indicatorilor asociați obiectivelor specifice, în scopul operării corecțiilor cuvenite?	S7C3	În cazul în care se constată o eventuală abatere de la obiective, se iau măsurile preventive și corective ce se impun?
S15C2	Operațiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern managerial are drept rezultat date, informații și constatări pertinente necesare luării de decizii operaționale, precum și raportării?	S15C2	Răspunsurile din chestionarul de autoevaluare sunt probate cu documente justificative corespunzătoare?
S15C3	Operațiunea de autoevaluare a sistemului de control intern managerial este finalizată prin întocmirea de către conducătorul entității a raportului anual asupra sistemului de control intern managerial?	S15C3	Conducătorul compartimentului propune măsuri pentru îmbunătățirea sistemului de control intern managerial în cadrul chestionarului de autoevaluare?
8. Textul criteriului a fost rescris (i.e. a fost înlocuit); criteriul are altă poziție în cadrul standardului			
S4C1	Sunt efectuate analize, la nivelul principalelor activități, în scopul identificării eventualelor disfuncționalități în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fișele posturilor și în stabilirea atribuțiilor compartimentului?	S4C2	Sunt efectuate evaluări/analize privind gradul de adecvare a structurii organizatorice în raport cu obiectivele și modificările intervenite în interiorul și/sau exteriorul entității publice?

OSGG nr. 400/2015		OSGG nr. 600/2018	
S ₆ C ₁	Resursele alocate sunt astfel repartizate încât să asigure activitățile necesare realizării obiectivelor specifice compartimentului?	S ₆ C ₂	Sunt repartizate resurse astfel încât să se realizeze activitățile corespunzătoare obiectivelor specifice compartimentului?
S ₆ C ₂	În cazul modificării obiectivelor specifice, sunt stabilite măsurile necesare pentru încadrarea în resursele repartizate?	S ₆ C ₁	Sunt repartizate resurse astfel încât să se realizeze activitățile corespunzătoare obiectivelor specifice compartimentului?
S ₁₄ C ₂	Procedurile contabile sunt aplicate în mod corespunzător?	S ₁₄ C ₃	Există controale pentru a asigura corecta aplicare a politicilor, normelor și procedurilor contabile, precum și a prevederilor normative aplicabile domeniului financiar-contabil?

Legendă:

Abc	Text eliminat
Abc	Text nou introdus
Abc	Correspondență între texte

Sursa: Realizat de autor.

2.2.7. Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării

Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării a păstrat același format în cele trei ordine, cu precizarea că în OSGG nr. 400/2015 și nr. 600/2018, spre deosebire de OMFP nr. 946/2005, numărul standardelor pentru care se efectuează raportarea este diminuat.

În cadrul formularului este menționat numărul total al compartimentelor existente în cadrul entității. Apoi, pentru fiecare standard este prezentat numărul compartimentelor în care acesta este aplicabil și, defalcat, numărul compartimentelor în care standardul este implementat, parțial implementat sau neimplementat. Pe baza acestor informații se stabilește stadiul implementării fiecărui standard la nivelul entității.

Criteriile de apreciere a gradului de implementare a standardelor au rămas nemodificate de la un ordin la altul, respectiv:

- standardul este considerat „implementat” la nivelul entității dacă raportul dintre numărul compartimentelor la care este implementat și numărul total al compartimentelor din cadrul entității este de cel puțin 90%;
- standardul este considerat „parțial implementat” la nivelul entității dacă raportul dintre numărul compartimentelor la care este implementat și numărul total al compartimentelor din cadrul entității este cuprins între 41% și 89%;
- standardul este considerat „neimplementat” la nivelul entității dacă raportul dintre numărul compartimentelor la care este implementat și numărul total al compartimentelor din cadrul entității este sub 40%.

În OSGG nr. 600/2015, instrucțiunile de completare a Situației sintetice conțin o notă de subsol care prevăd o particularitate pentru subordonatele entităților publice locale și primăriile de comune. Pentru stabilirea stadiului de implementare a standardelor de control intern, aceste entități aplică numai prima cerință din chestionarul de autoevaluare. În felul acesta, nu mai există posibilitatea ca standardul analizat să fie implementat parțial; el va fi fie implementat (dacă răspunsul la criteriul de evaluare a fost „da”), fie neimplementat, în caz contrar.

2.2.8. Raportul asupra sistemului de control intern managerial la 31 decembrie 20...

Ultimul document de raportare îl constituie chiar *Raportul asupra sistemului de control intern*, cuprinzând aserțiunile conducătorului entității publice cu privire la situația implementării SCIM în cadrul entității pe care o reprezintă. Anexa 4.3 cuprinde modelul de raport care trebuie folosit în acest scop.

Spre deosebire de modelul omolog din OMFP nr. 946/2005, cel prevăzut în OSGG nr. 400/2015 cuprinde același text, având în

plus un paragraf prin care conducătorii entităților publice trebuie să certifice următoarele aspecte:

- comisia de monitorizare... (este/nu este)... actualizată;
- echipa de gestionare a riscurilor... (este/nu este)... actualizată;
- registrul riscurilor la nivelul entității, condus de secretarul echipei de gestionare a riscurilor... (este/nu este)... actualizat;
- procedurile formalizate, elaborate și actualizate sunt în proporție de... % din totalul activităților procedurabile inventariate... (număr)..., precizate în anexa nr. 3 la ordin, cap. i, rândul 7;
- programul de dezvoltare a sistemului de control intern managerial, actualizat... (cuprinde/nu cuprinde)... în mod distinct acțiuni de perfecționare profesională a personalului de conducere, execuție și a auditorilor interni în activitățile realizate de comisia de monitorizare;
- în cadrul entității publice... (există/nu există)... compartiment de audit intern și acesta este... (funcțional/nefuncțional)..., (fiind/nefiind)... compus din minimum două persoane.

Trei dintre aserțiunile acestui paragraf au fost eliminate în OSGG nr. 600/2018, respectiv cele referitoare la actualizarea echipei de gestionare a riscurilor, la actualizarea registrului riscurilor și la existența unui compartiment funcțional de audit intern în cadrul entității.

Celelalte trei au fost rescrise pentru a reflecta elementele de noutate aduse de OSGG nr. 600/2018, modificările constând în următoarele:

a. „Comisia de monitorizare (este/nu este) actualizată” a fost înlocuită cu „Comisia de monitorizare (este/nu este) funcțională”.

b. „Programul de dezvoltare a sistemului de control intern managerial actualizat (cuprinde/nu cuprinde) în mod distinct acțiuni de perfecționare profesională a personalului de conducere, execuție și a auditorilor interni în activitățile realizate de Comisia de monitorizare” a fost înlocuită cu „Programul de dezvoltare a

sistemului de control intern managerial (este/este parțial/nu este) implementat și actualizat anual”.

c. „Procedurile formalizate, elaborate și actualizate sunt în proporție de... % din totalul activităților procedurabile inventariate... (număr)..., precizate în anexa nr. 3 la ordin, cap. I, rândul 7” a fost înlocuită cu „Procedurile documentate sunt în proporție de... % din totalul activităților procedurale inventariate”.

De asemenea, pe lângă cele de mai sus, în modelul de raport aprobat de cadrul de control în vigoare în prezent există și aserțiuni nou introduse, respectiv:

- procesul de management al riscurilor este/este parțial/nu este organizat și monitorizat;
- sistemul de monitorizare a performanțelor este/nu este stabilit și evaluat pentru obiectivele și activitățile entității, prin intermediul unor indicatori de performanță.

Analizând intervențiile asupra paragrafului nou introdus prin OSGG nr. 400/2015, constatăm că, din cele șase aserțiuni ale acestuia, niciuna nu a fost menținută în aceeași formă, trei fiind modificate, iar celelalte trei fiind eliminate.

De asemenea, textul penultimului paragraf a fost suplimentat, pentru a fi asigurată corelarea acestuia cu celelalte elemente de noutate ale ordinului. Astfel, se precizează că rapoartele se trimit ordonatorului principal de credite de către ordonatorii secundari și/sau terțiari în subordonare, în coordonare, dar și sub autoritate. De asemenea, între situațiile în care se poate situa o entitate din punctul de vedere al gradului de implementare, a fost introdusă și cea de conformare parțială limitată.

Aspectele menționate în cuprinsul acestor secțiuni din capitolul 2 au avut la bază o analiză detaliată a actelor normative care reglementează controlul intern managerial, fiind efectuată și o paralelă între OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018, așa cum este prezentat în addenda A și B.

2.3. Studiarea corespondențelor care se stabilesc între management/control intern și evidențierea rolului esențial al conducerii entității în etapele procesului controlului intern

2.3.1. Paralelă între definițiile managementului și cele ale controlului intern managerial

Pentru a analiza natura și, mai ales, scopul controlului intern, vom relua în cele ce urmează câteva dintre definițiile acestuia.

- „Controlul intern este un proces, efectuat de consiliul de administrație al unei entități, management și alte categorii de personal, menit să ofere asigurare rezonabilă cu privire la **atingerea obiectivelor** din următoarele categorii: eficacitatea și eficiența operațiunilor, fiabilitatea raportării și conformarea cu legile și reglementările aplicabile” (COSO, 2013, par. 11).
- Controlul intern este un proces integral realizat de conducerea și personalul unei entități și are drept scop identificarea riscurilor și furnizarea unei asigurări rezonabile că, în exercitarea misiunii entității, **sunt realizate următoarele obiective generale**: executarea de activități sistematice, etice, economice și eficace; îndeplinirea obligațiilor de răspundere; respectarea legislației și regulamentelor aplicabile; protejarea resurselor împotriva pierderilor, abuzurilor și pagubei (INTOSAI GOV 9100, 2004, p. 6).
- „Control intern – totalitatea politicilor și procedurilor elaborate și implementate de managementul entității publice pentru a asigura: **atingerea obiectivelor entității** într-un mod economic, eficient și eficace; respectarea regulilor specifice domeniului, a politicilor și deciziilor managementului; protejarea bunurilor și informațiilor; prevenirea și depistarea fraudelor și erorilor; calitatea documentelor contabile, precum și furnizarea în timp util de informații de încredere pentru management” (Legea nr. 672/2002).
- „Ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere **în concordanță cu obiectivele** acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile” (OG nr. 119/1999; OSGG nr. 600/2018). OSGG nr. 600/2018 cuprinde și următoarea completare: „Sintagma «control intern managerial» subliniază responsabilitatea tuturor nivelurilor ierarhice pentru ținerea sub control a tuturor proceselor interne desfășurate pentru **realizarea obiectivelor generale și a celor specifice**”.

- „Controlul intern este un proces efectuat de consiliul de administrație al unei entități, management și celelalte categorii de personal, conceput pentru a oferi o asigurare rezonabilă pentru **atingerea obiectivelor organizaționale** cu privire la eficiența și eficacitatea operațiunilor, fiabilitatea raportărilor interne și externe și conformării cu legile, reglementările și politicile interne” (Pfister, 2009, p. 1).
- „Sistemul de control intern este parte a sistemului de management al întreprinderii care asigură **implementarea țelurilor întreprinderii**, performanța sa economic-comercială, respectarea principiilor contabile și un control eficace al riscurilor de muncă, care permite minimizarea numărului de greșeli intenționate sau neintenționate și evitarea fraudei în procesul performanței întreprinderii, efectuat de autoritatea sau angajații săi” (Lakis & Giriūnas, 2012, p. 151).

Noțiunea de „management” are mai multe înțelesuri: proces, artă, persoane aflate în conducere, dar și disciplină sau carieră (McFarland, 1979, p. 5; Certo & Certo, 2012, p. 7; DuBrin, 2016, p. 2), însă în cele ce urmează ne vom referi doar la cel dintâi.

- Managementul este procesul atingerii obiectivelor unei organizații prin utilizarea oamenilor și a celorlalte resurse. Alte resurse includ lucruri precum bani, echipamente, clădiri și materiale (Shilt *et al.*, 1973, p. 573).
- Managementul este un proces prin care resursele umane și neumane sunt coordonate pentru **atingerea unui anumit set de obiective** (Connor *et al.*, 1974, p. 1).
- Activitatea (munca) creării și menținerii mediilor în care oamenii pot **realiza obiective** în mod eficient și eficace (Albanese, 1975, p. 5).
- Efectuarea funcțiilor critice esențiale pentru succesul organizației (Bittel, 1978, p. 640).
- Managementul reprezintă utilizarea eficientă a resurselor umane și materiale pentru **atingerea obiectivelor** organizației (Glueck, 1979, p. 4).
- Cea mai importantă și consecventă utilizare a termenului în această carte privește managementul ca procesele fundamentale integrate concepute pentru **a atinge rezultate** organizate, cu un anumit scop. Managementul este, prin urmare, definit ca procesul prin care managerii creează, direcționează, mențin și operează organizații prin efort uman coordonat, cooperativ (McFarland, 1979, p. 5).
- Munca implicată în combinarea și direcționarea utilizării resurselor pentru **atingerea anumitor scopuri speciale** este numită management (Hampton, 1981, p. 6).
- Managementul este procesul efectuării (rezolvării) lucrurilor cu ajutorul și prin intermediul celorlalți (Hicks & Gullett, 1981, p. 6).

- Procesul integrării resurselor și a sarcinilor în vederea **îndeplinirii obiectivelor organizaționale** declarate (stabilite) (Szilagyi Jr., 1984, p. 7).
- Funcțiile manageriale au sens doar dacă înțelegem că ele sunt menite să atingă țelul de bază al managementului – eficacitatea organizațională – **gradul în care organizația își realizează obiectivele** (Haimann *et al.*, 1985, p. 13).
- Managementul este procesul **stabilirii obiectivelor** și coordonării eforturilor personalului **pentru a le atinge** (Hodgetts, 1985, p. 4).
- Procesul **realizării obiectivelor organizaționale** prin angajarea în cele patru funcții majore, respectiv planificarea, organizarea, conducerea și controlul (Bartol & Martin, 1994, p. 6).
- Arta rezolvării lucrurilor prin intermediul oamenilor din cadrul organizațiilor (Hill & McShane, 2008, p. 4).
- Procesul lucrării și prin intermediul celorlalți **pentru a atinge obiectivele organizaționale** într-un mediu în schimbare (Kreitner, 2009, p. 5).
- Procesul **realizării obiectivelor organizaționale** lucrând cu și prin intermediul oamenilor și al celorlalte resurse organizaționale (Certo & Certo, 2012, p. 7).
- Procesul combinării și utilizării seturilor de resurse într-un mod **orientat către obiective** de rezolvare a sarcinilor în cadru organizațional (Hitt *et al.*, 2012, p. 4).
- Procesul utilizării resurselor organizaționale pentru **atingerea obiectivelor organizaționale** prin intermediul planificării, organizării și atragerii (recrutării) de personal, conducerii și controlului (DuBrin, 2016, p. 2).
- Un set de activități (incluzând planificarea și luarea deciziilor, organizarea, conducerea și controlul) direcționate către resursele organizației (umane, financiare, fizice și informaționale) **în scopul îndeplinirii obiectivelor organizaționale** într-un mod eficient și eficace (Griffin, 2016, p. 4).
- Managementul, considerat **urmărirea obiectivelor** prin organizarea și coordonarea oamenilor, rămâne o trăsătură de bază și o funcție a societății moderne (Wilkinson *et al.*, 2017, p. 1).
- Procesul lucrului cu oamenii și resursele pentru **a atinge obiectivele organizaționale** (Bateman *et al.*, 2018, p. 4).

Analizând definițiile corespunzătoare celor două concepte, constatăm că există similitudini între acestea atât în ceea ce privește natura, cât și în privința scopului lor.

Atât controlul intern, cât și managementul pot fi privite ca fiind un proces sau un sistem.

În cazul controlului intern, în cuprinsul cadrului dedicat acestuia, COSO îl definește și se raportează la el având în vedere natura procesuală a acestuia, însă în glosarul de la sfârșitul

cadrelui atrage atenția că există și noțiunea de „sistem de control intern”, specificând că acesta din urmă are același sens. În lucrările de specialitate, controlul este interpretat mai degrabă ca un proces, în timp ce în actele normative se insistă asupra naturii sale sistemice, fiind utilizat conceptul de „sistem de control intern managerial”. Situația în cazul managementului este similară. Cele mai multe lucrări interpretează managementul ca pe un proces (abordarea funcțională a managementului), însă acesta poate fi privit și ca un sistem (acest punct de vedere caracterizând abordarea sistemică a managementului). Interpretarea managementului din perspectivă funcțională va fi prezentată în subsecțiunea următoare.

Analiza definițiilor ne relevă, de asemenea, similitudini în privința scopului celor două. Astfel, se observă că ambele au același deziderat, întrucât își propun să sprijine îndeplinirea/realizarea obiectivelor organizaționale.

Cele de mai sus ne determină să afirmăm că activitățile specifice controlului intern și managementului, precum și instrumentele utilizate de acestea sunt uneori complementare, alteori similare, iar în anumite cazuri identice, deși optica celor două asupra acestora și terminologia lor pot diferi, ele fiind îndreptate către atingerea aceluiași tel, respectiv realizarea obiectivelor.

De asemenea, putem considera că recomandările oferite de cadrele de control constituie sinteze ale celor mai bune practici manageriale. De altfel, actele normative prin care au fost adoptate cadrele de control naționale susțin acest lucru.

În secțiunea 2 a Codului controlului intern/managerial aprobat prin OMFP nr. 946/2005 se precizează că „*standardele de control intern/managerial definesc un minim de **reguli de management**, pe care toate entitățile publice trebuie să le urmeze*”. Fiecare standard este prezentat prin intermediul a trei elemente: descrierea standardului, cerințele generale și referințele principale. Despre descrierea standardului, ordinul menționează că aceasta „*prezintă trăsăturile definitorii ale **domeniului de management** la care se referă standardul, domeniu fixat prin titlul acestuia*”.

Codul controlului intern în vigoare în prezent menține optica potrivit căreia controlul intern reprezintă o funcție managerială.

De asemenea, acesta cuprinde aceeași apreciere cu privire la modul de definire a standardelor de control. În plus, acesta adaugă, referindu-se la definițiile controlului intern, următoarea observație: „În pofida faptului că definițiile date pe plan național și internațional controlului intern sunt numeroase, acestea nu sunt contradictorii în esență, toate precizând că nu este vorba de o singură funcție, ci de un **ansamblu de principii de management**, implementate de către responsabili de la toate nivelurile entității pentru a se asigura că obiectivele acesteia sunt realizate”.

Din această perspectivă, putem aprecia că implementarea controlului intern reprezintă o obligație legală pentru conducătorii entităților, însă, în același timp, se constituie într-un instrument esențial pentru aceștia.

Principalele cadre de control și evoluția reglementărilor naționale privind controlul intern managerial se regăsesc detaliate în addenda C și addenda D.

2.3.2. Controlul ca funcție managerială

Conform **abordării funcționale**, managementul este privit ca un proces, întrucât îi sunt caracteristice o serie de funcții manageriale care sunt efectuate una în continuarea celeilalte. În termeni simpli, funcțiile manageriale constituie activități care compun procesul de management, pe care le desfășoară conducătorii de la toate nivelurile¹⁷.

Giglioni & Bedeian (1974) apreciază că au existat încercări de a defini conceptul de control managerial încă de la începutul secolului trecut, bazându-se pe scrierile unor autori precum Emerson (1912), Church (1914) sau Fayol (1917).

În 1912, Emerson a publicat lucrarea „*Cele 12 principii ale eficienței*” (Emerson, 1912), al cărei conținut și mod de organizare sunt evidente chiar din titlu.

¹⁷ Funcțiile manageriale nu trebuie confundate cu funcțiile caracteristice organizației (spre exemplu, cele de cercetare-dezvoltare, producție, comercială, economică/financiar-contabilă, de personal) și nici cu funcțiile pe care le ocupă persoanele de conducere (i.e. managementul) de la diferitele niveluri (spre exemplu, director general, director economic etc.).

În opinia lui Giglioni & Bedeian (1974, p. 294), scopul activităților pe care le presupunea implementarea principiilor 6 „Înregistrări de încredere, imediate și adecvate” și 11 „Instrucțiuni scrise privind practicile standard” propuse de Emerson consta în „a obține controlul prin compararea performanțelor prezente cu realizările trecute”. Acest fapt îi determină să afirme că „Emerson poate fi creditat cu prima contribuție importantă la dezvoltarea teoriei controlului managerial la nivelul secolului XX”. Cu toate acestea, ei notează că „deși Emerson nu a recunoscut controlul ca o funcție a managementului, el a furnizat un cadru pentru înțelegerea sa viitoare”.

Cel care a realizat pentru prima dată o divizare funcțională a procesului de management a fost inginerul de mine francez Henri Fayol (Constantinescu *et al.*, 2001, p. 27). Mai mult, după cum remarcă Chambers & Rand (2011, p. 116), Fayol a fost primul care a descris „controlul” ca o funcție a managementului. Sigur că accepțiunea sa asupra controlului era mult mai restrânsă decât cea existentă astăzi.

În lucrarea sa din 1917, intitulată „Administration industrielle et générale”¹⁸, Fayol a identificat cinci funcții manageriale pe care le-a numit elemente, respectiv: prevederea (i.e. planificarea), organizarea, comanda, coordonarea și controlul (Fayol, 1917, p. 57). Acestea se regăsesc încă de pe pagina de titlu, ele fiind descrise amănunțit în capitolul II (Elementele administrării) al celei de-a doua părți a lucrării, intitulată „Principiile și elementele administrării”.

În viziunea sa, managementul reprezenta o funcție aparte, distinctă de alte funcții cum ar fi cea financiară, contabilă, de producție sau de distribuție. El considera că managementul reprezintă o activitate care se regăsește în toate organizațiile, indiferent de scopul lor. De asemenea, Fayol susținea că activitățile oricărui manager pot fi descrise prin intermediul celor cinci funcții de mai sus.

În sinteză, cele cinci funcții presupun următoarele activități (Dixon, p. 9):

¹⁸ În 1917, Fayol a publicat în limba franceză monografia intitulată „Administration industrielle et générale”. Aceasta a căpătat o mai mare recunoaștere abia din 1929, când a fost publicată în limba engleză, cu denumirea „General and Industrial Administration”, cea mai cunoscută ediție fiind cea din 1949.

- *planificarea* – alegerea obiectivelor și a strategiilor, a politicilor și procedurilor necesare pentru atingerea lor;
- *organizarea* – stabilirea unei structuri de sarcini care trebuie urmate pentru a atinge obiectivele organizației, divizarea acestor sarcini în munci pentru fiecare angajat, delegarea autorității, coordonarea muncii diferitelor categorii de personal și implementarea de sisteme de informare și de comunicare;
- *comanda* – trasarea de instrucțiuni și conducerea subordonaților;
- *coordonarea* – armonizarea muncii diferitelor grupuri astfel încât indivizii să lucreze împreună în vederea îndeplinirii obiectivelor organizației;
- *controlul* – măsurarea (evaluarea), verificarea și corectarea, dacă este necesar, a rezultatelor obținute, în vederea asigurării că ele corespund rezultatelor planificate.

Referindu-se la control, Fayol (1917, p. 153) oferă următoarea descriere, care poate constitui o definiție a acestuia: „În cadrul unei întreprinderi, controlul constă în a verifica dacă totul se întâmplă conform programului adoptat, ordinelor date și principiilor acceptate. El este menit să semnaleze greșelile și erorile, în scopul de a le repara și a le împiedica să mai apară. Se aplică tuturor lucrurilor, persoanelor, actelor”.

El continuă apoi să analizeze controlul din punct de vedere administrativ, comercial, tehnic, financiar, al securității și contabil.

Funcțiile identificate de Fayol sunt considerate în prezent funcții clasice ale managementului. Cu timpul, interpretările privind numărul, denumirea și conținutul funcțiilor manageriale s-au diversificat, însă, în esență, ele se bazează pe structura descrisă de Fayol. Influența lui a fost, prin urmare, covârșitoare, fiind în prezent considerat unul dintre fondatorii metodelor moderne de management¹⁹.

În tabelele 2.10. și 2.11 sunt prezentate rezultatele unui conspect asupra numărului și naturii funcțiilor manageriale, pe baza a 42 de lucrări de management elaborate de autori străini în decurs de un

¹⁹ Pentru o descriere amănunțită a vieții, operei și contribuțiilor lui Henri Fayol atât în domeniul minier, cât și în cel managerial, vezi, spre exemplu, articolele cuprinse în Wood & Wood (2002).

secol (tabelul 2.10), respectiv a zece lucrări de management aparținând unor autori români (tabelul 2.12).

Pe baza datelor din aceste tabele, putem trage o serie de concluzii referitoare la actualitatea modelului propus de Fayol, la evoluția funcțiilor manageriale sau la diferențele dintre modelele propuse de autorii români în contrast cu cei străini.

Tabelul 2.10. Conspect privind funcțiile manageriale (autori străini)

Nr. crt.	Sursa	Nr. de funcții	Previțiune	Planificare	Strategizare	Luarea deciziilor	Organizare	Recrutare (atrageri) de personal	Comandă	Direcționare (orientare, îndrumare)	Coordonare	Motivare	Influențare	Conducere	Comunicare	Control	Raportare	Bugetare	Schimbare
1	Fayol (1917, p. 57)	5	•				•		•		•					•			
2	Gulick (1937, p. 13)	7		•			•	•		•	•						•	•	
3	Davis (1940) (apud Torgersen & Weinstein, 1972, p. 8)	3		•			•									•			
4	Koontz & O'Donnel (1972, p. 46)	5		•			•	•		•						•			
5	Shilt <i>et al.</i> (1974, p. 574)	4		•			•							•		•			
6	Sisk (1973, p. 8)	4		•			•			•						•			
7	Reeser (1974, p. 1)	5		•			•	•		•						•			
8	Brech (1975, p. 12)	4		•			•				•	•				•			
9	Benge (1976, p. 39)	5		•			•			•	•					•			
10	Carlisle (1979, p. 16)	5		•			•	•		•						•			
11	Scanlan & Keys (1979, p. 7-8)	4		•			•			•						•			
12	Hicks & Gullett (1981, p. 8-9)	4		•			•					•				•			
13	Tosi & Carroll (1982, p. 8)	4		•			•							•		•			
14	Longeneker & Pringle (1984, p. 14).	4		•		•	•					•		•		•			
15	Szilagy Jr. (1984, p. 8)	5		•			•			•						•			•
16	Haimann <i>et al.</i> (1985, p. 12)	4		•			•	•					•						

Nr. crt.	Sursa	Nr. de funcții	Previuine	Planificare	Strategizare	Luarea deciziilor	Organizare	Recrutare (atrageri) de personal	Conandă	Directionare (orientare, îndrumare)	Coordonare	Motivare	Influențare	Conducere	Comunicare	Control	Raportare	Bugetare	Schimbare
17	Hodgetts (1985, p. 15-17)	4	•				•						•		•				
18	Hellriegel & Slocum Jr. (1986, p. 12)	4	•				•							•		•			
19	Aldag & Stearns (1987, p. 11)	5	•				•	•		•						•			
20	Rue & Byars (1989, p. 12)	5	•				•	•						•		•			
21	Boone & Kurtz (1992, p. 4)	4	•				•							•		•			
22	Lorenzana (1993, p. 5)	5	•				•	•			•					•			
23	Bartol & Martin (1994, p. 6)	4	•				•							•		•			
24	Stoner <i>et al.</i> (1995, p. 11-12)	4	•				•							•		•			
25	Burton & Thakur (1998, p. 5)	4	•				•							•		•			
26	Cole (2004, p. 10)	4	•				•				•					•			
27	Hale (2004, p. 2)	5	•				•	•						•		•			
28	Hill & McShane (2008, p. 4)	4		•			•							•		•			
29	Koontz & Weihrich (2007, p. 26)	5	•				•	•						•		•			
30	Kreitner (2009, p. 14)	8	•		•		•	•			•		•	•	•	•			
31	*** (2009, p. 517)	4	•				•							•		•			
32	Daft <i>et al.</i> (2010, p. 7)	4	•				•							•		•			
33	Jones <i>et al.</i> (2010, p. 7)	4	•				•							•		•			
34	Williams (2011, p. 9)	4	•				•							•		•			
35	Certo & Certo (2012, p. 7-8)	4	•				•					•				•			
36	Gomez-Mejia & Balkin (2012, p. 10)	4		•			•							•		•			
37	Hitt <i>et al.</i> (2012, p. 10)	4	•				•			•						•			
38	Robbins & Coulter (2012, p. 9)	4	•				•							•		•			

Nr. crt.	Sursa	Nr. de funcții	Previțiune	Planificare	Strategizare	Luarea deciziilor	Organizare	Recrutare (atrageră) de personal	Conandă	Direcționare (orientare, îndrumare)	Coordonare	Motivare	Influențare	Conducere	Comunicare	Control	Raportare	Bugetare	Schimbare
39	Rudani (2013, p. 19)	5		•			•	•		•						•			
40	DuBrin (2016, p. 9)	4		•				•						•		•			
41	Griffin (2016, p. 6-7)	4		•		•	•							•		•			
42	Bateman <i>et al.</i> (2018, p. 4)	4		•			•							•		•			

Notă: Celulele hașurate cu gri indică faptul că autorii au propus funcții care presupun o combinație între mai multe funcții. Spre exemplu, Longenecker & Pringle (1984, p. 14) consideră că trebuie să existe o funcție denumită „planificare și luarea deciziilor”. În cazul lui Kreitner (2009, p. 14), activitatea de „planificare” și cea de „luare a deciziilor” constituie funcții manageriale diferite. Am ales să prezentăm distinct activitatea de „strategizare”, deși ea nu a fost propusă de niciun autor ca funcție managerială de sine stătătoare.

Sursa: Realizat de autor.

În veacul scurs²⁰ de la momentul în care Fayol a elaborat și publicat lucrarea sa, au fost exprimate numeroase puncte de vedere cu privire la denumirea și conținutul funcțiilor procesului de management, însă în prezent, potrivit opiniilor celor mai mulți specialiști străini, acesta tinde să fie divizat în următoarele funcții: planificare, organizare, conducere și control, așa cum rezultă și din statisticile prezentate în tabelul 2.11.

Deși pare că există o varietate a acestor funcții, de fapt, ele pot fi circumscrise celor patru menționate anterior. Pentru o mai bună delimitare a suprafețelor corespunzătoare celor patru funcții, coloanele care le despart au fost trasate în cadrul tabelului 2.10 cu linii duble. Astfel, previziunea, strategizarea sau luarea deciziilor sunt componente sau forme ale activității de planificare; funcțiile înce-

²⁰ Pentru o analiză a literaturii asupra teoriei controlului și dezvoltării conceptului de „control managerial” în intervalul 1900-1972, vezi conspectul realizat de Giglioni & Bedeian (1974).

pând cu recrutarea (atragera) de personal și până la comunicare reprezintă forme ale funcției de conducere etc.

Tabelul 2.11. Statistici privind funcțiile manageriale (autori străini)

	n	%		n	%
Previziune	1	2,38	Motivare	6	14,29
Planificare	41	97,62	Influențare	3	7,14
Strategizare	2	4,76	Conducere	22	52,38
Luarea deciziilor	3	7,14	Comunicare	1	2,38
Organizare	41	97,62	Control	40	95,24
Recrutare (atragera) de personal	14	33,33	Raportare	1	2,38
Comandă	1	2,38	Bugetare	1	2,38
Direcționare (orientare, îndrumare)	11	26,19	Schimbare	1	2,38
Coordonare	4	9,52			

Parcurgând tabelul 2.11, constatăm faptul că funcția de control reprezintă o constantă în modelele autorilor străini analizați. Doar doi dintre aceștia, respectiv Gulick (1937, p. 13) și Haimann *et al.* (1985, p. 12), nu au menționat controlul ca funcție managerială.

În tabelul 2.12. sunt redată câteva exemple de funcții manageriale propuse de autori români. Spre deosebire de lucrările străine, funcția de conducere nu mai este dezvoltată în atât de multe activități, acestea rezumându-se doar la „coordonare”, „antrenare” și „motivare”.

În schimb, întâlnim o nuanțare mult mai bogată în cazul funcției de control. Doar două lucrări din cele zece analizate propun o funcție denumită „control”. Celelalte asociază controlul cu alte activități, rezultând funcții precum „control-reglare”, „control-evaluare” sau „evaluare-control”.

După cum reiese din datele prezentate, în general, cei mai mulți autori români consideră următoarele cinci funcții ale managementului: previziune, organizare, coordonare, antrenare și control-evaluare (tabelul 2.13).

**Tabelul 2.12. Conспект privind funcțiile manageriale
(autori români)**

Nr. crt.	Sursa	Nr. de funcții	Previziune	Planificare	Prevedere	Organizare	Coordonare	Antrenare	Motivare	Control-evaluare	Evaluare-control	Control	Control-reglare
1	Ceaușu (2000, p. 476-477)	5	•			•	•	•		•			
2	Stegăroiu & Vagu (2014, p. 129-188)	5	•			•	•	•		•			
3	Constantinescu <i>et al.</i> (2001, p. 28)	5		•		•	•	•		•			
4	Ilieș <i>et al.</i> (2006, p. 12)	5		•		•	•		•	•			
5	Nicolescu & Verboncu (2007, p. 23)	5	•			•	•	•			•		
6	Burciu <i>et al.</i> (2008, p. 55)	5		•		•	•		•			•	
7	Burduș & Popa (2013, p. 41)	5			•	•	•	•		•			
8	Verboncu (2013, p. 11)	5		•		•	•	•				•	
9	Petrescu (1991, p. 69)	5	•			•	•	•		•			
10	Popescu <i>et al.</i> (2019, p. 20-21)	5	•			•	•	•	•				•

Sursa: Realizat de autor.

**Tabelul 2.13. Statistici privind funcțiile manageriale
(autori români)**

	n	%		n	%
Previziune	5	37,50	Motivare	3	37,50
Planificare	4	50	Control-Evaluare	4	50
Prevedere	1	12,50	Evaluare-Control	1	12,50
Organizare	10	100	Control	2	25
Coordonare	10	100	Control-Reglare	1	12,50
Antrenare	8	75			

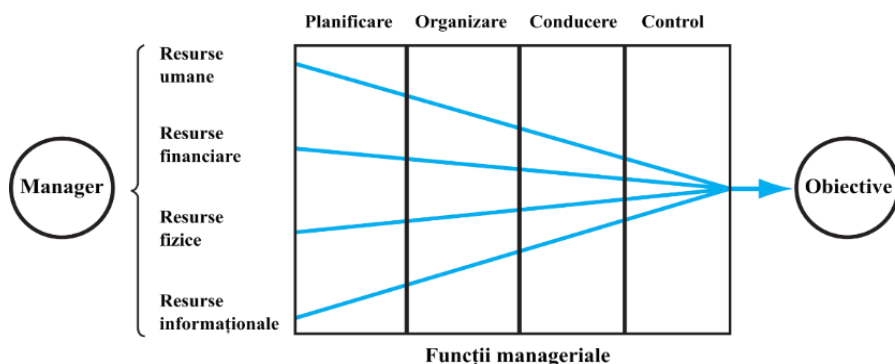
Sursa: Realizat de autor.

În concluzie, potrivit abordării funcționale, managementul este considerat un proces menit să utilizeze resursele organizației în condiții de eficiență și eficacitate, prin efectuarea anumitor

activități care pot fi grupate generic în funcții manageriale, în vederea realizării obiectivelor acesteia.

Acest proces este ilustrat sugestiv în fig. 2.3.

Fig. 2.3. Procesul de management



Sursa: Adaptare după DuBrin (2016, p. 8).

Analizând apariția și dezvoltarea controlului intern în România, Ghiță (2009, p. 109) constată că, în anii '90 ai secolului trecut, la nivel național a intervenit o schimbare de mentalitate în ceea ce privește controlul intern, pe care o explică după cum urmează:

„În general, în România, conceptului de control i s-a atribuit o *semnificație restrânsă*, și anume verificarea tranzacțiilor în vederea conformării cu reglementările în vigoare. Însă, în contextul implementării principiilor de bună practică, conform definiției, controlul trebuie să se despartă de această semnificație restrânsă și să se *reorganizeze pe principiile guvernantei corporative recomandate de Comisia Europeană*.

În literatura de specialitate sunt recunoscute cinci funcții ale managementului ca fiind știința/arta conducerii, și anume: previziune/programare, organizare, coordonare, comandă/antrenare și control.

În condițiile *redefinirii conceptului de control*, care avea puternice conotații financiar-contabile, noului concept de control intern/sistem de control intern managerial, în structura căruia

intră și *auditul intern*, i se asociază o *accepție mult mai largă* și este privit ca o *funcție a procesului managerial*, alături de celelalte funcții recunoscute ale conducerii.

Drept urmare, a avut loc o mutație semnificativă, în sensul că funcția de control a managementului a devenit funcția de control intern, care conține și activitatea de audit intern [...].

În alt loc, referindu-se la Codul controlului intern/managerial aprobat prin OMFP nr. 946/2005, autorul (Ghiță, 2009, p. 157) rediscută această transformare, precizând că:

„Îndrumarul definește conceptul de control intern prin care s-a trecut de la accepția latină, care urmărea verificarea conformității înregistrărilor, la accepția anglo-saxonă, unde controlul se efectuează cu scopul de a conduce, de a stăpâni situația. În consecință, controlul capătă o conotație mult mai largă și devine un instrument important la dispoziția managementului”.

Cu privire la noul mod de percepție a controlului intern, în prima secțiune a Codului, intitulată „O nouă abordare a controlului intern/managerial”, se menționa că „În contextul principiilor generale de bună practică care compun *acquis-ul comunitar*, controlului i se asociază o *accepțiune mult mai largă*, **acesta fiind privit ca o funcție managerială**, și nu ca o operațiune de verificare. Prin funcția de control, managementul constată abaterile rezultatelor de la obiective, analizează cauzele care le-au determinat și dispune măsurile corective sau preventive ce se impun”.

Influențele codurilor străine asupra codurilor naționale privind controlul intern managerial sunt prezentate în addenda E.

Cele de mai sus au fost preluate, într-o formulare similară, în cadrul actual de control intern aprobat prin Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018, conform căruia: „În contextul principiilor generale de bună practică regăsite în legislația comunitară, controlului intern i se asociază o *accepție mai largă*, **acesta fiind privit ca o funcție managerială**, și nu ca o operațiune de verificare. Prin exercitarea funcției de control, conducerea constată abaterile rezultatelor de la țintele stabilite, analizează cauzele care le-au determinat și dispune măsurile corective sau preventive care se impun”.

Capitolul 3 – **Cercetări empirice asupra implementării controlului managerial intern în România**

3.1. Stadiul implementării controlului intern managerial în România

În cadrul acestui subcapitol s-au realizat analize comparative și evolutive privind gradul de conformare a entităților publice din administrația publică centrală și locală la rigorile Codurilor controlului intern managerial aplicabile entităților publice, în intervalul 2015-2019, pe baza rapoartelor asupra controlului intern întocmite de Secretariatul General al Guvernului.

Începând din anul 2015, Secretariatul General al Guvernului a preluat „activitatea în domeniul sistemelor de control intern managerial” de la Ministerul Finanțelor Publice²¹, dobândind în acest sens „responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial”²². În această calitate, entitatea „îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implemen-

²¹ Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative (publicată în Monitorul oficial nr. 920/17.12.2014), cu modificările și completările ulterioare, art. 11, alin. (1).

²² Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2014, cu modificările și completările ulterioare, art. 11, alin. (5); Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 privind aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice, art. 7, alin. (1).

tarea sistemelor de control intern/managerial"²³, atribuțiile sale în domeniu fiind exercitate prin intermediul Direcției de control intern/managerial și relații interinstituționale (DCMRI)²⁴

În consecință, Secretariatul General al Guvernului trebuie să prezinte anual Guvernului *„un raport privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la nivelul instituțiilor publice la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat și al bugetului oricărui fond special”*²⁵.

Pentru îndeplinirea obiectivelor analizei noastre, vom utiliza datele prezentate de Secretariatul General al Guvernului în rapoartele anuale privind controlul intern, postate pe pagina web proprie, în secțiunea dedicată controlului intern managerial.

Până la momentul redactării lucrării, au fost prezentate rapoartele elaborate pentru perioada 2015-2019.

Tabelul 3.1 reflectă, pentru fiecare dintre anii analizați, numărul total al entităților publice centrale și subordonate care au obligația implementării sistemului de control intern managerial și numărul de entități din fiecare categorie care au raportat asupra stadiului implementării sistemului de control intern managerial.

Numărul total al entităților publice centrale (reflectat în coloana a doua a tabelului) cuprinde numărul entităților publice ai căror conducători au calitatea de ordonator principal de credite, conform legii bugetului de stat pe anul respectiv. Coloana a treia

²³ Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2014, cu modificările și completările ulterioare, art. 11, alin. (5); Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018, art. 7, alin. (2, 5).

²⁴ Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2014, cu modificările și completările ulterioare, art. 11, alin. (6); Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 1.054/2019 *pentru aprobarea Normelor metodologice privind coordonarea și supravegherea prin misiuni de îndrumare metodologică a stadiului implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial la entitățile publice* (publicat în Monitorul oficial nr. 847/18.10.2019).

²⁵ Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2014, cu modificările și completările ulterioare, art. 11, alin. (3); Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018, art. 11.

prezintă câte dintre acestea au prezentat rapoarte. Numărul total al entităților publice subordonate (redat în coloana a patra) este cel rezultat din centralizările transmise de entitățile publice centrale. Coloana următoare prezintă câte dintre aceste entități au raportat asupra sistemului lor de control intern.

Tabelul 3.1. Numărul de entități care au obligația implementării SCIM

Anul	Total entități publice centrale	Nr. de entități publice centrale care au prezentat rapoarte	Total entități publice subordonate	Nr. de entități publice subordonate care au prezentat rapoarte	Calitatea entităților consolidate în raportare	Cadrul legal aplicabil
2015	53	52		2.172	Entități aflate în subordonare sau coordonare.	OSGG nr. 400/2015
2016	54	50		2.040	Entități aflate în subordonare sau coordonare.	
2017	61	55		2.055	Entități aflate în subordonare sau coordonare.	
2018	61	55		1.839	Entități aflate în subordonare, în coordonare sau sub autoritate.	OSGG nr. 600/2015
2019	62	48	1.489	1.436	Entități aflate în subordonare, în coordonare sau sub autoritate.	

Sursa: SGG (2016, p. 7; 2017, p. 9; 2018, p. 11; 2019, p. 11; 2019, p. 14-15, 21, 22).

Pentru ușurință, noțiunea de „entitate publică subordonată” este utilizată în sens larg. Următoarea coloană detaliază tipurile de entități cuprinse în această categorie, în funcție de modul în care se raportează la entitățile publice centrale. După cum se poate observa

din ultima coloană a tabelului, în perioada în care și-a produs efectele Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015, rezultatele consolidate la nivelul entităților publice centrale priveau entitățile subordonate acestora sau aflate în coordonarea lor. În schimb, conform prevederilor Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 600/2018, entitățile publice centrale trebuie să centralizeze și să consolideze în raportările lor și pe cele ale entităților aflate în subordinea, în coordonarea sau sub autoritatea lor.

Rapoartele aferente anilor 2015-2018 nu indică numărul total al entităților subordonate, ci doar pe cel al entităților de această natură care au prezentat rapoarte.

După cum se observă din tabelul 3.1, în niciunul dintre anii cuprinși în perioada 2015-2019, numărul entităților publice centrale care au raportat nu coincide cu numărul total al entităților de această natură existente la nivelul anilor respectivi.

Aceasta s-a întâmplat din două motive:

- (i) unele dintre entitățile publice centrale sunt exceptate de la raportare;
- (ii) altele nu au raportat, deși aveau această obligație (nefiind subiectul niciunei excepții).

În tabelul 3.2 sunt prezentate, pentru fiecare an al perioadei analizate, entitățile publice centrale care nu au prezentat rapoarte, grupate conform celor două cauze de mai sus.

Tabelul 3.2. Entități care nu au raportat asupra stadiului implementării sistemului de control intern managerial și entități exceptate de la raportare

		2015	2016	2017	2018	2019
1.	Total entități publice centrale (ordonatori principali de credite) conform Legii bugetului	53	54	61	61	62
2.	Entități publice centrale exceptate de la raportare	-	2	4	5	7
3.	% în total (rd. 2/rd. 1)	0,00%	3,70%	6,56%	8,20%	11,29%
	- Serviciul de Protecție și Pază		x	x	x	x
	- Serviciul de Telecomunicații Speciale		x	x	x	x

		2015	2016	2017	2018	2019
	- Serviciul Român de Informații			x	x	x
	- Serviciul de Informații Externe			x	x	x
	- Ministerul Apărării Naționale				x	x
	- Ministerul Afacerilor Interne					x
	- Ministerul Justiției					x
4.	Entități publice centrale care nu au raportat	1	2	2	1	7
5.	% în total (rd. 4/rd. 1)	1,89%	3,70%	3,28%	1,64%	11,29%
	- Ministerul Economiei, Comerțului și Turismului	x				
	- Ministerul Economiei, Comerțului și Relațiilor cu Mediul de Afaceri		x			
	- Ministerul pentru Consultare Publică și Dialog Civic		x	x		
	- Consiliul de Monitorizare a Implementării Convenției privind Drepturile Persoanelor cu Dizabilități			x	x	x
	- Academia Oamenilor de Știință din România					x
	- Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor					x
	- Ministerul Cercetării și Inovării					x
	- Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat					x
	- Ministerul pentru Relația cu Parlamentul					x
	- Ministerul pentru Românii de Pretutindeni					x
6.	Entități publice centrale care au raportat	52	50	55	55	48
7.	% în total (rd. 6/rd. 1)	98,11%	92,59%	90,16%	90,16%	77,42%

Sursa: SGG (2016, p. 7; 2017, p. 9; 2018, p. 16; 2018, p. 15; 2019, p. 16-17).

Conform datelor din tabelul 3.2, numărul entităților exceptate de la raportare a crescut de la un an la altul. În mod similar, cu excepția anului 2018, numărul entităților care nu au raportat a înregistrat o tendință de creștere de la un an la altul.

Potrivit art. 6¹ al Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 400/2015, introdus prin Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 530/2016 privind modificarea și completarea Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice, care a intrat în vigoare la 26.05.2016, *„monitorizarea, coordonarea și îndrumarea metodologică a implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial la nivelul autorităților și instituțiilor publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională se organizează și se desfășoară în condițiile stabilite prin ordin al conducătorului acestora”*.

Totodată, art. 7, alin. (3) din Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 stabilește faptul că *„De la prevederile alin. (2) sunt exceptate autoritățile și instituțiile publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională”*.

De asemenea, alineatele (1) și (2) ale art. 7 prevăd următoarele:

„(1) Secretariatul General al Guvernului, prin Direcția de control intern managerial și relații interinstituționale (DCIMRI), elaborează și implementează politica în domeniul sistemului de control intern managerial, coordonează și supraveghează prin activități de îndrumare metodologică implementarea și dezvoltarea sistemelor de control intern managerial la nivelul entităților publice.

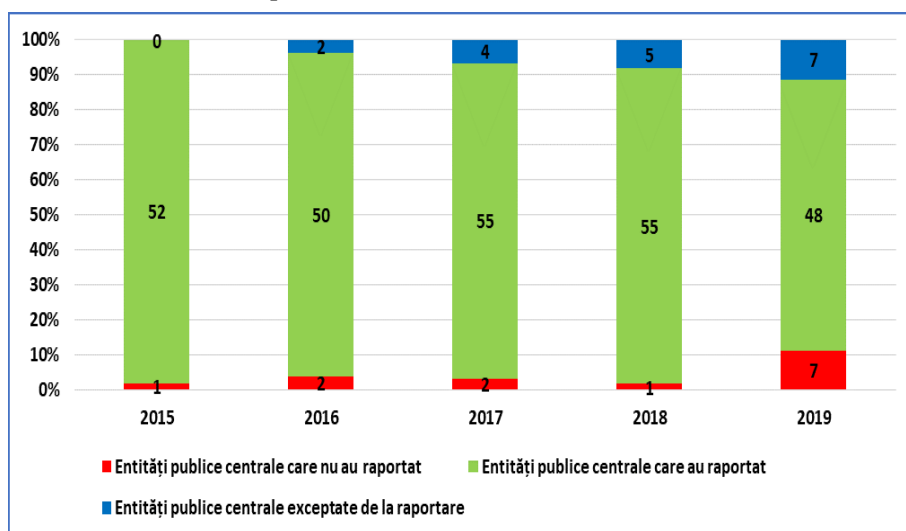
(2) Pentru îndeplinirea atribuțiilor prevăzute la alin. (1), DCIMRI derulează misiuni de îndrumare metodologică la instituții publice în care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special, inclusiv la cele subordonate, în coordonarea și sub autoritatea acestora, pe baza Planului anual de activitate al direcției”.

Conform art. 6, alin. (1) din Legea nr. 51/1991 privind securitatea națională a României, republicată, *„organele de stat cu atribuții în domeniul securității naționale sunt: Serviciul Român de Informații, Serviciul de Informații Externe, Serviciul de Protecție și Pază,*

precum și Ministerul Apărării Naționale, Ministerul Afacerilor Interne și Ministerul Justiției, prin structuri interne specializate”.

Având în vedere prevederile legale sus-menționate, începând cu anul 2016, o parte dintre entitățile publice centrale au început să nu mai raporteze Direcției Control Intern Managerial și Relații Interinstituționale (DCIMRI) din cadrul Secretariatului General al Guvernului.

Fig. 3.1. Ponderea entităților publice centrale exceptate de la raportare, respectiv a celor care nu au raportat asupra stadiului implementării controlului intern



Sursa: Realizat de autor.

Din fig. 3.1 se observă, pe de o parte, că numărul entităților care nu au raportat, fiind considerate exceptate, a crescut pe parcursul intervalului analizat și, pe de altă parte, se constată că nu a existat o constanță de la un an la altul, în condițiile în care prevederile legale au rămas aceleași în ambele ordine ale secretarului general al Guvernului referitoare la controlul intern. Spre exemplu, Ministerul Justiției a fost considerat exceptat abia în anul 2019.

Creșterea numărului entităților care nu au raportat la nivelul anului 2019 se datorează faptului că o parte dintre acestea și-au schimbat nivelul de subordonare ca urmare a intrării în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 68/2019 privind stabilirea unor măsuri la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative. Efectele acestui act normativ asupra lor sunt redată în tabelul 3.3.

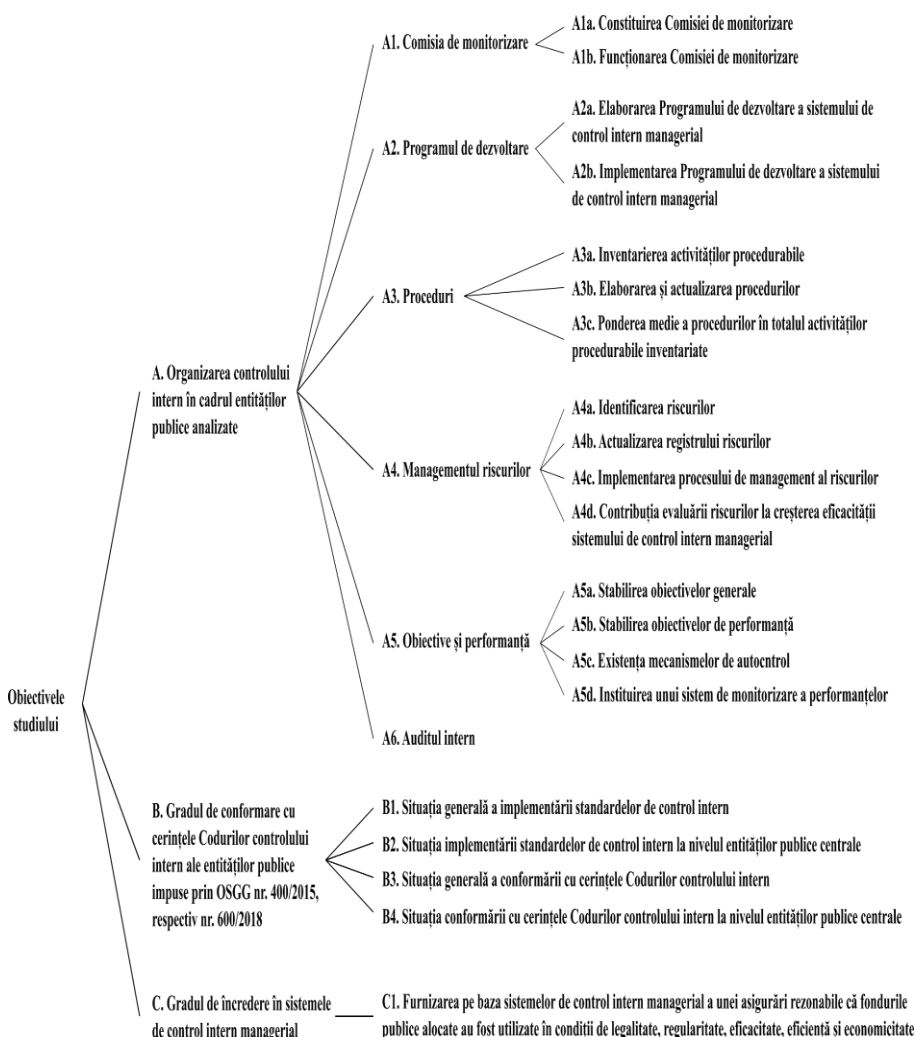
Tabelul 3.3. Entități publice centrale care nu au mai raportat în anul 2019

Nr. crt.	Entități publice centrale	Influențe ale Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 68/2019
1	Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor	Preluat în subordine de Ministerul Finanțelor Publice. Raportarea Oficiului Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor a fost inclusă în raportarea Ministerului Finanțelor Publice.
2	Ministerul Cercetării și Inovării	Înființarea Ministerului Educației și Cercetării prin reorganizarea Ministerului Educației Naționale și preluarea activității și structurilor specializate de la Ministerul Cercetării și Inovării. Raportarea Ministerului Educației Naționale nu include însă raportarea Ministerului Cercetării și Inovării.
3	Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat	Înființarea Ministerului Economiei, Energiei și Mediului de Afaceri prin reorganizarea Ministerului Economiei și prin comasarea Ministerului pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat, preluarea activității și structurilor de la acest minister. Raportarea Ministerului Economiei, Energiei și Mediului de Afaceri nu include însă raportarea Ministerului pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat.
4	Ministerul pentru Relația cu Parlamentul	În cadrul Secretariatului General al Guvernului s-a înființat Departamentul pentru Relația cu Parlamentul, structură fără personalitate juridică, în coordonarea prim-ministrului, prin preluarea activității în domeniul relației cu Parlamentul și a structurilor specializate în acest domeniu de la Ministerul pentru Relația cu Parlamentul, care s-a desființat.
5	Ministerul pentru Românii de Pretutindeni	În cadrul aparatului de lucru al Guvernului s-a înființat Departamentul pentru Românii de Pretutindeni, structură fără personalitate juridică, în coordonarea prim-ministrului, prin preluarea activității în domeniul românilor de pretutindeni și a structurilor specializate în acest domeniu de la Ministerul Românilor de Pretutindeni și de la Institutul „Eudoxiu Hurmuzachi” pentru românii de pretutindeni, care se desființează.

Sursa: SGG (2020, p. 17-18).

Despre Academia Oamenilor de Știință din România și despre Consiliul de Monitorizare a Implementării Convenției privind Drepturile Persoanelor cu Dizabilități, raportul aferent anului 2019 menționează că acestea nu au raportat „din motive instituționale”, fără a oferi alte explicații (SGG, 2020, p. 17).

Fig. 3.2. Structura studiului



Sursa: Realizat de autor.

Analiza noastră se va concentra pe principalele aspecte referitoare la modul de implementare a sistemului de control intern la nivelul entităților publice centrale și subordonate, aspecte care sunt reflectate în fig. 3.2.

Categoriile de informații prezentate în rapoartele asupra SCIM întocmite de SGG – DCIMRI nu sunt unitare de-a lungul întregii perioade analizate. Spre exemplu, rapoartele din întregul interval oferă informații cu privire la elaborarea programului de dezvoltare a SCIM. Rapoartele aferente anilor 2015-2017 prezintă date referitoare la numărul/ponderea entităților care și-au actualizat programul de dezvoltare a SCIM în cursul anului, informații care în rapoartele întocmite pentru anii 2018 și 2019 nu se mai regăsesc. În schimb, în cadrul acestora a fost analizat gradul de implementare a programului de dezvoltare a SCIM.

În situații precum cea de mai sus, în care informațiile prezentate nu acoperă întregul interval supus analizei, am optat pentru includerea în analiza noastră doar a datelor care privesc anii mai apropiați de momentul prezent.

3.1.1. Starea de fapt

Datele furnizate de rapoartele întocmite de Secretariatul General al Guvernului care prezintă interes pentru studiul nostru și rezultatele obținute în urma analizării acestora au fost grupate în trei categorii, numerotate A-C, după cum urmează:

- A. Organizarea controlului intern în cadrul entităților publice analizate.
- B. Gradul de conformare cu cerințele Codurilor controlului intern al entităților publice impuse prin Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015, respectiv nr. 600/2018.
- C. Gradul de încredere în sistemele de control.

Structura aspectelor avute în vedere în cadrul fiecăreia dintre cele trei categorii este prezentată detaliat în fig. 3.2.

A. Organizarea controlului intern în cadrul entităților publice analizate

A1. Comisia de monitorizare

Ambele ordine ale secretarului general al Guvernului care au reglementat controlul intern în perioada 2015-2019, respectiv OSGG nr. 400/2015 și nr. 600/2018, stabilesc în sarcina conducătorilor entităților publice obligația de a înființa o structură menită să gestioneze implementarea și buna funcționare a controlului intern în cadrul acestora, denumită comisie de monitorizare.

Astfel, Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015, modificat și completat, stabilește că *„În vederea monitorizării, coordonării și îndrumării metodologice a implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial, conducătorul entității publice constituie, prin act de decizie internă, o structură cu atribuții în acest sens, denumită comisia de monitorizare”* (art. 3, alin. (1)). Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 a menținut aceste prevederi în forma citată anterior (art. 3, alin. (1)).

A1a. Constituirea comisiei de monitorizare (2015-2019)

Toate entitățile publice centrale au specificat, în fiecare an al perioadei 2015-2019, că au constituit comisia de monitorizare. Reamintim faptul că ne raportăm doar la entitățile care au prezentat rapoarte, și nu la numărul total al entităților publice centrale.

Tabelul 3.4. Constituirea comisiei de monitorizare

	2015	2016	2017	2018	2019 ^a
Entități publice centrale	52 (100%)	50 (100%)	55 (100%)	55 (100%)	48 (100%)
Entități publice subordonate	2.075 (95,53%)	1.954 (95,78%)	2.055 (100%)	1.806 (98,21%)	(97%)

^a Raportul aferent anului 2019 oferă doar ponderea entităților publice subordonate în cadrul cărora a fost constituită comisia de monitorizare, nu și numărul acestora.

Sursa: SGG (2016, p. 7; 2017, p. 9; 2018, p. 12; 2019, p. 11; 2020, p. 22).

Spre deosebire de acestea, proporția entităților publice subordonate care au raportat faptul că au constituit comisia de monitorizare este mai redusă și variază între 95,53% în anul 2015 și 100% în anul 2017. După cum se observă din tabel, există doar un an (2017) pentru care a fost indicată constituirea comisiei de monitorizare de toate entitățile publice subordonate care au întocmit și prezentat rapoarte.

A1b. Funcționarea comisiei de monitorizare (2018-2019)

Rapoartele SGG oferă informații privind funcționarea comisiei de monitorizare doar pentru anii 2018 și 2019, acestea fiind sintetizate în tabelul 3.5.

Tabelul 3.5. Funcționarea comisiei de monitorizare

Anul	2018	2019
Entități publice centrale	55 (100%)	47 (97,92%)

Sursa: SGG (2020, p. 69).

La nivelul anului 2018, toate cele 55 de entități publice centrale care au întocmit rapoarte au specificat faptul că au fost funcționale comisiile lor de monitorizare. În schimb, în anul următor, o entitate, respectiv Ministerul Economiei, a declarat în raportările transmise faptul că în anul 2019 comisia sa de monitorizare nu a fost funcțională.

A2. Programul de dezvoltare

Potrivit reglementărilor privind controlul intern cuprinse în OSGG nr. 400/2015, respectiv în OSGG nr. 600/2018, Comisia de monitorizare trebuie să elaboreze un **program de dezvoltare** care cuprinde, după cum reflectă numele său, atributele fiecărei etape de implementare și, ulterior, de dezvoltare a sistemului de control intern în cadrul entității publice (obiective, responsabili, termene etc.).

A2a. Elaborarea programului de dezvoltare a SCIM (2015-2019)

Tabelul 3.6. Elaborarea programului de dezvoltare a sistemului de control intern managerial

	2015	2016	2017	2018	2019 ^a
Entități publice centrale	52 (100%)	50 (100%)	51 (92,73%)	54 (98,18%)	47 (97,9%)
Entități publice subordonate	2.067 (95,16%)	1.950 (95,59%)	2.026 (98,6%)	1.785 (97,22%)	(97%)

^a Raportul aferent anului 2019 oferă doar ponderea entităților publice subordonate în cadrul cărora a fost elaborat programul de dezvoltare a SCIM, nu și numărul acestora.

Sursa: SGG (2016, p. 7; 2017, p. 9; 2018, p. 12; 2019, p. 11; 2020, p. 22).

În primii doi ani ai perioadei analizate, toate entitățile publice centrale raportoare au declarat că au elaborat programul de dezvoltare a sistemului de control intern managerial. Din anul 2017 încep să apară entități care nu au elaborat programul de dezvoltare: în anul 2017 – patru entități, iar în anii 2018 și 2019 câte o entitate, după cum urmează:

2017: Ministerul Afacerilor Externe; Ministerul Economiei; Ministerul Comunicațiilor și Societății Informaționale; Ministerul Relației cu Parlamentul;

2018: Ministerul Afacerilor Externe;

2019: Ministerul Economiei.

În ceea ce privește entitățile publice subordonate, în niciun an al intervalului analizat nu a existat situația îndeplinirii cerinței referitoare la elaborarea programului de dezvoltare de toate entitățile raportoare.

Ponderea celor care au respectat această cerință a fluctuat, înregistrând valoarea cea mai ridicată la nivelul anului 2017 (98,60%), iar cea mai scăzută în anul 2015 (95,16%). Potrivit datelor din tabel, acest indicator s-a aflat pe un trend ascendent în primii trei ani (perioada 2015-2018), urmând ca în ultimii doi ani să se înscrie pe o tendință de ușoară scădere.

A2b. Programul de dezvoltare a SCIM este implementat (2018-2019)

După cum a fost precizat mai sus, toate entitățile publice centrale au declarat că au elaborat programul de dezvoltare a SCIM. Gradul de implementare a acestuia la nivelul anilor 2018 și 2019 este redat în tabelul 3.7.

Tabelul 3.7. Implementarea programului de dezvoltare a SCIM

			2018	2019 ^a
Entități publice centrale	Implementarea programului de dezvoltare a sistemului de control intern managerial	Implementat	35 (63,64%)	[28] (58%)
		Parțial implementat	20 (36,36%)	[19] (40%)
		Neimplementat	0 (0%)	[1] (2%)

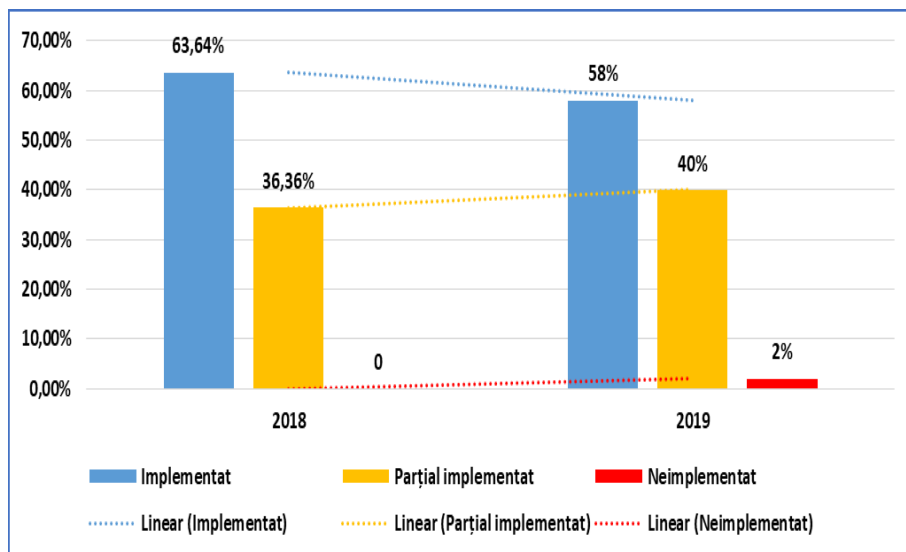
^a Pentru anul 2019, raportul oferă doar ponderile entităților publice centrale din fiecare categorie. Numărul acestora, redat între paranteze drepte, este calculat de autoare, pe baza datelor (procentelor) furnizate în raport.

Sursa: SGG (2020, p. 70).

Analizând datele din tabel, constatăm, pe de o parte, că ponderea entităților publice centrale care au implementat programul de dezvoltare a SCIM în cursul anului 2019 este mai redusă decât cea a entităților din anul anterior. Pe de altă parte, observăm că în anul 2019, spre deosebire de anul anterior, există o entitate (respectiv Ministerul Economiei) care a declarat că, la nivelul său, programul de dezvoltare a SCIM este neimplementat. Acest lucru era evident, având în vedere că la nivelul entității în cauză nu a fost elaborat programul de dezvoltare.

Potrivit fig. 3.3, ponderile entităților publice centrale al căror program de dezvoltare este parțial implementat, respectiv neimplementat au tendințe de creștere în defavoarea entităților al căror program de dezvoltare este implementat.

**Fig. 3.3. Implementarea
programului de dezvoltare
a sistemului de control intern**



Sursa: Realizat de autor.

A3. Proceduri

Un alt subiect reglementat de cadrul legal în domeniul controlului intern se referă la elaborarea și actualizarea procedurilor (art. 6 din Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015, respectiv din Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018).

A3a. Inventarierea activităților procedurabile (2015-2019)

Tabelul 3.8 prezintă, atât în cazul entităților publice centrale, cât și în cazul entităților publice subordonate, numărul entităților care și-au inventariat activitățile procedurabile, precum și ponderea acestora în totalul entităților de această natură care au prezentat rapoarte asupra stadiului implementării sistemului de control intern.

Tabelul 3.8. Gradul de inventariere a activităților procedurabile

	2015	2016	2017	2018	2019 ^a
Entități publice centrale	52 (100%)	50 (100%)	55 (100%)	55 (100%)	48 (100%)
Entități publice subordonate	2.148 (98,89%)	2.010 (98,53%)	2.047 (99,67%)	1.795 (97,06%)	(97%)

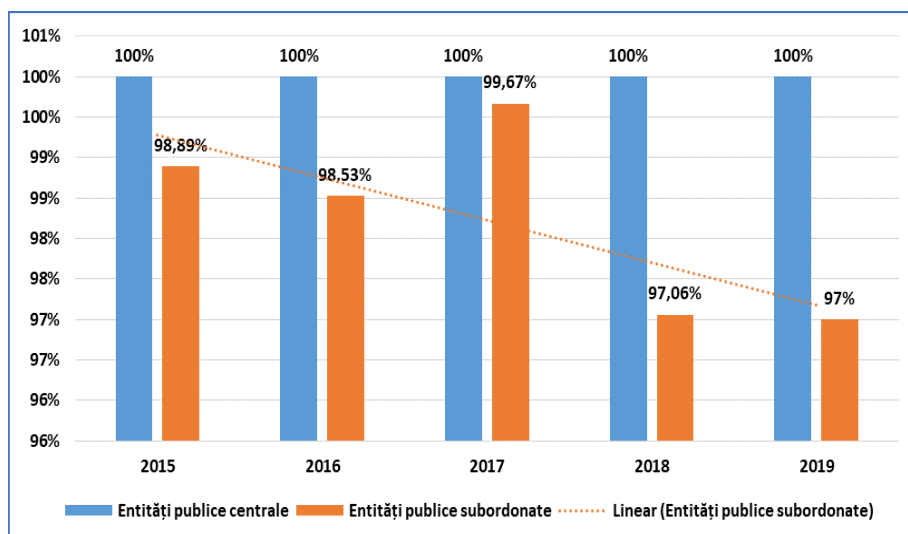
^a Pentru anul 2019, raportul oferă doar ponderea entităților publice subordonate care și-au inventariat activitățile procedurabile.

Sursa: SGG (2016, p. 8; 2017, p. 9; 2018, p. 12; 2019, p. 11; 2020, p. 22).

Conform informațiilor prezentate, în fiecare an al perioadei 2015-2019, toate entitățile publice centrale care au întocmit rapoarte au procedat la inventarierea activităților procedurabile.

Ponderea entităților publice subordonate care au realizat această operațiune este mai redusă. Aceasta a fluctuat în intervalul analizat, situându-se între 97% (în anul 2019) și 99,67% (în anul 2017). Ponderea entităților publice subordonate care au inventariat activitățile procedurabile manifestă o tendință de scădere (fig. 3.4).

Fig. 3.4. Evoluția gradului de inventariere a activităților procedurabile



Sursa: Realizat de autor.

A3b. Elaborarea și actualizarea procedurilor (2015-2019)

În completarea datelor prezentate și analizate anterior, tabelul 3.9 ilustrează gradul de elaborare și actualizare a procedurilor atât la nivelul entităților publice centrale, cât și în cazul entităților publice subordonate.

Tabelul 3.9. Gradul de elaborare și actualizare a procedurilor

	2015	2016	2017	2018	2019 ^a
Entități publice centrale	52 (100%)	50 (100%)	54 (98,18%)	55 (100%)	48 (100%)
Entități publice subordonate	2.130 (98,06%)	2.002 (98,14%)	2.001 (97,37%)	1.806 (97,12%)	(95%)

^a Pentru anul 2019, raportul oferă doar ponderea entităților publice subordonate care și-au elaborat și actualizat procedurile.

Sursa: SGG (2016, p. 8; 2017, p. 10; 2018, p. 12; 2019, p. 11; 2020, p. 22).

Toate entitățile publice centrale au elaborat și și-au actualizat procedurile în toți anii cuprinși în intervalul analizat, cu excepția anului 2017. La nivelul acestui an, toate entitățile au efectuat această operațiune, mai puțin Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenoriat.

Ponderea entităților publice subordonate care au elaborat și și-au actualizat procedurile variază între 95% în anul 2019 și 98,14% în anul 2016.

În fiecare an, entitățile centrale, comparativ cu cele subordonate, au avut un grad mai bun de elaborare și actualizare a procedurilor.

A3c. Ponderea medie a procedurilor din totalul activităților procedurabile inventariate

După cum reiese din tabelul 3.10, ponderea procedurilor elaborate față de activitățile procedurabile identificate nu a avut o fluctuație semnificativă în cei trei ani pentru care au fost prezentate date, aceasta menținându-se în intervalul 78% (în anul 2018)-81% (în anul 2019).

Tabelul 3.10. Ponderea procedurilor în totalul activităților procedurabile inventariate

	2017	2018	2019
Entități publice centrale	79%	78%	81%

Sursa: SGG (2020, p. 71).

Se observă că ponderea procedurilor în totalul activităților procedurabile a înregistrat valoarea cea mai ridicată la nivelul anului 2019.

A4. Managementul riscurilor

Un proces extrem de important al sistemului de control intern pe care au insistat ambele ordine îl constituie managementul riscurilor (art. 5 din Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015, respectiv din Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018).

A4a. Identificarea riscurilor (2015-2019)

Situația identificării riscurilor pe parcursul perioadei 2015-2019 în cadrul entităților publice centrale, respectiv subordonate este redată în tabelul 3.11.

Tabelul 3.11. Identificarea riscurilor

	2015	2016	2017	2018	2019 ^a
Entități publice centrale	48 (92,30%)	47 (94%)	50 (90,91%)	53 (96,36%)	46 (95,83%)
Entități publice subordonate	2.075 (93,30%)	2.075 (93,53%)	1.973 (96,01%)	1.733 (94,24%)	(98%)

^a Pentru anul 2019, raportul oferă doar ponderea entităților publice subordonate la nivelul cărora au fost identificate riscurile.

Sursa: SGG (2016, p. 65; 2017, p. 96; 2018, p. 79; 2019, p. 11; 2020, p. 22).

Ponderea entităților publice centrale care au realizat identificarea riscurilor în totalul entităților raportoare din această categorie a fluctuat în intervalul 90,91% (în anul 2017)-96,36% (în anul 2018). La nivelul anului 2019 se constată o ușoară scădere față de anul anterior (de la 96,36% la 95,83%), an în care s-a înregistrat valoarea cea mai mare din întregul interval analizat.

În cazul entităților publice subordonate, această pondere s-a situat între 93,30% (în anul 2015) și 98% (în anul 2019).

Comparând ponderile aferente entităților centrale cu cele specifice entităților subordonate, observăm că acestea au fost superioare în trei dintre cei cinci ani analizați, și anume în anii 2015, 2017 și 2019. În anul 2017, diferența dintre cele două ponderi a fost cea mai însemnată, respectiv de 5,1%.

Entitățile publice centrale care nu au procedat la identificarea riscurilor în fiecare an al perioadei analizate sunt următoarele:

Anul	Nr. entități	% în total entități care au raportat	Entități
2015	4	7,70%	Senatul României; Ministerul Întreprinderilor Mici și Mijlocii și Mediului de Afaceri; Societatea Română de Radiodifuziune; Societatea Română de Televiziune.
2016	3	6%	Senatul României; Societatea Română de Radiodifuziune; Societatea Română de Televiziune.
2017	5	9,09%	Senatul României; Societatea Română de Radiodifuziune; Societatea Română de Televiziune; Ministerul pentru Relația cu Parlamentul; Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat.
2018	2	3,64%	Senatul României; Societatea Română de Radiodifuziune.
2019	2	4,17%	Senatul României; Societatea Română de Radiodifuziune.

Sursa: Realizat de autor.

După cum reiese din datele prezentate în tabelul anterior, numărul cel mai mare de entități publice centrale care nu au realizat identificarea riscurilor se întâlnește la nivelul anului 2017, ponderea acestora fiind de 9,09% din totalul entităților de această natură care au prezentat rapoarte. Situația cea mai favorabilă, atât din punct de vedere numeric, cât și procentual, se regăsește la nivelul anului 2018.

Se remarcă faptul că două dintre entitățile publice exemplificate, respectiv Senatul României și Societatea Română de Radiodifuziune, sunt întâlnite în fiecare dintre cei cinci ani analizați, ceea ce dovedește absența oricărui progres din punctul de vedere al identificării riscurilor în această perioadă.

A4b. Registrul riscurilor este actualizat anual (2015-2017)

Date privind actualizarea riscurilor regăsim doar în rapoartele aferente anilor 2015-2017. Odată cu raportul corespunzător anului 2018, SGG a început să prezinte informații privind gradul de implementare a procesului de management al riscurilor.

Potrivit informațiilor prezentate, sintetizate în tabelul 3.12, în niciunul dintre cei trei ani cuprinși în intervalul 2015-2017, actualizarea riscurilor nu a fost efectuată de toate entitățile publice centrale raportoare. Ponderea celor care au declarat că au efectuat această activitate s-a situat între 80% (în anii 2016 și 2017) și 82,69% (în anul 2015).

Tabelul 3.12. Actualizarea registrului riscurilor

	2015	2016	2017
Entități publice centrale	43 (82,69%)	40 (80%)	44 (80%)

Sursa: SGG (2016, p. 56; 2017, p. 83; 2018, p. 68).

Pe baza datelor din tabel, constatăm că numărul entităților care și-au actualizat **registrul riscurilor** a scăzut în anul 2016 față de anul anterior (de la 43 la 40), pentru a înregistra o creștere în anul 2017 până la 44 de entități. Numărul entităților care au îndeplinit această cerință în anul 2017 este mai mare decât numărul entităților din anul 2015 (44 față de 43). Totuși, dacă raportăm numărul entităților care și-au actualizat registrele riscurilor la numărul total al entităților care au prezentat raportări asupra stadiului de implementare a sistemului de control intern la nivelul lor, observăm că ponderea acestora în anul 2017 este inferioară celei înregistrate în anul 2015 (80% față de 82,69%).

Analizând datele din tabel, observăm că ponderea entităților care au respectat cerința de actualizare a registrelor riscurilor în totalul entităților raportoare a rămas relativ constantă pe parcursul perioadei analizate, manifestând o ușoară tendință de scădere în anii 2016 și 2017 față de anul anterior.

A4c. Procesul de management al riscurilor este implementat (2018-2019)

În ceea ce privește gradul de implementare a procesului de management al riscurilor, entitățile se pot afla în una din cele trei situații prezentate în tabelul 3.13.

Ca și în cazul anterior, pentru a analiza evoluția acestui indicator de la un an la altul, este mai relevant să comparăm ponderile entităților, și nu numărul acestora din fiecare categorie.

Tabelul 3.13. Gradul de implementare a procesului de management al riscurilor

	Procesul de management al riscurilor	2018	2019 ^a
Entități publice centrale	Organizat și monitorizat	40 (72,73%)	[34] (71%)
	Parțial organizat și monitorizat	13 (23,64%)	[12] (25%)
	Nu este organizat	2 (3,64%)	[2] (4%)

^a Pentru anul 2019, raportul oferă doar ponderile entităților publice centrale din fiecare categorie. Numărul acestora, redat între paranteze drepte, este calculat de autoare pe baza datelor (procentelor) furnizate în raport.

Sursa: SGG (2019, p. 67; 2020, p. 70).

Conform datelor din tabel, în anul 2019 față de 2018, ponderea entităților al căror proces de management al riscurilor este organizat și monitorizat a înregistrat o ușoară scădere de la 72,73% la 71%. În corelație, constatăm mici creșteri ale ponderilor entităților din celelalte două categorii. Astfel, ponderea entităților al căror proces de management al riscurilor a fost parțial organizat și monitorizat a crescut de la 23,64% la 25%. De asemenea, s-a înregistrat o mică

creștere și în cazul ponderii entităților al căror proces de management al riscurilor nu este organizat de la 3,64% în anul 2018 la 4% în anul 2019.

A4d. Creșterea eficacității sistemului de control intern managerial are la bază evaluarea riscurilor (2015-2019)

Un ultim aspect pe care îl avem în vedere în legătură cu managementul riscurilor este contribuția evaluării riscurilor la creșterea eficacității sistemelor de control intern managerial ale entităților publice centrale.

Tabelul 3.14. Contribuția evaluării riscurilor la creșterea eficacității sistemului de control

	2015	2016	2017	2018	2019 ^a
Entități publice centrale	49 (94,23%)	48 (98%)	51 (92,73%)	51 (92,73%)	(94%)

^a Raportul aferent anului 2019 oferă doar ponderea entităților în cazul cărora evaluarea riscurilor a contribuit la creșterea eficacității SCIM.

Sursa: SGG (2016, p. 56; 2017, p. 82; 2018, p. 67; 2019, p. 65; 2020, p. 68).

Potrivit datelor din tabelul 3.14, creșterea eficacității sistemelor de control intern implementate în cadrul entităților publice centrale a avut la bază într-o mare măsură evaluarea riscurilor. Ponderea acestora a fluctuat de la un an la altul între 92,73% (în anii 2017 și 2018) și 98% (în anul 2016).

A5. Eficiența controlului intern

A5a. Stabilirea obiectivelor generale (2015-2019)

După cum reiese din tabelul 3.15, cu excepția anilor 2016 și 2019, în ceilalți ani, toate entitățile publice centrale care au prezentat rapoarte au specificat că au procedat la stabilirea obiectivelor generale. Entitățile care nu au realizat această activitate au fost Ministerul Fondurilor Europene în anul 2016 și Ministerul Economiei în anul 2019.

Tabelul 3.15. Stabilirea obiectivelor generale

	2015	2016	2017	2018	2019 ^a
Entități publice centrale	52 (100%)	49 (98%)	55 (100%)	55 (100%)	47 (97,92%)
Entități publice subordonate	2.017 (92,86%)	2.000 (98,04%)	2.038 (99,17%)	1.786 (97,12%)	(97%)

^a Raportul aferent anului 2019 oferă doar ponderea entităților publice subordonate care și-au stabilit obiectivele generale.

Sursa: SGG (2016, p. 8; 2017, p. 9; 2018, p. 12; 2019, p. 11; 2020, p. 22).

În cazul entităților publice subordonate, nu a existat niciun an în care toate entitățile să-și stabilească obiectivele generale. Ponderea cea mai însemnată a fost înregistrată în anul 2017 (99,17%). De asemenea, se observă că, în fiecare an al intervalului analizat, ponderea entităților publice centrale care și-au stabilit obiectivele generale a fost mai mare decât cea a entităților publice subordonate, excepție făcând anul 2016. Chiar și în cazul acestui an, diferența dintre ponderea entităților publice subordonate și ponderea entităților publice centrale nu este semnificativă (98,04% față de 98%).

La nivelul anului 2019 se observă o pondere un pic mai bună în cazul entităților publice centrale comparativ cu cele subordonate, diferența dintre cele două valori fiind de sub 1% (97,92% față de 97%). Trebuie să ținem seama că ponderea aferentă entităților subordonate reprezintă o valoare rotunjită. Prin urmare, este posibil ca ecartul între ponderile celor două categorii de entități publice să fie, de fapt, mai mic.

A5b. Stabilirea indicatorilor de performanță sau de rezultat asociați obiectivelor specifice (2015-2019)

În privința stabilirii indicatorilor de performanță/de rezultat asociați obiectivelor specifice, se constată, pe baza datelor din tabelul 3.16, că ponderea entităților publice centrale care a realizat această activitate a fluctuat în perioada 2015-2019, cea mai mare valoare fiind înregistrată în anul 2016.

Conform datelor din tabel, în niciunul dintre anii care alcătuiesc intervalul analizat nu a fost respectată cerința referitoare la stabilirea acestor indicatori de către toate entitățile publice centrale.

De asemenea, nu există niciun an caracterizat de o implementare a prevederii referitoare la stabilirea indicatorilor asociați obiectivelor specifice de către entitățile publice subordonate. Ponderea entităților subordonate care au procedat la stabilirea acestor indicatori a variat între 90,65% (în anul 2015) și 96,01% (în anul 2017). Comparând ponderile aferente celor două categorii de entități, se observă că, la nivelul anului 2019, ponderea entităților publice centrale care și-au stabilit indicatorii asociați obiectivelor specifice a fost mai mare decât ponderea entităților publice subordonate care au efectuat această operațiune, deși diferența între cele două valori nu este semnificativă (93,75% față de 93%, aceasta din urmă fiind o valoare rotunjită).

Tabelul 3.16. Stabilirea indicatorilor asociați obiectivelor specifice

	2015	2016	2017	2018	2019 ^a
Entități publice centrale	50 (96,15%)	49 (98%)	52 (94,55%)	50 (90,91%)	45 (93,75%)
Entități publice subordonate	[1.969] (90,65%)	[1.881] (92,21%)	1.973 (96,01%)	1.693 (92,06%)	(93%)

^a Raportul aferent anului 2019 oferă doar ponderea entităților publice subordonate care și-au stabilit indicatorii asociați obiectivelor specifice.

Sursa: SGG (2016, p. 8; 2017, p. 10; 2018, p. 12; 2019, p. 11; 2020, p. 22).

Entitățile publice centrale care nu au procedat la stabilirea indicatorilor asociați obiectivelor specifice în anii 2015-2019 sunt următoarele:

Anul	Nr. entități	% în total entități care au raportat	Entități
2015	2	4%	Ministerul Energiei, Întreprinderilor Mici și Mijlocii și Mediului de Afaceri; Societatea Română de Televiziune.
2016	1	1,92%	Societatea Română de Televiziune.
2017	3	5,45%	Societatea Română de Televiziune; Ministerul Turismului; Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat.

Anul	Nr. entități	% în total entități care au raportat	Entități
2018	4	7,27%	Ministerul Culturii și Identității Naționale; Institutul Cultural Român; Societatea Română de Televiziune; Ministerul Turismului.
2019	3	6,25	Ministerul Culturii și Identității Naționale; Ministerul Turismului; Institutul Cultural Român.

Dintre entitățile înscrise în tabelul de mai sus se remarcă Societatea Română de Televiziune, care nu a realizat această activitate timp de patru ani (2015-2018).

Conform datelor prezentate în tabelul 3.16, cu excepția anilor 2017 și 2018, ponderea entităților care și-au stabilit indicatorii la nivel central a fost mai mare decât cea înregistrată la nivel local. Această relație se păstrează și în cazul anului 2019, însă ecartul dintre valorile consemnate la nivel central și local s-a redus (93,75% față de 93%).

A5c. Sistemul de control intern managerial cuprinde mecanisme de autocontrol (2015-2019)

O altă caracteristică a sistemelor de control intern care prezintă interes pentru studiul nostru, importantă întrucât are impact asupra eficienței acestora, o reprezintă existența mecanismelor de autocontrol.

Tabelul 3.17. SCIM cuprinde mecanisme de autocontrol

			2015	2016	2017	2018	2019
SCIM cuprinde mecanisme de autocontrol (entități publice centrale)	Cuprinde	n	31	27	31	32	29
		%	59,62%	54%	56,36%	58,18%	60,42%
	Cuprinde parțial	n	21	23	24	23	19
		%	40,38%	46%	43,64%	41,82%	39,58%
	Nu cuprinde	n	0	0	0	0	0
		%	0%	0%	0%	0%	0%

Sursa: SGG (2016, p. 55; 2017, p. 81; 2018, p. 66; 2019, p. 65; 2020, p. 68).

Ponderea entităților ale căror sisteme de control intern cuprind mecanisme de autocontrol a scăzut în anul 2016 față de anul 2015, urmând ca începând cu anul 2017 să se înscrie pe un trend crescător (tabelul 3.17). Ca urmare a acestei tendințe, ponderea entităților având sisteme de control intern care conțin mecanisme de autocontrol a înregistrat în anul 2019 valoarea cea mai mare din întreg intervalul analizat, respectiv 60,42%. Totuși, se observă că această valoare nu este cu mult mai mare decât cea de 59,62% înregistrată la nivelul anului 2015.

În corelație, ponderea entităților ale căror sisteme de control cuprind parțial mecanisme de autocontrol au înregistrat o evoluție „în oglindă”: a înregistrat o creștere în anul 2016 față de anul 2015, după care s-a înscris pe un trend descendent care s-a menținut până în anul 2019.

În niciun an din intervalul 2015-2019 nu au existat entități care să declare că sistemele lor de control intern nu cuprind astfel de mecanisme de autocontrol.

A5d. A fost stabilit sistemul de monitorizare a performanțelor (2018-2019)

Rapoartele asupra sistemului de control elaborate de Secretariatul General al Guvernului oferă date cu privire la implementarea unui sistem de monitorizare a performanțelor doar pentru anii 2018 și 2019.

Tabelul 3.18. Instituirea unui sistem de monitorizare a performanțelor

	2018	2019
Entități publice centrale	50 (90,91%)	[44] (92%)

Sursa: SGG (2019, p. 68; 2020, p. 71).

Comparând datele corespunzătoare acestor ani (tabelul 3.18), observăm că, deși numărul entităților publice centrale care au menți-

onat în raportările întocmite faptul că au implementat un astfel de sistem a scăzut în anul 2019 față de anul 2018 (de la 50 de entități la 44 de entități), ponderea acestora în total a fost mai mare la nivelul anului 2019 decât în anul anterior (de la 90,91% în anul 2018 a crescut la 92% în anul 2019).

A6. Auditul intern (2015-2017)

Informații cu privire la auditul intern se regăsesc doar în rapoartele întocmite pentru anii 2015, 2016 și 2017. Pentru anii următori sunt oferite doar date cu privire la implementarea standardului aferent auditului intern (standardul 16).

Am hotărât să prezentăm aceste date, deși sumare, întrucât se referă la aspecte care privesc standardul 16 – Auditul intern.

Tabelul 3.19. Organizarea și funcționarea compartimentelor de audit intern

		2015	2016	2017
Entități publice centrale	Compartimentul de audit intern este organizat	52 (100%)	50 (100%)	55 (100%)
	Compartimentul de audit intern este funcțional	50 (96,15%)	48 (96%)	50 (90,91%)

Sursa: SGG (2017, p. 87; 2018, p. 70).

Potrivit datelor cuprinse în tabelul 3.19, observăm că, în cei trei ani, deși compartimentul de audit public intern a fost organizat la toate entitățile raportoare, acesta a fost funcțional doar la 96% dintre acestea (în 2015 și 2016), respectiv la 91% (în 2017).

Numărul entităților care au declarat că au avut compartimente de audit intern nefuncționale a crescut de la două entități în anii 2015 și 2016 la cinci entități în anul 2017. Rapoartele nu precizează care au fost entitățile ale căror compartimente de audit intern nu au fost funcționale.

B. Gradul de conformare cu cerințele Codurilor controlului intern al entităților publice impuse prin Ordinele secretarului general al Guvernului nr. 400/2015, respectiv nr. 600/2018

B1. Situația generală a implementării standardelor de control intern managerial

Tabelul 3.20 prezintă gradul de implementare a standardelor de control intern, cumulat, la nivelul entităților publice centrale.

Reamintim că, potrivit metodologiei aprobate prin cele două ordine ale secretarului general al Guvernului care au reglementat controlul intern în perioada analizată, un standard este considerat implementat, parțial implementat sau neimplementat în funcție de gradul de îndeplinire a criteriilor de evaluare asociate acestuia, după cum urmează:

- Standardul este *implementat* atunci când au fost îndeplinite toate criteriile generale de evaluare aferente acestuia (i.e. dacă s-a răspuns „Da” la fiecare dintre aceste criterii din „Chestionarul de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern managerial”).
- Standardul este *parțial implementat* când cel puțin unul dintre criterii nu a fost îndeplinit.
- Standardul este *neimplementat* atunci când niciunul dintre criterii nu a fost îndeplinit.

Metodologia de mai sus este aplicabilă, bineînțeles, evaluării stadiului de implementare a unui standard la nivelul unui compartiment din cadrul unei entități, cu condiția ca acel standard să fie aplicabil compartimentului în cauză.

Tabelele 3.20 și 3.21 prezintă cumulat gradul de implementare a standardelor de control intern managerial la nivelul entităților publice centrale, respectiv la nivelul entităților publice subordonate.

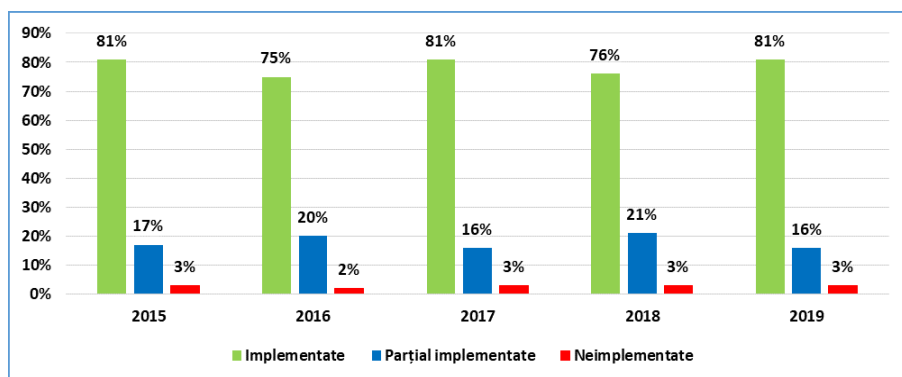
Tabelul 3.20. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial în cadrul entităților publice centrale

	2015*	2016*	2017*	2018	2019
Implementate	81%	75%	81%	76%	81%
Parțial implementate	17%	20%	16%	21%	16%
Neimplementate	3%	2%	3%	3%	3%

* Datele pentru anii 2015, 2016 și 2017 au fost rotunjite la cel mai apropiat întreg.

Sursa: SGG (2016, p.17; 2017, p. 23; 2018, p. 23; 2019, p. 21; 2020, p. 35).

Potrivit fig. 3.5, care ilustrează grafic gradul de implementare în cadrul entităților publice centrale, nu au existat schimbări semnificative la nivelul acestora. Ponderea standardelor implementate a fost constantă în anii 2015, 2017 și 2019, când s-a menținut la 81%. Aceasta a înregistrat niveluri mai reduse în anii 2016 (75%) și 2018 (76%). Ponderea standardelor parțial implementate a fost, de asemenea, relativ constantă în anii 2015, 2017 și 2019, ani în care a înregistrat valori cuprinse între 16% și 17%. În corelație cu ponderea standardelor implementate, valoarea sa a fost mai ridicată în anii 2015 (20%) și 2017 (21%). Și în cazul standardelor neimplementate observăm o evoluție constantă, ponderea acestora fiind cuprinsă între 2% în anul 2016 și 3% în ceilalți ani.

Fig. 3.5. Evoluția gradului de implementare a standardelor de control intern managerial în cadrul entităților publice centrale

Sursa: Realizat de autor.

În mod similar, tabelul 3.21 reflectă stadiul de implementare a standardelor de control intern, prezentate cumulat pentru entitățile publice subordonate cuprinse în raportare, iar fig. 3.6 ilustrează evoluția acestuia în cadrul intervalului analizat.

Tabelul 3.21. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial în cadrul entităților publice subordonate

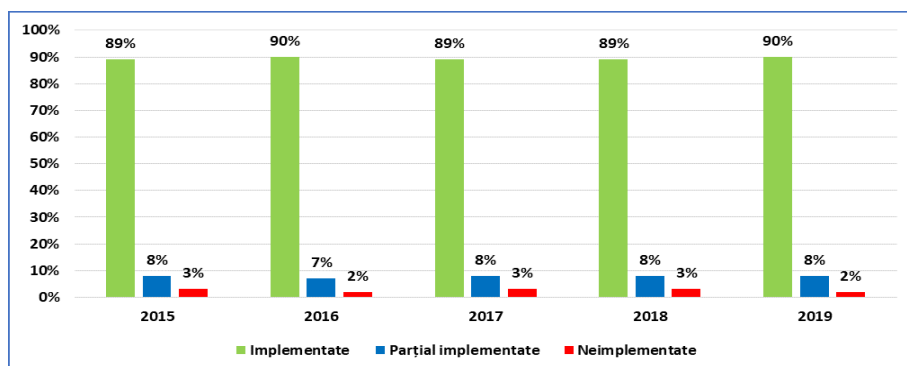
	2015*	2016*	2017*	2018	2019
Implementate	89%	90%	89%	89%	90%
Parțial implementate	8%	7%	8%	8%	8%
Neimplementate	3%	2%	3%	3%	2%

* Datele pentru anii 2015, 2016 și 2017 au fost rotunjite la cel mai apropiat întreg.

Sursa: SGG (2016, p. 41; 2017, p. 60; 2018, p. 49; 2019, p. 47; 2020, p. 53).

Situația la nivelul entităților publice subordonate este similară celei întâlnite în cadrul celor centrale. Nici în acest caz nu s-au înregistrat fluctuații semnificative de la un an la altul. Ponderea standardelor implementate a fost cuprinsă în intervalul 89%-90%, iar cea a standardelor parțial implementate s-a situat între 7% (în anul 2016) și 8% (în ceilalți ani). De asemenea, ponderea standardelor neimplementate a fost cuprinsă în intervalul 2%-3% din total.

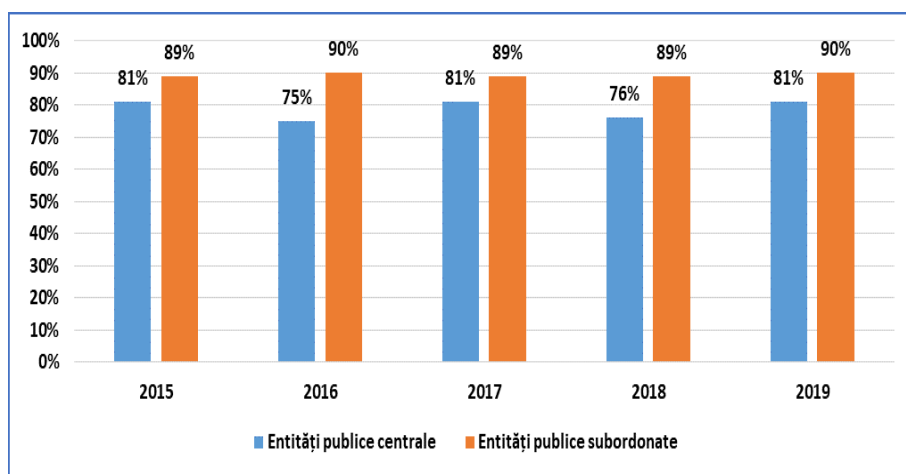
Fig. 3.6. Evoluția gradului de implementare a standardelor de control intern managerial în cadrul entităților publice subordonate



Sursa: Realizat de autor.

Analizând comparativ ponderile standardelor implementate în cadrul celor două categorii de entități (fig. 3.7), reiese că, în fiecare an al perioadei 2015-2019, entitățile publice subordonate au avut un grad mai mare (mai bun) de implementare a standardelor de control decât entitățile publice centrale.

Fig. 3.7. Evoluția comparativă a ponderii standardelor implementate în cadrul entităților publice centrale, respectiv în cadrul celor subordonate



Sursa: Realizat de autor.

Totuși, nivelul superior de implementare a standardelor întâlnit la entitățile publice subordonate comparativ cu cele centrale trebuie interpretat cu prudență, din cel puțin următoarele două motive:

- (1) Rezultatele provin în urma *autoevaluărilor* realizate în cadrul fiecărei entități. Cele aferente entităților publice subordonate sunt centralizate și prezentate consolidat de către entitățile publice centrale. Având în vedere numărul mare de entități publice subordonate entităților publice centrale, este greu de crezut că acestea din urmă realizează în toate cazurile verificări ale informațiilor primite din partea entităților aflate în subordine;

- (2) În cadrul entităților publice subordonate, ponderile mari de implementare se pot datora unei înțelegeri eronate sau insuficiente a criteriilor de evaluare, unei dorințe de a prezenta o situație „favorabilă” entității în subordinea căreia se află ori poate chiar a unor autoevaluări formale (având în vedere că entitățile subordonate au o capacitate/posibilitate mai redusă de a aloca resurse umane și financiare activităților pe care le presupun organizarea, implementarea și menținerea sistemului de controlul intern managerial).

Tabelul 3.22 prezintă situația implementării fiecărui standard din punct de vedere numeric la nivelul entităților publice centrale. Cifrele din tabel reprezintă numărul de entități care au declarat standardele ca fiind implementate, parțial implementate sau neimplementate, după caz, dintre cele care au prezentat rapoarte. Spre exemplu, în cazul anului 2015, standardul 2 a fost implementat în totalitate de 30 de entități publice centrale, parțial de 18 și neimplementat de patru dintre acestea.

Tabelul 3.22. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial la nivelul entităților publice centrale – valori absolute

Nr. std.	Denumire standard	2015			2016			2017			2018			2019		
		I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI
1	Etica și integritatea	47	5	0	47	3	0	53	1	1	51	4		43	5	
2	Atribuții, funcții, sarcini	30	18	4	26	19	5	33	16	6	34	15	6	33	13	2
3	Competența, performanța	46	5	1	41	7	2	46	8	1	33	20	2	29	16	3
4	Structura organizatorică	48	3	1	45	5	0	51	4		43	11	1	43	5	
5	Obiective	45	6	1	40	9	1	49	6		48	7		44	4	
6	Planificarea	44	8	0	41	9	0	45	9	1	44	11		41	7	
7	Monitorizarea performanțelor	39	10	3	39	10	1	47	6	2	42	11	2	39	7	2

Nr. std.	Denumire standard	2015			2016			2017			2018			2019		
		I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI
8	Managementul riscului	36	11	5	35	14	1	38	13	4	38	11	6	35	9	4
9	Proceduri	33	18	1	26	21	3	29	22	4	29	24	2	31	13	4
10	Supravegherea	40	10	2	38	12	0	43	11	1	43	12		42	6	
11	Continuitatea activității	35	14	3	30	18	2	35	16	4	30	21	4	32	15	1
12	Informarea și comunicarea	49	2	1	46	4	0	48	7		47	8		42	6	
13	Gestionarea documentelor	38	14	0	33	16	1	41	13	1	40	13	2	40	5	3
14	Raportarea contabilă și financiară	47	5	0	47	3	0	53	2		54	1		47	1	
15	Evaluarea sistemului de control intern managerial	47	5	0	46	4	0	52	3		45	9	1	42	5	1
16	Auditul intern	47	4	1	46	3	1	51	3	1	46	7	2	38	5	5

Legendă

I	Implementat
PI	Parțial implementat
NI	Neimplementat

Sursa: SGG (2016, p. 18; 2017, p. 25; 2018, p. 24; 2019, p. 22; 2020, p. 36).

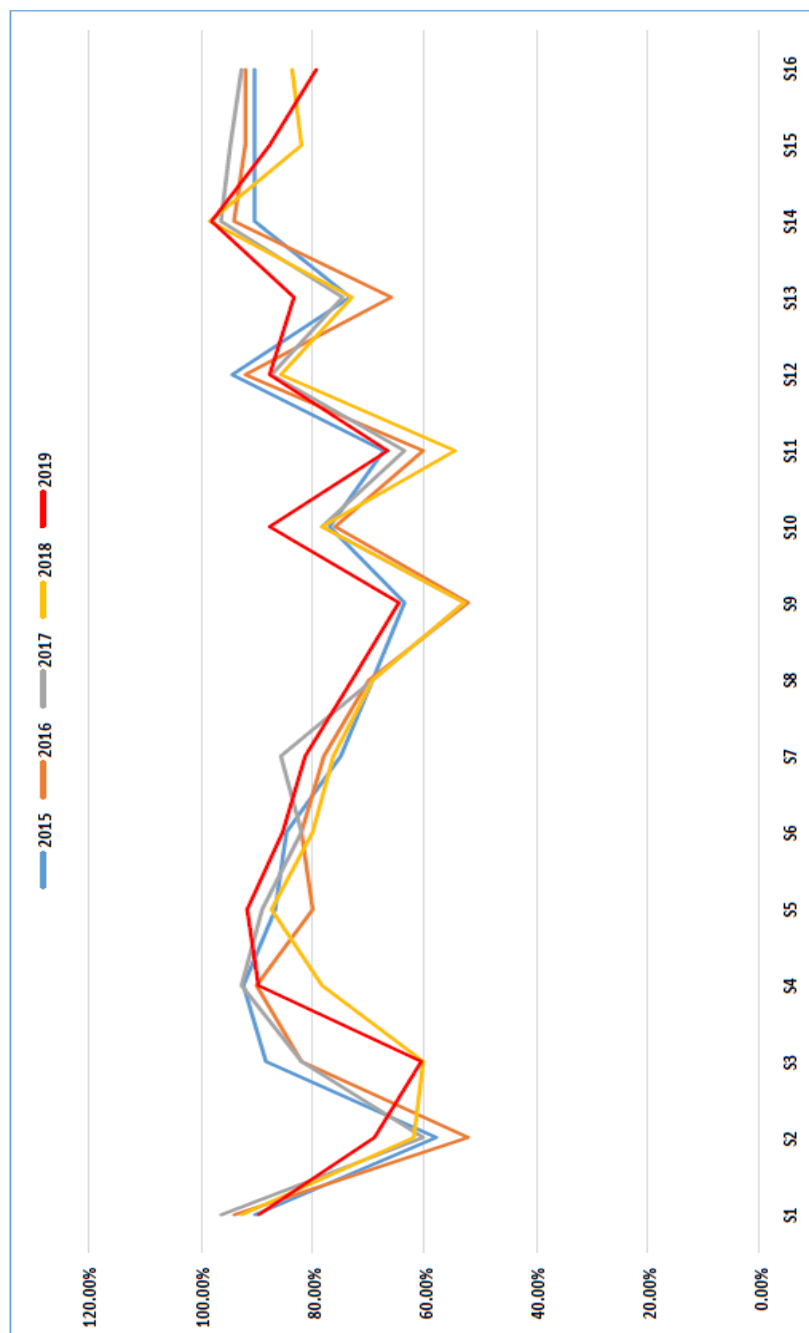
În mod similar, tabelul 3.23 reflectă aceeași situație a implementării standardelor în cadrul entităților publice centrale, însă din punct de vedere procentual. Datele reprezintă ponderile standardelor încadrate în cele trei categorii de mai sus, calculate prin raportare la numărul total al entităților publice centrale. Ne referim, bineînțeles, la entitățile care au prezentat rapoarte asupra sistemelor lor de control intern managerial, ale căror date au fost centralizate în rapoartele elaborate de Secretariatul General al Guvernului. Informațiile din cadrul acestui tabel indică, spre exemplu, că, dintre entitățile care au transmis rapoarte pentru anul 2015, 57,69% au declarat că au implementat standardul 2, 34,62% au menționat că l-au implementat parțial, iar restul de 7,69% au specificat că nu l-au implementat.

Tabelul 3.23. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial la nivelul entităților publice centrale – valori procentuale

Nr. std.	Denumire standard	2015			2016			2017			2018			2019		
		I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI
1	Etica și integritatea	90,38%	9,62%	0,00%	94,00%	6,00%	0,00%	96,36%	1,82%	1,82%	92,73%	7,27%	0,00%	89,58%	10,42%	0,00%
2	Atribuții, funcții, sarcini	57,69%	34,62%	7,69%	52,00%	38,00%	10,00%	60,00%	29,09%	10,91%	61,82%	27,27%	10,91%	68,75%	27,08%	4,17%
3	Competența, performanța	88,46%	9,62%	1,92%	82,00%	14,00%	4,00%	81,82%	16,36%	1,82%	60,00%	36,36%	3,64%	60,42%	33,33%	6,25%
4	Structura organizatorică	92,31%	5,77%	1,92%	90,00%	10,00%	0,00%	92,73%	7,27%	0,00%	78,18%	20,00%	1,82%	89,58%	10,42%	0,00%
5	Obiective	86,54%	11,54%	1,92%	80,00%	18,00%	2,00%	89,09%	10,91%	0,00%	87,27%	12,73%	0,00%	91,67%	8,33%	0,00%
6	Planificarea	84,62%	15,38%	0,00%	82,00%	18,00%	0,00%	81,82%	16,36%	1,82%	80,00%	20,00%	0,00%	85,42%	14,58%	0,00%
7	Monitorizarea performanțelor	75,00%	19,23%	5,77%	78,00%	20,00%	2,00%	85,45%	10,91%	3,64%	76,36%	20,00%	3,64%	81,25%	14,58%	4,17%
8	Managementul riscului	69,23%	21,15%	9,62%	70,00%	28,00%	2,00%	69,09%	23,64%	7,27%	69,09%	20,00%	10,91%	72,92%	18,75%	8,33%
9	Proceduri	63,46%	34,62%	1,92%	52,00%	42,00%	6,00%	52,73%	40,00%	7,27%	52,73%	43,64%	3,64%	64,58%	27,08%	8,33%
10	Supravegherea	76,92%	19,23%	3,85%	76,00%	24,00%	0,00%	78,18%	20,00%	1,82%	78,18%	21,82%	0,00%	87,50%	12,50%	0,00%
11	Continuitatea activității	67,31%	26,92%	5,77%	60,00%	36,00%	4,00%	63,64%	29,09%	7,27%	54,55%	38,18%	7,27%	66,67%	31,25%	2,08%
12	Informarea și comunicarea	94,23%	3,85%	1,92%	92,00%	8,00%	0,00%	87,27%	12,73%	0,00%	85,45%	14,55%	0,00%	87,50%	12,50%	0,00%
13	Gestionarea documentelor	73,08%	26,92%	0,00%	66,00%	32,00%	2,00%	74,55%	23,64%	1,82%	72,73%	23,64%	3,64%	83,33%	10,42%	6,25%
14	Raportarea contabilă și financiară	90,38%	9,62%	0,00%	94,00%	6,00%	0,00%	96,36%	3,64%	0,00%	98,18%	1,82%	0,00%	97,92%	2,08%	0,00%
15	Evaluarea sistemului de control intern managerial	90,38%	9,62%	0,00%	92,00%	8,00%	0,00%	94,55%	5,45%	0,00%	81,82%	16,36%	1,82%	87,50%	10,42%	2,08%
16	Auditul intern	90,38%	7,69%	1,92%	92,00%	6,00%	2,00%	92,73%	5,45%	1,82%	83,64%	12,73%	3,64%	79,17%	10,42%	10,42%

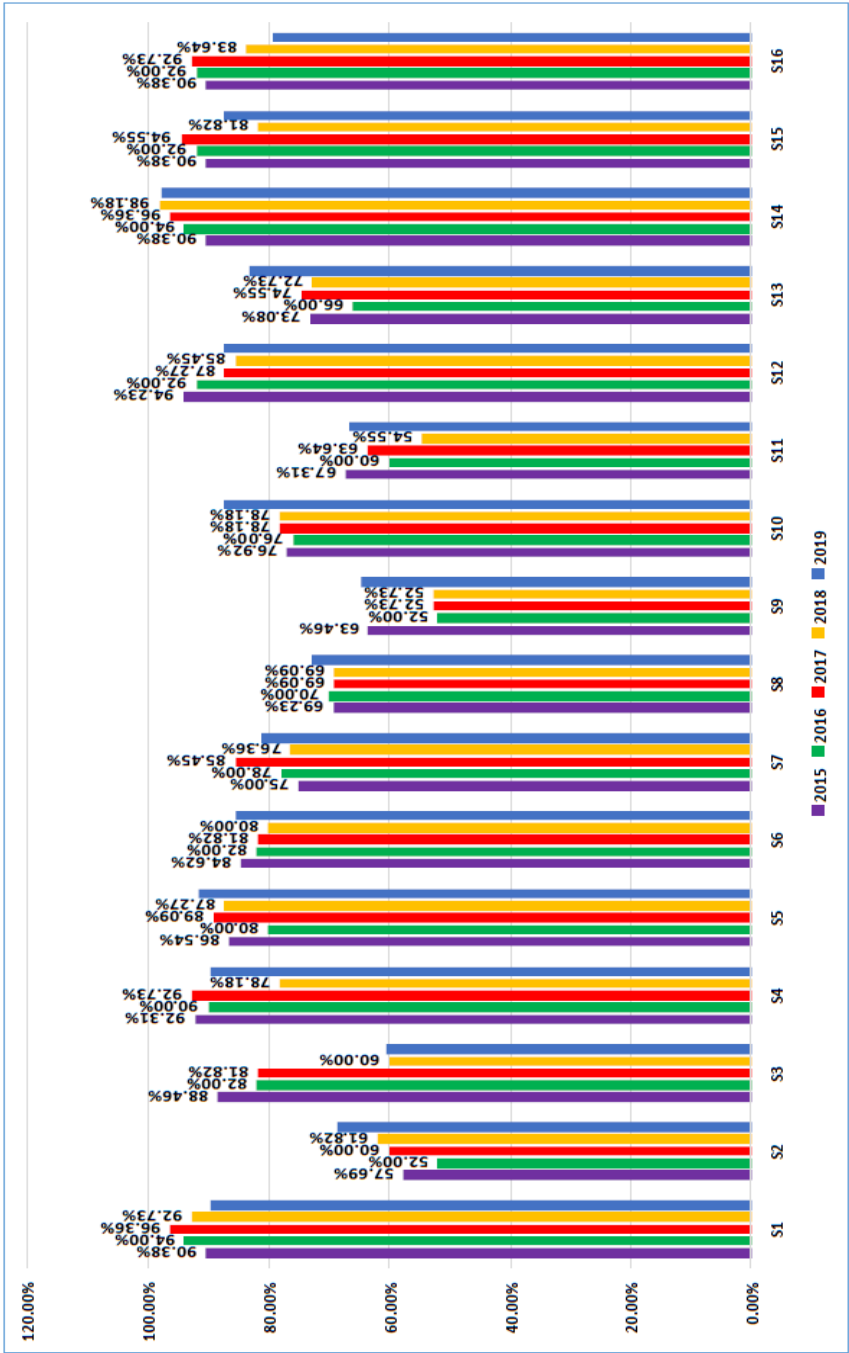
Sursa: SGG (2016, p. 18; 2017, p. 25; 2018, p. 24; 2019, p. 22; 2020, p. 36).

Fig. 3.8. Evoluția ponderii standardelor implementate în perioada 2015 - 2019



Sursa: Realizat de autor.

Fig. 3.9. Evoluția gradului de implementare a standardelor la nivelul entităților publice centrale



Sursa: Realizat de autor.

Totodată, fig. 3.8 ilustrează evoluția ponderii standardelor implementate în perioada 2015-2019.

O primă concluzie care se desprinde din analiza datelor cuprinse în cele două tabele, respectiv a informațiilor reflectate grafic în fig. 3.8 este aceea că stadiul implementării standardelor a manifestat o permanentă dinamică, situația schimbându-se de la un an la altul. Spre exemplu, ponderea entităților care au implementat standardul 1 a manifestat o tendință de creștere în anii 2015-2017, după care s-a înscris pe un trend negativ. Anul 2017, care marchează un punct de inflexiune pe grafic, reprezintă anul în care ponderea entităților care au implementat acest standard a avut valoarea cea mai ridicată. Invers, ponderea entităților care au implementat standardul 2 a scăzut în intervalul 2015-2016, pentru ca, începând din anul 2017, să se înscrie pe un trend crescător. Ponderile de implementare a altor standarde, spre exemplu, ale standardelor 4, 5 sau 7, au avut evoluții sinuoase.

Potrivit celor ilustrate în tabel, în fiecare an al perioadei analizate, ponderea standardelor implementate s-a situat între 52% (în anul 2016) și 98,18% (în anul 2018).

Pe baza datelor din tabelul 3.23, putem identifica pentru fiecare categorie (standarde implementate, parțial implementate și neimplementate) standardele cu ponderile cele mai mari. Desigur că, în cazul standardelor neimplementate, ponderile cele mai mari reflectă, de fapt, standardele cel mai puțin implementate. Rezultatele sunt prezentate în tabelele 3.24 și 3.25.

Tabelul 3.24. Standardele cu ponderile de implementare cele mai mari

Anul	Standarde implementate	Standarde parțial implementate	Standarde neimplementate
2015	S12 Informarea și comunicarea – 94,23%.	S2 Atribuții, funcții, sarcini – 34,92%. S9 Proceduri – 34,92%.	S8 Managementul riscului – 9,62%.
2016	S1 Etica și integritatea – 94%. S14 Raportarea contabilă și financiară – 94%.	S9 Proceduri – 42%.	S2 Atribuții, funcții, sarcini – 10%.

Anul	Standarde implementate	Standarde parțial implementate	Standarde neimplementate
2017	S1 Etica și integritatea – 96,36%. S14 Raportarea contabilă și financiară – 96,36%.	S9 Proceduri – 40%.	S2 Atribuții, funcții, sarcini – 10,91%.
2018	S14 Raportarea contabilă și financiară – 98,18%.	S9 Proceduri – 43,64%.	S2 Atribuții, funcții, sarcini – 10,91%. S8 Managementul riscului – 10,91%.
2019	S14 Raportarea contabilă și financiară – 97,92%.	S3 Competența, performanța – 33,33%.	S16 Auditul intern – 10,62%.

Sursa: Realizat de autor.

Tabelul 3.25. Standardele cu ponderile de implementare cele mai mici

Anul	Standarde implementate	Standarde parțial implementate	Standarde neimplementate
2015	S2 Atribuții, funcții, sarcini – 57,69%	S12 Informarea și comunicarea – 3,85%	S1 Etica și integritatea – 0%. S6 Planificarea – 0%. S13 Gestionarea documentelor – 0%. S14 Raportarea contabilă și financiară – 0%. S15 Evaluarea sistemului de control intern managerial – 0%.
2016	S2 Atribuții, funcții, sarcini – 52,00%. S9 Proceduri – 52%.	S1 Etica și integritatea – 6%. S14 Raportarea contabilă și financiară – 6%. S16 Auditul intern – 6%.	S1 Etica și integritatea – 0%. S4 Structura organizatorică – 0%. S6 Planificarea – 0%. S10 Supravegherea – 0%. S12 Informarea și comunicarea – 0%. S14 Raportarea contabilă și financiară – 0%. S15 Evaluarea sistemului de control intern managerial – 0%.
2017	S9 Proceduri – 52,73%.	S1 Etica și integritatea – 1,82%.	S4 Structura organizatorică – 0%. S5 Obiective – 0%.

Anul	Standarde implementate	Standarde parțial implementate	Standarde neimplementate
			S12 Informarea și comunicarea – 0%. S14 Raportarea contabilă și financiară – 0%. S15 Evaluarea sistemului de control intern managerial – 0%.
2018	S9 Proceduri – 52,73%.	S14 Raportarea contabilă și financiară – 1,82%.	S1 Etica și integritatea – 0%. S5 Obiective – 0%. S6 Planificarea – 0%. S10 Supravegherea – 0%. S12 Informarea și comunicarea – 0%. S14 Raportarea contabilă și financiară – 0%.
2019	S3 Competența, performanța – 60,42%.	S14 Raportarea contabilă și financiară – 2,08%.	S1 Etica și integritatea – 0%. S4 Structura organizatorică – 0%. S5 Obiective – 0%. S6 Planificarea – 0%. S10 Supravegherea – 0%. S12 Informarea și comunicarea – 0%. S14 Raportarea contabilă și financiară – 0%.

Sursa: Realizat de autor.

În cadrul standardelor implementate, așa cum este prezentat în tabelul 3.24. *Standardele cu ponderile de implementare cele mai mari*, cel care apare cel mai frecvent de-a lungul perioadei (i.e. standardul „cel mai implementat”) este standardul 14 „Raportarea contabilă și financiară”. Având în vedere că analiza noastră se referă la entități din categoria celor publice, o posibilă explicație pentru faptul că acesta a fost standardul cu cel mai mare grad de implementare în patru din cei cinci ani analizați se poate datora faptului că acestea sunt supuse unui cadru legal destul de vast în sfera financiar-contabilă.

Între standardele parțial implementate cu ponderile cele mai mari, cel mai întâlnit este standardul 9 „Proceduri”, în perioada

2015-2018. În schimb, în anul 2019, ponderea cea mai mare de implementare parțială a avut-o standardul 3 „Competența, performanța”.

În cazul standardelor neimplementate, după cum rezultă din tabelul 3.25. *Standardele cu ponderile de implementare cele mai mici*, o pondere mare este interpretată ca un fapt negativ. Standardele neimplementate cu ponderile cele mai mari (i.e. standardele „cele mai neimplementate”) s-au modificat de la un an la altul, cel mai întâlnit fiind standardul 2 „Atribuții, funcții, sarcini” (în perioada 2016-2018). În lista standardelor neimplementate apare și standardul 8 „Managementul riscului” în doi dintre cei cinci ani ai perioadei analizate, respectiv în 2015 și 2018. Ca o noutate față de anii anteriori, la nivelul anului 2019, standardul cel mai puțin implementat a fost S16 „Auditul intern”.

Tot pe baza procentelor din tabelul 3.25, putem grupa standardele pe decile în baza gradului de implementare. Rezultatele obținute sunt prezentate în tabelul 3.26, acestea fiind interpretate astfel: la nivelul anului 2015 a existat un standard cu grad de implementare cuprins în intervalul 50%-59,99%, trei standarde ale căror grade de implementare se situează în intervalul 60%-69,99% ș.a.md.

Tabelul 3.26. Repartizarea entităților centrale în funcție de ponderea standardelor implementate

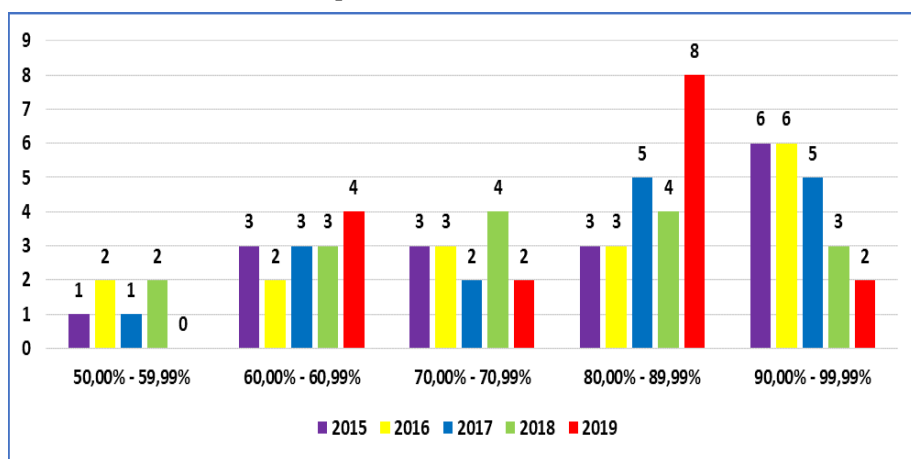
Anul	Grad de implementare						
	<50,00%	50,00%-59,99%	60,00%-69,99%	70,00%-79,99%	80,00%-89,99%	90,00%-99,99%	100%
2015	0	1	3	3	3	6	0
2016	0	2	2	3	3	6	0
2017	0	1	3	2	5	5	0
2018	0	2	3	4	4	3	0
2019	0	0	4	2	8	2	0

Sursa: Realizat de autor.

Datele din tabel reflectă o serie de schimbări ale poziționării în cadrul decilelor în cursul perioadei 2015-2019. În fiecare an al

acestui interval, ponderile de implementare s-au situat între decilele 50%-59,99% și 90%-99,99%. În niciun an ponderile standardelor implementate nu au fost mai mici de 50%. De asemenea, în niciun an nu au existat standarde care să fie implementate de toate entitățile raportoare.

Fig. 3.10. Evoluția numărului de standarde din fiecare decilă în perioada 2015-2019



Sursa: Realizat de autor.

Analizând datele din tabelul 3.26, ilustrate grafic în fig. 3.10, constatăm următoarele:

- În perioada 2015-2018 au existat unul sau două standarde cu grad de implementare cuprins între 50% și 59,99%. În anul 2019 nu au mai existat standarde în această categorie, fapt pe care îl evaluăm pozitiv.
- În mod similar, se observă că numărul standardelor având grad de implementare cuprins între 90% și 99,99% a scăzut de la un an la altul, tendință pe care o evaluăm negativ.
- În intervalul 2015-2018, valorile asociate intervalelor mediane (60%-89,99%) au rămas relativ constante. În anul 2019, acestea au preluat standarde din celelalte două intervale marginale. O creștere semnificativă s-a înregistrat în cursul acestui an în

cazul intervalului 80%-89,99% (de la patru standarde în 2018 la opt standarde în 2019), creștere corelată cu descreșterile înregistrate în cadrul intervalelor limitrofe.

Prin urmare, putem aprecia această evoluție ca fiind mixtă. La nivelul anului 2019, comparativ cu anii anteriori, nu au existat standarde având un grad de implementare cuprins între 50% și 59,99%. Pe de altă parte, și numărul standardelor al căror grad de implementare este situat între 90% și 99,99% s-a redus în mod constant, de la șase standarde în anii 2015 și 2016 la două standarde în anul 2019.

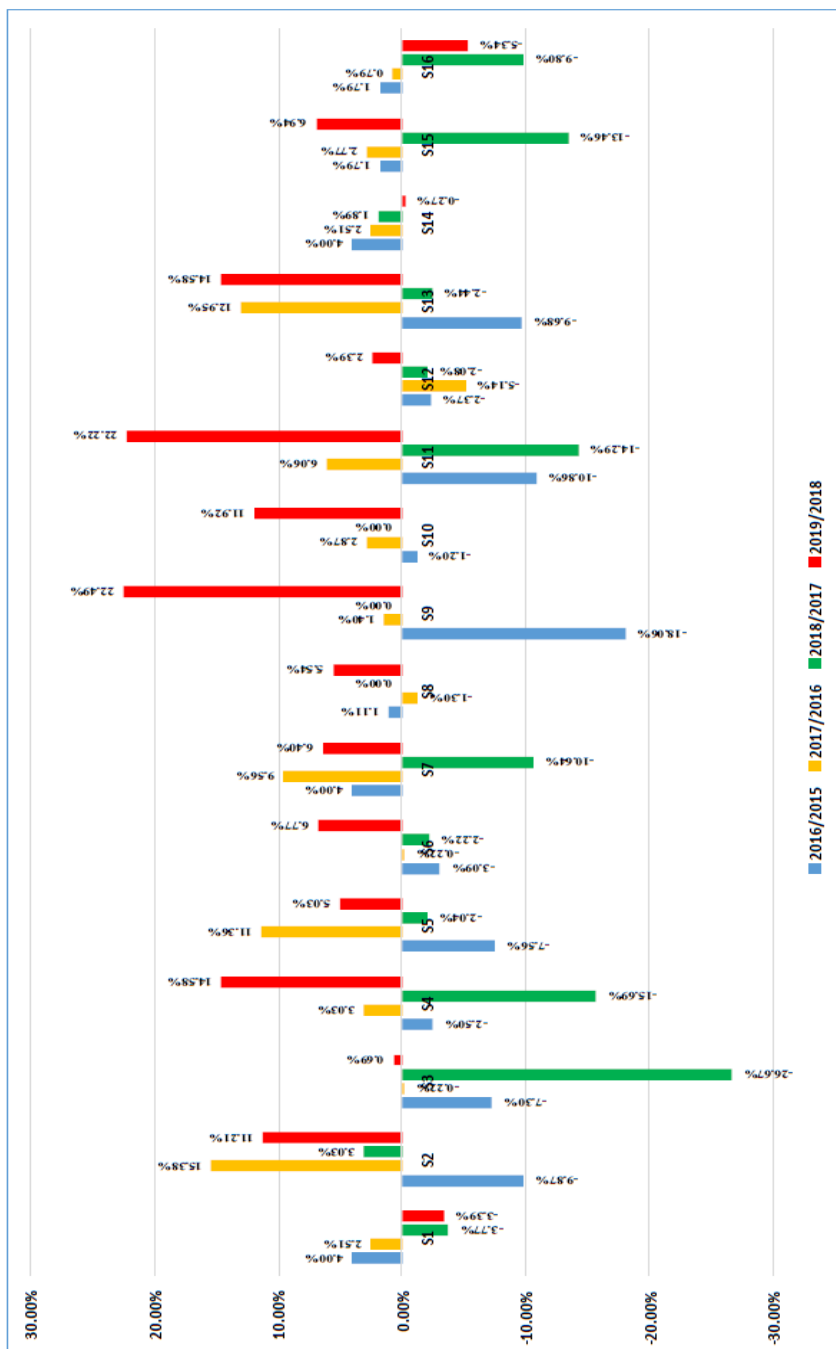
Fig. 3.11 prezintă diferențele procentuale de la un an la altul al perioadei 2015-2019 dintre gradele de implementare ale fiecărui standard. Spre exemplu, conform figurii, în anul 2016 față de 2015, standardul 9 a înregistrat o scădere a gradului de implementare de 18,06%. Aceasta a fost urmată de o creștere de 1,40%, apoi de o nouă creștere mult mai importantă în anul 2019, de 22,49%.

Tabelul care însoțește această figură prezintă pentru fiecare an numărul standardelor a căror pondere în total (i.e. grad de implementare) a crescut, a stagnat sau a scăzut față de anul anterior. Între paranteze drepte sunt prezentate valorile cele mai mari ale creșterilor, respectiv ale scăderilor, precum și standardele în cazul cărora s-au înregistrat acestea.

Spre exemplu, în anul 2016 față de 2015, au existat șase standarde al căror grad de implementare s-a îmbunătățit. Cea mai mare creștere față de anul anterior a fost de 4%, aceasta înregistrându-se în cazul standardelor 1 și 14. Totodată, în acest an au existat zece standarde al căror procent de implementare s-a redus față de anul anterior. În acest caz, cea mai mare scădere a fost de -18,06%, aceasta fiind corespunzătoare standardului 9.

Analiza de ansamblu a celor ilustrate în fig. 3.11 ne relevă faptul că modificările de la un an la altul privitoare la gradul de implementare a standardelor de control a fost într-o permanentă schimbare, manifestând o evoluție sinuoasă.

Fig. 3.11. Evoluția diferențelor înregistrate în privința gradului de implementare a standardelor de control în perioada 2015 - 2019



Sursa: Realizat de autor.

Tabel care însoțește fig. 3.11

	2016 față de 2015	2017 față de 2016	2018 față de 2017	2019 față de 2018
Nr. de standarde al cărora grad de imple- mentare a crescut față de anul anterior	6 [4%; S1, S14]	12 [15,38%; S2]	2 [3,03%; S2]	13 [22,49%; S9]
Nr. de standarde al cărora grad de imple- mentare a stagnat față de anul anterior	0	0	3 [S8, S9, S10]	0
Nr. de standarde al cărora grad de imple- mentare a scăzut față de anul anterior	10 [-18,06%; S9]	4 [-5,14%; S12]	11 [-26,67%; S3]	3 [-5,34%; S16]

Sursa: Realizat de autor.

Constatăm că, în anul 2016, în cazul celor mai multe standarde au existat scăderi față de anul 2015 (scădere în cazul a zece standarde și creștere în cazul celorlalte șase). În anul următor, situația se inversează. Într-adevăr, în anul 2017 comparativ cu 2016, gradele de implementare ale celor mai multe standarde au înregistrat creșteri. Anul următor este caracterizat de un nou val de scăderi (11 cazuri de scăderi, comparativ cu două situații de creștere). În anul 2018, trei standarde și-au menținut gradul de implementare. În anul 2019, tendința se inversează din nou, acest an înregistrând preponderent creșteri față de anul anterior.

În tabelul care însoțește fig. 3.11 se remarcă superlativele acestei evoluții. Cea mai mare creștere (de 22,49%) a fost înregistrată în anul 2019 față de anul 2018 în cazul standardului 9 „Proceduri”. Acesta fusese protagonistul celei mai mari scăderi a anului 2016 comparativ cu anul anterior. Cea mai mare scădere din intervalul analizat (-26,67%) a fost înregistrată în cazul gradului de implementare a standardului 3 din anul 2018 față de anul 2017.

Tabelele 3.27 și 3.28 reprezintă repartitia pe decile a standardelor în funcție de gradul de implementare, situația implementării fiecărui

standard din punct de vedere numeric, respectiv procentual, la nivelul entităților publice.

Odată prezentate datele referitoare la gradul de implementare a standardelor în cadrul entităților publice centrale, respectiv în cadrul celor subordonate, putem realiza comparații între cele două categorii de entități.

Întâi de toate, putem relua sistemul de împărțire pe decile pe care l-am utilizat anterior și îl putem aplica gradului de implementare a standardelor. Rezultatele sunt prezentate în tabelul 3.29.

Tabelul 3.27. Repartiția pe decile a standardelor în funcție de gradul de implementare

(a) Entități publice centrale

Anul	Grad de implementare						
	<50,00%	50,00%-59,99%	60,00%-69,99%	70,00%-79,99%	80,00%-89,99%	90,00%-99,99%	100%
2015	0	1	3	3	3	6	0
2016	0	2	2	3	3	6	0
2017	0	1	3	2	5	5	0
2018	0	2	3	4	5	2	0
2019	0	0	4	2	8	2	0

(b) Entități publice subordonate

Anul	Grad de implementare						
	<50,00%	50,00%-59,99%	60,00%-69,99%	70,00%-79,99%	80,00%-89,99%	90,00%-99,99%	100%
2015	0	0	1	1	4	10	0
2016	0	0	1	0	5	10	0
2017	1	0	0	1	3	11	0
2018	0	0	1	2	4	9	0
2019	0	0	0	3	2	11	0

Sursa: Realizat de autor.

Tabelul 3.28. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial la nivelul entităților publice subordonate – valori absolute

Nr. std.	Denumire standard	2015			2016			2017			2018			2019		
		I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI
1	Etica și integritatea	1.996	85	11	1.910	68	6	1.928	69	7	1.685	81	18	1.352	74	5
2	Atribuții, funcții, sarcini	1.890	180	22	1.812	157	15	1.834	153	17	1.578	187	19	1.301	120	10
3	Competența, performanța	1.941	146	5	1.858	123	3	1.875	127	2	1.602	170	12	1.310	117	4
4	Structura organizatorică	1.978	101	13	1.899	75	10	1.900	96	6	1.678	95	11	1.357	71	3
5	Obiective	1.937	136	19	1.839	132	13	1.863	129	10	1.635	126	23	1.330	91	10
6	Planificarea	1.977	101	23	1.895	82	7	1.889	111	3	1.676	96	12	1.366	58	7
7	Monitorizarea performanțelor	1.851	183	58	1.770	173	41	1.764	203	36	1.577	164	43	1.278	125	28
8	Managementul riscului	1.639	360	93	1.608	312	64	1.585	350	67	1.380	342	62	1.106	278	47
9	Proceduri	1.706	367	19	1.645	317	22	1.658	311	33	1.423	328	33	1.138	272	21
10	Supravegherea	1.827	248	15	1.781	196	7	1.820	173	10	1.617	151	16	1.301	121	9
11	Continuitatea activității	1.855	182	55	1.773	177	34	1.782	191	28	1.602	151	31	1.272	117	42
12	Informarea și comunicarea	1.985	96	11	1.903	78	3	1.918	77	7	1.704	67	13	1.375	51	5
13	Gestionarea documentelor	1.890	172	30	1.817	148	19	1.829	158	13	1.613	150	21	1.295	126	10
14	Raportarea contabilă și financiară	1.987	92	14	1.905	75	5	1.916	79	6	1.706	66	12	1.383	40	8
15	Evaluarea sistemului de control intern managerial	1.910	155	27	1.845	119	20	1.849	139	15	1.629	132	23	1.312	106	13
16	Auditul intern	1.188	95	481	1.151	111	424	903	129	418	1.130	116	405	1.012	100	319

Sursa: SGG (2016, pp. 38 – 39; 2017, p. 53; 2018, p. 45; 2019, p. 43; 2020, p. 49).

Tabelul 3.29. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial la nivelul entităților publice subordonate – valori procentuale

Nr. std.	Denumire standard	2015			2016			2017			2018			2019		
		I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI
1	Etica și integritatea	95,41	4,06	0,53	96,27	3,43	0,30	96,21	3,44	0,35	94,45	4,54	1,01	94,48	5,17	0,35
2	Atribuții, funcții, sarcini	90,34	8,60	1,05	91,33	7,91	0,76	91,52	7,63	0,85	88,45	10,48	1,07	90,92	8,39	0,70
3	Competența, performanța	92,78	6,98	0,24	93,65	6,20	0,15	93,56	6,34	0,10	89,80	9,53	0,67	91,54	8,18	0,28
4	Structura organizatorică	94,55	4,83	0,62	95,72	3,78	0,50	94,81	4,79	0,30	94,06	5,33	0,62	94,83	4,96	0,21
5	Obiective	92,59	6,50	0,91	92,69	6,65	0,66	92,96	6,44	0,50	91,65	7,06	1,29	92,94	6,36	0,70
6	Planificarea	94,10	4,81	1,09	95,51	4,13	0,35	94,26	5,54	0,15	93,95	5,38	0,67	95,46	4,05	0,49
7	Monitorizarea performanțelor	88,48	8,75	2,77	89,21	8,72	2,07	88,02	10,13	1,80	88,40	9,19	2,41	89,31	8,74	1,96
8	Managementul riscului	78,35	17,21	4,45	81,05	15,73	3,23	79,09	17,47	3,34	77,35	19,17	3,48	77,29	19,43	3,28
9	Proceduri	81,55	17,54	0,91	82,91	15,98	1,11	82,73	15,52	1,65	79,76	18,39	1,85	79,52	19,01	1,47
10	Supravegherea	87,42	11,87	0,72	89,77	9,88	0,35	90,82	8,63	0,50	90,64	8,46	0,90	90,92	8,46	0,63
11	Continuitatea activității	88,67	8,70	2,63	89,36	8,92	1,71	88,92	9,53	1,40	89,80	8,46	1,74	88,89	8,18	2,94
12	Informarea și comunicarea	94,89	4,59	0,53	95,92	3,93	0,15	95,71	3,84	0,35	95,52	3,76	0,73	96,09	3,56	0,35
13	Gestionarea documentelor	90,34	8,22	1,43	91,58	7,46	0,96	91,27	7,88	0,65	90,41	8,41	1,18	90,50	8,81	0,70
14	Raportarea contabilă și financiară	94,94	4,40	0,67	95,97	3,78	0,25	95,61	3,94	0,30	95,63	3,70	0,67	96,65	2,80	0,56
15	Evaluarea sistemului de control intern managerial	91,30	7,41	1,29	92,99	6,00	1,01	92,27	6,94	0,75	91,31	7,40	1,29	91,68	7,41	0,91
16	Auditul intern	67,35	5,39	27,27	68,27	6,58	25,15	45,06	6,44	20,86	63,34	6,50	22,70	70,72	6,99	22,29

Sursa: SGG (2016, pp. 38 – 39; 2017, p. 53; 2018, p. 45; 2019, p. 43; 2020 p. 49).

Analizând rezultatele corespunzătoare entităților publice centrale, constatăm că în cazul decilelor cuprinse în intervalul 50%-79,99% nu au existat modificări impresionante de la un an la altul. În anul 2019, standardele cu grad de implementare cuprins între 50% și 60% au migrat în decila imediat următoare, fapt pe care îl evaluăm ca pozitiv. O scădere semnificativă s-a înregistrat în ultimii doi ani în cazul standardelor aflate în decila 90%-99,99% (de la cinci standarde la două standarde). Aceasta este corelată cu o creștere importantă în categoria standardelor din intervalul 80%-89,99%, ceea ce reprezintă fenomenul invers celui descris anterior. Această „retrogradare” a celor trei standarde din acest interval în intervalul anterior constituie o evoluție negativă. În concluzie, în ultimii ani, unele standarde au înregistrat grade de implementare mai bune, altele au înregistrat ponderi de implementare mai scăzute. Per total, considerând efectele agregate ale acestor evoluții, putem aprecia că gradul de implementare a standardelor la nivelul entităților publice centrale a prezentat mai degrabă o evoluție negativă.

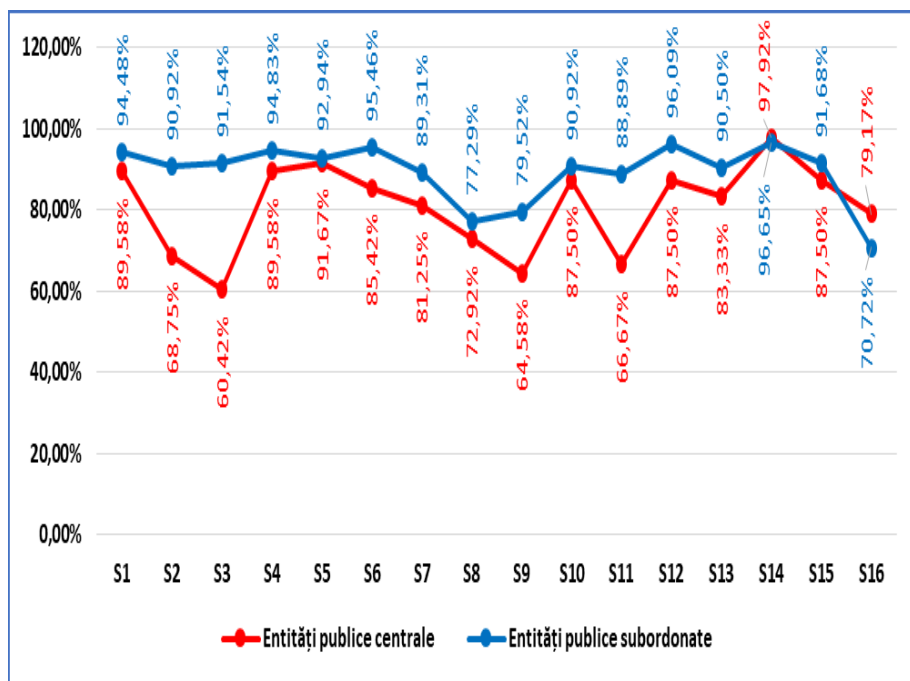
Dacă gradul de implementare a standardelor la nivelul entităților publice centrale a prezentat un grad mai mare de volatilitate în intervalul analizat, în cazul celor subordonate, acesta a manifestat mai multă constanță.

Comparând cele două secțiuni a) și b) din tabelul 3.27, ce fac referire la repartitia pe decile a standardelor în funcție de gradul de implementare, constatăm existența unei situații mult mai favorabile la nivelul entităților publice subordonate comparativ cu cele centrale. Într-adevăr, la nivelul entităților subordonate, în anul 2017 a existat un standard cu grad de implementare inferior pragului de 50%, însă în niciunul dintre ani nu au existat standarde cu grad de implementare cuprins în intervalul 50%-59,99%. Și în privința standardelor al căror grad de implementare s-a situat în intervalul 90%-99,99%, situația este mai favorabilă la nivel local.

Fig. 3.12 ilustrează gradele de implementare a standardelor la nivel central și local corespunzătoare anului 2019.

Figura relevă faptul că entitățile publice subordonate au înregistrat grade de implementare mai bune decât cele centrale în cazul celor mai multe standarde. Într-adevăr, doar standardele 14 și 16 au avut grade de implementare superioare la nivelul administrației centrale. De asemenea, gradele de implementare a standardului 5 și 10 au avut valori apropiate în cazul celor două categorii de entități. Cele mai mari diferențe s-au înregistrat în cazul standardelor 2 (22,17%), 3 (31,12%) și 11 (22,22%).

Fig. 3.12. Comparație între gradele de implementare a standardelor în cadrul entităților publice centrale subordonate la nivelul anului 2019



Sursa: Realizat de autor.

B2. Situația implementării standardelor de control intern managerial la nivelul entităților publice centrale

În secțiunea curentă ne propunem să analizăm în evoluție stadiul implementării standardelor de control intern managerial la nivelul entităților publice centrale.

Entitățile care și-au modificat denumirea sunt cuprinse pe același rând al tabelului; între paranteze sunt indicate perioadele în care entitatea a purtat fiecare dintre denumiri. Inițialele „I”, „PI” și „N” au înțelesul de „implementat”, „parțial implementat” și „neimplementat”, iar coloana „%” arată gradul de implementare a standardelor (de fapt, ponderea standardelor implementate în total standarde) și, implicit, gradul de conformare cu Codul controlului intern.

Conform acestui mod de lucru, pentru anul 2015, Academia Română a raportat faptul că a implementat 14 standarde (ceea ce reprezintă 87,50% din totalul de 16 standarde) și a implementat parțial restul de două standarde.

Tabelul 3.30, ca și cele care l-au precedat, ilustrează caracterul dinamic al stadiului de implementare a controlului intern. Spre exemplu, Agenția Națională de Integritate a declarat un număr de standarde implementate după cum urmează: 15 în 2015, 16 în 2016, 10 în 2017 și 16 în 2018 și 2019. Aceste modificări pot fi într-adevăr rezultatul unor modificări survenite la nivelul entității în privința controlului intern, însă pot fi datorate și schimbării percepției asupra acestuia.

Pe baza datelor raportate pentru fiecare entitate publică centrală, putem determina gradul global de implementare a standardelor de control la nivel central, calculat ca o medie aritmetică a procentelor de implementare corespunzătoare fiecărei entități din această categorie.

Acest indicator a fluctuat în intervalul 2015-2019; cel mai ridicat nivel l-a înregistrat în anul 2017 (81,70%), iar cel mai redus în anul 2016 (75,24%). În anul 2019 s-a înregistrat o creștere a acestui indicator față de anul anterior (de la 75,80% la 80,86%). Cu toate acestea, nivelul său este inferior celui al anului 2017.

Tabelul 3.30. Stadiul implementării standardelor de control intern în cadrul entităților publice centrale în perioada 2015 – 2019

Entitate	2015				2016				2017				2018				2019			
	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%	I	PI	NI	%
Academia Oamenilor de Știință din România									15	1	0	93,75	10	6	0	62,5				
Academia Română	14	2	0	87,5	15	1	0	93,75	15	1	0	93,75	15	1	0	93,75	16			100
Administrația Prezidențială	12	4	0	75	12	4	0	75,00	14	2	0	87,5	16	0	0	100	16			100
Agenția Națională de Integritate	15	1	0	93,75	16	0	0	100,00	10	0	0	100	16	0	0	100	16			100
Agenția Națională de Presă	16	0	0	100	15	0	1	93,75	16	0	0	100	15	0	1	93,75	15		1	93,75
Agerpres																				
Autoritatea Electorală Permanentă	14	0	2	87,5	9	7	0	56,25	10	5	1	62,5	13	2	1	81,25	13	1	2	81,25
Autoritatea Națională de Supraveghere a Prelucrării Datelor cu Caracter Personal	16	0	0	100	16	0	0	100,00	16	0	0	100	16	0	0	100	15	1		93,75
Autoritatea Națională pentru Restituirea Proprietăților	9	7	0	56,25	10	3	3	62,50	10	4	2	62,5	11	4	1	68,75	12	4		75
Autoritatea Națională Sanitară Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor	12	3	1	75	13	1	2	81,25	14	0	2	87,5	10	3	3	62,5	13		3	81,25
Autoritatea pentru Administrarea Activelor Statului	10	6	0	62,5	11	5	0	68,75	9	7	0	56,25	12	4	0	75	14	2		87,5
Avocatul Poporului	15	1	0	93,75	15	1	0	93,75	15	1	0	93,75	15	1	0	93,75	15	1		93,75
Camera Deputaților	12	4	0	75	11	5	0	68,75	11	5	0	68,75	14	2	0	87,5	16			100
Consiliul Concurenței	16	0	0	100	16	0	0	100,00	16	0	0	100	16	0	0	100	16			100
Consiliul Economic și Social	10	6	0	62,5	9	7	0	56,25	9	7	0	56,25	9	7	0	56,25	12	4		75
Consiliul Legislativ	11	5	0	68,75	11	5	0	68,75	11	5	0	68,75	9	3	4	56,25	15		1	93,75
Consiliul Național al Audiovizualului	12	4	0	75	11	5	0	68,75	14	2	0	87,5	15	1	0	93,75	16			100
Consiliul Național de Soluționare a Contestațiilor	16	0	0	100	16	0	0	100,00	16	0	0	100	16	0	0	100	16			100
Consiliul Național pentru Combaterea Discriminării	14	1	1	87,5	11	5	0	68,75	11	5	0	68,75	16	0	0	100	16			100

Entitate	2015				2016				2017				2018				2019			
	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%	I	PI	NI	%
Consiliul Național pentru Studierea Arhivelor Securității	8	8	0	50	8	8	0	50,00	11	5	0	68,75	9	7	0	56,25	9	5	2	56,25
Consiliul Superior al Magistraturii	16	0	0	100	16	0	0	100,00	16	0	0	100	16	0	0	100	16			100
Curtea Constituțională	16	0	0	100	16	0	0	100,00	16	0	0	100	16	0	0	100	15		1	93,75
Curtea de Conturi a României	12	4	0	75	12	4	0	75,00	14	2	0	87,5	9	6	1	56,25	9	6	1	56,25
Inspekția Judiciară																	16			100
Institutul Cultural Român	15	1	0	93,75	15	1	0	93,75	15	1	0	93,75	9	6	1	56,25	2	14		12,5
Înalta Curte de Casație și Justiție	13	3	0	81,25	14	2	0	87,50	14	2	0	87,5	15	1	0	93,75	15	1		93,75
Ministerul Afacerilor Externe	9	6	1	56,25	9	7	0	56,25	11	5	0	68,75	12	4	0	75	11	5		68,75
Ministerul Afacerilor Interne	16	0	0	100	16	0	0	100,00	16	0	0	100	16	0	0	100				
Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale	12	4	0	75	11	5	0	68,75	11	5	0	68,75	13	3	0	81,25	14	2		87,5
Ministerul Apărării Naționale	16	0	0	100	16	0	0	100,00	16	0	0	100								
Ministerul Apelor și Pădurilor									15	1	0	93,75	14	2	0	87,5	14	1	1	87,5
Ministerul Cercetării și Inovării									9	4	3	56,25	8	8	0	50				
Ministerul Culturii (2015 - 2016) // Ministerul Culturii și Identității Naționale (2017 - 2019)	10	6	0	62,5	9	7	0	56,25	9	5	2	56,25	9	5	2	56,25	13	3		81,25
Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice (2015 - 2016, 2018 - 2019) // Ministerul Dezvoltării Regionale, Administrației Publice și Fondurilor Europene (2017)	15	1	0	93,75	15	1	0	93,75	16	0	0	100	15	1	0	93,75	14	2		87,5
Ministerul Economiei, Comerțului și Turismului (2015) // Ministerul Economiei, Comerțului și Relațiilor cu Mediul de Afaceri (2016) // Ministerul Economiei (2017 - 2019)	0	0	0	0	0	0	0	0,00	12	4	0	75	4	11	1	25	1	11	4	6,25
Ministerul Educației și Cercetării Științifice (2015 - 2016) //	9	7	0	56,25	10	6	0	62,50	12	4	0	75	10	6	0	62,5	13	3		81,25

Entitate	2015				2016				2017				2018				2019			
	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%	I	PI	NI	%
Ministerul Educației Naționale (2017 - 2019)																				
Ministerul Energiei (2015) //																				
Ministerul Energiei, Întreprinderilor Mici și Mijlocii și Mediei de Afaceri (2016 - 2019)	12	2	2	75	10	6	0	62,50	13	3	0	81,25	14	1	1	87,5	15	1		93,75
Ministerul Finanțelor Publice	16	0	0	100	16	0	0	100,00	16	0	0	100	16	0	0	100	16			100
Ministerul Fondurilor Europene	15	1	0	93,75	14	1	1	87,50					15	1	0	93,75	15	1		93,75
Ministerul Justiției	15	1	0	93,75	15	0	1	93,75	15	1	0	93,75	15	1	0	93,75				
Ministerul Mediului, Apelor și Pădurilor (2015 - 2016) //	7	8	1	43,75	8	8	0	50,00	14	2	0	87,5	12	4	0	75	12	4		75
Ministerul Mediului (2017 - 2019)																				
Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice (2015-2016) //	15	1	0	93,75	16	0	0	100,00	15	1	0	93,75	14	2	0	87,5	13	3		81,25
Ministerul Muncii și Justiției Sociale (2017 - 2019)																				
Ministerul pentru Consultare Publică și Dialog Civic					0	0	0	0,00												
Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat									8	6	2	50	0	15	1	0				
Ministerul pentru Relația cu Parlamentul									12	4	0	75	7	7	2	43,75				
Ministerul pentru Românii de Pretutindeni									16	0	0	100	14	2	0	87,5				
Ministerul pentru Societatea Informațională (2015); Ministerul Comunicațiilor și pentru Societatea Informațională (2016); Ministerul Comunicațiilor și Societății Informaționale (2017 - 2019).	9	6	1	56,25	9	6	1	56,25	9	7	0	56,25	4	12	0	25	7	9		43,75
Ministerul Public	15	1	0	93,75	8	8	0	50,00	15	1	0	93,75								
Ministerul Sănătății	9	7	0	56,25	12	4	0	75,00	9	7	0	56,25	11	5	0	68,75	11	5		68,75

...

Entitate	2015				2016				2017				2018				2019			
	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%*	I	PI	NI	%	I	PI	NI	%
Ministerul Tineretului și Sportului	0	14	2	0	9	7	0	56,25	13	3	0	81,25	13	3	0	81,25	13	3		81,25
Ministerul Transporturilor	13	0	3	81,25	12	3	1	75,00	15	1	0	93,75	15	1	0	93,75	15	1		93,75
Ministerul Turismului									2	6	8	12,5	2	9	5	12,5	2	9	5	12,5
Oficiul Național al Informațiilor Secrete de Stat	16	0	0	100	16	0	0	100,00	16	0	0	100	16	0	0	100	16			100
Oficiul Național de Prevenire și Combaterea Spălării Banilor	16	0	0	100	16	0	0	100,00	16	0	0	100	16	0	0	100				
Secretariatul de Stat pentru recunoașterea meritelor luptătorilor împotriva regimului comunist instaurat în România în perioada 1945-1989	13	3	0	81,25	11	5	0	68,75	14	2	0	87,5	5	11	0	31,25	10	6		62,5
Secretariatul General al Guvernului	15	1	0	93,75	10	6	0	62,50	15	1	0	93,75	13	3	0	81,25	14	2		87,5
Senatul României	13	2	1	81,25	10	6	0	62,50	16	0	0	100	14	2	0	87,5	11	5		68,75
Serviciul de Informații Externe	15	1	0	93,75	16	0	0	100,00												
Serviciul de Protecție și Pază	16	0	0	100																
Serviciul de Telecomunicații Speciale	16	0	0	100																
Serviciul Român de Informații	15	1	0	93,75	15	1	0	93,75												
Societatea Română de Radiodifuziune	10	1	5	62,5	10	3	3	62,50	10	3	3	62,5	11	2	3	68,75	11	2	3	68,75
Societatea Română de Televiziune	9	6	1	56,25	9	4	3	56,25	9	4	3	56,25	10	5	1	62,5	13	2	1	81,25
Media anuală				79,13				75,24				81,70				75,80				80,86

* Pentru anii 2015 – 2017 rapoartele SGG prezintă alte valori ale gradului mediu de implementare față de cele calculate de autoare și prezentate în tabel, după cum urmează: 80,65% în anul 2015; 78,25% în anul 2016; 81,10% în anul 2017. Pentru anul 2019 este prezentată valoarea rotunjită 81%.

Sursa: SGG (2016, pp. 13 – 15; 2017, pp. 15 – 18; 2018, pp. 17 – 18; 2019, pp. 16 – 17; 2020, pp. 26 – 28).

Se observă că, în cadrul perioadei 2015-2019, 25 de entități publice centrale au raportat implementarea tuturor celor 16 standarde de control intern managerial. Repartiția acestora în fiecare an al perioadei este reflectată în tabelul 3.31.

Tabelul 3.31. Entități publice centrale care au implementat toate standardele de control intern

Nr. crt.	Entitate	2015	2016	2017	2018	2019
1.	Academia Română					x
2.	Administrația Prezidențială				x	x
3.	Agencia Națională de Integritate		x		x	x
4.	Agencia Națională de Presă Agerpres	x		x		
5.	Autoritatea Națională de Supraveghere a Prelucrării Datelor cu Caracter Personal	x	x	x	x	
6.	Camera Deputaților					x
7.	Consiliul Concurenței	x	x	x	x	x
8.	Consiliul Național al Audiovizualului					x
9.	Consiliul Național de Soluționare a Contestațiilor	x	x	x	x	x
10.	Consiliul Național pentru Combaterea Discriminării				x	x
11.	Consiliul Superior al Magistraturii	x	x	x	x	x
12.	Curtea Constituțională	x	x	x	x	
13.	Inspeția Judiciară					x
14.	Ministerul Afacerilor Interne	x	x	x	x	exc.
15.	Ministerul Apărării Naționale	x	x	x	exc.	exc.
16.	Ministerul Dezvoltării Regionale, Administrației Publice și Fondurilor Europene			x		
17.	Ministerul Finanțelor Publice	x	x	x	x	x
18.	Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice		x			
19.	Ministerul pentru Românii de Pretutindeni			x		
20.	Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor	x	x	x	x	
21.	Oficiul Registrului Național al Informațiilor Secrete de Stat	x	x	x	x	x
22.	Senatul României			x		
23.	Serviciul de Informații Externe		x			
24.	Serviciul de Protecție și Pază	x	exc.	exc.	exc.	exc.
25.	Serviciul de Telecomunicații Speciale	x	exc.	exc.	exc.	exc.
	Total entități publice centrale	13	13	14	12	12

Notă: „exc.” indică entitățile exceptate de la raportare.

Sursa: SGG (2016, p. 17; 2017, p. 23; 2018, p. 23; 2019, p. 21; 2020, p. 35).

Conform datelor prezentate în acest tabel, situația entităților publice centrale care au implementat toate standardele de control intern managerial a avut un caracter dinamic, fiind într-o continuă modificare.

Analizând datele din acest tabel, reținem următoarele aspecte:

1. Doar cinci entități publice centrale au reușit conformarea cu cerințele Codurilor controlului intern în toți cei cinci ani ai intervalului analizat, și anume: Consiliul Concurenței; Consiliul Național de Soluționare a Contestațiilor; Consiliul Superior al Magistraturii; Ministerul Finanțelor Publice; Oficiul Registrului Național al Informațiilor Secrete de Stat.

2. Secretariatul General al Guvernului, entitatea abilitată să gestioneze politica în domeniul controlului intern managerial în mediul public, nu este prezent în tabel în niciun an al perioadei. Într-adevăr, potrivit tabelului 3.31, Secretariatul General al Guvernului a înregistrat niveluri de conformare cuprinse între 62,50% și 93,75%.

3. Entitățile din sfera ordinii și siguranței naționale nu se regăsesc în lista de mai sus, întrucât la un anumit moment au încetat să transmită date cu privire la stadiul implementării sistemului de control intern managerial în cadrul lor, invocând faptul că sunt exceptate de la raportare. Este cazul Ministerului Afacerilor Interne (nu a raportat pentru anul 2019), Ministerului Apărării Naționale (nu a raportat pentru anii 2018 și 2019), Serviciului de Protecție și Pază (nu a raportat pentru perioada 2016-2019) și Serviciului de Telecomunicații Speciale (nu a raportat pentru aceeași perioadă). Anterior deciziei de a nu mai realiza raportarea, fiecare dintre acestea comunicaseră conformarea integrală cu cerințele Codurilor. Prin urmare, în lipsa datelor, în cazul acestor entități nu se poate concluziona asupra gradului de conformare de-a lungul întregii perioade analizate.

4. Există entități care nu fac parte din categoria celor de mai sus și care totuși nu au raportat implementarea tuturor standardelor în fiecare an al perioadei. În anumite cazuri (spre exemplu, în situația,

Autorității Naționale de Supraveghere a Prelucrării Datelor cu Caracter Personal sau Curții Constituționale) avem de-a face cu imposibilitatea realizării depline a conformării. În alte situații, absența unor entități din anumiți ani se datorează faptului că nu au funcționat de-a lungul celor cinci ani. Spre exemplu, lipsa Oficiului Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor de pe coloana corespunzătoare anului 2019 nu se datorează faptului că acesta nu a mai reușit conformarea în acest an, ci se explică prin desființarea sa ca entitate de sine stătătoare. Practic, aceasta a fost preluată în cadrul Ministerului Finanțelor Publice, iar raportarea sa a fost cuprinsă în cea a Ministerului. În mod similar, Inspekția Judiciară a fost înființată în anul 2019.

5. Senatul României a declarat la nivelul anului 2017 implementarea tuturor standardelor de control. Apreciem că autoevaluarea corespunzătoare acestui an este nerealistă, în condițiile în care entitatea a raportat pentru acest an faptul că nu a realizat identificarea riscurilor. Codul cuprins în OSGG nr. 400/2015, actualizat, prevedea drept condiții generale de evaluare a standardului 8. „Managementul riscurilor” următoarele:

- Sunt identificate și evaluate/reevaluate principalele riscuri proprii obiectivelor compartimentului și activităților desfășurate în cadrul acestuia?
- Sunt stabilite măsuri de gestionare a riscurilor identificate și evaluate la nivelul activităților din cadrul compartimentului?
- Este asigurată completarea/actualizarea registrului riscurilor?

În această situație, standardul în cauză nu putea fi considerat implementat.

În tabelul 3.32 sunt redată sintetic informațiile corespunzătoare fiecărui an al intervalului 2015-2019. Pe primul rând este prezentat numărul entităților publice în cazul cărora întâlnim o conformare integrală cu Codurile controlului intern aplicabile în perioada verificată, iar pe ultimul rând al acestuia – ponderea acestora, calculată prin raportare la numărul total al entităților publice centrale care au prezentat rapoarte, aferent fiecărui an.

Pe baza datelor cuprinse în acest tabel se observă că, atât numeric, cât și procentual, cele mai multe entități publice centrale cu sisteme de control conforme au existat la nivelul anului 2017, iar cele mai puține – în anul următor.

Tabelul 3.32. Ponderea entităților publice centrale care au implementat toate standardele în totalul entităților raportoare

	2015	2016	2017	2018	2019
1. Entități publice centrale care au implementat toate standardele de control intern managerial	13	13	14	12	12
2. Total entități publice centrale care au raportat pentru anul în cauză	52	50	55	55	48
3. Ponderea entităților publice centrale care au implementat toate standardele de control intern managerial în totalul entităților publice centrale raportoare (3 = 1/2).	25%	26%	25,45%	21,82%	25%

Sursa: Realizat de autor.

De cealaltă parte a spectrului, următoarele entități se remarcă într-un sens negativ, prin procente extrem de reduse de implementare a standardelor de control intern: Ministerul Economiei – 6,25%, Institutul Cultural Român – 12,5% și Ministerul Turismului – 12,5%.

B3. Situația generală a conformării cu cerințele Codurilor controlului intern

În corelație cu stadiul implementării standardelor de control intern, putem analiza gradul de conformare cu cerințele Codului controlului intern.

Tabelul 3.33 conține informații privind gradul de conformare la nivelul entităților publice centrale, în timp ce tabelul 3.34 prezintă informații pentru entitățile publice subordonate.

**Tabelul 3.33. Gradul de conformare
la nivelul entităților publice centrale**

Standarde	2015a		2016		2017		2018		2019	
Conform	15	28,85%	12	24%	15	27,27%	13	23,64%	13	27,08%
Parțial conform	37	71,15%	38	76%	40	72,73%	27	49,09%	21	43,75%
Parțial conform limitat	-	-	-	-	-	-	11	20%	10	20,83%
Neconform	0	0%	0	0%	0	0%	4	7,27%	4	8,33%

Sursa: SGG (2016, p. 52-53; 2017, p. 77-78; 2018, p. 65; 2019, p. 63; 2020, p. 66).

Tabelele sunt construite pe baza datelor preluate din rapoartele SGG. Analizând aceste date în corelație cu celelalte informații din rapoarte, observăm că există o serie de neconcordanțe între datele prezentate în tabelul 3.33 și cele cuprinse în tabelul 3.35, între tabelul 3.30 și cele cuprinse în tabelul 3.33.

Astfel, în anul 2015, în tabelul 3.33 sunt menționate 15 entități cu sistem de control „conforme”, iar în tabelul 3.35 sunt înscrise 16 entități cu sisteme de control intern „conforme”. În tabelul 3.30 există două entități care în anul 2015 au implementat mai puțin de nouă standarde (Consiliul Național pentru Studierea Arhivelor Securității și Ministerul Mediului, Apelor și Pădurilor), în tabelul 3.33 nu este înregistrată nicio entitate cu sistem „neconform”.

În tabelul 3.34 sunt sintetizate datele privind evoluția gradului de conformare înregistrat la nivelul entităților publice subordonate.

**Tabelul 3.34. Gradul de conformare
la nivelul entităților publice subordonate**

Stan- darde	2015		2016		2017		2018		2019	
Conform	1.090	51,93%	1.003	50,23%	1.043	54,10%	888	48,29%	593	39,83%
Parțial conform	958	45,64%	979	49,02%	866	44,92%	789	42,90%	766	51,44%
Parțial conform limitat	-	-	-	-	-	-	107	5,82%	54	3,63%
Neconform	51	2,43%	15	0,75%	19	0,99%	39	2,12%	15	1,01%

Sursa: SGG (2016, p. 53; 2017, p. 78; 2018, p. 23; 2019, p. 69; 2020, p. 72).

Ordinele secretarului general al Guvernului care au reglementat controlul intern în perioada analizată au prezentat o optică diferită asupra stabilirii gradului de conformare a entităților publice cu cerințele codurilor.

În cazul OSGG nr. 400/2015, gradul de conformare se determina prin raportarea numărului standardelor implementate la numărul total al standardelor prevăzute în cod. În funcție de acest rezultat, sistemul de control intern managerial implementat în cadrul unei entități publice se putea afla în următoarele trei situații:

- *conform* – dacă entitatea a implementat toate cele 16 standarde;
- *parțial conform* – dacă entitatea a implementat între 9 și 15 standarde;
- *neconform* – dacă entitatea a implementat mai puțin de 9 standarde.

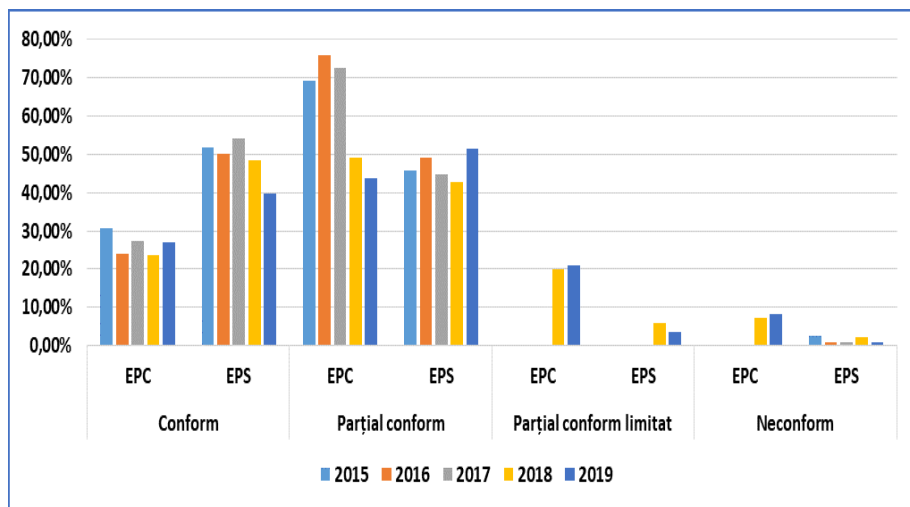
Metodologia aprobată prin OSGG nr. 600/2018 a menținut modul de determinare a gradului de conformare, însă, spre deosebire de actul normativ anterior, a stabilit patru categorii în care se pot încadra sistemele de control intern managerial ale entităților publice, după cum urmează:

- sistemul este *conform* dacă sunt implementate toate cele 16 standarde;
- sistemul este *parțial conform* dacă sunt implementate între 13 și 15 standarde;
- sistemul este *parțial conform limitat* dacă sunt implementate între 9 și 12 standarde;
- sistemul este *neconform* dacă sunt implementate mai puțin de 9 standarde.

După cum am precizat, cele două categorii „parțial conform” și „parțial conform limitat” din cadrul OSGG nr. 600/2018 reprezintă o detaliere a categoriei „parțial conform” din cadrul OSGG nr. 400/2015.

Fig. 3.13 prezintă o paralelă între evoluția stadiului de conformare la nivelul entităților publice centrale comparativ cu evoluția înregistrată la nivelul entităților publice subordonate.

Fig. 3.13. Comparație între stadiul conformării la nivelul administrației publice centrale și al administrației publice locale

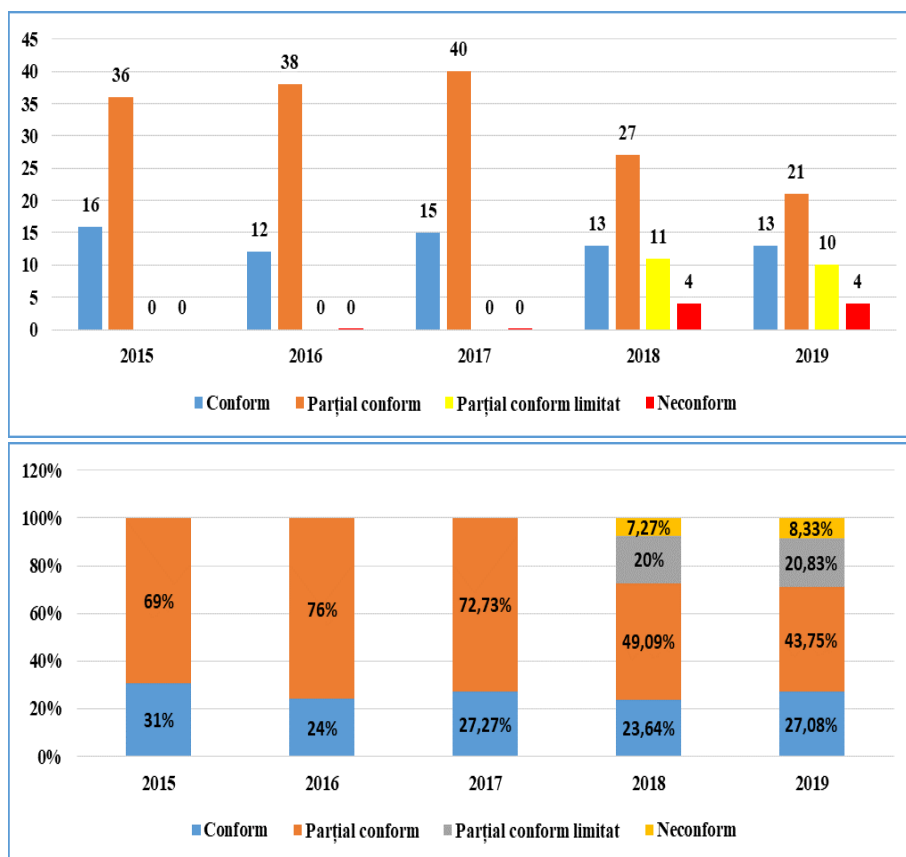


Sursa: Realizat de autor.

Pe baza datelor ilustrate în cadrul acesteia, se poate concluziona că, în fiecare an al perioadei 2015-2019, ponderea entităților publice subordonate cu sisteme de control conforme în totalul entităților din această categorie a fost mai mare decât ponderea entităților publice centrale. Dimpotrivă, ponderi mai mari în categoriile „parțial conform” și „parțial conform limitat” s-au înregistrat în cazul entităților publice centrale. În privința entităților cu sisteme de control neconforme, se observă că entitățile publice centrale s-au înscris în această categorie în mai puțini ani decât cele subordonate (doar în anii 2018 și 2019) însă au avut ponderi mai mari.

Urmărind evoluția gradului de conformare cu cerințele Codului la nivelul entităților publice centrale (reflectată în fig. 3.14), observăm că în primii trei ani ai perioadei au existat doar entități ale căror sisteme de control au fost „conforme” sau „parțial conforme”. În schimb, în anii 2018 și 2019 au apărut patru entități care au raportat faptul că sistemele lor de control intern sunt „neconforme” față de prevederile Codului.

Fig. 3.14. Evoluția numerică și procentuală a entităților publice centrale după gradul de conformare – date prezentate în rapoartele SGG



Sursa: Realizat de autor.

B4. Situația conformării cu cerințele Codurilor controlului intern la nivelul entităților publice centrale

În subsecțiunea anterioară am analizat datele globale referitoare la gradul de conformare atât în cazul entităților publice centrale, cât și în cazul celor subordonate. În cele ce urmează vom detalia, pentru fiecare an al perioadei 2015-2019, stadiul conformării pentru entitățile publice centrale, datele care reflectă această evoluție fiind centralizate în tabelul 3.35.

Tabelul 3.35. Stadiul conformării cu cerințele Codului controlului intern la nivelul entităților publice centrale

	2015			2016			2017			2018				2019			
	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	PCL	NC	C	PC	PCL	NC
Academia Oamenilor de Știință din România							x				x			-	-	-	-
Academia Română		x			x		x			x				x			
Administrația Prezidențială		x			x		x			x				x			
Agencia Națională de Integritate	x			x			x			x				x			
Agencia Națională de Presă Agerpres	x				x		x				x				x		
Autoritatea Electorală Permanentă		x			x			x			x				x		
Autoritatea Națională de Supraveghere a Prelucrării Datelor cu Caracter Personal	x			x				x			x				x		
Autoritatea Națională pentru Restituirea Proprietăților		x			x			x			x					x	
Autoritatea Națională Sanitară-Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor		x			x			x				x			x		
Autoritatea pentru Administrarea Activelor Statului		x			x			x			x				x		
Avocatul Poporului		x			x			x			x				x		
Camera Deputaților		x			x			x			x			x			
Consiliul Concurenței	x			x			x			x				x			
Consiliul Economic și Social		x			x			x			x					x	
Consiliul Legislativ		x			x			x			x				x		
Consiliul Național al Audiovizualului		x			x			x			x			x			
Consiliul Național de Soluționare a Contestațiilor	x			x			x			x				x			
Consiliul Național pentru Combaterea Discriminării		x			x			x		x				x			
Consiliul Național		x			x			x				x				x	

	2015			2016			2017			2018				2019			
	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	PCL	NC	C	PC	PCL	NC
pentru Studiarea Arhivelor Securității																	
Consiliul Superior al Magistraturii	x				x		x				x			x			
Curtea Constituțională	x			x			x			x					x		
Curtea de Conturi a României		x			x			x				x				x	
Inspekția Judiciară														x			
Institutul Cultural Român	x			x				x				x					x
Înalta Curte de Casație și Justiție		x			x			x			x				x		
Ministerul Afacerilor Externe		x			x			x			x					x	
Ministerul Afacerilor Interne	x			x			x			x							
Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale		x			x			x			x				x		
Ministerul Apărării Naționale	x			x			x										
Ministerul Apelor și Pădurilor								x			x				x		
Ministerul Cercetării și Inovării								x					x				
Ministerul Culturii (2015-2016); Ministerul Culturii și Identității Naționale (2017-2019)		x			x			x				x			x		
Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice (2015-2016, 2018-2019); Ministerul Dezvoltării Regionale, Administrației Publice și Fondurilor Europene (2017)		x			x			x			x				x		
Ministerul Economiei, Comerțului și Turismului (2015); Ministerul Economiei, Comerțului și Relațiilor cu Mediul de Afaceri (2016)								x					x				x

	2015			2016			2017			2018				2019			
	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	PCL	NC	C	PC	PCL	NC
Ministerul Economiei (2017-2019)																	
Ministerul Educației și Cercetării Științifice (2015-2016); Ministerul Educației Naționale (2017-2019)		x			x			x			x				x		
Ministerul Energiei, Întreprinderilor Mici și Mijlocii și Mediului de Afaceri (2015); Ministerul Energiei (2016-2019)		x			x			x			x				x		
Ministerul Finanțelor Publice	x			x			x			x				x			
Ministerul Fondurilor Europene		x			x						x				x		
Ministerul Justiției		x			x			x			x						
Ministerul Mediului, Apelor și Pădurilor (2015-2016); Ministerul Mediului (2017); Ministerul Apelor și Pădurilor (2019)		x			x			x				x				x	
Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice (2015-2016); Ministerul Muncii și Justiției Sociale (2017-2019)		x			x			x		x					x		
Ministerul pentru Consultare Publică și Dialog Civic																	
Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat								x			x						
Ministerul pentru Relația cu Parlamentul								x					x				
Ministerul pentru Românii de Pretutindeni							x				x						
Ministerul pentru Societatea Informațională (2015); Ministerul Comunicațiilor și pentru Societatea Informațională		x			x			x					x				x

	2015			2016			2017			2018				2019			
	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	PCL	NC	C	PC	PCL	NC
nală (2016); Ministerul Comunicațiilor și Societății Informați- onale (2017-2019).																	
Ministerul Public		x			x			x		x				x			
Ministerul Sănătății		x			x			x				x				x	
Ministerul Tineretului și Sportului		x			x			x			x				x		
Ministerul Transpor- turilor		x			x			x			x				x		
Ministerul Turismului								x				x					x
Oficiul Național al Informațiilor Secrete de Stat	x			x			x			x				x			
Oficiul Național de Prevenire și Combate- rea Spălării Banilor	x			x			x			x							
Secretariatul de Stat pentru recunoașterea meritelor luptătorilor împotriva regimului comunist instaurat în România în perioada 1945-1989		x			x			x				x				x	
Secretariatul General al Guvernului		x			x			x			x				x		
Senatul României		x			x		x				x					x	
Serviciul de Informații Externe	x			x													
Serviciul de Protecție și Pază	x																
Serviciul de Telecomu- nicații Speciale	x																
Serviciul Român de Informații		x			x												
Societatea Română de Radiodifuziune		x			x			x				x				x	
Societatea Română de Televiziune		x			x			x				x			x		
Număr de entități	16	36	0	12	38	0	15	40	0	13	27	11	4	13	21	10	4
Total entități raportoa- re pentru anul în cauză	52			50			55			55				48			

	2015			2016			2017			2018				2019			
	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	PCL	NC	C	PC	PCL	NC
Grad de implementare la nivelul entităților publice centrale (% în total entități publice centrale)	30,77%	69,23%	0%	24,00%	76,00%	0%	27,27%	72,73%	0%	23,64%	49,09%	20,00%	7,27%	27,08%	43,75%	20,83%	8,33%

Notă: În tabelul aferent anului 2015, raportul întocmit de SGG indică 16 entități ale căror sisteme de control intern au fost „conforme” la nivelul acestui an. Totuși, la calculul gradului de implementare au fost avute în vedere doar 15 entități, ceea ce conduce la un procent de 28,85%. În tabelul nostru au fost luate în considerare toate cele 16 entități specificate, ceea ce a condus la un grad de implementare pentru acest an de 30,77%.

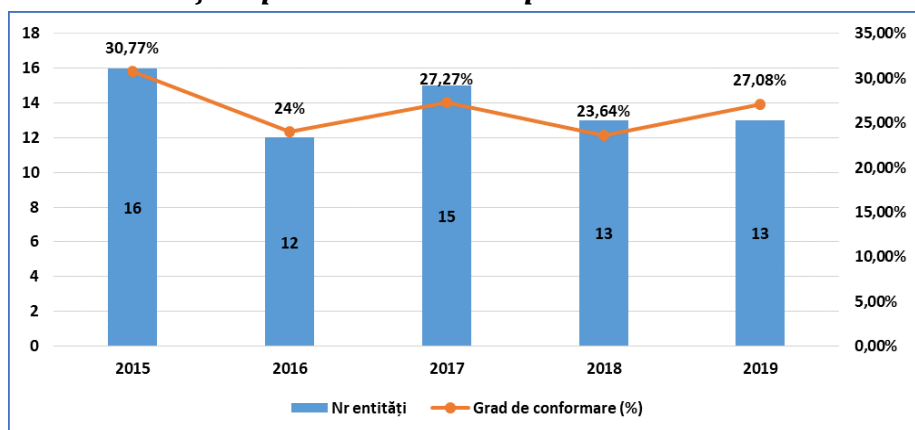
Legendă

C	sistemul este conform
PC	sistemul este parțial conform
NC	sistemul este neconform
PCL	sistemul este parțial conform limitat

Sursa: SGG (2016, p. 49-51; 2017, p. 74-76; 2018, p. 62-64; 2019, p. 60-62; 2020, p. 63-65).

Pentru o mai ușoară urmărire a evoluției gradului de conformare, datele de pe ultimul rând al tabelului au fost ilustrate grafic în fig. 3.15.

Fig. 3.15. Evoluția ponderii standardelor implementate la nivelul entităților publice centrale în perioada 2015-2019



Sursa: Realizat de autor.

Conform fig. 3.15, numărul entităților publice centrale care au reușit conformarea cu cerințele Codului controlului intern în fiecare an al perioadei 2015-2019 a fluctuat, fiind cuprins între 12 entități (în anul 2016) și 16 entități (în anul 2015).

Evoluția din punct de vedere numeric este mai puțin relevantă, întrucât numărul entităților publice centrale s-a modificat de la un an la altul ca urmare a schimbărilor intervenite la nivel politic. În consecință, în figură a fost reprezentată și ponderea entităților publice care au realizat această conformare în totalul entităților care au raportat la nivelul fiecărui an. După cum a fost specificat mai sus, această pondere ne indică, pentru fiecare an, gradul de implementare a standardelor la nivelul administrației publice centrale.

Gradul de conformare conturează aceeași evoluție cu numărul entităților care au reușit conformarea, acesta înregistrând nivelul cel mai ridicat în anul 2015 (30,77%) și cel mai scăzut în anul 2018 (23,64%).

Valoarea gradului de conformare a standardelor la finele anului 2019 este superioară celei înregistrate în anul anterior, dar mai mică decât cea aferentă anului 2015.

Tabelele și figurile prezentate anterior sunt construite pe baza datelor cuprinse în rapoartele întocmite de Secretariatul General al Guvernului, prin consolidarea datelor transmise de entitățile publice raportoare. După cum vom explica în cele ce urmează, între datele prezentate în aceste rapoarte există o serie de neconcordanțe. Concret, nu a fost asigurată corelarea datelor referitoare la gradul de implementare a standardelor (tabelul 3.35) cu cele privind stadiul implementării sistemului de control intern (tabelul 3.30), respectiv nivelul de conformare a acestuia cu cerințele Codurilor controlului intern.

Presupunând că numărul standardelor implementate este corect, observăm, prin confruntarea datelor din cele două tabele, că unele entități și-au stabilit în mod greșit stadiul implementării sistemului de control intern managerial.

Preponderente sunt situațiile în care entitățile au implementat un anumit număr de standarde de control intern și își declară sistemul de control intern managerial într-o categorie superioară celei în care se află de fapt, categoria declarată necesitând un număr mai mare de standarde.

Spre exemplu, pe prima poziție din tabelul 3.36 întâlnim Agenția Națională de Integritate care în anul 2015 a specificat implementarea a 15 standarde, ceea ce indică faptul că sistemul său de control intern este „parțial conform” cu cerințele Codului controlului intern impus entităților publice. Cu toate acestea, entitatea a declarat că deține un sistem de control intern „conform” cu cerințele Codului.

Uneori, diferențele între situația reală și cea raportată cu privire la stadiul de implementare a sistemului de control intern managerial sunt semnificative. Spre exemplu, deși la nivelul anului 2018 nu avea niciun standard implementat, Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenoriat și-a evaluat sistemul de control intern managerial ca fiind „parțial conform”, în condițiile în care în această categorie se încadrează entitățile care au reușit implementarea unui număr de standarde de control intern cuprins între 12 și 15. În cadrul aceluiași an, cu doar două standarde implementate, Ministerul Turismului a considerat că sistemul său de control intern este „parțial conform limitat”.

Există însă și câteva cazuri de entități aflate în situația inversă, acestea „subevaluându-și” în mod eronat sistemele de control intern în raport cu cadrul legal aplicabil.

Spre exemplu, în anul 2016, atât Consiliul Superior al Magistraturii, cât și Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice au implementat toate cele 16 standarde de control intern, realizând astfel conformarea deplină cu Codul controlului intern. Cu toate acestea, ambele entități și-au declarat sistemele de control intern managerial ca fiind „parțial conforme”.

Repartizarea entităților în cazul cărora există aceste neconcordanțe pe fiecare an al perioadei analizate este redată în tabelul 3.36.

**Tabelul 3.36. Neconcordanțe între datele prezentate
în rapoartele SGG**

Anul	Nr. crt.	Entitate	Nr. standarde implementate	Evaluare SCIM conform raport SGG*	Evaluare corectă a SCIM
2015	1.	Agencia Națională de Integritate	15	Conform	Parțial conform
	2.	Consiliul Național pentru Studierea Arhivelor Securității	8	Parțial conform	Neconform
	3.	Institutul Cultural Român	15	Conform	Parțial conform
	4.	Ministerul Mediului, Apelor și Pădurilor	7	Parțial conform	Neconform
	5.	Serviciul de Informații Externe	15	Conform	Parțial conform
2016	1.	Consiliul Național pentru Studierea Arhivelor Securității	8	Parțial conform	Neconform
	2.	Consiliul Superior al Magistraturii	16	Parțial conform	Conform
	3.	Institutul Cultural Român	15	Conform	Parțial conform
	4.	Ministerul Mediului, Apelor și Pădurilor	8	Parțial conform	Neconform
	5.	Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice	16	Parțial conform	Conform
	6.	Ministerul Public	8	Parțial conform	Neconform
2017	1.	Agencia Națională de Integritate	10	Conform	Parțial conform
	2.	Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat	8	Parțial conform	Neconform
	3.	Ministerul Turismului	2	Parțial conform	Neconform
2018	1.	Academia Oamenilor de Știință din România	10	Parțial conform	Parțial conform limitat
	2.	Academia Română	15	Conform	Parțial conform
	3.	Autoritatea Națională de	16	Parțial	Conform

Anul	Nr. crt.	Entitate	Nr. standarde implementate	Evaluare SCIM conform raport SGG*	Evaluare corectă a SCIM
		Supraveghere a Prelucrării Datelor cu Caracter Personal		conform	
	4.	Autoritatea Națională pentru Restituirea Proprietăților	11	Parțial conform	Parțial conform limitat
	5.	Consiliul Economic și Social	9	Parțial conform	Parțial conform limitat
	6.	Consiliul Legislativ	9	Parțial conform	Parțial conform limitat
	7.	Consiliul Superior al Magistraturii	16	Parțial conform	Conform
	8.	Ministerul Energiei	10	Parțial conform	Parțial conform limitat
	9.	Ministerul Muncii și Justiției Sociale	14	Conform	Parțial conform
	10.	Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat	0	Parțial conform	Neconform
	11.	Ministerul Public	11	Conform	Parțial conform limitat
	12.	Ministerul Turismului	2	Parțial conform limitat	Neconform
	13.	Secretariatul de Stat pentru recunoașterea meritelor luptătorilor împotriva regimului comunist instaurat în România în perioada 1945-1989	5	Parțial conform limitat	Neconform
2019	1.	Ministerul Public	13	Conform	Parțial conform

Sursa: Realizat de autor pe baza datelor SGG, Raport 2019.

Cu ajutorul acestor date putem corecta informațiile anterioare, iar rezultatele obținute sunt prezentate în tabelul 3.37.

Tabelul 3.37. Stadiul conformării cu cerințele Codului controlului intern la nivelul entităților publice centrale:

(a) Date raportate

	2015			2016			2017			2018				2019			
	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	PCL	NC	C	PC	PCL	NC
Număr de entități	16	36	0	12	38	0	15	40	0	13	27	11	4	13	21	10	4
Total entități raportate pentru anul în cauză	52			50			55			55				48			
Grad de implementare la nivelul entităților publice centrale (% în total entități publice centrale)	30,77%	69,23%	0%	24,00%	76,00%	0%	27,27%	72,73%	0%	23,64%	49,09%	20,00%	7,27%	27,08%	43,75%	20,83%	8,33%

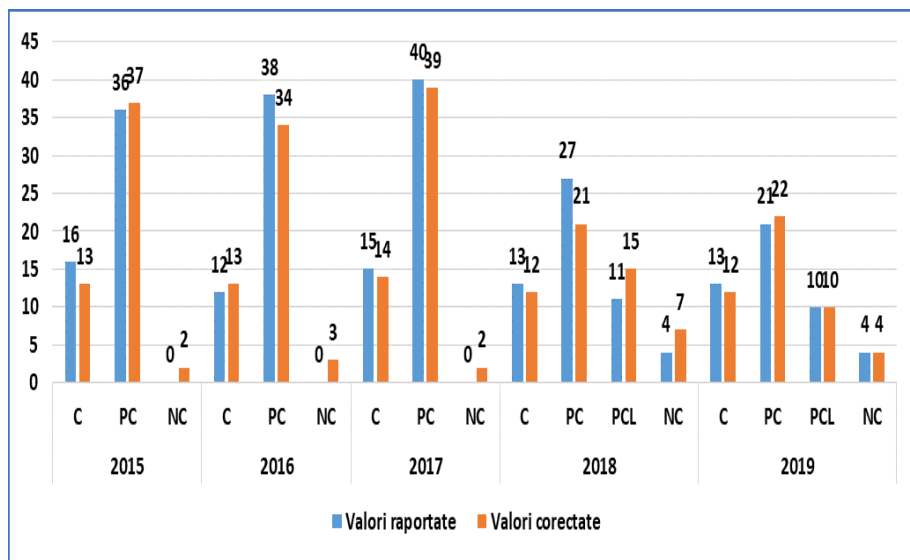
(b) Date corectate

	2015			2016			2017			2018				2019			
	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	NC	C	PC	PCL	NC	C	PC	PCL	NC
Număr de entități	13	37	2	13	34	3	14	39	2	12	21	15	7	12	22	10	4
Total entități raportate pentru anul în cauză	52			50			55			55				48			
Grad de implementare la nivelul entităților publice centrale (% în total entități publice centrale)	25,00%	71,15%	4%	26,00%	68,00%	6%	25,45%	70,91%	4%	21,82%	38,18%	27,27%	12,73%	25,00%	45,83%	20,83%	8,33%

Sursa: Realizat de autor pe baza datelor SGG, Raport 2019.

Pentru a observa mai bine diferențele dintre situația raportată și cea reală referitoare la stadiul implementării sistemului de control intern la nivelul entităților publice centrale, fig. 3.16 prezintă o paralelă între cele două categorii de date.

Fig. 3.16. Paralelă între valorile raportate și cele corectate referitoare la gradul de conformare a sistemului de control intern în perioada 2015-2019



Sursa: Realizat de autor.

Potrivit datelor ilustrate în fig. 3.16, în fiecare an al perioadei analizate, cu excepția anului 2016, numărul real al entităților cu sisteme de control intern conforme este mai mare decât cel raportat.

În situația raportată existau entități cu sisteme neconforme doar în anii 2018 și 2019. Spre deosebire de aceasta, situația reală reflectă că, de fapt, în fiecare an au existat entități din această categorie. Remarcăm că, la nivelul anului 2018, numărul real al entităților cu sisteme neconforme este mai mare decât cel raportat.

Analizând evoluția fiecărei entități în privința stadiului de implementare a sistemului de control intern managerial, pe baza datelor din tabelul 3.35, putem determina progresele înregistrate de la un an la altul. Rezultatele acestei analize sunt prezentate sintetic în tabelul 3.38.

În cazul fiecărui an, pornim de la numărul entităților care au raportat în anul anterior și apoi adăugăm entitățile care raportează

suplimentar față de anul anterior și le eliminăm pe cele care nu au mai raportat, obținând numărul total al rapoartelor primite pentru anul în cauză.

Apoi, entitățile care au raportat sunt încadrate în una din cele trei categorii (entități care au progresat, entități care au înregistrat un regres și entități a căror evoluție a fost constantă) în funcție de evoluția pe care a înregistrat-o de la un an la altul.

Specificăm că evaluarea evoluției entităților, pentru a fi plasate într-una din cele trei categorii enumerate anterior, se realizează prin raportarea la stadiul de implementare avut în cei doi ani, și nu la numărul de standarde implementate la nivelul acestora.

Cu alte cuvinte, dacă unei entități i-a crescut numărul de standarde implementate în anul curent spre deosebire de anul anterior, apreciem că aceasta a înregistrat un progres doar în situația în care numărul de standarde din anul curent îi permite încadrarea într-o categorie de conformare superioară. Spre exemplu, presupunem că în anul anterior o entitate a implementat 13 standarde, sistemul său de control fiind „parțial conform”. Dacă în anul curent numărul acestora s-a majorat la 15, conform convenției de mai sus, vom considera că entitatea a avut o evoluție constantă, aceasta aflându-se tot în situația unei conformări parțiale. În schimb, dacă numărul standardelor implementate ar fi crescut la 16, am fi considerat că entitatea a înregistrat o evoluție pozitivă.

În mod similar se procedează în situațiile inverse.

Întorcându-ne la tabelul 3.38, constatăm că, în trei dintre cele patru situații analizate, numărul entităților care au regresat a fost mai mare decât cel al entităților care au progresat. Se remarcă în tabel numărul mare al entităților care au înregistrat o evoluție negativă în anul 2018 comparativ cu anul 2017, acestea reprezentând 38,18% din totalul entităților care au raportat în anul 2018.

Situația în anul 2019 față de anul 2018 este relativ echilibrată, numărul entităților care au regresat fiind un pic mai mare decât cel al entităților care au progresat (opt față de șase).

Tabelul 3.38. Evoluția gradului de conformare în perioada 2015-2019 – date raportate

	2016/2015	2017/2016	2018/2017	2019/2018
Entități care au raportat în anul anterior	52	50	55	55
(+) Entități nou înființate	0 ^a	6 ^b		1 ^c
(+) Entități care raportează pentru prima dată		2 ^d	1 ^e	
(-) Entități desființate		1 ^f		5 ^g
(-) Entități care nu au mai raportat				1 ^h
(-) Entități exceptate în cursul anului	2 ⁱ	2 ^j	1 ^k	2 ^l
= Entități comparabile, din care:	50	55	55	48
Entități care au înregistrat un progres		4 ^m (5,45%)	5 ⁿ (9,09%)	6 ^o (12,50%)
Entități care au regresat față de anul anterior	2 ^p (4%)	1 ^q (1,82%)	22 ^r (38,18%)	8 ^s (16,67%)
Entități a căror evoluție a fost constantă	48 (96%)	51 (92,73%)	34 (52,73%)	34 (70,83%)

^a – Ministerul pentru Dialog Civic a fost înființat în anul 2016 însă nu a raportat; ^b – Ministerul Apelor și Pădurilor; Ministerul Cercetării și Inovării; Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat; Ministerul pentru Relația cu Parlamentul; Ministerul pentru Românii de Pretutindeni; Ministerul Turismului; ^c – Inspekția Judiciară; ^d – Academia Oamenilor de Știință din România; Ministerul Economiei; ^e – Ministerul Fondurilor Europene; ^f – Ministerul Fondurilor Europene; ^g – Ministerul Cercetării și Inovării; Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat; Ministerul pentru Relația cu Parlamentul; Ministerul pentru Românii de Pretutindeni; Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor; ^h – Academia Oamenilor de Știință din România; ⁱ – Serviciul de Protecție și Pază; Serviciul de Telecomunicații Speciale; ^j – Serviciul de Informații Externe; Serviciul Român de Informații; ^k – Ministerul Apărării Naționale; ^l – Ministerul Afacerilor Interne; Ministerul Justiției; ^m – Agenția Națională de Presă Agerpres; Consiliul Superior al Magistraturii; Ministerul Dezvoltării Regionale, Administrației Publice și Fondurilor Europene; ⁿ – Academia Română; Administrația Prezidențială; Consiliul Național pentru Combaterea Discriminării; Ministerul Muncii și Justiției Sociale; Ministerul Public; ^o – Autoritatea Națională Sanitară-Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor; Camera Deputaților; Consiliul

Național al Audiovizualului; Consiliul Superior al Magistraturii; Ministerul Culturii și Identității Naționale; Societatea Română de Televiziune; ^p – Agenția Națională de Presă Agerpres; Consiliul Superior al Magistraturii; ^q – Institutul Cultural Român; ^r – Agenția Națională de Presă Agerpres; Autoritatea Națională de Supraveghere a Prelucrării Datelor cu Caracter Personal; Autoritatea Națională Sanitară-Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor; Consiliul Național pentru Studierea Arhivelor Securității; Consiliul Superior al Magistraturii; Curtea de Conturi a României; Institutul Cultural Român; Ministerul Cercetării și Inovării; Ministerul Comunicațiilor și Societății Informaționale; Ministerul Culturii și Identității Naționale; Ministerul Dezvoltării Regionale, Administrației Publice și Fondurilor Europene; Ministerul Economiei; Ministerul Mediului; Ministerul Muncii și Justiției Sociale; Ministerul pentru Relația cu Parlamentul; Ministerul pentru Românii de Pretutindeni; Ministerul Sănătății; Ministerul Turismului; Secretariatul de Stat pentru recunoașterea meritelor luptătorilor împotriva regimului comunist instaurat în România în perioada 1945-1989; Senatul României; Societatea Română de Radiodifuziune; Societatea Română de Televiziune; ^s – Autoritatea Națională pentru Restituirea Proprietăților; Consiliul Economic și Social; Curtea Constituțională; Institutul Cultural Român; Ministerul Afacerilor Externe; Ministerul Muncii și Justiției Sociale; Ministerul Turismului; Senatul României.

Datele din tabelul 3.38 se bazează pe cele din tabelul 3.35, despre care am arătat mai sus că prezintă unele erori. Prin urmare, se cuvine să refacem analiza, ținând cont de observațiile notate în tabelul 3.37. Situația „reală” obținută pe baza datelor corectate este redată în tabelul 3.39.

Se observă că există unele diferențe față de tabelul anterior. Conform noilor date, raportul între entitățile care au progresat și cele care au regresat a fost următorul:

- În 2017/2016, respectiv 2019/2018, numărul entităților care au regresat a fost superior celor care au progresat (șase față de două, respectiv zece față de cinci).
- În 2018/2017, numărul entităților care au regresat a fost mai mare decât al celor care au progresat (24 față de 5).
- În 2016/2015, numărul entităților cu o evoluție favorabilă a fost egal cu al celor cu evoluție negativă (câte două cazuri în fiecare categorie).

Dincolo de corecția pe care am menționat-o anterior, tabelul 3.39 mai conține un set de date „ajustate”, acestea regăsindu-se în coloana

„2018/2017”. Această ajustare se întâlnește doar la comparația dintre anii 2017 și 2018, întrucât, în cursul anului 2018, a intrat în vigoare OSGG nr. 600/2018, entitățile trimițând raportările la 31.12.2018 în baza noii metodologii aprobate prin acest ordin. Odată cu intrarea în vigoare a OSGG nr. 600/2018, s-a realizat modificarea categoriilor de conformare. Conform OSGG nr. 400/2015, sistemele de control intern ale entităților care implementau între 9 și 15 standarde erau considerate „parțial conforme”. Potrivit OSGG nr. 600/2018, sistemele de control intern ale entităților se încadrează în categoria „parțial conform limitat” în cazul implementării a 9-12 standarde, respectiv „parțial conform”, între 13-15 standarde. În consecință, în cazul OSGG nr. 400/2015 existau trei categorii de conformare; în cazul OSGG nr. 600/2018, numărul acestora a fost majorat la patru.

Prin urmare, dacă în anul 2017 o entitate ar fi implementat zece standarde, sistemul său de control intern ar fi fost considerat „parțial conform”. În schimb, dacă în anul 2018 ar fi avut implementate aceleași zece standarde, sistemul său ar fi fost evaluat drept „parțial conform limitat”. Ca urmare a noii metodologii, deși situația în cadrul entității nu s-a modificat cu nimic de la un an la altul, în 2018 ea va fi încadrată într-o categorie inferioară celei în care se regăsea în anul anterior, trecând de la „parțial conform” la „parțial conform limitat”. În interiorul coloanei cu asterisc, pe care am menționat-o mai sus, au fost eliminate aceste modificări artificiale ale stadiului de conformare.

Potrivit „noilor date”, situația pare „mai favorabilă” în anul 2019 comparativ cu anul 2018. Într-adevăr, conform datelor corectate, numărul entităților care au înregistrat o evoluție favorabilă este mai mare decât al celor cu evoluție negativă (zece față de cinci), aspect care denotă o evoluție pozitivă la nivelul administrației publice centrale în privința conformării cu cerințele Codului controlului intern. Trebuie totuși să nu scăpăm din vedere imaginea de ansamblu și să ținem cont de faptul că la momentul anterior (2018/2017) s-a înregistrat cea mai mare pondere a entităților care au regresat. Prin urmare, creșterea din 2019/2018 nu face decât să recupereze o parte din declinul înregistrat cu un an înainte.

**Tabelul 3.39. Evoluția gradului de conformare
în perioada 2015-2019 – date corectate**

	2016/ 2015	2017/ 2016	2018/ 2017	2018/ 2017*	2019/ 2018
Entități care au raportat în anul anterior	52	50	55	55	55
(+) Entități nou înființate	0 ^a	6 ^b			1 ^c
(+) Entități care raportează pentru prima dată		2 ^d	1 ^e	1 ^e	
(-) Entități desființate		1 ^f			5 ^g
(-) Entități care nu au mai raportat					1 ^h
(-) Entități exceptate în cursul anului	2 ⁱ	2 ^j	1 ^k	1 ^k	2 ^l
= Entități comparabile, din care:	50	55	55	55	48
Entități care au înregistrat un progres	2 ^m (4%)	6 ⁿ (10,91%)	5 ^o (9,09%)	5 ^o (9,09%)	10 ^p (20,83%)
Entități care au regresat față de anul anterior	2 ^q (4%)	2 ^r (3,64%)	24 ^s (43,64%)	15 ^t (27,27%)	5 ^u (10,42%)
Entități a căror evoluție a fost constantă	46 (92%)	47 (85,45%)	26 (47,27%)	40 (72,73%)	33 (68,75%)

* – Valori „corectate” pentru entitățile care au trecut de la sisteme PC în anul 2017 la sisteme PCL în anul 2018.

^a – Ministerul pentru Dialog Civic a fost înființat în anul 2016 însă nu a raportat; ^b – Ministerul Apelor și Pădurilor; Ministerul Cercetării și Inovării; Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat; Ministerul pentru Relația cu Parlamentul; Ministerul pentru Românii de Pretutindeni; Ministerul Turismului; ^c – Inspekția Judiciară; ^d – Academia Oamenilor de Știință din România; Ministerul Economiei; ^e – Ministerul Fondurilor Europene; ^f – Ministerul Fondurilor Europene; ^g – Ministerul Cercetării și Inovării; Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat; Ministerul pentru Relația cu Parlamentul; Ministerul pentru Românii de Pretutindeni; Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor; ^h – Academia Oamenilor de Știință din România; ⁱ – Serviciul de Protecție și Pază; Serviciul de Telecomunicații Speciale; ^j – Serviciul de Informații Externe; Serviciul Român de Informații; ^k – Ministerul Apărării Naționale; ^l – Ministerul Afacerilor Interne; Ministerul Justiției; ^m – Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice; Serviciul de Informații Externe; ⁿ – Agenția Națională de Presă Agerpres; Consiliul Național pentru Studierea Arhivelor Securității; Ministerul Dezvoltării Regionale, Administrației Publice și Fondurilor Europene; Ministerul Mediului, Apelor și Pădurilor; Ministerul Public; ^o – Agenția Națională

de Integritate; Administrația Prezidențială; Consiliul Național pentru Combaterea Discriminării; Ministerul Muncii și Justiției Sociale; Ministerul Public; ^p – Academia Română; Autoritatea Națională Sanitară-Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor; Camera Deputaților; Consiliul Național al Audiovizualului; Consiliul Legislativ; Ministerul Culturii și Identității Naționale; Ministerul Educației; Ministerul Public; Secretariatul de Stat pentru recunoașterea meritelor luptătorilor împotriva regimului comunist instaurat în România în perioada 1945-1989; Societatea Română de Televiziune; ^q – Agenția Națională de Presă Agerpres; Ministerul Public; ^r – Agenția Națională de Integritate; Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice; ^s – Academia Oamenilor de Știință din România; Agenția Națională de Presă Agerpres; Autoritatea Națională pentru Restituirea Proprietăților; Autoritatea Națională Sanitară-Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor; Consiliul Economic și Social; Consiliul Legislativ; Consiliul Național pentru Studierea Arhivelor Securității; Curtea de Conturi a României; Institutul Cultural Român; Ministerul Cercetării și Inovării; Ministerul Comunicațiilor și Societății Informaționale; Ministerul Culturii și Identității Naționale; Ministerul Dezvoltării Regionale, Administrației Publice și Fondurilor Europene; Ministerul Educației; Ministerul Economiei; Ministerul Mediului; Ministerul pentru Relația cu Parlamentul; Ministerul pentru Românii de Pretutindeni; Ministerul Public; Ministerul Sănătății; Secretariatul de Stat pentru recunoașterea meritelor luptătorilor împotriva regimului comunist instaurat în România în perioada 1945-1989; Senatul României; Societatea Română de Radiodifuziune; Societatea Română de Televiziune; ^t – Față de cele de la nota de subsol „s” au fost eliminate Autoritatea Națională pentru Restituirea Proprietăților; Consiliul Economic și Social; Consiliul Legislativ; Consiliul Național pentru Studierea Arhivelor Securității; Ministerul Culturii și Identității Naționale; Ministerul Educației Naționale; Ministerul Sănătății; Societatea Română de Radiodifuziune și Societatea Română de Televiziune; ^u – Autoritatea Națională de Supraveghere a Prelucrării Datelor cu Caracter Personal; Curtea Constituțională; Institutul Cultural Român; Senatul României.

C. Gradul de încredere în sistemele de control

C1. Furnizarea pe baza SCIM a unei asigurări rezonabile că fondurile publice alocate au fost utilizate în condiții de legalitate, regularitate, eficacitate, eficiență și economicitate (2015-2019)

Controlul intern managerial este definit în Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 drept *„ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile”* (subl. aut.).

Rapoartele întocmite de Secretariatul General al Guvernului prezintă date cu privire la acest deziderat al controlului intern sub forma unei evaluări realizate de conducătorii entităților publice a capacității sistemelor de control intern managerial organizate la nivelul entităților pe care le conduc pentru a le permite furnizarea unei asigurări rezonabile că fondurile publice alocate au fost utilizate în condiții de legalitate, regularitate, eficacitate, eficiență și economicitate. Astfel, în funcție de rezultatul acestei evaluări, ei trebuie să declare încadrarea în una din următoarele trei situații: sistemul de control intern din entitatea pe care o reprezintă le permite, le permite parțial sau nu le permite furnizarea unei astfel de asigurări. Rezultatele sunt redată în tabelul 3.40.

Tabelul 3.40. Capacitatea sistemelor de control intern de a permite conducerii să furnizeze o asigurare rezonabilă că fondurile publice alocate au fost utilizate în condiții de legalitate, regularitate, eficacitate, eficiență și economicitate

		2015	2016	2017	2018	2019
Permite	n	30	26	32	35	32
	%	57,69%	52%	58,18%	63,64%	66,66%
Permite parțial	n	22	24	23	20	16
	%	42,31%	48%	41,82%	36,36%	33,33%
Nu permite	n	0	0	0	0	0
	%	0%	0%	0%	0%	0%

Sursa: SGG (2016, p. 54-55; 2017, p. 80; 2018, p. 65; 2019, p. 64; 2020, p. 67).

Vom considera capacitatea sistemului de control de a permite conducerii să furnizeze o astfel de asigurare drept indicator de eficiență pentru sistemele de control intern implementate în cadrul entităților analizate.

Analizând datele prezentate pentru întregul interval, constatăm că proporția între cele două categorii a variat, tendința manifestată fiind una pozitivă. Spre exemplu, la nivelul anului 2016, aproximativ jumătate (52%) dintre conducători au considerat că sistemele lor de control intern managerial permit furnizarea pe baza SCIM a unei asigurări rezonabile că fondurile publice alocate au fost utilizate în

condiții de legalitate, regularitate, eficacitate, eficiență și economie. Cei care alcătuiesc cealaltă jumătate (48%) au declarat că sistemele lor de control intern managerial permit parțial furnizarea acestei declarații. În schimb, la nivelul anului 2019, două treimi dintre conducătorii entităților publice analizate au considerat că sistemele de control intern managerial implementate în cadrul entităților pe care le reprezintă îndeplinesc acest deziderat. Restul de o treime au apreciat că sistemele lor de control intern managerial le permite parțial să furnizeze asigurarea în cauză.

Se observă că în niciunul dintre anii care alcătuiesc intervalul analizat nu au existat conducători care să considere că sistemele de control intern managerial din cadrul entităților pe care le conduc sunt incapabile să le permită furnizarea asigurării.

Datele din tabel indică o evoluție pozitivă a acestui indicator, însă apreciem că există loc pentru îmbunătățiri, în condițiile în care, cu ocazia celei mai recente raportări, cea aferentă anului 2019, 33,33% dintre conducători au apreciat că sistemele de control intern le permit doar parțial să emită această asigurare.

3.1.2 Elemente definitorii ale implementării controlului intern managerial în România

Rezultatele obținute ca urmare a analizelor efectuate asupra datelor prezentate în rapoartele întocmite de Secretariatul General al Guvernului pentru perioada 2015-2019 referitoare la organizarea și funcționarea sistemelor de control în cadrul entităților publice ne conduc către următoarele concluzii:

- 1.** Am putea fi tentați să considerăm că implementarea controlului intern în cadrul unei anumite entități în particular sau la nivelul administrației publice (centrale, locale sau ambele) în general constituie un proces linear, în sensul că, dacă entitatea a implementat în cursul unui an un anumit număr de standarde de control intern managerial, este probabil ca anul viitor să aibă implementate mai multe, anul următor și mai multe ș.a.m.d., până va reuși implemen-

tarea tuturor standardelor și conformarea cu Codul controlului intern. Extrapolând la nivelul întregii administrații, ar fi de așteptat ca, dacă fiecare entitate publică parcurge această evoluție, gradul mediu de implementare să se îmbunătățească de la un an la altul până la un moment în care se va realiza conformarea generală cu cerințele Codului controlului intern aplicabil acestora.

Însă studiul nu a identificat o astfel de evoluție, dimpotrivă! Într-adevăr, **concluzia imediată care reiese din analiza datelor este că implementarea sistemului de control intern, atât în cazul celor mai multe dintre entități, cât și la nivel global, a reprezentat un proces dinamic, caracterizat de suișuri și coborâșuri.**

2. Sigur că cel mai mare interes pentru noi îl prezintă situația anului 2019, întrucât aceasta este cea mai apropiată de momentul prezent. Având în vedere fluctuația elementelor analizate, evoluțiile înregistrate la nivelul acestui an pot fi evaluate ca pozitive sau negative ori ca favorabile sau nefavorabile, în funcție de referențialul ales. Spre exemplu, în cazul unor indicatori, întâlnim o creștere în anul 2019 față de 2018, evoluție pe care o apreciem ca favorabilă. Totuși, dacă ne raportăm la întreg intervalul analizat (2015-2019), și nu doar la anul anterior, este posibil ca în cel puțin unul dintre ceilalți ani să fi existat valori mai ridicate ale indicatorului în cauză. În această situație, imaginea de ansamblu obținută prin analiza indicatorului la nivelul întregii perioade ne relevă că, de fapt, prin creșterea înregistrată în cursul anului 2019, indicatorul a reușit să recupereze din declinul în care s-a aflat în anii anteriori.

Potrivit datelor aferente anului 2019, existau încă o mulțime de curențe în implementarea sistemelor de control intern atât la nivel central, cât și la nivel local. În continuare, le vom exemplifica pe cele mai importante dintre cele referitoare la modul în care au fost concepute și funcționează sistemele de control intern (i.e. cele cuprinse în secțiunea A a studiului).

În toți anii care alcătuiesc perioada analizată, entitățile publice centrale au indicat *constituirea comisiei de monitorizare*, însă, la nivelul anului 2019, aceasta nu a fost funcțională la toate entitățile

raportoare. Ministerul Economiei a raportat faptul că, deși organizată, comisia sa de monitorizare nu a fost funcțională în cursul acestui an.

La nivel local, doar într-un singur an, respectiv 2017, întâlnim situația în care toate entitățile au declarat înființarea comisiei de monitorizare.

Ponderea entităților publice centrale care au *elaborat programul de dezvoltare a sistemului de control intern managerial* în totalul entităților din această categorie era la nivelul anului 2019 mai mică decât cea aferentă anului anterior. De asemenea, aceasta este inferioară celei corespunzătoare anilor 2015 și 2016, când s-a realizat o respectare a acestei cerințe în toate entitățile raportoare. Ponderea de 97,92% înregistrată la nivelul anului 2019 se datorează faptului că o entitate (Ministerul Economiei) nu a procedat la elaborarea programului.

Gradul de îndeplinire la nivel local a obligației de elaborare a programului de dezvoltare realizat în anul 2019 a fost superior celor ale anilor 2015 și 2016, însă inferior celor înregistrate în anii 2017 și 2018.

Ponderea entităților aparținând administrației publice locale care au îndeplinit această obligație a fost mai mică la nivel local comparativ cu administrația centrală, cu excepția anului 2017.

Cu privire la *implementarea programului de dezvoltare* în cadrul entităților publice centrale, se constată că cele mai multe au specificat că acesta este implementat (58%). O parte destul de mare dintre ele (40%) au menționat că programul este parțial implementat. Există o entitate (contând pentru restul de 2%) la care programul este neimplementat. Aceasta este, ca și în cazurile de neconformare de mai sus, Ministerul Economiei.

În fiecare an, *procedurile au fost inventariate* de toate entitățile publice centrale care au prezentat rapoarte. La nivel local, această activitate nu a fost realizată în niciun an de toate entitățile. Ponderea celor care au efectuat inventarierea procedurilor în anul 2019 este cea mai mică din întreg intervalul analizat. Totuși, trebuie să ținem seama că valoarea prezentată în raport este rotunjită.

Elaborarea și actualizarea procedurilor au fost realizate la nivel central de toate entitățile în fiecare an, cu excepția anului 2017. În

mod similar celor prezentate în paragraful anterior, ponderea entităților subordonate care au efectuat aceste activități la nivelul anului 2019 a fost mai mică decât cele înregistrate în anii anteriori.

Ponderea procedurilor elaborate față de totalul activităților procedurabile inventariate a fost în anul 2019 de 81%, aceasta fiind cea mai mare valoare din perioada 2017-2019, pentru care au fost prezentate informații în acest sens.

Managementul riscurilor și activitățile asociate acestuia au reprezentat unul dintre procesele specifice controlului intern, pentru implementarea căruia au existat cele mai mari dificultăți.

În niciun an *riscurile nu au fost identificate* de toate entitățile raportoare, nici la nivel central și nici la nivel local. Ponderea entităților centrale care au identificat riscurile la nivelul anului 2019 este mai mică decât cea înregistrată în anul anterior. În cursul acestui an, două entități, respectiv Senatul României și Societatea Română de Radiodifuziune, nu și-au identificat riscurile. De altfel, această abatere s-a înregistrat la cele două entități menționate în cursul întregii perioade analizate. La nivel local, ponderea entităților care au efectuat această operațiune a fost cea mai mare din întregul interval.

Ponderea entităților centrale care și-au *actualizat registrul riscurilor* în perioada 2015-2017 a fost cuprinsă între 80% și 82,69%. Referitor la *implementarea procesului de management al riscurilor* în anul 2019, s-a constatat că cele mai multe entități publice centrale (71%) au declarat că acesta este organizat și monitorizat. Un procent destul de ridicat (25%) au menționat că procesul este parțial organizat și monitorizat. Două entități (4%) au indicat faptul că nu au organizat acest proces. Comparativ cu anul anterior, la nivelul anului 2019 s-a înregistrat o scădere ușoară a ponderii entităților care au organizat procesul de management al riscurilor (de la 72,73% la 71%), corelată cu o creștere a ponderii celor la care procesul este parțial organizat (de la 23,64% la 25%).

În fine, ponderea entităților publice centrale care au specificat că *evaluarea riscurilor a contribuit la creșterea eficacității SCIM* a fost în

anul 2019 de 94%, mai mare decât în anul anterior, însă mai mică decât în anii 2015 și 2016.

Ponderea entităților publice centrale care și-au stabilit *obiectivele generale* în anul 2019 a fost de 97,92%, aceasta fiind cea mai mică valoare din interval. În anul 2016, ponderea a fost un pic mai mare, de 98%, iar în ceilalți ani a fost de 100%. Cu excepția anului 2016, în ceilalți ani, ponderile entităților publice subordonate care și-au stabilit obiectivele au fost inferioare celor înregistrate la nivel central.

Indicatorii de performanță asociați obiectivelor specifice au fost stabiliți în anul 2019 de 93,75% dintre entitățile publice centrale care au raportat. Trei dintre acestea, respectiv Ministerul Culturii și Identității Naționale, Ministerul Turismului și Institutul Cultural Român, au declarat că nu și-au stabilit acești indicatori. Ponderea înregistrată la nivelul acestui an este superioară celei corespunzătoare anului trecut, însă în intervalul analizat au existat valori mai mari (anii 2016 și 2017). Situația este similară la nivel local. În cazul anului 2019 s-a înregistrat o pondere de 93% a entităților subordonate care au elaborat indicatori de performanță. Și în acest caz, valoarea este superioară celei a anului trecut, însă nu este cea mai mare din interval.

Cu privire la *existența mecanismelor de autocontrol*, la nivel central se constată o creștere a ponderii entităților care au declarat că sistemele lor de control intern cuprind astfel de mecanisme, ponderea înregistrată în anul 2019 având valoarea cea mai mare din întreaga perioadă analizată. Acestei evoluții i se asociază o reducere a ponderii entităților centrale care au specificat că sistemele lor de control intern cuprind parțial mecanisme de autocontrol.

Referitor la *instituirea unui sistem de monitorizare a performanțelor*, avem date doar pentru anii 2018 și 2019 și doar pentru entitățile publice centrale. Pe baza acestora, se observă o creștere ușoară a ponderii entităților care au menționat implementarea unui astfel de sistem de la 90,91% la 92%.

Sintetizând cele exprimate anterior, putem formula următoarele concluzii:

a. Dintre toți indicatorii analizați, doar trei au avut grad de implementare/realizare de 100% în anul 2019, și anume:

- *Constituirea comisiei de monitorizare* – la nivel central, toate entitățile au raportat înființarea acestei comisii în fiecare an al perioadei analizate. La nivel local, constituirea comisiei de monitorizare de către toate entitățile subordonate raportoare a fost realizată doar în anul 2017. Totuși, în anul 2019, comisia a fost funcțională la 97,72% dintre entitățile centrale care au raportat în acel an. Cerința nu a fost îndeplinită de Ministerul Economiei.
- *Inventarierea activităților procedurabile* – conform datelor prezentate, această operațiune a fost efectuată la nivel central în fiecare an de toate entitățile care au prezentat rapoarte asupra stadiului de implementare a SCIM. În niciun an acțiunea de inventariere a activităților procedurabile nu a fost realizată de toate entitățile subordonate.
- *Ponderea entităților care au procedat la elaborarea și actualizarea procedurilor* – la nivel central fost în fiecare an de 100%, cu excepția anului 2017. La nivel local nu s-a înregistrat în niciun an al perioadei o pondere de 100%.

b. Comparând datele aferente anului 2019 cu cele înregistrate în anul anterior, constatăm că cinci indicatori au înregistrat un progres, șase au regresat, iar patru s-au menținut constanți.

Indicatorii care au înregistrat un *declin* în anul 2019 față de 2018 sunt următorii:

1. funcționarea comisiei de monitorizare;
2. elaborarea programului de dezvoltare;
3. implementarea programului de dezvoltare;
4. identificarea riscurilor;
5. implementarea procesului de management al riscurilor;
6. stabilirea obiectivelor generale.

Indicatorii care au avut o *evoluție favorabilă* în 2019 față de 2018 sunt următorii:

1. ponderea procedurilor în totalul activităților procedurabile identificate a avut valoarea cea mai ridicată din întregul interval analizat;

2. contribuția evaluării riscurilor la creșterea eficienței SCIM;
3. stabilirea indicatorilor asociați obiectivelor specifice;
4. mecanisme de autocontrol;
5. implementarea unui sistem de monitorizare a performanțelor.

Indicatorii care au rămas *constanți* de la un an la altul sunt cei de la lit. a) de mai sus (ale căror valori au fost în fiecare an de 100%) și cel referitor la actualizarea anuală a registrului riscurilor. În privința acestuia din urmă, se constată că, atât în anul 2018, cât și în 2019, 80% dintre entitățile publice centrale au specificat că își actualizează anual registrul riscurilor.

c. După cum reiese din cele prezentate mai sus, în general, gradul de implementare/realizare a indicatorilor analizați a fost mai bun la nivelul administrației centrale comparativ cu administrația locală.

Analizând datele aferente intervalului 2015-2019, constatăm că au existat situații sporadice în care au fost obținute rezultate mai bune la nivel local.

Singurul caz întâlnit la nivelul anului 2019 este cel al indicatorului *identificarea riscurilor*. În privința acestuia, se constată că 98% dintre entitățile subordonate și-au identificat riscurile, în timp ce doar 95,83% dintre entitățile centrale au realizat această operațiune.

Gradul mediu de implementare a standardelor la nivelul anului 2019, în cazul entităților publice centrale, a fost de 81%, ponderea cea mai mare din interval, care a mai fost întâlnită însă în anii 2015 și 2017. Trebuie să ținem seama că valorile sunt rotunjite.

La nivel local, gradul mediu de implementare a standardelor a fost în anul 2019 de 90%. Se observă că valoarea acestuia a fost cea mai mare din intervalul analizat și, totodată, că a fost superioară celei constatate la nivel central.

În fiecare an, situația implementării standardelor a fost mai bună la nivel local. Acest lucru s-a întâmplat și în cazul gradului de îndeplinire a anumitor indicatori.

Nu contestăm aceste date asumate de conducătorii entităților publice locale care au realizat autoevaluarea și de conducătorii entităților ierarhic superioare (în subordinea, în coordonarea sau sub

autoritatea cărora se află), care le-au cuprins în raportările proprii pe care le-au transmis SGG, ci atenționăm asupra faptului că ele ar trebui interpretate cu atenție, având în vedere că sunt rezultatul unui proces de autoevaluare.

De altfel, această recomandare la prudență este oferită în rapoartele fiecărui an. Spre exemplu, în raportul aferent anului 2019 se regăsește următoarea mențiune (SGG, 2020, p. 53): „Ordonatorii principali de credite au realizat numai operațiunea de centralizare a informațiilor cuprinse în **situațiile centralizatoare**, ale rezultatelor autoevaluării întocmite de entitățile publice subordonate, în coordonare sau sub autoritate, astfel că gradul de implementare a standardelor la nivelul subordonatelor **trebuie privit și tratat cu mare prudență**”.

În raportul aferent anului 2017 există și următoarea completare (SGG, 2018, p. 49): „La fel trebuie privită și operațiunea de autoevaluare realizată de conducătorii compartimentelor din cadrul unor entități publice subordonate și aflate în coordonarea ordonatorilor principali de credite”.

Raportul corespunzător anului 2019 prezintă următoarele cauze care au generat acest ecart dintre gradul de implementare a sistemului de control intern la nivelul administrației centrale și cel al entităților din administrația locală (CCR, 2019, p. 79):

„La nivelul anului 2019 se constată în continuare decalaje între gradul de implementare a standardelor de control intern managerial la nivelul aparatului propriu al ordonatorilor principali de credite și cel al entităților publice subordonate acestora.

Considerăm că aceasta se datorează următoarelor cauze principale:

- ordonatorii principali de credite au înțeles mult mai bine logica raportărilor și a corelațiilor dintre acestea, în urma sesiunilor de formare și instruire, astfel încât raportarea pe anul 2019 a fost realizată mult mai obiectiv decât precedenta, inclusiv datorită asistenței tehnice acordate de Direcția Control Intern Managerial și Relații Interinstituționale OPC-lor în perioada de raportare, cât și prin eliminarea erorilor din raportările acestora;

- asupra raportărilor entităților publice subordonate nu există un control direct, respectiv o verificare a conformității raportării cu realitatea pe bază de documente justificative; acest fapt permite supraevaluarea nivelului de implementare și dezvoltare a sistemului de control intern managerial la nivelul entităților publice subordonate”.

Referitor la situația particulară a fiecărui standard, se constată că în niciunul dintre cei cinci ani care compun perioada analizată nu a existat situația în care un standard să fi fost implementat de toate entitățile, nici la nivel central și nici la nivel local.

La nivel central, standardele cu cele mai mari ponderi de implementare s-au modificat pe parcursul perioadei analizate. Totuși, între acestea s-au regăsit cel mai des standardele 1 – Etica și integritatea (în doi ani din cei cinci) și 14 – Raportarea contabilă și financiară (în patru ani din cei cinci). Standardele cel mai puțin implementate au fost standardul 2 – Atribuții, funcții, sarcini, standardul 8 – Managementul riscului și standardul 16 – Auditul intern.

Analizând gradul de implementare a standardelor în evoluție și utilizând un sistem de decile, constatăm că, în anul 2019 comparativ cu anul 2018, a scăzut numărul standardelor al căror grad de implementare era cuprins între 90 și 99,99%, în timp ce a crescut numărul celor încadrabile în decila inferioară, 80-89,99%. De altfel, în cazul celor două decile, tendințele specificate anterior se mențin pentru întregul interval.

În cursul intervalului analizat, 25 de entități au reușit să implementeze toate cele 16 standarde de control intern. Dintre acestea, doar cinci au realizat conformarea cu Codul controlului intern în fiecare an. La nivelul anului 2019 au existat 12 entități al căror sistem de control a fost „conform”, ponderea acestora reprezentând 25% din totalul entităților care au raportat în acest an. Această pondere a fost mai mare decât cea înregistrată în anul anterior (21,82%), dar mai mică decât cele aferente anilor 2016 și 2017 (26%, respectiv 25,45%).

Evoluția de la un an la altul a gradului de implementare a standardelor arată că din cele 48 de entități care au raportat în anul 2019, zece

au progresat față de anul anterior, cinci au regresat, iar restul de 33 au avut o evoluție constantă. Prin urmare, putem considera că în anul 2019 s-a înregistrat un ușor progres comparativ cu anul anterior în privința gradului general de implementare a standardelor și, implicit, de conformare cu Codul controlului intern. De fapt, prin această ușoară creștere, s-a recuperat din scăderea abruptă înregistrată în anul anterior.

3. Cu cât o entitate funcționează de mai mult timp, cu atât ar fi mai firesc ca ea să fi avut o perioadă mai îndelungată pentru a căpăta experiență în implementarea treptată a standardelor de control intern managerial. Presupunerea ar fi corectă, cu condiția să fie îndeplinite cel puțin următoarele două elemente: (a) entitatea să fi beneficiat în timp de stabilitate și (b) să fi existat interes și implicare din partea conducerii pentru implementarea controlului intern.

Condiția menționată la litera (a) nu s-a întâmplat întotdeauna în intervalul analizat, întrucât, odată cu schimbările intervenite în structura Guvernului, spre exemplu, nu s-a modificat doar denumirea unor entități, ci s-a modificat și conducerea acestora. Noile conduceri au avut viziuni diferite asupra structurii organizatorice și a relațiilor care trebuie să se stabilească între componentele acesteia. În felul acesta, procesul implementării controlului intern a trebuit să fie reluat în mod repetitiv, în încercarea de a ține pasul cu aceste schimbări. În alte situații, două entități au fost comasate, rezultând o nouă entitate. Personalul din ambele entități avea o anumită optică asupra controlului intern. Prin urmare, conducerea noii entități trebuie să se asigure că aceste viziuni, uneori foarte diferite, converg.

Totuși, pe baza rezultatelor obținute, reiese că, între vârsta unei entități publice, înțeleasă ca interval de timp de când aceasta funcționează, și gradul de implementare a sistemului de control intern nu este neapărat o relație de cauzalitate. Într-adevăr, în anul 2019 a fost înființată Inspekția Judiciară și, deși aflată în primul an de înființare, aceasta a raportat implementarea tuturor celor 16 standarde de control intern managerial. Pe de altă parte, deși există de mult timp, situația implementării standardelor de control intern s-a înrăutățit cu timpul, astfel încât Ministerul Economiei sau Ministerul Comuni-

cațiilor și Societății Informaționale (în prezent desființat prin fuziunea cu Ministerul Transporturilor și Infrastructurii) au avut sisteme de control neconforme în ultimii doi ani.

4. Datele pe care le-am analizat se referă la instituirea anumitor procese, la realizarea unor activități sau la implementarea standardelor de control intern și, implicit, la conformarea cu Codurile controlului intern. Fluctuația acestora ne relevă, în cazul celor mai multe, o evoluție negativă la nivelul anului 2019 comparativ cu anul 2018. De asemenea, valorile lor ne arată că acestea nu au fost realizate la nivelul administrației publice centrale sau locale.

Asigurarea conceperii și implementării unui sistem de control intern eficient, conform cu cerințele legale stabilite prin Ordinele secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 și nr. 600/2018, presupune, pe de o parte, implicare din partea personalului entității publice, în special a conducerii acesteia, iar pe de altă parte, o serie de resurse diferite (umane, materiale, informaționale etc.). La rândul său, gradul de implicare este o funcție depinzând de cunoștințele și pregătirea personalului, în special a conducerii, în domeniul controlului intern, de nivelul lor de înțelegere a beneficiilor care decurg din implementarea controlului intern, precum și de alte atribute personale referitoare la modul cum aceștia se raportează la rezolvarea problemelor sau efectuarea sarcinilor. În unele cazuri, controlul intern este perceput ca fiind „ceva” cu beneficii reduse sau chiar fără utilitate, care doar sporește birocrăția (documente privind numirea Comisiei de monitorizare, proceduri, documente privind evaluarea riscurilor, documente de raportare asupra stadiului SCIM etc.) și îi deturnează pe cei implicați în organizarea și monitorizarea acestuia de la sarcini percepute ca fiind „cu adevărat importante” pentru buna funcționare a entității. În aceste situații, controlul intern nu va fi privit ca o unealtă de un real ajutor pentru personalul de la toate nivelurile ierarhice, ci, dimpotrivă, ca o povară, iar cei cărora le-au fost delegate sarcini în privința acestuia vor avea tendința să le efectueze formal.

Procentele reduse de realizare a anumitor indicatori atât la nivel central, cât și la nivel local se pot datora ambelor categorii de factori.

În unele cazuri, mai ales la nivel local, implementarea mai redusă a controlului intern poate fi cauzată de factori obiectivi, precum lipsa personalului care să desfășoare activitățile pe care le implică organizarea și menținerea unui sistem de control intern, imposibilitatea de a participa la cursuri de pregătire în domeniu sau lipsa resurselor financiare necesare. În alte cazuri însă, tindem să credem că, mai ales la nivel central, gradele reduse de conformare se datorează lipsei de preocupare a conducerii pentru controlul intern. Să ne reamintim faptul că, în niciunul dintre cei cinci ani care alcătuiesc perioada analizată, SGG nu a primit rapoarte din partea tuturor entităților publice centrale (ținând seama și de cele exceptate de la raportare). Facem distincția între entitățile care întreprind măsuri minimale în vederea implementării controlului intern, ceea ce le asigură un sistem neconform, dar care raportează în mod onest asupra acestei situații, și cele care nu prezintă documentele de raportare. Prin netransmiterea rapoartelor, conducătorii acestora din urmă nici nu și-au îndeplinit obligația legală ce le revenea în acest sens, de altfel singura faptă pe care legislația din sfera controlului intern o sancționează cu amendă, și nici nu și-au asumat în mod public răspunderea cu privire la stadiul de implementare a SCIM (am prezentat anterior faptul că legislația interpretează raportul anual asupra stadiului de implementare a sistemului de control intern ca pe un document de asumare a răspunderii conducerii în acest sens).

5. La nivelul celui mai recent an pentru care au fost prezentate date, respectiv 2019, doar un sfert dintre entitățile publice centrale au realizat implementarea unor sisteme de control intern conforme cu cerințele Codului controlului intern. Gradul cel mai bun de conformare a fost înregistrat în anul 2016, când 26% dintre entitățile centrale au implementat în întregime standardele de control intern. De asemenea, patru entități publice centrale au avut sisteme de control „neconforme” la nivelul acestui an. Totodată, ponderea entităților subordonate care au izbutit conformarea a fost în 2019 de 39,83%, aceasta fiind valoarea cea mai mică din întreg intervalul.

3.2. Principalele vulnerabilități ale sistemelor de control intern din cadrul entităților publice românești

Acest subcapitol abordează o analiză sumară a deficiențelor consemnate în rapoartele Curții de Conturi a României.

Secțiunea anterioară a prezentat un studiu asupra stadiului de implementare a sistemului de control intern managerial la nivelul entităților publice, bazat pe datele transmise de acestea prin raportările anuale, centralizate de Direcția Control Intern Managerial și Relații Interinstituționale din cadrul Secretariatului General al Guvernului și prezentate în rapoartele anuale întocmite în acest sens.

Atât beneficiile, cât și limitările utilizării unor asemenea date decurg din modul în care ele sunt obținute și prezentate. Pe de o parte, ele ne oferă informații privind o mulțime de aspecte referitoare la organizarea controlului intern la nivelul entităților publice și la gradul de implementare a standardelor de control intern managerial în cadrul acestora. Pe de altă parte, există o problemă în privința corectitudinii acestor date, câtă vreme ele sunt rezultate în urma unui proces de autoevaluare și sunt prezentate chiar de entitățile care au constituit obiectul acestei autoevaluări. În acest caz, există riscul de a fi prezentate date eronate (incomplete, necorelate etc.), datorate unei înțelegeri necorespunzătoare a conceptelor controlului intern și a cerințelor cadrului legal care reglementează în privința modului de raportare, sau chiar nereale.

Conform legii în baza căreia este organizată și funcționează, precum și reglementărilor interne în baza cărora își desfășoară activitatea, Curtea de Conturi a României are obligația de a efectua o evaluare a sistemelor de control intern managerial (inclusiv a auditului intern) al entităților publice verificate²⁶.

²⁶ Art. 42, alin. (1) din Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, modificată și completată: „(1) În îndeplinirea atribuțiilor pe care i le conferă legea, Curtea de Conturi mai are următoarele atribuții: a) să evalueze activitatea de control financiar propriu și de audit intern a persoanelor juridice controlate, prevăzute la art. 23; [...]; c) să ceară și să utilizeze, pentru exercitarea

Curtea de Conturi descrie necesitatea și obiectivele acestei evaluări după cum urmează (CCR, 2019, p. 31-32): „Evaluarea sistemului de control intern managerial pe care Curtea de Conturi o efectuează în cadrul acțiunilor sale specifice are în vedere, pe lângă conformarea cu cerințele *OSGG nr. 600/2018 privind aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice* pentru crearea cadrului necesar implementării standardelor de control intern (constituirea comisiei de monitorizare, elaborarea programului de dezvoltare a SCIM, stabilirea obiectivelor, inventarierea activităților procedurabile, elaborarea și actualizarea procedurilor, identificarea riscurilor etc.), și modul în care aceste elemente funcționează efectiv la nivelul entității, dar și legătura de cauzalitate dintre constatările Curții și implementarea sau neimplementarea sistemului de control intern managerial.

Este evidentă această legătură în cazul opiniilor exprimate. La instituțiile publice cu un sistem de control managerial funcțional, cu manageri și angajați implicați, orientați spre valori etice și de performanță, unde controlul intern este un proces integrat, proiectat pentru a aborda riscurile, opinia exprimată este una pozitivă (nemodificată sau modificată cu rezerve). La marea majoritate a entităților verificate, opinia exprimată este contrară, ca urmare a neimplementării standardelor de control intern, a neconștientizării rolului și importanței sistemului de control intern, nefiind asigurate mecanisme de gestionare eficientă a fondurilor”.

Totodată, Curtea de Conturi trebuie să prezinte anual Parlamentului un raport asupra activității sale. De obicei, în cursul anului „n” este publicat raportul conținând constatările rezultate în urma verificărilor efectuate în anul anterior („n-1”). Spre exemplu, în anul 2019, Curtea de Conturi a publicat raportul conținând rezultatele verificărilor efectuate în anul 2018. Perioada verificată însă depinde de tipul acțiunii de verificare și poate fi exercițiul financiar anterior, în cazul auditurilor financiare, ultimele trei exerciții financiare, în cazul acțiunilor de audit de conformitate, sau orice perioadă, în cazul auditurilor

funcțiilor sale de control și de audit, rapoartele celorlalte organisme cu atribuții de control financiar, fiscal, audit intern și inspecție bancară”.

de performanță, în funcție de tema acestora. Raportul anual trebuie să cuprindă o secțiune dedicată controlului intern managerial.

Tabelul 3.41. Numărul abaterilor din sfera controlului intern constatate în anii 2018 și 2019

Anul la care se referă abaterile	Total abateri ^a	din care:			
		Neimplemen- tarea dispozițiilor privind controlul intern managerial	Nerespectarea prevederilor legale referitoare la controlul financiar preventiv	Nerespec- tarea preve- derilor legale privind audi- tul public intern	Nerespectarea prevederilor legale privind controlul financiar de gestiune
2017	1.432	732	380	305	15
%	100%	51,12%	26,54%	21,30%	1,05%
2018	1.389	765	332	276	16
%	100%	55,08%	23,90%	19,87%	1,15%

^a Sunt cuprinse abaterile constatate atât la nivel central, cât și la nivel local.

Sursa: CCR (2018, p. 32; 2019, p. 31).

Curtea de Conturi a prezentat statistici detaliate cu privire la deficiențele constatate în legătură cu controlul intern doar în rapoar-tele cele mai recente, respectiv cele referitoare la exercițiile financiare 2017 și 2018, acestea fiind sintetizate în tabelul 3.41.

După cum reiese din tabel, cu ocazia evaluărilor sistemului de control intern efectuate în cadrul acțiunilor de audit financiar sau de audit de conformitate, atenția auditorilor publici externi ai Curții de Conturi s-a îndreptat asupra principalelor forme de control existente în cadrul entităților publice, respectiv controlul intern managerial (în ansamblu), controlul financiar preventiv, controlul financiar de gestiune și auditul intern.

Comparativ cu anul 2017, la nivelul anului 2018, numărul abaterilor a înregistrat o scădere de 3%, de la 1.432 la 1.389. Analizând structura abaterilor, se constată că, în ambii ani, ponderea cea mai importantă în cadrul acestora (peste jumătate din total) au avut-o cele referitoare la neimplementarea dispozițiilor privind controlul intern managerial.

În contrast cu evoluția descrescătoare a abaterilor totale, cele referitoare la controlul intern au înregistrat o creștere de la 732 în anul 2017 (51,12% din total) la 765 în anul 2018 (55,08% din total), ceea ce reprezintă o creștere de 4,51%.

Ținând cont de cele exprimate anterior, încercăm să completăm analiza din secțiunea anterioară, ale cărei date erau supuse unui risc de subiectivitate, cu un studiu al deficiențelor în materie de control intern managerial consemnate în rapoartele anuale ale Curții de Conturi. În felul acesta, putem beneficia de o evaluare obiectivă a situației controlului intern în cadrul entităților publice.

Evident că nu intenționăm o contabilizare exhaustivă și/sau o sistematizare a tuturor abaterilor constatate, ci dorim să obținem o imagine a principalelor tipuri de încălcări asociate fiecărui standard de control intern, care sunt consemnate cel mai des în aceste rapoarte.

3.2.1. Rezultate

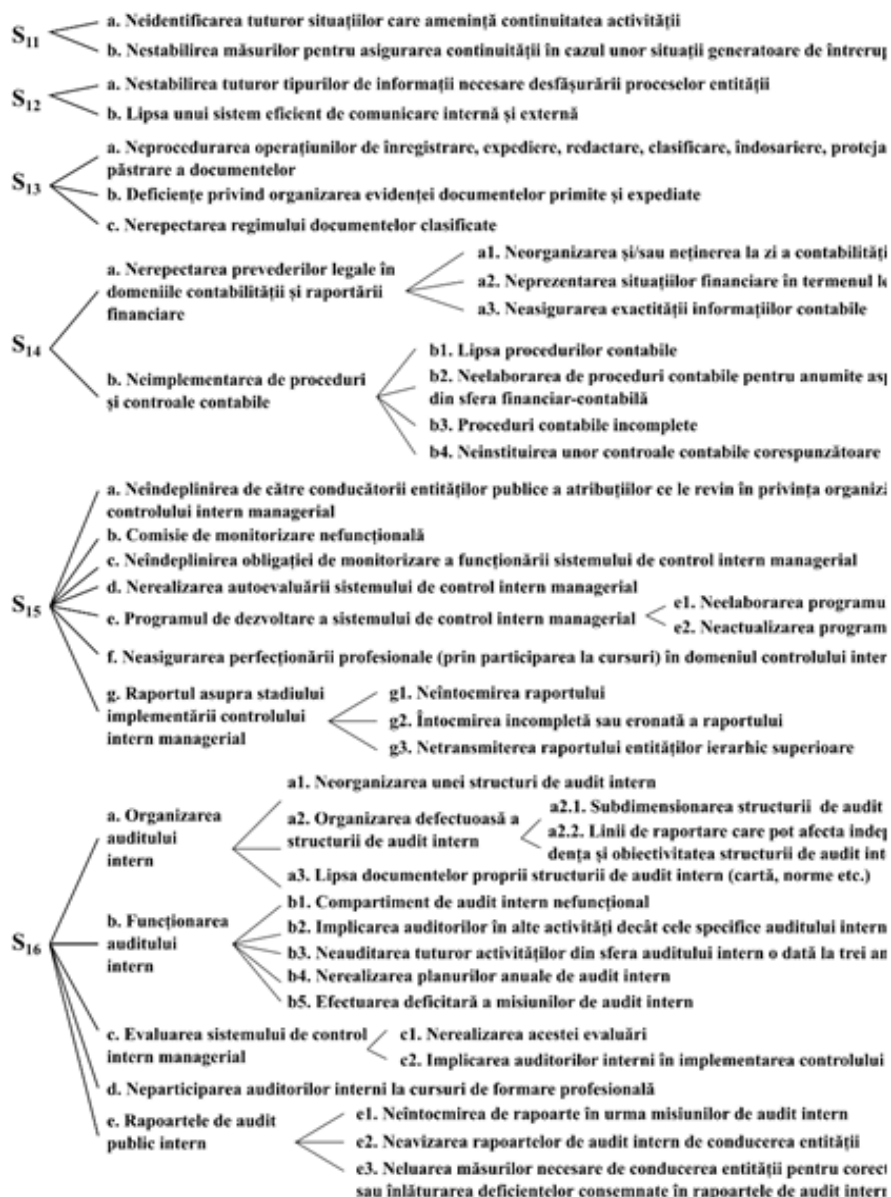
Principalele abateri din domeniul controlului intern identificate în rapoartele Curții de Conturi întocmite pentru perioada 2015-2018 pot fi grupate conform schemei din fig. 3.17.

Pentru a audita activitatea managerilor din entitățile publice, Curtea de Conturi a României a realizat verificarea implementării standardelor de control intern managerial definite conform Ordinului SGG nr. 400/2015 pentru perioada 2015-2017 și a Ordinului SGG nr. 600/2018 aferent anului 2018.

În cele ce urmează, vom analiza fiecare abatere în raport cu standardele de control intern managerial, astfel încât vor fi identificate punctele slabe ale managementului entităților publice.

Analiza detaliată a standardelor, considerând modul în care sunt acestea prevăzute de OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018, precum și vulnerabilitățile legislative ale controlului intern managerial sunt prezentate în addenda F. Făcându-se o analiză comparativă pe text de lege, ea nu a putut fi integrată în cadrul acestui subcapitol.

Fig. 3.17. Principalele categorii de abateri privind controlul intern identificate în rapoartele Curții de Conturi din perioada 2015-2018



Sursa: Realizat de autor.

3.2.2 Concluziile principalelor vulnerabilități ale sistemelor de control intern din cadrul entităților publice românești

1. Analiza rapoartelor Curții de Conturi întocmite pentru perioada 2015-2018 a reliefat faptul că au fost constatate abateri în privința tuturor celor 16 standarde de control intern managerial. În cazul unor standarde, rapoartele s-au rezumat la a consemna neimplementarea acestora; în situația altora, au fost prezentate detaliat diferitele deficiențe constatate în legătură cu acestea.

Standardele a căror implementare a prezentat cele mai multe probleme sunt standardele 8 „Managementul riscurilor” și 16 „Auditul intern”. Între cele în cazul cărora au fost semnalate mai multe deficiențe, pot fi exemplificate standardele 1 „Etica și integritatea”, 2 „Atribuții, funcții, sarcini”, 9 „Proceduri” și 14 „Raportarea contabilă și financiară”.

2. Datele din rapoartele Curții de Conturi (care reflectă rezultatele acțiunilor de verificare desfășurate la entitățile publice) contrazic uneori datele din rapoartele Secretariatului General al Guvernului (obținute prin centralizarea rezultatelor autoevaluărilor efectuate de entitățile publice în cauză). Spre exemplu, conform rapoartelor Secretariatului General al Guvernului, în fiecare an al perioadei 2015-2019, toate entitățile care au raportat au specificat elaborarea și actualizarea procedurilor. În același timp, Curtea de Conturi a constatat nerealizarea acestor operațiuni în cazul mai multor entități publice centrale în fiecare an al intervalului analizat.

3. În încheiere, redăm câteva dintre concluziile exprimate în rapoartele Curții de Conturi aferente anilor 2015, 2016 și 2018 cu privire la stadiul implementării sistemelor de control intern în cadrul entităților verificate la nivelul acestor ani.

Ținând cont de abaterile constatate în cadrulul anului 2015, raportul aferent acestui an formulează următoarea concluzie cu privire la stadiul controlului intern în cadrul entităților publice centrale (CCR, 2016, p. 297): „Concluzia generală care se desprinde din analiza modului de elaborare, implementare și funcționare a sistemului de control intern managerial este aceea că aceste activități

nu și-au atins scopul pentru care au fost instituite pentru evaluarea și îmbunătățirea eficienței și eficacității sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare și nu a fost în măsură să ofere asigurări și consiliere conducerii pentru o mai bună administrare a veniturilor, a cheltuielilor publice și a patrimoniului”.

Cu privire la situația implementării controlului intern la nivel local, raportul precizează că (CCR, 2016, p. 305): „În urma evaluării sistemelor de control, în marea majoritate a instituțiilor auditate, dar mai ales în administrația publică locală s-a concluzionat că sistemele de control și audit intern nu funcționează la parametrii doriți, iar conducătorii acestora nu sunt interesați să implementeze un sistem de control intern managerial capabil să detecteze toate erorile din activitatea entității pe care o conduc și, drept urmare, riscul de control a fost evaluat ca fiind mediu sau ridicat”.

Autorii raportul aferent anului 2017 remarcă măsurile întreprinse în vederea dezvoltării și consolidării controlului intern de către entitățile publice verificate, însă apreciază că mai sunt necesare eforturi suplimentare pentru obținerea unor sisteme de control intern conforme cu cerințele legale (CCR, 2017, p. 256): „Ca o concluzie generală, deși se depun eforturi pentru implementarea adecvată a sistemului de control intern managerial, acesta este, deocamdată, un proces care mai necesită eforturi susținute, trebuie îmbunătățit modul de verificare pe verticală a procesului de implementare a sistemului de control intern managerial, iar ordonatorul principal de credite trebuie să coopereze mai mult cu entitățile din subordine pentru a exista o abordare unitară”.

Potrivit concluziilor celui mai recent raport întocmit pentru anul 2019, implementarea sistemelor de control intern la nivel central se află într-o fază de dezvoltare, fapt care arată că mai sunt necesare o serie de îmbunătățiri pentru ca acestea să fie eficiente (CCR, 2019, p. 33): „La nivelul entităților publice centrale, ordonatori principali de credite, se poate aprecia că procesul de implementare a standardelor de control intern este într-o fază de dezvoltare, ținându-se confor-

marea cu cerințele legislative [...] Cu toate acestea, verificările efectuate de către auditorii Curții de Conturi relevă suficiente aspecte ce necesită îmbunătățiri pentru a avea prin sistemul de control intern managerial un instrument util în atingerea obiectivelor”.

În schimb, concluzia generală care a rezultat ca urmare a verificărilor efectuate la nivelul entităților publice locale a fost că în cadrul acestora există un grad mai mare de formalism în implementarea controlului intern (CCR, 2019, p. 33): „La nivelul unităților administrativ-teritoriale se constată, în majoritatea cazurilor, o implementare a standardelor de control intern mai mult formală, din dorința de a se conforma cerințelor legale, fără a utiliza instrumentele pe care acest proces le pune la dispoziția managementului pentru a-și atinge obiectivele și fără a înțelege că aceste mecanisme au o utilitate practică evidentă și că nu reprezintă doar o cerință legislativă care vine să aducă activități suplimentare în cadrul entităților. Este necesară înțelegerea diferenței dintre proiectarea sistemului de control intern managerial și implementarea efectivă a acestuia. Simpla elaborare a unor documente, fără ca acestea să fie cunoscute și aplicate de către angajați, nu reprezintă dovada implementării”.

3.3. Ipoteze și obiective

Ipotezele pe care s-a fundamentat cercetarea și obiectivele asociate acestora au fost testate în totalitate, fiind confirmate de rezultatele obținute. În tabelul ce urmează sunt prezentate sintetic ipotezele și subipotezele, validate prin analizele și concluziile formulate.

Tabelul 3.42. Ipotezele și subipotezele validate și concluziile formulate

Ipoteze	Subipoteze	Validare	Detalierea rezultatelor	Concluzii
I1. Există o abordare unitară în privința definirii controlului	I1.1. Analizarea conceptului de „control intern” din punct de vedere etimologic și istoric.	Da	1. Originea, evoluția și definirea conceptului de „control intern/managerial” 1.1.1. Etimologia	Conceptul de control intern managerial are o istorie îndelungată, existând o multitudine de definiții care au condus la

Ipooteze	Subipoteze	Validare	Detalierea rezultatelor	Concluzii
intern în literatura de specialitate și în actele normative care îl reglementează.			cuvântului „control” 1.1.2. Definirea conceptului de „control intern managerial”.	actuala accepțiune și practică.
	I1.2. Analizarea diferențelor în ceea ce privește modul de definire a conceptului de „control intern” în cadrele de control, lucrările de specialitate și legislație.	Da	1.1.3. Definirea conceptului în lucrările de specialitate.	Deși există diferențe în definirea controlului intern managerial în literatura de specialitate versus legislație, considerăm că esența conceptului este menținută în ambele.
	I1.3. Analizarea naturii controlului intern în optica principalelor cadre de control, lucrări de specialitate și acte normative.	Da	1.1.4. Relația control intern-control strategic-control managerial.	Deși există multiple cadre de control, inclusiv la nivel managerial, așa cum este definit de legislație, controlul intern managerial reprezintă o structură integrată a 16 componente vitale în bunul mers al entității publice.
Ipooteza I1 = există o practică unitară, cel puțin din perspectivă doctrinară, dar și legislativă.				
I2. Pentru a fi eficient, controlul intern trebuie să funcționeze ca un sistem.	I2.1. Descrierea componentelor sistemului de control intern.	Da	1.2. Componentele sistemului de control intern/managerial.	Componentele SCIM sunt bine definite și delimitate prin cele 16 standarde de control.
	I2.2. Realizarea unei analize asupra componentelor sistemului de control intern; existența relațiilor între componente și a buclor feedback.	Da	1.2.1. Mediul de control. 1.2.2. Evaluarea riscurilor. 1.2.3. Activitățile de control. 1.2.4. Informare și comunicare. 1.2.5. Activități de monitorizare.	Analiza a demonstrat că elementele structurale ale SCIM formează un ansamblu, cu relații funcționale între ele și cu posibilitatea formării buclor de feedback pe baza constatărilor, avertizărilor și soluțiilor.
Ipooteza I2 = controlul intern managerial, așa cum este prevăzut de legislație, este un sistem care poate susține procesul de reglare decizională la nivelul entității publice, pe baza buclor de feedback.				
I3. Managerul entității are un rol decisiv în conceperea, implementarea și	I3.1. Stabilirea persoanelor și/sau a structurilor cu responsabilități în domeniul controlului intern la nivelul entităților	Da	1.3. Scurte observații asupra binomului management-control intern.	Modul în care managerul înțelege să conceapă SCIM și să selecteze persoanele independente care să exercite acest proces este definitoriu în

Ipoteze	Subipoteze	Validare	Detalierea rezultatelor	Concluzii
monitorizarea sistemului de control intern managerial.	publice, în funcție de forma de organizare a acestora.			rezultatele acestuia.
	I3.2. Sublinierea importanței conducătorului entității în implementarea unui sistem de control intern managerial eficient și a dublului rol pe care îl are în cadrul acestui proces.	Da	1.3.1. Relația biunivocă dintre management și controlul intern. 1.3.2. Dimensiunea „managerială” a controlului intern.	Din documentele analizate reiese faptul că managerul entității este informat și cunoaște foarte bine latura formală/legislativă a SCIM, dar este mai puțin informat asupra beneficiilor pe care o implementare corectă le poate aduce procesului managerial, performanței sale în calitate de lider și, implicit, performanței entității.
Ipoteza I3 = Managerul entității publice cunoaște rolul și importanța SCIM din perspectivă formală, dar nu cunoaște sau cunoaște în mică măsură valențele executive ale acestuia.				
I4. În cadrul legislativ și de reglementare național, în domeniul controlului intern managerial, există unele carențe, inadvertențe sau imperfecțiuni.	I4.1. Efectuarea unei analize a evoluției cadrului legal național care reglementează controlul intern la nivelul entităților publice.	Da	2.1.1. Categoriile de entități publice. 2.1.2. Actele normative care reglementează controlul intern managerial în cadrul entităților publice.	Cadrul legislativ și de reglementare a evoluat (ex: de la 12 la 16 standarde), dar încă sunt prevederi care lasă loc de interpretare sau de implementare defectuoasă.
	I4.2. Efectuarea unei analize comparative a cadrelor de control naționale pentru a reliefa transformările suferite de acestea.	Da	2.2. Schimbarea viziunii asupra controlului intern. Transformările cadrelor naționale privind controlul intern managerial.	
Ipoteza I4 = Există un cadru legislativ și de reglementare bine structurat, care permite o bună implementare a SCIM, dar care însă are unele mici carențe ce pot genera distorsiuni în modul de implementare.				
I5. Standardele de control intern managerial constituie o expresie a bunelor practici recomandate de	I5.1. Efectuarea unei paralele între definițiile „controlului intern” și cele ale „managementului”, în vederea stabilirii naturii și a obiectivelor acestora.	Da	2.3.1. Paralelă între definițiile managementului și cele ale controlului intern.	Controlul intern managerial reprezintă un instrument al funcției manageriale de control specifice entităților publice cu un grad de complexitate foarte mare.
	I5.2. Realizarea unei analize a controlului,	Da	2.3.2. Controlul ca funcție managerială.	Funcția de control a managementului are ca

Ipoteze	Subipoteze	Validare	Detalierea rezultatelor	Concluzii
știința managerială.	ca funcție managerială.			obiectiv identificarea vulnerabilităților din entitate, în scopul luării deciziilor corectoare care să le diminueze sau înlăture.
Ipoteza I5 = Controlul intern managerial este expresia bunelor practici ale științei managementului, transpuse legislativ pentru entitățile publice.				
I6. Conducătorii entităților publice nu valorifică deplin sistemul de control intern managerial.	I6.1. Managerul are cunoștințe limitate cu privire la standardele de control intern managerial, importanța realizării în entitate a unui sistem performant, cantitatea și calitatea informațiilor obținute prin intermediul acestuia și rolul lor pentru decizii.	Da	3.1. Stadiul implementării controlului intern managerial în România.	Din analizele efectuate asupra rapoartelor CCR și SGG, a reieșit lipsa utilizării buclilor feedback de către managerii entităților, adică sunt sporadice situațiile în care rezultatele CIM sunt reflectate în deciziile managerului.
	I6.2. Realizarea unei analize comparative și evolutive privind gradul de conformare a entităților publice din administrația publică centrală cu Codurile controlului intern aplicabile entităților publice, în intervalul 2015-2019, pe baza rapoartelor asupra controlului intern întocmite de Secretariatul General al Guvernului.	Da		Analiza a demonstrat că entitățile se conformează într-o mică măsură cerințelor SGG exprimate ca urmare a rapoartelor anuale.
	I6.3. Efectuarea unei analize a rapoartelor anuale ale Curții de Conturi a României aferente perioadei 2015-2018, în vederea identificării principalelor deficiențe consemnate în legătură cu controlul intern.	Da		CCR evidențiază sistematic carențe în implementarea SCIM și în valorificarea constatărilor acestora cu privire la neconformități și/sau disfuncționalități în activitatea entităților.

Ipoteze	Subipoteze	Validare	Detalierea rezultatelor	Concluzii
	I6.4. O defectuoasă concepere, implementare și exploatare a sistemului de control intern managerial poate conduce la insuficienta dezvoltare și valorificare a resurselor acestuia în cadrul unora dintre entitățile publice.	Da		Din analizele efectuate rezultă că managerii entității publice acordă o atenție scăzută conceperii, implementării și exploatării SCIM, acesta având un caracter preponderent formal, devenind astfel un instrument ineficient sau cu eficiență redusă.
Ipoteza I6 = Conducătorii entităților publice valorifică într-o mică măsură potențialul de îmbunătățire a performanțelor manageriale (personale și instituționale) pe care le oferă SCIM, acordând importanță preponderent aspectelor formale.				

Capitolul 4 – Model de optimizare a sistemului de control intern managerial în managementul entităților publice

4.1. Bucle feedback în sistemul de control intern managerial

Sistemul de control intern managerial cuprinde un ansamblu de 16 standarde care vizează controlul tuturor componentelor și proceselor entităților publice aflate în relații de cooperare, colaborare, dependență etc. O privire de ansamblu oferită de sistem este, la rândul său, rezultatul imaginii fiecărei componente în parte și a sinergiei lor. În fig. 4.1 este prezentat ansamblul standardelor componente ale sistemului de control intern managerial.

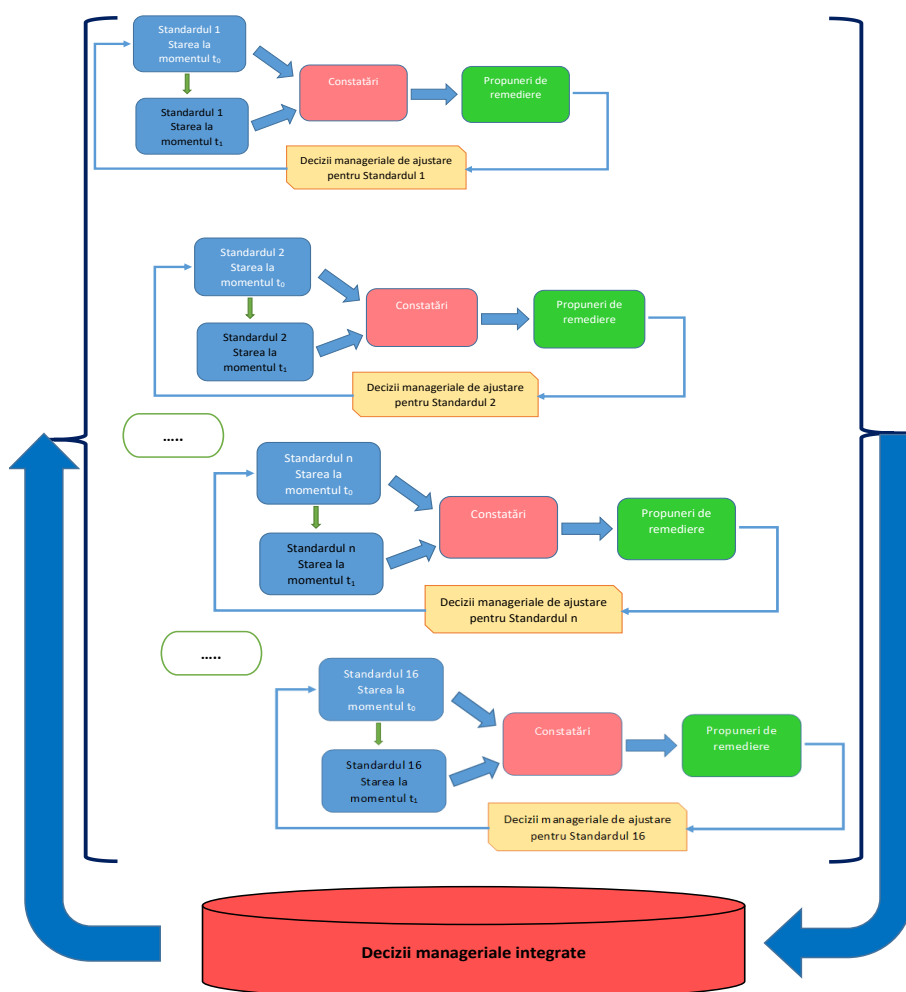
Fig. 4.1. Sistemul de control intern managerial – standarde



Sursa: Viziunea autorului.

Pentru ca sistemul de control intern managerial să funcționeze ca un sistem adaptativ complex, este necesară existența unor bucle feedback. Acestea se bazează pe utilizarea informațiilor în procesele de adaptare menite să determine schimbări și îmbunătățiri ale sistemului. O definiție foarte simplă a feedbackului este dată de Golec (2004), care spune că feedbackul este „influența exercitată asupra inputului de către o parte a outputului”.

Fig. 4.2. Model de bucle feedback pentru ajustarea standardelor



Sursa: Viziunea autorului.

Cu alte cuvinte, dacă pornim de la o stare A la un moment t_0 , pe baza ei, sistemul generează o serie de outputuri. Din analiza outputurilor putem formula acele decizii care să modifice componentele de intrare și să aducă sistemul într-o stare superioară A_1 la un moment de timp t_1 .

Pornind de la această definiție și de la mecanismele buclelor feedback, propunem un model de bucle feedback în sistemul de control intern managerial.

Dacă considerăm starea de la momentul t_0 , controlul intern managerial face o serie de constatări referitoare la vulnerabilități, disfuncționalități, nereguli, care, dacă sunt integrate în decizii manageriale, aduc modificări asupra standardului și îl aduc într-o stare A_2 .

Pentru fiecare standard poate fi construită o buclă de feedback care să determine îmbunătățirea standardului respectiv, dar, în același timp, se poate vorbi și de o buclă feedback integrată, care nu doar însumează buclele individuale, ci face și integrarea lor, adăugând elementul sinergic integrativ al sistemului.

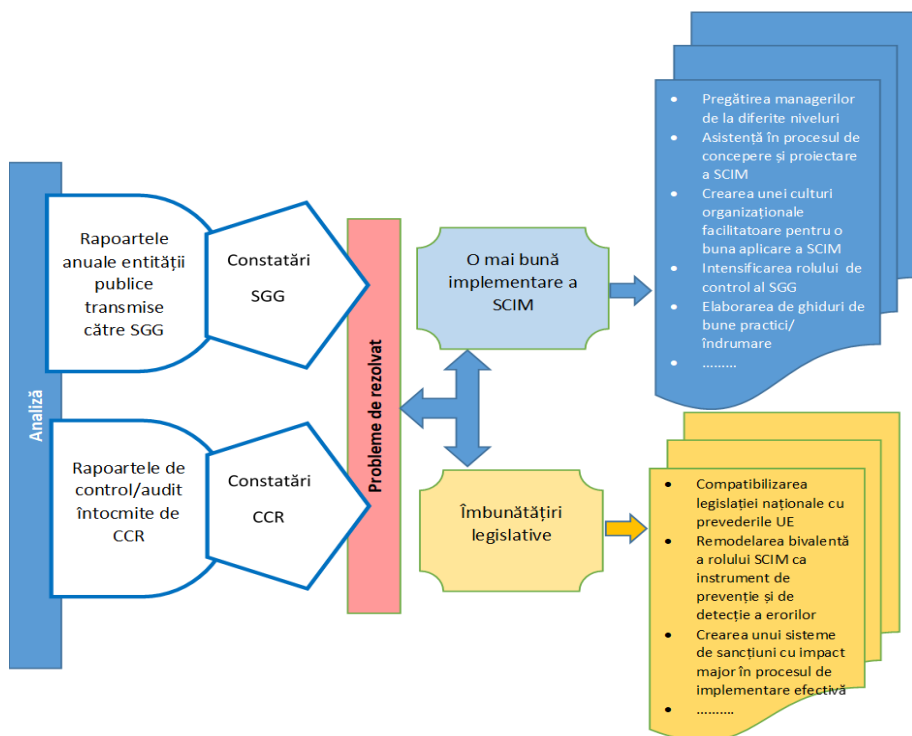
4.2. Model de optimizare managerială bazat pe sistemul de control intern managerial

La nivel internațional, ca și la nivel național, s-a manifestat un interes pronunțat pentru conceptul de „control intern managerial” atât din punct de vedere teoretic (articole științifice, teze de doctorat, alte categorii de lucrări științifice), cât și practic (cadre de control intern, coduri de governanță corporativă, lucrări ale practicienilor), respectiv legislativ (acte normative care reglementează controlul intern).

Prin testarea ipotezelor de lucru formulate în lucrarea noastră, s-au conturat o serie de recomandări și propuneri de îmbunătățire a controlului intern managerial. Pornind de la aceste ipoteze de lucru, constatăm că există o abordare unitară în privința definirii controlului intern managerial în literatura de specialitate și în actele normative care îl reglementează, astfel încât, pentru a fi eficient, contro-

lul intern trebuie să funcționeze ca un sistem. În ciuda progreselor înregistrate în ultima perioadă și a încercării de armonizare a cadrului legal național în materie, acesta încă prezintă unele curențe, inadvertențe sau imperfecțiuni. Conducătorii entităților publice nu conștientizează deplin importanța controlului intern, prin urmare, sistemele de control intern continuă să fie insuficient dezvoltate în cadrul unora dintre entitățile publice. Conducătorii entităților au un rol aparte în conceperea, implementarea și monitorizarea sistemului de control intern managerial. Standardele de control intern managerial, piloni ai sistemului de control intern managerial, constituie o expresie a bunelor practici recomandate de știința managerială, exprimate în practică prin Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018.

Fig. 4.3. Model de optimizare managerială bazat pe SCIM



Sursa: Viziunea autorului.

Modelul de optimizare managerială bazat pe SCIM are ca scop evidențierea traseului de la rapoarte și constatări la formularea de soluții care să conducă la o reală utilizare a acestuia ca instrument de management la îndemâna conducătorului entității publice (top management), dar și la niveluri manageriale inferioare (middle and executive management).

Trecerea de la o aplicare preponderent formală la una reală și efectivă este imperios necesară pentru îmbunătățirea performanțelor entităților publice și pentru operaționalizarea acestui instrument în folosul managerilor publici în calitate de lideri, dar și ca instrument de diminuare a vulnerabilităților instituționale și a creșterii performanțelor entității publice.

4.3. Propuneri de îmbunătățire a controlului intern managerial din entitățile publice

Există o abordare unitară în privința definirii controlului intern managerial în literatura de specialitate și în actele normative care îl reglementează.

Din analiza definițiilor existente în toate aceste surse a reieșit că punctele de vedere asupra acestui concept ale autorilor sau organismelor profesionale care au manifestat interes față de controlul intern nu sunt conflictuale, ci, dimpotrivă, sunt complementare. De altfel, Codul controlului intern managerial actual aprobat prin Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 menționează că *„În pofida faptului că definițiile date pe plan național și internațional controlului intern sunt numeroase, acestea nu sunt contradictorii în esență, toate precizând că nu este vorba de o singură funcție, ci de un ansamblu de principii de management, implementate de către responsabili de la toate nivelurile entității pentru a se asigura că obiectivele acesteia sunt realizate”* (Codul controlului intern al entităților publice, sec. II „Considerații generale privind conceptul de control intern managerial”, pct. 5).

Aspectele principale avute în vedere au fost natura și scopul controlului intern.

În privința naturii controlului intern, în unele cazuri, acesta este privit ca un proces, iar în altele este tratat ca un sistem. Cele două abordări pot coexista și pot fi regăsite uneori în cadrul aceleiași surse. Un exemplu în acest sens îl constituie *cadrul integrat de control intern* elaborat de COSO, care definește controlul intern ca fiind un proces. Totuși, cadrul folosește deseori și noțiunea de sistem de control intern, cea din urmă fiind utilizată în special în contexte care fac referire la componentele controlului intern. Bunăoară, în glosarul din anexa A a cadrului, despre termenul „sistem de control intern eficient” se precizează că este sinonim cu „control intern eficient”.

În general, optica potrivit căreia controlul intern constituie un proces se regăsește în cadrele de control elaborate de organisme profesionale sau de comitete alcătuite din reprezentanți ai diferitelor organisme profesionale și este împărtășită mai degrabă de practicieni. Punctul de vedere conform căruia acesta reprezintă un sistem este caracteristic cadrelor de control intern și reglementărilor legale în domeniu.

Actele normative au optat pentru a privi controlul intern ca pe un sistem, întrucât aceasta permite ca trăsăturile în ansamblu ale sistemului, precum și ale componentelor sale să fie exprimate într-un mod mai riguros. Acest tip de prezentare care grupează recomandările specifice fiecărui domeniu sub forma unor standarde de control intern este mai ușor de aplicat de persoanele abilitate din cadrul entității.

Referitor la scopul controlului intern, toate definițiile arată că rațiunea acestuia este de a sprijini entitatea în îndeplinirea/realizarea obiectivelor sale. Există mici diferențe în privința clasificării obiectivelor, însă acestea sunt nesemnificative. Categoriile de obiective propuse de fiecare cadru depinde de scopul pentru care a fost creat și de receptorii vizați ai acestuia. Spre exemplu, liniile directive INTOSAI care se adresează entităților publice stabilesc obiective ale controlului intern, ținând cont de particularitățile existente în

privința organizării și funcționării acestora, deci și a funcțiilor pe care acestea trebuie să le îndeplinească, spre deosebire de cadrul integrat de control intern COSO, care are un caracter mai general, întrucât și-a propus o audiență extinsă, din dorința de a oferi recomandări aplicabile tuturor tipurilor de entități. Totuși, cele mai multe cadre de control, inclusiv cel românesc, împart obiectivele în următoarele categorii: obiective operaționale (sau privind funcționarea), obiective de raportare și obiective de conformare.

Pentru a fi eficient, controlul intern trebuie să funcționeze ca un sistem.

Analiza asupra diferitelor unghiuri din care este privit controlul intern în cadrul standardelor de audit (ISA, AICPA și PCAOB) și la nivelul principalelor cadre de control (COSO 2013, Liniile directe INTOSAI, cadrul național aprobat prin OSGG nr. 600/2018), precum și al componentelor acestuia a relevat faptul că, în cele mai multe cazuri, acesta este interpretat ca un sistem.

Cele mai multe surse indică următoarele cinci elemente drept componente ale sistemului de control intern managerial: (i) mediul de control; (ii) evaluarea riscurilor; (iii) activitățile de control; (iv) informarea și comunicarea și (v) activitățile de monitorizare.

În ciuda progreselor înregistrate în ultima perioadă și a încercării de armonizare a cadrului legal național în materie, acesta încă prezintă unele curențe, inadvertențe sau imperfecțiuni.

Lucrarea găzduiește (în addenda A-F) o analiză în evoluție a actelor normative care alcătuiesc cadrul legal în domeniul controlului intern începând din anul 1999, an în care a apărut Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 (primul act normativ care conține prevederi referitoare la controlul intern) și până în prezent.

Analizând actele normative cu impact asupra controlului intern care sunt în vigoare în prezent, constatăm că nu sunt consecvente în totalitate în privința utilizării noțiunii de „control intern managerial”,

deși a existat o tendință de uniformizare a acestora cu ocazia adoptării unor forme republicate. Spre exemplu, unele acte normative ortografiază conceptul sub forma „control intern/managerial”, în timp ce altele folosesc forma „control intern managerial”. Uneori, ambele forme sunt utilizate în cadrul aceluiași act normativ.

Un alt exemplu de inconsecvență îl reprezintă folosirea simultană (în articole diferite) a noțiunilor „instituție publică” și „entitate publică” în cadrul Ordonanței Guvernului nr. 119/1999. În forma inițială a acesteia se făcea trimitere doar la noțiunea de „instituție publică”. În schimb, în forma republicată a acesteia s-a dorit extinderea ariei reglementate, prin înlocuirea noțiunii de „instituție publică” cu cea de „entitate publică”, noțiune care este mult mai cuprinzătoare. Însă această modificare nu a fost efectuată la nivelul tuturor articolelor, astfel încât, în prezent, ordonanța utilizează ambele noțiuni. Oferim câteva articole spre exemplificare:

- Art. 1: Prezenta ordonanță reglementează controlul intern [...] **la entitățile publice** [...];
- Art. 2: Controlul intern – ansamblul formelor de control exercitate la nivelul **entității publice** [...];
- Art. 3: Controlul intern are următoarele obiective generale:
 - realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuțiilor **instituțiilor publice** [...];
 - [...];
- Art. 4: Conducătorul **entității publice** trebuie să asigure [...].

În anumite situații, modificările actelor normative au generat unele inadvertențe, întrucât nu a fost asigurată corelarea acestora. Un exemplu de astfel de inadvertență se regăsește în cazul art. 27-29 ale Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 referitoare la faptele încadrate în categoria contravențiilor sancționabile cu amendă și la persoanele abilitate să constate contravențiile și să aplice amenzile. Între contravențiile prevăzute de ordonanță la art. 27, la lit. j), se regăsește cea referitoare la „*neîndeplinirea de către ordonatorul de credite a obligației de a elabora și prezenta raportul anual asupra sistemului de control intern/managerial*”. Aceasta constituie singura contravenție în

legătură cu controlul intern pe care o prevede și o sancționează cadrul legal național. Potrivit art. 29, constatarea și sancționarea contravențiilor se realizează de „*persoane cu atribuții de inspecție economico-financiară din cadrul Ministerului Finanțelor Publice*”.

Până în anul 2015, autoritatea cu rol de reglementare atât în domeniul controlului intern, cât și a controlului financiar preventiv era Ministerul Finanțelor Publice. La jumătatea anului 2015, responsabilitatea reglementării domeniului controlului intern a fost preluată de Secretariatul General al Guvernului, iar Ministerul Finanțelor Publice și-a păstrat atribuțiile de reglementare doar în domeniul controlului financiar preventiv.

Cu toate acestea, Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 a menținut prevederea potrivit căreia contravențiile se constată și se aplică de Ministerul Finanțelor Publice, inclusiv în cazul celei referitoare la controlul intern, menționată anterior, deși ministerul nu mai are atribuții în sfera controlului intern.

De asemenea, a fost constatată o situație de reglementare paralelă, în care două acte normative reglementează aceeași materie, aceasta manifestându-se în cazul unor prevederi ale OUG nr. 2/2015, cu modificările și completările aduse de Legea nr. 171/2015 și OUG nr. 86/2014, cu modificările și completările aduse de Legea nr. 174/2015.

Cadrul legal național care reglementează controlul intern la nivelul entităților publice a evoluat în acord cu tendințele înregistrate de cele mai importante cadre de control străine.

Analiza comparativă din cap. 2 al lucrării, având drept obiect stabilirea gradului și a modului de influențare a cadrelor de control intern naționale de către cele străine, pe baza similitudinilor dintre acestea, a relevat că cea mai mare influență au exercitat-o cadrele integrate privind controlul intern inițial și revizuit, elaborate de COSO în anii 1992 și 2013, respectiv cele aprobate la nivelul Comisiei Europene. Într-o măsură mai mică se resimt unele ecouri ale liniilor directe INTOSAI și ale cadrului CoCo.

Urmărind evoluția cadrelor dezvoltate la nivel european, constatăm că sunt într-o strânsă relație cu cele elaborate de COSO. Bunăoară, cadrele aprobate prin SEC(2001)2037/4 și SEC(2007) 1341 au pornit de la filosofia modelului inițial cuprins în cadrul COSO din 1992, au preluat elementele acestuia și le-au personalizat conform viziunii proprii. Spre exemplu, au efectuat unele modificări în denumirile componentelor, dar au păstrat esența acestora și au ales să le explice cu ajutorul unui sistem bazat pe standarde, și nu prin intermediul descrierilor narative, cum s-a întâmplat în cazul cadrului COSO din 1992. Modificarea abordării în privința modului de explicare a componentelor controlului intern în cadrul revizuit publicat de COSO în anul 2013 a fost îmbrățișată în cadrul cel mai recent, dezvoltat în 2017 la nivelul Comisiei Europene, cuprins în Comunicarea C(2017) 2373 final.

Același fenomen de mimetism care conduce la o uniformizare a cadrelor de control s-a manifestat și între cadrele românești și cele europene. Cadrul COSO este indicat în mod repetat ca sursă a cadrelor de control intern adoptate la nivel național, aplicabile entităților publice, în documentele elaborate de autoritățile de reglementare din domeniul controlului intern. Totuși, analizând structura componentelor controlului intern, modul cum au fost definite, respectiv printr-un sistem de standarde de control, și modul cum au fost construite, observăm că filosofia generală a acestora și modelele pe care le-au propus au fost influențate în principal de cadrele europene. La rândul lor, acestea au fost construite pe baza cadrelor COSO din 1992 (cele dezvoltate în 2001 și 2007), respectiv din 2013 (cel aprobat în 2017). Prin urmare, putem considera că modelul COSO propus prin cadrul din 1992 a avut mai degrabă un impact indirect asupra cadrelor naționale, manifestat prin intermediul celor europene, iar cel revizuit din anul 2013 nu a exercitat nicio influență.

Primele cadre naționale de control intern, respectiv cele aprobate prin OMFP nr. 946/2005 și OSGG nr. 400/2015, au fost construite pe baza celor existente la nivel european și, cu o oarecare întârziere, au reflectat modificările intervenite în cadrul acestora. Dimpotrivă, cadrul românesc actual (aprobat prin OSGG nr. 600/2018) a fost în

mare măsură construit pe osatura celui anterior, fără a ține cont de schimbările intervenite în cel mai recent cadru european, cel inclus în C(2017) 2373 final.

Este interesant de văzut în viitor dacă o nouă versiune a cadrului de control românesc în vigoare (aprobată printr-o formă republicată a ordinului actual sau printr-un nou ordin) va propune o modificare a structurii componentelor și va proceda la descrierea acestora prin intermediul principiilor (posibil detaliate prin intermediul punctelor de atenție), din dorința de a se alinia cu cadrele străine, sau își va menține abordarea curentă.

Conducătorii entităților publice nu conștientizează deplin importanța controlului intern. Prin urmare, sistemele de control intern continuă să fie insuficient dezvoltate în cadrul unora dintre entitățile publice.

Stadiul implementării sistemelor de control intern managerial la nivelul entităților publice a fost interpretat ca o măsură a interesului conducătorilor entităților publice pentru asigurarea conformării sistemelor de control intern managerial implementate în entitățile pe care le reprezintă cu Codul controlului intern și, implicit, a importanței pe care aceștia o atribuie controlului intern.

Analiza gradului de implementare a standardelor de control intern managerial în cadrul entităților publice (secțiunea 3.1 a lucrării) pe baza datelor centralizate de Secretariatul General al Guvernului și prezentate în rapoartele referitoare la stadiul controlului intern pe care acesta le întocmește anual arată că, la nivelul anului 2019, existau încă o mulțime de curențe în implementarea sistemelor de control intern atât la nivel central, cât și la nivel local.

În condițiile în care dezideratul legiuitorului este realizarea conformării depline de către toate entitățile publice, este evident că eforturile întreprinse până în prezent de conducătorii acestora trebuie continuate și, în multe cazuri, suplimentate.

Această analiză a fost extinsă printr-un studiu al rapoartelor anuale ale Curții de Conturi a României întocmite pentru perioada

2015-2018, în vederea identificării principalelor tipuri de abateri consemnate în privința controlului intern.

Cu ocazia evaluărilor sistemului de control intern efectuate în cadrul acțiunilor de audit financiar sau de audit de conformitate, atenția auditorilor publici externi ai Curții de Conturi s-a îndreptat asupra principalelor forme de control existente în cadrul entităților publice, respectiv controlul intern managerial (în ansamblu), controlul financiar preventiv, controlul financiar de gestiune și auditul intern.

Standardele de control intern managerial constituie o expresie a bunelor practici recomandate de știința managerială.

În secțiunea 1.3.1 a lucrării au fost evidențiate câteva corelații foarte generale între conceptul de „management” și cel de „control intern managerial”.

Un prim unghi din care au fost analizate cele două concepte a fost cel al modului în care sunt definite, în încercarea de a stabili eventuale similitudini și diferențe între acestea (secțiunea 2.3.1. a lucrării). Analiza a reliefat faptul că ambele elemente exprimate prin cele două noțiuni au o natură duală, putând fi privite atât ca procese, cât și ca sisteme. Controlul intern tinde să fie privit mai degrabă ca un sistem, în timp ce managementul este definit preponderent ca un proces, adică o suită de funcții efectuate într-o anumită succesiune, această perspectivă fiind specifică abordării funcționale a managementului.

Cel de-al doilea unghi de analiză îl reprezintă scopul celor două, respectiv rațiunea de a fi a amândurora. În această privință, majoritatea surselor analizate se află în consens și arată că atât managementul, cât și controlul intern se concentrează pe a sprijini entitățile în obținerea obiectivelor propuse.

Din acest punct de vedere, managementul și controlul intern nu se exclud reciproc, ci, dimpotrivă, se completează. În anumite privințe pare că cele două se suprapun, referindu-se la același lucru, dar cu alte cuvinte, iar în altele devin complementare, convergând către același ideal, respectiv realizarea obiectivelor entității.

Având în vedere cele de mai sus, putem considera că recomandările oferite de cadrele de control constituie sinteze ale celor mai bune practici manageriale. De altfel, actele normative prin care au fost adoptate cadrele de control naționale susțin acest lucru.

Astfel, Codul controlului intern/managerial aprobat prin OMFP nr. 946/2005 precizează că *„standardele de control intern/managerial definesc un minim de **reguli de management**, pe care toate entitățile publice trebuie să le urmeze”*. Fiecare standard este prezentat prin intermediul a trei elemente: descrierea standardului, cerințele generale și referințele principale. Despre descrierea standardului, ordinul menționează că aceasta *„prezintă trăsăturile definitorii ale **domeniului de management** la care se referă standardul, domeniu fixat prin titlul acestuia”*.

De asemenea, Codul controlului intern în vigoare în prezent menține optica potrivit căreia controlul intern reprezintă o funcție managerială. De asemenea, acesta cuprinde aceeași apreciere cu privire la modul de definire a standardelor de control. În plus, acesta adaugă, referindu-se la definițiile controlului intern, următoarea observație: *„În pofida faptului că definițiile date pe plan național și internațional controlului intern sunt numeroase, acestea nu sunt contradictorii în esență, toate precizând că nu este vorba de o singură funcție, ci de un **ansamblu de principii de management**, implementate de către responsabilii de la toate nivelurile entității pentru a se asigura că obiectivele acesteia sunt realizate”*.

Din această perspectivă, putem aprecia că implementarea controlului intern reprezintă o obligație legală pentru conducătorii entităților, însă, în același timp, se constituie într-un instrument esențial pentru aceștia.

Conducătorul entității are un rol aparte în conceperea, implementarea și monitorizarea sistemului de control intern.

Implementarea controlului intern presupune un efort agregat din partea întregului personal, însă un rol aparte în acest proces revine conducerii entității. Spre exemplu, conform cadrului COSO, controlul intern reprezintă un proces *„efectuat de consiliul de administrație al*

unei entități, management și alte categorii de personal". În liniile directoare INTOSAI GOV 9100 se specifică faptul că „Întregul personal din cadrul organizației joacă un rol important în a face controlul intern să funcționeze. Totuși, conducerea are responsabilitatea generală pentru proiectarea, implementarea, supravegherea funcționării corespunzătoare și documentarea sistemului de control intern". Responsabilitatea conducerii entității în privința controlului intern este statuată în fiecare act normativ cu impact asupra domeniului.

Controlul intern este definit în Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 *privind controlul intern și controlul financiar preventiv*, republicată, modificată și completată, drept „*ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, **stabilitate de conducere** în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile*" (art. 2, lit. d).

Totuși, există o serie de persoane sau de structuri, precum Consiliul de administrație în ansamblu sau Comitetul de audit ori auditorii interni sau externi, care au o relație aparte cu controlul intern. Pe de o parte, acestea au responsabilități în evaluarea și monitorizarea funcționării sistemelor de control intern managerial și, implicit, a tuturor formelor de control existente la nivelul entității. Pe de altă parte, prin aceste activități, ele însele acționează ca niște „controale ale controlului".

În unele cazuri, conducătorii se concentrează prea mult pe rolurile proprii și pierd din vedere imaginea de ansamblu. În alte cazuri se întâmplă exact invers: conducătorii se dedică exclusiv sistemului de control intern managerial și își neglijează sarcinile proprii în privința controlului intern, uitând că și ei constituie o roțiță în acest uriaș angrenaj.

Din analiza datelor prezentate în rapoartele anuale întocmite de Secretariatul General al Guvernului cu privire la stadiul implementării cerințelor Codului controlului intern aplicabil entităților publice reiese că cele mai multe entități publice centrale au reușit în pe-

rioada analizată (2015-2019) doar o conformare parțială cu acest Cod. Conform celor mai recente date cuprinse în raportul aferent anului 2019, încă existau entități la nivel central care nu își organizaseră controlul intern. De asemenea, studierea rapoartelor publice anuale întocmite de Curtea de Conturi a României pentru intervalul 2015-2018 ne-a revelat faptul că au fost reținute încălcări ale cerințelor aproape pentru fiecare standard de control intern managerial, în toți anii analizați.

Rezultatele ambelor analize confirmă slaba preocupare a conducătorilor entităților publice pentru controlul intern managerial, cauzată, în multe cazuri, de o înțelegere deficitară din partea acestora a beneficiilor pe care le generează un sistem de control intern robust prin faptul că sprijină atingerea obiectivelor organizaționale sau de dezinteres față de acest domeniu, deși implementarea acestuia constituie o cerință legală.

Astfel, din analiza celor două direcții de cercetare, s-au conturat următoarele recomandări:

a. O primă recomandare de ordin general pe care o oferim se adresează conducătorilor entităților publice, ca subiecți ai cercetării noastre, dar și ca principali beneficiari ai rezultatelor acesteia.

Recomandarea 1. *Conducătorii entităților publice trebuie să se implice mai mult în asigurarea condițiilor propice implementării unor sisteme de control intern managerial eficiente în entitățile pe care le reprezintă, care să asigure conformarea acestora cu cerințele Codului controlului intern managerial aplicabil entităților publice, aprobat prin OSGG nr. 600/2018.* Instrumentele prin care se asigură implementarea sistemului de control intern managerial (activități de control, proceduri etc.) trebuie să aibă în vedere modul de organizare și funcționare a entității, inclusiv resursele de care dispune (financiare, umane, informaționale etc.) și, bineînțeles, să ia în considerare efectele cost-beneficiu ale acestora.

Recomandarea 2. Având în vedere că în prezent entitatea abilitată să coordoneze și să reglementeze domeniul controlului intern

managerial este Secretariatul General al Guvernului (SGG), în completarea recomandării anterioare, considerăm că *SGG trebuie să-și intensifice eforturile în vederea creșterii nivelului de conștientizare a conducătorilor entităților publice sau a reprezentanților organismelor de conducere din cadrul acestora asupra necesității conceperii, implementării și monitorizării permanente a sistemului de control intern managerial.*

Aceasta se poate realiza în special prin intermediul misiunilor de control desfășurate de structura de specialitate din cadrul SGG intitulată Direcția de Control Intern Managerial și Relații Interinstituționale (DCIMRI), care ar trebui să aloce mai mult timp componentei de îndrumare. Modalitatea prezintă avantajul contactului direct cu persoanele responsabile pentru implementarea controlului intern din cadrul entităților publice.

Un alt mijloc prin care poate fi promovată importanța controlului intern îl reprezintă elaborarea și diseminarea diferitelor materiale de îndrumare (ghiduri, manuale etc.). SGG a întreprins demersuri în acest sens (spre exemplu, în timpul perioadei de cercetare în care a fost elaborată lucrarea, au fost întocmite o serie de materiale precum *Manualul de implementare a sistemului de control intern managerial; Ghid de bune practici privind implementarea standardului 1 – Etică și integritate; Metodologia de management al riscurilor* etc.), însă acestea trebuie continuate și amplificate.

b. În elaborarea cadrelor de control străine s-au conturat două abordări: (i) versiunea inițială a cadrului COSO din 1992 a utilizat o abordare narativă, cuprinzând descrieri și unele recomandări privind componentele controlului intern, în timp ce versiunea revizuită a cadrului din 2013 a adoptat o abordare bazată pe principii, în sensul că fiecărei componente a controlului intern îi erau asociate o serie de principii care trebuiau îndeplinite astfel încât componenta respectivă să fie eficientă, acestea fiind, la rândul lor, detaliate prin intermediul unor puncte de atenție; (ii) toate versiunile cadrelor de control dezvoltate la nivelul Comisiei Europene, cu excepția celei din urmă, au utilizat pentru descrierea componentelor controlului intern

un sistem bazat pe standarde, dezvoltate, la rândul lor, printr-o serie de cerințe. Se poate stabili un paralelism între cele două abordări, potrivit căruia principiilor le corespund standardele, iar punctele de atenție își găsesc corespondentul în cerințe. Cu toate acestea, cu ocazia celei mai recente versiuni a cadrului de control intern întocmit pentru uzul la nivelul Comisiei Europene, elaborat în anul 2017, la construirea acestuia a fost îmbrățișată abordarea pe bază de principii propusă de cadrul COSO revizuit cu câțiva ani în urmă, fiind preluate, cu mici adaptări, principiile statuate de acesta.

Din analiza comparativă a cadrelor naționale privind controlul intern cu cele existente la nivel european, am constatat că, deși acestea au împrumutat din spiritul cadrelor COSO, filosofia generală și osatura lor își au originea în cadrele aplicabile la nivel european. Mai mult, a existat întotdeauna o strânsă relație cu cadrele aplicabile la nivel european, astfel încât, cu anumite defazaje, schimbările intervenite în cadrul acestora s-au repercutat și în noile versiuni ale cadrelor elaborate la nivel național. Totuși, deși SGG a efectuat o serie de modificări asupra cadrului legal (în perioada de elaborare a lucrării, OSGG nr. 400/2015 a fost abrogat, fiind înlocuit de OSGG nr. 600/2018), acesta nu a adoptat transformările intervenite la nivel european.

Recomandarea 3. Având în vedere strânsa relație dintre codul național privind controlul intern și cele elaborate la nivel european, considerăm că *se impune ca, la o eventuală revizuire a cadrului legal național care reglementează domeniul controlului intern managerial, SGG ar trebui să aibă în vedere utilizarea sistemului introdus de cadrul COSO și adoptat de ultimul cadru de control european în locul celui bazat pe standarde care este în vigoare în prezent.*

În felul acesta s-ar menține tradiția alinierii cadrului național la cel aplicabil în spațiul european și, în plus, acesta ar fi mai bine corelat (chiar și indirect) cu cadrul COSO.

c. Majoritatea entităților au un sistem de control intern managerial la nivel informal, mai mult cu caracter de detectare, decât cu unul de prevenire.

Cu alte cuvinte, acest sistem este conceput mai degrabă să rezolve efectele problemelor, decât să prevină apariția acestora sau să remedieze cauzele care stau la baza erorilor.

Evitarea producerii problemelor ar reprezenta, fără îndoială, o soluție cu mult preferabilă celei de remediere a posteriori a unor probleme ce ar putea fi astfel ușor prevăzute/prevenite; neprevenirea apariției unor probleme poate impacta atingerea obiectivelor de către o entitate.

De altfel, SCIM (sistemul de control intern managerial) cuprinde ansamblul politicilor și procedurilor create (mecanismelor de control) pentru a oferi managementului o asigurare rezonabilă că entitatea își atinge obiectivele fixate. În esența conceptului de control intern sunt două dimensiuni care conlucrează în sensul atingerii obiectivelor fixate de către o entitate:

- pe de-o parte, ansamblul dispozitivelor utilizate în cadrul entității pentru a obține o perfectă stăpânire a funcționării sale;
- pe de altă parte, o conlucrare și implicare ale întregului personal din entitate, în scopul comun de atingere a obiectivelor acesteia.

Recomandarea 4: Întrucât controlul intern managerial reprezintă capacitatea instituției de a ține sub control riscurile inerente activității sale într-o manieră eficientă, considerăm că *SGG ar trebui să sublinieze în actele normative emise importanța structurării SCIM ca instrument principal pe care conducerea entității să se poată baza, astfel încât acesta să poată preveni apariția erorilor la nivelul întregii activități a unei entități.*

d. Cu ocazia studierii datelor furnizate de SGG prin rapoartele anuale privind stadiul implementării controlului intern managerial la nivelul entităților publice din perioada 2015-2018, am constatat atât date transmise eronat din partea reprezentanților entităților publice (spre exemplu, declararea unui nivel de conformare necorelat cu gradul standardelor de control intern declarate ca fiind implementate), cât și erori în analizele prezentate în cadrul acestora, fapt ce a impus recalcularea și retratarea unor date.

Recomandarea 5. În consecință, considerăm că SGG ar trebui să investească resurse suplimentare pentru sporirea gradului de cunoaștere la nivelul entităților publice centrale și locale a cerințelor de raportare (eventual, prin publicarea unor materiale informative și clarificări sau prin organizarea de cursuri), precum și pentru îmbunătățirea mijloacelor de colectare și analizare a informațiilor aferente stadiului implementării controlului intern în cadrul entităților publice, rezultate din documentele de raportare întocmite de acestea (eventual, prin crearea unei platforme electronice naționale).

e. Analiza în evoluție a cadrului legal a reliefat existența unor inadvertențe și/sau necorelări în cadrul unor acte normative care reglementează domeniul controlului intern sau care au impact asupra acestuia, precum și un caz de reglementare paralelă.

Recomandarea 6. Ca urmare a celor de mai sus, apreciem că organismele statului cu rol de reglementare ar trebui să întreprindă acțiunile corective necesare în actele normative exemplificate, în sensul:

- utilizării consecvente a unei singure forme pentru noțiunea care face referire la domeniul analizat (spre exemplu, prin adoptarea celei mai recente forme, cu grafia „control intern managerial”) și stabilirea unui domeniu clar de reglementare, prin referirea la o singură categorie/clasă de entități (spre exemplu, prin utilizarea noțiunii „entități publice”);
- transferului capacității de a constata îndeplinirea cerinței din OG nr. 119/1999 referitoare la transmiterea raportului privind stadiul controlului intern managerial de către personalul SGG, și nu de către cel al MFP (entitate care nu mai are atribuții în domeniul controlului intern managerial), precum și de a sancționa contravențional nerespectarea acesteia;
- înlăturării situației de reglementare paralelă constatate.

f. Modelul COSO propus prin cadrul din 1992 a avut mai degrabă un impact indirect asupra cadrelor naționale, manifestat prin intermediul celor europene, iar cel revizuit din anul 2013 nu a exercitat nicio influență.

Recomandarea 7. În consecință, ar fi interesant dacă în viitor o nouă versiune a cadrului de control românesc în vigoare (aprobată printr-o formă republicată a ordinului actual sau printr-un nou ordin) va propune o modificare a structurii componentelor și va proceda la descrierea acestora prin intermediul principiilor (posibil detaliate prin intermediul punctelor de atenție), din dorința de a se alinia cu cadrele străine.

Dacă își va menține abordarea curentă bazată pe standarde, pe considerentul că este nevoie să existe criterii concrete în raport cu care trebuie evaluat stadiul/gradul de implementare a controlului intern managerial, și nu va avea încercări de uniformizare cu cel mai recent cadru de control al Comisiei Europene, cadrul legal românesc actual nu va avea menirea să mărească eficacitatea controlului intern/managerial în entitățile publice.

Câteva concluzii – **Limite și direcții viitoare de** **conformare managerială**

Concluzii generale

Pe baza rezultatelor obținute ca urmare a analizelor efectuate în vederea îndeplinirii obiectivelor cercetării se desprinde următoarea concluzie: controlul intern reprezintă o componentă esențială a unei guvernante corporative eficiente a entităților publice.

Implementarea sistemului de control intern atât în cazul celor mai multe dintre entități, cât și la nivel global reprezintă un proces dinamic, caracterizat de suișuri și coborâșuri.

Cu cât o entitate funcționează de mai mult timp, cu atât ar fi mai firesc ca ea să fi avut o perioadă mai îndelungată pentru a căpăta experiență în implementarea treptată a standardelor de control intern managerial. Presupunerea ar fi corectă, cu condiția să fie îndeplinite cel puțin următoarele două elemente: (a) entitatea să fi beneficiat în timp de stabilitate și (b) să fi existat interes și implicare din partea conducerii pentru implementarea controlului intern.

Asigurarea conceperii și implementării unui sistem de control intern eficient, conform cu cerințele legale stabilite prin Ordinele secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 și nr. 600/2018, presupune, pe de o parte, implicare din partea personalului entității publice (gradul de implicare și atribute personale), în special a conducerii acesteia, iar pe de altă parte, implică o serie de resurse diferite (umane, materiale, informaționale etc.).

Gradul de implicare este o funcție depinzând de cunoștințele și pregătirea personalului, în special a conducerii, în domeniul controlului intern, de nivelul lor de înțelegere a beneficiilor care decurg din

implementarea controlului intern. Atributele personale se referă la modul cum aceștia se raportează la rezolvarea problemelor sau la efectuarea sarcinilor.

În unele cazuri, mai ales la nivel local, implementarea mai redusă a controlului intern poate fi cauzată de factori obiectivi, precum lipsa personalului care să desfășoare activitățile pe care le implică organizarea și menținerea unui sistem de control intern, imposibilitatea de a participa la cursuri de pregătire în domeniu sau lipsa resurselor financiare necesare.

În condițiile în care dezideratul legiuitorului este realizarea conformării depline de către toate entitățile publice, este evident că eforturile întreprinse până în prezent de conducătorii acestora trebuie continuate și, în multe cazuri, suplimentate. Gradul de implementare/realizare a indicatorilor analizați a fost mai bun la nivelul administrației centrale comparativ cu administrația locală.

Criteriile asociate standardelor de control intern managerial cuprinse în codurile naționale privind controlul intern managerial pot fi considerate expresii sintetice ale celor mai bune practici din domeniul managerial.

La nivel central, standardele cu cele mai mari ponderi de implementare s-au modificat pe parcursul perioadei analizate. Evoluția de la un an la altul a gradului de implementare a standardelor arată că entitățile care au raportat au progresat față de anul anterior.

Analizând datele aferente intervalului 2015-2019, constatăm că au existat situații sporadice în care au fost obținute rezultate mai bune la nivel local.

În fiecare an, situația implementării standardelor a fost mai bună la nivel central. Acest lucru s-a întâmplat și în cazul gradului de îndeplinire a anumitor indicatori.

Referitor la situația particulară a fiecărui standard, se constată că în niciunul dintre cei cinci ani care compun perioada analizată nu a existat situația în care un standard să fi fost implementat de toate entitățile, nici la nivel central și nici la nivel local.

Din punctul de vedere al implementării standardelor SCIM în cadrul entităților publice, conform rigorilor actelor normative în domeniu, din cercetarea efectuată au fost identificate abateri în privința tuturor celor 16 standarde de control intern managerial. În cazul unor standarde, rapoartele s-au rezumat la a consemna neimplementarea acestora; în situația altora, au fost prezentate detaliat diferitele deficiențe constatate în legătură cu acestea.

Altă concluzie generală ce decurge din analiza datelor raportate de Curtea de Conturi (care reflectă rezultatele acțiunilor de verificare desfășurate la entitățile publice) comparativ cu datele comunicate de Secretariatul General al Guvernului (obținute prin centralizarea rezultatelor autoevaluărilor transmise de entitățile publice în cauză) este că acestea se contrazic uneori, ceea ce denotă că autoevaluările transmise de entitățile publice către Secretariatul General al Guvernului sunt nerealiste.

Contribuții personale

Apreciem că o parte dintre activitățile programului de cercetare constituie contribuții personale. Cele mai importante dintre acestea constau în următoarele:

- Efectuarea *analizei evolutive a actelor normative* care alcătuiesc cadrul legal național în domeniul controlului intern, care punctează factorii și/sau contextele care au determinat modificarea sau completarea acestora.
- *Sintetizarea rezultatelor unui studiu al literaturii de specialitate*, canalizat către stabilirea (i) factorilor care predispun entitățile publice la eșec în implementarea sistemelor de control eficiente și (ii) a efectelor dezvoltării existenței unor deficiențe ale sistemului de control intern managerial.
- *Identificarea principalelor corelații* care se stabilesc între cadrele naționale privind controlul intern (aprobate prin OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018) și principalele cadre străine.

- *Studierea corespondențelor care se stabilesc între management și control intern*, urmând două direcții majore de cercetare: (i) determinarea principalelor asemănări și deosebiri în privința naturii și scopului acestora, cu ajutorul unei paralele între cele două concepte și (ii) analizarea controlului ca funcție managerială, în contextul abordării funcționale a managementului.
- Realizarea unei analize a *stadiului implementării controlului intern în România*, pe baza datelor centralizate de Secretariatul General al Guvernului și prezentate în rapoartele anuale ale acestuia.
- *Identificarea principalelor vulnerabilități ale sistemelor de control intern managerial* existente la nivelul entităților publice, pe baza deficiențelor constatate de auditorii publici externi ai Curții de Conturi și consemnate în rapoartele anuale ale acesteia.
- *Evidențierea rolului esențial al conducerii entității în etapele procesului de control intern managerial*.

Direcții viitoare de cercetare

Studiile efectuate în cadrul cercetării noastre pot fi completate sau extinse.

Prin urmare, o primă viitoare direcție de cercetare, care poate completa activitatea noastră, o poate constitui analizarea rolului controlului intern în cadrul entităților publice, pe baza datelor obținute de la diferite categorii profesionale care activează în sfera controlului intern, prin intermediul tehnicilor de obținere directă a acestora, precum chestionarul. Persoane din mediul universitar pot oferi o perspectivă teoretică, în timp ce conducătorii entităților publice pot avea un aport practic în privința a numeroase aspecte referitoare la controlul intern. Totodată, experiența persoanelor din categoriile exemplificate poate fi fructificată și prin alte mijloace, spre exemplu, prin intermediul interviului. Prin răspunsurile oferite, ei își pot exprima opinia asupra cadrului legal care reglementează

domeniul, asupra dificultăților pe care le întâmpină în implementarea sistemelor de control intern, a beneficiilor pe care acestea le furnizează etc. Trebuie avut în vedere faptul că este posibil ca utilizarea acestor instrumente să se realizeze cu dificultate. Este posibil ca rata de răspuns în cazul chestionarului să nu fie una satisfăcătoare, deoarece informațiile colectate aparțin în totalitate respondenților, iar părerile proprii pot fi uneori subiective, în funcție de disponibilitatea acestora ca timp, de stările emoționale/trăirile personale, și astfel ar putea vicia răspunsurile formulate.

De asemenea, organizarea unei întâlniri cu factori decidenți din entitățile publice în vederea realizării interviului se poate dovedi chiar mai dificilă decât chestionarul, deoarece conducerea entităților publice manifestă reticență în a acorda interviuri pentru a nu le fi interpretată opinia în defavoarea lor, iar acest fapt se datorează neasumării răspunderii.

O altă posibilă direcție de cercetare, mult mai complexă, poate consta în orientarea către o altă arie de studiu, spre exemplu, către una mai largă (care să cuprindă companiile din mediul privat în ansamblu) sau, dimpotrivă, către una mai restrânsă (spre exemplu, care se concentrează doar asupra unei companii).

Bibliografie

Academia Română (2016), *Dicționarul explicativ al limbii române*, ediția a II-a, revăzută și adăugită; Institutul de Lingvistică „Iorgu Iordan – Al. Rosetti”; Editura Univers Enciclopedic Gold (București).

Agarwal, R.D. (2007), *Organization and Management*; Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited (New Delhi).

Aldag, Ramon J.; Stearns, Timothy M. (1987), *Management*; South-Western Publishing Co. (Cincinnati, Ohio).

Albanese, Robert (1975), *Management: Toward Accountability for Performance*; Richard D. Irwin, Inc. (Homewood, Illinois).

American Heritage (2013), *The American Heritage College Writer's Dictionary*; Houghton Mifflin Harcourt Publishing Company (Boston).

Anand, Sanjay (2008), *Essentials of Corporate Governance*; John Wiley & Sons (Hoboken, New Jersey).

Anthony, Robert N. (1965), *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis*; Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University (Boston).

Antonescu, G.M. (1862), *Dicționar rumân. Mic repertor de cunoscințe generali, coprinđind vorbe streine cu etymologia, termină tehnici, numini proprie, noțiuni historice, ș.c.l.*, Imprimeria Nationale a lui Stephan Rasidesscu (Buccuresci).

Arwinge, Olof (2012), *Internal Control: A Study of Concept and Themes*, Springer Science & Business Media (Berlin).

Ashbaugh-Skaife, Hollis; Collins, Daniel W.; Kinney Jr., William R. (2007), 'The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits', *Journal of Accounting & Economics*, No. 44, p. 166-192.

- Aven, Terje; Renn, Ortwin (2010)**, *Risk Management and Governance. Concepts, Guidelines and Applications*; Springer-Verlag (Berlin).
- Bartol, Kathryn M.; Martin, David C. (1994)**, *Management (International Edition)*; Second Edition; McGraw-Hill, Inc. (New York).
- Bateman, Thomas S.; Snell, Scott A.; Konopaske, Rob (2018)**, *Management*; Fifth Edition; McGraw-Hill Education (New York).
- Beneish, M.D.; Billings, M.B.; Hodder, L.D. (2008)**, 'Internal control weaknesses and information uncertainty', *Accounting Review*, 83 (3), p. 665-703.
- Benge, Eugene (1976)**, *Elements of Modern Management*; AMACOM – American Management Associations (New York).
- Beresford, Dennis R., de B. Katzenberg, Nicholas; Rogers Jr., C.B. (2003)**, *Report of Investigation by The Special Investigative Committee of The Board of Directors of WorldCom, Inc.*; March 31.
- Bishop, Toby J.F.; Hydoski, Frank E. (2009)**, *Corporate Resiliency. Managing the Growing Risk of Fraud and Corruption*; John Wiley & Sons, Inc. (Hoboken, New Jersey).
- Bittel, Lester R. (ed.) (1978)**, *Encyclopedia of Professional Management*; McGraw-Hill.
- Bizzell, Allen; Clinton, B. Douglas; Prentice, Robert A.; Stone, Dan N. (2017)**, *Wiley CPAexcel Exam Review. Study Guide April 2017. Business Environment and Concepts*; John Wiley & Sons (Hoboken, New Jersey).
- Bolton, Brian; Lian, Qin; Rupley, Kathleen; Zhao, Jing (2016)**, 'Industry contagion effects of internal control material weakness disclosures', *Advances in Accounting*, Vol. 34, September, p. 27-40.
- Boone, Louis E.; Kurtz, David L. (1992)**, *Management*; Fourth Edition; McGraw-Hill, Inc. (New York).
- Brachet, Auguste (1870)**, *Dictionnaire étymologique de la langue française*; Troisième édition; J. Hetzel et Cie (Paris).

- Brech, E.F.L. (1975)**, *The Principles and Practice of Management*; Longman (London).
- Breeden, Richard C. (2003)**, *Restoring Trust. Report to The Hon. Jed S. Rakoff The United States District Court for the Southern District of New York On Corporate Governance for the Future of MCI*, August; URL: https://worldcomfraud.weebly.com/uploads/5/0/3/7/50378867/restoring_trust.pdf (accesat: 12.06.2019).
- Burciu, Aurel; Prelipcean, Gabriela; Bostan, Ionel; Hapenciu, Valentin; Chasovschi, Carmen; Roman, Costică; Popescu, Mihai; Vancea, Romulus; Dimbu, Dumitru; Năstase, Carmen (2008)**, *Introducere în management*; Editura Economică (București).
- Burduș, Eugen; Popa, Ion (2013)**, *Fundamentele managementului organizației*; Ediția a III-a; Editura Pro Universitaria (București).
- Burton, Gene; Thakur, Manab (1998)**, *Management Today. Principles and Practice*; Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited (New Delhi).
- Cadbury Report (1992)**, *Report of the Committee of the Financial Aspects of Corporate Governance*; The Committee on The Financial Aspects of Corporate Governance; Gee and Co. Ltd.; URL: <https://ecgi.global/sites/default/files/codes/documents/cadbury.pdf> (accesat: 25.04.2020).
- Carenys, J. (2012)**, 'Management Control Systems: A Historical Perspective', *International Journal of Economy, Management and Social Sciences*; Vol. (1), No. (1), December, p. 1-18; URL: <http://waprogramming.com/papers/50ed69a4ccd937.60092091.pdf> (accesat: 12.07.2017).
- Carlisle, Howard M. (1979)**, *Management Essentials. Concepts and Applications*; Science Research Associates, Inc. (Chicago).
- Carroll, Stephen J.; Gillen, Dennis J. (1987)**, 'Are the Classical Management Functions Useful in Describing Managerial Work?', *Academy of Management Review*, Vol. 12, No. 1, p. 38-51.
- Cândrea, Ioan-Aurel (1931)**, *Dicționarul enciclopedic ilustrat al limbii române din trecut și de astăzi*, Editura „Cartea Românească” (București).

- Ceaușu, Iulian (2000)**, *Dicționar enciclopedic managerial*; Vol. I; Editura Academică de Management (București).
- Cendrowski, Harry; Martin, James P.; Petro, Louis W. (2007)**, *The Handbook of Fraud Deterrence*; John Wiley & Sons (Hoboken, New Jersey).
- Cendrowski, Harry; Mair, William C. (2009)**, *Enterprise Risk Management and COSO. A Guide for Directors, Executives, and Practitioners*; John Wiley & Sons (Hoboken, New Jersey).
- Certo, Samuel C.; Certo, S. Trevis (2012)**, *Modern Management Concepts and Skills*; Twelfth Edition; Prentice Hall – Pearson Education, Inc. (Upper Saddle River, New Jersey).
- Chambers (1900)**, *Chambers's Etymological Dictionary*, Edited by Andrew Findlater, W. & R. Chambers, Limited (London and Edinburgh).
- Chandan, J.S. (2014)**, *Principles of Management*; Second Edition; Vikas Publishing House (New Delhi).
- Chivu, Gheorghe (2012)**, 'Lexiconul de la Buda, primul dicționar modern al limbii române', *Analele Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași. Secțiunea IIIe. Lingvistică*, LVIII, p. 45-56; URL: <http://www.diacronia.ro/ro/indexing/details/A1646/pdf> (accesat: 12.06.2017).
- Christensen, Zack (2005)**, 'The Fair Funds for Investors Provision of Sarbanes-Oxley: Is It Unfair to the Creditors of a Bankrupt Debtor?', *University of Illinois Law Review*, Vol. 2005, No. 1, p. 339-375.
- Church, Alexander Hamilton (1914)**, *The Science and Practice of Management*; The Engineering Magazine Co. (New York).
- Church, Bryan K.; Schneider, Arnold (2016)**, 'The Impact of Section 302 and 404(b) Internal Control Disclosures on Prospective Investors' Judgments and Decisions: An Experimental Study', *International Journal of Auditing*, Vol. 20, Issue 2, July, p. 175-185.
- Clarke, Thomas (2007)**, *International Corporate Governance. A comparative approach*; Routledge (Abingdon, Oxon).

- Cole, Gerald A. (2004)**, *Management Theory and Practice*; Sixth Edition; South-Western – Cengage Learning (London).
- Connor, Patrick E.; Haimann, Theo; Scott, William G. (ed.) (1974)**, *Dimensions in Modern Management*, Houghton Mifflin Company (Boston).
- Constantinescu, Dumitru; Hobeau, Tudor; Tumbăr, Constantin; Criveanu, Ion; Mitrache, Marius (2001)**, *Managementul întreprinderii*; Reprografia Universității din Craiova.
- Costinescu, Ion (1870)**, *Vocabularu romanu-francesu lucratu dupe Dicționarulă Academiei Francese dupe ală lui Napoleone Landais și ale Dicționarele latine, italiāne, etc.*; Tipographia Naționala Antreprenor C. N. Rădulescu (Bucuresci).
- Daft, Richard L., Kendrick, Martyn; Vershnina, Natalia (2010)**, *Management*; South-Western – Cengage Learning (Boston).
- Damodaran, Aswath (2008)**, *Strategic Risk Taking. A Framework for Risk Management*; Pearson Education, Inc. (New Jersey).
- Davis, Ralph C. (1940)**, *Industrial Organization and Management*; Harper & Brothers (New York).
- Du Plessis, Jean Jacques; McConvill, James; Bagaric, Mirko (2005)**, *Principles of Contemporary Corporate Governance*; Cambridge University Press (New York).
- DeLucia IV, James J. (2008)**, *IT Compliance and Controls. Best Practices for Implementation*; John Wiley & Sons (Hoboken, New Jersey).
- Diaconovich, Corneliu (1898)**, *Enciclopedia Română publicată din însărcinarea și sub auspiciile Asociațiunii pentru literatura română și cultura poporului român*; Tomul I (A – Copenhaga); Editura și Tiparul lui W. Krafft (Sibiu).
- Dixon, Rob (2003)**, *The Management Task*; Third Edition, published in association with the Institute of Management; Routledge.
- DuBrin, Andrew J. (2016)**, *Essentials of Management*; Ninth Edition; South-Western – Cengage Learning (Mason, OH).
- Emerson, Harrington (1912)**, *The Twelve Principles of Efficiency*; The Engineering Magazine (New York).

- Encicopædia Britannica (1910)**, *The Encicopædia Britannica. A Dictionary of Arts, Sciences, Literature and General Information*; Eleventh Edition; Vol. VII (Constantine Pavlovich to Demidov); Cambridge University Press.
- Fayol, Henri (1917)**, *Administration industrielle et générale*; H. Dunod et E. Pinat, éditeurs (Paris).
- Federal Reserve Board (1918)**, *Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements. A Tentative Proposal Submitted by The Federal Reserve Board for the Consideration of Banks, Bankers, and Banking Associations; Merchants, Manufacturers, and Associations of Manufacturers; Auditors, Accountants and Associations of Accountants*, Government Printing Office (Washington).
- Federal Reserve Board (1929)**, *Verification of Financial Statements (Revised). A Method of Procedure Submitted by The Federal Reserve Board for the Consideration of Bankers, Merchants, Manufacturers, Auditors and Accountants*, Government Printing Office (Washington).
- Fernando, A.C. (2009)**, *Corporate Governance. Principles, Policies and Practices*; Dorling Kindersley (India) Pvt. Ltd. – Pearson Education South Asia; 3rd edition.
- Findlater, Andrew (1900)**, *Chambers's Etymological Dictionary of the English Language*; A new and thoroughly revised edition; W. & R. Chambers, Limited (London & Edinburgh).
- Flood, Joanne M. (2017)**, *Practitioner's Guide to GAAS 2017. Covering all SASs, SSAEs, SSARs, and Interpretations*, Wiley (Hoboken, New Jersey).
- Frenet, E. (1869)**, 'De l'influence du langage populaire sur la forme de certains mots de la langue française'; *Journal générale de l'instruction publique*; 39^e Année – N° 13, Jeudi, 1 Avril.
- Freeman, R. Edward (2010)**, *Strategic Management: A Stakeholder Approach*; Cambridge University Press (Cambridge).
- Genc, S.; Sigri, Ü. (2017)**, 'Soft Skills Needed in Solving Management Control Problems', în **Stachowicz-Stanush, Agata; Amann,**

- Wolfgang; Mangia, Gianluigi (2017)**, *Corporate Social Irresponsibility. Individual Behaviors and Organizational Practices*; Information Age Publishing Inc. (Charlotte, NC).
- Ghiță, Marcel (2008)**, *Guvernanța corporativă*; Editura Economică (București).
- Ghosh, A.; Lubberink, M. (2006)**, 'Timeliness and mandated disclosures on internal controls under Section 404', working paper (Paper presented at the 2006 American Accounting Association Annual Meeting).
- Giglioni, Giovanni B.; Bedeian, Arthur G. (1974)**, 'A Conspectus of Management Control Theory: 1900-1972', *Academy of Management Journal*, Vol. 17, No. 2 (June), p. 292-305.
- Goh, Beng Wee (2009)**, 'Audit Committees, Boards of Directors, and Remediation of Material Weaknesses in Internal Control', *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, Issue 2, January, p. 549-579.
- Goh, Beng Wee; Li, Dan (2011)**, 'Internal Controls and Conditional Conservatism', *The Accounting Review*, May, Vol. 86, No. 3, p. 975-1005.
- Golec, P. (2004)**, 'Feedback-a Key Concept in Economics and Management', citat în Capitolul 4. *Procese feedback fundamentale în sistemele adaptive complexe*, Biblioteca electronică ASE, <http://www.asecib.ase.ro/BCIB/CAPITOLUL-4.pdf>.
- Gomez-Mejia, Luis R.; Balkin, David B. (2012)**, *Management. People, Performance, Change*; Prentice Hall – Pearson Education, Inc. (Upper Saddle River, New Jersey).
- Graham, Lynford (2008)**, *Internal Controls. Guidance for Private, Government, and Nonprofit Entities*; John Wiley & Sons (Hoboken, New Jersey).
- Graham, Lynford (2015)**, *Internal Control Audit and Compliance. Documentation and Testing Under the New COSO Framework*; Wiley (Hoboken, New Jersey).
- Gramling, Audrey A.; Hermanson, Dana R. Hermanson, Heather M.; Zhongxia, (Shelly) Ye (2010)**, 'Addressing Problems with

- the Segregation of Duties in Smaller Companies', *The CPA Journal*, July, p. 30-34.
- Griffin, Ricky W. (2016)**, *Fundamentals of Management*; Eight Edition; Cengage Learning (Boston).
- Griffiths, David M. (2015)**, *Risk based internal auditing. An introduction*; URL: <http://www.internalaudit.biz/files/introduction/rbiaintroduction.pdf> (accesat: 10.07.2017).
- Gulik, Luther (1937)** 'Notes on The Theory of Organization', în **Luther Gulik; L. Urwick (ed.)**, *Papers on the Science of Administration*, p. 1-46; Institute of Public Administration – Columbia University, New York; The Rumford Press (Concord, New Hampshire).
- Gupta, Meenakshi (2009)**, *Principles of Management*; PHI Learning Private Limited (New Delhi).
- Guțu, Gheorghe (2012)**, *Dicționar latin-român*, ediție revăzută; Editura Humanitas (București).
- Haimann, Theo; Scott, William G.; Connor, Patrick, E. (1985)**, *Management*; Fifth Edition; Houghton Mifflin Company (Boston).
- Hale, Judith (2004)**, *Performance-Based Management. What Every Manager Should Do to Get Results*; Pfeiffer (San Francisco).
- Hammersley, Jaqueline S.; Myers, Linda A.; Shakespeare, Catherine (2007)**, 'Market Reactions to the Disclosure of Internal Control Weaknesses and to the Characteristics of those Weaknesses under Section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002', https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=951085.
- Hampel Report (1998)**, *Committee on Corporate Governance – Final Report*; January 1998; The Committee on Corporate Governance and Gee Publishing Ltd.
- Hampton, David R. (1981)**, *Contemporary Management*; Second Edition; McGraw-Hill (New York).
- Hay, David (1993)**, 'Internal Control: How It Evolved in Four English-Speaking Countries', *The Accounting Historians Journal*, Vol. 20, No. 1 (June), p. 79-102.

- Heier, Jan R.; Dugan, Michael T.; Sayers, David L. (2005)**, 'A century of debate for internal controls and their assessment: a study of reactive evolution', *Accounting History*; Vol. 10, No. 3, p. 39-70.
- Hellriegel, Don; Slocum Jr., John W. (2011)**, *Management*; Fourth Edition; Addison-Wesley Publishing Company, Inc.
- Hicks, Herbert G.; Gullett, C. Ray (1981)**, *Management*; Fourth Edition; McGraw-Hill.
- Hill, Charles W.L.; McShane, Steven L. (2008)**, *Principles of Management*; McGraw-Hill Irwin (New York).
- Higgs Report (2003)**, *Review of the role and effectiveness of non-executive directors*; The Stationary Office; URL: <https://ecgi.global/sites/default/files/codes/documents/higgsreport.pdf> (accesat: 25.04.2019).
- Hitt, Michael A.; Black, J. Stewart; Porter, Lyman W. (2012)**, *Management*; Third Edition; Prentice Hall – Pearson Education, Inc. (Upper Saddle River, New Jersey).
- Hodgetts, Richard M. (1985)**, *Management*; Academic Press, Inc. (Orlando, Florida).
- Hooghiemstra, Reggy; Hermes, Niels; Emanuels, Jim (2015)**, 'National Culture and Internal Control Disclosures: A Cross-country Analysis', *Corporate Governance. An International Review*, Vol. 23, Issue 4, July, p. 357-377.
- Hopkin, Paul (2013)**, *Risk Management*; Kogan Page (London).
- Hopkin, Paul (2017)**, *Fundamentals of Risk Management. Understanding, evaluating and implementing effective risk management*; Fourth Edition; Kogan Page (London).
- Hu, G.; Yuan, R.; Xiao, J.Z. (2014)**, 'Can independent directors improve internal control quality in China?', *The European Journal of Finance*, 23(7-9), p. 626-647.
- Hung, Humphry (1998)**, 'A typology of the theories of the roles of governing boards', *Corporate Governance*; Vol. 6, No. 2, April, p. 101-111.
- Hughes, Owen E. (2003)**, *Public Management and Administration. An Introduction*; Third Edition; Palgrave Macmillan.

- Ilieș, Liviu; Lazăr, Ioan; Mortan, Maria; Popa, Mirela; Lungescu, Dan; Vereș, Vincentiu (2006)**, *Managementul firmei*; Riso-print (Cluj-Napoca).
- Johnson, Samuel (1806)**, *Dictionary of the English Language in which the Words are Deduced from Their Originals, and Illustrated in Their Different Significations by Examples From the Best Writers, to Which Are Prefixed. A History of the Language, and an English Grammar*, Vol. I (A-K), The Ninth Edition, Corrected and revised (London).
- Jones, Gareth R.; George, Jennifer M.; Rock, Michael; Haddad, J.W. (2010)**, *Essentials of Contemporary Management*; Third Canadian Edition; McGraw-Hill – Ryerson Limited.
- Kim, J.; Song, B.Y.; Zhang, L. (2009)**, 'Internal control weaknesses and bank loan contracting: Evidence from SOX Section 404 disclosures', working paper.
- King IV (2016)**, *KING IV – Report on Corporate Governance for South Africa 2016*; Institute of Directors South Africa; URL: https://cdn.ymaws.com/www.iodsa.co.za/resource/collection/684B68A7-B768-465C-8214-E3A007F15A5A/IoDSA_King_IV_Report_-_WebVersion.pdf (accesat: 23.09.2019).
- Koontz, Harold; Weihrich, Heinz (2008)**, *Essentials of Management. An International Perspective*; Seventh Edition; Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited (New Delhi).
- Koontz, Harold; O'Donnell, Cyril (1972)**, *Principles of Management: An Analysis of Managerial Functions*; Fifth Edition; McGraw-Hill Book Company (New York).
- Kreitner, Robert (2009)**, *Management*; Eleventh Edition; Houghton Mifflin Harcourt Publishing Company (Boston, MA).
- Lakis, Vaclovas; Giriūnas, Lukas (2012)**, 'The Concept of Internal Control System: Theoretical Aspect'; *Ekonomika* 91(2), p. 142-152.
- Laurian, August Treboniu; Massim, Ion C. (1871a)**, *Dictionariulu Limbei Romane*; dupo însărcinarea data de Societatea Academică Română, elaboratu ca proiectu de A. T. Laurianu și J. C.

- Massimu; Noua Typographia a Laboratoriloru Romani (Bucuresci).
- Laurian, August Treboniu; Massim, Ion C. (1871b)**, *Glossariu care coprinde Vorbele d'in limb'a romana straine prin originea sau form'a loru cumu si cele de origine indouiosa*; dupo însărcinarea data de Societatea Academica Romana, elaboratu ca proiectu de A.T. Laurianu și J.C. Massimu; Noua Typographia a Laboratoriloru Romani (Bucuresci).
- Lavey, Warren G. (2006)**, 'Responses by the Federal Communications Commission to WorldCom's Accounting Fraud', *Federal Communications Law Journal*, Vol. 58, No. 3, p. 623-691.
- Lee, T.A. (1971)**, 'The Historical Development of Internal Control from the Earliest Times to the End of the Seventeenth Century', *Journal of Accounting Research*; Vol. 9, No. 1 (Spring, 1971), p. 150-157.
- Leverett, F.P. (ed.) (1838)**, *A New and Copious Lexicon of the Latin Language; compiled chiefly from the Magnum Totius Latinitatis Lexicon of Facciolati and Forcellini, and the german works of Scheller and Luenemann*; J.H. Wilkins and R.B. Carter, and C.C. Little and James Brown (Boston).
- Longenecker, Justin G.; Pringle, Charles D. (1984)**, *Management*; Sixth Edition; Charles E. Merrill Publishing Company (Columbus, Ohio).
- Lord, Sara (2013)**, *An overview of COSO's 2013 Internal Control – Integrated Framework*; McGladrey LLP; URL: http://rsmus.com/pdf/wp_coso_2013_internal_control_integrated_framework.pdf
- Lorenzana, Carlos C. (1993)**, *Management. Theory and Practice*; Rex Book Store (Manila).
- Lussier, Robert N. (2015)**, *Management Fundamentals. Concepts, Applications, & Skill Development*; Sage Publications, Inc. (Thousand Oaks, California).
- Marcu, Florin (2000)**, *Marele dicționar de neologisme*, Editura Saeculum (București).

- Markley, Meril (2007)**, 'Modern lessons from ancient internal controls', *Accounting Today*, Nov. 26-Dec. 16, p. 6-9.
- Marshall, Trevor (2000)**, *Principles of Business for CXC*; Nelson House (Walton-on-Thames, Surrey).
- Matthews, Derek (2006)**, *A History of Auditing. The changing audit process in Britain from the nineteenth century to the present day*; Routledge.
- McFarland, Dalton E. (1979)**, *Management Foundations and Practices*; Fifth Edition; Macmillan Publishing Co., Inc. (New York).
- McNair Fox, William M. (2009)**, *The Management Process. An Integrated Functional Approach*; Information Age Publishing, Inc. (Charlotte, NC).
- Merriam-Webster (2014)**, *Merriam-Webster's Dictionary and Thesaurus – Updated Edition*; Merriam-Webster, Incorporated (Springfield, Massachusetts).
- Mintzberg, Henry (1989)**, *Mintzberg on Management. Inside Our Strange World of Organizations*; The Free Press (New York).
- Moeller, Robert R. (2011)**, *COSO Enterprise Risk Management. Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance Processes*; Second edition; John Wiley & Sons (Hoboken, New Jersey).
- Motta, Massimo; Polo, Michele; Vasconcelos, Helder (2002)**, 'Merger Remedies in the European Union: An Overview'; 17 February, Paper presented at the Symposium on „Guidelines for Merger Remedies – Prospects and Principles”, Ecole des Mines, Paris, January, 17-18; URL: <ftp://ftp.igier.unibocconi.it/homepages/polo/RemediesMPV10.pdf> (accesat: 15.06.2019).
- Negulici, I.D. (1848)**, *Vocanularu Romanu de toate vorbele strabune repriimite pina acumu in limb'a romana, si de toate quelle que suntu a se mai priimi d'acum inainte, si mai allesu in sciinte*; Tipografia Collegiului (Bucuresci).
- Nicolescu, Ovidiu; Verboncu, Ion (2008)**, *Fundamentele managementului organizației*; Ediție nouă; Editura Universitară (București).

- O'Regan, David (2004)**, *Auditor's Dictionary. Terms, Concepts, Processes and Regulations*, John Wiley & Sons (Hoboken, New Jersey).
- Ogneva, M; Subramanyam, K.R.; Raghunandan, K. (2007)**, 'Internal control weakness and cost of equity: evidence from SOX Section 404 disclosures', *Accounting Review*, 82 (5), p. 1255-1297.
- Oprea, Ioan; Pamfil, Carmen-Gabriela; Radu, Rodica; Zăstroiu, Victoria (2017)**, *Noul dicționar universal al limbii române*; ediția a 5-a revăzută, Editura Litera (București).
- Petrescu, Ion (1991)**, *Management*, Editura Holding Reporter, București.
- Pfister, Jan A. (2009)**, *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory*, Springer Science & Business Media (Berlin).
- Pick, Edward (1869)**, *An Etymological Dictionary of the French Language*; John Murray (London).
- Pickett, Spencer K.H. (2010)**, *The Internal Audit Handbook*, Third Edition, John Wiley & Sons (Hoboken, New Jersey).
- Pomeranz, Felix (1996)** 'Internal Control', în **Chatfield, Michael; Vangermeersch, Richard (ed.) (1996)**, *The History of Accounting. An International Encyclopedia*; Garland Publishing, Inc. (New York & London).
- Reeser, Clayton (1974)**, *Management. Functions and Modern Concepts*; Scott, Foresman and Company (Glenview, Illinois).
- Riddle, J.E. (1848)**, *A Complete English-Latin and Latin-English Dictionary, for the Use of Colleges and Schools*; Seventh Edition, corrected and enlarged; Longman, Brown, Green and Longmans & John Murray (London).
- Robbins, Stephen P.; Coulter, Mary (2012)**, *Management*; Eleventh Edition; Prentice Hall – Pearson Education, Inc. (Upper Saddle River, New Jersey).
- Rudani, Ramesh B. (2013)**, *Principles of Management*; McGraw-Hill Education Private Limited (New Delhi).

- Rue, Leslie W.; Byars, Lloyd L. (1998)**, *Management. Theory and Application*; Fifth Edition; Irwin (Homewood, Illinois).
- Ruefli, Timothy; Sarrazin, Jacques (1981)**, 'Strategic Control of Corporate Development Under Ambiguous Circumstances', *Management Science*, Vol. 27, No. 10, October, p. 1158-1170.
- Scanlan, Burt; Keys, Bernard J. (1979)**, *Management and Organizational Behavior*; John Wiley & Sons, Inc.
- Scheler, Auguste (1862)**, *Dictionnaire d'étymologie française d'après les résultats de la science moderne*; Auguste Schnée, Éditeur (Bruxelles) & Librairie de Firmin Didot, Frères, Fils et C^{ie} (Paris).
- Schermerhorn Jr., John R. (2011)**, *Introduction to Management. International Student Version*; 11th Edition; John Wiley & Sons, Inc. (Hoboken, New Jersey).
- Shilt, Bernard A.; Everard, Kenneth E.; Johns, John M. (1973)**, *Business Principles and Management*; Sixth Edition; South-Western Publishing Co. (Cincinnati, Ohio).
- Schneider, Arnold; Gramling, Audrey A.; Hermanson, Dana R.; Ye, Zhongxia (Shelly) (2009)**, 'A Review of Academic Literature on Internal Control Reporting Under SOX', *Journal of Academic Literature*, Vol. 28, p. 1-46.
- Schreyögg, Georg; Steinmann, Horst (1987)**, 'Strategic control: a new perspective', *The Academy of Management Review*, Vol. 12, No. 1, January, p. 91-103.
- Scriban, August (1939)**, *Dicționarul limbii românești (etimologii, intelesuri, exemple, citațiuni, arhaizme, neologizme, provincializme)*, Edițiunea întâia, Institutu de Arte Grafice „Presa Bună” (Iași).
- Sisk, Henry L. (1973)**, *Management and Organization*; Second Edition; South-West Publishing Co. (Cincinnati, Ohio).
- Skeat, Walter W. (1888)**, *An Etymological Dictionary of the English Language*; Claredon Press (Oxford).
- Skeat, Walter W. (2013)**, *An Etymological Dictionary of the English Language*, Dover Publications, Inc. (Mineola, New York).

- Smith, William (1876)**, *A Smaller Latin-English Dictionary*; Abridged from the Larger Dictionary. With a Dictionary of Proper Names, and Tables of The Roman Calendar, Measures, Weights and Money; New Edition; John Murray (London).
- Stankard, Martin F. (2002)**, *Management Systems and Organizational Performance: The Quest for Excellence beyond ISO9000*; Quorum Books (Westport).
- Stegăroiu, Ion (2020)**, *Tratat de management general*, Editura Universul Academic (București).
- Sterk, Miekatrien; Scheers, Bram; Bouckaert, Geert (2005)**, *The Modernization of the Control Pyramid: International Trends*; Report D/2005/10106/018; URL: <http://steunpuntbov.be/rapport/s0405009.pdf> (accesat: 10.06.2017).
- Stoner, James A.F.; Freeman, R. Edward; Gilbert Jr., Daniel R. (1995)**, *Management*; Sixth Edition; Prentice Hall (New Jersey).
- Szilagyi Jr., Andrew D. (1984)**, *Management and Performance*; Second Edition; Scott, Foresman and Company (Glenview, Illinois).
- Șăineanu, Lazăr (1929)**, *Dicționar universal al limbei române*, A opta edițiune, Editura „Scribul Românesc” SA.
- Tosi, Henry L.; Carroll, Stephen J. (1982)**, *Management*, Second Edition; John Wiley & Sons, Inc. (Hoboken, New Jersey).
- Thomson, John (1826)**, *Etymons of English Words*; Oliver & Boyd (Edinburgh) & Longman, Rees, Orme, Brown, & Green (London).
- Thornburgh, Dick (2002)**, *First Interim Report of Dick Thornburgh, Bankruptcy Court Examiner*; November 4; URL: http://www.cengage.com/resource_uploads/downloads/0324594550_170975.pdf (accesat: 10.06.2019).
- Thornburgh, Dick (2003)**, *Second Interim Report of Dick Thornburgh, Bankruptcy Court Examiner*; June 9; URL: http://www.cengage.com/resource_uploads/downloads/0324594550_170976.pdf (accesat: 10.06.2019).
- Thornburgh, Dick (2004)**, *Third and Final Report of Dick Thornburgh, Bankruptcy Court Examiner*; January 26, 2004; URL:

- http://www.klgates.com/files/upload/WorldCom_Report_final.pdf (accesat: 10.06.2019).
- Torgersen, Paul E.; Weinstock, Irwin T. (1972)**, *Management. An Integrated Approach*; Prentice-Hall (Englewood Cliffs, New Jersey).
- Trennery, Allan (1999)**, *Principles of Internal Control*, University of New South Wales Press Ltd. (Sydney).
- Urlacher, Pauline V. (ed.) (2008)**, *New Issues in Corporate Governance*; Nova Science Publishers, Inc.
- Verboncu, Ion (2013)**, 'Managementul organizației', în **Ion Verboncu (coord.), Caius Mihai Apostu, Denis Mugurel Gogîrnoiu; Michael Zalman**, *Management. Eficiență, eficacitate, performanțe* (p. 9-25); Editura Universitară (București).
- Wedgwood, Hensleigh (1862)**, *A Dictionary of English Etymology*; Vol. I (A-D); With notes and additions by George P. Marsh; Sheldon and Company, Publishers (New York).
- Weekly, Ernest (1921)**, *An Etymological Dictionary of Modern English*; John Murray (London).
- Wilkinson, Adrian; Armstrong, Steven; Lounsbury, Michael (2017)**, 'Management – Past, Present, and Future', în **Wilkinson, Adrian; Armstrong, Steven; Lounsbury, Michael (ed.)**, *The Oxford Handbook of Management*, Oxford University Press (New York), p. 1-18.
- Williams, Chuck (2011)**, *Management*; Sixth Edition; South Western – Cengage Learning (Mason, OH).
- Wood, John C.; Wood, Michael C. (ed.) (2002)**, *Henri Fayol. Critical Evaluations in Business and Management*; Routledge (London).
- Wordsworth (2007)**, *Concise English Dictionary*; Wordsworth Editions Limited (Ware, Hertfordshire).
- *** (2009)**, *Encyclopedia of Management*; Sixth Edition; Gale, Cengage Learning (Farmington Hills, MI).
- CCR (2016)**, *Raportul public pe anul 2015*; Curtea de Conturi a României; URL: <http://www.curteadeconturi.ro/Publicatii/>

- Raportul%20public%20pe%20anul%202015.pdf (accesat: 20.11.2020).
- CCR (2017)**, *Raportul public pe anul 2016*; Curtea de Conturi a României; URL: <http://www.curteadeconturi.ro/Publicatii/Raportul%20public%20pe%20anul%202016.pdf> (accesat: 20.11.2020).
- CCR (2018)**, *Raportul public pe anul 2017*; Curtea de Conturi a României; URL: <http://www.curteadeconturi.ro/Publicatii/Raportul%20public%20pe%20anul%202017.pdf> (accesat: 20.11.2020).
- CCR (2019)**, *Raportul public pe anul 2018*; Curtea de Conturi a României; URL: <http://www.curteadeconturi.ro/Publicatii/Raportul%20public%20pe%20anul%202018.pdf> (accesat: 20.11.2020).
- CEC (2000)**, *Reforming the Commission. A White Paper – Part I*, Vol. I; Commission of the European Communities (Brussels), COM(2000) 200 final/2; 05.04.2000; URL: http://aei.pitt.edu/1189/1/reform_commission_pt_1_COM_2000_200.pdf (accesat: 02.03.2018).
- CEE (2007)**, *Communication to the Commission. Revision of the Internal Control Standards and Underlying Framework – Strengthening Control Effectiveness*; Commission of the European Communities (Brussels), SEC(2007) 1341, 16 October; URL: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/sec_2007_1341_en.pdf (accesat: 23.01.2018).
- CIMA (2005)**, *CIMA Official Terminology. 2005 Edition*; The Chartered Institute of Management Accountants; CIMA Publishing – Elsevier (Oxford).
- CoCo (1995)**, *Guidance on Control*, Canadian Institute of Chartered Accountants – Criteria of Control Board (Toronto).
- COSO (1992)**, *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- COSO (2004)**, *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*; Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

- COSO (2013)**, *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- EC (2001)**, *Une base pour la mise en oeuvre des standards de contrôle interne pour les services de la Commission au 31 décembre 2001. Communication de Mme Schreyer, en accord avec M. Kinnock (Memorandum to the Commission of Mrs. Schreyer, in Agreement with Mr. Kinnock, on the Baseline for Implementation of the Internal Control Standards by the Commission's Service on 31 December 2001)*; Commission Européenne – Secretariat General (Bruxelles), SEC(2001) 2037/4, 19 décembre; URL: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2001/EN/2-2001-2037-EN-40.Pdf> (accesat: 23.01.2018).
- EC (2006)**, *Welcome to the world of PIFC*; European Commission; URL: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf (accesat: 01.02.2018).
- EC (2017)**, *Communication to the Commission from Commissioner Oettinger. Revision of the Internal Control Framework*; European Commission (Brussels), C(2017) 2373 final, 19.4.2017; URL: http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/C_2017_2373_Revision_ICF_en.pdf (accesat: 23.01.2018).
- IAASB (2015)**, *Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*; ediția 2015, vol. I; Elaborat inițial de International Auditing and Assurance Standards Board și tradus și republicat de Camera Auditorilor Financiari, București, 2016.
- IIA (2017)**, *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*; The Institute of Internal Auditors; URL: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IP-PF-Standards-2017.pdf> (accesat: 12.06.2017).
- IMA (2017)**, *Wiley CMAexcel Learning System Exam Review 2017. Self-Study Guide. Part 1: Financial Reporting, Planning, Performance, and Control*; The Institute of Management Accountants; Wiley (Hoboken, New Jersey).
- INTOSAI GOV 9100 (2004)**, *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, International Organization of Supreme

- Audit Institutions – Professional Standards Committee, URL: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/intosai-gov.htm (accesat: 10.06.2017).
- ISACA (2012)**, *COBIT 5. A Business Framework for the Governance and Management of Enterprise IT*; Information Systems Audit and Control Association (Rolling Meadows, IL).
- ISO/IEC (2004)**, *Guide 2: Standardization and related activities – General vocabulary*, eighth edition; International Organization for Standardization & International Electrotechnical Commission.
- ISO Guide 73 (2009)**, *Risk Management – Vocabulary*; International Organization for Standardization (ISO).
- Larousse (1898a)**, *Nouveau Larousse Illustré. Dictionnaire Universel Encyclopédique*, Publié sous la direction de Claude Augé, Tome troisième, Librairie Larousse (Paris).
- Larousse (1898b)**, *Nouveau Larousse Illustré. Dictionnaire Universel Encyclopédique*, Publié sous la direction de Claude Augé, Tome septième, Librairie Larousse (Paris).
- Larousse (1906)**, *Petit Larousse Illustré. Nouveau Dictionnaire Encyclopédique*, Publié sous la direction de Claude Augé; Cinquième édition; Librairie Larousse (Paris).
- Larousse, Pierre (1869)**, *Grand dictionnaire universel du XIX^e siècle. Français, historique, géographique, mythologique, bibliographique, littéraire, artistique, scientifique, etc., etc.*, Tome cinquième, Administration du Grand Dictionnaire Universel (Paris).
- Lexiconul de la Buda (1825)**, *Lesicon roma'nescu-la'tinescu-ungurescu-nemțescu quare de mai multi autori, in cursul' a trideci, si mai multoru ani s'au lucratu seu Lexicon Valachico-Latino-Hungarico-Germanicum quod A pluribus auctoribus decursu trigenta et amplius annorum elaboratum est*; Typis et Sumtibus Typographiae Regiae Universitatis Hungaricae (Budae).
- Litera Internațional (2002)**, *Noul dicționar explicativ al limbii române*, Editura Litera Internațional (București).
- Littre, Émile (1873)**, *Dictionnaire de la langue française*; Tome premier (A-C); Librairie Hachette et C^{ie} (Paris).

Littre, Émile (1875), *Dictionnaire de la Langue Française*; Tome quatrième (Q-Z); Librairie Hachette et Cie (Paris).

MFP (2005), *Strategia dezvoltării controlului financiar public intern în România*; Ministerul Finanțelor Publice – Unitatea Centrală pentru Armonizarea Auditului Public Intern; URL: http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/Policy_Paper_sept2005.pdf (accesat: 21.01.2018).

MFP (2007), *Strategia dezvoltării controlului financiar public intern în România*; Ministerul Finanțelor Publice – Unitatea Centrală pentru Armonizarea Auditului Public Intern; URL: <http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/StrategiaCFPI2007.pdf> (accesat: 21.01.2018).

MFP (2010), *Strategia dezvoltării controlului financiar public intern în România pentru perioada 2010-2013*; Ministerul Finanțelor Publice – Unitatea Centrală de Armonizare a Auditului Public Intern și Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar și Control; URL: <http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/StrategiaCFPI2010.pdf> (accesat: 21.01.2018).

MFP (2012a), *Raport privind controlul intern pe anul 2011*; Ministerul Finanțelor Publice – Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control; URL: http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/control_prev/raport_2011_controlintern.pdf (accesat: 20.01.2018).

MFP (2012b), *Raport privind controlul intern pe anul 2011 – Anexe*; Ministerul Finanțelor Publice – Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control; URL: http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/control_prev/anexe_raport_2011_controlintern.pdf (accesat: 20.01.2018).

MFP (2013), *Raport privind controlul intern pe anul 2012*; Ministerul Finanțelor Publice – Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control (București); URL: http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/control_prev/raport_2012_controlintern.pdf (accesat: 20.01.2018).

- MFP (2014a)**, *Raport privind controlul intern pe anul 2013*; Ministerul Finanțelor Publice – Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control (București); URL: http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/control_prev/RAPORT_UCASMFC_2013_LG_FINAL.pdf (accesat: 20.01.2018).
- MFP (2014b)**, *Strategia dezvoltării controlului financiar public intern în România pentru perioada 2014-2016*; Ministerul Finanțelor Publice – Unitatea centrală de armonizare pentru auditul public intern și Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control (București); URL: <http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/Strategie20142016.pdf> (accesat: 21.01.2018).
- MFP (2015)**, *Raport privind controlul intern pe anul 2014*; Ministerul Finanțelor Publice – Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control; URL: http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/control_prev/RAPORT_UCASMFC_2014_MFP.pdf (accesat: 20.01.2018).
- OECD (2004)**, *OECD Principles of Corporate Governance*; URL: <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf> (accesat: 05.07.2018).
- SGG (2016)**, *Raport privind controlul intern managerial pe anul 2015*; Secretariatul General al Guvernului – Direcția de Control Intern Managerial și Relații Interinstituționale (București); URL: <http://sgg.gov.ro/new/wp-content/uploads/2016/04/raportanexa.pdf> (accesat: 22.01.2018).
- SGG (2017)**, *Raport privind controlul intern managerial pe anul 2016*; Secretariatul General al Guvernului – Direcția de Control Intern Managerial și Relații Interinstituționale (București); URL: <http://sgg.gov.ro/new/wp-content/uploads/2016/04/Raport-anual-2016-final.docx> (accesat: 22.01.2018).
- SGG (2018)**, *Raport privind controlul intern managerial pe anul 2017*; Secretariatul General al Guvernului – Direcția de Control Intern Managerial și Relații Interinstituționale (București); URL: <https://sgg.gov.ro/new/wp-content/uploads/2018/04/Raport-anual-2017-final.docx> (accesat: 22.01.2018).

- [//sgg.gov.ro/new/wp-content/uploads/2019/01/Raport_anual%202017.pdf](https://sgg.gov.ro/new/wp-content/uploads/2019/01/Raport_anual%202017.pdf) (accesat: 10.09.2019).
- SGG (2019)**, *Raport privind controlul intern managerial pe anul 2018*; Secretariatul General al Guvernului – Direcția de Control Intern Managerial și Relații Interinstituționale (București); URL: <https://sgg.gov.ro/new/wp-content/uploads/2019/09/Raport-SCIM-2018.pdf> (accesat: 10.09.2019).
- SGG și MFP (2018)**, *Strategia dezvoltării controlului financiar public intern în România, actualizată*, Secretariatul General al Guvernului și Ministerul Finanțelor Publice (București); URL: http://sgg.gov.ro/new/wp-content/uploads/2016/04/SKM_C22718030611571.pdf (accesat: 02.06.2018).
- SOX (2002)**, *An Act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes*; Public Law 107-204 – July 30, 107th Congress; URL: <https://www.govinfo.gov/content/pkg/STATUTE-116/pdf/STATUTE-116-Pg745.pdf> (accesat: 15.06.2018).
- Turnbull Report (1999)**, *Internal Control. Guidance for Directors on the Combined Code*; The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (London).
- Turnbull Report (2005)**, *Internal Control. Revised Guidance for Directors on the Combined Code*; Financial Reporting Council (London).
- Webster (1886)**, *Webster's Complete Dictionary of the English Language with Various Appendices and Numerous Additional Illustrations*; Authorised and unabridged edition; New edition of 1880; Thoroughly revised and improved by Chauney A. Goodrich, and Noah Porter, assisted by C.A.F. Mahn and others; George Bell & Sons (London).
- Webster (1960)**, *Webster's New World Dictionary of the American Language*, College Edition, The World Publishing Company (Cleveland and New York).

Lista figurilor

Fig. 1.1. Relația dintre controlul intern, controlul strategic și controlul managerial.....	31
Fig. 1.2. Relația dintre obiective, riscuri și control.....	37
Fig. 1.3. Comparație între modelele propuse de COSO în cadrul privind controlul intern și cadrul privind managementul riscurilor	38
Fig. 1.4. Exemplu de matrice a riscurilor.....	40
Fig. 1.5. Posibile clasificări ale controalelor	43
Fig. 1.6. Clasificarea controalelor în funcție de momentul aplicării acestora.....	44
Fig. 1.7. Funcționarea controalelor preventive, detectoare și corectoare.....	47
Fig. 2.1. Periodizarea actelor normative care reglementează controlul intern managerial în cadrul entităților publice	64
Fig. 2.2. Structura ordinelor care au reglementat controlul intern managerial în România	66
Fig. 2.3. Procesul de management.....	118
Fig. 3.1. Ponderea entităților publice centrale exceptate de la raportare, respectiv a celor care nu au raportat asupra stadiului implementării controlului intern.....	126
Fig. 3.2. Structura studiului.....	128
Fig. 3.3. Implementarea programului de dezvoltare a sistemului de control intern	134
Fig. 3.4. Evoluția gradului de inventariere a activităților procedurabile	135

Fig. 3.5. Evoluția gradului de implementare a standardelor de control intern managerial în cadrul entităților publice centrale	148
Fig. 3.6. Evoluția gradului de implementare a standardelor de control intern managerial în cadrul entităților publice subordonate.....	149
Fig. 3.7. Evoluția comparativă a ponderii standardelor implementate în cadrul entităților publice centrale, respectiv în cadrul celor subordonate	150
Fig. 3.8. Evoluția ponderii standardelor implementate în perioada 2015-2019	154
Fig. 3.9. Evoluția gradului de implementare a standardelor la nivelul entităților publice centrale	155
Fig. 3.10. Evoluția numărului de standarde din fiecare decilă în perioada 2015-2019	160
Fig. 3.11. Evoluția diferențelor înregistrate în privința gradului de implementare a standardelor de control în perioada 2015-2019	162
Fig. 3.12. Comparatie între gradele de implementare a standardelor în cadrul entităților publice centrale și subordonate la nivelul anului 2019.....	168
Fig. 3.13. Comparatie între stadiul conformării la nivelul administrației publice centrale și administrației publice locale	180
Fig. 3.14. Evoluția numerică și procentuală a entităților publice centrale după gradul de conformare – date prezentate în rapoartele SGG	181
Fig. 3.15. Evoluția ponderii standardelor implementate la nivelul entităților publice centrale în perioada 2015-2019	186
Fig. 3.16. Paralelă între valorile raportate și cele corectate referitoare la gradul de conformare a sistemului de control intern în perioada 2015-2019.....	192

Fig. 3.17. Principalele categorii de abateri privind controlul intern identificate în rapoartele Curții de Conturi din perioada 2015-2018	216
Fig. 4.1. Sistemul de control intern managerial – standarde	224
Fig. 4.2. Model de bucle feedback pentru ajustarea standardelor	225
Fig. 4.3. Model de optimizare managerială bazat pe SCIM	227

Lista tabelelor

Tabelul 1.1.	Exemple de definiții ale termenului „control” în dicționarele clasice ale limbii engleze	15
Tabelul 1.2.	Exemple de definiții ale termenului „control” în dicționarele românești clasice.....	16
Tabelul 1.3.	Exemple de definiții ale termenului „control” în dicționarele românești moderne.....	20
Tabelul 1.4.	Paralelă între definițiile controlului intern propuse în cadrele elaborate de COSO și INTOSAI....	24
Tabelul 1.5.	Exemple de controale, clasificate conform funcțiilor pe care le îndeplinesc.....	43
Tabelul 1.6.	Responsabilități privind controlul intern în cadrul instituțiilor publice	52
Tabelul 1.7.	Responsabilități privind controlul intern în cadrul întreprinderilor publice.....	55
Tabelul 2.1.	Evoluția numărului entităților raportoare cuprinse în rapoartele asupra controlului intern întocmite de MFP și SGG în perioada 2011-2018	61
Tabelul 2.2.	Paralelă între structurile celor trei ordine care au reglementat controlul intern managerial în România	67
Tabelul 2.3.	Correspondențe între standardele de control intern managerial din OMFP nr. 946/2005 comparativ cu OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018.....	70
Tabelul 2.4.	Paralelă privind modul de definire a componentelor controlului intern managerial în OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018.....	71

Tabelul 2.5.	Gruparea standardelor pe componentele controlului intern conform cadrelor de control aprobate prin OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018	73
Tabelul 2.6.	Împărțirea responsabilităților privind controlul intern managerial, conform standardelor cuprinse în OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018	75
Tabelul 2.7.	Exemple de relații între criteriile corespunzătoare standardelor din OMFP nr. 946/2005 și cele aferente standardelor din OSGG nr. 400/2015.....	94
Tabelul 2.8.	Modalități de transpunere/preluare în OSGG nr. 600/2018 a criteriilor aferente standardelor de control intern managerial din OSGG nr. 400/2015.....	98
Tabelul 2.9.	Exemple de relații între criteriile corespunzătoare standardelor din OSGG nr. 400/2005 și cele aferente standardelor din OSGG nr. 600/2018.....	99
Tabelul 2.10.	Conspect privind funcțiile manageriale (autori străini)	113
Tabelul 2.11.	Statistici privind funcțiile manageriale (autori străini)	116
Tabelul 2.12.	Conspect privind funcțiile manageriale (autori români).....	117
Tabelul 2.13.	Statistici privind funcțiile manageriale (autori români).....	117
Tabelul 3.1.	Numărul de entități care au obligația implementării SCIM.....	122
Tabelul 3.2.	Entități care nu au raportat asupra stadiului implementării sistemului de control intern managerial și entități exceptate de la raportare.....	123

Tabelul 3.3. Entități publice centrale care nu au mai raportat în anul 2019.....	127
Tabelul 3.4. Constituirea comisiei de monitorizare.....	130
Tabelul 3.5. Funcționarea comisiei de monitorizare.....	131
Tabelul 3.6. Elaborarea programului de dezvoltare a sistemului de control intern managerial.....	132
Tabelul 3.7. Implementarea programului de dezvoltare a SCIM.....	133
Tabelul 3.8. Gradul de inventariere a activităților procedurabile.....	135
Tabelul 3.9. Gradul de elaborare și actualizare a procedurilor	136
Tabelul 3.10. Ponderea procedurilor în totalul activităților procedurabile inventariate.....	137
Tabelul 3.11. Identificarea riscurilor.....	137
Tabelul 3.12. Actualizarea registrului riscurilor.....	139
Tabelul 3.13. Gradul de implementare a procesului de management al riscurilor	140
Tabelul 3.14. Contribuția evaluării riscurilor la creșterea eficacității sistemului de control	141
Tabelul 3.15. Stabilirea obiectivelor generale	142
Tabelul 3.16. Stabilirea indicatorilor asociați obiectivelor specific	143
Tabelul 3.17. SCIM cuprinde mecanisme de autocontrol.....	144
Tabelul 3.18. Instituirea unui sistem de monitorizare a performanțelor.....	145
Tabelul 3.19. Organizarea și funcționarea compartimentelor de audit intern	146
Tabelul 3.20. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial în cadrul entităților publice centrale.....	148

Tabelul 3.21. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial în cadrul entităților publice subordonate.....	149
Tabelul 3.22. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial la nivelul entităților publice centrale – valori absolute	151
Tabelul 3.23. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial la nivelul entităților publice centrale – valori procentuale	153
Tabelul 3.24. Standardele cu ponderile de implementare cele mai mari	156
Tabelul 3.25. Standardele cu ponderile de implementare cele mai mici	157
Tabelul 3.26. Repartizarea entităților centrale în funcție de ponderea standardelor implementate	159
Tabelul 3.27. Repartiția pe decile a standardelor în funcție de gradul de implementare	164
Tabelul 3.28. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial la nivelul entităților publice subordonate – valori absolute	165
Tabelul 3.29. Gradul de implementare a standardelor de control intern managerial la nivelul entităților publice subordonate – valori procentuale	166
Tabelul 3.30. Stadiul implementării standardelor de control intern în cadrul entităților publice centrale în perioada 2015-2019.....	170
Tabelul 3.31. Entități publice centrale care au implementat toate standardele de control intern	174
Tabelul 3.32. Ponderea entităților publice centrale care au implementat toate standardele în totalul entităților raportoare.....	177
Tabelul 3.33. Gradul de conformare la nivelul entităților publice centrale.....	178

Tabelul 3.34. Gradul de conformare la nivelul entităților publice subordonate.....	178
Tabelul 3.35. Stadiul conformării cu cerințele Codului controlului intern la nivelul entităților publice centrale.....	182
Tabelul 3.36. Neconcordanțe între datele prezentate în rapoartele SGG.....	189
Tabelul 3.37. Stadiul conformării cu cerințele Codului controlului intern la nivelul entităților publice centrale.....	191
Tabelul 3.38. Evoluția gradului de conformare în perioada 2015-2019-date raportate.....	194
Tabelul 3.39. Evoluția gradului de conformare în perioada 2015-2019 – date corectate	197
Tabelul 3.40. Capacitatea sistemelor de control intern de a permite conducerii să furnizeze o asigurare rezonabilă că fondurile publice alocate au fost utilizate în condiții de legalitate, regularitate, eficacitate, eficiență și economicitate.....	199
Tabelul 3.41. Numărul abaterilor din sfera controlului intern constatate în anii 2018 și 2019.....	214
Tabelul 3.42. Ipotezele și subipotezele validate și concluziile formulate	219

Lista abrevierilor

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Institutul American al Contabililor Publici Autorizați).
ASB	Auditing Standards Board (Consiliul Standardelor de Audit).
CFPI	Control financiar public intern.
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants (Institutul Contabililor de Gestiune Autorizați).
CoCo	Criteria of Control.
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comitetul Organismelor de Sponsorizare a Comisiei Treadway).
DCIMRI	Direcția de Control Intern Managerial și Relații Interinstituționale.
ERM	Enterprise Risk Management (Managementul riscurilor la nivelul întregii întreprinderi).
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare).
IFAC	International Federation of Accountants (Federația Internațională a Contabililor).
IIA	Institute of Internal Auditors (Institutul Auditorilor Interni).
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions (Organizația Internațională a Organismelor Supreme de Audit).
ISA	International Standard on Auditing (Standard internațional de audit).
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions (Standardele internaționale pentru instituțiile

	supreme de audit).
MFP	Ministerul Finanțelor Publice.
OG	Ordonanță a Guvernului.
OMFP	Ordin al ministrului finanțelor publice.
OSGG	Ordin al secretarului general al Guvernului.
OUG	Ordonanță de urgență a Guvernului.
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (Consiliul de Supraveghere a Contabilității Companiilor Publice).
SCIM	Sistem de control intern/managerial.
SGG	Secretariatul General al Guvernului.
UCAAPI	Unitatea Centrală de Armonizare a Auditului Public Intern.
UCASMFC	Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management Financiar și Control.

Addenda

Addenda A – Istoricul modificărilor actelor normative care reglementează controlul intern managerial în cadrul entităților publice

A.1. Ordonanța Guvernului nr. 119/1999

**Tabelul A.1. Istoricul modificărilor și completărilor OG
nr. 119/1999**

Nr. crt.^a	Act normativ	Data intrării în vigoare	Principalele prevederi
Versiunea inițială			
0.	OG nr. 119/31.08.1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv. [M. Of. nr. 430/31.08.1999]	01.01.2000	Publicarea versiunii inițiale a ordonanței. După cum reiese din scopul său, prezentat la art. 2, ordonanța reglementează auditul intern, controlul intern și controlul financiar preventiv.
0 ¹ .	OUG nr. 46/05.05.2000 pentru modificarea lit. a) din alin. (3) al art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv. [M. Of. nr. 203/11.05.2000]	11.05.2000 ^b	Nu conține prevederi referitoare la controlul intern.
0 ² .	OG nr. 85/29.08.2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/ 1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv. [M. Of. nr. 421/01.09.2000]	01.09.2000 ^c	Nu conține prevederi referitoare la controlul intern.
0 ³ .	OUG nr. 225/24.11.2000 pentru completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv. [M. Of. nr. 606/25.11.2000]	25.11.2000 ^d	Nu conține prevederi referitoare la controlul intern.

Nr. crt. ^a	Act normativ	Data intrării în vigoare	Principalele prevederi
0 ⁴ .	OG nr. 72/30.08.2001 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv. [M. Of. nr. 540/01.09.2001]	01.09.2001 ^e	Nu conține prevederi directe referitoare la controlul intern.
0 ⁵ .	Legea nr. 301/17.05.2002 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv. [M. Of. nr. 339/25.05.2002]	25.05.2002	1. Adoptarea ordonanței, cu modificările și completările aduse de lege, și republicarea sa, dându-i-se textului o nouă numerotare. Modificările și completările aduse nu se referă la controlul intern. 2. Abrogarea OUG nr. 225/2000.
0 ⁶ .	Legea nr. 672/19.12.2002 privind auditul public intern. [M. Of. nr. 953/24.12.2002]	24.12.2002	Nu conține prevederi referitoare la controlul intern. Art. 25 al Legii anulează prevederile referitoare la auditul intern din ordonanță.
1.	Legea nr. 84/18.03.2003 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul public intern și controlul financiar preventiv. [M. Of. nr. 195/26.03.2003]	26.03.2003	Adoptă ordonanța cu modificări și completări: 1. Titlul și scopul ordonanței sunt modificate, fiind eliminat auditul intern. Din acest moment, prevederile ordonanței se referă doar la controlul intern și controlul financiar preventiv. 2. Se modifică definiția controlului intern.
Versiunea republicată			
0.	OG nr. 119/31.08.1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv. [M. Of. nr. 799/12.11.2003]	12.11.2003	Ordonanța este republicată cu o nouă numerotare. Scopul său (i.e. aria de reglementare) este lărgit de la instituțiile publice la entitățile publice.
0 ¹ .	OUG nr. 145/19.12.2007 pentru modificarea alin. (4) al art. 8 din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv. [M. Of. nr. 877/20.12.2007]	20.12.2007	Nu conține prevederi referitoare la controlul intern.
0 ² .	OUG nr. 35/11.04.2009 privind reglementarea unor măsuri financiare în domeniul cheltuielilor de personal în sectorul bugetar. [M. Of. nr. 249/14.04.2009]	14.04.2009	Nu conține prevederi referitoare la controlul intern.
0 ³ .	OG nr. 8/10.07.2009 pentru completarea art. 21 din Ordonanța Guvernului nr. 119/	13.07.2009 ^f	Nu conține prevederi referitoare la controlul intern.

Nr. crt. ^a	Act normativ	Data intrării în vigoare	Principalele prevederi
	1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv. [M. Of. nr. 480/10.07.2009]		
1.	Legea nr. 234/07.12.2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv. [M. Of. nr. 831/13.12.2010]	16.12.2010	1. În tot cuprinsul ordonanței sintagma „control intern” este înlocuită cu cea de „control intern/managerial”. Titlul și scopul ordonanței se modifică în consecință. Noua noțiune este înlocuită și în lista de definiții de la art. 2; definiția în sine rămâne aceeași. 2. Scopul ordonanței (reglementează controlul intern/managerial... cu privire la utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public) este clarificat prin adăugarea textului „cu eficiență, eficacitate și economicitate”. 3. Este introdusă obligația conducătorului entității de a elabora un raport asupra sistemului de control intern/managerial; acesta constituie anexă a situațiilor financiare. 4. În corelație, este lărgit cadrul sancționator al ordonanței. Neprezentarea raportului menționat anterior devine contravenție sancționabilă cu amendă de la 3.000 la 5.000 lei. Aceasta a rămas până în prezent singura contravenție asociată controlului intern. 5. MFP este însărcinat cu elaborarea instrucțiunilor de întocmire a raportului asupra SCIM. 6. MFP este însărcinat să prezinte Guvernului un raport privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la nivelul instituțiilor publice [!] la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și al bugetului oricărui fond special. 7. MFP devine autoritatea administrației publice centrale de specialitate responsabilă cu elaborarea și implementarea politicii în domeniul

Nr. crt. ^a	Act normativ	Data intrării în vigoare	Principalele prevederi
			sistemelor de control intern/managerial. În această calitate, Ministerul îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial. 8. Legea stabilește că MFP își va exercita noile competențe din domeniul controlului intern prin intermediul Unității centrale pentru armonizarea sistemelor de management financiar și control (UCASMFC), structură organizată ca direcție generală în cadrul Ministerului.
04.	Legea-cadru nr. 284/28.12.2010 privind salarizarea unitară a personalului plătit din fonduri publice. [M. Of. nr. 877/28.10.2010]	01.01.2011 ^g	Nu conține prevederi referitoare la controlul intern.
05.	OUG nr. 94/02.11.2011 privind organizarea și funcționarea inspecției economico-financiare. [M. Of. nr. 799/11.11.2011]	11.11.2011	Nu conține prevederi referitoare la controlul intern.
*)	OUG nr. 86/17.12.2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative. [M. Of. nr. 920/17.12.2014]	17.12.2014	1. Secretariatul General al Guvernului preia de la Ministerul Finanțelor Publice activitatea în domeniul sistemelor de control intern/managerial. 2. Pentru organizarea acestei activități, Secretariatul General al Guvernului preia de la Ministerul Finanțelor Publice 10 posturi vacante, împreună cu fondurile aferente.
2.	OUG nr. 2/11.03.2015 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și alte măsuri. [M. Of. nr. 176/13.03.2015]	13.03.2015	1. Este modificată autoritatea responsabilă cu elaborarea și implementarea politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial. 2. Responsabilitățile care privesc controlul intern, la care se face referire în completările introduse de Legea nr. 234/2010, sunt menținute, însă ele nu vor mai fi îndeplinite de Ministerul Finanțelor Publice, ci de Secretariatul General al Guvernului. Din acest moment, MFP va gestiona doar controlul financiar preventiv, UCASMFC fiind degrevată de sarcinile pe care le avea în domeniul controlului intern.

Nr. crt. ^a	Act normativ	Data intrării în vigoare	Principalele prevederi
			3. Persoanele abilitate să constate contravenția referitoare la neprezentarea raportului asupra controlului intern rămân „persoanele cu atribuții de inspecție din cadrul Ministerului Finanțelor Publice”.
*)	Legea nr. 174/30.06.2015 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 86/2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative. [M. Of. nr. 475/30.06.2015]	03.07.2015	A aprobat OUG nr. 86/2014, cu unele modificări și completări referitoare la controlul intern. Una dintre acestea a dispus abrogarea alin. (4) și (5) ale art. 4, respectiv alin. (2) și (3) ale art. 5 din OG nr. 119/1999.
06.	Legea nr. 171/29.06.2015 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 2/2015 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și alte măsuri. [M. Of. nr. 480/01.07.2015]	04.07.2015	A aprobat OUG nr. 2/2015.

^a Actele normative care au dispus modificări sau completări cu impact asupra controlului intern sunt contorizate sub forma 1, 2, 3 etc. Actele normative ale căror prevederi aduc modificări sau completări ordonanței, dar nu în sfera controlului intern, ci în a celorlalte domenii reglementate de aceasta (audit intern, control financiar preventiv) sunt evidențiate sub forma 0¹, 0², 0³ etc. După republicare, ambele contoare se resetează. Atât forma inițială, cât și cea republicată sunt numerotate cu „0”, din considerentul că ambele sunt privite ca acte de bază în raport cu care sunt evidențiate influențele celorlalte acte normative.

^b Respinsă prin articolul unic al Legii nr. 149/2002 privind respingerea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 46/2000 pentru modificarea lit. a) din alin. (3) al art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv (M. Of. nr. 339/22.05.2002).

^c Respinsă prin articolul unic al Legii nr. 141/2002 privind respingerea Ordonanței Guvernului nr. 85/2000 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv (M. Of. nr. 339/22.05.2002).

^d Abrogată de art. 2 al Legii nr. 301/2002 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv (M. Of. 339/22.05.2002).

^e Respinsă prin articolul unic al Legii nr. 132/2002 privind respingerea Ordonanței Guvernului nr. 72/2001 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv (M. Of. nr. 339/22.05.2002).

^f Respinsă prin articolul unic al Legii nr. 110/2010 privind respingerea Ordonanței Guvernului nr. 8/2009 pentru completarea art. 21 al Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv (M. Of. nr. 375/07.06.2010).

^g Abrogată de articolul 44 al Legii nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice (M. Of. nr. 492/28.06.2017).

^{*)} Scopul OUG nr. 86/2014 și al Legii nr. 174/2015 prin care aceasta a fost aprobată a fost de a introduce unele măsuri în domeniul controlului intern **fără a modifica sau completa OG nr. 119/1999**. Nefiind recunoscute ca acte normative de modificare a OG nr. 119/1999, în ciuda faptului că Legea a prevăzut abrogarea a patru alineate ale acesteia, cele două acte normative au fost amintite în tabel, dar nu au fost numerotate.

Sursa: Elaborat de autor.

**Tabelul A.2. Sinteza modificărilor suferite de
OG nr. 119/1999**

Titlu	OG nr. 119/1999 versiunea inițială	Ordonanță privind auditul intern și controlul financiar preventiv.
	OG nr. 72/2001 ^a Legea nr. 301/2002	Ordonanță privind auditul public intern și controlul financiar preventiv.
	Legea nr. 84/2003	Ordonanță privind controlul intern și controlul financiar preventiv.
	Legea nr. 234/2010	Ordonanță privind controlul intern/ managerial și controlul financiar preventiv.

^a OG nr. 72/2001 a fost respinsă de Legea nr. 132/2002. Schimbarea titlului a fost prevăzută în Legea nr. 301/2002, prin care a fost aprobată OG nr. 119/1999.

Scop (art. 1)	OG nr. 119/1999 versiunea inițială	Prezenta ordonanță reglementează controlul intern, auditul intern și controlul financiar preventiv la instituțiile publice și cu privire la utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public.
	Legea nr. 84/2003	Prezenta ordonanță reglementează controlul intern și controlul financiar preventiv la entitățile publice și cu privire la utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public.
	Legea nr. 234/2010	Prezenta ordonanță reglementează controlul intern/ managerial, inclusiv controlul financiar preventiv la entitățile publice, cu privire la utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public cu eficiență, eficacitate și economicitate .
Definirea controlului intern (art. 2)	OG nr. 119/1999 versiunea inițială	În înțelesul prezentei ordonanțe, termenii și expresiile de mai jos se definesc după cum urmează: i) control intern: ansamblul măsurilor întreprinse la nivelul unei instituții publice cu privire la structurile organizatorice, metodele, procedurile și sistemele de control și de evaluare, instituite în scopul: realizării atribuțiilor la un nivel calitativ corespunzător și îndeplinirii cu regularitate, în mod economic, eficace și eficient, a politicilor adoptate; respectării legalității și a dispozi-

		țiilor conducerii; protejării activelor și resurselor; efectuării și menținerii de înregistrări contabile corecte și complete; furnizării la timp de informații corecte și complete pentru fundamentarea deciziilor conducerii.
	Legea nr. 84/2003	În înțelesul prezentei ordonanțe, termenii și expresiile de mai jos se definesc după cum urmează: d) control intern – ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entităților publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acestora și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile.
	Legea nr. 234/2010	În înțelesul prezentei ordonanțe, termenii și expresiile de mai jos se definesc după cum urmează: d) control intern/ managerial – ansamblul formelor de control [...].
Obiectivele generale (art. 3)	OG nr. 119/1999 versiunea inițială	Obiectivele generale ale controlului intern Controlul intern are următoarele obiective generale: – realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuțiilor instituțiilor publice, stabilite în concordanță cu propria lor misiune, în condiții de regularitate, eficacitate, economicitate și eficiență; – protejarea fondurilor publice împotriva pierderilor datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei; – respectarea legii, a reglementărilor și deciziilor conducerii; – dezvoltarea și întreținerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare și difuzare a datelor și informațiilor financiare și de conducere, precum și a unor sisteme și proceduri de informare publică adecvată prin rapoarte periodice.
	Legea nr. 234/2010	Obiectivele generale ale controlului intern/ managerial Controlul intern/ managerial are următoarele obiective generale: [...].
Obligațiile conducătorului entității (art. 4)	OG nr. 119/1999 versiunea inițială	(1) Conducătorul instituției publice trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea și perfecționarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor și criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerințele generale și specifice de control intern.
	Legea nr. 234/2010	(1) Conducătorul instituției publice trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea și perfecționarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor și criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerințele generale și specifice de control intern/ managerial . (3) Conducătorul entității publice elaborează anual un

		raport asupra sistemului de control intern/ managerial , care se prezintă ca anexă la situația financiară a exercițiului bugetar încheiat.
	OUG nr. 2/2015	(1) Conducătorul entității publice trebuie să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea și perfecționarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor și criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerințele generale și specifice de control intern/managerial. (3) Conducătorul entității publice elaborează anual un raport asupra sistemului de control intern/managerial, care se transmite Secretariatului General al Guvernului.

Cerințele generale și specifice ale controlului intern (art. 4)	OG nr. 119/1999 versiunea inițială	Cerințele generale și specifice de control intern sunt, în principal, următoarele: a) cerințe generale: – asigurarea îndeplinirii obiectivelor generale prevăzute la art. 3 prin evaluarea sistematică și menținerea la un nivel considerat acceptabil a riscurilor asociate structurilor, programelor, proiectelor sau operațiunilor; – asigurarea unei atitudini cooperante a personalului de conducere și de execuție, acesta având obligația să răspundă în orice moment solicitărilor conducerii și să sprijine efectiv controlul intern; – asigurarea integrității și competenței personalului de conducere și de execuție, a cunoașterii și înțelegerii de către acesta a importanței și rolului controlului intern; – stabilirea obiectivelor specifice ale controlului intern, astfel încât acestea să fie adecvate, cuprinzătoare, rezonabile și integrate misiunii instituției și obiectivelor de ansamblu ale acesteia; – supravegherea continuă de către personalul de conducere a tuturor activităților și îndeplinirea de către personalul de conducere a obligației de a acționa corectiv, prompt și responsabil ori de câte ori se constată încălcări ale legalității și regularității în efectuarea unor operațiuni sau în realizarea unor activități în mod neeconomic, ineficace sau ineficient; b) cerințe specifice: – reflectarea în documente scrise a organizării controlului intern, a tuturor operațiunilor instituției și a tuturor evenimentelor semnificative, precum și înregistrarea și păstrarea în mod adecvat a documentelor, astfel încât acestea să fie disponibile cu promptitudine pentru a fi examinate de către cei în drept;
---	---------------------------------------	---

		– înregistrarea de îndată și în mod corect a tuturor operațiunilor și evenimentelor semnificative; – asigurarea aprobării și efectuării operațiunilor exclusiv de către persoane special împuternicite în acest sens; – separarea atribuțiilor privind efectuarea de operațiuni între persoane, astfel încât atribuțiile de aprobare, control și înregistrare să fie, într-o măsură adecvată, încredințate unor persoane diferite; – asigurarea unei conduceri competente la toate nivelurile; – accesarea resurselor și documentelor numai de către persoane îndreptățite și responsabile în legătură cu utilizarea și păstrarea lor.
	Legea nr. 234/2010	Cerințele generale și specifice de control intern/ managerial sunt, în principal, următoarele: [...].

Autoritatea desemnată să elaboreze și să implementeze politica în domeniul controlului intern (art. 5)	OG nr. 119/1999 versiunea inițială/ republicată	(2) Ministerul Finanțelor Publice este autoritatea administrației publice centrale de specialitate care are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul gestiunii financiare. Ministerul Finanțelor Publice îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează asigurarea bunei gestiuni financiare în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului public.
	Legea nr. 234/2010	(2) Ministerul Finanțelor Publice este autoritatea administrației publice centrale de specialitate care are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial, precum și al gestiunii financiare. Ministerul Finanțelor Publice îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial, precum și asigurarea bunei gestiuni financiare în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului public. (3) Competențele Ministerului Finanțelor Publice prevăzute la alin. (2) sunt exercitate de către Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control, organizată ca direcție generală și condusă de un controlor financiar-șef și de adjuncții acestuia, în condițiile prevăzute de prezenta ordonanță.
	OUG nr. 2/2015	(2) Ministerul Finanțelor Publice este autoritatea administrației publice centrale de specialitate care are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul gestiunii financiare. Ministerul Finanțelor Publice îndrumă metodologic și coordonează implemen-tarea controlului financiar preventiv .

		(2[^]1) Secretariatul General al Guvernului are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial. Secretariatul General al Guvernului îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial. (3) Competențele Ministerului Finanțelor Publice prevăzute la alin. (2) sunt exercitate de către Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control, organizată ca direcție generală și condusă de un controlor financiar șef și de adjuncții acestuia, în condițiile prevăzute de prezenta ordonanță. (3) Abrogat.
Instrucțiunile privind raportul asupra controlului intern (art. 4)	OG nr. 119/1999 versiunea inițială/ republicată	-
	Legea nr. 234/2010	(4) Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului conducătorului entității publice asupra sistemului de control intern/managerial prevăzut la alin. (3) se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.
	OUG nr. 2/ 2015	(4) Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului conducătorului entității publice asupra sistemului de control intern/managerial prevăzut la alin. (3) se aprobă prin ordin al secretarului general al Guvernului.

Informarea Guvernului asupra stadiului implementării controlului intern la nivelul instituțiilor publice (art. 4)	OG nr. 119/1999 versiunea inițială/ republicată	-
	Legea nr. 234/2010	(5) Ministerul Finanțelor Publice prezintă Guvernului, până la sfârșitul semestrului I al anului curent, pentru anul precedent, un raport privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la nivelul instituțiilor publice la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și al bugetului oricărui fond special.
	OUG nr. 2/ 2015	(5) Secretariatul General al Guvernului prezintă Guvernului, până la sfârșitul semestrului I al anului

		curent, pentru anul precedent, un raport privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la nivelul instituțiilor publice la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și al bugetului oricărui fond special.
--	--	---

Contravenții și sancțiuni privind controlul intern (art. 27 și 28)	OG nr. 119/1999 versiunea inițială/ republicată	Art. 27. Contravenții Constituie contravenții și se sancționează următoarele fapte, dacă nu sunt săvârșite în astfel de condiții încât să fie considerate, potrivit legii penale, infracțiuni: a)-i) [...]. Art. 28. Sancționarea contravențiilor Contravențiile prevăzute la art. 27, lit. a), b) și d)-i) se sancționează cu amendă de la 30.000.000 lei la 50.000.000 lei, iar contravenția prevăzută la lit. c), cu amendă de la 10.000.000 lei la 20.000.000 lei.
	Legea nr. 234/2010	Art. 27. Contravenții Constituie contravenții și se sancționează următoarele fapte, dacă nu sunt săvârșite în astfel de condiții încât să fie considerate, potrivit legii penale, infracțiuni: a)-i) [...]; j) neîndeplinirea de către ordonatorul de credite a obligației de a elabora și prezenta raportul anual asupra sistemului de control intern/managerial, prevăzute la art. 4, alin. (3). Art. 28. Sancționarea contravențiilor Contravențiile prevăzute la art. 27, lit. a), b) și d)-j) se sancționează cu amendă de la 3.000 lei la 5.000 lei, iar contravenția prevăzută la lit. c), cu amendă de la 1.000 lei la 2.000 lei.
	OUG nr. 2/2015	Art. 27. Contravenții Constituie contravenții și se sancționează următoarele fapte, dacă nu sunt săvârșite în astfel de condiții încât să fie considerate, potrivit legii penale, infracțiuni: a)-i) [...]; j) neîndeplinirea de către ordonatorul de credite a obligației de a elabora și prezenta raportul anual asupra sistemului de control intern/managerial, prevăzută la art. 4, alin. (3). k) [...]. Art. 28. Sancționarea contravențiilor Contravențiile prevăzute la art. 27, lit. a)-k) se sancționează cu amendă de la 3.000 lei la 5.000 lei.

Persoanele abilitate să constate contravențiile referitoare la controlul intern și să aplice amenzi (art. 29)	OG nr. 119/1999 versiunea inițială/ republicată	Art. 29. Constatarea contravențiilor, stabilirea și aplicarea amenzilor, căi de atac, actualizarea nivelului amenzilor (1) Constatarea contravențiilor și aplicarea sancțiunilor se fac de către: a) persoanele cu atribuții de inspecție din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, pentru contravențiile prevăzute la art. 27; b) controlorii din cadrul Corpului controlorilor delegați, pentru contravențiile prevăzute la art. 27, lit. a) și h).
	OG nr. 94/2011	Art. 29. Constatarea contravențiilor, stabilirea și aplicarea amenzilor, căi de atac, actualizarea nivelului amenzilor (1) Constatarea contravențiilor și aplicarea sancțiunilor se fac de către: a) persoanele cu atribuții de inspecție din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, pentru contravențiile prevăzute la art. 27; b) controlorii din cadrul Corpului controlorilor delegați, pentru contravențiile prevăzute la art. 27, lit. a) și h); c) persoanele cu atribuții de inspecție economico-financiară din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, pentru contravențiile prevăzute la art. 27, cu excepția celor de la lit. d), e) și j).
	OUG nr. 2/2015	Art. 29. Constatarea contravențiilor, stabilirea și aplicarea amenzilor, căi de atac, actualizarea nivelului amenzilor (1) Constatarea contravențiilor prevăzute la art. 27 și aplicarea sancțiunilor se fac de către persoane cu atribuții de inspecție economico-financiară din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Sursa: Elaborat de autor.

A.2. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005

**Tabelul A.3. Istoricul modificărilor și completărilor OMFP
nr. 946/2005**

Nr crt.	Act normativ	Data intrării în vigoare	Principalele prevederi
Versiunea inițială			
0.	OMFP nr. 946/04.07.2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial. [M. Of. nr. 675/28.07.2005]	28.07.2005	Publicarea versiunii inițiale a ordinului. Acesta avea o singură anexă nenumărată, cuprinzând Codul controlului intern.

Nr crt.	Act normativ	Data intrării în vigoare	Principalele prevederi
1.	OMFP nr. 1.389/22.08.2006 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial. [M. Of. nr. 771/12.09.2006]	12.09.2006	Introduce o nouă anexă cuprinzând un model de procedură operațională. Anexa cuprinzând codul devine anexa nr. 1, iar aceasta primește nr. 2.
2.	OMFP nr. 1.649/17.02.2011 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial. [M. Of. nr. 140/24.02.2011]	24.02.2011	1. Noțiunile de „control intern”, „control managerial” și „management/control intern” sunt înlocuite cu cea de „control intern/managerial”. 2. Sunt introduse două noi anexe cuprinzând modelul situației centralizatoare trimestriale/anuale privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial (anexa nr. 3), respectiv instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern/managerial (anexa nr. 4). 3. MFP prin UCASMFC elaborează anual un raport asupra controlului intern referitor la stadiul implementării SCIM la entitățile la care se exercită funcția de ordonator principal de credite.
Versiunea republicată			
0.	OMFP nr. 946/04.07.2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, republicat. [M. Of. nr. 469/05.07.2011]	05.07.2011	Ordinul este republicat cu o nouă numerotare.
1.	OMFP nr. 1.423/30.10.2012 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de	26.11.2012	Frecvența situațiilor asupra stadiului implementării se reduce de la „trimestrial anual” la „semestrial/anual”. Prin urmare, se schimbă și termenele de transmitere a acestora, atât pentru cele din cursul anului (de

Nr. crt.	Act normativ	Data intrării în vigoare	Principalele prevederi
	control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial. [M. Of. 793/26.11.2013]		la 25 a lunii următoare fiecărui trimestru încheiat la 25 a lunii următoare fiecărui semestru încheiat), cât și pentru cele anuale (de la 25 februarie la 20 februarie a anului curent, pentru anul anterior).
2.	OMFP nr. 808/08.07.2015 privind abrogarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial. [M. Of. nr. 528/16.07.2015]	16.07.2015	A abrogat OMFP nr. 946/2005 ca urmare a prevederilor art. 5(2 ¹) din OG nr. 119/1999 republicată, cu modificările și completările ulterioare (prin care atribuțiile în domeniul controlului intern au fost transferate de la MFP la SGG), și a apariției OSGG nr. 400/2015.

A.3. Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015

**Tabelul A.4. Istoricul modificărilor și completărilor
OSGG nr. 400/2015**

Nr. crt.	Act normativ	Data intrării în vigoare	Principalele prevederi
0.	OSGG nr. 400/12.06.2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice. [M. Of. nr. 444/22.06.2015]	22.06.2015	Cuprinde noile prevederi asupra controlului intern elaborate la nivelul Secretariatului General al Guvernului. Structura prezentului ordin și filosofia sa nu diferă foarte mult de cea a OMFP nr. 946/2005. OSGG cuprinde următoarele anexe: Anexa 1 – Codul controlului intern managerial al entităților publice. Anexa 2A – Registru de riscuri. Anexa 2B – Procedură formalizată. Anexa 3 – Situația centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial.

Nr. crt.	Act normativ	Data intrării în vigoare	Principalele prevederi
			Anexa 4 – Instrucțiuni privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern managerial. Anexa 4.1 la instrucțiuni – Chestionarul de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern managerial. Anexa 4.2 la instrucțiuni – Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării. Anexa 4.3 la instrucțiuni – Raport asupra sistemului de control intern managerial la 31 decembrie 20...
1.	OSGG nr. 200/26.02.2016 privind modificarea și completarea Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice. [M. Of. nr. 275/12.04.2016]	12.04.2016	OSGG nr. 200/2016 a avut un impact puternic asupra OSGG nr. 400/2015, aducându-i acestuia din urmă modificări și completări substanțiale. Toate cele patru anexe inițiale au fost înlocuite.
2.	OSGG nr. 530/20.05.2016 privind modificarea și completarea Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice. [M. Of. nr. 401/26.05.2016]	26.05.2016	Stabilește o serie de excepții pentru entitățile din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională.
3.	OSGG nr. 600/20.04.2018 privind aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice. [M. Of. nr. 387/07.05.2018]	07.05.2018	A abrogat OSGG nr. 400/2015.

Sursa: Elaborat de autor.

Tabelul A.5. Influențele actelor normative care au adus modificări și completări OSGG nr. 400/2015

OSGG nr. 400/2015		OSGG nr. 400/2015 + OSGG nr. 200/2016		OSGG nr. 400/2015 + OSGG nr. 200/2016 + OSGG nr. 530/2016	
Articole	Alineate	Articole	Alineate	Articole	Alineate
10	17	14	44	15	46

Articol	Conținutul articolului			Nr. alineate		
	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015 + 200/2016	OSGG nr. 400/2015 + 200/2016 + 530/2016	OSGG nr. 400/	OSGG nr. 400 + 200	OSGG nr. 400 + 200 + 530
1	Aprobarea codului (anexa 1).	Aprobarea codului (anexa 1).	Aprobarea codului (anexa 1).	1	1	1
2	Conducătorul entității ia măsuri pentru implementarea SCIM.	Conducătorul entității ia măsuri pentru implementarea SCIM.	Conducătorul entității ia măsuri pentru implementarea SCIM.	3	1	1
3	Conducătorul entității desemnează o structură responsabilă pentru SCIM.	Comisia de monitorizare.	Comisia de monitorizare.	3	9	9
4	Raportarea asupra stadiului implementării SCIM.	Programul de dezvoltare.	Programul de dezvoltare.	3	3	3
5	Instrucțiuni privind elaborarea raportului asupra SCIM.	Responsabilii cu riscurile și Echipa de gestionare a riscurilor.	Responsabilii cu riscurile și Echipa de gestionare a riscurilor.	2	8	8
6	Referire la anexele 1-4.	Proceduri formalizate.	Proceduri formalizate.	1	4	4
6¹			Excepții pentru entitățile din sistemul național de apărare, siguranță națională și ordine publică.	-	-	1
7	Raportarea pentru sem. I 2015.	Stabilirea DCIMRI ca structura din cadrul SGG responsabilă cu CI.	Stabilirea DCIMRI ca structura din cadrul SGG responsabilă cu CI.	1	4	5
8	Trimitere la OMFP nr. 946/2005.	Termene de transmitere a documentelor referitoare la	Termene de transmitere a documentelor referitoare la	1	4	4

Articol	Conținutul articolului			Nr. alineate		
	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015 + 200/2016	OSGG nr. 400/2015 + 200/2016 + 530/2016	OSGG nr. 400/	OSGG nr. 400 + 200	OSGG nr. 400 + 200 + 530
		stadiul imple- mentării SCIM.	stadiul implemen- tării SCIM.			
8¹	-	Conducătorul enti- tății elaborează și transmite un ra- port asupra SCIM.	Conducătorul enti- tății elaborează și transmite un ra- port asupra SCIM.	-	4	4
8²	-	CI este în respon- sabilitatea condu- cătorilor EP.	CI este în respon- sabilitatea condu- cătorilor EP.	-	1	1
8³	-	DCIMRI elaborează un raport anual SCIM la nivelul EP.	DCIMRI elaborează un raport anual SCIM la nivelul EP.	-	2	2
8⁴	-	Referire la anexele 1-4.	Referire la anexele 1-4.	-	1	1
9	Abrogarea tuturor dispozițiilor legale contrare.	Abrogarea tuturor dispozițiilor legale contrare.	Abrogarea tuturor dispozițiilor legale contrare.	1	1	1
10	Publicarea ordinu- lui în M.Of. și pe site-ul SGG.	Publicarea ordinu- lui în M.Of. și pe site-ul SGG.	Publicarea ordinu- lui în M.Of. și pe site-ul SGG.	1	1	1
				17	44	46

Sursa: *Elaborat de autor.*

Addenda B –

Paralele între OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018

B.1. Prevederile generale ale celor trei ordine

Tabelul B.1. Paralelă între prevederile generale ale OMFP nr. 946/2005, OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
ART. 1 Se aprobă Codul controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice, prevăzut în anexa nr. 1.	ART. 1 Se aprobă Codul controlului intern/managerial al entităților publice, cuprinzând standardele de control intern/managerial, prevăzut în anexa nr. 1.	ART. 1 Se aprobă Codul controlului intern/managerial al entităților publice, cuprinzând standardele de control intern/managerial, prevăzut în anexa nr. 1	Art. 1. – Se aprobă Codul controlului intern managerial al entităților publice, cuprinzând standardele de control intern managerial, prevăzut în anexă, care face parte integrantă din prezentul ordin.
ART. 2 (1) Conducătorul fiecărei entități publice dispune, ținând cont de particularitățile cadrului legal de organizare și funcționare, precum și de standardele prevăzute în anexa nr. 1 , măsurile necesare pentru elaborarea și cau dezvoltarea sistemului de control intern/managerial, inclusiv a	ART. 2 Conducătorul fiecărei entități publice dispune, ținând cont de particularitățile cadrului legal de organizare și de funcționare , precum și de standardele de control intern managerial , măsurile de control necesare pentru implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial, inclusiv	ART. 2 Conducătorul fiecărei entități publice dispune, ținând cont de particularitățile cadrului legal de organizare și de funcționare, precum și de standardele de control intern managerial, măsurile de control necesare pentru implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern	Art. 2. – Conducătorul fiecărei entități publice dispune, ținând cont de particularitățile cadrului legal de organizare și de funcționare, precum și de standardele de control intern managerial, măsuri necesare pentru implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial.

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
procedurilor formalizate pe activități.	pentru actualizarea registrelor de riscuri și a procedurilor formalizate pe procese sau activități, care pot fi proceduri de sistem și proceduri operaționale.	managerial, inclusiv pentru actualizarea registrelor de riscuri și a procedurilor formalizate pe procese sau activități, care pot fi proceduri de sistem și proceduri operaționale.	
(2) Obiectivele, acțiunile, responsabilitățile, termenele, precum și alte componente ale măsurilor respective se cuprind în programul de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial, elaborat și actualizat la nivelul fiecărei entități publice. (3) În program se evidențiază, în mod distinct, și acțiunile de perfecționare profesională, atât pentru persoanele cu funcții de conducere, cât și pentru cele de execuție, prin cursuri organizate de Școala de Finanțe Publice și Vânzări, Agenția Națională a Funcționarilor Publici sau de alte organisme abilitate.	ART. 4 (1) În vederea desfășurării activității, Comisia de monitorizare elaborează Programul de dezvoltare a sistemului de control intern managerial, denumit Program de dezvoltare. (2) Obiectivele, acțiunile, responsabilitățile, termenele, precum și alte componente ale măsurilor de control luate de către conducerea entității se cuprind în Programul de dezvoltare, care se actualizează, anual, la nivelul fiecărei entități publice. (3) În Programul de dezvoltare se evidențiază, în mod distinct, acțiunile de perfecționare profesională, atât pentru persoanele cu funcții de conducere, cât și pentru cele cu funcții de execuție prin cursuri organizate de către Agenția Națională a Funcționarilor Publici sau de alte	ART. 4 (1) În vederea desfășurării activității, Comisia de monitorizare elaborează Programul de dezvoltare a sistemului de control intern managerial, denumit Program de dezvoltare. (2) Obiectivele, acțiunile, responsabilitățile, termenele, precum și alte componente ale măsurilor de control luate de către conducerea entității se cuprind în Programul de dezvoltare, care se actualizează, anual, la nivelul fiecărei entități publice. (3) În Programul de dezvoltare se evidențiază, în mod distinct, acțiunile de perfecționare profesională, atât pentru persoanele cu funcții de conducere, cât și pentru cele cu funcții de execuție prin cursuri organizate de către Agenția	Art. 4 – (1) În vederea consolidării unui sistem de control intern managerial, Comisia de monitorizare elaborează a sistemului de control intern managerial, denumit Program de dezvoltare, care se actualizează anual la nivelul fiecărei entități publice. (2) Programul de dezvoltare cuprinde obiectivele entității publice în domeniul controlului intern managerial, în funcție de stadiul implementării și dezvoltării acestuia, iar pentru fiecare standard de control intern managerial se stabilesc activități, responsabili și termene, precum și alte elemente relevante în implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial. (3) În Programul de dezvoltare se evidențiază inclusiv acțiunile de perfecționare profesională în domeniul sistemului de control

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	organisme de interes public abilitate.	narilor Publici sau de alte organisme de interes public abilitate.	intern managerial , atât pentru persoanele cu funcții de conducere, cât și pentru cele cu funcții de execuție, prin cursuri organizate în conformitate cu reglementările legislative în domeniu.
ART. 3 (1) În vederea monitorizării, coordonării și îndrumării metodologice a implementării și/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial, conducătorul entității publice constituie, prin act de decizie internă, o structură cu atribuții în acest sens. (2) Componenta, modul de organizare și de lucru, precum și alte elemente privind structura prevăzută la alin. (1) se stabilesc, în funcție de volumul și de complexitatea activităților din fiecare entitate publică, de către conducătorul acesteia.	ART. 3 (1) În vederea monitorizării, coordonării și îndrumării metodologice a implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial, conducătorul entității publice constituie, prin act de decizie internă, o structură cu atribuții în acest sens, denumită Comisia de monitorizare. (2) Comisia de monitorizare cuprinde conducătorii de compartimente din structura organizatorică, care se actualizează ori de câte ori este cazul și este coordonată de către președinte, persoană care deține funcție de conducere. Secretarul comisiei și înlocuitorul acestuia sunt desemnați de către președinte. (3) Modul de organizare și de lucru al Comisiei de monitorizare se află în responsabilitatea președintelui acesteia și se stabilește în funcție de volu-	ART. 3 (1) În vederea monitorizării, coordonării și îndrumării metodologice a implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial, conducătorul entității publice constituie, prin act de decizie internă, o structură cu atribuții în acest sens, denumită Comisia de monitorizare. (2) Comisia de monitorizare cuprinde conducătorii de compartimente din structura organizatorică, care se actualizează ori de câte ori este cazul și este coordonată de către președinte, persoană care deține funcție de conducere. Secretarul comisiei și înlocuitorul acestuia sunt desemnați de către președinte. (3) Modul de organizare și de lucru al Comisiei de monitorizare se află în responsabilitatea președintelui acesteia și se stabilește în funcție	Art. 3. – (1) În vederea monitorizării, coordonării și îndrumării metodologice a implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial, conducătorul entității publice constituie, prin act de decizie internă, o structură cu atribuții în acest sens, denumită Comisia de monitorizare. (2) Comisia de monitorizare cuprinde conducătorii compartimentelor incluse în primul nivel de conducere din structura organizatorică a entității publice, cu excepția compartimentului de audit public intern; în cazul entităților publice locale care nu au o structură organizatorică dezvoltată, Comisia de monitorizare poate cuprinde reprezentanți ai compartimentelor, desemnați de către conducătorul entității publice. (3) Comisia de monitorizare este coordonată de către un președinte, care poate fi conducătorul entității sau o altă

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	mul și de complexitatea proceselor și activităților, pe baza Regulamentului de organizare și funcționare a comisiei. (4) Președintele Comisiei de monitorizare emite ordinea de zi a ședințelor, asigură conducerea ședințelor și elaborează minutele ședințelor și hotărârile comisiei. (5) Comisia de monitorizare coordonează procesul de actualizare a obiectivelor și a activităților la care se atașează indicatori de performanță sau de rezultat pentru evaluarea acestora. (6) Comisia de monitorizare analizează și prioritizează riscurile semnificative, care pot afecta atingerea obiectivelor generale ale funcționării entității publice, prin stabilirea limitelor de toleranță la risc, anual, aprobate de către conducerea entității, care sunt obligatorii și se transmit tuturor compartimentelor pentru aplicare. (7) Comisia de monitorizare analizează și avizează procedurile formalizate și le transmite spre apro-	de volumul și de complexitatea proceselor și activităților, pe baza Regulamentului de organizare și funcționare a comisiei. (4) Președintele Comisiei de monitorizare emite ordinea de zi a ședințelor, asigură conducerea ședințelor și elaborează minutele ședințelor și hotărârile comisiei. (5) Comisia de monitorizare coordonează procesul de actualizare a obiectivelor și a activităților la care se atașează indicatori de performanță sau de rezultat pentru evaluarea acestora. (6) Comisia de monitorizare analizează și prioritizează riscurile semnificative, care pot afecta atingerea obiectivelor generale ale funcționării entității publice, prin stabilirea limitelor de toleranță la risc, anual, aprobate de către conducerea entității, care sunt obligatorii și se transmit tuturor compartimentelor pentru aplicare. (7) Comisia de monitorizare analizează și avizează procedurile formalizate și le transmite spre apro-	persoană de conducere cu autoritate, delegată de acesta și asistată de un secretariat tehnic. (4) Modul de organizare și de lucru al Comisiei de monitorizare se află în responsabilitatea președintelui acesteia și se stabilește în funcție de volumul și de complexitatea proceselor și activităților entității publice, pe baza Regulamentului de organizare și funcționare al Comisiei, care se actualizează ori de câte ori este cazul. (5) Președintele Comisiei de monitorizare asigură conducerea ședințelor, conform ordinii de zi și aprobă minutele ședințelor și, după caz, hotărârile acestora. În funcție de tematica ordinii de zi a ședințelor, la solicitarea președintelui Comisiei de monitorizare, pot participa și alte persoane în calitate de invitați. (6) Comisia de monitorizare coordonează procesul de actualizare a obiectivelor generale și specifice, a activităților procedurale, a procesului de gestionare a riscurilor, a sistemului de monitorizare a performanțelor, a situației procedurilor și a sistemului de monitorizare și de raportare, respectiv infor-

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	bare conducătorului entității publice. (8) Comisia de monitorizare analizează, în vederea aprobării, informarea privind monitorizarea performanțelor la nivelul entității, elaborată de secretarul Comisiei de monitorizare, pe baza raportărilor anuale privind monitorizarea performanțelor anuale, de la nivelul compartimentelor. (9) Comisia de monitorizare analizează, în vederea aprobării, informarea privind desfășurarea procesului de gestionare a riscurilor, elaborată de Echipa de gestionare a riscurilor, pe baza raportărilor anuale, de la nivelul compartimentelor.	bare conducătorului entității publice. (8) Comisia de monitorizare analizează, în vederea aprobării, informarea privind monitorizarea performanțelor la nivelul entității, elaborată de secretarul Comisiei de monitorizare, pe baza raportărilor anuale privind monitorizarea performanțelor anuale, de la nivelul compartimentelor. (9) Comisia de monitorizare analizează, în vederea aprobării, informarea privind desfășurarea procesului de gestionare a riscurilor, elaborată de Echipa de gestionare a riscurilor, pe baza raportărilor anuale, de la nivelul compartimentelor.	mare către conducătorul entității publice. Art. 5 – (6) Comisia de monitorizare analizează și prioritizează riscurile semnificative, care pot afecta atingerea obiectivelor entității publice, prin stabilirea profilului de risc și a limitei de toleranță la risc, anual, aprobate de către conducerea entității.
(3) În vederea elaborării procedurilor formalizate pe activități, entitățile publice pot utiliza modelul prezentat în anexa nr. 2.	ART. 6 (1) Conducerea entității asigură elaborarea procedurilor formalizate, respectiv a procedurilor de sistem și a procedurilor operaționale, pentru detalierea proceselor și activităților derulate în cadrul entității și aducerea la cunoștință personalului acesteia. (2) În vederea îndeplinirii în condiții de	ART. 6 (1) Conducerea entității asigură elaborarea procedurilor formalizate, respectiv a procedurilor de sistem și a procedurilor operaționale, pentru detalierea proceselor și activităților derulate în cadrul entității și aducerea la cunoștință personalului acesteia. (2) În vederea îndeplinirii în condiții de	Art. 6 – (1) Conducerea entității asigură procesul de elaborare a procedurilor documentate respectiv a procedurilor de sistem și a procedurilor operaționale, pentru procesele și activitățile derulate în cadrul entității și aducerea la cunoștință personalului acesteia. (2) În vederea îndeplinirii în condiții de regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate.

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	regularitate, eficacitate, economicitate și eficiență a obiectivelor entităților publice se elaborează proceduri formalizate, în coordonarea Comisiei de monitorizare. (3) Procedurile formalizate se elaborează pe procese sau activități și descriu totalitatea pașilor de urmat în succesiune logică, modalitățile de lucru și regulile de aplicat pentru realizarea activităților și acțiunilor, respectiv activitățile de control implementate, responsabilitățile și atribuțiile personalului de conducere și de execuție din cadrul entității publice. (4) Procedurile formalizate se elaborează în conformitate cu modelul prezentat în anexa nr. 2 B – Procedura formalizată.	regularitate, eficacitate, economicitate și eficiență a obiectivelor entităților publice se elaborează proceduri formalizate, în coordonarea Comisiei de monitorizare. (3) Procedurile formalizate se elaborează pe procese sau activități și descriu totalitatea pașilor de urmat în succesiune logică, modalitățile de lucru și regulile de aplicat pentru realizarea activităților și acțiunilor, respectiv activitățile de control implementate, responsabilitățile și atribuțiile personalului de conducere și de execuție din cadrul entității publice. (4) Procedurile formalizate se elaborează în conformitate cu modelul prezentat în anexa nr. 2 B – Procedura formalizată.	tate a obiectivelor entităților publice, compartimentele elaborează proceduri documentate, în coordonarea Comisiei de monitorizare. (3) Secretariatul tehnic al Comisiei de monitorizare analizează procedura din punctul de vedere al respectării conformității cu structura minimală prevăzută în Procedura documentată. (4) Procedurile documentate se semnează la întocmire de către responsabilii de activitățile procedurale, la verificare de către conducătorul compartimentului, la avizare de către președintele Comisiei de monitorizare și se aprobă de către conducătorul entității publice sau, după caz, conform procedurii proprii stabilite la nivelul entității publice. (5) În funcție de specificul și complexitatea activităților entității publice, inclusiv a reglementărilor interne, entitățile publice își particularizează procedurile în conformitate cu o procedură de sistem proprie, având la bază obligatoriu structura minimală prevăzută în Procedura documentată.

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
ART. 4 (1) Programele elaborate și actualizate conform art. 2, alin. (2), inclusiv actele administrative de constituire și modificare a structurilor prevăzute la art. 3, alin. (1), vor fi transmise, în vederea informării și armonizării, la entitățile publice ierarhic superioare, la termenele stabilite de acestea, dar nu mai târziu de data de 15 martie a fiecărui an. (2) Stadiul implementării și dezvoltării sistemelor de control intern managerial la nivelul entităților publice, precum și situațiile deosebite, constatate în acțiunile de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică, derulate de structurile prevăzute la art. 2, alin. (1), fac obiectul informării, prin întocmirea de situații semestriale/anuale, pe formatul-model prezentat în anexa nr. 3, care se transmit entităților publice ierarhic superioare, la termenele stabilite de acestea. (3) Instituțiile publice în care se exercită	ART. 8 (1) Actele administrative de constituire și de modificare a structurilor, prevăzute la art. 3 și 5, inclusiv programele de dezvoltare elaborate și actualizate, conform art. 4, se transmit, în vederea informării și armonizării, la entitățile publice ierarhic superioare, până la data de 15 martie a fiecărui an. (2) Stadiul implementării și dezvoltării sistemelor de control intern managerial la nivelul entităților publice, precum și situațiile deosebite, constatate de către Comisia de monitorizare, fac obiectul informării, prin întocmirea de situații centralizatoare semestriale/anuale, conform modelului prezentat în anexa nr. 3 – Situația centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial, care se transmit entităților publice ierarhic superioare, la termenele prevăzute la alin. (4). (3) Evaluarea stadiului implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial se realizează la nivelul	ART. 8 (1) Actele administrative de constituire și de modificare a structurilor, prevăzute la art. 3 și 5, inclusiv programele de dezvoltare elaborate și actualizate, conform art. 4, se transmit, în vederea informării și armonizării, la entitățile publice ierarhic superioare, până la data de 15 martie a fiecărui an. (2) Stadiul implementării și dezvoltării sistemelor de control intern managerial la nivelul entităților publice, precum și situațiile deosebite, constatate de către Comisia de monitorizare, fac obiectul informării, prin întocmirea de situații centralizatoare semestriale/anuale, conform modelului prezentat în anexa nr. 3 – Situația centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial, care se transmit entităților publice ierarhic superioare, la termenele prevăzute la alin. (4). (3) Evaluarea stadiului implementării și dezvoltării sistemu-	Art. 8 – (1) Stadiul implementării și dezvoltării sistemelor de control intern managerial la nivelul entităților publice, constat de către Comisia de monitorizare, face obiectul informării, prin întocmirea de situații centralizatoare anuale, conform modelului prevăzut în <i>Situația centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial</i>, care se transmit entităților publice ierarhic superioare, cu încadrarea în termenele prevăzute la alin. (3). (2) Evaluarea stadiului implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial se realizează la nivelul tuturor compartimentelor entității publice, inclusiv la nivelul instituțiilor/structurilor fără personalitate juridică aflate în subordinea, sub autoritatea sau în coordonarea entității publice. (3) Instituțiile 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, transmit la DCIMRI din cadrul Secretariatului General

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special transmit Ministerului Finanțelor Publice, Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control, prin controlorii delegați numiți la acestea de către ministrul finanțelor publice, situații centralizatoare ale situațiilor semestriale/anuale, prevăzute la alin. (2), întocmite pe formatul model prezentat în anexa nr. 3, până la data de 25 a lunii următoare fiecărui semestru încheiat, respectiv până la 20 februarie a anului următor, pentru anul precedent.	tuturor compartimentelor din structura organizatorică a entității publice, inclusiv a celor subordonate sau aflate în coordonarea acestora. (4) Instituțiile 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 transmit la DCIMRI, din cadrul Secretariatului General al Guvernului, situațiile centralizatoare semestriale, prevăzute la alin. (2), până la data de 25 a lunii următoare fiecărui semestru încheiat, iar situațiile centralizatoare anuale, până la 20 februarie a anului următor, pentru anul precedent.	lui de control intern managerial se realizează la nivelul tuturor compartimentelor din structura organizatorică a entității publice, inclusiv a celor subordonate sau aflate în coordonarea acestora. (4) Instituțiile 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 transmit la DCIMRI, din cadrul Secretariatului General al Guvernului, situațiile centralizatoare semestriale, prevăzute la alin. (2), până la data de 25 a lunii următoare fiecărui semestru încheiat, iar situațiile centralizatoare anuale, până la 20 februarie a anului următor, pentru anul precedent.	al Guvernului, situațiile centralizatoare anuale, până la 20 februarie a anului următor, pentru anul precedent.
ART. 5 (1) Se aprobă Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului anual al conducătorului entității publice asupra sistemului de control intern/managerial, prevăzute în anexa nr. 4.	ART. 8[^]1 (1) Conducătorul fiecărei entități publice elaborează anual Raportul asupra sistemului de control intern managerial la data de 31 decembrie 20..., în baza art. 4, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/ma-	ART. 8[^]1 (1) Conducătorul fiecărei entități publice elaborează anual Raportul asupra sistemului de control intern managerial la data de 31 decembrie 20..., în baza art. 4, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind contro-	Art. 9 – (1) Conducătorul fiecărei entități publice elaborează anual Raportul asupra sistemului de control intern managerial la data de 31 decembrie în baza art. 4, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern managerial și controlul financiar

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	nagerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform modelului prezentat în anexa nr. 4 – Instrucțiuni privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern managerial, care se prezintă organului ierarhic superior la termenele stabilite de acesta, la termenele prevăzute la alin. (2). (2) Instituțiile 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 transmit la DCIMRI, din cadrul Secretariatului General al Guvernului, Raportul asupra sistemului de control intern managerial la data de 31 decembrie 20..., prevăzut la alin. (1), până la 20 februarie a anului următor, pentru anul precedent. (3) Entitățile publice care, conform reglementărilor legale, nu se subordonează unei entități publice superioare, precum	lul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform modelului prezentat în anexa nr. 4 Instrucțiuni privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern managerial, care se prezintă organului ierarhic superior la termenele stabilite de acesta, la termenele prevăzute la alin. (2). (2) Instituțiile 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 transmit la DCIMRI, din cadrul Secretariatului General al Guvernului, Raportul asupra sistemului de control intern managerial la data de 31 decembrie 20..., prevăzut la alin. (1), până la 20 februarie a anului următor, pentru anul precedent. (3) Entitățile publice care, conform reglementărilor legale, nu se subordonează unei entități publice superioare, precum	preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform modelului prevăzut în <i>Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern managerial</i>, care se prezintă structurii ierarhic superioare, cu încadrarea în termenul prevăzut la alin. (2). (2) Instituțiile 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 transmit anual la DCIMRI, din cadrul Secretariatului General al Guvernului, Raportul asupra sistemului de control intern managerial la data de 31 decembrie prevăzut la alin. (1), până la 20 februarie a anului următor, pentru anul precedent. (3) Entitățile publice care, conform reglementărilor legale, nu se subordonează unei entități publice superioare, precum și autoritățile publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională întocmesc documentele prevăzute la alin. (1) și

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	și autoritățile și instituțiile publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională întocmesc documentele prevăzute la art. 8 și art. 8¹ ca documente doveditoare ale implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial. (4) Raportul se transmite odată cu situația financiară anuală și se prezintă organului ierarhic superior la termenele stabilite de acesta, în cadrul termenului prevăzut de lege.	și autoritățile și instituțiile publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională întocmesc documentele prevăzute la art. 8 și art. 8¹ ca documente doveditoare ale implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial. (4) Raportul se transmite odată cu situația financiară anuală și se prezintă organului ierarhic superior la termenele stabilite de acesta, în cadrul termenului prevăzut de lege.	la art. 8 ca documente doveditoare ale implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial.
(2) Ministerul Finanțelor Publice, prin Unitatea centrală de armonizare a sistemelor de management financiar și control, elaborează, în temeiul art. 4, alin. (5) și al art. 19, alin. (9), lit. h) și i) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare, un raport anual privind controlul intern, care va cuprinde analiza activității de control financiar preventiv și a stadiului implementării sistemelor	ART. 8¹3 (1) Secretariatul General al Guvernului, prin DCIMRI, elaborează și prezintă Guvernului, în temeiul art. 11, alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 174/2015, cu modificările ulterioare, până la sfârșitul semestrului I al anului	ART. 8¹3 (1) Secretariatul General al Guvernului, prin DCIMRI, elaborează și prezintă Guvernului, în temeiul art. 11, alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 174/2015, cu modificările ulterioare, până la sfârșitul semestrului I al anului curent,	Art. 11 – (1) Secretariatul General al Guvernului, prin DCIMRI, elaborează și prezintă Guvernului, în temeiul art. 11, alin. (3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 174/2015, cu modificările ulterioare, până la sfârșitul semestrului I al anului curent, pentru anul precedent, un raport privind stadiul implementării sisteme-

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
de control intern/ managerial la nive- lul instituțiilor publi- ce la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, bugetului asigurări- lor sociale de stat sau al bugetului ori- cărui fond special. (3) Ministerul Finanțelor Publice prezintă Guvernului raportul prevăzut la alin. (2), odată cu conturile generale anuale de execuție a bugetelor prevăzute de lege.	curent, pentru anul precedent, un raport privind stadiul im- plementării sisteme- lor de control intern managerial la nivelul instituțiilor publice. (2) Raportul prevă- zut la alin. (1) cu- prinde analiza și sta- diul implementării sistemelor de con- trol intern manageri- al la nivelul instituți- ilor publice la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetu- lui de stat, al bugetu- lui asigurărilor soci- ale de stat sau al bugetului oricărui fond special.	pentru anul prece- dent, un raport pri- vind stadiul imple- mentării sistemelor de control intern managerial la nivelul instituțiilor publice. (2) Raportul prevă- zut la alin. (1) cu- prinde analiza și sta- diul implementării sistemelor de con- trol intern manageri- al la nivelul instituți- ilor publice la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetu- lui de stat, al bugetu- lui asigurărilor soci- ale de stat sau al bugetului oricărui fond special.	lor de control intern managerial la nivelul instituțiilor publice. (2) Raportul prevăzut la alin. (1) cuprinde analiza și stadiul imple- mentării sistemelor de control intern mana- gerial la nivelul institu- țiilor publice la 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.
ART. 6 (1) În vederea asigu- rării bunei gestiuni a fondurilor publice și/sau a patrimo- niului public, Minis- terul Finanțelor Publice, prin Unită- tea centrală de ar- monizare a sisteme- lor de management financiar și control, avizează, din punc- tul de vedere al refe- ririlor la procedurile de control, proiecte- le de reglementări cu implicații finan- ciare, care se elabo- rează și se aprobă la nivelul entităților publice în care se exercită funcția de ordonator principal			

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special, la solicitarea acestora. (2) Controlorii delegați numiți de ministrul finanțelor publice pentru exercitarea controlului financiar preventiv delegat și/sau monitorizarea operațiunilor financiare la instituțiile publice formulează, în scris, la solicitarea ordonatorilor de credite sau a conducătorului compartimentului inițiator, un avis consultativ privind măsurile de control prevăzute în proiectele de proceduri elaborate în cadrul instituției respective, precum și conformitatea acestor proceduri cu prevederile prezentului ordin.			
ART. 7 Anexele nr. 1-4 fac parte integrantă din prezentul ordin.	ART. 8⁴ Anexele nr. 1-4 fac parte integrantă din prezentul ordin.	ART. 8⁴ Anexele nr. 1-4 fac parte integrantă din prezentul ordin.	----
ART. 8 Prezentul ordin va fi publicat în Monitorul oficial al României, Partea I, și va fi cuprins în pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice.	ART. 10 Prezentul ordin se publică în Monitorul oficial al României, Partea I, și se afișează pe pagina de internet a Secretariatului General al Guvernului.	ART. 10 Prezentul ordin se publică în Monitorul oficial al României, Partea I, și se afișează pe pagina de internet a Secretariatului General al Guvernului.	Art. 13 – Prezentul ordin se publică în Monitorul oficial al României, Partea I, și se afișează pe pagina de internet a Secretariatului General al Guvernului.

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	ART. 5 (1) Pentru o bună administrare a riscurilor de la toate nivelurile manageriale conducătorii compartimentelor desemnează un responsabil cu riscurile, care îi asistă în procesul de administrare a riscurilor. (2) Responsabilii cu riscurile de la nivelul compartimentelor participă la cursuri de pregătire în domeniul managementului riscurilor și consiliază personalul din cadrul acestora, pentru elaborarea registrelor de riscuri pe compartimente, în conformitate cu modelul prezentat în anexa nr. 2 A – Registrul de riscuri. (3) În vederea gestionării riscurilor la nivelul entității publice, conducătorul acesteia constituie, prin act de decizie internă, o structură cu atribuții în acest sens, denumită Echipa de gestionare a riscurilor. Pe baza deciziei managementului general se pot constitui echipe de gestionare a riscurilor și la nivelul direcțiilor generale/direcțiilor, care	ART. 5 (1) Pentru o bună administrare a riscurilor de la toate nivelurile manageriale, conducătorii compartimentelor desemnează un responsabil cu riscurile, care îi asistă în procesul de administrare a riscurilor. (2) Responsabilii cu riscurile de la nivelul compartimentelor participă la cursuri de pregătire în domeniul managementului riscurilor și consiliază personalul din cadrul acestora, pentru elaborarea registrelor de riscuri pe compartimente, în conformitate cu modelul prezentat în anexa nr. 2 A – Registrul de riscuri. (3) În vederea gestionării riscurilor la nivelul entității publice, conducătorul acesteia constituie, prin act de decizie internă, o structură cu atribuții în acest sens, denumită Echipa de gestionare a riscurilor. Pe baza deciziei managementului general se pot constitui echipe de gestionare a riscurilor și la nivelul direcțiilor generale/direcțiilor, care raportează Echipei	Art. 5 – (1) Procesul de management al riscurilor se află în responsabilitatea președintelui Comisiei de monitorizare și se organizează în funcție de dimensiunea, complexitatea și mediul specific al entității publice. (2) Pentru asigurarea unui management eficient al riscurilor la toate nivelurile entității publice, conducătorii compartimentelor de la primul nivel de conducere din structura organizatorică desemnează la nivelul acestora un responsabil cu riscurile. (3) Responsabilii cu riscurile consiliază personalul din cadrul compartimentelor și asistă conducătorii acestora în procesul de gestionare a riscurilor. (4) Riscurile aferente obiectivelor și/sau activităților se identifică și se evaluează la nivelul fiecărui compartiment, în conformitate cu elementele minimale din Registrul de riscuri; riscurile semnificative se centralizează la nivelul Comisiei de monitorizare în Registrul de riscuri al entității publice. (5) Secretariatul tehnic al Comisiei de monitorizare, pe baza Registrului

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	raportează Echipei de gestionare a riscurilor de la nivelul entității publice. (4) Echipa de gestionare a riscurilor cuprinde conducătorii de compartimente sau înlocuitorii acestora, din structura organizatorică, se actualizează ori de câte ori este cazul și este coordonată de către președinte, persoană care deține funcție de conducere și este diferită de persoana care coordonează Comisia de monitorizare. Secretarul echipei de gestionare a riscurilor și înlocuitorul acestuia sunt desemnați de către președinte dintre responsabilii cu riscurile de la nivelul compartimentelor. (5) Președintele Echipei de gestionare a riscurilor emite ordinea de zi a ședințelor echipei, asigură conducerea ședințelor și elaborarea proceselor-verbale ale ședințelor, care cuprind dezbaterile privind riscurile și măsurile de control stabilite, transmise la compartimente pentru implementarea acestora.	de gestionare a riscurilor de la nivelul entității publice. (4) Echipa de gestionare a riscurilor cuprinde conducătorii de compartimente sau înlocuitorii acestora, din structura organizatorică, se actualizează ori de câte ori este cazul și este coordonată de către președinte, persoană care deține funcție de conducere și este diferită de persoana care coordonează Comisia de monitorizare. Secretarul echipei de gestionare a riscurilor și înlocuitorul acestuia sunt desemnați de către președinte dintre responsabilii cu riscurile de la nivelul compartimentelor. (5) Președintele Echipei de gestionare a riscurilor emite ordinea de zi a ședințelor echipei, asigură conducerea ședințelor și elaborarea proceselor-verbale ale ședințelor, care cuprind dezbaterile privind riscurile și măsurile de control stabilite, transmise la compartimente pentru implementarea acestora. (6) Secretarul Echi-	de riscuri de la nivelul entității, propune profilul de risc și limita de toleranță la risc care sunt analizate și avizate în ședința comisiei și aprobate de către conducătorul entității publice. [...] (7) Conducătorul compartimentului transmite măsurile de control pentru riscurile semnificative secretariatului tehnic al Comisiei de monitorizare, care elaborează anual <i>Planul de implementare a măsurilor de control</i> pentru riscurile semnificative la nivelul entității publice; planul este analizat de Comisia de monitorizare și aprobat de către conducătorul entității publice. (8) Secretariatul tehnic al Comisiei de monitorizare transmite <i>Planul de măsuri aprobat</i> compartimentelor responsabile cu gestionarea riscurilor semnificative, în vederea implementării. (9) Secretariatul tehnic al Comisiei de monitorizare elaborează, pe baza raportărilor anuale ale conducătorilor compartimentelor de la primul nivel de conducere, privind desfășurarea procesului de gestionare a riscurilor și monitorizarea performanțelor, o infor-

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	(6) Secretarul Echipii de gestionare a riscurilor elaborează Registrul riscurilor de la nivelul entității, prin centralizarea registrelor de riscuri de la nivelul compartimentelor, și îl actualizează anual. (7) Modul de organizare și de lucru al Echipii de gestionare a riscurilor se află în responsabilitatea președintelui acesteia și se stabilește în funcție de organizarea entității publice, pe baza Regulamentului de organizare și de funcționare al echipei, dar și de volumul și complexitatea riscurilor din cadrul entității publice. (8) Secretarul Echipii de gestionare a riscurilor elaborează, pe baza rapoartelor anuale privind desfășurarea procesului de gestionare a riscurilor de la nivelul compartimentelor, dar și pe baza planului de implementare a măsurilor de control întocmit de secretarul echipei, o informare care se discută și se analizează pentru a fi transmisă spre aprobare Comisiei de monitorizare.	pei de gestionare a riscurilor elaborează Registrul riscurilor de la nivelul entității, prin centralizarea registrelor de riscuri de la nivelul compartimentelor, și îl actualizează anual. (7) Modul de organizare și de lucru al Echipii de gestionare a riscurilor se află în responsabilitatea președintelui acesteia și se stabilește în funcție de organizarea entității publice, pe baza Regulamentului de organizare și de funcționare al echipei, dar și de volumul și complexitatea riscurilor din cadrul entității publice. (8) Secretarul Echipii de gestionare a riscurilor elaborează, pe baza rapoartelor anuale privind desfășurarea procesului de gestionare a riscurilor de la nivelul compartimentelor, dar și pe baza planului de implementare a măsurilor de control întocmit de secretarul echipei, o informare care se discută și se analizează pentru a fi transmisă spre aprobare Comisiei de monitorizare.	mare către conducătorul entității publice, aprobată de președintele Comisiei de monitorizare, privind desfășurarea procesului de gestionare a riscurilor și monitorizarea performanțelor la nivelul entității. (10) Informarea cuprinde o analiză a riscurilor identificate și gestionate la nivelul compartimentelor, respectiv monitorizarea obiectivelor și activităților prin intermediul indicatorilor de performanță la nivelul entității publice.

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	ART. 6[^]1 Prin excepție de la dispozițiile art. 3-6, monitorizarea, coordonarea și îndrumarea metodologică a implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial la nivelul autorităților și instituțiilor publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională se organizează și se desfășoară în condițiile stabilite prin ordin al conducătorului acestora.	ART. 6[^]1 Prin excepție de la dispozițiile art. 3-6, monitorizarea, coordonarea și îndrumarea metodologică a implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial la nivelul autorităților și instituțiilor publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională se organizează și se desfășoară în condițiile stabilite prin ordin al conducătorului acestora.	---
	ART. 7 (1) Secretariatul General al Guvernului, prin Direcția de control intern managerial și relații interinstituționale (DCIMRI), elaborează și implementează politica 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. (2) Pentru îndeplinirea atribuțiilor prevăzute la alin. (1), DCIMRI derulează	ART. 7 (1) Secretariatul General al Guvernului, prin Direcția de control intern managerial și relații interinstituționale (DCIMRI), elaborează și implementează politica 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. (2) Pentru îndeplinirea atribuțiilor prevăzute la alin. (1), DCIMRI derulează	Art. 7 – (1) Secretariatul General al Guvernului, prin Direcția de control intern managerial și relații interinstituționale (DCIMRI), elaborează și implementează politica în domeniul sistemului de control intern managerial, coordonează și supraveghează prin activități de îndrumare metodologică implementarea și dezvoltarea sistemelor de control intern managerial la nivelul entităților publice. (2) Pentru îndeplinirea atribuțiilor prevăzute la alin. (1), DCIMRI derulează misiuni de îndrumare metodologică la instituții publice în care se exercită funcția de ordonator principal de

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	misiuni de verificare și îndrumare metodică la instituții 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, pe baza Planului anual de activitate al direcției. (2[^]1) De la prevederile alin. (2) sunt exceptate autoritățile și instituțiile publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională. (3) Planul de activitate al DCIMRI este elaborat anual de către conducerea direcției și aprobat de către secretarul general al Guvernului, pe baza Notei de justificare. (4) Planul anual de activitate al DCIMRI se modifică și se completează pe baza Notei de modificare pe parcursul anului sau la sfârșitul acestuia.	misiuni de verificare și îndrumare metodică la instituții 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, pe baza Planului anual de activitate al direcției. (2[^]1) De la prevederile alin. (2) sunt exceptate autoritățile și instituțiile publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională. (3) Planul de activitate al DCIMRI este elaborat anual, de către conducerea direcției și aprobat de către secretarul general al Guvernului, pe baza Notei de justificare. (4) Planul anual de activitate al DCIMRI se modifică și se completează pe baza Notei de modificare pe parcursul anului sau la sfârșitul acestuia.	credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat sau al bugetului oricărui fond special, inclusiv la cele subordonate, în coordonarea și sub autoritatea acestora, pe baza Planului anual de activitate al direcției. (3) De la prevederile alin. (2) sunt exceptate autoritățile și instituțiile publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională. (4) Planul de activitate al DCIMRI este elaborat anual, de către conducerea direcției și aprobat de către Secretarul General al Guvernului. (5) În vederea îndrumării metodologice, DCIMRI desfășoară activități de conștientizare și diseminare a sistemului de control intern managerial la nivelul autorităților administrației publice centrale și locale.
	ART. 8[^]2 Controlul intern managerial este în responsabilitatea conducătorilor entităților publice, care au obligația proiectării, implementării și dezvoltării conti-	ART. 8[^]2 Controlul intern managerial este în responsabilitatea conducătorilor entităților publice, care au obligația proiectării, implementării și dezvoltării continue	Art. 10 – Controlul intern managerial este în responsabilitatea conducătorilor entităților publice, care au obligația proiectării, implementării și dezvoltării continue a acestuia. Încredințarea

OMFP nr. 946/2005	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
	nue a acestuia. Încredințarea unor terți a realizării activităților privind implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial al entității publice presupune că, în această situație, conducătorul entității publice nu își îndeplinește propriile atribuții cu bune rezultate.	a acestuia. Încredințarea unor terți a realizării activităților privind implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial al entității publice presupune că, în această situație, conducătorul entității publice nu își îndeplinește propriile atribuții cu bune rezultate.	unor terți a realizării activităților privind implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial al entității publice presupune că, în această situație, conducătorul entității publice nu își îndeplinește propriile atribuții cu bune rezultate.
	ART. 9 La data intrării în vigoare a prezentului ordin orice dispoziție contrară se abrogă.	ART. 9 La data intrării în vigoare a prezentului ordin orice dispoziție contrară se abrogă.	Art. 12 – La data intrării în vigoare a prezentului ordin, Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice, publicat în Monitorul oficial al României, Partea I, nr. 444 din 22 iunie 2015, cu modificările și completările ulterioare, se abrogă.

Legendă:

abc – text care se regăsește în ambele ordine;

~~abc~~ – text eliminat;

abc – text nou introdus;

abc – text înlocuit, care are corespondență în celălalt ordin.

Sursa: *Elaborat de autor.*

B.2. Descrierea standardelor de control intern managerial

Tabelul B.2. Paralelă privind descrierea standardelor de control intern managerial din OSGG nr. 600/2018 și 400/2015 comparativ cu cele cuprinse în OMFP nr. 946/2005

OSGG nr. 600/2018	OSGG nr. 400/2015	OMFP nr. 946/2005
Standardul 1 – Etica și integritatea Conducerea și salariații entității publice cunosc și susțin valorile etice și valorile entității, respectă și aplică reglementările cu privire la etică, integritate, evitarea conflictelor de interese, prevenirea și raportarea fraudelor, actelor de corupție și semnalarea neregulilor.	Standardul 1 – Etica și integritatea Conducerea și salariații entității publice cunosc și susțin valorile etice și valorile organizației, respectă și aplică reglementările cu privire la etică, integritate, evitarea conflictelor de interese, prevenirea și raportarea fraudelor, actelor de corupție și semnalarea neregularităților.	Standardul 1. Etica, integritatea Entitatea publică asigură condițiile necesare cunoașterii de către angajați a reglementărilor care guvernează comportamentul acestora, prevenirea și raportarea fraudelor și neregulilor.
		Standardul 16. Semnalarea neregularităților Salariații, deosebit de comunicările pe care le realizează în legătură cu atingerea obiectivelor față de care sunt responsabili, au și posibilitatea ca, pe baza unor proceduri distincte, să semnaleze neregularități, fără ca astfel de semnalări să atragă un tratament inechitabil sau discriminatoriu față de salariatul care se conformează unor astfel de proceduri.
Standardul 2 – Atribuții, funcții, sarcini Conducerea entității publice asigură întocmirea și actualizarea documentului privind misiunea entității publice, a regulamentelor interne și a fișelor posturilor, pe care le comunică salariaților.	Standardul 2 – Atribuții, funcții, sarcini Conducerea entității publice asigură întocmirea și actualizarea permanentă a documentului privind misiunea entității publice, a regulamentelor interne și a fișelor posturilor, pe care le comunică angajaților.	Standardul 2. Atribuții, funcții, sarcini Entitatea publică transmite angajaților și actualizează permanent: • documentul privind misiunea entității publice; • regulamentele interne; • fișa postului (funcției).
		Standardul 4. Funcții sensibile Entitatea publică identifică funcțiile considerate ca

OSGG nr. 600/2018	OSGG nr. 400/2015	OMFP nr. 946/2005
		fiind sensibile și stabilește o politică adecvată de rotație a salariaților care ocupă astfel de funcții.
Standardul 3 – Competență, performanță Conducerea entității publice asigură ocuparea posturilor de către persoane competente, cărora le încredințează sarcini potrivit competențelor, și asigură condiții pentru îmbunătățirea pregătirii profesionale a salariaților. Performanțele profesionale ale salariaților sunt evaluate anual în raport cu obiectivele postului.	Standardul 3 – Competență, performanță Conducătorul entității publice asigură ocuparea posturilor de către persoane competente, cărora le încredințează sarcini potrivit competențelor, și asigură condiții pentru îmbunătățirea pregătirii profesionale a angajaților. Performanțele profesionale individuale ale angajaților sunt evaluate anual în scopul confirmării cunoștințelor profesionale, aptitudinilor și abilităților necesare îndeplinirii sarcinilor și responsabilităților încredințate.	Standardul 3. Competență, performanță Managerul asigură ocuparea posturilor de către persoane competente, cărora le încredințează sarcini potrivit competențelor, și asigură condiții pentru dezvoltarea capacității profesionale a salariatului.
Standardul 4 – Structura organizatorică Conducătorul entității publice definește structura organizatorică, competențele, responsabilitățile, sarcinile, relațiile organizatorice și comunică salariaților documentele specifice ale structurii organizatorice. Conducătorul entității publice stabilește, în scris, limitele competențelor și responsabilităților pe care le delegă, în conformitate cu cerințele legale.	Standardul 4 – Structura organizatorică Conducătorul entității publice definește structura organizatorică, competențele, responsabilitățile, sarcinile, liniile de raportare pentru fiecare componentă structurală și comunică salariaților documentele de formalizare a structurii organizatorice. Conducătorul entității publice stabilește, în scris, limitele competențelor și responsabilităților pe care le delegă.	Standardul 5. Delegarea Managerul stabilește, în scris, limitele competențelor și responsabilităților pe care le delegă. Standardul 6. Structura organizatorică Entitatea publică definește propria structură organizatorică, competențele, responsabilitățile, sarcinile și obligația de a raporta pentru fiecare componentă structurală și informează în scris salariații.
Standardul 5 – Obiective Conducerea entității publice definește obiectivele generale, legate de scopurile entității, de fiabilitatea informațiilor, conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne, precum și	Standardul 5 – Obiective Conducerea entității publice definește obiectivele determinante, legate de scopurile entității, precum și pe cele complementare, legate de fiabilitatea infor-	Standardul 7. Obiective Entitatea publică trebuie să definească obiectivele determinante, legate de scopurile entității, precum și cele complementare, legate de fiabilitatea infor-

OSGG nr. 600/2018	OSGG nr. 400/2015	OMFP nr. 946/2005
obiectivele specifice și le comunică, după caz, tuturor salariaților și terților interesați. Obiectivele entității publice trebuie formulate clar, de o manieră care să permită monitorizarea îndeplinirii lor și să fie actualizate ori de câte ori este necesar.	mațiilor, conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne, și comunică obiectivele definite tuturor salariaților și terților interesați.	mațiilor, conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne și să comunice obiectivele definite tuturor salariaților și terților interesați. Standardul 15. Ipoteze, reevaluări Fixarea obiectivelor ia în considerare ipoteze acceptate conștient, prin consens. Modificarea ipotezelor, ca urmare a transformării mediului, impune reevaluarea obiectivelor.
Standard 6 – Planificarea Conducerea entității publice întocmește planuri sau alte documente de planificare prin care se pun în concordanță activitățile necesare pentru atingerea tuturor obiectivelor stabilite cu resursele maxim posibil de alocat, se stabilesc termene de realizare și persoane responsabile , astfel încât riscurile susceptibile să afecteze realizarea obiectivelor entității să fie minime.	Standard 6 – Planificarea Conducerea entității publice întocmește planuri prin care se pun în concordanță activitățile necesare pentru atingerea obiectivelor cu resursele maxim posibil de alocat, astfel încât riscurile susceptibile să afecteze realizarea obiectivelor entității să fie minime.	Standardul 8. Planificarea Entitatea publică întocmește planuri prin care se pun în concordanță activitățile necesare pentru atingerea obiectivelor cu resursele maxim posibil de alocat, astfel încât riscurile de a nu realiza obiectivele să fie minime. Standardul 9. Coordonarea Pentru atingerea obiectivelor, deciziile și acțiunile componentelor structurale ale entității publice trebuie coordonate, în scopul asigurării convergenței și coerenței acestora.
Standardul 7 – Monitorizarea performanțelor Conducătorul entității publice dispune monitorizarea performanțelor pentru obiectivele și/sau activitățile compartimentelor , prin intermediul unor indicatori cantitativi și/sau calitativi, inclusiv cu privire la economicitate, eficiență și eficacitate.	Standardul 7 – Monitorizarea performanțelor Conducătorul entității publice asigură monitorizarea performanțelor pentru fiecare fiecare obiectiv și activitate, prin intermediul unor indicatori cantitativi și calitativi relevanți , inclusiv cu privire la economicitate, eficiență și eficacitate, care trebuie să fie măsurabili, specifici, accesibili, rele-	Standardul 10. Monitorizarea performanțelor Entitatea publică asigură, pentru fiecare politică și activitate, monitorizarea performanțelor, utilizând indicatori cantitativi și calitativi relevanți, inclusiv cu privire la economicitate, eficiență și eficacitate.

OSGG nr. 600/2018	OSGG nr. 400/2015	OMFP nr. 946/2005
	vanți și stabiliți pentru o anumită durată în timp.	
Standardul 8 – Managementul riscului Conducătorul entității publice organizează și implementează un proces de management al riscurilor care să faciliteze realizarea obiectivelor acesteia în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate.	Standardul 8 – Managementul riscului Conducătorul entității publice instituie și pune în aplicare un proces de management al riscurilor, care să faciliteze realizarea eficientă și eficace a obiectivelor acesteia.	Standardul 11. Managementul riscului Entitatea publică analizează sistematic, cel puțin o dată pe an, riscurile legate de desfășurarea activităților sale, elaborează planuri corespunzătoare, în direcția limitării posibilelor consecințe ale acestor riscuri, și numește salariații responsabili în aplicarea planurilor respective.
Standardul 9 – Proceduri Conducerea entității publice asigură elaborarea procedurilor documentate într-un mod unitar pentru procesele majore sau activitățile semnificative desfășurate în cadrul entității și le aduce la cunoștință personalului implicat.	Standardul 9 – Proceduri Conducerea entității publice asigură elaborarea procedurilor formalizate pentru procesele sau activitățile derulate în cadrul entității și le aduce la cunoștință personalului implicat, respectiv procedurile de sistem și proceduri operaționale.	Standardul 17. Proceduri Pentru activitățile din cadrul entității publice și, în special, pentru operațiunile economice, aceasta elaborează proceduri scrise, care se comunică tuturor salariaților implicați.
		Standardul 18. Separarea atribuțiilor Elementele operaționale și financiare ale fiecărei acțiuni sunt efectuate de persoane independente una față de cealaltă, respectiv funcțiile de inițiere și verificare trebuie să fie separate.
		Standardul 20. Gestionarea abaterilor Entitatea publică se asigură că, pentru toate situațiile în care, din cauza unor circumstanțe deosebite, apar abateri față de politicile sau procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la un nivel corespunzător, înainte de efectuarea operațiunilor.

OSGG nr. 600/2018	OSGG nr. 400/2015	OMFP nr. 946/2005
Standardul 10 – Supravegherea Conducerea entității publice inițiază, aplică și dezvoltă instrumente adecvate de supervizare și control al proceselor și activităților specifice compartimentului, în scopul realizării acestora în condiții de economicitate, eficiență, eficacitate, siguranță și legalitate.	Standardul 10 – Supravegherea Conducerea entității publice inițiază, aplică și dezvoltă controale adecvate de supraveghere a activităților, operațiunilor și tranzacțiilor, în scopul realizării eficiente a acestora.	Standardul 19. Supravegherea Entitatea publică asigură măsuri de supraveghere adecvate a operațiunilor, pe baza unor proceduri prestabilite, inclusiv prin control ex-post, în scopul realizării în mod eficace a acestora.
Standardul 11 – Continuitatea activității Conducerea entității publice identifică principalele amenințări cu privire la continuitatea derulării proceselor și activităților și asigură măsurile corespunzătoare pentru ca activitatea acesteia să poată continua în orice moment, în toate împrejurările și în toate planurile, indiferent care ar fi natura amenințării.	Standardul 11 – Continuitatea activității Conducerea entității publice identifică principalele amenințări cu privire la continuitatea derulării proceselor și activităților și asigură măsurile corespunzătoare pentru ca activitatea acesteia să poată continua în orice moment, în toate împrejurările și în toate planurile, indiferent care ar fi natura unei perturbări majore.	Standardul 21. Continuitatea activității Entitatea publică asigură măsurile corespunzătoare pentru ca activitatea acesteia să poată continua în orice moment, în toate împrejurările și în toate planurile, cu deosebire în cel economico-financiar.
Standardul 12 – Informarea și comunicarea În entitatea publică trebuie stabilite tipurile de informații, conținutul, calitatea, frecvența, sursele, destinarii acestora și se dezvoltă un sistem eficient de comunicare internă și externă, astfel încât conducerea și salariații să își poată îndeplini în mod eficace și eficient sarcinile, iar informațiile să ajungă complete și la timp la utilizatori.	Standardul 12 – Informarea și comunicarea În entitatea publică sunt stabilite tipurile de informații, conținutul, calitatea, frecvența, sursele, destinarii acestora și se dezvoltă un sistem eficient de comunicare internă și externă, astfel încât conducerea și salariații să își poată îndeplini în mod eficace și eficient sarcinile, iar informațiile să ajungă complete și la timp la utilizatori.	Standardul 12. Informarea Entitatea publică stabilește tipurile de informații, conținutul, calitatea, frecvența, sursele și destinarii acestora, astfel încât managerii și salariații, prin primirea și transmiterea informațiilor, să își poată îndeplini sarcinile. Standardul 13. Comunicarea Entitatea publică trebuie să dezvolte un sistem eficient de comunicare internă și externă, care să asigure o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încât acestea să ajungă complete și la timp la utilizatori.

OSGG nr. 600/2018	OSGG nr. 400/2015	OMFP nr. 946/2005
Standardul 13 – Gestionarea documentelor Conducătorul entității publice organizează și gestionează procesul de creare, revizuire, organizare, stocare, utilizare, identificare și arhivare a documentelor interne și a celor provenite din exteriorul entității, oferind control asupra ciclului complet de viață al acestora și accesibilitate conducerii și salariaților entității, precum și terților abilitați.	Standardul 13 – Gestionarea documentelor Conducătorul entității publice organizează și administrează procesul de creare, revizuire, organizare, stocare, utilizare, identificare și arhivare a documentelor interne și a celor provenite din exteriorul organizației, oferind control asupra ciclului complet de viață al acestora și accesibilitate conducerii și angajaților entității, precum și terților abilitați.	Standardul 14. Corespondența și arhivarea Fiecare entitate publică organizează primirea/expedierea, înregistrarea și arhivarea corespondenței, astfel încât sistemul să fie accesibil managerului, angajaților și terților interesați cu abilitare în domeniu.
Standardul 14 – Raportarea contabilă și financiară Conducătorul entității publice asigură buna desfășurare a proceselor și exercitarea formelor de control intern adecvate, care garantează că datele și informațiile aferente utilizate pentru întocmirea situațiilor contabile anuale și a rapoartelor financiare sunt corecte, complete și furnizate la timp.	Standardul 14 – Raportarea contabilă și financiară Conducătorul entității publice asigură buna desfășurare a proceselor și exercitarea formelor de control intern adecvate, care garantează că datele și informațiile aferente utilizate pentru întocmirea situațiilor contabile anuale și a rapoartelor financiare sunt corecte, complete și furnizate la timp.	-
Standardul 15 – Evaluarea sistemului de control intern managerial Conducătorul entității publice atribuie responsabilități de evaluare a controlului intern managerial conducătorilor compartimentelor, elaborând în acest scop politici, planuri și programe. Conducătorul entității publice dispune și monitorizează evaluarea controlului intern managerial prin intermediul compartimentelor, în conformitate cu anexele nr. 3 și 4.	Standardul 15 – Evaluarea sistemului de control intern managerial Conducătorul entității publice instituie o funcție de evaluare a controlului intern managerial, elaborând, în acest scop, politici, planuri și programe. Conducătorul entității publice elaborează, anual, prin asumarea responsabilității manageriale, un raport asupra propriului sistem de control intern managerial.	Standardul 24. Verificarea și evaluarea controlului Entitatea publică instituie o funcție de evaluare a controlului intern și elaborează politici, planuri și programe de derulare a acestor acțiuni.

OSGG nr. 600/2018	OSGG nr. 400/2015	OMFP nr. 946/2005
Conducătorul entității publice elaborează, anual, prin asumarea responsabilității manageriale, un raport asupra propriului sistem de control intern managerial.		
Standardul 16 – Auditul intern Entitatea publică înființează un compartiment de audit public intern (sau are acces la o capacitate de audit competentă), organizat cu scopul îmbunătățirii managementului entității publice prin activități de asigurare și consiliere.	Standardul 16 – Auditul intern Entitatea publică înființează sau are acces la o capacitate de audit competentă, care are în structura sa auditori competenți, a căror activitate se desfășoară, de regulă, conform unor programe bazate pe evaluarea riscurilor.	Standardul 25. Auditul intern Entitatea publică înființează sau are acces la o capacitate de audit, care are în structura sa auditori competenți, a căror activitate se desfășoară, de regulă, conform unor programe bazate pe evaluarea riscului.
-	-	Standardul 22. Strategii de control Entitatea publică construiește politici adecvate strategiilor de control și programelor concepute pentru atingerea obiectivelor și menținerea în echilibru a acestor strategii.
-	-	Standardul 23. Accesul la resurse Managerul stabilește, prin emiterea de documente de autorizare, persoanele care au acces la resursele materiale, financiare și informaționale ale entității publice și numește persoanele responsabile pentru protejarea și folosirea corectă a acestor resurse.

Sursa: Elaborat de autor.

B.3. Documentele de raportare

Informații generale

(a). OSGG nr. 400/2015 versus OMFP nr. 946/2005.

Nr. crt.	Specificații	Total (număr)	din care, aferent		Observații
			Apara- tului propriu	Entităților publice subor- donate/în coordonare	
0	1	2	3	4	5
1.	Entități publice aflate în subordine/ în coordonare.		X	X	
2.	Entități publice în care s-a constituit structura cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a sistemului de control intern/manAGERIAL Comisia de monitorizare.				
3.	Entități publice în care s-a elaborat și aprobat programul de dezvoltare a sistemului de control intern/manAGERIAL Programul de dezvoltare.				
4.	Entități publice care și-au stabilit obiectivele generale.				
5.	Obiective generale stabilite de către entitățile publice de la pct. 4.				
6.	Entități publice care și-au inventariat activitățile procedurabile.				
7.	Activități procedurabile inventariate de către entitățile publice de la pct. 6.				
8.	Entități publice care au elaborat proceduri formalizate.				
9.	Proceduri formalizate elaborate de către entitățile publice de la pct. 8.				
10.	Entități publice care au inventariat funcțiile sensibile.				
11.	Funcții sensibile inventariate de către entitățile publice de la pct. 10.				
12. 10.	Entități publice care au elaborat indica- tori de performanță sau de rezultat asociați obiectivelor generale și specifice activităților și obiectivelor specifice.				
13. 11.	Indicatori de performanță sau de rezul- tat asociați obiectivelor generale și spe- cifice de către entitățile publice de la pct. 12 activităților și obiectivelor specifice.				
14. 12.	Entități publice care au identificat, ana- lizat și gestionat riscuri.				
15. 13.	Riscuri înregistrate în Registrul riscurilor de riscuri de către entitățile publice de la pct. 14. 12.				

(b). OSGG nr. 600/2018 versus OSGG nr. 400/2015.

Nr. crt.	Specificații	Total (număr)	din care, aferent		Observații
			Apara- tului propriu	Entităților publice subor- donate/în coordonare/ sub autoritate	
0	1	2	3	4	5
1.	Entități publice aflate în subordine/în coordonare/ sub autoritate.		X	X	
2.	Entități publice în care s-a constituit Comisia de monitorizare.				
3.	Entități publice în care s-a elaborat și aprobat Programul de dezvoltare.				
4.	Entități publice care și-au stabilit obiectivele generale și specifice.				
5.	Obiective generale stabilite de către entitățile publice de la pct. 4.				
6.	Obiective specifice stabilite de către entitățile publice de la pct. 4.				
6. 7.	Entități publice care și-au inventariat activitățile procedurabile procedurale.				
7. 8.	Activități procedurabile procedurale inventariate de către entitățile publice de la pct. 6 7.				
8. 9.	Entități publice care au elaborat proceduri formalizate documentate.				
9. 10 .	Proceduri formalizate documentate elaborate de către entitățile publice de la pct. 8 9.				
10 . 11 .	Entități publice care au elaborat indica- tori de performanță sau de rezultat asoci- ați activităților și obiectivelor specifice.				
11 . 12 .	Indicatori de performanță sau de rezultat asociați activităților și obiectivelor specifice de către entitățile publice de la pct. 11.				
12 . 13 .	Entități publice care au identificat, analizat și gestionat riscuri.				
13 . 14 .	Riscuri înregistrate în Registrul de riscuri de către entitățile publice de la pct. 12 13.				

Modificări intervenite la nivelul Situației centralizatoare privind stadiul de implementare a SCIM - Capitolul I

Stadiul implementării standardelor de control intern/managerial, conform
rezultatelor autoevaluării la data de 31 decembrie 20...

(a). OSGG nr. 400/2015 versus OMFP nr. 946/2005.

[illegible]

Denumirea standardului	Numărul de entități publice care raportează că standardul este:			din care:						Observații
				Aparat propriu			Entități publice subordonate/ în coordonare			
	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Standardul 13 – Gestionarea documentelor.										
Standardul 14 – Raportarea contabilă și financiară.										
IV. III. ACTIVITĂȚI DE CONTROL*)										
Standardul 17 9 – Proceduri.										
Standardul 18 – Separarea atribuțiilor.										
Standardul 19 10 – Supravegherea.										
Standardul 20 – Gestionarea abaterilor.										
Standardul 21 11 – Continuitatea activității.										
Standardul 22 – Strategii de control.										
Standardul 23 – Accesul la resurse.										
V. AUDITAREA ȘI EVALUAREA EVALUARE ȘI AUDIT										
Standardul 24. 15. Verificarea și evaluarea controlului Evaluarea sistemului de control intern/ managerial.										
Standardul 25 16 – Auditul intern.										
Gradul de conformitate a sistemului de control intern/managerial cu standardele de control intern/managerial se prezintă astfel: - (nr.) entități au sisteme conforme; - (nr.) entități au sisteme parțial conforme; - (nr.) entități au sisteme neconforme.										

*) În OSGG nr. 400/2015 față de OMFP nr. 946/2005, ordinea componentelor III și IV ale controlului intern, respectiv „Informarea și comunicarea” și „Activități de control”, și, implicit, a standardelor asociate acestora este inversată.

Stadiul implementării standardelor de control intern/managerial, conform rezultatelor autoevaluării la data de 31 decembrie 20...

(b). OSGG nr. 600/2018 versus OSGG nr. 400/2015.

Denumirea standardului	Numărul de entități publice care raportează că standardul este:			din care:						Observații
				Aparat propriu			Entități publice subordonate/în coordonare/sub autoritate			
	I	PI	NI	I	PI	NI	I	PI	NI	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
I. Mediul de control										
Standardul 1 – Etica și integritatea.										
Standardul 2 – Atribuții, funcții, sarcini.										
Standardul 3 – Competența, performanța.										
Standardul 4 – Structura organizatorică.										
II. Performanțe și managementul riscului										
Standardul 5 – Obiective.										
Standardul 6 – Planificarea.										
Standardul 7 – Monitorizarea performanțelor.										
Standardul 8 – Managementul riscului.										
III. Activități de control										
Standardul 9 – Proceduri.										
Standardul 10 – Supravegherea.										
Standardul 11 – Continuitatea activității.										
IV. Informarea și comunicarea										
Standardul 12 – Informarea și comunicarea.										
Standardul 13 – Gestionarea documentelor.										
Standardul 14 – Raportarea contabilă și financiară.										
V. Evaluare și audit										
Standardul 15 – Evaluarea sistemului de control intern managerial.										
Standardul 16 – Auditul intern										
Gradul de conformitate a sistemului de control intern/manAGERIAL cu standardele de control intern/manAGERIAL se prezintă astfel:										
- (nr.) entități au sisteme conforme;										
- (nr.) entități au sisteme parțial conforme;										
- (nr.) entități au sisteme parțial conforme limitate;										
- (nr.) entități au sisteme neconforme.										

Modificări intervenite la nivelul situației centralizatoare privind stadiul de implementare a SCIM – Capitolul II

(a). OSGG nr. 400/2015 versus OMFP nr. 946/2005.

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns și explicații		La nivelul compartimentului, standardul este:
	Da/ Nu	Explicație asociată răspunsului	I / PI / NI
I. MEDIUL DE CONTROL			
Standardul 1 – Etică și integritatea.			
A fost comunicat personalului un cod de conduită, care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din cadrul compartimentului?			
Salariații beneficiază de consiliere etică și li se aplică un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?			
...			
Concluzii cu privire la stadiul de implementare a standardelor de control intern/managerial			
.....			
Măsurile de adoptat			
.....			

(b). OSGG nr. 600/2018 versus OSGG nr. 400/2015.

Criterii generale de evaluare a stadiului implementării standardului	Răspuns și explicații		La nivelul compartimentului, standardul este:
	Da/ Nu	Explicație asociată răspunsului	I / PI / NI
I. MEDIUL DE CONTROL			
Standardul 1 – Etică și integritatea.			
1. A fost comunicat personalului un cod de conduită sau legislația în domeniu , care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din cadrul compartimentului?			
2. Salariații beneficiază de consiliere etică și li se aplică Există un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?			
...			
Concluzii cu privire la stadiul de implementare a standardelor de control intern managerial			
.....			
Măsurile de adoptat			
.....			

Chestionarul de autoevaluare a stadiului de implementare a SCIM

Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării

(a). OSGG nr. 400/2015 versus OMFP nr. 946/2005.

Denumirea standardului	Numărul compartimentelor în care standardul este aplicabil	din care compartimente în care standardul este:			La nivelul entității publice, standardul este: I / PI / NI
		I	PI	NI	
Total număr compartimente =					
I. MEDIUL DE CONTROL					
Standardul 1 – Etica și integritatea.					
Standardul 2 – Atribuții, funcții, sarcini.					
...					
...					
...					
Standardul 25 16 – Auditul intern.					
Gradul de conformitate a sistemului de control intern/managerial cu standardele					
Măsurile de adoptat					

Elaborat: *Secretariatul structurii cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică.*

Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării

(b). OSGG nr. 600/2018 versus OSGG nr. 400/2015.

Denumirea standardului	Numărul compartimentelor în care standardul este aplicabil	din care, compartimente în care standardul este:			La nivelul entității publice, standardul este:
		I	PI	NI	I / PI / NI
Total număr compartimente =					
I. MEDIUL DE CONTROL					
Standardul 1 – Etica și integritatea.					
Standardul 2 – Atribuții, funcții, sarcini.					
...					
...					
...					
Standardul 16 – Auditul intern.					
Gradul de conformitate a sistemului de control intern managerial cu standardele					
Măsurile de adoptat					

Elaborat: *Secretariat tehnic Comisia de monitorizare.*

Modificări intervenite la nivelul situației sintetice a rezultatelor autoevaluării

(a). OSGG nr. 400/2015 versus OMFP nr. 946/2005

RAPORT

asupra sistemului de control intern managerial
la data de 31 decembrie 20...

În temeiul prevederilor art. 4, alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern managerial și control financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, subsemnatul... (numele și prenumele)..., în calitate de... (denumirea funcției de conducător al entității publice)..., declar că... (denumirea entității publice)... dispune de un sistem de control intern managerial ale cărui concepere și aplicare... (permit/permit parțial/nu permit)... conducerii... (și, după caz, consiliului de administrație)... să furnizeze o asigurare rezonabilă că fondurile publice gestionate în scopul îndeplinirii obiectivelor generale și specifice au fost utilizate în condiții de legalitate, regularitate, eficacitate, eficiență și economicitate.

Această declarație se întemeiază pe o apreciere realistă, corectă, completă și demnă de încredere asupra sistemului de control intern managerial al entității, formulată în baza autoevaluării acestuia.

Sistemul de control intern managerial... (cuprinde/cuprinde parțial/nu cuprinde)... mecanisme de autocontrol, iar aplicarea măsurilor privind creșterea eficacității acestuia... (are/nu are)... la bază evaluarea riscurilor.

În acest caz, menționez următoarele:

- Comisia de monitorizare... (este/nu este)... actualizată;
- Echipa de gestionare a riscurilor... (este/nu este)... actualizată;
- Registrul riscurilor la nivelul entității, condus de secretarul Echipii de gestionare a riscurilor... (este/nu este)... actualizat;
- procedurile formalizate, elaborate și actualizate, sunt în proporție de... % din totalul activităților procedurabile inventariate... (număr)..., precizate în anexa nr. 3 la ordin, cap. I, rândul 7;
- Programul de dezvoltare a sistemului de control intern managerial, actualizat,... (cuprinde/nu cuprinde)..., în mod distinct acțiuni de perfec-

ționare profesională a personalului de conducere, execuție și a auditorilor interni în activitățile realizate de Comisia de monitorizare;

– în cadrul entității publice... (există/nu există)... compartiment de audit intern și acesta este... (funcțional/nefuncțional)...., ...(fiind/nefiind)... compus din minimum două persoane.

Precizez că declarațiile cuprinse în prezentul raport sunt formulate prin asumarea responsabilității manageriale și au drept temei datele, informațiile și constatările consemnate în documentația aferentă autoevaluării sistemului de control intern managerial, deținută în cadrul....(denumirea entității publice)...., precum și în rapoartele de audit intern și extern.

Prezentul raport s-a elaborat în conformitate cu Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern managerial, prevăzute în anexa nr. 4 la Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice, cu modificările și completările ulterioare, cuprinzând standardele de control intern managerial la entitățile publice.

Pe baza rezultatelor autoevaluării, apreciez că la data de 31 decembrie 20.., sistemul de control intern managerial al....(denumirea entității publice).... este.... (conform/parțial conform/neconform).... cu standardele cuprinse în Codul controlului intern managerial.

Din analiza rapoartelor asupra sistemului de control intern managerial transmise ordonatorului...(principal/secundar)... de credite de către ordonatorii.... (secundari și/sau terțiari).... de credite, direct subordonați, rezultă că:

- (nr.) entități au sistemul conform;
- (nr.) entități au sistemul parțial conform;
- (nr.) entități au sistemul neconform.

.....

(funcția)

(numele și prenumele)

(semnătura și ștampila)

(b). OSGG nr. 600/2018 versus OSGG nr. 400/2015.

RAPORT

asupra sistemului de control intern managerial
la data de 31 decembrie 20...

În temeiul prevederilor art. 4 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern managerial și control financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, subsemnatul... (numele și prenumele)..., în calitate de... (denumirea funcției de conducător al entității publice)..., declar că... (denumirea entității publice)... dispune de un sistem de control intern managerial ale cărui concepere și aplicare... (permit/permit parțial/nu permit)... conducerii... (și, după caz, consiliului de administrație)... să furnizeze o asigurare rezonabilă că fondurile publice gestionate în scopul îndeplinirii obiectivelor generale și specifice au fost utilizate în condiții de legalitate, regularitate, eficacitate, eficiență și economicitate.

Această declarație se întemeiază pe o apreciere realistă, corectă, completă și demnă de încredere asupra sistemului de control intern managerial al entității, formulată în baza autoevaluării acestuia.

Sistemul de control intern managerial... (cuprinde/cuprinde parțial/nu cuprinde)... mecanisme de autocontrol, iar aplicarea măsurilor privind creșterea eficacității acestuia... (are/nu are)... la bază evaluarea riscurilor.

În acest caz, menționez următoarele:

- Comisia de monitorizare... (este/nu este)... ~~actualizată~~ funcțională;
- ~~— Echipa de gestionare a riscurilor... (este/nu este)... actualizată;~~
- ~~— Registrul riscurilor la nivelul entității, condus de secretarul Echipii de gestionare a riscurilor... (este/nu este)... actualizat;~~
- Programul de dezvoltare a sistemului de control intern managerial ~~actualizat,...~~ **este/este parțial/nu este implementat și actualizat anual;**
- Procesul de management al riscurilor ~~este/este parțial/nu este organizat și monitorizat;~~ **este/este parțial/nu este organizat și monitorizat;**

- ~~procedurile formalizate, elaborate și actualizate, documentate~~ sunt în proporție de... % din totalul activităților ~~procedurabile~~ **procedurale** inventariate; ~~...(număr)..., precizate în anexa nr. 3 la ordin, cap. I, rândul 7;~~
- ~~în cadrul entității publice... (există/nu există)... compartiment de audit intern și acesta este... (funcțional/nefuncțional)..., ...(fiind/nefiind)... compus din minimum două persoane;~~
- **Sistemul de monitorizare a performanțelor este/nu este stabilit și evaluat pentru obiectivele și activitățile entității, prin intermediul unor indicatori de performanță.**

~~Prezentul raport s-a elaborat în conformitate cu Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern managerial, prevăzute în anexa nr. 4 la Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice, cu modificările și completările ulterioare, cuprinzând standardele de control intern managerial la entitățile publice.~~

Pe baza rezultatelor autoevaluării, apreciez că la data de 31 decembrie 20..., sistemul de control intern managerial al... (denumirea entității publice)... este... (conform/parțial conform/**parțial conform limitat**/neconform)... cu standardele cuprinse în Codul controlului intern managerial.

Din analiza rapoartelor asupra sistemului de control intern managerial transmise ordonatorului... (principal/secundar)... de credite de către ordonatorii... (secundari și/sau terțiari)... de credite, direct ~~subordonați~~, **în subordonare/în coordonare/sub autoritate**, rezultă că:

- (nr.) entități au sistemul conform;
- (nr.) entități au sistemul parțial conform;
- **(nr.) entități au sistemul parțial conform limitat;**
- (nr.) entități au sistemul neconform.

~~Precizez că declarațiile cuprinse în prezentul raport sunt formulate prin asumarea responsabilității manageriale și au drept temei datele, informațiile și constatările consemnate în documentația aferentă autoevaluării sistemului de control intern managerial, deținută în cadrul... (denumirea entității publice)..., precum și în rapoartele de audit intern și extern, cât și raportările transmise de către entitățile subordonate/în coordonare/sub autoritate.~~

B.4. Criteriile de control

Tabelul B.3. Modul de transpunere a criteriilor aferente standardelor de control intern din OMFP nr. 946/2005 în OSGG nr. 400/2015

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu în OMFP	Status	Coreșpondență cu OSGG	Text criteriu în OSGG
1.	S ₁ C ₁	A fost comunicat personalului un cod de conduită, care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din cadrul compartimentului?	Transpus în aceeași formă	S ₁ C ₁	A fost comunicat personalului un cod de conduită, care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din cadrul compartimentului?
2.	S ₁ C ₂	Salariații beneficiază de consiliere etică și li se aplică un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?	Transpus în aceeași formă	S ₁ C ₂	Salariații beneficiază de consiliere etică și li se aplică un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?
3.	S ₂ C ₁	Personalului îi sunt aduse la cunoștință documentele actualizate privind misiunea entității, regulamentele interne și fișele posturilor?	Modificat	S ₂ C ₁	Personalului îi sunt aduse la cunoștință documentele elaborate/actualizate privind misiunea entității, regulamentele interne și fișele posturilor?
4.	S ₂ C ₂	Sarcinile/atribuțiile asociate posturilor sunt stabilite în concordanță cu competențele decizionale necesare realizării acestora?	Eliminat	–	
5.	S ₃ C ₁	Au fost analizate și stabilite cunoștințele și aptitudinile necesare a fi deținute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuțiilor asociate fiecărui post?	Reformulat	S ₃ C ₁	Au fost analizate și stabilite cunoștințele și aptitudinile necesare în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuțiilor asociate fiecărui post?
6.	S ₃ C ₂	Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului?	Transpus în aceeași formă	S ₃ C ₂	Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului?
7.	S ₃ C ₃	Sunt elaborate și realizate programe de pregătire	Transpus în aceeași	S ₃ C ₃	Sunt elaborate și realizate programe de pregătire

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu în OMFP	Status	Coreșpondență cu OSGG	Text criteriu în OSGG
		profesională a personalului, conform nevoilor de perfecționare identificate anterior?	formă		profesională a personalului, conform nevoilor de perfecționare identificate anterior?
8.	S ₄ C ₁	A fost întocmit inventarul funcțiilor sensibile?	Echivalență	S ₂ C ₂	Au fost identificate și inventariate funcțiile considerate ca fiind în mod special expuse la corupție?
9.	S ₄ C ₂	Este stabilită o politică adecvată de rotație a salariaților din funcțiile sensibile?	Eliminat	–	
10.	S ₅ C ₁	Sunt stabilite și comunicate limitele competențelor și responsabilităților care se delegează?	Eliminat	–	
11.	S ₅ C ₂	Delegarea/subdelegarea de competență se realizează în baza unor proceduri specifice aprobate?	Eliminat	–	
12.	S ₆ C ₁	Sunt efectuate analize, la nivelul principalelor activități, în scopul identificării eventualelor disfuncționalități în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fișele posturilor și în stabilirea atribuțiilor compartimentului?	Transpus în aceeași formă	S ₄ C ₁	Sunt efectuate analize, la nivelul principalelor activități, în scopul identificării eventualelor disfuncționalități în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fișele posturilor și în stabilirea atribuțiilor compartimentului?
13.	S ₆ C ₂	Structura organizatorică asigură funcționarea circuitelor și fluxurilor informaționale necesare supravegherii și realizării activităților proprii?	Transpus în aceeași formă	S ₄ C ₂	Structura organizatorică asigură funcționarea circuitelor și fluxurilor informaționale necesare supravegherii și realizării activităților proprii?
14.	S ₇ C ₁	Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?	Transpus în aceeași formă	S ₅ C ₁	Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?
15.	S ₇ C ₂	Obiectivele sunt astfel stabilite încât să răspundă pachetului de cerințe S.M.A.R.T.? (Unde: S – precise; M – măsurabile	Transpus în aceeași formă	S ₅ C ₂	Obiectivele sunt astfel stabilite încât să răspundă pachetului de cerințe S.M.A.R.T., unde: S – precise; M – măsurabile și

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu în OMFP	Status	Coreșpondență cu OSGG	Text criteriu în OSGG
		și verificabile; A – necesare; R – realiste; T – cu termen de realizare.)			verificabile; A – necesare; R – realiste; T – cu termen de realizare?
16.	S7C3	Sunt stabilite activitățile individuale pe fiecare salariat, care să conducă la atingerea obiectivelor specifice compartimentului?	Eliminat	–	
17.	S8C1	Resursele alocate sunt astfel repartizate încât să asigure activitățile necesare realizării obiectivelor specifice compartimentului?	Transpus în aceeași formă	S6C1	Resursele alocate sunt astfel repartizate încât să asigure activitățile necesare realizării obiectivelor specifice compartimentului?
18.	S8C2	În cazul modificării obiectivelor specifice, sunt stabilite măsurile necesare pentru încadrarea în resursele repartizate?	Transpus în aceeași formă	S6C2	În cazul modificării obiectivelor specifice, sunt stabilite măsurile necesare pentru încadrarea în resursele repartizate?
19.	S9C1	Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor și activităților compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenței și coerenței acestora?	Transpus în aceeași formă	S6C3	Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor și activităților compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenței și coerenței acestora?
20.	S9C2	În compartiment se realizează consultarea prealabilă, în vederea coordonării activităților?	Eliminat	–	
21.	S10C1	Este instituit un sistem de monitorizare și raportare a performanțelor, pe baza indicatorilor asociați obiectivelor specifice?	Transpus în aceeași formă	S7C1	Este instituit un sistem de monitorizare și raportare a performanțelor, pe baza indicatorilor asociați obiectivelor specifice?
22.	S10C2	Atunci când necesitățile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanței indicatorilor asociați obiectivelor specifice, în scopul operării corecțiilor cuvenite?	Transpus în aceeași formă	S7C3	Atunci când necesitățile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanței indicatorilor asociați obiectivelor specifice, în scopul operării corecțiilor cuvenite?
23.	S11C1	Sunt identificate și evaluate principalele riscuri, proprii activităților din	Modificat	S8C1	Sunt identificate și evaluate/reevaluate principalele riscuri, proprii obiec-

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu în OMFP	Status	Coreșpondență cu OSGG	Text criteriu în OSGG
		cadrul compartimentului?			tivelor compartimentului și activităților derulate în cadrul acestuia?
24.	S ₁₁ C ₂	Sunt stabilite măsuri de gestionare a riscurilor identificate și evaluate la nivelul activităților din cadrul compartimentului?	Transpus în aceeași formă	S ₈ C ₂	Sunt stabilite măsuri de gestionare a riscurilor identificate și evaluate la nivelul activităților din cadrul compartimentului?
25.	S ₁₁ C ₃	Este asigurată completarea/actualizarea registrului riscurilor?	Transpus în aceeași formă	S ₈ C ₃	Este asigurată completarea/actualizarea registrului riscurilor?
26.	S ₁₂ C ₁	Au fost stabilite tipurile de informații, conținutul, calitatea, frecvența, sursele și destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere și cel de execuție, prin primirea și transmiterea informațiilor, să își poată îndeplini sarcinile de serviciu?	Transpus în aceeași formă	S ₁₂ C ₁	Au fost stabilite tipurile de informații, conținutul, calitatea, frecvența, sursele și destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere și cel de execuție, prin primirea și transmiterea informațiilor, să își poată îndeplini sarcinile de serviciu?
27.	S ₁₂ C ₂	Colectarea, prelucrarea și centralizarea informațiilor se realizează în sistem informatizat?	Eliminat	–	
28.	S ₁₃ C ₁	Circuitele informaționale (traseele pe care circulă informațiile) asigură o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori?	Transpus în aceeași formă	S ₁₂ C ₂	Circuitele informaționale (traseele pe care circulă informațiile) asigură o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori?
29.	S ₁₃ C ₂	Sunt stabilite canale adecvate de comunicare prin care managerii și personalul de execuție din cadrul unui compartiment să fie informați cu privire la proiectele de decizii sau inițiative, adoptate la nivelul altor compartimente, care le-ar putea afecta sarcinile și responsabilitățile?	Transpus în aceeași formă	S ₁₂ C ₃	Sunt stabilite canale adecvate de comunicare prin care managerii și personalul de execuție din cadrul unui compartiment să fie informați cu privire la proiectele de decizii sau inițiative, adoptate la nivelul altor compartimente, care le-ar putea afecta sarcinile și responsabilitățile?

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu în OMFP	Status	Coreșpondență cu OSGG	Text criteriu în OSGG
30.	S ₁₄ C ₁	Sunt aplicate proceduri pentru primirea/expedierea, înregistrarea și arhivarea corespondenței?	Modificat	S ₁₃ C ₁	Sunt aplicate proceduri pentru înregistrarea, expedierea, redactarea, clasificarea, îndosărierea, protejarea și arhivarea documentelor interne și externe?
31.	S ₁₄ C ₂	Reglementările legale în vigoare cu privire la manipularea și depozitarea informațiilor clasificate sunt cunoscute și aplicate în practică?	Transpus în aceeași formă	S ₁₃ C ₃	Reglementările legale în vigoare cu privire la manipularea și depozitarea informațiilor clasificate sunt cunoscute și aplicate în practică?
32.	S ₁₅ C ₁	Stabilirea obiectivelor specifice are la bază formularea de ipoteze/premise, acceptate prin consens?	Eliminat	–	
33.	S ₁₅ C ₂	Sunt reevaluate obiectivele specifice atunci când se constată modificări ale ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării acestora?	Transpus în aceeași formă	S ₅ C ₃	Sunt reevaluate obiectivele specifice atunci când se constată modificări ale ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării acestora?
34.	S ₁₆ C ₁	A fost comunicată salariaților procedura aplicabilă în cazul semnalării unor neregularități?	Eliminat	–	
35.	S ₁₆ C ₂	În cazul semnalării unor neregularități, conducătorul de compartiment a întreprins cercetările adecvate în scopul elucidării acestora și a aplicat măsurile care se impun?	Transpus în aceeași formă	S ₁ C ₃	În cazul semnalării unor neregularități, conducătorul de compartiment a întreprins cercetările adecvate în scopul elucidării acestora și a aplicat măsurile care se impun?
36.	S ₁₇ C ₁	Pentru activitățile proprii au fost elaborate/actualizate proceduri operaționale?	Transpus în aceeași formă	S ₉ C ₁	Pentru activitățile proprii au fost elaborate/actualizate proceduri operaționale?
37.	S ₁₇ C ₂	Procedurile operaționale comunicate salariaților sunt aplicate?	Echivalență	S ₁₄ C ₂	Procedurile contabile sunt aplicate în mod corespunzător?
38.	S ₁₈ C ₁	Funcțiile de inițiere, verificare și aprobare a operațiunilor sunt funcții	Transpus în aceeași formă	S ₉ C ₂	Funcțiile de inițiere, verificare și aprobare a operațiunilor sunt funcții

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu în OMFP	Status	Coreșpondență cu OSGG	Text criteriu în OSGG
		separate și exercitate de persoane diferite?			separate și exercitate de persoane diferite?
39.	S ₁₈ C ₂	Conceperea și aplicarea procedurilor asigură separarea atribuțiilor?	Eliminat	–	
40.	S ₁₉ C ₁	Managerii supraveghează și supervisează activitățile care intră în responsabilitatea lor directă?	Transpus în aceeași formă	S ₁₀ C ₁	Managerii supraveghează și supervisează activitățile care intră în responsabilitatea lor directă?
41.	S ₁₉ C ₂	Supervizarea unor activități care implică un grad ridicat de expunere la risc se realizează pe baza unor proceduri prestabilite?	Echivalență	S ₁₀ C ₃	Sunt instituite controale suficiente și adecvate de supraveghere pentru activitățile care implică un grad ridicat de expunere la risc?
42.	S ₂₀ C ₁	În situația în care, din cauza unor circumstanțe deosebite, apar abateri față de procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la nivel corespunzător, înainte de efectuarea operațiunilor?	Transpus în aceeași formă	S ₉ C ₃	În situația în care, din cauza unor circumstanțe deosebite, apar abateri față de procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la nivel corespunzător, înainte de efectuarea operațiunilor?
43.	S ₂₀ C ₂	Se efectuează o analiză periodică a circumstanțelor și a modului în care au fost gestionate abaterile în vederea desprinderii, pentru viitor, a unor concluzii de bună practică?	Eliminat	–	
44.	S ₂₁ C ₁	Sunt inventariate situațiile generatoare de întreruperi în derularea unor activități?	Transpus în aceeași formă	S ₁₁ C ₁	Sunt inventariate situațiile generatoare de întreruperi în derularea activităților?
45.	S ₂₁ C ₂	Sunt stabilite și aplicate măsuri pentru asigurarea continuității activității, în cazul apariției unor situații generatoare de întreruperi?	Transpus în aceeași formă	S ₁₁ C ₂	Sunt stabilite și aplicate măsuri pentru asigurarea continuității activității, în cazul apariției unor situații generatoare de întreruperi?
46.	S ₂₂ C ₁	Au fost elaborate strategii de control adecvate pentru atingerea obiectivelor specifice?	Eliminat	–	

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu în OMFP	Status	Coreșpondență cu OSGG	Text criteriu în OSGG
47.	S ₂₂ C ₂	Strategiile de control aplicate furnizează o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor specifice?	Eliminat	–	
48.	S ₂₃ C ₁	Sunt emise acte administrative de reglementare a accesului salariaților din compartiment la resursele materiale, financiare și informaționale?	Eliminat	–	
49.	S ₂₃ C ₂	Accesul personalului la resurse se realizează cu respectarea strictă a normelor cuprinse în actele administrative de reglementare cu acest obiect?	Eliminat	–	
50.	S ₂₄ C ₁	Conducătorul compartimentului realizează anual operațiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial existent la acest nivel?	Modificat	S ₁₅ C ₁	Conducătorul compartimentului realizează, anual, operațiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial?
51.	S ₂₄ C ₂	Operațiunile de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial au drept rezultat date, informații și constatări pertinente necesare luării de decizii operaționale, precum și raportării?	Reformulat	S ₁₅ C ₂	Operațiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial are drept rezultat date, informații și constatări pertinente necesare luării de decizii operaționale, precum și raportării?
52.	S ₂₅ C ₁	Compartimentul de audit intern execută, în afara misiunilor de asigurare, planificate și aprobate de manager, și misiuni de consiliere privind pregătirea procesului de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial al compartimentului?	Transpus în aceeași formă	S ₁₆ C ₁	Compartimentul de audit intern execută în afara misiunilor de asigurare, planificate și aprobate de manager, și misiuni de consiliere privind pregătirea procesului de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial al compartimentului?
53.	S ₂₅ C ₁	Compartimentul de audit intern dispune de suficient personal pentru a realiza integral programul anual de audit?	Transpus în aceeași formă	S ₁₆ C ₂	Compartimentul de audit intern dispune de suficient personal pentru a realiza integral programul anual de audit?

Sursa: Elaborat de autor.

**Tabelul B.4. Modul de preluare a criteriilor aferente
standardelor de control intern din OMFP nr. 946/2005 în
OSGG nr. 400/2015**

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu	Status	Corespondență cu OMFP	
1.	S ₁ C ₁	A fost comunicat personalului un cod de conduită, care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din cadrul compartimentului?	Preluat în aceeași formă	S ₁ C ₁	A fost comunicat personalului un cod de conduită, care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din cadrul compartimentului?
2.	S ₁ C ₂	Salariații beneficiază de consiliere etică și li se aplică un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?	Preluat în aceeași formă	S ₁ C ₂	Salariații beneficiază de consiliere etică și li se aplică un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?
3.	S ₁ C ₃	În cazul semnalării unor neregularități, conducătorul de compartiment a întreprins cercetările adecvate în scopul elucidării acestora și a aplicat măsurile care se impun?	Preluat în aceeași formă	S ₁₆ C ₂	În cazul semnalării unor neregularități, conducătorul de compartiment a întreprins cercetările adecvate în scopul elucidării acestora și a aplicat măsurile care se impun?
4.	S ₂ C ₁	Personalului îi sunt aduse la cunoștință documentele elaborate/actualizate privind misiunea entității, regulamentele interne și fișele posturilor?	Reformat	S ₂ C ₁	Personalului îi sunt aduse la cunoștință documentele actualizate privind misiunea entității, regulamentele interne și fișele posturilor?
5.	S ₂ C ₂	Au fost identificate și inventariate funcțiile considerate ca fiind în mod special expuse la corupție?	Echivalență	S ₄ C ₁	A fost întocmit inventarul funcțiilor sensibile?
6.	S ₂ C ₃	Au fost luate măsuri suficiente și adecvate pentru a reduce la un nivel acceptabil riscurile asociate funcțiilor sensibile?	Nou introdus	-	

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu	Status	Corespondență cu OMFP	
7.	S ₃ C ₁	Au fost analizate și stabilite cunoștințele și aptitudinile necesare în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuțiilor asociate fiecărui post?	Reformatat	S ₃ C ₁	Au fost analizate și stabilite cunoștințele și aptitudinile necesare a fi deținute în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuțiilor asociate fiecărui post?
8.	S ₃ C ₂	Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului?	Preluat în aceeași formă	S ₃ C ₂	Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului?
9.	S ₃ C ₃	Sunt elaborate și realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecționare identificate anterior?	Preluat în aceeași formă	S ₃ C ₃	Sunt elaborate și realizate programe de pregătire profesională a personalului, conform nevoilor de perfecționare identificate anterior?
10.	S ₄ C ₁	Sunt efectuate analize, la nivelul principalelor activități, în scopul identificării eventualelor disfuncționalități în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fișele posturilor și în stabilirea atribuțiilor compartimentului?	Preluat în aceeași formă	S ₆ C ₁	Sunt efectuate analize, la nivelul principalelor activități, în scopul identificării eventualelor disfuncționalități în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fișele posturilor și în stabilirea atribuțiilor compartimentului?
11.	S ₄ C ₂	Structura organizatorică asigură funcționarea circuitelor și fluxurilor informaționale necesare supravegherii și realizării activităților proprii?	Preluat în aceeași formă	S ₆ C ₂	Structura organizatorică asigură funcționarea circuitelor și fluxurilor informaționale necesare supravegherii și realizării activităților proprii?
12.	S ₄ C ₃	Acele de delegare sunt conforme cu prevederile legale și cerințele procedurale aprobate?	Nou introdus	-	
13.	S ₅ C ₁	Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?	Preluat în aceeași formă	S ₇ C ₁	Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?
14.	S ₅ C ₂	Obiectivele sunt astfel stabilite încât să răspundă pachetului de cerințe S.M.A.R.T., unde: S – precise; M – măsurabile și verificabile; A –	Preluat în aceeași formă	S ₇ C ₂	Obiectivele sunt astfel stabilite încât să răspundă pachetului de cerințe S.M.A.R.T.? (Unde: S – precise; M – măsurabile și verifica-

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu	Status	Correspondență cu OMFP	
		necesare; R – realiste; T – cu termen de realizare?			bile; A – necesare; R – realiste; T– cu termen de realizare.)
15.	S ₅ C ₃	Sunt reevaluate obiectivele specifice atunci când se constată modificări ale ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării acestora?	Preluat în aceeași formă	S ₁₅ C ₂	Sunt reevaluate obiectivele specifice atunci când se constată modificări ale ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării acestora?
16.	S ₆ C ₁	Resursele alocate sunt astfel repartizate încât să asigure activitățile necesare realizării obiectivelor specifice compartimentului?	Preluat în aceeași formă	S ₈ C ₁	Resursele alocate sunt astfel repartizate încât să asigure activitățile necesare realizării obiectivelor specifice compartimentului?
17.	S ₆ C ₂	În cazul modificării obiectivelor specifice, sunt stabilite măsurile necesare pentru încadrarea în resursele repartizate?	Preluat în aceeași formă	S ₈ C ₂	În cazul modificării obiectivelor specifice, sunt stabilite măsurile necesare pentru încadrarea în resursele repartizate?
18.	S ₆ C ₃	Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor și activităților compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenței și coerenței acestora?	Preluat în aceeași formă	S ₉ C ₁	Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor și activităților compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenței și coerenței acestora?
19.	S ₇ C ₁	Este instituit un sistem de monitorizare și raportare a performanțelor, pe baza indicatorilor asociați obiectivelor specifice?	Preluat în aceeași formă	S ₁₀ C ₁	Este instituit un sistem de monitorizare și raportare a performanțelor, pe baza indicatorilor asociați obiectivelor specifice?
20.	S ₇ C ₂	Indicatorii cantitativi și calitativi, asociați obiectivelor specifice, sunt măsurabili, specifici, accesibili, relevanți și stabiliți pentru o anumită durată în timp?	Nou introdus	-	
21.	S ₇ C ₃	Atunci când necesitățile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanței indicatorilor asociați	Preluat în aceeași formă	S ₁₀ C ₂	Atunci când necesitățile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanței indicatorilor asociați

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu	Status	Correspondență cu OMFP	
		obiectivelor specifice, în scopul operării corecțiilor cuvenite?			obiectivelor specifice, în scopul operării corecțiilor cuvenite?
22.	S ₈ C ₁	Sunt identificate și evaluate/reevaluate principalele riscuri, proprii obiectivelor compartimentului și activităților derulate în cadrul acestuia?	Modificat	S ₁₁ C ₁	Sunt identificate și evaluate principalele riscuri, proprii activităților din cadrul compartimentului?
23.	S ₈ C ₂	Sunt stabilite măsuri de gestionare a riscurilor identificate și evaluate la nivelul activităților din cadrul compartimentului?	Preluat în aceeași formă	S ₁₁ C ₂	Sunt stabilite măsuri de gestionare a riscurilor identificate și evaluate la nivelul activităților din cadrul compartimentului?
24.	S ₈ C ₃	Este asigurată completarea/actualizarea registrului riscurilor?	Preluat în aceeași formă	S ₁₁ C ₃	Este asigurată completarea/actualizarea registrului riscurilor?
25.	S ₉ C ₁	Pentru activitățile proprii au fost elaborate/actualizate proceduri operaționale?	Preluat în aceeași formă	S ₁₇ C ₁	Pentru activitățile proprii au fost elaborate/actualizate proceduri operaționale?
26.	S ₉ C ₂	Funcțiile de inițiere, verificare și aprobare a operațiunilor sunt funcții separate și exercitate de persoane diferite?	Preluat în aceeași formă	S ₁₈ C ₁	Funcțiile de inițiere, verificare și aprobare a operațiunilor sunt funcții separate și exercitate de persoane diferite?
27.	S ₉ C ₃	În situația în care, din cauza unor circumstanțe deosebite, apar abateri față de procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la nivel corespunzător, înainte de efectuarea operațiunilor?	Preluat în aceeași formă	S ₂₀ C ₁	În situația în care, din cauza unor circumstanțe deosebite, apar abateri față de procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la nivel corespunzător, înainte de efectuarea operațiunilor?
28.	S ₁₀ C ₁	Managerii supraveghează și supervisează activitățile care intră în responsabilitatea lor directă?	Preluat în aceeași formă	S ₁₉ C ₁	Managerii supraveghează și supervisează activitățile care intră în responsabilitatea lor directă?
29.	S ₁₀ C ₂	Supravegherea și supervizarea activităților sunt documentate în mod adecvat?	Nou introdus	-	

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu	Status	Corespondență cu OMFP	
30.	S ₁₀ C ₃	Sunt instituite controale suficiente și adecvate de supraveghere pentru activitățile care implică un grad ridicat de expunere la risc?	Echivalență	S ₁₉ C ₂	Supervizarea unor activități care implică un grad ridicat de expunere la risc se realizează pe baza unor proceduri prestabilite?
31.	S ₁₁ C ₁	Sunt inventariate situațiile generatoare de întreruperi în derularea activităților?	Preluat în aceeași formă	S ₂₁ C ₁	Sunt inventariate situațiile generatoare de întreruperi în derularea unor activități?
32.	S ₁₁ C ₂	Sunt stabilite și aplicate măsuri pentru asigurarea continuității activității, în cazul apariției unor situații generatoare de întreruperi?	Preluat în aceeași formă	S ₂₁ C ₂	Sunt stabilite și aplicate măsuri pentru asigurarea continuității activității, în cazul apariției unor situații generatoare de întreruperi?
33.	S ₁₁ C ₃	Măsurile cuprinse în planul de continuitate a activității sunt supuse periodic revizuirii?	Nou introdus	-	
34.	S ₁₂ C ₁	Au fost stabilite tipurile de informații, conținutul, calitatea, frecvența, sursele și destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere și cel de execuție, prin primirea și transmiterea informațiilor, să își poată îndeplini sarcinile de serviciu?	Preluat în aceeași formă	S ₁₂ C ₁	Au fost stabilite tipurile de informații, conținutul, calitatea, frecvența, sursele și destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere și cel de execuție, prin primirea și transmiterea informațiilor, să își poată îndeplini sarcinile de serviciu?
35.	S ₁₂ C ₂	Circuitele informaționale (traseele pe care circulă informațiile) asigură o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori?	Preluat în aceeași formă	S ₁₃ C ₁	Circuitele informaționale (traseele pe care circulă informațiile) asigură o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori?
36.	S ₁₂ C ₃	Sunt stabilite canale adecvate de comunicare prin care managerii și personalul de execuție din cadrul unui compartiment să fie informați cu privire la proiectele	Modificat	S ₁₃ C ₂	Colectarea, prelucrarea și centralizarea informațiilor se realizează în sistem informatizat?

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu	Status	Correspondență cu OMFP	
		de decizii sau inițiative, adoptate la nivelul altor compartimente, care le-ar putea afecta sarcinile și responsabilitățile?			
37.	S ₁₃ C ₁	Sunt aplicate proceduri pentru înregistrarea, expedierea, redactarea, clasificarea, îndosărirea, protejarea și arhivarea documentelor interne și externe?	Modificat	S ₁₄ C ₁	Sunt aplicate proceduri pentru primirea/expedierea, înregistrarea și arhivarea corespondenței?
38.	S ₁₃ C ₂	Sunt implementate măsuri de securitate pentru protejarea documentelor împotriva distrugerii, furtului, pierderii, incendiului etc.?	Nou introdus	-	
39.	S ₁₃ C ₃	Reglementările legale în vigoare cu privire la manipularea și depozitarea informațiilor clasificate sunt cunoscute și aplicate în practică?	Preluat în aceeași formă	S ₁₄ C ₂	Reglementările legale în vigoare cu privire la manipularea și depozitarea informațiilor clasificate sunt cunoscute și aplicate în practică?
40.	S ₁₄ C ₁	Procedurile contabile sunt elaborate/actualizate în concordanță cu prevederile normative aplicabile domeniului financiar-contabil?	Nou introdus	-	
41.	S ₁₄ C ₂	Procedurile contabile sunt aplicate în mod corespunzător?	Echivalență	S ₁₇ C ₂	Procedurile operaționale comunicate salariaților sunt aplicate?
42.	S ₁₄ C ₃	Sunt instituite suficiente controale pentru a asigura corecta aplicare a politicilor, normelor și procedurilor contabile, precum și a prevederilor normative aplicabile domeniului financiar-contabil?	Nou introdus	-	
43.	S ₁₅ C ₁	Conducătorul compartimentului realizează, anual, operațiunea de	Modificat	S ₂₄ C ₁	Conducătorul compartimentului realizează anual operațiunea de

Nr. crt.	Codificare criteriu	Text criteriu	Status	Correspondență cu OMFP	
		autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial?			autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial existent la acest nivel?
44.	S ₁₅ C ₂	Operațiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial are drept rezultat date, informații și constatări pertinente necesare luării de decizii operaționale, precum și raportării?	Reformat	S ₂₄ C ₂	Operațiunile de autoevaluare a subsistemului de control intern/managerial au drept rezultat date, informații și constatări pertinente necesare luării de decizii operaționale, precum și raportării?
45.	S ₁₅ C ₃	Operațiunea de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial este finalizată prin întocmirea, de către conducătorul entității, a raportului anual asupra sistemului de control intern/managerial?	Nou introdus	-	
46.	S ₁₆ C ₁	Compartimentul de audit intern execută, în afara misiunilor de asigurare, planificate și aprobate de manager, și misiuni de consiliere privind pregătirea procesului de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial al compartimentului?	Preluat în aceeași formă	S ₂₅ C ₁	Compartimentul de audit intern execută, în afara misiunilor de asigurare, planificate și aprobate de manager, și misiuni de consiliere privind pregătirea procesului de autoevaluare a sistemului de control intern/managerial al compartimentului?
47.	S ₁₆ C ₂	Compartimentul de audit intern dispune de suficient personal pentru a realiza integral programul anual de audit?	Preluat în aceeași formă	S ₂₅ C ₂	Compartimentul de audit intern dispune de suficient personal pentru a realiza integral programul anual de audit?
48.	S ₁₆ C ₃	Compartimentul de audit intern întocmește rapoarte periodice cu privire la acțiunile/activitățile desfășurate?	Nou introdus		

Sursa: Elaborat de autor.

Tabelul B.5. Modificarea criteriilor aferente standardelor de control intern din OSGG nr. 400/2015 și preluarea acestora în OSGG nr. 600/2018

I. MEDIUL DE CONTROL
Standardul 1. Etica și integritatea
1. A fost comunicat personalului un cod de conduită sau legislația în domeniu , care stabilește reguli de comportament etic în realizarea atribuțiilor de serviciu, aplicabil atât personalului de conducere, cât și celui de execuție din cadrul compartimentului?
2. Salariații beneficiază de consiliere etică și li se aplică Există un sistem de monitorizare a respectării normelor de conduită?
3. În cazul semnalării unor neregularități nereguli , conducătorul de compartiment a întreprins cercetările adevrate în scopul elucidării acestora și a aplicat măsurile care se impun?
Standardul 2. Atribuții, funcții, sarcini
1. Personalului îi sunt aduse la cunoștință documentele elaborate/actualizate specifice privind misiunea, funcțiile, atribuțiile entității, regulamentele interne și fișele posturilor?
2. Au fost identificate și inventariate funcțiile considerate ca fiind în mod special expuse la corupție sensibile?
3. Au fost luate măsuri de control adevrate și suficiente pentru administrarea și gestionarea asigurarea diminuării riscurilor asociate sensibile?
Standardul 3. Competența, performanța
1. Au fost analizate și stabilite cunoștințele și aptitudinile necesare în vederea îndeplinirii sarcinilor/atribuțiilor asociate fiecărui post?
2. Sunt identificate nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului și concretizate printr-un raport privind necesarul acestora?
3. Sunt elaborate și realizate programe Cursurile de pregătire profesională a personalului, sunt realizate conform nevoilor de perfecționare identificate anterior planului anual de perfecționare profesională aprobat de conducătorul entității publice?
Standardul 4. Structura organizatorică
2. 1. Structura organizatorică asigură funcționarea circuitelor și fluxurilor informaționale necesare supravegherii și realizării activităților proprii?
4. 2. Sunt efectuate evaluări/analize , la nivelul principalelor activități, în scopul identificării eventualelor disfuncționalități în fixarea sarcinilor de lucru individuale prin fișele posturilor și în stabilirea atribuțiilor compartimentului privind gradul de adecvare a structurii organizatorice în raport cu obiectivele și modificările intervenite în interiorul și/sau exteriorul entității publice?
3. Actele de delegare sunt conforme cu respectă prevederile legale și sau cerințele procedurale aprobate?

II. PERFORMANȚE ȘI MANAGEMENTUL RISCULUI
Standardul 5. Obiective
1. Sunt stabilite obiectivele specifice la nivelul compartimentului?
2. Obiectivele sunt astfel stabilite încât să răspundă pachetului de cerințe SMART? Unde: (S — precise specifice; M — măsurabile și verificabile; A — necesare acceptate; R — realiste; T — cu termen de realizare).
3. Sunt reevaluate/ actualizate obiectivele specifice atunci când se constată modificări ale ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării acestora?
Standardul 6. Planificarea
2. 1. În cazul modificării obiectivelor specifice, sunt stabilite măsurile necesare pentru încadrarea în resursele repartizate? Există o planificare a activităților în concordanță cu obiectivele specifice?
1. 2. Resursele alocate sunt astfel repartizate resurse astfel încât să asigure realizeze activitățile necesare realizării corespunzătoare obiectivelor specifice compartimentului?
3. Sunt adoptate măsuri de coordonare a deciziilor și activităților compartimentului cu cele ale altor compartimente, în scopul asigurării convergenței și coerenței acestora?
Standardul 7. Monitorizarea performanțelor
1. Este instaurat stabilit un sistem de monitorizare și raportare a performanțelor, pe baza indicatorilor asociați obiectivelor specifice?
2. Indicatorii cantitativi și calitativi, asociați obiectivelor specifice, sunt măsurabili, specifice, accesibili, relevanți și stabiliți pentru o anumită durată în timp? Există o evaluare a performanțelor pe baza indicatorilor de performanță stabiliți?
3. Atunci când necesitățile o impun, se efectuează o reevaluare a relevanței indicatorilor asociați obiectivelor specifice, în scopul operării corecțiilor cuvenite? În cazul în care se constată o eventuală abatere de la obiective, se iau măsurile preventive și corective care se impun?
Standardul 8. Managementul riscului
1. Sunt Există identificate și evaluate/ reevaluate principalele riscurile proprii aferente obiectivelor compartimentului și /activităților derulate în cadrul acestuia?
2. Sunt stabilite și monitorizate măsurile de gestionare control a aferente riscurilor semnificative identificate și evaluate la nivelul activităților din cadrul compartimentului?
3. Este asigurată completarea/actualizarea registrului riscurilor? Există o analiză a riscurilor identificate și gestionate, concretizate într-o raportare anuală cu privire la procesul de management al riscurilor?
III. ACTIVITĂȚI DE CONTROL
Standardul 9. Proceduri
1. Pentru activitățile proprii procedurale au fost elaborate și/ sau actualizate proceduri formalizate documentate?

2. Funcțiile de inițiere, verificare și aprobare a operațiunilor sunt funcții separate și exercitate de persoane diferite? Procedurile elaborate respectă cerințele minimale prevăzute de standard, pentru a fi un instrument eficace de control?
3. În situația în care, din cauza unor circumstanțe deosebite, apar abateri față de procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la nivel corespunzător, înainte de efectuarea operațiunilor? Procedurile elaborate respectă structura unitară stabilită la nivelul entității?
Standardul 10. Supravegherea
1. Managerii Conducătorul supraveghează monitorizează și supervizează activitățile care intră în responsabilitatea lor directă?
2. Supravegherea și supervizarea activităților este documentată în mod adecvat? Conducătorul acordă asistență salariaților necesară pentru realizarea sarcinilor trasate? Conducătorul verifică activitatea salariaților cu privire la realizarea sarcinilor trasate?
3. Sunt instituite controale suficiente și adecvate de supraveghere pentru activitățile care implică un grad ridicat de expunere la risc?
Standardul 11. Continuitatea activității
1. Sunt inventariate situațiile generatoare de întreruperi în derularea principalelor activităților?
2. Sunt stabilite și aplicate măsuri (preventive sau corective, după caz) pentru asigurarea continuității activității, în cazul apariției unor situații generatoare de întreruperi?
3. Măsurile cuprinse în planul de continuitate a activității sunt supuse periodic revizuirii? Sunt monitorizate și aduse la cunoștința salariaților implicați măsurile propuse?
IV. INFORMAREA ȘI COMUNICAREA
Standardul 12. Informarea și comunicarea
1. Au fost stabilite tipurile de informații, conținutul, calitatea, frecvența, sursele și destinatarii acestora, astfel încât personalul de conducere și cel de execuție, prin primirea și transmiterea informațiilor, să își poată îndeplini sarcinile de serviciu?
2. Circuitele informaționale (traseele pe care circulă informațiile) asigură o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încât acestea să ajungă la timp la utilizatori? Sunt stabilite fluxurile informaționale și căile de comunicare specifice compartimentului?
3. Sunt stabilite canale adecvate de comunicare prin care managerii și personalul de execuție din cadrul unui compartiment să fie informați cu privire la proiectele de decizii sau inițiative, adoptate la nivelul altor compartimente, care le-ar putea afecta sarcinile și responsabilitățile între compartimentele entității, cât și cu partea externă?
Standardul 13. Gestionarea documentelor
1. Sunt aplicate proceduri pentru înregistrarea, expedierea, redactarea, clasificarea, îndosarierea, protejarea și arhivarea documentelor interne și externe, după caz?
2. Sunt implementate măsuri de securitate pentru protejarea documentelor împotriva distrugerii, furtului, pierderii, incendiului etc.?

3. Reglementările legale în vigoare cu privire la manipularea și depozitarea informațiilor clasificate sunt cunoscute și aplicate în practică?
Standardul 14. Raportarea contabilă și financiară
1. Procedurile contabile sunt elaborate/actualizate în concordanță cu prevederile normative aplicabile domeniului financiar-contabil?
2. 2. Sunt instituite Există suficiente controale pentru a asigura corecta aplicare a politicilor, normelor și procedurilor contabile, precum și a prevederilor normative aplicabile domeniului financiar-contabil?
2. 3. Procedurile contabile sunt aplicate în mod corespunzător? Este monitorizată remedierea deficiențelor constatate de organele cu competență în domeniu?
V. EVALUARE ȘI AUDIT
Standardul 15. Evaluarea sistemului de control intern managerial
1. Conducătorul compartimentului realizează, anual, operațiunea de autoevaluare a sub sistemului de control intern managerial?
2. Operațiunea de autoevaluare a subsistemului de control intern managerial are drept rezultat date, informații și constatări pertinente necesare luării de decizii operaționale, precum și raportării? Răspunsurile din chestionarul de autoevaluare sunt probate cu documente justificative corespunzătoare?
3. Operațiunea de autoevaluare a sistemului de control intern managerial este finalizată prin întocmirea de către conducătorul entității a raportului anual asupra sistemului de control intern managerial? Conducătorul compartimentului propune măsuri pentru îmbunătățirea sistemului de control intern managerial în cadrul chestionarului de autoevaluare?
Standardul 16. Auditul intern
1. Compartimentul de audit intern execută desfășoară , în afara misiunilor activităților de asigurare, planificate și aprobate de manager, și misiuni activități de consiliere privind pregătirea procesului de autoevaluare a în scopul dezvoltării sistemului de control intern managerial al compartimentului?
2. Compartimentul de audit public intern dispune de suficient personal pentru a realiza integral programul anual de audit este dimensionat, ca număr de auditori, pe baza volumului de activitate și a mărimii riscurilor asociate, astfel încât să se asigure auditarea activităților cuprinse în sfera auditului public intern?
3. Compartimentul de audit public intern întocmește rapoarte periodice cu privire la acțiunile/activitățile desfășurate?

Legenda:

~~abc~~ – text eliminat;

abc – text nou introdus.

Sursa: Elaborat de autor.

Addenda C – **Principalele cadre de control intern managerial**

Înainte de toate, considerăm că se impune să lămurim ce este un cadru și mai ales să distingem între acesta și alte instrumente asemănătoare, cum sunt standardele.

Prin „cadru” înțelegem un ansamblu standardizat de concepte, practici și criterii pentru a se aplica asupra unui tip particular de problemă, ce servește ca referință pentru a propune și rezolva probleme cu conotații similare.

Conform Organizației Internaționale de Standardizare, termenul „standard” definește (ISO/IEC, 2004, p. 12):

„un document, stabilit prin consens și aprobat de un organism recunoscut, care asigură, pentru uz comun și repetat, reguli, linii directoare sau caracteristici pentru activități sau rezultatele lor, cu scopul de a se obține gradul optim de ordine într-un anumit context”.

Standardele au un caracter rigid, ele constituie singura cale de a atinge un obiectiv și sunt recunoscute pe plan internațional drept cel mai bun mod de a face ceva. Pe de altă parte, cadrele conferă mult mai multă flexibilitate, ele definind sisteme, și nu metodele însele. În mod figurat, un standard prezintă un drum linear menit să ne conducă spre atingerea unui rezultat. În contrast, un cadru, așa cum arată și denumirea sa, trasează un perimetru pe suprafața (i.e. în cadrul) căruia ne putem desfășura liber în drumul spre obiectivul propus.

A. COSO (1992, 2013)

(1) *Cadrul COSO inițial (1992).* La sfârșitul anului 1992, **Comitetul Organismelor de Sponsorizare a Comisiei Treadway**, cunoscut mai degrabă sub denumirea COSO, a publicat un raport intitulat **„Control intern – Cadru integrat” (COSO, 1992)**, având următoarele componente (COSO, 1992, p. 7):

- Volumul 1 – *Rezumat* – oferă o privire de ansamblu asupra cadrului de control.
- Volumul 2 – *Cadrul de control intern* – definește controlul intern, descrie componentele sale și furnizează criterii pe baza cărora managerii, consiliile de administrație și alte categorii de personal își pot evalua sistemele de control intern.
- Volumul 3 – *Raportarea către părțile externe* – reprezintă un document suplimentar care oferă îndrumare entităților care trebuie să raporteze public cu privire la controlul lor intern referitor la situațiile financiare publicate.
- Volumul 4 – *Instrumente de evaluare* – cuprinde materiale utile pentru efectuarea unei evaluări a sistemelor de control intern.

Mulți autori au privit apariția definiției ca un progres, considerând, după cum remarcă Rezaee & Riley (2010, p. 218-219), că aceasta era cea mai cuprinzătoare și că făcea referire la patru elemente majore ale controlului intern, respectiv: (1) natura procesuală a controlului intern, (2) persoanele care influențează controlul intern sunt influențate de acesta, (3) limitările controlului intern, în sensul că acesta oferă doar o asigurare rezonabilă și (4) categoriile de obiective.

Noutatea cadrului COSO a constat și în faptul că acesta propunea o viziune multidimensională asupra controlului intern. În acest sens, cadrul pleda că pentru asigurarea unui sistem de control intern eficient trebuie avute în vedere trei categorii de elemente:

- obiective – definesc ceea ce entitatea dorește să obțină;
- componentele – reprezintă instrumentele necesare în vederea atingerii obiectivelor;
- structura entității – reflectă persoanele implicate în implementarea controlului intern, grupate conform structurii organizatorice a entității.

Această modalitate de prezentare înglobează informații esențiale referitoare la controlul intern (Bizzell *et al.*, 2017, p. 4), arătând:

- **ce** este controlul intern (i.e. care sunt componentele sale esențiale);

- **de ce** este necesar să avem control intern (i.e. care sunt țelurile sau obiectivele sale);
- **unde** avem control intern (i.e. care sunt unitățile de analiză la nivelul cărora trebuie să proiectăm, să implementăm și să testăm controlul intern).

(2) *Cadrul COSO revizuit (2013)*. În anul 2013, COSO a publicat o nouă versiune a cadrului său, intitulată tot „Control intern – Cadru integrat” (COSO, 2013). Conform prefeței noii versiuni, rațiunile modificării au constat în încercarea de a ține cont de schimbările care au survenit în mediul de afaceri în perioada de 20 de ani scursă de la momentul publicării versiunii inițiale.

Diferențele între noul cadru și cel inițial nu sunt semnificative, ceea ce dovedește că modelul lansat în anul 1992 a fost bine construit și și-a dovedit viabilitatea în timp.

Definiția controlului intern utilizată în noul cadru este similară celei din cadrul inițial, singura deosebire fiind modificarea denumirii celei de-a doua categorii de obiective din „fiabilitatea raportării financiare” în „fiabilitatea raportării” (COSO, 2013, par. 11):

„Controlul intern este definit ca un proces efectuat de consiliul de administrație, management și alte categorii de personal, conceput să ofere asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor din următoarele categorii:

- eficiența și eficacitatea operațiunilor;
- fiabilitatea raportării;
- conformarea cu legile și reglementările aplicabile”.

Potrivit COSO (2013, par. 45 și următoarele), **obiectivele** sunt clasificate după cum urmează:

- Operațiuni – se referă la eficiența și eficacitatea operațiunilor entității, incluzând obiective operaționale sau privind performanța financiară, precum și la protejarea activelor.
- Raportare – se referă la raportarea internă și externă, financiară și nefinanciară cuprinzând caracteristici ale acestora, precum încrederea, operativitatea, transparența sau altele solicitate de diferiți reglementatori sau rezultând din politicile entității.

- Conformare – se referă la aplicarea legilor și a reglementărilor cărora li se supune entitatea.

Reprezentarea **structurii entității** a fost complet modificată pentru a fi aliniată „Cadrului integrat privind managementul riscurilor la nivelul întregii entități”, publicat de COSO în anul 2004 (COSO, 2004). Noua structură ilustrează mai bine faptul că o structură eficientă de control intern se răspândește în întreaga organizație la toate nivelurile funcționale, atât independent, cât și interdependent (Lord, 2013, p. 3).

Componenta 1. MEDIUL DE CONTROL

- **Principiul 1: *Organizația demonstrează angajament pentru integritate și valorile etice.***
 - Punctul de atenție 1. Stabilește tonul de la vârf.
 - Punctul de atenție 2. Impune coduri de conduită.
 - Punctul de atenție 3. Evaluează gradul de aplicare a codurilor de conduită.
 - Punctul de atenție 4. Tratează abaterile într-un mod operativ.
- **Principiul 2: *Consiliul de administrație demonstrează independență față de management și exercită supraveghere asupra dezvoltării și performanțelor controlului intern.***
 - Punctul de atenție 5. Stabilește responsabilități de supraveghere.
 - Punctul de atenție 6. Aplică experiență relevantă.
 - Punctul de atenție 7. Funcționează independent.
 - Punctul de atenție 8. Supraveghează sistemul de control intern.

Privind în urmă, este interesant să observăm relația dintre cadrul CoCo (1995) și cadrele COSO (1992, 2013). CoCo a fost publicat în 1995. Deși autorii săi au avut ca sursă de inspirație prima versiune a COSO, care apăruse în 1992, ei au creat un cadru particular, care s-a individualizat prin mai multe aspecte. CoCo (1995) nu a căpătat niciodată notorietatea COSO (1992), însă putem considera că reprezintă un cadru extrem de important. Însemnătatea sa rezidă cel puțin în următoarele aspecte: (a) constituie un reper semnificativ în evoluția gândirii asupra controlului intern și (b), din cauza diferențelor de abordare în raport cu versiunea inițială a cadrului COSO (1992), a avut o serie de influențe esențiale care s-au reflectat în versiunea revizuită a acestuia (COSO, 2013).

Tabelul C.1. Corelație între cadrele de control COSO și CoCo

Compo- nentele modelului COSO	Gruparea criteriilor de control stabilite de modelul CoCo
Mediul de control	B1 – În întreaga organizație trebuie să fie definite, comunicate și puse în practică valori etice, inclusiv integritatea. B2 – Politicile și practicile în materie de resurse umane trebuie să fie conforme valorilor etice ale organizației și să fie coerente cu obiectivele acesteia. B3 – Puterile, responsabilitățile și obligația de a raporta trebuie să fie clar definite și conforme obiectivelor organizației, pentru ca deciziile și acțiunile să fie luate de persoanele potrivite. B4 – Trebuie să se favorizeze un climat de încredere reciprocă, pentru a facilita circulația informației între persoane și pentru a le ajuta pe acestea să contribuie în mod eficace la realizarea obiectivelor organizației. C1 – Persoanele trebuie să aibă cunoștințele, competențele și instrumentele necesare pentru a contribui la realizarea obiectivelor organizației.
Evaluarea riscurilor	A1 – Trebuie să se stabilească și să se comunice obiective. A2 – Riscurile interne și externe importante cărora organizația le face față în urmărirea obiectivelor trebuie să fie identificate și evaluate. A5 – Obiectivele și planurile conexe trebuie să includă scopuri și indicatori de performanță măsurabili. D1 – Mediul extern și mediul intern trebuie să fie supravegheate pentru a obține informații ce ar putea semnală necesitatea reevaluării obiectivelor organizației sau controlului în cadrul acesteia.
Activități de control	A3 – Trebuie să fie stabilite, comunicate și puse în practică politici care facilitează realizarea obiectivelor organizației și gestiunea riscurilor cărora aceasta le face față, pentru ca persoanele să înțeleagă ce se așteaptă de la ele și să cunoască limitele libertății lor de acțiune. C4 – Deciziile și acțiunile diverselor părți ale organizației trebuie să fie coordonate. C5 – Activitățile de control trebuie să fie concepute astfel încât să facă parte integrantă din organizație, ținând cont de obiectivele acesteia, de riscurile care ar putea afecta realizarea acestor obiective și de interrelația dintre elementele controlului.
Informații și comunicare	C2 – Procesele de comunicare trebuie să susțină valorile organizației și realizarea obiectivelor sale. C3 – Trebuie să se definească și să se comunice în termene acceptabile informații pertinente și suficiente, pentru a le permite persoanelor să își îndeplinească responsabilitățile care le sunt încredințate. A4 – Trebuie să se stabilească și să se comunice planul pentru ghidarea eforturilor în atingerea obiectivelor organizației. D4 – Nevoile de informare și sistemele conexe trebuie să fie reevaluate atunci când se schimbă obiectivele sau atunci când sunt depistate deficiențe în comunicarea informațiilor.
Activități de monitorizare	D2 – Performanța trebuie să facă obiectul unei monitorizări cu ajutorul scopurilor și indicatorilor definiți în obiectivele și planurile organizației.

Compo- nentele modelului COSO	Gruparea criteriilor de control stabilite de modelul CoCo
	D3 – Ipotezele inerente obiectivelor organizației trebuie să fie revizuite periodic. D5 – Trebuie să se stabilească și să se aplice proceduri de monitorizare pentru a se asigura că se realizează schimbările sau acțiunile corespunzătoare. D6 – Conducerea trebuie să evalueze periodic eficacitatea controlului în organizație și să comunice rezultatele evaluării sale persoanelor față de care are obligația să raporteze.

Sursa: Ghiță (2008, p. 148-149).

Apariția COSO (1992) a marcat un eveniment, una dintre contribuțiile sale cele mai importante fiind coagularea unui număr uriaș de opinii din partea diferitelor categorii profesionale și sintetizarea acestora în vederea construirii unei definiții a controlului intern. CoCo a preluat definiția COSO și a îmbunătățit-o. La rândul său, COSO și-a revizuit cadrul, încercând să reflecte în acesta schimbările înregistrate în privința înțelegerii conceptului, și și-a modificat definiția, făcând-o să semene mai mult cu cea a cadrului CoCo.

Abordarea bazată pe criteriile de control a CoCo a marcat o schimbare de paradigmă față de concepțiile existente la acel moment. Din nou, ecurile acesteia s-au resimțit în noua versiune a cadrului COSO, în cadrul căreia autorii au optat pentru o abordare bazată pe principii. Astfel, COSO și-a menținut structura componentelor propuse în prima versiune a cadrului său, însă a simțit nevoia să reorganizeze și, în anumite locuri, să suplimenteze informațiile referitoare la caracteristicile lor și la măsurile concrete care trebuie întreprinse în vederea unei implementări eficiente a acestora. Aceste informații au fost prezentate sub forma unor principii atașate fiecărei componente.

La momentul apariției sale, CoCo (1995) a oferit o perspectivă nouă asupra controlului intern. Dacă celelalte cadre s-au raportat mai mult sau mai puțin la COSO (1992), fiind într-o oarecare măsură influențate de acesta, CoCo a avut o filosofie proprie, prin care, în anumite aspecte, se distinge și astăzi de celelalte cadre de control.

B. Alte cadre de control

În prezent s-au impus la nivel internațional cadrele de control COSO (2013) și, într-o măsură mai mică, CoCo (1995), care au un caracter general. Însă, alături de acestea, sunt utilizate și o serie de cadre „specializate”, concepute pentru a fi utilizate doar în cazul unor funcții ale entităților (COBIT este preocupat doar de guvernanta sistemelor IT la nivelul entității), al anumitor categorii de entități (BASEL servește evaluării controlului intern în instituțiile bancare) sau sectoare ale economiei (Liniile directoare INTOSAI GOV servesc drept cadru de implementare și evaluare a sistemelor de control intern în cadrul entităților publice).

În Vallabhaneni (2017, p. 107), anumite coduri de guvernanta, cum ar fi Raportul Cadbury din Marea Britanie, Modelul KonTraG din Germania sau Raportul King din Africa de Sud, sunt considerate cadre sau modele de control alternative.

C. Liniile directoare INTOSAI GOV (1992, 2004)

Imediat după apariția sa, în anul 1992, cadrul de control COSO a căpătat recunoaștere internațională, însă faptul că el își avea originea în sectorul privat și că era conceput să deservească entitățile private crea unele dificultăți în privința aplicării sale în sectorul public. Din acest considerent, în același an, INTOSAI²⁷ a emis un set de linii directoare inspirate de modelul COSO, dar concentrându-se asupra sectorului public²⁸.

În anul 2001 s-a decis revizuirea liniilor directoare emise în 1992, forma finală a acestora fiind definitivată în anul 2004. Coordonarea actualizării a revenit unui grup de lucru alcătuit din reprezentanți ai instituțiilor supreme de audit ale Statelor Unite ale Americii, Regatului Unit al Marii Britanii, Olandei, Franței, Belgiei, României, Boliviei, Ungariei și Lituaniei.

²⁷ INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions (Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit).

²⁸ Conform glosarului din anexa 2 a INTOSAI GOV 9100, termenul „sector public” se referă la guvernarea națională, regională (județ, teritoriu), locală (municipiu, oraș) și la entitățile guvernamentale corespunzătoare (de exemplu, agenții, comitete directoare, comitete, întreprinderi).

După cum vom prezenta mai jos, modelul propus de INTOSAI și filosofia acestuia sunt asemănătoare celui elaborat de COSO, existând diferențe doar în cazul unor adaptări operate pentru o mai bună adresare a particularităților și specificului sectorului public.

Necesitatea luării în considerare a aspectelor care diferențiază sectorul public de cel privat a constituit un element esențial în construirea cadrului propus prin INTOSAI GOV 9100, așa cum rezultă din declarațiile autorilor acestuia (INTOSAI GOV 9100, 2004, p. 4):

„Controlul intern din instituțiile publice trebuie înțeles în contextul caracteristicilor specifice ale respectivelor instituții, și anume axarea pe atingerea unor obiective sociale sau politice; utilizarea fondurilor publice; importanța ciclului bugetar; complexitatea performanței lor (care impune un echilibru între valori tradiționale, cum ar fi egalitatea, integritatea și transparența, și valori manageriale moderne, cum ar fi eficacitatea) și sfera largă corespunzătoare a răspunderii publice”.

Faptul că modelul COSO a constituit temelia noului set de linii directoare reiese din prefața, respectiv din introducerea documentului cuprinzând liniile directoare (INTOSAI GOV 9100, 2004, p. 1 și 3), în care se precizează:

„În cadrul celui de-al 17-lea Congres INCOSAI (Seul, 2001) s-a recunoscut o necesitate stringentă pentru actualizarea liniilor directoare și s-a convenit că aceasta trebuie să se realizeze pe baza cadrului integrat de control intern al Comitetului Organizațiilor de Sponsorizare ale Comisiei Treadway (COSO).

În 2001, la Congresul INCOSAI s-a decis actualizarea liniilor directoare INTOSAI privind standardele de control intern emise în anul 1992, pentru a ține cont de toate evoluțiile relevante și recente privind controlul intern și pentru a încorpora în documentul INTOSAI conceptul raportului COSO intitulat Control intern – Cadru integrat”.

Liniile directoare INTOSAI disting patru categorii de obiective generale (INTOSAI GOV 9100, 2004, p. 9-11), respectiv:

1. **Executarea de operațiuni sistematice, etice, economice, eficiente și eficace** (categorie de obiective sub denumirea restrânsă „Operațiuni”).

Această categorie se regăsește întocmai și în modelul COSO.

2. **Îndeplinirea obligațiilor de răspundere** („Răspundere”).

Cadrul COSO nu cuprinde o categorie de obiective privitoare la răspundere, în schimb cuprinde obiective de raportare. Între cele două categorii există relații de interdependență, în sensul că aria obiectivelor cuprinse în cadrul celor de răspundere este mai largă, incluzându-le și pe cele de raportare.

3. ***Respectarea legislației și a regulamentelor aplicabile („Conformare”).***

Ambele modele cuprind o categorie de obiective referitoare la „conformarea cu legile și alte reglementări aplicabile”. În privința conținutului acestor categorii, respectiv a obligațiilor care trebuie respectate pentru îndeplinirea obiectivelor incluse în acestea, cu siguranță, cerințele sunt mai numeroase în cazul entităților publice.

4. ***Protejarea resurselor împotriva pierderilor și pagubelor prin risipă, abuz, gestionare necorespunzătoare, erori, fraude și nereguli.***

Autorii liniilor directe INTOSAI au simțit nevoia evidențierii obiectivelor referitoare la protejarea activelor, plasându-le într-o categorie de obiective de sine stătătoare, din următoarele rațiuni (INTOSAI GOV 9100, 2004, p. 3):

„Deoarece resursele din sectorul public reprezintă, în general, bani publici, iar utilizarea lor în interes public presupune o atenție specială, trebuie accentuată importanța protejării resurselor din sectorul public.

Drept urmare, protejarea resurselor a fost considerată a fi un obiectiv important al controlului intern”.

D. Cadrele de control naționale

La nivelul fiecărui stat pot fi elaborate și aplicate cadre de control intern adaptate specificului național. Implementarea acestora și conformarea cu cerințele lor pot fi impuse prin acte normative.

Spre exemplu, standardele de control intern care alcătuiesc codul cuprins în anexa Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice constituie un cadru de control intern.

Addenda D –

Evoluția reglementărilor naționale privind controlul intern managerial

Prezenta secțiune propune o analiză care surprinde evoluțiile înregistrate de actele normative românești care au reglementat și reglementează domeniul controlului intern la nivelul entităților publice, precum și contextele în care au apărut și factorii care au generat modificări ale acestora.

I. În România, conceptul de „control intern” a fost introdus prin **Ordonanța Guvernului nr. 119/1999**²⁹, prin intermediul acesteia fiind creat cadrul legal primar în domeniu. Ordonanța a fost publicată în Monitorul oficial în data de 31.08.1999, însă prevederile sale au intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2000.

Titlul inițial al acestui act normativ a fost „Ordonanță privind auditul intern și controlul financiar preventiv”.

Conform scopului ordonanței, specificat la art. 1, aceasta reglementa *„controlul intern, auditul intern și controlul financiar preventiv la instituțiile publice și cu privire la utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public”*.

Analizând conținutul scopului ordonanței și modul cum acesta a fost definit, putem formula câteva concluzii:

1. În varianta inițială, ordonanța reglementa trei domenii abordate și prezentate distinct: controlul intern, auditul intern și controlul financiar preventiv.

²⁹ Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv. Forma inițială a ordonanței a fost publicată în Monitorul oficial nr. 430/31.08.1999.

2. În înșiruirea domeniilor aflate în aria de reglementare a ordonanței, controlul intern este plasat pe prima poziție. Totuși, remarcăm faptul că noțiunea nu se regăsește și în titlu, probabil din cauza volumului mic de prevederi în acest sens. Într-adevăr, din această primă formă a ordonanței, pentru că, așa cum va fi prezentat ulterior, ea va fi republicată, cuprinzând 40 de articole, doar două sunt aferente exclusiv controlului intern, acestea regăsindu-se în primul capitol, intitulat „Dispoziții generale”.

3. În fine, o ultimă observație privind scopul ordonanței este aceea că destinatarii reglementărilor sale erau doar instituțiile publice. Din această perspectivă, prevederile art. 29 și 31 constituie o extensie a celor cuprinse la art. 1, ele vizând categorii de entități aflate în sfera întreprinderilor publice.

Astfel, art. 29 introduce o serie de dispoziții aplicabile în cazul regiilor autonome, societăților comerciale cu capital majoritar de stat și societăților comerciale care beneficiază de drepturi exclusive sau speciale. De asemenea, art. 31 precizează că prevederile ordonanței sunt aplicabile și altor persoane juridice decât instituțiile publice, dacă acestea gestionează fonduri publice cu orice titlu și/sau administrează patrimoniul public, toate acestea fiind în afara sferei instituțiilor publice.

Prevederile de la articolele menționate nu se referă însă la controlul intern, ci la alte aspecte, precum numirea contabililor-șefi sau dreptul auditorilor interni de a efectua activități de audit în cadrul acestor entități.

Elementele esențiale referitoare la controlul intern pe care le-a introdus ordonanța se regăsesc la art. 2, 3 și 4 și cuprind următoarele:

- definiția noțiunii de „control intern” (art. 2);
- obiectivele generale ale controlului intern (art. 3);
- responsabilitatea conducătorilor instituțiilor publice în privința implementării controlului intern (art. 4, alin. (1));
- cerințele generale și specifice ale controlului intern (art. 4, alin. (2)).

Ordonanța a stabilit patru **obiective generale** ale controlului intern, prezentate la art. 3, acestea presupunând:

- realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuțiilor instituțiilor publice, stabilite în concordanță cu propria lor misiune, în condiții de regularitate, eficacitate, economicitate și eficiență;
- protejarea fondurilor publice împotriva pierderilor datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei;
- respectarea legii, a reglementărilor și deciziilor conducerii;
- dezvoltarea și întreținerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare și difuzare a datelor și informațiilor financiare și de conducere, precum și a unor sisteme și proceduri de informare publică adecvată prin rapoarte periodice.

Articolul următor cuprinde două alineate. Primul stabilește **obligățiile conducătorilor instituțiilor publice în domeniul controlului intern**, specificând că aceștia trebuie

„să asigure elaborarea, aprobarea, aplicarea și perfecționarea structurilor organizatorice, reglementărilor metodologice, procedurilor și criteriilor de evaluare, pentru a satisface cerințele generale și specifice de control intern”.

Cel de-al doilea alineat al art. 4 cuprinde **cerințele controlului intern**, grupate în cerințe generale și cerințe specifice.

În cadrul **cerințelor generale** sunt incluse următoarele:

- asigurarea îndeplinirii obiectivelor generale prevăzute la art. 3, prin evaluarea sistematică și menținerea la un nivel considerat acceptabil a riscurilor asociate structurilor, programelor, proiectelor sau operațiunilor;
- asigurarea unei atitudini cooperante a personalului de conducere și de execuție, acesta având obligația să răspundă în orice moment solicitărilor conducerii și să sprijine efectiv controlul intern;
- asigurarea integrității și competenței personalului de conducere și de execuție, a cunoașterii și înțelegerii de către acesta a importanței și rolului controlului intern;

- stabilirea obiectivelor specifice ale controlului intern, astfel încât acestea să fie adecvate, cuprinzătoare, rezonabile și integrate misiunii instituției și obiectivelor de ansamblu ale acesteia;
- supravegherea continuă de către personalul de conducere a tuturor activităților și îndeplinirea de către personalul de conducere a obligației de a acționa corectiv, prompt și responsabil ori de câte ori se constată încălcări ale legalității și regularității în efectuarea unor operațiuni sau în realizarea unor activități în mod neeconomic, ineficace sau ineficient.

Cerințele specifice se referă la următoarele:

- reflectarea în documente scrise a organizării controlului intern, a tuturor operațiunilor instituției și a tuturor evenimentelor semnificative, precum și înregistrarea și păstrarea în mod adecvat a documentelor, astfel încât acestea să fie disponibile cu promptitudine pentru a fi examinate de către cei în drept;
- înregistrarea de îndată și în mod corect a tuturor operațiunilor și evenimentelor semnificative;
- asigurarea aprobării și efectuării operațiunilor exclusiv de către persoane special împuternicite în acest sens;
- separarea atribuțiilor privind efectuarea de operațiuni între persoane, astfel încât atribuțiile de aprobare, control și înregistrare să fie, într-o măsură adecvată, încredințate unor persoane diferite;
- asigurarea unei conduceri competente la toate nivelurile;
- accesarea resurselor și documentelor numai de către persoane îndreptățite și responsabile în legătură cu utilizarea și păstrarea lor.

Atât obiectivele, cât și cerințele controlului intern au rămas nemodificate de-a lungul timpului, fiind în vigoare și în prezent în forma în care au fost elaborate inițial, cu precizarea că sintagma „control intern” a fost ulterior înlocuită cu cea de „control intern/managerial”.

În plus față de cele de mai sus, la articolul 2, lit. i), ordonanța a oferit o definiție a controlului intern, potrivit căreia acesta reprezintă

„ansamblul măsurilor întreprinse la nivelul unei instituții publice cu privire la structurile organizatorice, metodele, procedurile și sistemele de control și de evaluare instituite în scopul: realizării atribuțiilor la un nivel calitativ corespunzător și îndeplinirii cu regularitate, în mod economic, eficace și eficient, a politicilor adoptate; respectării legalității și a dispozițiilor conducerii; protejării activelor și resurselor; efectuării și menținerii de înregistrări contabile corecte și complete; furnizării la timp de informații corecte și complete pentru fundamentarea deciziilor conducerii”.

II. În acest stadiu, singurul act normativ care reglementa controlul intern era OG nr. 119/1999. După cum am prezentat anterior, aceasta stabilea obligații în sarcina conducătorilor entităților publice și prezenta obiectivele generale ale controlului intern, precum și cerințele generale și pe cele specifice ale acestuia.

Obiectivele exprimau dezideratele controlului intern, iar condițiile se refereau la o serie de situații care trebuiau asigurate, existența acestora fiind imperativă pentru îndeplinirea obiectivelor.

Aparținând categoriei actelor normative primare, ordonanța cuprindea prevederi legale formulate succint, ele având rolul de a stabili regulile generale ale domeniului reglementat.

Caracterul foarte general al prevederilor ordonanței genera următoarele neajunsuri:

- Pe de o parte, ele nu erau suficient de clare. Spre exemplu, menționau condițiile generale și specifice necesare îndeplinirii obiectivelor generale ale controlului intern, fără a dezvolta modalitățile practice concrete necesare pentru implementarea lor.
- Pe de altă parte, ele nu erau îndeajuns de cuprinzătoare încât să asigure uniformizarea practicilor la nivelul întregului sistem public. Acest dezavantaj nu putea fi înlăturat decât prin standardizare, adică prin emiterea unui set de reguli/cerințe și de documente formalizate asociate acestora, care să fie aplicate de toate entitățile publice.

În acest context, anul 2005 a marcat un moment important în evoluția controlului intern în România, prin dezvoltarea cadrului legal secundar, cuprins în **Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005** pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând

standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial³⁰.

Inițial, ordinul avea o singură anexă, cuprinzând Codul controlului intern, bazat pe 25 de standarde de management/control aplicabile entităților publice.

Parcurend textul ordinului, constatăm că în cadrul acestuia sunt utilizate mai multe noțiuni referitoare la controlul intern: „standarde de management/control intern”, „sisteme de control managerial”, „Codul controlului intern”. Uneori, pentru același concept sunt folosite două noțiuni. Spre exemplu, ordinul utilizează concomitent noțiunile „standarde de management/control intern” (în titlul ordinului și în titlul anexei 1) și „standarde de control intern” (în titlul secțiunii 2 a Codului controlului intern cuprins în anexa 1).

În preambulul ordinului se specifică faptul că acesta a fost emis în temeiul art. 11, alin. (5) din Hotărârea Guvernului nr. 208/2005, al art. 5, alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 și al art. 19, lit. d) din Legea nr. 500/2002.

Considerăm că se impun câteva precizări cu privire la primele două acte normative invocate.

Hotărârea Guvernului nr. 208/2005 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice și a Agenției Naționale de Administrare Fiscală era actul în baza căruia Ministerul Finanțelor Publice își desfășura activitatea la momentul emiterii OMFP nr. 946/2005. Articolul menționat se referea la abilitatea ministrului finanțelor publice de a emite ordine și instrucțiuni, în exercitarea atribuțiilor sale.

Însă, analizând textul hotărârii, observăm că Ministerul nu avea atribuții explicite în domeniul controlului intern, ci în cel al controlului financiar public intern, concept care cuprinde, într-adevăr, și controlul intern³¹.

³⁰ Forma inițială a ordinului a fost publicată în Monitorul oficial nr. 675/28.07.2005.

³¹ Hotărârea Guvernului nr. 208/2005 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice și a Agenției Naționale de Administrare Fiscală prevedea la art. 2, alin. (2), lit. h): „Prin atribuțiile încredințate și prin structura sa,

După cum vom vedea, abia din anul 2012, Ministerul va primi, prin modificările și completările aduse actului său de organizare și funcționare, responsabilități concrete în domeniul controlului intern³².

În mod similar, alineatul din OG nr. 119/1999 la care se face trimitere se referă doar la buna gestiune financiară („Ministerul Finanțelor Publice [...] are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul gestiunii financiare”). Textul alineatului în cauză va fi completat cu atribuții în domeniul controlului intern odată cu apariția Legii nr. 234/2010. Ca urmare a prevederilor acesteia, textul a devenit: „Ministerul Finanțelor Publice [...] are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial, precum și al gestiunii financiare”.

III. Între altele, OG nr. 119/1999 prevedea în sarcina conducătorului entității asigurarea elaborării, aprobării, aplicării și perfecționării procedurilor.

Având în vedere această cerință, **OMFP nr. 1.389/2006**³³ a adus o primă completare OMFP nr. 946/2005, prin intermediul acestuia fiind introdusă o nouă anexă care cuprindea un model de procedură operațională, însoțit de instrucțiuni de elaborare. Anexa cuprinzând Codul a devenit anexa nr. 1, iar noua anexă a primit nr. 2.

Ministerul Finanțelor Publice îndeplinește următoarele funcții: [...] h) de exercitare a controlului financiar public intern”.

³² Hotărârea Guvernului nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, modificată prin Hotărârea Guvernului nr. 854/14.08.2012, preciza la art. 2, alin. 2, lit. o) că „Ministerul Finanțelor Publice îndeplinește următoarele funcții: [...] o) de autoritate competentă pentru elaborarea și implementarea politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial”. Art. 3, alin. (1) detalia că „În realizarea funcțiilor sale, Ministerul Finanțelor Publice are, în principal, următoarele atribuții: [...] îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial”.

³³ OMFP nr. 1.389/2006 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial (Monitorul oficial nr. 771/12.09.2011).

IV. În anul 2010, un grup de parlamentari au depus un proiect de lege³⁴ extrem de ambițios, care cuprindea o serie de modificări importante în materia controlului intern, pe care le vom analiza în cele ce urmează.

Proiectul în cauză a fost respins de Senat, dar a fost ulterior adoptat de Camera Deputaților³⁵, care era cameră decizională, devenind **Legea nr. 234/2010**³⁶. După cum va fi argumentat în continuare, în final, niciuna dintre modificările sau completările cuprinse în proiect nu a fost adoptată în forma propusă de inițiatori. Totuși, acțiunea lor a generat o serie de modificări importante în legislația asupra controlului intern.

Schimbările aduse ordonanței de noua lege au fost esențiale, ele referindu-se, în principal, la următoarele aspecte:

1. În tot cuprinsul ordonanței sintagma „control intern” a fost înlocuită cu cea de „control intern/managerial”. Titlul și scopul ordonanței s-au modificat în consecință.

În proiectul de lege a fost propusă înlocuirea sintagmei de „control intern” cu cea de „sistem de control managerial intern”. Potrivit inițiatorilor, *„Înlocuirea are scopul evitării confuziei generalizate între «controlul intern» și «controlul financiar intern»”*³⁷.

În punctul de vedere transmis³⁸, reprezentanții Guvernului au propus utilizarea noțiunii „control intern/managerial”, aducând următoarele argumente:

³⁴ Proiectul de lege a fost înregistrat la Senat cu nr. L207/13.04.2010, respectiv la Camera Deputaților cu nr. Pl-x 441/2010, aceasta din urmă fiind cameră decizională. Forma inițiatorilor este disponibilă online la <http://www.cdep.ro/proiecte/2010/400/40/1/pl441.pdf> (accesat: 02.02.2018).

³⁵ Pentru urmărirea procesului legislativ și documentele aferente acestuia vezi http://www.cdep.ro/pls/proiecte/upl_pck.proiect?idp=10736 (accesat: 02.02.2018).

³⁶ Legea nr. 234/2010 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv (Monitorul oficial nr. 831/13.12.2010).

³⁷ Vezi expunerea de motive a proiectului de lege, p. 2, disponibilă online la <http://www.cdep.ro/proiecte/2010/400/40/1/em441.pdf> (accesat: 02.02.2018).

³⁸ Punctul de vedere al Guvernului nr. 1041/DPSG/19.04.2010 este disponibil online la <http://www.cdep.ro/proiecte/2010/400/40/1/pvg441.pdf> (accesat: 02.02.2018).

„Definiția controlului intern este în acord cu aquis-ul comunitar, iar din punctul de vedere al normei juridice, are aceeași semnificație cu definiția controlului managerial.

Controlul intern, potrivit definiției standard din studiul COSO, este un proces implementat de managementul (conducerea) organizației care intenționează să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor. Cu alte cuvinte, controlul intern este un control managerial, ambele exprimări având aceeași semnificație”.

Totodată, reprezentanții Guvernului au arătat că, prin folosirea noțiunii „control intern/managerial”, în locul celei de „control managerial intern”, propusă prin inițiativa legislativă, se asigură corelarea atât cu studiul COSO, cât și cu reglementările legale cuprinse în OMFP nr. 946/2005 și Legea nr. 672/2002.

V. Prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/17.12.2014³⁹ au fost stabilite o serie de măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale.

Forma inițială a ordonanței cuprindea un singur articol cu impact asupra controlului intern⁴⁰, respectiv art. 11, conform căruia Secretariatul General al Guvernului preia de la Ministerul Finanțelor Publice activitatea în domeniul sistemelor de control intern/managerial. Totodată, articolul mai prevedea că, în vederea organizării acestei activități, Secretariatul General al Guvernului preia de la Ministerul Finanțelor Publice zece posturi vacante, împreună cu fondurile aferente acestora.

VI. În scurt timp, Guvernul a adoptat Ordonanța de urgență nr. 2/2015⁴¹ prin care a suplimentat prevederea referitoare la controlul intern introdusă prin OUG nr. 86/2014.

Conform celor declarate în preambul, ordonanța a inclus prevederile referitoare la controlul intern în primul rând pentru a asigura corelarea actelor normative în vigoare la acel moment.

³⁹ OUG nr. 86/17.12.2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative (Monitorul oficial nr. 920/17.12.2014).

⁴⁰ Vezi art. 11 în forma inițială a ordonanței, disponibilă online la <http://www.cdep.ro/proiecte/2014/500/90/4/oug859.pdf> (accesat: 25.02.2018).

⁴¹ OUG nr. 2/2015 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și alte măsuri (Monitorul oficial nr. 176/13.03.2015).

De asemenea, legiuitorul a considerat că „se impune introducerea în cuprinsul Ordonanței Guvernului nr. 119/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a unor elemente de bună practică preventivă, menite să mărească eficacitatea controlului intern/managerial”.

Totodată, în preambul se menționează că noile măsuri propuse sunt importante, întrucât neadoptarea acestora „împiedică realizarea responsabilităților Guvernului cu privire la implementarea politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial și operaționalizarea instrumentelor de lucru necesare activității în domeniul sistemelor de control intern/managerial”.

Actele normative între care au apărut neconcordanțe sunt menționate explicit în expunerea de motive a proiectului de lege de aprobare a ordonanței⁴²:

„Potrivit prevederilor art. 11 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative, publicată în Monitorul oficial al României, Partea I, nr. 920 din 17 decembrie 2014, s-a dispus preluarea activității în domeniul sistemelor de control intern/managerial de la Ministerul Finanțelor Publice la Secretariatul General al Guvernului. Conform prevederilor art. 4 și 5 din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată în Monitorul oficial al României, Partea I, nr. 799 din 12 noiembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, Ministerul Finanțelor Publice are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial. Aceste prevederi împiedică Secretariatul General al Guvernului să continue elaborarea și implementarea politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial”.

Necesitatea adoptării noilor prevederi, conform celor declarate în preambulul ordonanței, rezida în următoarele:

„Având în vedere prevederile art. 11 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative, este necesară adoptarea unor

⁴² Expunerea de motive este disponibilă online la <http://www.cdep.ro/proiecte/2015/400/00/4/em503.pdf> (accesat: 05.02.2018).

dispoziții care să asigure corelarea cu prevederile art. 4 și 5 din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Totodată se impune **introducerea** în cuprinsul Ordonanței Guvernului nr. 119/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a **unor elemente de bună practică preventivă**, menite să mărească eficacitatea controlului intern/managerial. **Neadoptarea măsurilor** propuse prin prezenta ordonanță de urgență **împiedică realizarea responsabilităților Guvernului cu privire la implementarea politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial și operaționalizarea instrumentelor de lucru necesare activității în domeniul sistemelor de control intern/managerial”.**

Conform expunerii de motive a proiectului de lege de adoptare a ordonanței, schimbările preconizate prin introducerea noilor prevederi vizeau următoarele:

„Se propune transferul responsabilității Ministerului Finanțelor Publice către Secretariatul General al Guvernului cu privire la elaborarea și implementarea politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial pentru a asigura o mai bună adaptare a standardelor Comisiei Europene și a standardelor COSO (Comitetul Entităților Publice de Sponsorizare a Comisiei Treadway, SUA) la necesitățile entităților publice din țara noastră.

Cu prilejul acestor schimbări se armonizează unele prevederi ale OG nr. 119/1999 cu bunele practici în domeniul controlului intern”.

Concret, Secretariatul General al Guvernului a primit responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial. În vederea îndeplinirii acestei responsabilități, acesta îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial.

Ministerul Finanțelor Publice a rămas responsabil doar cu elaborarea și implementarea politicii în domeniul gestiunii financiare. În această calitate, va continua să desfășoare activități de îndrumare metodologică și de coordonare a implementării controlului financiar preventiv.

Efectele transferului de responsabilitate asupra reglementării controlului intern de la Ministerul Finanțelor Publice la Secretariatul General al Guvernului și ale separării atribuțiilor celor două instituții

ca urmare a prevederilor OUG nr. 2/2015 s-au reflectat la art. 5, alin. (2), respectiv (2¹), din OG nr. 119/1999.

Prevederi ale OG nr. 119/1999 anterior OUG nr. 2/2015	(2) Ministerul Finanțelor Publice este autoritatea administrației publice centrale de specialitate care are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial , precum și al gestiunii financiare. Ministerul Finanțelor Publice îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial , precum și asigurarea bunei gestiuni financiare în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului public.
Prevederi ale OG nr. 119/1999 ulterior OUG nr. 2/2015	(2) Ministerul Finanțelor Publice este autoritatea administrației publice centrale de specialitate care are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul gestiunii financiare . Ministerul Finanțelor Publice îndrumă metodologic și coordonează implementarea controlului financiar preventiv . (2 ¹) Secretariatul General al Guvernului are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial . Secretariatul General al Guvernului îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial .

În consecință, dispozițiile Legii nr. 234/2010 se mențin, cu diferența că ele nu se mai adresează, de acum, Ministerului Finanțelor Publice, ci Secretariatului General al Guvernului:

- Rapoartele întocmite de conducătorii entităților publice se transmit Direcției control intern managerial și relații interinstituționale din cadrul Secretariatului General al Guvernului.
- Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea acestor rapoarte se aprobă prin ordin al secretarului general al Guvernului.
- Secretariatul General al Guvernului prezintă Guvernului raportul asupra stadiului implementării SCIM la nivelul instituțiilor publice la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat și al bugetului oricărui fond special.

La nivelul anului 2003, constatam o inconsecvență între prevederile ordonanței în utilizarea noțiunilor „entitate publică” și „instituție publică”. OUG nr. 2/2015 a „corectat” textul art. 4 al OG nr. 119/1999, corelându-l cu celelalte articole:

- Art. 1: Prezenta ordonanță reglementează controlul intern [...] **la entitățile publice** [...];
- Art. 2: Controlul intern – ansamblul formelor de control exercitate la nivelul **entității publice** [...];
- Art. 3: Controlul intern are următoarele obiective generale:
- realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuțiilor **instituțiilor publice** [...];
- [...]
- Art. 4: Conducătorul ~~instituției publice~~ **entității publice** trebuie să asigure [...].

Totuși, discrepanța dintre textul art. 3 și celelalte articole nu a fost remediată, menținându-se și în prezent.

Nu am avut în vedere în exemplul de mai sus prevederea referitoare la faptul că raportul asupra stadiului implementării SCIM la nivel național, pe care Secretariatul General al Guvernului trebuie să îl prezinte Guvernului, cuprinde doar instituțiile publice, considerând-o o opțiune a legiuitorului, și nu o omisiune.

VII. OUG nr. 2/2015 a fost aprobată cu unele modificări și completări de **Legea nr. 171/29.06.2015**⁴³, însă acestea nu se referă la controlul intern.

VIII. În cursul procesului legislativ de adoptare a proiectului de lege pentru aprobarea OUG nr. 86/2014, potrivit Raportului nr. 4c-6/414/10.02.2015⁴⁴, Comisia pentru administrație și amenajarea teritoriului din cadrul Camerei Deputaților a propus modificarea art. 11 al ordonanței, în sensul completării sale cu șase noi alineate având următorul conținut:

„(2) Salariile de bază ale personalul (!) din cadrul Secretariatului General al Guvernului care are atribuții în domeniul sistemelor de

⁴³ Legea nr. 171/2015 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 2/2015 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și alte măsuri (Monitorul oficial nr. 480/01.07.2015).

⁴⁴ Vezi Tabelul I „Amendamente admise”, rd. 16. Raportul Comisiei pentru administrație și amenajarea teritoriului este disponibil online la http://www.cdep.ro/comisii/administratie/pdf/2015/rp594_14.pdf (accesat: 25.02.2018).

control managerial se asimilează cu salariile aflate în plată ale personalului încadrat la Corpul de Control al Prim-Ministrului.

(3) Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului conducătorului entității publice asupra sistemului de control intern/managerial se aprobă prin ordin al secretarului general al Guvernului.

(4) Secretariatul General al Guvernului prezintă Guvernului, până la sfârșitul semestrului I al anului curent, pentru anul precedent, un raport privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la nivelul instituțiilor publice la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat și al bugetului oricărui fond special.

(5) Pentru anul 2014, Ministerul Finanțelor Publice își exercită atribuțiile de raportare a stadiului de implementare a controlului intern/managerial la ordonatorii de credite.

(6) Secretariatul General al Guvernului are responsabilitatea elaborării și implementării politicii în domeniul sistemelor de control intern/managerial. Secretariatul General al Guvernului îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial.

(7) Competențele Secretariatului General al Guvernului prevăzute la alin. (3) sunt exercitate de către Direcția de control intern/managerial și relații interinstituționale, condusă de un director”.

Raportul nu a oferit nicio motivare în favoarea amendamentelor propuse.

Odată adoptat de Camera Deputaților, proiectul de lege a trecut spre dezbateri la Senat.

Conform Raportului suplimentar nr. XXX/43/2015, întocmit de Comisia pentru administrație publică și organizarea teritoriului din cadrul Senatului, au fost aduse unele modificări amendamentelor adoptate la nivelul Camerei Deputaților. Potrivit raportului⁴⁵, a fost propusă completarea art. 11 cu șapte noi alineate, numerotate de la (2) la (7).

Alineatul (2) din raportul anterior referitor la salarizarea personalului cu atribuții în domeniul sistemelor de control managerial a fost eliminat. Celelalte alineate, (3)-(7), au fost menținute, dar au fost renumerotate. În plus, au fost introduse două noi alineate având următorul conținut:

⁴⁵ Vezi tabelul din anexa 1, rd. 7. Raportul este disponibil online la <https://www.senat.ro/legis/PDF/2015/15L096S1.pdf> (accesat: 25.02.2018).

„(6) Competențele Secretariatului General al Guvernului prevăzute la alin. (3) sunt exercitate de către Direcția de control intern/managerial și relații interinstituționale, condusă de un director.

(7) Prevederile art. 4, alin. (4) și (5) și ale art. 5, alin. (2) și (3) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se abrogă”.

OUG nr. 86/2014 a fost aprobată cu modificările și completările menționate mai sus prin **Legea nr. 174/2015**⁴⁶.

Legea nr. 171/2015 pentru adoptarea OUG nr. 2/11.03.2015 a fost emisă în data de 29.06.2015, iar Legea de adoptare a OUG nr. 86/27.12.2014 a fost emisă în ziua următoare, respectiv în data de 30.06.2015.

Analizând conținutul prevederilor celor două ordonanțe, constatăm că, în forma inițiatorilor, OUG nr. 86/2014 dispunea, prin acel art. 11, unele măsuri în domeniul controlului intern (transferul responsabilităților privind controlul intern de la Ministerul Finanțelor Publice la Secretariatul General al Guvernului), fără a avea intenția de a aduce modificări și completări OG nr. 119/1999, care este actul primar prin intermediul căruia este reglementat controlul intern. Abia ulterior, în urma modificărilor introduse de Legea nr. 174/2015, ordonanța este completată cu alin. (7) în cadrul art. 11, care dispunea abrogarea alin. (4) și (5) ale art. 4, respectiv alin. (2) și (3) ale art. 5 din OG nr. 119/1999.

În schimb, art. X al OUG nr. 2/2015 a prevăzut expres unele modificări și completări ale anumitor prevederi cuprinse în OG nr. 119/1999.

Într-adevăr, OUG nr. 86/2014 a introdus un nou articol, în timp ce OUG nr. 2/2015 a modificat prevederile unora deja existente din OG nr. 119/1999.

Din motivele expuse mai sus, OUG nr. 86/2014, chiar cu modificările și completările ulterioare, nu este recunoscută drept act nor-

⁴⁶ Legea nr. 174/2015 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 86/2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative (Monitorul oficial nr. 475/30.06.2015).

mativ care a modificat OG nr. 119/1999⁴⁷. Singurele modificări suferite de OG nr. 119/1999 au fost cele dispuse prin OUG nr. 2/2015.

Analizând mai în amănunt dispozițiile OUG nr. 86/2014 în paralel cu cele ale OUG nr. 2/2015, remarcăm o serie de similitudini, în anumite cazuri ele fiind identice, ceea ce denotă existența unor cazuri de reglementare paralelă (i.e. același aspect este reglementat prin două acte normative diferite).

Conform exemplelor din tabelul D.1, ambele acte normative impun în sarcina Secretariatului General al Guvernului prezentarea unui raport asupra SCIM la nivel național Guvernului. De asemenea, alin. (3) al art. 5 al OG nr. 119/1999 este abrogat prin ambele acte normative.

Tabelul D.1. Exemplu de reglementare paralelă în cazul anumitor prevederi ale OUG nr. 2/2015 și OUG nr. 86/2014

OGU nr. 2/2015, cu modificările și completările aduse de Legea nr. 171/2015	OGU nr. 86/2014, cu modificările și completările aduse de Legea nr. 174/2015
(4) Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului conducătorului entității publice asupra sistemului de control intern/managerial prevăzut la alin. (3) se aprobă prin ordin al secretarului general al Guvernului.	(2) Instrucțiunile privind întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului conducătorului entității publice asupra sistemului de control intern/managerial se aprobă prin ordin al secretarului general al Guvernului.
(5) Secretariatul General al Guvernului prezintă Guvernului, până la sfârșitul semestrului I al anului curent, pentru anul precedent, un raport privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la nivelul instituțiilor publice la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și al bugetului oricărui fond special.	(3) Secretariatul General al Guvernului prezintă Guvernului, până la sfârșitul semestrului I al anului curent, pentru anul precedent, un raport privind stadiul implementării sistemului de control intern/managerial la nivelul instituțiilor publice la care se exercită funcția de ordonator principal de credite al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și al bugetului oricărui fond special.
(2 ¹) Secretariatul General al Guvernului are responsabilitatea elaborării și implementării politiciii în domeniul sistemelor de control intern/managerial. Secretariatul General al Guvernului îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial	(5) Secretariatul General al Guvernului are responsabilitatea elaborării și implementării politiciii în domeniul sistemelor de control intern/managerial. Secretariatul General al Guvernului îndrumă metodologic, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial

⁴⁷ Pentru modificările și completările suferite de OG nr. 119/1999 vezi http://www.cdep.ro/pls/legis/legis_pck.http_act?ida=22291 (accesat: 25.02.2018).

OUG nr. 2/2015, cu modificările și completările aduse de Legea nr. 171/2015	OUG nr. 86/2014, cu modificările și completările aduse de Legea nr. 174/2015
La articolul 5, alineatul (3) se abrogă.	rial. (7) Prevederile art. 4 alin. (4) și (5) și ale art. 5 alin. (2) și (3) din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se abrogă.

În prezent sunt în vigoare prevederile ambelor ordonanțe.

IX. Efectele OUG nr. 2/2015 au determinat o nouă etapă în dezvoltarea controlului intern în România, prin schimbarea autorității responsabile cu administrarea acestuia și cu emiterea normelor în domeniu.

Reglementările privind controlul intern elaborate de Secretariatul General al Guvernului au fost aprobate prin **Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015**⁴⁸.

X. Invocând prevederile art. 5 alin. (2¹) din OG nr. 119/1999, care desemna Secretariatul General al Guvernului drept autoritatea publică centrală abilitată să reglementeze domeniul controlului intern și apariția OSGG nr. 400/2015, ministrul finanțelor publice a emis **Ordinul nr. 808/2015**⁴⁹, care a abrogat OMFP nr. 946/2005 și celelalte ordine care îi aduseseră acestuia modificări și completări.

În ciuda încercărilor întreprinse anterior de eliminare a neconcordanțelor constatate între actele normative din domeniu, în urma transferului de responsabilitate asupra reglementării controlului intern de la Ministerul Finanțelor Publice către Secretariatul General al Guvernului, tot a rămas un aspect necorelat.

În baza noilor prevederi ale OG nr. 119/1999, Secretariatul General al Guvernului a preluat domeniul, și-a creat o structură speciali-

⁴⁸ OSGG nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice (Monitorul oficial nr. 444/22.06.2015).

⁴⁹ OMFP nr. 808/2015 privind abrogarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial (Monitorul oficial nr. 528/16.07.2015).

zată pentru gestionarea acestuia și a elaborat norme în acest sens, cuprinse în OSGG nr. 400/2015.

Însă textul ordonanței nu a fost modificat și la nivelul articolelor 27 și 28, corelate cu art. 29, referitoare la faptele încadrate în categoria contravențiilor sancționabile cu amendă și la persoanele abilitate să constate contravențiile și să aplice amenzi. Reamintim că între contravenții se regăsește și neîndeplinirea de către ordonatorul de credite a obligației de a elabora și prezenta raportul anual asupra sistemului de control intern/managerial (art. 27, lit. j).

În prezent, art. 29 al ordonanței prevede că sarcina revine persoanelor cu atribuții de inspecție economico-financiară din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, deși ministerul nu mai are atribuții în domeniul controlului intern, ci doar în cel al controlului financiar preventiv. Pe de altă parte, Secretariatul General al Guvernului gestionează domeniul controlului intern și efectuează verificări, însă nu are instrumentele legale pentru a aplica sancțiunea.

XI. La nici un an de la emitere, OSGG nr. 400/2015 a fost modificat și completat prin intermediul **Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 200/2016**⁵⁰. Efectele prevederilor acestui din urmă ordin asupra primului au fost uriașe.

Pentru a înțelege influențele OSGG nr. 200/2016 asupra OSGG nr. 400/2015, să privim datele din tabelul A.5.

OSGG nr. 400/2015 în forma inițială avea zece articole și 17 alineate. Prin modificările și completările aduse de OSGG nr. 200/2016, structura acestuia s-a modificat, ajungând la 14 articole și 44 de alineate.

În coloanele 2-4 ale tabelului A.5 referitoare la conținutul articolelor avem o comparație din punct de vedere calitativ, iar în coloanele 5-7 avem o măsură a influențelor cantitative, evaluate prin numărul de alineate cuprinse. În contorizarea alineatelor au fost cuprinse și articolele nedevelopate în alineate.

Pe baza celor prezentate în coloanele 2-4, observăm că, urmare intrării în vigoare a OSGG nr. 200/2016, cinci din cele zece articole

⁵⁰ OSGG nr. 200/2016 privind modificarea și completarea Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice (Monitorul oficial nr. 275/12.04.2016).

ale OSGG nr. 400 au suferit modificări de conținut. Totodată, au fost introduse patru articole noi. Practic, ordinul actualizat este cu totul diferit de cel inițial.

XII. Un alt reper în evoluția controlului intern îl constituie apariția **Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 201/2016**⁵¹, care a reglementat modul cum Direcția de control intern și relații instituționale (DCIMRI) își desfășoară activitatea în vederea îndeplinirii atribuțiilor legale care i-au fost conferite de OG nr. 119/1999.

Prevederile OSGG nr. 201/2016 nu produc efecte asupra celorlalte acte normative, fiind complementar OSGG nr. 400/2015 cu modificările și completările aduse de OSGG nr. 200/2016.

Normele aprobate prin acest ordin stabilesc atribuțiile pe care Secretariatul General al Guvernului, prin DCIMRI, le are în domeniul controlului intern, detaliază modul de desfășurare a acțiunilor de verificare efectuate de aceasta și oferă modele ale documentelor pe care trebuie să le întocmească membrii echipelor de verificare.

Potrivit normelor, în cazul în care reprezentanții DCIMRI care efectuează verificarea constată nereguli sau deficiențe în privința modului de implementare a SCIM, le consemnează într-o notă de constatare și oferă recomandări pentru remedierea acestora. Normele nu prevăd sancțiuni.

XIII. Ultimele modificări ale OSGG nr. 400/2015 au fost aduse de **Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 530/2016**⁵², care a introdus o serie de excepții privind autoritățile și instituțiile publice din sistemul național de apărare, ordine publică și securitate națională.

Astfel, entitățile din aceste categorii nu fac obiectul misiunilor de verificare și îndrumare metodologică efectuate de DCIMRI (art. 7, alin. (2¹)). În cazul lor, modul de organizare și desfășurare a monitorizării, coordonării și îndrumării metodologice a implementării

⁵¹ OSGG nr. 201/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice privind coordonarea, îndrumarea metodologică și supravegherea stadiului implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial la entitățile publice (Monitorul oficial nr. 276/12.04.2016).

⁵² OSGG nr. 530/2016 privind modificarea și completarea Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice (Monitorul oficial nr. 401/26.05.2016).

SCIM se stabilesc prin ordine ale conducătorilor acestora (art. 6¹). Totuși, ele trebuie să întocmească documentele care dovedesc implementarea SCIM: programele de dezvoltare, situațiile centralizatoare semestriale/anuale privind stadiul implementării SCIM și raportul asupra sistemului de control intern managerial (art. 8¹, alin. (3)).

Efectele acestei prevederi se observă, pe de o parte, în elaborarea unor norme proprii⁵³ de către entitățile din domeniile vizate și, pe de altă parte, în excluderea acestora din raportarea anuală efectuată de Secretariatul General al Guvernului⁵⁴.

Într-adevăr, în luna februarie a anului 2018, Secretariatul General al Guvernului a lansat spre consultare publică, pe site-ul propriu, un proiect de ordin privind modificarea și completarea OSGG nr. 400/2015⁵⁵.

După cum se observă din denumirea proiectului, scopul acestuia era de modificare și completare a ordinului care reglementa controlul intern la acel moment, însă, în final, s-a optat pentru abrogarea acestuia și emiterea unui nou ordin.

Noile prevederi legale s-au concretizat în **Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018**⁵⁶.

⁵³ Ex: Normele metodologice din 30.06.2016 privind sistemul de control intern/managerial în Ministerul Apărării Naționale, aprobate prin Ordinul ministrului apărării naționale nr. M84/30.06.2016 (Monitorul oficial nr. 538/18.07.2016) sau Normele metodologice privind sistemul de control intern managerial în Administrația Națională a Penitenciarelor și unitățile subordonate, aprobate prin Decizia directorului general al ANP nr. 844/13.12.2016 (Monitorul oficial nr. 70bis/27.01.2017)

⁵⁴ Serviciul de Protecție și Pază și Serviciul de Telecomunicații Speciale au fost cuprinse în raportul aferent anului 2015 (SGG, 2015); în schimb, rezultatele celor două entități nu au mai fost consolidate în raportarea corespunzătoare anului următor (SGG, 2016, p. 9 și 15).

⁵⁵ Proiectul de ordin este disponibil online pe site-ul Secretariatului General al Guvernului, Secțiunea Control intern managerial, la <http://sgg.gov.ro/new/wp-content/uploads/2016/04/Draft-1-OSGG-400-09.02.2017.docx> (accesat: 02.06.2018).

⁵⁶ OSGG nr. 600/2018 privind aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice (Monitorul oficial nr. 387/07.05.2018).

Addenda E –

Influențele codurilor străine asupra codurilor naționale privind controlul intern

În secțiunile trecute au fost analizate evoluția cadrelor naționale privind controlul intern, respectiv corelațiile dintre acestea și principalele cadre străine. În secțiunea curentă ne propunem să sintetizăm informațiile prezentate anterior și, pe baza acestora, să încercăm să stabilim principalele influențe ale codurilor străine privind controlul intern asupra celor elaborate la nivel național.

Definirea conceptului de „control intern”

Definițiile existente în cadrele de control analizate (tabelul E.1) nu sunt unitare, dar nu sunt nici contradictorii. Pe lângă cadrele de control, în tabel au fost cuprinse și actele normative care au oferit definiții ale controlului intern, care au fost preluate sau care au influențat cadrele de control. Ele se completează în încercarea de a prezenta într-un mod propriu noi fațete ale conceptului. Lipsa unității în privința definirii controlului intern caracterizează, de asemenea, cadrul legal românesc. Astfel, există trei acte normative care oferă definiții ale controlului intern și toate sunt diferite. Totuși, de-a lungul timpului, au existat unele încercări de uniformizare.

Primul act normativ care a furnizat o definiție a noțiunii de „control intern” și care practic a introdus-o în legislația românească a fost OG nr. 119/1999. Actul normativ nu face nicio referire la sursa acesteia. Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern (în forma sa inițială) a prezentat o altă definiție a conceptului, dar nici în privința acesteia nu avem informații despre originea ei. Versiunea

republicată a OG nr. 119/1999, emisă în 2003, a preluat definiția din Legea nr. 672/2002.

Primul cadru dedicat controlului intern, aprobat prin OMFP nr. 946/2005, a preluat definiția adoptată la nivel european, după cum este menționat chiar în cuprinsul actului normativ: „*Pentru o înțelegere adecvată a conceptului de control intern, privit prin prisma principiilor generale de bună practică acceptate pe plan internațional și în Uniunea Europeană, se redă mai jos definiția adoptată de Comisia Europeană*”.

În anul 2011, atât Legea nr. 672/2002, cât și OMFP nr. 946/2005 au fost republicate. OMFP nr. 946/2005, republicat în iulie 2011, a menținut definiția din forma inițială a ordinului. În schimb, noua versiune a Legii nr. 672/2002, republicată în noiembrie 2011, a introdus o nouă definiție mult mai asemănătoare cu cea existentă la nivel european.

Noile cadre de control dezvoltate de OSGG nr. 400/2015 și nr. 600/2018 au preluat definiția din OG nr. 119/1999 republicată, care, după cum a fost menționat anterior, a preluat-o din forma inițială a Legii nr. 672/2002.

Tabelul E.1. Definiții ale controlului intern

Cadrul	Definiție
Linii directoare pentru standarde de control intern INTOSAI ^a	Structurile de control intern sunt definite ca planurile unei organizații, inclusiv atitudinea managementului, metodele, procedurile și măsurile care oferă o asigurare rezonabilă că obiectivele sunt atinse.
Cadrul de control intern COSO ^b	Controlul intern este un proces, efectuat de consiliul de administrație al unei entități, management și alte categorii de personal, menit să ofere asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor din următoarele categorii: eficacitatea și eficiența operațiunilor, fiabilitatea raportării financiare și conformarea cu legile și reglementările aplicabile.
OG nr. 119/1999 ^c	Ansamblul măsurilor întreprinse la nivelul unei instituții publice cu privire la structurile organizatorice, metodele, procedurile și sistemele de control și de evaluare, instituite în scopul: realizării atribuțiilor la un nivel calitativ corespunzător și îndeplinirii cu regularitate, în mod economic, eficace și eficient, a politicilor adoptate; respectării legalității și dispozițiilor conducerii; protejării activelor și resurselor;

Cadrul	Definiție
	efectuării și menținerii de înregistrări contabile corecte și complete; furnizării la timp de informații corecte și complete pentru fundamentarea deciziilor conducerii.
COM (2000) 200 final/2 ^d	Totalitatea politicilor și procedurilor concepute și puse în practică de managementul unei organizații pentru a asigura atingerea obiectivelor acesteia în mod economic, eficient și eficace; respectarea regulilor externe și politicilor și reglementărilor managementului; protejarea activelor și a informațiilor; prevenirea și detectarea fraudei și a erorilor; calitatea înregistrărilor contabile și generarea operativă a informațiilor de încredere financiară și pentru management.
SEC(2001) 2037/4 ^e	[Citează definiția din COM(2000) 200 final/2 (EC, 2000)]
Legea nr. 672/2002 ^f	Ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile.
OG nr. 119/1999 republicată ^g	[Citează definiția din Legea nr. 672/2002]
Liniile directoare ale INTOSAI revizuite ^h	Controlul intern este un proces integral realizat de conducerea și personalul unei entități și are drept scop identificarea riscurilor și furnizarea unei asigurări rezonabile că în exercitarea misiunii entității, sunt realizate următoarele obiective generale: executarea de activități sistematice, etice, economice și eficace; îndeplinirea obligațiilor de răspundere; respectarea legislației și regulamentelor aplicabile; protejarea resurselor împotriva pierderilor, abuzurilor și pagubei.
OMFP nr. 946/2005 ⁱ	Controlul intern reprezintă ansamblul politicilor și procedurilor concepute și implementate de către managementul și personalul entității publice, în vederea furnizării unei asigurări rezonabile pentru: atingerea obiectivelor entității publice într-un mod economic, eficient și eficace; respectarea regulilor externe și a politicilor și regulilor managementului; protejarea bunurilor și a informațiilor; prevenirea și depistarea fraudelor și greșelilor; calitatea documentelor de contabilitate și producerea în timp util de informații de încredere, referitoare la segmentul financiar și de management.
SEC(2007) 1341 ^j	[Citează definiția din SEC(2001)2037/4].
OMFP nr. 946/2005 republicat ^k	[Aceeși definiție ca în forma inițială a ordinului].
Legea nr. 672/2002, republicată ^l	Control intern – totalitatea politicilor și procedurilor elaborate și implementate de managementul entității publice pentru a asigura: atingerea obiectivelor entității într-un mod economic, eficient și eficace; respectarea regulilor specifice domeniului, a politicilor și deciziilor managementului; protejarea bunurilor și informațiilor,

Cadrul	Definiție
	prevenirea și depistarea fraudelor și erorilor; calitatea documentelor contabile, precum și furnizarea în timp util de informații de încredere pentru management.
Cadrul de control intern COSO revizuit ^m	Controlul intern este un proces, efectuat de consiliul de administrație al unei entități, management și alte categorii de personal, menit să ofere asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor din următoarele categorii: eficacitatea și eficiența operațiunilor, fiabilitatea raportării și conformarea cu legile și reglementările aplicabile.
OSGG nr. 400/2015 ⁿ	[Preia definiția din OG nr. 119/1999 republicată]
C(2017) 2373 final ^o	Controlul intern se aplică tuturor activităților, indiferent dacă sunt financiare sau nefinanciare. Este un proces care ajută organizația să-și atingă obiectivele și să-și mențină performanța operațională și financiară, să respecte regulile și reglementările. Sprijină luarea temeinică a deciziilor, luând în considerare riscurile la atingerea obiectivelor și reducerea acestora la niveluri acceptabile prin controale eficiente din punctul de vedere al costurilor.
OSGG nr. 600/2018 ^p	[Preia definiția din OG nr. 119/1999 republicată].

^a INTOSAI (1992, par. 7); ^b COSO (1992, p. 13); ^c OG nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, art. 2, lit. i); ^d EC (2000, p. 37); ^e EC (2001, p. 5); ^f Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, art. 2, lit. b); ^g OG nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată, art. 2, lit. d); ^h INTOSAI GOV 9100 (2004, p. 6); ⁱ OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial – Anexa „Codul controlului intern/managerial cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice”, Sec. 1 „O nouă abordare a controlului intern/managerial” – Definiție; ^j EC (2007, p. 4); ^k OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, republicat – Anexa „Codul controlului intern/managerial cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice”, Sec. 1 „O nouă abordare a controlului intern/managerial” – Definiție; ^l Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, art. 2, lit. g); ^m COSO (2013, par. 14); ⁿ Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice – Anexa 1 „Codul controlului intern managerial al entităților publice”, Sec. 4 „Glosar de termeni”; ^o EC (2017, p. 2); ^p Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice – Anexa 1 „Codul controlului intern managerial al entităților publice”, Sec. I „Glosar de termeni”.

Definițiile au fost construite pe baza a patru elemente (tabelul E.2): natura controlului intern, componentele controlului intern, persoanele responsabile pentru controlul intern și scopul controlului intern.

Doar patru definiții, reprezentând 25% dintre cele analizate, au făcut referire la natura controlului intern. Toate au specificat că acesta reprezintă un proces.

12 dintre cele 16 definiții (75%) includ informații cu privire la elementele controlului intern. Cu privire la aceste elemente, au fost exemplificate următoarele: procedurile (opt cazuri – 50%), politicile (șase – 37,50%), formele de control (cinci – 31,25%), metodele (două – 12,5%), măsurile (două – 12,5%), planurile organizației, atitudinea managementului, structura organizatorică și sistemele de evaluare și control (câte un caz din fiecare – 6,25%).

13 definiții (81,25% din total) indică persoanele responsabile cu implementarea controlului intern, acestea fiind managementul (14 cazuri – 87,50%), consiliul de administrație (două cazuri – 12,50%) și alte categorii de personal (cinci cazuri – 31,25%).

Toate definițiile au specificat că scopul controlului intern este să sprijine îndeplinirea obiectivelor entității și au oferit o enumerare/clasificare a acestor obiective. Obiectivele controlului intern prezentate în tabelul E.2 vor fi analizate în subsecțiunea viitoare.

Tabelul E.2. Elementele definiției „controlului intern”

	Cadru	Natura controlului intern	Elementele controlului intern	Persoanele responsabile pentru controlul intern	Scopul controlului intern
1.	Liniile directoare INTOSAI (INTOSAI, 1992)		x		x
2.	Cadrul de control intern COSO (COSO, 1992)	x		x	x
3.	OG nr. 119/1999		x		x
4.	COM (2000) 200 final/2 (EC, 2000)		x	x	x
5.	SEC(2001)2037/4 (EC, 2001)		x	x	x
6.	Legea nr. 672/2002		x	x	x
7.	OG nr. 119/1999 republicată		x	x	x

8.	Liniile directoare INTOSAI (INTOSAI GOV 9100, 2004)	x		x	x
9.	OMFP nr. 946/2005		x	x	x
10.	SEC(2007) 1341 (EC, 2007)		x	x	x
11.	OMFP nr. 946/2005 republicat		x	x	x
12.	Legea nr. 672/2002 republicată		x	x	x
13.	Cadrul de control intern COSO revizuit (COSO, 2013)	x		x	x
14.	OSGG nr. 400/2015		x	x	x
15.	C(2017) 2373 final (EC, 2017)	x			x
16.	OSGG nr. 600/2018		x	x	x
	Total (%)	4 (25%)	12 (75%)	13 (81,25%)	16 (100%)

Obiectivele controlului intern

După cum este prezentat în tabelul E.3, cadrele de control analizate au menționat între trei și cinci obiective ale controlului intern. Deși numărul lor este diferit și la prima vedere par diferite, la o analiză mai amănunțită, constatăm că conținutul lor este similar.

Să analizăm cadrele de control COSO (2013) și INTOSAI GOV 9100 (2004). Primul clasifică obiectivele controlului intern în trei categorii (operațiuni/funcționare, raportare și conformare), în timp ce acesta din urmă cuprinde patru categorii (operațiuni, responsabilitate, protejarea activelor și conformare). Cadrul COSO (2013) a avut în vedere aspectul protejării activelor, însă nu a considerat că acesta trebuie să constituie un obiectiv separat. Acesta l-a inclus în cadrul obiectivului referitor la „operațiuni” și a specificat că este la latitudinea fiecărei entități, în funcție de specificul acesteia, dacă acesta trebuie tratat ca un obiectiv de sine stătător.

În mod similar, INTOSAI GOV 9100 (2004) a inclus o categorie de obiective numită „responsabilitate” și a precizat că „Acestea vor fi realizate prin dezvoltarea, menținerea și furnizarea de informații financiare și nefinanciare fiabile și relevante prin intermediul unei dezvăluiri corecte a acestor informații în rapoarte operative atât pentru părțile interesate interne, cât și pentru cele externe” (INTOSAI GOV 9100, 2004, p. 10). În consecință, obiectivele de raportare pot fi privite ca parte a categoriei mai largi „responsabilitate”.

Tabelul E.3. Obiectivele „controlului intern”

INTOSAI (1992) ^a	COSO (1992) ^b	OG nr. 119/1999 ^c și OG nr. 119/1999 republicată ^d	SEC(2001) 2037/4 ^e	INTOSAI GOV 9100 (2004) ^f
1. Promovarea operațiunilor sistematice, economice, eficiente și eficace și calitatea produselor și serviciilor, conforme cu misiunea organizației.	1. Operațiuni	1. realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuțiilor instituțiilor publice, stabilite în concordanță cu propria lor misiune, în condiții de regularitate, eficacitate, economicitate și eficiență.	1. Asigurarea obiectivelor entității în mod economic, eficient și eficace.	1. Efectuarea de operațiuni ORDERLY, etice, economice, eficiente și eficace.
2. Protejarea resurselor împotriva pierderii sau risipei, abuzului, gestionării necorespunzătoare, erorilor și fraudei sau neregulilor.		2. protejarea fondurilor publice împotriva pierderilor datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei.	2. Protejarea activelor și a informațiilor. 3. Prevenirea și detectarea fraudei și erorilor.	2. Protejarea resurselor împotriva pierderii, folosirii necorespunzătoare și deteriorării datorate risipei, abuzului, administrării necorespunzătoare, erorilor, fraudei și neregulilor.
				3. Îndeplinirea obligațiilor de răspundere.
3. Dezvoltarea și menținerea datelor financiare și pentru management și prezentarea sistematică a acestor date în rapoarte operative.	2. Raportare financiară	3. dezvoltarea și întreținerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare și difuzare a datelor și informațiilor financiare și de conducere, precum și a unor sisteme și proceduri de informare publică adecvată prin rapoarte periodice.	4. Calitatea înregistrărilor contabile și producerea operativă de informații fiabile financiare și pentru management.	

INTOSAI (1992) ^a	COSO (1992) ^b	OG nr. 119/1999 ^c și OG nr. 119/1999 republicată ^d	SEC(2001) 2037/4 ^e	INTOSAI GOV 9100 (2004) ^f
4. Respectarea legilor, reglementărilor și directivelor managementului.	3. Con-formare	4. respectarea legii, a reglementărilor și deciziilor conducerii.	5. Respectarea regulilor externe, politicilor și reglementărilor managementului.	4. Conformarea cu legile și reglementările.

^a INTOSAI (1992, par. 7); ^b COSO (1992, p. 15-16); ^c Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, art. 3; ^d Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată, art. 3; ^e EC (2001, p. 5); ^f INTOSAI GOV 9100 (2004, p. 9-11).

OMFP nr. 946/2005 inițial ^g și republicat ^h	SEC(2007) 1341 ⁱ	COSO (2013) ^j	OSGG nr. 400/2015 ^k și OSGG nr. 600/2018 ^l	C(2017) 2373 final ^m
1. Eficacitatea și eficiența funcționării.	1. Asigurarea atingerii obiectivelor entității în mod economic, eficient și eficace.	1. Obiective operaționale	1. Eficacitatea și eficiența funcționării.	1. Eficacitatea, eficiența și economicitatea operațiunilor.
	2. Protejarea activelor și a informațiilor.			2. Protejarea activelor și a informațiilor.
	3. Prevenirea și detectarea fraudei și erorilor.			3. Prevenirea, detectarea, corectarea și follow-up-ul fraudelor și neregulilor.
				4. Gestionarea adecvată a riscurilor cu privire la legalitatea și regularitatea tranzacțiilor, luând în calcul caracterul multianual al programelor, precum și natura plăților.
2. Fiabilitatea informațiilor interne și externe.	4. Calitatea înregistrărilor contabile și producerea operați-vă de informații fiabile financiare și pentru management.	2. Obiective de raportare	2. Fiabilitatea informațiilor interne și externe.	5. Fiabilitatea raportării.

3. Conformarea cu legile, regulamentele și politicile interne.	5. Conformarea cu regulile externe și politicile și reglementările managementului.	3. Obiective de conformare	3. Conformarea cu legile, regulamentele și politicile interne.	
--	--	----------------------------	--	--

^g OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial – Anexa „Codul controlului intern/manAGERIAL cuprinzând standardele de control intern/manAGERIAL la entitățile publice”, Sec. 1 „O nouă abordare a controlului intern/manAGERIAL” – Natura obiectivelor; ^h OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, republicat – Anexa „Codul controlului intern/manAGERIAL cuprinzând standardele de control intern/manAGERIAL la entitățile publice”, Sec. 1 „O nouă abordare a controlului intern/manAGERIAL” – Natura obiectivelor; ⁱ EC (2007, p. 4); ^j COSO (2013, par. 19, 45-57); ^k Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern/manAGERIAL al entităților publice – Anexa 1 „Codul controlului intern manAGERIAL al entităților publice”, Sec. 1 „Considerații generale privind conceptul de control intern/manAGERIAL”; ^l Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 pentru aprobarea Codului controlului intern manAGERIAL al entităților publice – Anexa 1 „Codul controlului intern manAGERIAL al entităților publice”, Sec. II „Considerații generale privind conceptul de control intern manAGERIAL”, pt. 6; ^m EC (2017, p. 2).

Obiectivele controlului intern cuprinse în OG nr. 119/1999 sunt similare celor din liniile directoare asupra standardelor de control intern ale INTOSAI din 1992. Atât cele din OMFP nr. 946/2005 (forma inițială și cea republicată), cât și cele din OSGG nr. 400/2015 și nr. 600/2018 sunt similare celor din COSO (1992). Observăm că, deși au fost elaborate după revizuirea Cadrului COSO din anul 2013, cele două cadre românești din anii 2015 și 2018 au păstrat denumirile obiectivelor din versiunea inițială a Cadrului COSO, cea din 1992.

Componentele controlului intern

Cele mai multe dintre cadrele de control analizate au propus modele de control intern cuprinzând cinci componente, cu excepția celor aprobate prin SEC (2007) 1341 (EC, 2007), care conține șase componente. Mai mult, acest cadru era menit a fi unul inovativ, cu o nouă abordare în privința componentelor controlului intern.

Cele cinci componente propuse de Cadrul COSO (1992) au influențat toate cadrele care au urmat. Trei dintre componentele sale au fost preluate de celelalte cadre („Mediul de control”, „Activități de control” și „Informarea și comunicarea”), cu excepția EC (2007), iar celelalte două au fost adaptate. Spre exemplu, cea de-a doua componentă a modelului COSO, respectiv „Evaluarea riscului”, a fost denumită „Performanță și managementul riscului” în cadrele europene din 2000, 2001 și 2017. În versiunea inițială a Cadrului COSO (COSO, 1992), ultima componentă era denumită „Monitorizare”, denumire preluată în COM (2000) 200 final/2 (EC, 2000) și în liniile directoare INTOSAI GOV 9100 (2004). În modelul aprobat prin SEC (2001) 2037/4 (EC, 2001), această componentă a fost numită „Audit și evaluare”, denumire preluată de cele două modele aprobate prin OMFP nr. 946/2005 (inițial și republicat). În versiunea sa revizuită, COSO a schimbat denumirea componentei în „Monitorizarea activităților”, nume preluat în cea mai recentă versiune a cadrului de control al Comisiei Europene (EC, 2017).

Având în vedere corelațiile identificate anterior, se poate concluziona că componentele modelului introdus prin OMFP nr. 946/2005 s-au bazat pe cele ale modelului SEC (2001) 2037/4 (EC, 2001), care, la rândul lor, au fost influențate de cele ale modelului COSO (1992). Modelurile aprobate prin OSGG nr. 400/2015 și nr. 600/2018 cuprind aceleași componente ale controlului intern. Acestea se bazează tot pe cele ale modelului SEC (2001) 2037/4 (EC, 2001), cu excepția celei de-a cincea, care a fost preluată din modelul SEC (2007) 1347 (EC, 2007).

Pentru a ilustra mai bine corelațiile dintre componentele cadrului curent de control intern aprobat prin OSGG nr. 600/2018, le putem compara cu cele aparținând cadrelor anterioare și putem descrie gradul de corelare, folosind următoarele punctaje: 1 – dacă componentele au același nume; 0,5 – dacă componentele au nume similare și, prin urmare, sunt similare în esență, și 0 – dacă nu există nicio conexiune între numele componentelor. Rezultatele sunt prezentate în tabelul E.4.

Tabelul E.4. Componentele controlului intern

	Componente	COSO (1992) ^a	COM (2000) 200 final/2 ^b	SEC(2001) 2037/4 ^c	INTOSAI GOV 9100 (2004) ^d	OMFP 946/2005 ^e	SEC(2007) 1341 ^f	OMFP 946/2005 rep. ^g	COSO (2013) ^h	OSGG 400/2015 ⁱ	C(2017) 2373 final/ ^j	OSGG 600/2018 ^k
I.	Mediul de control	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x
	Misiune și valori						x					
II.	Evaluarea riscului	x	x		x				x		x	
	Performanță și managementul riscului			x		x		x		x		x
	Procese de planificare și managementul riscului						x					
III.	Activități de control	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x
	Operațiuni și activități de control						x					
IV.	Informare și comunicare	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x
	Informare și raportare financiară						x					
V.	Monitorizare	x	x		x							
	Audit și evaluare			x		x		x				
	Evaluare și audit						x			x		x
	Activități de monitorizare								x		x	
VI.	Resurse umane						x					

^a COSO (1992, p. 16-18); ^b EC (2000, p. 37); ^c EC (2001, p. 5-6); ^d INTOSAI GOV 9100 (2004, p. 13); ^e OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial – Anexa „Codul controlului intern/manAGERIAL cuprinzând standardele de control intern/manAGERIAL la entitățile publice”, Sec. 2 „Scopul și definirea standardelor de control intern”; ^f EC (2007, p. 6); ^g OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, republicat – Anexa „Codul controlului intern/manAGERIAL cuprinzând standardele de control intern/manAGERIAL la entitățile publice”, Sec. 2 „Scopul și definirea standardelor de control intern”; ^h COSO (2013, par. 34); ⁱ Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern/manAGERIAL al entităților publice – Anexa 1 „Codul controlului intern manAGERIAL al entităților publice”, Sec. I „Considerații generale” – 2. Scopul și definirea standardelor de control intern/manAGERIAL; ^j EC (2017, p. 2); ^k Ordinul secretarului general al Guvernului nr.

600/2018 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice – Anexa 1 „Codul controlului intern managerial al entităților publice”, Sec. III „Scopul și definirea standardelor de control intern managerial”, pt. 4.

Notă: INTOSAI (1992) și OG nr. 119/1999 (inițială și republicată) nu sunt reprezentate în tabel, întrucât nu conțin referiri la structura (i.e. componentele) sistemului de control intern.

Tabelul E.5. Influențe în cazul componentelor sistemului de control intern în cadrul național curent privind controlul intern

	Componentele controlului intern în cadrul aprobat prin OSGG nr. 600/2018	COSO (1992)	COM (2000) 200 final/2	SEC(2001) 2037/4	INTOSAI GOV 9100 (2004)	OMFP nr. 946/2005	SEC(2007) 1341	OMFP nr. 946/2005	COSO (2013)	OSGG 400/2015	C(2017) 2373 final
I.	Mediul de control	1	1	1	1	1	0	1	1	1	1
II.	Performanță și managementul riscului	0,5	0	1	0,5	1	0,5	1	0,5	1	0,5
III.	Activități de control	1	1	1	1	1	0,5	1	1	1	1
IV.	Informații și comunicare	1	1	1	1	1	0,5	1	1	1	1
V.	Evaluare și audit	0	0	0,5	0	0,5	1	0,5	0	1	0
	Total	3,5	3	4,5	3,5	4,5	2,5	4,5	3,5	5	3,5

Conform datelor din tabelul E.5, cadrul național curent de control prezintă cea mai bună corelație cu cadrul adoptat de Comisia Europeană în 2001 prin SEC(2001) 2037/4 (EC, 2001), cu un scor de 4,5. Componentele I-IV au aceeași denumire și au nume similar în cazul celei de-a cincea componente, doar ordinea termenilor din denumirea acesteia fiind inversați („Audit și evaluare”, comparativ cu „Evaluare și audit”). Practic, denumirea celei de-a cincea componente a fost preluată din cadrul adoptat de Comisia Europeană prin SEC(2007) 1341 (EC, 2007), aceasta fiind singura corelație perfectă cu acest cadru.

Există trei abordări în privința descrierii componentelor controlului intern (tabelul E.6). În versiunea inițială, COSO (1992) a optat pentru o descriere narativă a componentelor. Versiunea revizuită a Liniilor directoare INTOSAI GOV 9100 (2004) a adoptat această viziune și încă o menține. În schimb, Comisia Europeană a ales o abordare bazată pe standarde. Această abordare a fost menținută și în cadrul de control din anul 2007, cu precizarea că numărul standardelor a fost redus de la 24 la 16. În anul 2013, COSO și-a revizuit cadrul de control, alegând o abordare bazată pe principii. În acest sens, modelul COSO a propus 17 principii dezvoltate prin intermediul a 87 de puncte de atenție. Ca o consecință, cel mai recent cadru de control adoptat de Comisia Europeană a îmbrățișat această abordare, adaptând principiile COSO mediului său de control.

Tabelul E.6. Modul de descriere a componentelor sistemului de control intern

Tipul descrierii	OSO (1992) ^a	SEC(2001) 2037/4 ^b	INTOSAI GOV 9100 (2004) ^c	OMFP 946/2005 ^d	SEC(2007) 1341 ^e	OMFP 946/2005 republicat ^f	COSO (2013) ^g	OSGG 400/2015 ^h	SEC(2017) 2373 final ⁱ	OSGG 600/2018/
Descriere narativă a componentelor	x		x							
Standarde (număr de standarde de control intern)		x (24)		x (25)	x (16)	x (24)		x (16)		x (16)
Principii (număr de principii)							x (17)		x (17)	

^a COSO (1992, p. 23-78); ^b EC (2001, p. 7-24); ^c INTOSAI GOV 9100 (2004, p. 17-42);

^d OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial – Anexa „Codul controlului intern/manAGERIAL cuprinzând standardele de control intern/manAGERIAL la entitățile publice”, Sec. 2 „Scopul și definirea standardelor de control intern”; ^e EC (2007), Anexa 1 „Standardele revizuite de control intern pentru un management eficient”; ^f OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, republicat – Anexa „Codul controlului intern/manAGERIAL cuprinzând standardele de control intern/manAGERIAL la entitățile publice”, Sec. 2 „Scopul și definirea standardelor de control intern”; ^g Principiile:

COSO (2013, par. 69-79). Punctele de atenție: COSO (2013, par. 111-114);

^h Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice – Anexa 1 „Codul controlului intern managerial al entităților publice”, Sec. 3 „Lista standardelor de control intern/managerial pentru entitățile publice”; ⁱ EC (2017, p. 2); ^j Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice – Anexa 1 „Codul controlului intern managerial al entităților publice”, Sec. IV „Lista standardelor de control intern/managerial pentru entitățile publice”.

Note: 1. Actele normative și reglementările care nu conțin referiri la structura (i.e. componentele) sistemului de control intern și care, implicit, nu conțin descrieri ale acestor componente nu au fost reprezentate în tabel.

2. INTOSAI (1992) conține cinci standarde generale și șase standarde detaliate. Chiar și așa, nu a fost inclus în tabel, întrucât acestea nu sunt atașate componentelor.

3. COM(2000) 200 final/2 (EC, 2000) doar menționează componentele sistemului de control intern, fără a le detalia.

Cadrele românești au fost construite prin luarea în considerare a abordării bazate pe standarde a cadrelor europene, legăturile dintre acestea fiind evidente (tabelul E.7): cadrul aprobat prin OMFP nr. 946/2005 conține 25 de standarde bazate pe cele 24 de standarde ale cadrului european SEC(2001) 2037/4 (EC, 2001). Scăderea numărului standardelor în cadrul SEC(2007) 1341 (EC, 2007) de la 24 la 16 s-a reflectat în cadrele românești aprobate prin OSGG nr. 400/2015 și nr. 600/2018.

Mai mult, cadrul aprobat prin OMFP nr. 946/2005 a adoptat modul de descriere a standardelor din SEC(2001) 2037/4 (EC, 2001), incluzând următoarele secțiuni: descrierea standardului, cerințe generale și referințe principale. Această structură s-a transmis și cadrelor care au urmat și este folosită și în prezent.

Tabelul E.7. Corelații între standardele de control intern din cadrele europene și cele românești

SEC(2001)2037/4	OMPF nr. 946/2005	SEC(2007)1341	OSGG nr. 400/2015 și nr. 600/2018
S1. Etica și integritatea	S1. Etica, integritatea	S1. Misiune	S1. Etica și integritatea
S2. Misiune, rol și sarcini	S2. Atribuții, funcții, sarcini	S2. Valori etice și organizaționale	S2. Atribuții, funcții, sarcini
S3. Competența personalului	S3. Competența, performanța	S3. Alocarea personalului și mobilitate	S3. Competență, performanță

SEC(2001)2037/4	OMPF nr. 946/2005	SEC(2007)1341	OSGG nr. 400/2015 și nr. 600/2018
S4. Performanța personalului	---	S4. Evaluarea și dezvoltarea personalului	
S5. Funcții sensibile	S4. Funcții sensibile	S5. Obiective și indicatori de performanță	S5. Obiective
S6. Delegarea	S5. Delegarea		S6. Planificarea
S7. Stabilirea obiectivelor	S7. Obiective		S7. Monitorizarea performanțelor
S8. Programarea multianuală	---	S6. Procesul de management al riscului	S8. Managementul riscului
S9. Planul anual de management	S8. Planificarea	S7. Structura operațională	S4. Structura organizatorică
S10. Monitorizarea performanței în raport cu obiectivele și indicatorii	S10. Monitorizarea performanțelor	S8. Procese și proceduri	S9. Proceduri
S11. Analiza și managementul riscului	S11. Managementul riscului	S9. Supervizarea managementului	S10. Supravegherea
S12. Informații adecvate managementului	S12. Informarea	S10. Continuitatea afacerii	S11. Continuitatea activității
S13. Înregistrarea corespondenței și sisteme de arhivare	S14. Corespondența	S11. Managementul documentelor	S13. Gestionarea documentelor
S14. Raportarea neregulilor	S16. Semnalarea neregularităților	S12. Informații și comunicare	S12. Informarea și comunicarea
S15. Documentarea procedurilor	S17. Proceduri	S13. Contabilitate și raportare financiară	S14. Raportarea contabilă și financiară
S16. Separarea atribuțiilor	S18. Separarea atribuțiilor	S14. Evaluarea activităților	---
S17. Supravegherea	S19. Supravegherea	S15. Evaluarea sistemelor de control intern	S15. Evaluarea sistemului de control intern managerial
S18. Înregistrarea excepțiilor	S20. Gestionarea abaterilor	S16. Funcția de audit intern	S16. Auditul intern
S19. Continuitatea operațiunilor	S21. Continuitatea activității		
S20. Înregistrarea și corectarea deficiențelor controlului intern	S24. Verificarea și evaluarea controlului		
S21. Rapoarte de audit			
S22. Funcția de audit intern	S25. Auditul intern		
S23. Evaluare			
S24. Evaluarea anuală a controlului intern	S24. Verificarea și evaluarea controlului		

SEC(2001)2037/4	OMPF nr. 946/2005	SEC(2007)1341	OSGG nr. 400/2015 și nr. 600/2018
	S6. Structura organizatorică		
	S9. Coordonarea		
	S13. Comunicarea		
	S15. Ipoteze, reevaluări		
	S22. Strategii de control		
	S23. Accesul la resurse		

Sursa: *Elaborat de autor.*

Addenda F –

Analiza detaliată a standardelor prevăzute de OSGG nr. 400/2015 și OSGG nr. 600/2018, precum și vulnerabilitățile legislative ale controlului intern managerial

Tabelul F.1. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 1

a. Descrierea standardului:

Standardul 1 – Etica și integritatea	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducerea și salariații entității publice cunosc și susțin valorile etice și valorile organizației, respectă și aplică reglementările cu privire la etică, integritate, evitarea conflictelor de interese, prevenirea și raportarea fraudelor, actelor de corupție și semnalarea neregularităților.	Conducerea și salariații entității publice cunosc și susțin valorile etice și valorile entității, respectă și aplică reglementările cu privire la etică, integritate, evitarea conflictelor de interese, prevenirea și raportarea fraudelor, actelor de corupție și semnalarea neregulilor.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
1.2.1. Conducerea entității publice sprijină și promovează, prin deciziile sale și prin puterea exemplului personal, valorile etice, integritatea personală și profesională a salariaților. 1.2.2. Conducerea entității publice adoptă un cod etic/cod de conduită, dezvoltă și implementează politici și proceduri privind integritatea, valorile etice, evitarea conflictelor de interese, prevenirea și raportarea fraudelor, actelor de corupție și semnalarea neregularităților.	1.2.1. Conducerea entității publice sprijină și promovează, prin deciziile sale și prin puterea exemplului personal, valorile etice, integritatea personală și profesională a salariaților. 1.2.2. Conducerea entității publice adoptă un cod de conduită, dezvoltă și implementează politici și proceduri privind integritatea, valorile etice, evitarea conflictelor de interese, prevenirea și raportarea fraudelor, actelor de corupție și semnalarea neregulilor.

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
1.2.3. Conducerea entității publice înlesnește comunicarea deschisă, de către salariați, a preocupărilor acestora în materie de etică și integritate, prin crearea unui mediu adecvat. 1.2.4. Acțiunea de semnalare de către salariați a neregularităților trebuie să aibă un caracter transparent pentru eliminarea suspiciunii de delațiune și trebuie privită ca exercitarea unei îndatoriri profesionale. 1.2.5. Salariații care semnalează neregularități de care, direct sau indirect, au cunoștință sunt protejați împotriva oricăror discriminări, iar managerii au obligația de a întreprinde cercetările adecvate, în scopul elucidării celor semnalate și de a lua, dacă este cazul, măsurile ce se impun. 1.2.6. Conducerea și salariații entității publice au o abordare pozitivă față de controlul intern managerial, a cărui funcționare o sprijină în mod permanent.	1.2.3. Conducerea entității publice înlesnește comunicarea deschisă de către salariați a preocupărilor acestora în materie de etică și integritate, prin desemnarea unui consilier de etică care să monitorizeze respectarea normelor de conduită la nivelul entității. 1.2.4. Acțiunea de semnalare de către salariați a neregulilor trebuie să aibă un caracter transparent pentru eliminarea suspiciunii de delațiune și trebuie privită ca exercitarea unei îndatoriri profesionale. 1.2.5. Salariații care semnalează nereguli de care, direct sau indirect, au cunoștință sunt protejați împotriva oricăror discriminări, iar conducătorii au obligația de a întreprinde cercetările adecvate, în scopul elucidării celor semnalate și de a lua, dacă este cazul, măsurile ce se impun. 1.2.6. Conducerea și salariații entității publice au o abordare constructivă față de controlul intern managerial, a cărui funcționare o sprijină în mod permanent. 1.2.7. Declararea averilor, intereselor și bunurilor primite cu titlu gratuit se realizează de către toți factorii vizați, în conformitate cu prevederile legale.

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Valori etice; Cod de conduită; Consilier de etică (OSGG nr. 600/2018); Protejarea angajaților care semnalează nereguli; Abordare constructivă față de SCIM; Transparență privind declararea averilor, intereselor și a bunurilor primite cu titlu gratuit (OSGG nr. 600/2018).

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Standardul 1 se referă la crearea unui climat favorabil propagării și menținerii valorilor etice.

Conform Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 600/2018, etica reprezintă „*un set de reguli, principii sau moduri de gândire care încearcă să ghideze activitatea unui anumit grup*”. Codul controlului intern aprobat prin acest act normativ arată că „*etica în sectorul public acoperă patru mari domenii: stabilirea rolului și a valorilor serviciului public, precum și a răspunderii și nivelului de autorita-*

te și responsabilitate; măsuri de prevenire a conflictelor de interese și modalități de rezolvare a acestora; stabilirea regulilor (standarde) de conduită a funcționarilor publici; stabilirea regulilor care se referă la neregularități grave și fraudă”.

Prin „valori etice” se înțeleg acele „valori ce fac parte din cultura entității publice și constituie un cod nescris, pe baza căruia sunt evaluate comportamentele; separat de acesta, entitatea publică trebuie să aibă un cod de conduită oficial, scris, care este un mijloc de comunicare uniformă a valorilor etice tuturor salariaților; codul etic stabilește care sunt obligațiile rezultate din lege cărora trebuie să li se supună salariații, în plus peste cele rezultate ca urmare a raporturilor de muncă: depunerea declarației de avere, a declarației pentru prevenirea conflictului de interese”.

Prima cerință se referă la asigurarea „tonului de la vârf”, respectiv la promovarea de către conducerea entității a principiilor și valorilor etice atât prin deciziile luate, cât și prin puterea exemplului. Este evident că, în multe cazuri, abaterile constatate nu doar că sunt cunoscute de conducere, ci chiar sunt dispuse de aceasta, ceea ce reprezintă un eșec în respectarea acestei cerințe.

a. Instrumentul principal prin care sunt diseminate angajaților așteptările conducerii în domeniul eticii este Codul etic sau Codul de conduită.

a1. În cazul unor entități, spre exemplu, Ministerul Public (CCR, 2016, p. 294), Codul de conduită nu a fost elaborat.

a2. La nivelul altora, codul a fost elaborat, dar încă nu a fost aprobat de conducere sau nu a fost adus la cunoștința personalului sau nu au fost create instrumentele necesare aplicării acestuia.

Spre exemplu, evaluarea efectuată la Ministerul Sănătății cu privire la activitatea desfășurată în anul 2016 a relevat faptul că la nivelul acestuia „nu există elaborat un Cod etic propriu care să conțină aspecte referitoare la respectarea principiilor și valorilor etice în cadrul entității (integritate, competență profesională, conduită profesională, obiectivitate, independență) și nu există o procedură prin care personalul să fie obligat să depună declarații privind cunoașterea și

conformitatea cu principiile și valorile etice, în condițiile în care la nivelul MS, în anul 2015, au existat situații de încălcare a normelor de conduită etică și profesională, fiind constatate două cazuri de mită: un director și un secretar de stat” (CCR, 2016, p. 292).

În raportul aferent anului următor s-a consemnat faptul că *„este elaborat un Cod etic, dar încă nu a fost aprobat și adus la cunoștință salariaților MS” (CCR, 2017, p. 258).*

a3. O altă deficiență în legătură cu Codul de conduită se referă la lipsa unei proceduri sau a unor norme de aplicare a acestuia. La Ministerul Educației Naționale și Cercetării Științifice s-a constatat faptul că a fost aprobat un Cod de conduită, însă *„nu au fost elaborate proceduri de raportare a încălcărilor acestuia” (CCR, 2016, p. 294).* În mod similar, la Institutul Cultural Român s-a constatat că a fost elaborat un cod etic și că au fost întreprinse măsuri de conducere în vederea promovării sale, *„reglementările acestuia fiind aduse la cunoștință angajaților atât prin informare, cât și prin postare pe pagina web a instituției”.* Cu toate acestea, s-a constatat faptul că *„nu există o procedură de raportare a încălcării Codului etic” (CCR, 2016, p. 295).* De asemenea, la Agenția Națională pentru Plăți și Inspecție Socială a fost elaborat un cod etic, însă nu a fost întocmit un *„ghid de aplicare a acestuia și nici o procedură de implementare sau un program de instruire a angajaților, care să aibă la bază Codul de etică” (CCR, 2017, p. 258).* În fine, la Societatea Națională a Apelor Minerale SA s-a constatat că *„nu există proceduri de raportare a indicatorilor specifici Codului etic” (CCR, 2019, p. 247).*

b. O altă cerință nerespectată este cea referitoare la obligația conducerii de a elabora și pune în aplicare proceduri care să reglementeze integritatea, valorile etice, evitarea conflictelor de interese, prevenirea și raportarea fraudelor, actelor de corupție și semnalarea neregulilor.

Dintre situațiile de nerespectare a acestei cerințe pot fi exemplificate următoarele:

- Ministerul Energiei: *„nu au fost elaborate toate procedurile scrise pentru activitățile procedurabile identificate în cadrul entității, acestea fiind doar în curs de elaborare (procedură de*

cercetare disciplinară a angajaților, procedură de protejare a avertizorilor în interes public)" (CCR, 2017, p. 260).

- Consiliul Național al Audiovizualului (CNA): *„Nu a fost elaborată o procedură cu privire la cunoașterea și conformitatea cu principiile și valorile etice, o procedură de cercetare disciplinară prealabilă a angajaților pentru cazurile în care se sesizează sau se înregistrează abateri disciplinare și nu au fost instituite proceduri pentru gestionarea în mod corespunzător a situațiilor de conflict de interese*" (CCR, 2019, p. 73).
- Ministerul Economiei: *„[...] nu au fost întreprinse acțiuni de instruire a personalului în domeniul eticii, nu au fost instituite proceduri pentru gestionarea în mod corespunzător a situațiilor de conflict de interese și nu a fost dispusă elaborarea unei proceduri de cercetare disciplinară prealabilă a angajaților*" (CCR, 2019, p. 143).
- Ministerul Sănătății: *„nu este elaborată o procedură pentru gestionarea în mod corespunzător a situațiilor de conflict de interese, iar evaluările anuale ale performanțelor profesionale individuale nu prevăd aprecieri de natură etică*" (CCR, 2016, p. 292). Cu ocazia auditului efectuat în anul următor au fost reținute aspecte similare: *„nu există proceduri interne cu privire la înregistrarea, analiza, verificarea, soluționarea și monitorizarea neregulilor/fraudelor și nici cu privire la gestionarea situațiilor de conflict de interese*" (CCR, 2017, p. 258).

c. O noutate introdusă în cadrul standardului 1 în OSGG nr. 600/2018, spre deosebire de OSGG nr. 400/2015, o constituie desemnarea unui consilier de etică, având drept rol monitorizarea respectării normelor de conduită.

La Agenția Națională pentru Plăți și Inspecție Socială s-a constatat că a fost numit un consilier de etică, însă aceasta nu și-a exercitat atribuțiile corespunzătoare acestei funcții: *„Este desemnat consilierul de etică, dar acesta nu a întocmit, în cursul anului 2016, documente care să reflecte acordarea de consultanță și asistență în respectarea normelor de conduită sau monitorizarea aplicării prevederilor Codului*

etic și de integritate în cadrul ANPIS și nici nu au fost efectuate instruiți în domeniul eticii” (CCR, 2017, p. 258).

d. Un alt aspect care trebuie avut în vedere este implementarea mecanismelor de whistleblowing, adică a mijloacelor prin care pot fi semnalate sau raportate nereguli, în special de către angajați, dar și de persoanele din afara entității.

d1. Cu privire la acest aspect s-a constatat că nu au fost elaborate proceduri pentru protejarea avertizorilor de interes public, această situație întâlnindu-se la Casa Națională de Asigurări de Sănătate (CCR, 2016, p. 292) sau la Ministerul Public (CCR, 2016, p. 294). În alte cazuri, spre exemplu, la Ministerul Sănătății, aceste proceduri erau neaprobată la momentul efectuării verificării: *„Cu toate că există o procedură de protejare a avertizorilor în interes public, aceasta nu a fost încă aprobată, deși în cadrul entității au existat cazuri în care persoane din afara entității sau din interiorul acesteia au sesizat încălcarea normelor de natură etică de către personalul entității” (CCR, 2017, p. 258).*

De asemenea, această cerință nu a fost respectată de către Inspectoratul de Stat pentru Controlul în Transportul Rutier, în cazul căruia s-a constatat că *„nu a fost elaborată, aprobată și implementată o procedură formalizată care să cuprindă aspecte semnificative cu privire la: modalitatea prin care se va realiza semnalarea de către angajați a unor neregularități, deficiențe sau probleme apărute în activitatea lor și/sau de a face propuneri de îmbunătățire a activității, definirea neregularităților/deficiențelor sau disfuncționalităților activității interne care trebuie semnalate, măsurile de stimulare a angajaților pentru semnalare și de protecție a celor care au semnalat nereguli/deficiențe/disfuncționalități ș.a., astfel încât asemenea semnalări să nu atragă un tratament inechitabil sau discriminatoriu față de cel care se conformează unei astfel de proceduri” (CCR, 2016, p. 296).*

d2. Conducerea entității trebuie să reacționeze la sesizările primite referitoare la existența unor nereguli, dispunând cercetarea acestora și, dacă se confirmă, luarea măsurilor necesare în vederea înlăturării/remedierii deficiențelor semnalate.

Un exemplu de răspuns necorespunzător la sesizările primite a fost constatat la Institutul Cultural Român, în cazul căruia auditorii publici externi au apreciat că „*nu în toate situațiile, în cazul semnalării unor neregularități, conducerea a întreprins cercetări adecvate, nefiind aplicat standardul 1 – Etica și integritatea*” (CCR, 2016, p. 295).

Tabelul F.2. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 2

a. Descrierea standardului:

Standardul 2 – Atribuții, funcții, sarcini	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducerea entității publice asigură întocmirea și actualizarea permanentă a documentului privind misiunea entității publice, a regulamentelor interne și a fișelor posturilor, pe care le comunică angajaților.	Conducerea entității publice asigură întocmirea și actualizarea documentului privind misiunea entității publice, a regulamentelor interne și a fișelor posturilor, pe care le comunică salariaților.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
2.2.1. Regulamentul de organizare și funcționare al entității publice cuprinde într-o manieră integrală sarcinile entității, rezultate din actul normativ de organizare și funcționare, precum și din alte acte normative; acesta se comunică salariaților și se publică pe pagina de internet a entității publice. 2.2.2. Fiecare salariat trebuie să cunoască misiunea încredințată entității, obiectivele și atribuțiile entității publice și ale compartimentului din care face parte, rolul său în cadrul compartimentului, stabilit prin fișa postului, precum și obiectivele postului pe care îl ocupă. 2.2.3. Conducătorii compartimentelor entității publice au obligația de a întocmi și de a actualiza, ori de câte ori este cazul, fișele posturilor pentru personalul din subordine. 2.2.4. Sarcinile trebuie să fie clar formulate și strâns relaționate cu obiectivele postului, astfel încât să se realizeze o deplină concordanță între conținutul sarcinilor și conținutul obiectivelor postului.	2.2.1. Regulamentul de organizare și funcționare al entității publice cuprinde într-o manieră integrală, după caz, reglementări generale, rolul și funcțiile entității, atribuțiile principale, structura organizatorică, relațiile funcționale, competențe și atribuții ale compartimentelor; regulamentul se publică pe pagina de internet a entității publice, după posibilități. 2.2.2. Fiecare salariat trebuie să cunoască misiunea și viziunea entității, obiectivele generale și specifice ale entității publice și ale compartimentului din care face parte, rolul său în cadrul compartimentului, stabilit prin fișa postului, precum și atribuțiile postului pe care îl ocupă. 2.2.3. Conducătorii compartimentelor entității publice au obligația de a întocmi și de a actualiza, ori de câte ori este cazul, fișele posturilor pentru personalul din subordine. 2.2.4. Sarcinile/atribuțiile postului trebuie să fie clar formulate și strâns relaționate cu obiectivele specifice și atribuțiile compartimentului.

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
2.2.5. Conducătorii compartimentelor entităţii publice trebuie să identifice sarcinile noi şi dificile ce revin salariaţilor şi să le acorde sprijin în realizarea acestora. 2.2.6. Conducerea entităţii publice îşi identifică funcţiile sensibile şi funcţiile considerate ca fiind expuse, în mod special, la corupţie şi stabileşte o politică adecvată de gestionare a personalului care ocupă astfel de funcţii. 2.2.7. Funcţiile sensibile şi cele considerate ca fiind expuse, în mod special, la corupţie pot fi ataşate tuturor activităţilor privind gestionarea resurselor umane, financiare şi informaţionale. 2.2.8. Conducerea entităţii identifică funcţiile sensibile pe baza inventarului funcţiilor sensibile şi a listei salariaţilor care ocupă aceste funcţii sensibile. În situaţia în care hotărăşte să declare existenţa funcţiilor sensibile, va elabora un plan pentru rotaţia personalului la intervale, de regulă, de minimum 5 ani. În situaţia în care conducerea entităţii publice hotărăşte să nu declare unele funcţii sensibile, atunci, în mod obligatoriu, va implementa activităţi de control suplimentare sau alte măsuri pe fluxul procesului respectiv, astfel încât în procesul de administrare a riscurilor efectele asupra activităţilor desfăşurate în cadrul entităţii să fie minime.	2.2.5. Conducătorii compartimentelor entităţii publice trebuie să identifice sarcinile noi şi/sau cu un grad de complexitate ridicat ce revin salariaţilor şi să le acorde sprijin în realizarea acestora, oferindu-le o viziune concretă de lucru. 2.2.6. Conducătorul entităţii publice dispune identificarea funcţiilor sensibile pe baza unor factori de risc, centralizarea acestora la nivelul entităţii publice şi stabilirea unei politici adecvate de gestionare a acestora prin elaborarea unor măsuri, astfel încât efectele negative asupra activităţilor desfăşurate în cadrul entităţii publice să fie minime.

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Regulament de organizare şi funcţionare; Sarcinile/atribuţiile postului; Fişa postului; Funcţii sensibile.	Regulament de organizare şi funcţionare; Sarcinile/atribuţiile postului; Fişa postului; Funcţii sensibile.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

a. În titulatura **standardului 2** se regăsesc trei cuvinte-cheie, şi anume „atribuţii”, „funcţii” şi „sarcini”. Acesta cuprinde cerinţe care se referă, pe de o parte, la elaborarea documentelor privind misiunea entităţii şi, pe de altă parte, la documentele prin care sunt reglementate funcţiile, atribuţiile şi sarcinile corespunzătoare acestora (regulamentul de organizare şi funcţionare, fişele de post etc.).

Atribuția desemnează „un ansamblu de sarcini de același tip, necesare pentru realizarea unei anumite activități sau unei părți a acesteia, care se execută periodic sau continuu și care implică cunoștințe specializate pentru realizarea unui obiectiv specific”, iar funcția reprezintă „totalitatea posturilor care au caracteristici asemănătoare din punctul de vedere al sarcinilor, obiectivelor, competențelor, responsabilităților și procedurilor”. În fine, prin „sarcină” se înțelege „cea mai mică unitate de muncă individuală și care reprezintă acțiunea ce trebuie efectuată pentru realizarea unui obiectiv primar asociat acesteia; realizarea unei sarcini fără atribuirea de competențe adecvate nu este posibilă; atribuirea de sarcini presupune fixarea de responsabilități” (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

a1. O primă categorie de abateri care constituie încălcări ale cerinței 2.2.1. a standardului se referă la inexistența unui Regulament de organizare și funcționare, elaborarea incompletă și/sau neactualizarea acesteia, astfel încât nu reflectă atribuțiile tuturor structurilor, de obicei, ca urmare a modificărilor intervenite în structura organizatorică.

Regulamentul de organizare și funcționare reprezintă „un instrument de conducere care descrie structura unei entități, prezentând pe diferitele ei componente atribuții, competențe, niveluri de autoritate, responsabilități, mecanisme de relații” (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

Deficiențele constatate la următoarele entități reprezintă exemple în acest sens:

- Ministerul Afacerilor Externe: „Regulamentul de organizare și funcționare a entității (ROF) nu a fost actualizat în totalitate din anul 2008, cu toate că au intervenit modificări ale organigramei și ale statului de funcții ale MAE” (CCR, 2016, p. 291).
- Agenția Spațială Română – ROSA: „Nu a fost actualizat Regulamentul de organizare și funcționare în conformitate cu prevederile HG nr. 13/2017 privind organizarea și funcționarea Ministerului Cercetării și Inovării, astfel nefiind stabilite/actualizate atribuțiile și responsabilitățile compartimentelor din cadrul aparatului propriu, în concordanță și în conformitate cu preve-

derile actului normativ și cu celelalte prevederi legale în vigoare” (CCR, 2019, p. 291).

- Consiliul Național pentru Studierea Arhivelor Securității: *„Regulamentul de organizare și funcționare al CNSAS (ROF), aprobat prin Hotărârea Colegiului CNSAS nr. 2/2009, nu a mai fost actualizat și completat” (CCR, 2019, p. 72).*
- Ministerul Transporturilor: *„Regulamentul de organizare și funcționare (ROF) al Ministerului Transporturilor nu a fost actualizat în urma modificării structurilor organizatorice aprobate în anul 2018” (CCR, 2019, p. 110).*
- Secretariatul General al Guvernului: *„Atribuțiile și sarcinile compartimentelor din cadrul Departamentului pentru strategii guvernamentale nu au fost stabilite printr-un Regulament de organizare și funcționare. Regulamentul de organizare și funcționare al SGG nu a cuprins structura organizatorică, relațiile funcționale, competențele și atribuțiile Direcției pentru strategii guvernamentale” (CCR, 2019, p. 75).*

az. Modul în care trebuie să conlucreze structurile interne în vederea îndeplinirii misiunii entității și a obiectivelor acesteia nu sunt reglementate și deci reflectate doar prin Regulamentul de organizare și funcționare, ci și prin alte documente interne, cum ar fi Regulamentul de ordine interioară. În situația în care există mai multe astfel de documente, trebuie asigurată corelarea și actualizarea tuturor.

Misiunea de audit financiar efectuată la Ministerul Culturii a reliefat faptul că *„deși structura organizatorică a Ministerului Culturii a suferit dese modificări, iar Organigrama și Regulamentul de organizare și funcționare au fost actualizate, reprezentanții instituției nu au operat modificări în Regulamentul de ordine interioară, ultima modificare fiind din anul 2007” (CCR, 2016, p. 294).*

b. După ce prin Regulamentul de organizare și funcționare au fost explicitate atribuțiile fiecărui compartiment, precum și relațiile funcționale dintre structuri, conducerea entității trebuie să se asigure că

fiecărui angajat i-au fost aduse la cunoștință sarcinile postului pe care îl ocupă, aceasta realizându-se prin intermediul fișei postului.

Conform Codului controlului intern, „fișa postului” reprezintă un *„document care definește locul și contribuția postului în atingerea obiectivelor individuale și organizaționale, caracteristic atât individului, cât și entității și care precizează sarcinile și responsabilitățile care îi revin titularului unui post; în general, fișa postului cuprinde: informații generale privind postul (denumirea postului, nivelul postului, scopul principal al postului), condițiile specifice pentru ocuparea postului (studiile de specialitate, perfecționări, cunoștințe de operare/programare pe calculator, limbi străine, abilități, calități și aptitudini necesare, cerințe specifice, competență managerială), sarcinile/atribuțiile postului, sfera relațională”* (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

O a doua categorie de deficiențe se referă la inexistența fișelor de post sau la modul de întocmire a acestora.

b1. O primă abatere pe care o exemplificăm în legătură cu acestea o reprezintă chiar neîntocmirea fișelor de post pentru toate funcțiile. Acest lucru a fost constatat la Agenția de Cooperare Internațională pentru Dezvoltare (RoAid), entitate al cărei conducător are calitatea de ordonator terțiar de credite, aflată în subordinea Ministerului Afacerilor Externe. Cu ocazia auditului financiar efectuat la MAE, a fost verificat și modul de utilizare a fondurilor de către RoAid, constatându-se că *„Nu au fost elaborate și supuse spre aprobare fișele de post pentru funcțiile de director general și director general adjunct din cadrul entității”* (CCR, 2019, p. 79).

b2. Au existat situații în care s-a constatat eșecul entităților verificate de a-și informa personalul asupra sarcinilor anumitor posturi. Spre exemplu, cu ocazia auditului efectuat la Secretariatul General al Guvernului, *„Au fost identificate situații în care nu a existat dovada faptului că toți salariații din cadrul SGG ar fi cunoscut obiectivele generale și specifice ale entității și ale compartimentelor din care fac parte, rolul lor și atribuțiile stabilite prin fișele de post”* (CCR, 2019, p. 75).

b3. La întocmirea fișelor de post trebuie avut în vedere ca sarcinile să fie formulate cât mai clar și să fie puse în relație cu obiectivele specifice ale compartimentului. Aceasta nu s-a întâmplat la Ministerul Afacerilor Externe, entitate la care s-a constatat că *„fișele posturilor nu sunt actualizate, sarcinile personalului nu sunt clar formulate și strâns relaționate cu obiectivele postului”* (CCR, 2017, p. 257).

b4. În fine, trebuie asigurată actualizarea permanentă a informațiilor cuprinse în fișele de post. Aceasta reprezintă unul dintre aspectele cel mai des reținute drept încălcare a cerințelor referitoare la fișele de post.

Dintre situațiile în care s-a constatat neactualizarea fișelor de post, le putem exemplifica pe următoarele:

- Ministerul Sănătății: *„fișele de post individuale, care definesc atribuțiile, funcțiile și responsabilitățile persoanelor, sunt parțial actualizate”* (CCR, 2016, p. 292).
- Consiliul Concurenței: *„În ceea ce privește implementarea sistemului de control intern, s-au constatat deficiențe în implementarea standardului 2 – Atribuții, funcții, sarcini din OSGG nr. 600/2018 privind aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice, prin neîntocmirea și neactualizarea unor fișe de post”* (CCR, 2019, p. 70).

c. O altă activitate importantă prevăzută în cadrul standardului 2 este cea de identificare a funcțiilor considerate ca având o expunere mai mare la corupție, denumite „funcții sensibile”.

Practic, Codul definește acest tip de funcție ca fiind *„acea funcție care prezintă un risc semnificativ de afectare a obiectivelor entității prin utilizarea necorespunzătoare a resurselor umane, materiale, financiare și informaționale sau de corupție sau fraudă”* (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

Și în cazul acesteia au fost constatate multe cazuri de nerespectare, acestea putând fi grupate într-o a treia categorie de deficiențe în privința implementării acestui standard.

Cazurile în care s-a constatat neidentificarea funcțiilor sensibile sunt numeroase. Prezentăm aleatoriu câteva exemple în acest sens:

- Autoritatea Națională pentru Reglementare în Domeniul Energiei (ANRE): *„nu a fost întocmit un inventar al funcțiilor sensibile pe fiecare compartiment din cadrul ANRE și nici un plan pentru rotația personalului la un interval de 5 ani”* (CCR, 2016, p. 295).
- Casa Națională a Asigurărilor de Sănătate (CNAS): *„În anul 2016 nu au fost aprobate Lista funcțiilor sensibile și nici Lista persoanelor care ocupă funcțiile sensibile”* (CCR, 2017, p. 259).
- Ministerul Afacerilor Externe: *„nu au fost identificate funcțiile sensibile și funcțiile considerate ca fiind expuse în mod special la corupție și nu a fost stabilită o politică adecvată de gestionare a personalului care ocupă astfel de funcții”* (CCR, 2017, p. 257).
- Spitalul Clinic de Căi Ferate Craiova: *„nu s-a procedat la inventarierea funcțiilor sensibile la nivelul entității, fapt care prezintă risc semnificativ în raport cu obiectivele entității”* (CCR, 2019, p. 119).
- Ministerul Turismului: *„Nu au fost identificate funcțiile sensibile, conform Procedurii de sistem privind inventarierea funcțiilor sensibile”* (CCR, 2019, p. 175).
- Societatea Națională a Apelor Minerale SA (SNAM): *„Există o procedură de sistem privind funcțiile sensibile, dar nu și un inventar asociat acestor funcții”* (CCR, 2019, p. 247).

Situațiile menționate anterior se referă la entități publice centrale. Există însă și cazuri în care s-a constatat neîndeplinirea acestei cerințe la nivelul entităților subordonate, spre exemplu:

- Ministerul Transporturilor: *„deși la nivelul unor entități subordonate au fost stabilite atribuțiile salariaților, definite în fișa postului și în Regulamentul de organizare și funcționare, a fost întocmit și aprobat inventarul funcțiilor sensibile pentru toate domeniile de activitate, nu au fost identificate și inventariate funcțiile considerate ca fiind în mod special expuse la fenomene de corupție”* (CCR, 2016, p. 293).
- Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă (ANOFM): *„nu au fost identificate/raportate funcții sensibile atât la nivelul aparatului propriu, cât și la nivel teritorial”* (CCR, 2016, p. 292).

- Ministerul Educației Naționale (MEN): „Nu au fost identificate funcțiile sensibile la MEN și nu au fost solicitate informații despre stabilirea funcțiilor sensibile de la entitățile subordonate” (CCR, 2017, p. 261).
- Societatea Națională a Sării SA: „nu au fost stabilite funcțiile sensibile nici la nivelul sediului central și nici la nivelul sucursalelor” (CCR, 2019, p. 241).

Tabelul F.3. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 3

a. Descrierea standardului:

Standardul 3 – Competența, performanța	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducătorul entității publice asigură ocuparea posturilor de către persoane competente, cărora le încredințează sarcini potrivit competențelor, și asigură condiții pentru îmbunătățirea pregătirii profesionale a angajaților. Performanțele profesionale individuale ale angajaților sunt evaluate anual în scopul confirmării cunoștințelor profesionale, aptitudinilor și abilităților necesare îndeplinirii sarcinilor și responsabilităților încredințate.	Conducerea entității publice asigură ocuparea posturilor de către persoane competente, cărora le încredințează sarcini potrivit competențelor, și asigură condiții pentru îmbunătățirea pregătirii profesionale a salariaților. Performanțele profesionale ale salariaților sunt evaluate anual în raport cu obiectivele postului.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
3.2.1. Conducătorul entității publice și salariații dispun de cunoștințele, abilitățile și experiența care fac posibilă îndeplinirea eficientă și efectivă a sarcinilor, precum și buna înțelegere și îndeplinire a responsabilităților legate de controlul intern managerial. 3.2.2. Competența angajaților și sarcinile încredințate trebuie să se afle în echilibru permanent, pentru asigurarea căruia conducerea entității publice acționează prin: – definirea cunoștințelor și deprinderilor necesare pentru fiecare loc de muncă; – conducerea interviurilor de recrutare, pe baza unui document de evaluare prestabilit; – întocmirea planului de pregătire profesională a noului angajat, încă din timpul	3.2.1. Conducerea entității publice și salariații dispun de cunoștințele, abilitățile și experiența care fac posibilă îndeplinirea eficientă și efectivă a sarcinilor/atribuțiilor, precum și buna înțelegere și îndeplinire a responsabilităților legate de controlul intern managerial. 3.2.2. Competența salariaților și sarcinile încredințate trebuie să se afle în echilibru permanent, pentru asigurarea căruia conducerea entității publice acționează prin: – definirea cunoștințelor și deprinderilor necesare pentru fiecare loc de muncă; – conducerea interviurilor de recrutare, pe baza unui document de evaluare prestabilit;

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
procesului de recrutare; – revederea necesităților de pregătire profesională și stabilirea cerințelor de formare profesională în contextul evaluării anuale a angajaților, precum și urmărirea evoluției carierei acestora; – asigurarea faptului că necesitățile de pregătire identificate sunt satisfăcute; – dezvoltarea capacității interne de pregătire complementară a formelor de pregătire externe entității publice. 3.2.3. Performanțele profesionale individuale ale angajaților se evaluează cel puțin o dată pe an în raport cu obiectivele anuale individuale și sunt discutate cu aceștia de către evaluator. 3.2.4. Competența și performanța trebuie susținute de instrumente adecvate, care includ tehnica de calcul, programele informatice, brevetele, metodele de lucru etc. 3.2.5. Conducătorii compartimentelor entității publice asigură fiecărui angajat participarea în fiecare an la cursuri de pregătire profesională, în domeniul său de competență.	– identificarea nevoilor de pregătire profesională și stabilirea cerințelor de formare profesională în contextul evaluării anuale a salariaților, precum și urmărirea evoluției carierei acestora; nevoile de pregătire identificate sunt corelate cu rezultatele din rapoartele/ fișele de evaluare a performanțelor profesionale individuale. 3.2.3. Performanțele profesionale ale salariaților se evaluează cel puțin o dată pe an în raport cu obiectivele anuale individuale și sunt discutate cu aceștia de către evaluator. 3.2.4. Conducătorii entităților publice asigură fiecărui salariat participarea la cursuri de pregătire profesională în domeniul său de competență, conform legislației în domeniu.

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Cunoștințele, abilitățile și experiența salariaților; Evaluarea anuală a performanțelor; Pregătirea profesională.	Cunoștințele, abilitățile și experiența salariaților; Evaluarea anuală a performanțelor; Pregătirea profesională.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Noțiunea de „competență” cuprinde *„totalitatea cunoștințelor, abilităților și aptitudinilor unei persoane de a-și îndeplini la un standard cât mai ridicat sarcinile și responsabilitățile postului”*. În schimb, „competența profesională” reprezintă *„capacitatea de a aplica, a transfera și a combina cunoștințe și deprinderi în situații și medii de muncă diverse, pentru a realiza activitățile cerute la locul de muncă, la nivelul calitativ specificat în standardul ocupațional”* (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

În esență, standardul 3 cuprinde trei elemente principale: angajarea oamenilor „potrivii” (persoane competente care dispun de

cunoștințele, abilitățile și experiența necesare îndeplinirii sarcinilor), evaluarea anuală a performanțelor acestora și facilitarea participării lor la cursuri de pregătire profesională.

a. Curtea de Conturi a constatat abateri în legătură cu fiecare dintre aceste cerințe. Spre exemplu, auditul efectuat la Secretariatul General al Guvernului a reliefat faptul că *„au existat situații în care conducerea nu s-a asigurat de încredințarea sarcinilor salariaților potrivit competențelor”* (CCR, 2019, p. 75).

b. În cursul anului 2018, Curtea de Conturi a efectuat auditul financiar asupra contului de execuție aferent anului anterior la direcțiile sanitare-veterinare și pentru siguranța alimentelor (DSVSA) din 15 județe. Cu această ocazie, la nivelul DSVSA Mehedinți s-a constatat *„nefinalizarea procedurii de evaluare anuală a performanțelor profesionale ale salariaților pentru anul 2017, nefiind astfel respectate cerințele generale ale standardului 3 «Competența, performanța» din Ordinul SGG nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice”* (CCR, 2018, p. 121).

De asemenea, în anul următor s-a constatat că conducerea Secretariatului General al Guvernului *„nu a procedat la evaluarea anuală a performanțelor profesionale ale acestora în raport cu obiectivele postului”* (CCR, 2019, p. 75).

c. Nerespectarea cerinței referitoare la asigurarea pregătirii profesionale a salariaților a fost constatată la entități precum Ministerul Economiei, în cadrul căruia *„nu au fost efectuate programele de instruire profesională prevăzute în Programul anual de pregătire profesională”* (CCR, 2019, p. 143), sau Societatea Națională Plafar SA, pentru care *„nu a fost prezentat un program anual/multianual de pregătire profesională a angajaților, a managerilor”* (CCR, 2019, p. 300).

Tabelul F.4. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 4

a. Descrierea standardului:

Standardul 4 – Structura organizatorică	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducătorul entității publice definește structura organizatorică, competențele,	Conducătorul entității publice definește structura organizatorică, competențele,

Standardul 4 – Structura organizatorică	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
responsabilitățile, sarcinile, liniile de raportare pentru fiecare componentă structurală și comunică salariaților documentele de formalizare a structurii organizatorice. Conducătorul entității publice stabilește, în scris, limitele competențelor și responsabilităților pe care le delegă.	responsabilitățile, sarcinile, relațiile organizatorice și comunică salariaților documentele specifice ale structurii organizatorice. Conducătorul entității publice stabilește, în scris, limitele competențelor și responsabilităților pe care le delegă, în conformitate cu cerințele legale.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
4.2.1. Structura organizatorică este stabilită astfel încât să corespundă scopului și misiunii entității și să servească realizării în condiții de eficiență, eficacitate și economicitate a obiectivelor stabilite. 4.2.2. În temeiul actului normativ privind organizarea și funcționarea entității publice, conducătorul entității publice aprobă structura organizatorică: departamente, direcții generale, direcții, servicii, birouri, posturi de lucru. 4.2.3. Încadrarea cu personal de conducere și personal de execuție a acestor structuri se regăsește în statul de funcții al entității și se realizează cu respectarea concordanței dintre natura posturilor și competențele profesionale și manageriale necesare îndeplinirii sarcinilor fixate titularilor de posturi. 4.2.4. Competența, responsabilitatea, sarcina și obligația de a raporta sunt atribute asociate postului; acestea trebuie să fie bine definite, clare, coerente și să reflecte elementele avute în vedere pentru realizarea obiectivelor entității publice. 4.2.5. Conducerea entității publice analizează și determină periodic gradul de adaptabilitate a structurii organizatorice la modificările intervenite în interiorul și/sau exteriorul entității, pentru a asigura o permanentă relevanță și eficiență a controlului intern. 4.2.6. În fiecare entitate publică, delegarea se realizează, în principal, prin Regulamentul de organizare și funcționare, fișele posturilor și, în unele cazuri, prin ordine exprese de a executa anumite operațiuni.	4.2.1. Structura organizatorică trebuie stabilită în concordanță cu misiunea și cu scopul entității, astfel încât să sprijine procesul decizional printr-o delegare adecvată a responsabilităților și să servească realizării în condiții de eficiență, eficacitate și economicitate a obiectivelor stabilite. 4.2.2. În temeiul actului normativ privind organizarea și funcționarea entității publice, conducătorul entității publice aprobă structura organizatorică: departamente, direcții generale, direcții, servicii, birouri, compartimente. 4.2.3. Încadrarea cu personal de conducere și personal de execuție a compartimentelor se regăsește în statul de funcții al entității și se realizează cu respectarea concordanței dintre natura posturilor și competențele profesionale și manageriale necesare îndeplinirii sarcinilor salariaților. 4.2.4. Competența, responsabilitatea, sarcina și obligația de a raporta sunt atribute asociate postului; acestea trebuie să fie bine definite, clare, coerente și să reflecte elementele avute în vedere pentru realizarea obiectivelor entității publice. 4.2.5. Conducerea entității publice analizează periodic gradul de adaptabilitate a structurii organizatorice la modificările intervenite în interiorul și/sau exteriorul entității publice. 4.2.6. În fiecare entitate publică, delegarea atribuțiilor se poate realiza prin regulamentul de organizare și funcționare, fișele posturilor și prin ordine/decizii exprese de a îndeplini anumite operațiuni și responsabilități.

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
4.2.7. Delegarea este condiționată în principal de potențialul și gradul de încărcare cu sarcini a conducerii entității și a salariaților implicați. Actul de delegare este conform atunci când: – respectă raportul dintre complexitatea sarcinilor/atribuțiilor delegate și cunoștințele, experiența și capacitatea necesară efectuării actului de autoritate încredințat; – sunt precizate, în cuprinsul acestuia, termenele-limită de realizare și criteriile specifice pentru îndeplinirea cu succes a sarcinilor/atribuțiilor delegate; – sunt furnizate de către manager toate informațiile asupra responsabilității ce va fi încredințată; – este confirmat, prin semnătură, de către salariatul căruia i s-au delegat sarcinile/atribuțiile. 4.2.8. Salariatul delegat răspunde integral de realizarea sarcinii, iar managerul care a delegat își menține în fața superiorilor responsabilitatea finală pentru realizarea acesteia.	4.2.7. Delegarea este condiționată în principal de potențialul și gradul de încărcare cu sarcini a conducerii entității și a salariaților implicați. Actul de delegare a atribuțiilor și competențelor este conform atunci când: – respectă raportul dintre complexitatea sarcinilor/atribuțiilor delegate și cunoștințele, experiența și capacitatea necesară efectuării actului de autoritate încredințat; – sunt precizate în cuprinsul acestuia termenele-limită de realizare și criteriile specifice pentru îndeplinirea cu succes a sarcinilor/atribuțiilor delegate; – sunt furnizate de către conducător toate informațiile asupra responsabilității ce va fi încredințată; – este confirmat, prin semnătură, de către salariatul căruia i s-au delegat sarcinile/atribuțiile. 4.2.8. Salariatul delegat răspunde integral de realizarea sarcinii, iar conducătorul care a delegat își menține în fața superiorilor responsabilitatea finală pentru realizarea acesteia.

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Structură organizatorică; Stat de funcții; Atributele asociate postului (competența, responsabilitatea, sarcina, obligația de a raporta); Delegarea atribuțiilor.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Standardul 4 presupune definitivarea structurii organizatorice, reflectarea acesteia în statul de funcții și stabilirea atributelor asociate posturilor, respectiv a competențelor, responsabilităților, sarcinilor, obligațiilor de raportare etc. Totodată, standardul conține prevederi referitoare la delegarea atribuțiilor.

Codul controlului intern definește „structura organizatorică” drept „configurația internă a unei entități publice formate din persoane, subdiviziuni organizatorice și relații, astfel determinate încât să asigure premisele organizatorice adecvate realizării obiectivelor managementului public (organigrama entității publice)” (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

a. La Societatea Română de Televiziune s-a constatat în cadrul misiunii de audit financiar efectuate în anul 2019 că anumite documente referitoare la structura organizatorică a entității, respectiv organigrama și statul de funcții nu reflectă în mod corect situația funcțiilor existente în cadrul structurii intitulate „Serviciul Selecție Film” (CCR, 2019, p. 136): *„Întrucât organigrama SRTv nu reflectă realitatea funcțiilor și a activităților specifice, în anul 2018 au fost încheiate contracte de cesiune a drepturilor de autor pentru traducerea unor programe (filme, documentare etc.) ce urmau a fi difuzate pe canalele SRTv, deși, conform organigramei și statului de funcții valabile în exercițiul bugetar auditat, în cadrul Serviciului Selecție Film erau prevăzute 14 posturi de traducător (din care 13 posturi figurau ca fiind ocupate și un post vacant). De asemenea, la nivelul Studioului Teritorial Cluj, în anul 2018 au fost încheiate contracte de cesiune a drepturilor de autor fără respectarea în totalitate a prevederilor Regulamentului privind contractele de cesiune a drepturilor de autor și a drepturilor conexe, aprobat de Comitetul Director”.*

b. Cele mai multe dintre abaterile reținute cu privire la standardul 4 se referă la delegarea atribuțiilor. Delegarea reprezintă *„procesul de atribuire de către conducător, pe o perioadă limitată, a unora dintre sarcinile sale unui subordonat, împreună cu competențele și responsabilitățile aferente”* (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

b1. La unele entități nu a fost creat cadrul procedural pentru activitățile de delegare a sarcinilor. Bunăoară, la nivelul Ministerului Culturii și Identității Naționale (CCR, 2017, p. 261), respectiv Ministerului Economiei (CCR, 2019, p. 143), s-a constatat că *„nu au fost stabilite proceduri de delegare a responsabilităților”*. De asemenea, controlul efectuat în anul 2016 la Inspectoratul de Stat pentru Controlul în Transportul Rutier a reliefat faptul că *„nu a fost elaborată o procedură internă de sistem cu privire la delegarea de competențe/atribuții și responsabilități, care să cuprindă aspecte cu privire la modalitatea de delegare, limitele de competență și responsabilitățile delegate, conducerea ISCTR apreciind că delegarea de competențe/atribuții și responsabilități nu-i este aplicabilă, întrucât competențele și atribuțiile sunt prevăzute în fișele de post”* (CCR, 2016, p. 296).

b2. În cazul altor entități, verificările efectuate au evidențiat existența unor abateri în privința modului de realizare a delegării sarcinilor.

Spre exemplu, cu ocazia auditului financiar efectuat la Ministerul Finanțelor Publice, s-a constatat că *„secretarul general a delegat competențele în ceea ce privește coordonarea activității Direcției de audit public intern (DAPI) din cadrul MFP, existând riscul de a nu se asigura, în toate cazurile, respectarea principiului separării atribuțiilor și responsabilităților, în conformitate cu prevederile standardului 5 «Delegarea»”* (CCR, 2016, p. 290). Raportul face trimitere la standardul 5 „Delegarea” din Codul controlului intern aprobat prin Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015, care a fost în vigoare în prima jumătate a anului 2015.

Totodată, raportul consemnează că *„Pentru eliminarea riscului de a nu se asigura, în toate cazurile, principiul separării atribuțiilor și responsabilităților în ceea ce privește coordonarea activității de audit public intern, ca parte componentă a sistemului de control intern/managerial, s-a făcut recomandarea ca activitatea de coordonare a DAPI să fie asigurată de către ministrul finanțelor publice”* (CCR, 2016, p. 290).

De asemenea, în urma misiunii de audit financiar desfășurate în anul 2019 la Secretariatul General al Guvernului, s-a concluzionat că *„Delegarea sarcinilor de către conducere nu s-a făcut conform prevederilor legale și în sprijinul procesului decizional, astfel încât aceasta să servească realizării în condiții optime a obiectivelor”* (CCR, 2019, p. 75).

Tabelul F.5. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 5

a. Descrierea standardului:

Standardul 5 - Obiective	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducerea entității publice definește obiectivele determinate, legate de scopurile entității, precum și pe cele complementare, legate de fiabilitatea informațiilor, conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne, și comunică obiectivele definite tuturor salariaților și terților interesați.	Conducerea entității publice definește obiectivele generale, legate de scopurile entității, de fiabilitatea informațiilor, conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne, precum și obiectivele specifice și le comunică, după caz, tuturor salariaților și terților interesați. Obiectivele entității publice trebuie formulate clar, de o manieră care să permită monitorizarea îndeplinirii lor și să fie actualizate ori de câte ori este necesar.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
5.2.1. Conducerea entității publice stabilește obiectivele generale astfel încât acestea să fie concordante cu misiunea entității publice și să se refere la realizarea unor servicii publice de bună calitate, în condiții de eficiență, eficacitate și economicitate. 5.2.2. Conducerea entității publice transpune obiectivele generale în obiective specifice și în rezultate așteptate pentru fiecare activitate și le comunică salariaților. 5.2.3. Obiectivele specifice trebuie astfel definite încât să răspundă pachetului de cerințe „S.M.A.R.T.” [S – Precise (în limba engleză: specific); M – măsurabile și verificabile (în limba engleză: measurable and verifiable); A – necesare (în limba engleză: appropriate); R – realiste (în limba engleză: realistic); T – cu termen de realizare (în limba engleză: time-dependent)]. 5.2.4. Stabilirea obiectivelor este în competența conducerii entității publice, iar responsabilitatea realizării acestora este atât a conducerii, cât și a salariaților. 5.2.5. Stabilirea obiectivelor are la bază formularea de ipoteze/premise, acceptate conștient, prin consens. 5.2.6. Conducerea entității publice actualizează/revaluează obiectivele ori de câte ori constată modificarea ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării obiectivelor, ca urmare a transformării mediului intern și/sau extern.	5.2.1. Conducerea entității publice stabilește obiectivele generale astfel încât acestea să fie corelate cu misiunea și scopurile entității publice și cu respectarea principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate. 5.2.2. Conducerea entității publice transpune obiectivele generale în obiective specifice și în rezultate așteptate pentru fiecare activitate și le comunică salariaților. 5.2.3. Obiectivele specifice trebuie astfel definite încât să răspundă pachetului de cerințe „SMART” (specifice, măsurabile, adecvate, realiste, cu termen de realizare). 5.2.4. Stabilirea obiectivelor este în competența conducerii entității publice, iar responsabilitatea realizării acestora este atât a conducerii, cât și a salariaților. 5.2.5. Stabilirea obiectivelor are la bază formularea de ipoteze/premise, corelată cu prevederile actului normativ de organizare și funcționare a entității publice. Obiectivelor specifice și activităților li se atașează indicatori de performanță și se comunică salariaților de către fiecare conducător. 5.2.6. Conducerea entității publice actualizează/revaluează obiectivele ori de câte ori constată modificarea ipotezelor/premiselor care au stat la baza fixării acestora sau pentru a ține cont de schimbările semnificative în activitate, bugetul alocat și priorități.

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Obiective generale; Obiective specifice; SMART; Indicatori de performanță atașați obiectivelor specifice; Actualizarea/reevaluarea obiectivelor.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Potrivit **standardului 5**, entitățile publice trebuie să-și elaboreze obiectivele generale, având grijă, pe de o parte, ca acestea să fie în acord cu misiunea entității și, pe de altă parte, să respecte cerințele de legalitate și regularitate. Apoi, acestea trebuie transpuse în obiec-

tive specifice, cărora le sunt asociați indicatori de performanță pentru a urmări gradul de îndeplinire a acestora.

„Obiectivele” desemnează *„efectele pozitive pe care conducerea entității publice încearcă să le realizeze sau evenimentele/efectele negative pe care conducerea încearcă să le evite”* (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

Obiectivele pot fi generale sau specifice. Obiectivele generale reprezintă *„enunțuri generale asupra a ceea ce va fi realizat și a îmbunătățirilor ce vor fi întreprinse”*. Codul arată că *„un obiectiv descrie un rezultat așteptat sau un impact și rezumă motivele pentru care o serie de acțiuni au fost întreprinse”*. Obiectivele specifice sunt derivate din obiectivele generale și *„descriu, de regulă, rezultate sau efecte așteptate ale unor activități care trebuie atinse pentru ca obiectivul general corespunzător să fie îndeplinit”*. De asemenea, Codul precizează despre obiectivele de acest tip că *„sunt exprimate descriptiv sub formă de rezultate și se stabilesc la nivelul fiecărui compartiment din cadrul entității publice; obiectivele specifice trebuie astfel definite încât să răspundă pachetului de cerințe SMART (specifice, măsurabile, adecvate, realiste, cu termen de realizare)”* (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

a. O primă categorie de încălcare a acestui standard, consemnată în rapoartele Curții de Conturi, a constat în neîndeplinirea obligației referitoare la stabilirea obiectivelor. Spre exemplu, în cazul Consiliului Național al Audiovizualului, s-a constatat că *„nu a fost prezentat un plan anual de activitate al CNA în care să fie descrise obiectivele instituției, activitățile care trebuie desfășurate în vederea realizării acestora, evaluarea riscurilor asociate și termenele de realizare”* (CCR, 2019, p. 73). Neelaborarea obiectivelor a fost constatată și la Ministerul Educației Naționale și Cercetării Științifice, în cazul căruia s-a constatat că *„obiectivele generale și cele specifice instituției nu au fost clar determinate, managementul instituției nu a asociat obiectivele instituției cu atribuțiile fiecărei structuri în parte, respectiv cu activitățile necesare pentru atingerea acestora și, implicit, cu resursele de care dispune pentru a se asigura o utilizare eficientă și eficace a*

acestora, nefiind realizat un plan de management, o strategie a instituției pe termen mediu și lung” (CCR, 2016, p. 293-294).

b. În situația altor entități, auditorii publici externi au consemnat abateri referitoare la obiectivele specifice. Spre exemplu, în cadrul Ministerului Afacerilor Externe nu au fost stabilite obiectivele specifice pentru toate compartimentele (CCR, 2019, p. 78).

c. Odată stabilite, obiectivele trebuie aduse la cunoștința personalului. Un exemplu în care această comunicare nu a fost realizată este Secretariatul General al Guvernului, în cadrul căruia „au fost identificate situații în care nu a existat dovada faptului că toți salariații din cadrul SGG ar fi cunoscut obiectivele generale și specifice ale entității și ale compartimentelor din care fac parte, rolul lor și atribuțiile stabilite prin fișele de post” (CCR, 2019, p. 75).

d. Pentru a fi eficiente, obiectivele trebuie construite cu respectarea atributelor SMART. Acesta din urmă reprezintă acronimul unor cuvinte desemnând caracteristici pe care trebuie să le îndeplinească obiectivele și de care conducerea trebuie să țină seama în conceperea acestora. Cuvintele care alcătuiesc sintagma „SMART” permit mai multe interpretări, care pot fi sesizate chiar la nivelul cadrului legal.

Act normativ	Interpretare a caracteristicilor pe care trebuie să le îndeplinească obiectivele				
	S	M	A	R	T
OMFP nr. 946/2005 și OSGG nr. 400/2015	Precise	Măsurabile și verificabile	Necesare	Realiste	Cu termen de realizare
OSGG nr. 600/2018	Specifice	Măsurabile	Adecvate	Realiste	Cu termen de realizare

Sursa: Elaborat de autor.

La Ministerul Transporturilor s-a constatat că „obiectivele generale și obiectivele specifice referitoare la performanța și managementul riscului la nivelul compartimentelor nu răspund în totalitate cerințelor SMART” (CCR, 2016, p. 293). De asemenea, în cazul Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei, „obiectivele generale [...], elaborate la nivelul compartimentelor funcționale,

nu sunt transpuse într-un format adecvat pachetului de cerințe SMART” (CCR, 2016, p. 295).

e. Conducerea entității trebuie să procedeze la reevaluarea și, eventual, la actualizarea obiectivelor în cazul în care se constată că s-au modificat contextul/condițiile inițial/e în care acestea au fost elaborate.

Unele entități, spre exemplu, Ministerul Turismului (CCR, 2019, p. 175) sau Ministerul Educației Naționale și Cercetării Științifice (CCR, 2016, p. 293-294), nu au efectuat o actualizare a obiectivelor, deși au intervenit modificări în structura lor organizatorică. În cazul acestuia din urmă, auditorii publici externi au constatat că *„obiectivele generale și obiectivele specifice ale ministerului, stabilite prin Planul strategic, nu au fost actualizate în funcție de modificările intervenite în organigrama ministerului și de apariția noii legi a învățământului”* (CCR, 2016, p. 293-294).

f. Ministerul Energiei nu a îndeplinit obligația de elaborare a indicatorilor de performanță menționați la cerința generală 5.2.5 a standardului din OSGG nr. 600/2018, auditorii publici externi constatând că în cadrul acestuia *„nu au fost stabiliți indicatori de performanță care să măsoare realizarea obiectivelor generale și specifice”* (CCR, 2017, p. 259).

Tabelul F.6. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 6

a. Descrierea standardului:

Standardul 6 – Planificarea	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducerea entității publice întocmește planuri prin care se pun în concordanță activitățile necesare pentru atingerea obiectivelor cu resursele maxim posibil de alocat, astfel încât riscurile susceptibile să afecteze realizarea obiectivelor entității să fie minime.	Conducerea entității publice întocmește planuri sau alte documente de planificare prin care se pun în concordanță activitățile necesare pentru atingerea tuturor obiectivelor stabilite cu resursele maxim posibil de alocat, se stabilesc termene de realizare și persoane responsabile, astfel încât riscurile susceptibile să afecteze realizarea obiectivelor entității să fie minime.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
6.2.1. Conducerea entității publice elaborează planuri/programe de activitate pentru toate obiectivele entității, identifică și repartizează resursele, pornind de la stabilirea nevoilor pentru realizarea obiectivelor, și organizează procesele de muncă în vederea desfășurării activităților planificate. 6.2.2. Repartizarea resurselor necesită decizii cu privire la cel mai bun mod de alocare, dat fiind caracterul limitat al resurselor. 6.2.3. Schimbarea obiectivelor, resurselor sau a altor elemente ale procesului de fundamentare impune actualizarea planului/programului. 6.2.4. Pentru atingerea obiectivelor, conducătorul entității publice asigură coordonarea deciziilor și acțiunilor compartimentelor entității și organizează consultări prealabile, atât în cadrul compartimentelor entității, cât și între compartimentele respective.	6.2.1. Conducerea entității publice elaborează, după caz, o strategie, plan strategic etc., în care se stabilesc obiectivele generale ale entității, prioritățile și activitățile ce trebuie îndeplinite pe termen mediu și lung, precum și un plan anual de management sau orice alt document de planificare specific entității în vederea stabilirii obiectivelor specifice, activităților necesare îndeplinirii lor și resurselor necesare. 6.2.2. Repartizarea resurselor necesită decizii și analize fundamentate cu privire la cel mai bun mod de alocare, dat fiind caracterul limitat al resurselor. 6.2.3. Schimbarea obiectivelor, resurselor sau a altor elemente ale procesului de fundamentare impune actualizarea documentului de planificare. 6.2.4. Pentru realizarea obiectivelor, conducătorul entității publice asigură coordonarea deciziilor și acțiunilor compartimentelor și organizează consultări prealabile atât în cadrul compartimentelor, cât și între acestea.

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Planificare; Strategie și documente de planificare cuprinzând obiectivele generale ale entității.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Planificarea reprezintă „*ansamblul proceselor de muncă prin care se stabilesc principalele obiective ale entității și ale componentelor sale, resursele și mijloacele necesare realizării obiectivelor*” (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

Standardul 6 impune în sarcina conducerii elaborarea unor documente de planificare sub forma strategiilor sau planurilor strategice, în care sunt reflectate obiectivele generale ale entității. Ulterior, această activitate este continuată de întocmirea unui plan anual de management în care sunt cuprinse activitățile și resursele necesare îndeplinirii obiectivelor specifice.

În cazul Autorității Naționale de Reglementare în Domeniul Energiei (ANRE) s-a constatat că „nu a fost elaborată o strategie [...], în care să fie atașate planuri strategice și anuale pe principalele funcții instituționale, inclusiv a controlului” (CCR, 2016, p. 295).

Tabelul F.7. Comparatie între descrierile și cerințele generale ale standardului 7

a. Descrierea standardului:

Standardul 7 – Monitorizarea performanțelor	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducătorul entității publice asigură monitorizarea performanțelor pentru fiecare obiectiv și activitate, prin intermediul unor indicatori cantitativi și calitativi relevanți, inclusiv cu privire la economicitate, eficiență și eficacitate, care trebuie să fie: măsurabili; specifici; accesibili; relevanți și stabiliți pentru o anumită durată în timp.	Conducătorul entității publice dispune monitorizarea performanțelor pentru obiectivele și/sau activitățile compartimentelor, prin intermediul unor indicatori cantitativi și/sau calitativi, inclusiv cu privire la economicitate, eficiență și eficacitate.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
7.2.1. Conducătorii compartimentelor entității publice monitorizează performanțele activităților aflate în coordonare, prin elaborarea și actualizarea, anual, a unei liste a obiectivelor, activităților și indicatorilor de performanță sau de rezultat, pe baza propunerilor personalului responsabil de activitățile prevăzute în fișa postului. 7.2.2. Conducătorii compartimentelor se asigură că pentru fiecare activitate din cadrul obiectivelor specifice există cel puțin un indicator de performanță sau de rezultat, cu ajutorul căruia se raportează realizările, și pe baza acestora se elaborează un raport de monitorizare a performanțelor, anual, pe care îl transmite secretarului Comisiei de monitorizare. 7.2.3. Secretarul Comisiei de monitorizare întocmește, pe baza rapoartelor anuale de monitorizare a performanțelor primite de la compartimente, o	7.2.1. Conducătorii compartimentelor monitorizează performanțele activităților aflate în coordonare, prin elaborarea unui sistem adaptat dimensiunii și specificului activității compartimentului. Monitorizarea performanțelor activităților desfășurate se realizează la nivelul fiecărui compartiment în vederea informării conducerii entității publice privind realizarea obiectivelor propuse. 7.2.2. Conducătorii compartimentelor se asigură că este stabilit cel puțin un indicator de performanță pentru obiectivele stabilite și activitățile prevăzute în plan și/sau desfășurate, cu ajutorul căruia se monitorizează și se raportează realizările. Pe baza indicatorilor stabiliți, conducătorul compartimentului elaborează anual o raportare privind monitorizarea performanțelor, care poate fi inclusă într-un raport mai amplu, precum un raport de activitate sau alt document de raportare al entității publice. 7.2.3. Pe baza raportărilor anuale pentru monitorizarea performanțelor primite de la

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
informare privind monitorizarea performanțelor la nivelul entității în vederea analizării și aprobării în Comisia de monitorizare. 7.2.4. Sistemul de monitorizare a performanțelor este influențat de mărimea și complexitatea entității publice, de modificarea/schimbarea obiectivelor sau/și a indicatorilor, de modul de acces al salariaților la informații. 7.2.5. Conducerea entității publice evaluează performanțele, constată eventualele abateri de la obiective și ia măsurile corective ce se impun.	compartimente se întocmește o informare privind monitorizarea performanțelor la nivelul entității publice către conducătorului acesteia. 7.2.4. Structura și complexitatea sistemului de monitorizare a performanțelor sunt condiționate de mărimea și specificul activității entității publice, de modificarea obiectivelor sau/și indicatorilor, de modul de acces al salariaților la informații. 7.2.5. Conducerea entității publice dispune evaluarea periodică a performanțelor, constată eventualele abateri de la obiective și ia măsurile preventive și corective ce se impun.

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Sistem de monitorizarea performanțelor; Indicatori de performanță corespunzători obiectivelor cuprinse în plan; Evaluarea periodică a performanțelor.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

După cum reiese din denumirea sa, **standardul 7** cuprinde prevederi referitoare la instituirea unui sistem de monitorizare a performanțelor, care presupune elaborarea unor indicatori de performanță corespunzători obiectivelor entității și evaluarea periodică a acestora.

Codul controlului intern nu definește noțiunea de performanță, însă definește cele trei noțiuni prin care aceasta este de obicei exprimată, respectiv eficiența, eficacitatea și economicitatea.

Astfel, „economicitatea” reprezintă *„minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate”,* „eficiența” înseamnă *„maximizarea rezultatelor unei activități în relație cu resursele utilizate”,* iar „eficacitatea” arată *„gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activități și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective”* (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

În schimb, în cadrul Codului controlului intern, regăsim definită noțiunea de „monitorizare a performanțelor” care reprezintă *„supravegherea, urmărirea de către conducerea entității publice, prin inter-*

mediul unor indicatori relevanți, a performanțelor activităților aflate în coordonare și pentru a identifica eventualele abateri de la țintele stabilite și luarea măsurilor de corecție” (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

„Indicatorii de performanță” constituie „instrumente de evaluare a performanței care ilustrează gradul de atingere a unui obiectiv stabilit” (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

În cadrul acestora este descris un singur caz de neimplementare a standardului 7, respectiv cel constatat la Ministerul Energiei, în cadrul căruia „nu a fost înființat un sistem de raportare a realizării indicatorilor/obiectivelor specifice, prin care să se realizeze funcția de monitorizare, care să semnaleze managementului de linie și celui superior orice posibilitate de deraiere de la realizarea obiectivelor, pentru a împiedica producerea riscurilor la care sunt expuse activitățile, pentru a atenua efectele unor evenimente neprevăzute” (CCR, 2018, p. 260).

Tabelul F.8. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 8

a. Descrierea standardului:

Standardul 8 – Managementul riscului	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducătorul entității publice instituie și pune în aplicare un proces de management al riscurilor, care să faciliteze realizarea eficientă și eficace a obiectivelor acesteia.	Conducătorul entității publice organizează și implementează un proces de management al riscurilor care să faciliteze realizarea obiectivelor acesteia în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
8.2.1. Entitățile publice își definesc propria strategie privind riscurile cu care se pot confrunta și asigură documentarea completă și adecvată a acesteia, precum și accesibilitatea întregii organizații la documentație. 8.2.2. Conducerea entității publice își stabilește clar obiectivele și activitățile cuprinse într-o listă a obiectivelor, a activităților și a indicatorilor de performanță sau de rezultat, în vederea identificării și definirii riscurilor asociate acestora.	8.2.1. Entitățile publice își definesc propriul proces de management al riscurilor adaptat dimensiunii, complexității și mediului specific, în vederea identificării tuturor surselor posibile de risc și pentru diminuarea sau eliminarea probabilității și impactului riscurilor. 8.2.2. Conducerea entității publice stabilește vulnerabilitățile și amenințările aferente obiectivelor și activităților, care pot afecta atingerea acestora.

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
8.2.3. Conducătorul entității publice are obligația creării și menținerii unui sistem eficient de management al riscurilor, în principal, prin: a) identificarea riscurilor în strânsă legătură cu activitățile din cadrul obiectivelor specifice a căror realizare ar putea fi afectată de materializarea riscurilor; identificarea amenințărilor/vulnerabilităților prezente în cadrul activităților curente ale entității care ar putea conduce la săvârșirea unor fapte de corupție și fraude; b) evaluarea riscurilor, prin măsurarea probabilității de apariție și a impactului asupra activităților din cadrul obiectivelor în cazul în care acestea se materializează; ierarhizarea și prioritizarea riscurilor în funcție de toleranța la risc, aprobată de către conducerea entității; c) stabilirea strategiei de gestionare a riscurilor prin identificarea celor mai adecvate modalități de tratare a riscurilor, astfel încât acestea să se încadreze în limitele toleranței la risc aprobate de către conducerea entității și să asigure delegarea responsabilității de administrare a acestora către cele mai potrivite niveluri decizionale; d) monitorizarea implementării măsurilor de control, precum și a eficacității acestora; e) revizuirea și raportarea periodică a situației riscurilor. 8.2.4. Toate activitățile și acțiunile inițiate și puse în aplicare în cadrul procesului de gestionare a riscurilor sunt riguros documentate, iar sinteza informațiilor/datelor și deciziilor luate în acest proces este cuprinsă în Registrul riscurilor, document care atestă că în cadrul entității publice există un sistem de management al riscurilor și că acesta funcționează. 8.2.5. Responsabilii cu riscurile pe compartimente din cadrul entității publice colectează riscurile aferente activităților stabilite prin fișele de post, strategia de risc, riscurile revizuite și măsurile de control în curs de implementare, stabilite în cadrul ședințelor Echipei de gestionare a riscurilor de la personalul din cadrul fiecărui compartiment.	8.2.3. Conducătorul entității publice are obligația organizării și implementării unui proces eficient de management al riscurilor, în principal, prin: a) identificarea riscurilor în strânsă legătură cu activitățile din cadrul obiectivelor specifice a căror realizare ar putea fi afectată de materializarea riscurilor; identificarea amenințărilor/vulnerabilităților prezente în cadrul activităților curente ale entității care ar putea conduce la nerealizarea obiectivelor propuse și la săvârșirea unor fapte de corupție și fraude; b) evaluarea riscurilor, prin estimarea probabilității de materializare, a impactului asupra activităților din cadrul obiectivelor în cazul în care acestea se materializează; ierarhizarea și prioritizarea riscurilor în funcție de toleranța la risc; c) stabilirea strategiei de gestionare a riscurilor (răspunsului la risc) prin identificarea celor mai adecvate modalități de tratare a riscurilor, inclusiv măsuri de control; analiza și gestionarea riscurilor în funcție de limita de toleranță la risc aprobată de către conducerea entității; d) monitorizarea implementării măsurilor de control și revizuirea acestora în funcție de eficacitatea rezultatelor acestora; e) raportarea periodică a situației riscurilor se realizează ori de câte ori este nevoie sau cel puțin o dată pe an, respectiv dacă riscurile persistă, în funcție de apariția de riscuri noi, eficiența măsurilor de control adoptate, reevaluarea riscurilor existente etc. 8.2.4. Conducătorii compartimentelor cuprinse în primul nivel de conducere din structura organizatorică a entității publice nominalizează responsabili cu riscurile și asigură cadrul organizațional și procedural pentru identificarea și evaluarea riscurilor, stabilirea strategiei de gestionare a riscurilor, monitorizarea implementării măsurilor de control, revizuirea și raportarea periodică a acestora. 8.2.5. Toate activitățile și acțiunile inițiate și puse în aplicare în cadrul procesului de

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
8.2.6. Pentru actualizarea riscurilor de la nivelul compartimentelor, acestea, pe baza formularelor de alertă la risc, sunt analizate și dezbătute în ședințele Echipei de gestionare a riscurilor, în care se stabilesc și măsurile de control necesare pentru a fi administrate, care se transmit compartimentelor, pe baza proceselor-verbale întocmite de către secretarul Echipei de gestionare a riscurilor. 8.2.7. Măsurile de control stabilite în cadrul ședințelor Echipei de gestionare a riscurilor, transmise compartimentelor pentru implementare, se centralizează la nivelul entității, de către secretarul echipei, într-un plan de implementare a măsurilor de control în vederea urmăririi implementării lor. Măsurile de control sunt obligatorii pentru administrarea riscurilor semnificative de la nivelul compartimentelor și se implementează prin consilierea acordată de către compartimentul de audit intern și operează până la o nouă analiză și revizuire anuală a acestora. 8.2.8. Conducătorii compartimentelor asigură cadrul organizațional și procedural pentru punerea în aplicare, de către persoanele responsabile, a măsurilor de control stabilite în cadrul ședințelor Echipei de gestionare a riscurilor și care se urmăresc pe baza unei situații de implementare a măsurilor de control, de către responsabili cu riscurile de la nivelul compartimentelor. 8.2.9. Conducătorii compartimentelor asigură elaborarea rapoartelor privind desfășurarea procesului de gestionare a riscurilor, care cuprind numărul total de riscuri gestionate la nivelul compartimentelor, numărul de riscuri tratate și nesoluționate până la sfârșitul anului, măsurile de control implementate sau în curs de implementare și eventualele revizuiți ale evaluării riscurilor, cu respectarea limitelor de toleranță la risc aprobate de conducerea entității publice, pe care le transmit secretarului Echipei de gestionare a riscurilor. 8.2.10. Secretarul Echipei de gestionare a riscurilor, pe baza rapoartelor anuale	management al riscurilor sunt riguros documentate, iar sinteza datelor, informațiilor și deciziilor luate în acest proces este cuprinsă în Registrul de riscuri, prevăzut în anexa nr. 1, document care atestă că în cadrul entității publice există un proces de management al riscurilor și că acesta funcționează; Registrul de riscuri pe entitate include numai riscurile semnificative. 8.2.6. Responsabilii cu riscurile din cadrul compartimentelor colectează riscurile aferente activităților, identifică strategia de risc, elaborează Registrul de riscuri la nivelul compartimentelor din primul nivel de conducere, propun măsuri de control și monitorizează implementarea acestora, după ce în prealabil acestea au fost aprobate de către conducătorul compartimentului. 8.2.7. Riscurile sunt actualizate la nivelul compartimentelor ori de câte ori se impune acest lucru, dar obligatoriu anual, prin completarea modificărilor survenite în Registrul de riscuri. Fiecare entitate publică, conform unei proceduri interne și experienței acumulate în managementul riscurilor, poate utiliza o serie de instrumente specifice identificării și urmăririi riscurilor, precum formular de alertă la risc, fișă de urmărire a riscului etc., fără ca acestea să aibă un caracter obligatoriu. 8.2.8. Măsurile de control stabilite de compartimente se centralizează la nivelul entității publice și sunt aprobate de conducătorul entității publice. Măsurile de control sunt obligatorii pentru gestionarea riscurilor semnificative de la nivelul compartimentelor și se actualizează ori de câte ori este nevoie. 8.2.9. Conducătorii compartimentelor din primul nivel de conducere raportează anual desfășurarea procesului de gestionare a riscurilor, care cuprinde în principal numărul total de riscuri gestionate la nivelul compartimentelor, numărul de riscuri tratate și nesoluționate până la sfârșitul anului, stadiul implementării măsurilor de control și eventualele revizuiți ale evaluării riscurilor, cu respectarea limitei de

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
primite de la compartimente, actualizează planul de implementare a măsurilor de control la nivelul entității și elaborează o informare privind desfășurarea procesului de gestionare a riscurilor la nivelul entității în vederea analizării în cadrul Echipei de gestionare a riscurilor și transmiterii spre analiză și aprobare Comisiei de monitorizare. 8.2.11. Conducerea entității publice analizează mediul extins de risc în care acționează și stabilește modul în care acesta îi afectează strategia de gestionare a riscurilor.	toleranță la risc aprobate de conducerea entității publice. 8.2.10. Pe baza raportărilor anuale primite de la compartimente se elaborează o informare privind desfășurarea procesului de gestionare a riscurilor la nivelul entității; informarea este analizată și aprobată în Comisia de monitorizare, ulterior aceasta fiind prezentată conducătorului entității publice.

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Proces de management al riscurilor; Identificarea riscurilor; Evaluarea riscurilor; Strategie de gestionare a riscurilor; Registrul de riscuri.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Standardul 8 – Managementul riscului reprezintă unul dintre standardele cel mai puțin implementate la nivelul entităților publice centrale și locale. Se observă cu ușurință că este standardul ale cărui cerințe generale sunt cele mai numeroase și mai mari ca întindere. Gradul său redus de implementare se datorează logisticii pe care o presupune implementarea și menținerea procesului de gestionare a riscurilor. Îndeplinirea cerințelor acestui standard implică un număr mare de operațiuni (identificarea riscurilor, evaluarea acestora, priorizarea lor, stabilirea unor răspunsuri adecvate pentru riscurile cu impactul estimat cel mai puternic), fiecare dintre acestea trebuind documentate. Toate aceste operațiuni presupun alocarea unei cantități importante de resurse, în primul rând umane, dar și materiale, informaționale etc.

Deși sunt printre cele mai des întâlnite abateri din sfera controlului intern, cele referitoare la managementul riscurilor nu au o tipologie foarte variată.

a. Astfel, o primă categorie de deficiențe asociate acestui standard se referă la procedurarea insuficientă sau, în unele cazuri, inexistentă a procesului de management al riscului.

a1. La Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă s-a constatat că *„nu există o procedură de management al riscurilor, a fost elaborată numai o procedură de întocmire a registrului riscurilor”* (CCR, 2017, p. 258). De asemenea, Ministerul Educației Naționale *„nu a elaborat o procedură privind managementul riscurilor în conformitate cu actele normative specifice și nici nu a solicitat informații de la entitățile subordonate cu privire la implementarea standardului de management al riscurilor”* (CCR, 2017, p. 261).

a2. În alte situații, spre exemplu, la Casa Națională de Asigurări de Sănătate, au fost elaborate proceduri referitoare la administrarea riscurilor, însă acestea nu au fost actualizate (CCR, 2017, p. 259). De asemenea, în cadrul auditului financiar desfășurat la Ministerul Afacerilor Externe în anul 2019, s-a constatat că entitatea utilizează o procedură de sistem privind managementul riscurilor aprobată în anul 2014, care între timp nu a mai fost revizuită (CCR, 2019, p. 78).

b. O a doua categorie de deficiențe se referă la efectuarea procesului de management al riscurilor în sine.

b1. Există entități în cadrul cărora managementul riscurilor nu a fost organizat. Spre exemplu, auditul efectuat la Ministerul Public a relevat că la nivelul acestuia *„nu există o evaluare sistematică și o monitorizare a riscurilor și nu a fost aprobată o procedură privind managementul riscurilor la nivelul ordonatorului principal de credite”* (CCR, 2016, p. 294).

b2. În cele mai multe situații s-a constatat implementarea defectuoasă a acestuia. Spre exemplu, cu ocazia controlului efectuat în anul 2019, s-a constatat că la Societatea Națională a Apelor Minerale SA *„procesul de management al riscurilor este parțial organizat și monitorizat”* (CCR, 2019, p. 247). În mod similar, la Autoritatea de Supraveghere Financiară a reieșit că *„sunt identificate doar o parte a riscurilor semnificative, iar procedurile aprobate nu acoperă suficient prevenirea tuturor riscurilor”* (CCR, 2017, p. 262).

Auditorii publici externi care au efectuat misiunea de audit financiar la Institutul Cultural Român au consemnat cu privire la implementarea managementului riscurilor în cadrul acestuia că *„deși au fost desemnate persoanele cu gestionarea riscurilor la nivelul fiecă-*

rei structuri, nu au fost elaborate planuri pentru limitarea consecințelor apariției unor riscuri” (CCR, 2016, p. 295).

c. Cea de-a treia grupă de abateri identificate se referă la registrul riscurilor.

c1. În unele cazuri a fost consemnată neîntocmirea acestui document. Dintre entitățile la care s-a constatat că registrul riscurilor este neelaborat, putem exemplifica Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor (CCR, 2016, p. 295), Regia Autonomă Monetăria Statului SA (CCR, 2018, p. 238), Societatea Națională Plafar SA (CCR, 2019, p. 300).

c2. În alte cazuri a fost efectuată elaborarea registrului riscurilor, însă acesta este incomplet, în sensul că în cadrul său nu sunt reflectate riscurile aferente anumitor compartimente, sau neconsolidat. La Ministerul Energiei „nu a fost întocmit Registrul riscurilor pentru anul 2016 la nivelul tuturor compartimentelor din ME, care să cuprindă obiectivele/activitățile, descrierea riscurilor, probabilitatea și impactul acestora, instrumentele de control managerial, termene, și nu au fost numiți responsabili în gestionarea riscurilor” (CCR, 2017, p. 259). În mod similar, în cadrul AASNACP „nu a fost întocmit Registrul riscurilor la nivelul tuturor compartimentelor entității” (CCR, 2019, p. 106). Totodată, în cadrul Ministerului Public, „Registrul riscurilor este completat doar în cadrul Departamentului economico-financiar și administrativ din PICCP” (CCR, 2016, p. 294).

Dimpotrivă, controlul efectuat la Casa Națională de Asigurări de Sănătate a reliefat faptul că „este completat Registrul riscurilor pentru fiecare direcție/serviciu/compartiment din cadrul CNAS, însă nu și Registrul riscurilor centralizat la nivelul întregii entități” (CCR, 2017, p. 259). În fine, în cazul Institutului Cultural Român s-a constatat că „nu a fost aprobat Centralizatorul riscurilor” (CCR, 2019, p. 155).

c3. Un ultim tip de abateri din această categorie se referă la existența unor deficiențe în privința revizuirii riscurilor, concretizate în nerealizarea acestei operațiuni sau în efectuarea sa în mod defec-tuos, precum și în neactualizarea periodică a registrului riscurilor.

La Societatea Română de Televiziune (CCR, 2017, p. 262) și la Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă (CCR, 2016, p.

295) s-a constatat că registrul riscurilor la nivelul entității nu este actualizat anual.

În mod asemănător, la Ministerul Afacerilor Externe s-a constatat că *„deși a fost elaborat Registrul riscurilor, nu a fost efectuată revizuirea și raportarea periodică a situației riscurilor, evaluarea riscurilor, prin măsurarea probabilității de apariție și a impactului asupra îndeplinirii obiectivelor, în cazul în care acestea se materializează”* (CCR, 2017, p. 257).

Tabelul F.9. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 9

a. Descrierea standardului:

Standardul 9 – Proceduri	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducerea entității publice asigură elaborarea procedurilor formalizate pentru procesele sau activitățile derulate în cadrul entității și le aduce la cunoștință personalului implicat, respectiv procedurile de sistem și proceduri operaționale.	Conducerea entității publice asigură elaborarea procedurilor documentate într-un mod unitar pentru procesele majore sau activitățile semnificative desfășurate în cadrul entității și le aduce la cunoștință personalului implicat.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
9.2.1. Conducerea entității publice se asigură, pe baza unei liste a obiectivelor, activităților și indicatorilor de performanță sau de rezultat, că pentru toate procesele majore, activitățile, acțiunile și/sau evenimentele semnificative există o documentație adecvată și că operațiunile sunt consemnate în documente. 9.2.2. Pentru ca procedurile formalizate să devină instrumente eficace de control intern, acestea trebuie: – să se refere la toate procesele și activitățile importante; – să asigure o separare corectă a funcțiilor de inițiere, de verificare, de avizare și de aprobare a operațiunilor; – să fie precizate în documente scrise; – să fie simple, complete, precise și adaptate proceselor și activității procedurate; – să fie actualizate în permanență;	9.2.1. Conducerea entității publice se asigură că pentru procesele și activitățile, declarate procedurale, există o documentație adecvată și că operațiunile sunt consemnate în proceduri documentate. 9.2.2. Pentru ca procedurile să devină instrumente eficace de control intern, acestea trebuie: – să fie precizate în documente scrise (proceduri documentate); – să se refere la toate procesele și activitățile importante; – să asigure o separare corectă a funcțiilor de inițiere, verificare, avizare și aprobare a operațiunilor; – să fie simple, complete, precise și adaptate proceselor și activității procedurale; – să fie actualizate în permanență;

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
– să fie aduse la cunoștință personalului implicat. 9.2.3. Conducerea entității publice se asigură că, pentru toate situațiile în care din cauza unor circumstanțe deosebite apar abateri față de politicile sau procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la un nivel corespunzător, înainte de efectuarea operațiunilor. Circumstanțele și modul de gestionare a situațiilor de abatere de la politicile și procedurile existente se analizează periodic, în vederea desprinderii unor concluzii de bună practică pentru viitor, ce urmează a fi formalizate. 9.2.4. Procedurile formalizate concepute și aplicate de către personalul entității publice trebuie să asigure o separare a funcțiilor de inițiere și de verificare, astfel încât atribuțiile și responsabilitățile de aprobare, de efectuare și de control al operațiunilor să fie încredințate unor persoane diferite. În acest mod, se reduce considerabil riscul de eroare, fraudă, încălcare a legislației, precum și riscul de nedetectare a acestor probleme. 9.2.5. Procedurile formalizate elaborate și aplicate de întreg personalul entității publice trebuie să fie în conformitate cu structura unei proceduri privind elaborarea procedurilor, care este o procedură de sistem și se elaborează pe baza anexei nr. 2 la Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 400/2015, cu modificările și completările ulterioare. Procedurile formalizate se semnează la întocmire de către responsabili de activități, la verificare de către șeful de compartiment, la avizare de către președintele Comisiei de monitorizare și se aprobă de către conducătorul entității publice. 9.2.6. Conducătorii entităților publice în care, din cauza numărului mic de salariați, se limitează posibilitatea de aplicare a separării atribuțiilor și responsabilităților trebuie să fie conștienți de riscul cumulării atribuțiilor și responsabilităților și să compenseze această limitare prin activități de control suplimentare implementate pe fluxul proceselor sau activităților.	– să fie aduse la cunoștință personalului implicat. 9.2.3. Procedurile documentate elaborate trebuie să fie în conformitate cu structura prevăzută în anexa nr. 2 și/sau cu o procedură de sistem privind elaborarea procedurilor la nivelul entității publice. 9.2.4. Procedurile trebuie să asigure o separare a funcțiilor de inițiere, realizare, verificare, avizare și aprobare a operațiunilor, astfel încât acestea să fie încredințate unor persoane diferite. În acest mod se reduce considerabil riscul de apariție a erorilor, fraudelor, încălcării legislației, precum și riscul de nedetectare a problemelor pe fluxul unui proces sau al unei activități. 9.2.5. Conducătorii entităților publice în care, din cauza numărului mic de salariați, se limitează posibilitatea de aplicare a separării atribuțiilor și responsabilităților trebuie să fie conștienți de apariția riscurilor menționate anterior și să compenseze această limitare prin măsuri de control suplimentare implementate pe fluxul proceselor sau activităților procedurale. 9.2.6. În entitățile publice, accesul la resurse, precum și protejarea și folosirea corectă a acestora se reglementează prin acte administrative, care se aduc la cunoștința salariaților. Restrângerea accesului la resurse reduce riscul utilizării inadecvate a acestora. 9.2.7. Conducerea entității publice se asigură că, pentru toate situațiile în care din cauza unor circumstanțe deosebite apar abateri față de politicile sau procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate, aprobate la un nivel corespunzător, înainte de efectuarea operațiunilor. Circumstanțele și modul de gestionare a situațiilor de abatere de la politicile și procedurile existente se analizează periodic, în vederea desprinderii unor concluzii de bună practică pentru viitor, ce urmează a fi formalizate.

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
9.2.7. În entitățile publice, accesul la resursele materiale, financiare și informaționale, precum și protejarea și folosirea corectă a acestora se reglementează prin acte administrative, care se aduc la cunoștința salariaților. Restrângerea accesului la resurse reduce riscul utilizării inadecvate a acestora.	

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Elaborarea procedurilor; Activități procedurabile; Separarea funcțiilor de inițiere, de verificare, de avizare și de aprobare a operațiunilor; Actualizarea procedurilor.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Prin „procedura documentată” înțelegem „*modul specific de realizare a unei activități sau a unui proces, editat pe suport hârtie sau în format electronic*” (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

Procedurile documentate pot fi proceduri de sistem și proceduri operaționale. Procedurile de sistem „*descriu un proces sau o activitate care se desfășoară la nivelul entității publice aplicabil/aplicabilă majorității sau tuturor compartimentelor dintr-o entitate publică*”. Procedurile operaționale (denumite și proceduri de lucru) „*descriu un proces sau o activitate care se desfășoară la nivelul unuia sau mai multor compartimente dintr-o entitate, fără aplicabilitate la nivelul întregii entități publice*” (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

Standardul 9 constituie unul dintre standardele în cazul cărora s-a constatat un număr mare de abateri. Cele mai frecvente deficiențe identificate în legătură cu acest standard constau în neidentificarea tuturor activităților pretabile la procedurare, neelaborarea de proceduri pentru toate activitățile și neactualizarea procedurilor. În cele ce urmează vom detalia fiecare dintre aceste categorii.

a. Neidentificarea tuturor activităților procedurabile. Prin „activități procedurabile” înțelegem acele „*proces majore sau activități semnificative pentru care se pot stabili reguli și modalități de lucru general valabile, în vederea îndeplinirii, în condiții de regularitate, eficacitate,*

economicitate și eficiență a obiectivelor compartimentului și/sau entității publice” (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

Această situație a fost constatată la SC Plafar SA, consecința fiind elaborarea unor proceduri, însă nu pentru toate activitățile desfășurate de entitate (CCR, 2019, p. 300).

b. Neacoperirea cu proceduri a tuturor activităților procedurabile identificate. În această situație, entitățile au realizat un inventar al activităților procedurabile, însă nu au reușit să elaboreze proceduri pentru toate acestea. Trebuie să ținem seama de faptul că importantă este cuprinderea în proceduri a tuturor activităților pe care conducerea le-a identificat ca fiind procedurabile, fără ca aceasta să presupună neapărat egalitatea între cele două. Numărul procedurilor elaborate poate fi mai mic sau mai mare decât numărul activităților procedurabile, în funcție de situație, întrucât pentru o activitate pot fi întocmite mai multe proceduri sau, invers, mai multe activități pot fi reglementate prin intermediul unei singure proceduri.

Față de cazul menționat la pct. b, putem oferi și alte exemple, pentru fiecare an al perioadei analizate:

- Ministerul Muncii, Familiei, Protecției Sociale și Persoanelor Vârstnice: *„nu au fost elaborate proceduri pentru toate activitățile procedurabile inventariate (217 activități la nivelul aparatului central și 6.603 la nivelul entităților din subordinea MMFPSPV), fiind elaborate doar 6.350 de proceduri (155 de proceduri la nivel central și 6.195 de proceduri la nivelul entităților subordonate)”* (CCR, 2016, p. 291).
- Ministerul Educației Naționale și Cercetării Științifice: *„Nu au fost elaborate în totalitate proceduri operaționale aferente activităților procedurale identificate la nivelul ordonatorului de credite, iar procedurile existente nu au fost actualizate periodic ca urmare a modificărilor legislative apărute ulterior întocmirii acestora. Din discuțiile purtate cu personalul de execuție din cadrul entității s-a constatat o reticență în ceea ce privește elaborarea procedurilor operaționale de lucru, acestea fiind*

- elaborate, în majoritatea situațiilor, doar acolo unde echipele de auditori ale Curții de Conturi au considerat a fi necesare pentru diminuarea riscurilor*” (CCR, 2016, p. 294).
- Institutul Cultural Român (ICR): *„nu a fost aplicat în totalitate standardul 9 – Proceduri, la nivelul Institutului fiind identificat și inventariat un număr de 102 activități procedurabile, pentru care s-a elaborat un număr de doar 61 de proceduri formalizate (59,8%), dar nu au fost procedurate activitățile și operațiunile economice care se desfășoară la nivelul Direcției generale economice*” (CCR, 2016, p. 295).
 - Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă (ANOFM): *„La ANOFM aparat propriu, pentru cele 158 de activități procedurabile inventariate, au fost elaborate 132 de proceduri operaționale, dar lista cu toate activitățile procedurabile pentru care trebuiau emise și implementate proceduri operaționale nu a fost actualizată în anul 2016*” (CCR, 2017, p. 258).
 - Societatea de Producere a Energiei Electrice în Hidrocentrale „Hidroelectrică” SA: *„nu au fost elaborate proceduri formalizate pentru toate activitățile procedurabile*” (CCR, 2018, p. 209).
 - Autoritatea de Supraveghere Financiară (ASF): *„Nu sunt elaborate proceduri scrise pentru toate activitățile procedurabile identificate în cadrul entității (doar pentru 39% dintre acestea)*” (CCR, 2019, p. 262).
 - Ministerul Afacerilor Externe: *„Nu au fost elaborate proceduri pentru toate activitățile stabilite a fi procedurabile, cu toate că Programul de dezvoltare în domeniul controlului intern managerial pe anul 2018 prevedea măsuri în acest sens*” (CCR, 2019, p. 78).
 - Ministerul Turismului: *„Nu au fost elaborate toate procedurile scrise pentru activitățile procedurabile identificate în cadrul entității. Din cele 59 de proceduri operaționale identificate au fost aprobate 26, erau 17 proceduri operaționale în faza de proiect, iar 16 nu au fost elaborate. Din cele opt proceduri de sistem identificate au fost aprobate șase proceduri*” (CCR, 2019, p. 175).

- Societatea Națională a Apelor Minerale SA (SNAM): *„Nu au fost întocmite proceduri formalizate pentru toate activitățile procedurabile, fiind elaborate proceduri în proporție de 12% din totalul acestora, iar procedurile operaționale existente sunt în curs de actualizare”* (CCR, 2019, p. 247).
- Teatrul Național de Operetă „Ion Dacian”: *„au fost elaborate proceduri de lucru care nu acoperă în totalitate activitățile procedurabile, iar procedurile existente nu au fost actualizate conform modificărilor intervenite în organigramă, în statul de funcții sau în fișele de post și nici în funcție de schimbările legislative intervenite. La nivelul compartimentelor din cadrul Teatrului Național de Operetă și Musical «Ion Dacian» au fost identificate 68 de activități procedurabile, pentru care au fost elaborate 46 de proceduri operaționale”* (CCR, 2019, p. 295).

c. Neactualizarea procedurilor

- Casa Națională de Asigurări de Sănătate (CNAS): *„Nu toate procedurile operaționale existente la nivelul CNAS sunt actualizate/revizuite periodic (ex.: procedurile operaționale privind derularea procedurilor de achiziție publică) și nu sunt elaborate următoarele proceduri: procedura de sistem privind elaborarea Registrului de riscuri, proceduri privind negocierea competitivă, proceduri operaționale pentru gestionarea în mod corespunzător a situațiilor de conflict de interese, procedura operațională de protejare a avertizorilor de interes public etc.”* (CCR, 2017, p. 259).
- Societatea Română de Televiziune (SRTv): *„Procedurile operaționale au fost realizate în proporție de numai 42,5% din totalul activităților procedurabile inventariate de entitate, în condițiile în care entitatea nu și-a inventariat toate activitățile, mai mult de jumătate dintre acestea fiind nerealizate. Cu privire la acest aspect, Curtea de Conturi a constatat nerealizarea și neactualizarea unor proceduri referitoare la:*
 - *angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor din fonduri publice (alocații bugetare), procedura existentă fiind în vigoare din 16.09.2009;*

- *modul de derulare a achizițiilor, în special pentru cele ce nu se derulează cu respectarea prevederilor legislației în vigoare privind achizițiile publice;*
- *organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale;*
- *modul de elaborare și fundamentare a bugetului de venituri și cheltuieli, inclusiv al celui având ca sursă alocații bugetare, de la nivelul fiecărei structuri componente a organigramei entității și până la elaborarea proiectului de buget și aprobarea acestuia, modul de rectificare/modificare și aprobare a acestora, monitorizarea execuției bugetului etc.;*
- *modul de organizare, estimare, evidență, înregistrare contabilă etc. a producției TV, a producției de decoruri, costume etc., entitatea neavând organizată în acest sens contabilitate de gestiune;*
- *urmărirea modului de derulare a contractelor până la finalizarea acestora;*
- *aprobarea listei cu alte cheltuieli de investiții;*
- *modalitatea de derulare a operațiunilor de punere la dispoziția unor terți a spațiilor aparținând domeniului public al statului, aflate în administrarea SRTv;*
- *stabilirea clară a situațiilor în care se poate încheia un contract pentru plata unor drepturi de autor, cu un salariat propriu;*
- *organizarea activității de administrare a bunurilor din domeniul public al statului, care va cuprinde referiri, dar fără a se limita la următoarele: asigurarea, evidența și gestionarea actelor de proprietate/administrare, circuitul documentelor, actualizarea valorii bunurilor, încheierea actelor cadastrale și a cărții funciare, gestionarea cu celeritate a tuturor modificărilor constatate etc.” (CCR, 2017, p. 262).*
- *Ministerul Transporturilor: „nu au fost elaborate/actualizate proceduri operaționale pentru toate activitățile desfășurate în cadrul ministerului” (CCR, 2019, p. 110).*
- *Institutul Cultural Român (ICR): „procedurile operaționale nu au fost actualizate și completate conform modificărilor organizatorice și legislative intervenite” (CCR, 2019, p. 155).*

Tabelul F.10. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 10

a. Descrierea standardului:

Standardul 10 – Supravegherea	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducerea și salariații entității publice cunosc și susțin valorile etice și valorile organizației, respectă și aplică reglementările cu privire la etică, integritate, evitarea conflictelor de interese, prevenirea și raportarea fraudelor, actelor de corupție și semnalarea neregularităților.	Conducerea și salariații entității publice cunosc și susțin valorile etice și valorile entității, respectă și aplică reglementările cu privire la etică, integritate, evitarea conflictelor de interese, prevenirea și raportarea fraudelor, actelor de corupție și semnalarea neregulilor.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
10.2.1. Conducerea entității publice trebuie să monitorizeze efectuarea controalelor de supraveghere, pentru a se asigura că procedurile sunt respectate de către salariați în mod efectiv și continuu. 10.2.2. Controalele de supraveghere implică revizuri ale activității realizate de salariați, rapoarte despre excepții, testări prin sondaje sau orice alte modalități care confirmă respectarea procedurilor. 10.2.3. Conducătorii compartimentelor verifică și aprobă activitățile salariaților, dau instrucțiunile necesare pentru a asigura minimizarea erorilor și pierderilor, eliminarea neregulilor și fraudei, respectarea legislației și corecta înțelegere și aplicare a instrucțiunilor. 10.2.4. Supravegherea activităților este adecvată, în măsura în care: – fiecărui salariat i se comunică atribuțiile, responsabilitățile și limitele de competență atribuite; – se evaluează sistematic activitatea fiecărui salariat; – se aprobă rezultatele activității în diverse etape de realizare a acesteia.	10.2.1. Conducerea entității publice trebuie să monitorizeze modul de aplicare a instrumentelor de control, pentru a se asigura că procedurile sunt respectate de către salariați în mod efectiv și continuu. 10.2.2. Activitățile de supraveghere implică revizuri ale activității realizate de salariați, testări prin sondaje sau orice alte modalități care confirmă respectarea procedurilor. 10.2.3. Conducătorii compartimentelor verifică și aprobă activitățile salariaților, dau instrucțiunile necesare pentru a asigura minimizarea erorilor și pierderilor, eliminarea neregulilor și fraudei, respectarea legislației și corecta înțelegere și aplicare a instrucțiunilor. 10.2.4. Supravegherea activităților este adecvată, în măsura în care: – fiecărui salariat i se comunică atribuțiile, responsabilitățile și limitele de competență atribuite; – se evaluează sistematic activitatea fiecărui salariat; – se aprobă rezultatele activității în diverse etape de realizare a acesteia.

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Supravegherea activității; Controale de supraveghere.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Cu ocazia analizării rapoartelor aferente perioadei 2015-2018 nu am întâlnit exemplificări sau detalieri ale unor abateri privind cerințele referitoare la supraveghere. Totuși, rapoartele consemnează faptul că **standardul 10** este implementat parțial sau este neimplementat la entități precum Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei (CCR, 2016, p. 295), Societatea Română de Televiziune (CCR, 2017, p. 263) sau Compania Națională de Administrare a Infrastructurii Rutiere (CCR, 2019, p. 249).

Tabelul F.11. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 11

a. Descrierea standardului:

Standardul 11 – Continuitatea activității	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducerea entității publice identifică principalele amenințări cu privire la continuitatea derulării proceselor și activităților și asigură măsurile corespunzătoare pentru ca activitatea acesteia să poată continua în orice moment, în toate împrejurările și în toate planurile, indiferent care ar fi natura unei perturbări majore.	Conducerea entității publice identifică principalele amenințări cu privire la continuitatea derulării proceselor și activităților și asigură măsurile corespunzătoare pentru ca activitatea acesteia să poată continua în orice moment, în toate împrejurările și în toate planurile, indiferent care ar fi natura amenințării.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
11.2.1. Entitatea publică este o organizație a cărei activitate trebuie să se deruleze continuu, prin structurile componente. Eventuala întrerupere a activității acesteia afectează atingerea obiectivelor stabilite. 11.2.2. Conducerea entității publice inventariază situațiile care pot conduce la discontinuități în activitate și întocmește un plan de continuitate a activității, care are la bază identificarea și evaluarea riscurilor care pot afecta continuitatea operațională. Situații generatoare de discontinuități: – fluctuația personalului; – lipsa de coordonare, rezultat al unui management defectuos; – fraude; – dificultăți și/sau disfuncționalități în funcționarea echipamentelor din dotare;	11.2.1. Entitatea publică este o organizație a cărei activitate trebuie să se deruleze continuu prin compartimentele componente. Eventuala întrerupere a activității acesteia afectează atingerea obiectivelor stabilite. 11.2.2. Conducătorii compartimentelor inventariază situațiile generatoare care pot conduce la discontinuități în activitate și întocmesc un plan de continuitate a activităților, care are la bază identificarea și evaluarea cauzelor care pot afecta continuitatea operațională. Situații curente generatoare de discontinuități: fluctuația personalului; lipsa de coordonare; management defectuos; fraude; distrugerea sau pierderea documentelor; dificultăți și/sau disfuncționalități în funcționarea echipamentelor din dotare; disfuncționalități produse de unii prestatori

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
– disfuncționalități produse de unii prestatori de servicii; – schimbări de proceduri etc. 11.2.3. Planul de continuitate a activității trebuie să fie cunoscut, accesibil și aplicat în practică de salariații care au stabilite sarcini și responsabilități în implementarea acestuia. 11.2.4. Conducerea entității publice acționează în vederea asigurării continuității activității prin măsuri care să prevină apariția situațiilor de discontinuitate, spre exemplu: – angajarea de personal în locul celor pensionați sau plecați din entitatea publică din alte considerente; – delegarea, în cazul absenței temporare (concedii, plecări în misiune etc.); – proceduri formalizate pentru administrarea situațiilor care pot afecta continuitatea operațională și a tranzacțiilor financiare relevante; – achiziții pentru înlocuirea unor echipamente necorespunzătoare din dotare; – service pentru întreținerea echipamentelor din dotare. 11.2.5. Conducerea entității publice asigură revizuirea și îmbunătățirea planului de continuitate a activității, astfel încât acesta să reflecte întotdeauna toate schimbările ce intervin în organizație.	de servicii; schimbări de proceduri, instabilitate politică și/sau legislativă etc. 11.2.3. Planul de continuitate a activității trebuie să fie cunoscut, accesibil și aplicat în practică de salariații care au stabilite sarcini și responsabilități în implementarea acestuia. 11.2.4. Conducerea entității publice acționează în vederea asigurării continuității activității prin măsuri care să prevină apariția situațiilor de discontinuitate, spre exemplu: – proceduri documentate pentru administrarea situațiilor care pot afecta continuitatea proceselor și activităților; – delegarea, în cazul absenței temporare (concedii, plecări în misiune etc.); – angajarea de personal în locul celor pensionați sau plecați din entitatea publică din alte considerente; – achiziții pentru înlocuirea unor echipamente necorespunzătoare din dotare; – service pentru întreținerea echipamentelor din dotare. 11.2.5. Conducătorii compartimentelor asigură revizuirea continuă a planului de continuitate a activităților, astfel încât acesta să reflecte întotdeauna toate schimbările ce intervin în compartiment.

C. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Inventarierea situațiilor care pot genera discontinuități ale activității; Elaborarea planului de continuitate; Revizuirea planului de continuitate.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Rapoartele Curții de Conturi menționează acest **standard (11)** ca fiind parțial implementat sau neimplementat la Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor (CCR, 2016, p. 295), Ministerul Afacerilor Externe (CCR, 2017, p. 257; CCR, 2019, p. 78), Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale (CCR, 2017, p. 259), Inspectoratul de Stat pentru Controlul în Transport Rutier (CCR, 2017, p. 260).

a. Ca urmare a efectuării auditului financiar la Ministerul Afacerilor Externe în anul 2016, s-a concluzionat faptul că „în cadrul

entităţii publice nu au fost identificate principalele ameninţări cu privire la continuitatea derulării proceselor şi activităţilor şi nu s-au luat măsurile corespunzătoare pentru ca activitatea acestora să poată continua în orice moment, în toate împrejurările şi în toate planurile, indiferent care ar fi natura unei perturbări majore” (CCR, 2017, p. 257).

b. De asemenea, auditorii publici externi care au efectuat auditul de conformitate la Institutul Naţional de Cercetare-Dezvoltare pentru Energie Industrială – ICEMENERG Bucureşti au consemnat faptul că *„În ceea ce priveşte implementarea standardului privind continuitatea activităţii, nu în toate cazurile au fost stabilite şi aplicate măsuri pentru asigurarea continuităţii activităţii în cazul apariţiei unor situaţii generatoare de întreruperi” (CCR, 2019, p. 252).*

Tabelul F.12. Comparaţie între descrierile şi cerinţele generale ale standardului 12

a. Descrierea standardului:

Standardul 12 – Informarea şi comunicarea	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
În entitatea publică sunt stabilite tipurile de informaţii, conţinutul, calitatea, frecvenţa, sursele, destinatarii acestora şi se dezvoltă un sistem eficient de comunicare internă şi externă, astfel încât conducerea şi salariaţii să îşi poată îndeplini în mod eficace şi eficient sarcinile, iar informaţiile să ajungă complete şi la timp la utilizatori.	În entitatea publică trebuie stabilite tipurile de informaţii, conţinutul, calitatea, frecvenţa, sursele, destinatarii acestora şi se dezvoltă un sistem eficient de comunicare internă şi externă, astfel încât conducerea şi salariaţii să îşi poată îndeplini în mod eficace şi eficient sarcinile, iar informaţiile să ajungă complete şi la timp la utilizatori.

b. Cerinţe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
12.2.1. Calitatea informaţiilor şi comunicarea eficientă sprijină conducerea şi angajaţii entităţii în îndeplinirea sarcinilor, a responsabilităţilor şi în atingerea obiectivelor şi ţintelor privind controlul intern managerial. 12.2.2. Informaţia trebuie să fie corectă, credibilă, clară, completă, oportună, utilă, uşor de înţeles şi receptat. 12.2.3. Informaţia trebuie să beneficieze de o circulaţie rapidă, în toate sensurile,	12.2.1. Calitatea informaţiilor şi comunicarea eficientă sprijină conducerea şi salariaţii entităţii în îndeplinirea sarcinilor, responsabilităţilor şi în atingerea obiectivelor, inclusiv a scopului privind controlul intern managerial. 12.2.2. Informaţia trebuie să fie corectă, credibilă, clară, completă, oportună, utilă, uşor de înţeles şi receptat. 12.2.3. Informaţia trebuie să beneficieze de o circulaţie rapidă, în toate sensurile, inclusiv în

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
inclusiv în și din exterior, care să necesite cheltuieli reduse, prin evitarea paralelismelor, adică a circulației simultane a acelorași informații pe canale diferite sau de mai multe ori pe același canal și a transcrierii inutile de date. 12.2.4. Conducerea entității publice stabilește metode și căi de comunicare care să asigure transmiterea eficace a datelor, informațiilor și deciziilor necesare desfășurării proceselor organizației, inclusiv îndeplinirii obiectivelor de control. 12.2.5. Sistemul de comunicare trebuie să fie flexibil și rapid, atât în interiorul entității publice, cât și între aceasta și mediul extern și să servească scopurilor utilizatorilor. 12.2.6. Comunicarea cu părțile externe trebuie să se realizeze prin canale de comunicare stabilite și aprobate, cu respectarea limitelor de responsabilitate și a delegărilor de autoritate, stabilite de manager. 12.2.7. Conducerea entității publice reevaluează sistematic și periodic cerințele de informații și stabilește natura, dimensiunea și sursele de informații și date care corespund satisfacerii nevoilor de informare a entității.	și din exterior, să necesite cheltuieli reduse, prin evitarea paralelismelor, adică a circulației simultane a acelorași informații pe canale diferite sau de mai multe ori pe același canal. 12.2.4. Conducerea entității publice stabilește fluxuri și canale de comunicare care să asigure transmiterea eficace a datelor, informațiilor și deciziilor necesare desfășurării proceselor entității. 12.2.5. Sistemul de comunicare trebuie să fie flexibil și rapid, atât în interiorul entității publice, cât și între aceasta și mediul extern și să servească scopurilor utilizatorilor. 12.2.6. Comunicarea cu părțile externe trebuie să se realizeze prin canale de comunicare stabilite și aprobate, cu respectarea limitelor de responsabilitate și a delegărilor de autoritate, stabilite de conducător. 12.2.7. Conducerea entității publice reevaluează sistematic și periodic cerințele de informații și stabilește natura, dimensiunea și sursele de informații și date care corespund satisfacerii nevoilor de informare a entității. 12.2.8. Sistemele IT sprijină managementul adecvat al datelor, inclusiv administrarea bazelor de date și asigurarea calității datelor. Sistemele de management al datelor și procedurile de operare sunt în conformitate cu politica IT a entității, măsurile obligatorii de securitate și regulile privind protecția datelor personale.

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Calitatea informațiilor; Atributele informației; Fluxuri și canale de comunicare; Comunicarea cu părțile externe; Reevaluarea cerințelor de informații.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Codul controlului intern definește „fluxul informațional” drept „totalitatea informațiilor care circulă între o anumită sursă și destinatar pe un anumit tip de canal sau cale de comunicare”. Potrivit acestuia, „comunicarea” reprezintă „transmiterea și schimbul de informații (mesaje) între persoane; proces prin care un emițător transmite o

informație receptorului prin intermediul unui canal, cu scopul de a produce asupra receptorului anumite efecte” (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

În urma misiunii de audit financiar desfășurate la Consiliul Național al Audiovizualului în anul 2018 au fost constatate o serie de deficiențe ale sistemului de control intern al entității, între care și faptul că „Funcționarea necorespunzătoare a formelor de control intern managerial, care constituie cadrul de generare a procedurilor interne de control, precum și lipsa comunicării între structurile interne ale CNA au generat aplicarea necorespunzătoare a **standardului 12** «Informarea și comunicarea». Practic, în legătură cu modul de stabilire, evidențiere și urmărire a încasării veniturilor bugetului de stat s-a constatat că entitatea auditată nu a dispus măsuri pentru a deține dovada plății amenzilor aplicate radiodifuzorilor și distribuitorilor de servicii de programe pentru nerespectarea prevederilor legale în domeniul audiovizualului, acestea reprezentând venituri cuvenite bugetului de stat” (CCR, 2018, p. 65).

Standardul nu a mai fost aplicat de Ministerul Transporturilor, întrucât în cadrul acestuia „nu au fost stabilite și aprobate toate tipurile de informații necesare desfășurării proceselor entității” (CCR, 2019, p. 110), respectiv de Ministerul Energiei la nivelul căruia s-a constatat că „nu există un sistem eficient de comunicare internă și externă, astfel încât conducerea și salariații să își poată îndeplini în mod eficace și eficient sarcinile, iar informațiile să ajungă complete și la timp la utilizatori” (CCR, 2017, p. 260).

Tabelul F.13. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 13

a. Descrierea standardului:

Standardul 13 – Gestionarea documentelor	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducătorul entității publice organizează și administrează procesul de creare, revizuire, organizare, stocare, utilizare, identificare și arhivare a documentelor interne și a celor provenite din exteriorul organizației,	Conducătorul entității publice organizează și gestionează procesul de creare, revizuire, organizare, stocare, utilizare, identificare și arhivare a documentelor interne și a celor provenite din exteriorul entității, oferind

Standardul 13 – Gestionarea documentelor	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
oferind control asupra ciclului complet de viață al acestora și accesibilitate conducerii și angajaților entității, precum și terților abilitați.	control asupra ciclului complet de viață al acestora și accesibilitate conducerii și salariaților entității, precum și terților abilitați.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
13.2.1. În fiecare entitate publică sunt definite reguli clare și sunt stabilite proceduri cu privire la înregistrarea, expedierea, redactarea, clasificarea, îndosărierea, protejarea și păstrarea documentelor. 13.2.2. Conducătorul entității publice organizează un compartiment distinct pentru primirea, înregistrarea și expedierea documentelor, iar la nivelul fiecărui compartiment se ține, în mod obligatoriu, o evidență a documentelor primite și expediate. 13.2.3. În entitatea publică sunt implementate măsuri de securitate pentru protejarea documentelor împotriva distrugerii, furtului, pierderii, incendiului etc. 13.2.4. Conducerea entității publice asigură condițiile necesare cunoașterii și respectării de către angajați a reglementărilor legale privind accesul la documentele clasificate și modul de gestionare a acestora. 13.2.5. În entitatea publică este creat un sistem de păstrare/arhivare exhaustiv și actualizat a documentelor, potrivit unor reguli și proceduri stabilite, în vederea asigurării conservării lor în bune condiții și pentru a fi accesibile personalului competent în a le utiliza.	13.2.1. În fiecare entitate publică sunt definite reguli clare și sunt stabilite proceduri cu privire la înregistrarea, expedierea, redactarea, clasificarea, îndosărierea, protejarea și păstrarea documentelor. 13.2.2. Conducătorul entității publice organizează și monitorizează procesul de primire, înregistrare și expediere a documentelor, iar la nivelul fiecărui compartiment se ține, în mod obligatoriu, o evidență a documentelor primite și expediate. 13.2.3. În entitatea publică sunt implementate măsuri de securitate pentru protejarea documentelor împotriva distrugerii, furtului, pierderii, incendiului etc., precum și măsuri de respectare a reglementărilor privind protecția datelor cu caracter personal. 13.2.4. Conducerea entității publice asigură condițiile necesare cunoașterii și respectării de către salariați a reglementărilor legale privind accesul la documentele clasificate și modul de gestionare a acestora. 13.2.5. În entitatea publică este creat un sistem de păstrare/arhivare a documentelor, potrivit unei proceduri, în vederea asigurării conservării lor în bune condiții și pentru a fi accesibile personalului competent în a le utiliza.

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Proces și proceduri de gestionare a documentelor; Protejarea documentelor; Accesul la documente clasificate; Arhivarea documentelor.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Standardul 13 prevede implementarea proceselor care să asigure înregistrarea, expedierea, redactarea, clasificarea, îndosărierea, protejarea și păstrarea documentelor. Aceste operațiuni trebuie să

facă obiectul unei proceduri. Totodată, conducerea entității trebuie să se asigure că sunt respectate cerințele legale referitoare la protejarea datelor cu caracter personal și regimul documentelor clasificate.

a. Modul cum se desfășoară operațiunile de înregistrare, expediere, redactare, clasificare, îndosariere, protejare și păstrare a documentelor nu a fost procedurat.

În cadrul Ministerului Public s-a constatat că *„nu există o procedură care să stabilească regimul circulației și arhivarea documentelor în cadrul entității, separat pentru fiecare an financiar, aflându-se în lucru actualizarea Nomenclatorului arhivistic existent”* (CCR, 2016, p. 294). De asemenea, la Ministerul Energiei *„nu există proceduri, reguli cu privire la înregistrarea, expedierea, redactarea, clasificarea, îndosarierea și păstrarea documentelor (măsurile de securitate pentru protejarea documentelor împotriva distrugerii, furtului, cunoașterea de către salariați a reglementărilor privind accesul la documente clasificate, proceduri privind păstrarea/arhivarea documentelor)”* (CCR, 2017, p. 259). În fine, auditorii publici externi care au efectuat auditul de conformitate la Societatea Națională „Plafar” SA au consemnat, ca urmare a evaluării sistemului de control intern al societății, faptul că *„nu a fost prezentată o procedură care să stabilească regimul circulației și arhivarea documentelor în cadrul societății”* (CCR, 2019, p. 300).

b. Conform cerinței generale 13.2.2, fiecare compartiment trebuie să își organizeze o evidență a documentelor primite și expediate.

Cu ocazia misiunii de audit financiar pe care Curtea de Conturi a efectuat-o la Institutul Cultural Român în anul 2018, s-au constatat o serie de *„disfuncționalități în activitatea de registratură electronică”*, acestea constând în principal în *„autorizarea oricărui salariat de a introduce numere de intrare/ieșire a corespondenței, fără înregistrarea cronologică a acesteia, fiind permisă chiar și antedatarea documentelor”* (CCR, 2019, p. 155).

c. O a treia categorie de abateri asociate standardului 13 o constituie nerespectarea regimului documentelor clasificate.

Un exemplu în acest sens întâlnim la Institutul Național de Cercetare-Dezvoltare în Informatică ICI – București. Cu ocazia unui control efectuat în anul 2018, s-a constatat că Institutul nu a luat măsuri pentru recuperarea de la persoanele vinovate a contravalorii unei amenzi primite pentru nerespectarea prevederilor legale în domeniu.

Concret, echipa de control a consemnat în raportul întocmit faptul că „Reprezentanții Institutului nu au întreprins măsuri pentru recuperarea sumei reprezentând contravaloarea contravenției aplicate de SRI – Oficiul pentru Supravegherea Secretelor de Stat prin proces-verbal de constatare a contravențiilor și de aplicare a sancțiunilor de la persoanele care se fac vinovate pentru neîncadrarea de personal pregătit în domeniul informațiilor clasificate și pentru nerespectarea prevederilor HG nr. 585/2002 pentru aprobarea Standardelor naționale de protecție a informațiilor clasificate în România” (CCR, 2019, p. 271).

d. De asemenea, standardul impune crearea unui sistem de arhivare a documentelor. Deficiențe în acest sens au fost constatate la Inspectoratul de Stat pentru Controlul în Transportul Rutier, întrucât „în structura organizatorică nu a fost prevăzut un compartiment de arhivă, nu a fost desemnat personal care să gestioneze activitatea de arhivă și nu a fost elaborat Nomenclatorul arhivistic pentru documentele proprii și obținerea avizării acestuia, așa cum prevede Legea Arhivelor Naționale nr. 16/1996” (CCR, 2016, p. 296).

Tabelul F.14. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 14

a. Descrierea standardului:

Standardul 14 – Raportarea contabilă și financiară	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducătorul entității publice asigură buna desfășurare a proceselor și exercitarea formelor de control intern adecvate, care garantează că datele și informațiile aferente utilizate pentru întocmirea situațiilor contabile anuale și a rapoartelor financiare sunt corecte, complete și furnizate la timp.	Conducătorul entității publice asigură buna desfășurare a proceselor și exercitarea formelor de control intern adecvate, care garantează că datele și informațiile aferente utilizate pentru întocmirea situațiilor contabile anuale și a rapoartelor financiare sunt corecte, complete și furnizate la timp.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Prima cerință generală a **standardului 14** (din ambele ordine privind controlul intern) prevede că „Conducătorul entității publice este responsabil de organizarea și ținerea la zi a contabilității și de prezentarea la termen a situațiilor financiare asupra situației patrimoniului aflat în administrarea sa, precum și a execuției bugetare, în vederea asigurării exactității tuturor informațiilor contabile aflate sub controlul său”.

În optica standardului, acestea, pe de o parte, reprezintă dezerdatele oricărui sistem de raportare financiară și, pe de altă parte, constituie responsabilități ale conducătorului entității, întrucât el trebuie să se asigure de realizarea lor, obligații impuse prin diferite acte normative.

Tabelul F.15. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 15

a. Descrierea standardului:

Standardul 15 – Evaluarea sistemului de control intern managerial	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Conducătorul entității publice instituie o funcție de evaluare a controlului intern managerial, elaborând, în acest scop, politici, planuri și programe. Conducătorul entității publice elaborează, anual, prin asumarea responsabilității manageriale, un raport asupra propriului sistem de control intern managerial.	Conducătorul entității publice atribuie responsabilități de evaluare a controlului intern managerial conducătorilor compartimentelor, elaborând în acest scop politici, planuri și programe. Conducătorul entității publice dispune și monitorizează evaluarea controlului intern managerial prin intermediul compartimentelor, în conformitate cu anexele nr. 3 și 4. Conducătorul entității publice elaborează, anual, prin asumarea responsabilității manageriale, un raport asupra propriului sistem de control intern managerial.

b. Cerințe generale:

OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
15.2.1. Conducătorul entității publice asigură verificarea și evaluarea în mod continuu a funcționării sistemului de control intern managerial și a componentelor sale, pentru a identifica la timp slăbiciunile/deficiențele controlului intern și pentru a lua măsuri de corectare/eliminare în timp util a acestora.	15.2.1. Conducătorul entității publice asigură verificarea și evaluarea în mod continuu a funcționării sistemului de control intern managerial și a componentelor sale, pentru a identifica la timp punctele slabe, respectiv deficiențele controlului intern și pentru a lua măsuri de corectare și/sau eliminare în timp util a acestora.
15.2.2. Conducerea entității publice efectuează, cel puțin o dată pe an, pe baza unui program/plan de evaluare și a unei documentații adecvate, o verificare și autoevaluare a propriului sistem de control intern managerial, pentru a stabili gradul de conformitate a acestuia cu standardele de control intern managerial.	15.2.2. Conducerea entității publice efectuează, cel puțin o dată pe an, o verificare și autoevaluare a propriului sistem de control intern managerial, pentru a stabili gradul de conformitate a acestuia cu standardele de control intern managerial.
15.2.3. Conducătorul entității publice ia măsuri adecvate și prompte pentru reme-	15.2.3. Conducătorii compartimentelor din cadrul entității publice iau măsuri adecvate și prompte pentru remedierea punctelor slabe, respectiv a deficiențelor identificate în proce-

dierea deficiențelor/slăbiciunilor identificate în procesul de autoevaluare a sistemului de control intern managerial. 15.2.4. Conducătorul entității publice elaborează, anual, un raport asupra sistemului de control intern managerial, ca bază pentru un plan de acțiune care să conțină zonele vulnerabile identificate, instrumentele de control necesar a fi implementate, măsuri și direcții de acțiune pentru creșterea capacității controlului intern managerial în realizarea obiectivelor entității.	sul de autoevaluare a sistemului de control intern managerial; aceste măsuri se transpun anual într-un program de dezvoltare a sistemului de control intern managerial. 15.2.4. Conducătorul entității publice elaborează anual un raport asupra sistemului de control intern managerial, ca bază pentru un plan de acțiune care să conțină zonele vulnerabile identificate, instrumentele de control necesar a fi implementate, măsuri și direcții de acțiune pentru creșterea capacității controlului intern managerial în realizarea obiectivelor entității.
--	---

c. Cuvinte-cheie. Principalele concepte:

Autoevaluarea sistemului de control intern managerial; Raport asupra sistemului de control managerial.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

Standardul 15 impune efectuarea a patru activități esențiale referitoare la sistemul de control intern managerial, și anume: (i) verificarea continuă a modului de funcționare a acestuia, (ii) stabilirea gradului de conformare a acestuia cu cerințele Codului controlului intern, prin intermediul procedurii de autoevaluare, (iii) luarea măsurilor corective pentru remedierea deficiențelor constatate cu ocazia autoevaluării, dacă este cazul, și (iv) raportarea asupra stadiului de implementare a controlului intern prin intermediul raportărilor prevăzute în metodologiile aprobate prin Ordinele secretarului general al Guvernului nr. 400/2015, respectiv nr. 600/2018.

Observăm că în aria de reglementare a standardului 15 se regăsesc mai degrabă operațiunea referitoare la autoevaluarea sistemului și apoi cele ulterioare acesteia (corectarea deficiențelor constatate, raportare).

Dorim să extindem această arie și, înainte de a oferi exemple concrete de încălcare a prevederilor enunțate anterior, să analizăm câteva constatări reținute de echipele de auditori publici externi referitoare la implementarea în general a sistemelor de control intern managerial în cadrul entităților verificate.

a. Un prim aspect asupra căruia ne vom opri îl constituie chiar abdicarea de către conducătorii unor entități de la atribuțiile ce le revin în privința implementării sistemului de control intern.

Ordinul secretarului general al Guvernului menționează în mai multe locuri că organizarea controlului intern reprezintă o obligație a conducerii. Bunăoară, la art. 2 al ordinului se specifică faptul că *„Conducătorul fiecărei entități publice dispune, ținând cont de particularitățile cadrului legal de organizare și de funcționare, precum și de standardele de control intern managerial, măsuri necesare pentru implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial”*. Obligația conducerii entității în raport cu controlul intern este stipulată mai clar la art. 10 al ordinului, care prevede că *„Controlul intern managerial este în responsabilitatea conducătorilor entităților publice, care au obligația proiectării, implementării și dezvoltării continue a acestuia. Încredințarea unor terți a realizării activităților privind implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial al entității publice presupune că, în această situație, conducătorul entității publice nu își îndeplinește propriile atribuții cu bune rezultate”*.

Curtea de Conturi a constatat un caz în care conducerea unei unități administrativ-teritoriale a eșuat în a respecta obligațiile menționate anterior, transferând unor terți (din afara entității) obligațiile referitoare la implementarea sistemului de control intern în cadrul acesteia.

În cele ce urmează vom reda integral cele consemnate în raportul Curții de Conturi cu privire la acest aspect (CCR, 2019, p. 34):

„[...] în urma misiunii de audit financiar desfășurate la UATM Tecuci s-a constatat că, în anul 2016, entitatea a atribuit un contract de prestări servicii către o societate cu răspundere limitată cu sediul în București, având ca obiect «Servicii de evaluare a sistemului de control intern managerial Municipiul Tecuci», în condițiile în care, potrivit Detaliului cumpărare directă atribuită, descrierea serviciului achiziționat a fost «Evaluarea sistemului de control intern managerial, standardul 4 – Structura organizatorică și realizarea corecțiilor pentru deficiențele constatate», și a efectuat plăți în sumă de 30 mii lei, deși, potrivit pre-

vederilor legale, controlul intern managerial cade în responsabilitatea conducătorilor entităților publice, iar la nivelul entității exista constituită o comisie de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a implementării și/sau dezvoltării sistemului de control intern managerial încă din anul 2013, a cărei componență trebuia actualizată.

În baza contractului de servicii, unitatea prestatoare a transmis către UATM Tecuci documente care vizau alt standard decât cel prezentat în Detaliul cumpărare directă atribuită: Strategia de control, Strategia de monitorizare a SCMI, Planul strategic al instituției, Procedura de sistem privind actualizarea fișelor de post, Procedura de sistem privind actualizarea ROF, Procedura de sistem privind actualizarea ROI, Procedura de sistem privind consilierea etică, Procedura de sistem privind evaluarea performanțelor, Procedura operațională privind acordarea concediilor de odihnă, Procedura operațională privind elaborarea planului anual de formare profesională și Procedura operațională privind organizarea unui concurs.

În intervalul noiembrie 2016-iunie 2019, la nivelul entității auditate nu au fost implementate procedurile de sistem și procedurile operaționale care au fost prezentate ca model în anul 2016 de societatea furnizoare de servicii, acestea aflându-se în stadiul de proiect, obiectul contractului de prestări de servicii neavând finalitate.

Curtea de Conturi a dispus, prin decizie, măsura stabilirii întinderii prejudiciului rezultat ca urmare a plăților efectuate și luarea măsurilor legale pentru recuperarea acestuia”.

b. *În unele cazuri s-a constatat faptul că Comisia de monitorizare a fost nefuncțională, reprezentanții entităților verificate neprezentând documente care să reflecte activitatea acesteia.*

Această situație a fost întâlnită la Ministerul Afacerilor Externe, entitate în cazul căreia s-a constatat că „nu a existat o colaborare între membrii Comisiei de monitorizare cu privire la implementarea sistemului de control intern managerial în cadrul MAE, astfel încât să ofere date și informații corecte necesare conducerii entității. În acest sens, nu s-au prezentat documente privind activitatea desfășurată de Comisia de monitorizare în anul 2016” (CCR, 2017, p. 257).

Echipa de auditori care a efectuat auditul de conformitate în anul 2017 la Casa Națională de Asigurări de Sănătate a constatat o serie de deficiențe în privința modului în care a fost organizată și a funcționat Comisia de monitorizare, în sensul că *„a fost actualizată componența Comisiei de monitorizare în anul 2016, dar nu a fost desemnat secretarul Comisiei și nici nu au fost prezentate documente din care să reiasă că președintele Comisiei de monitorizare a emis ordinea de zi a ședințelor, a asigurat conducerea ședințelor și/sau a elaborat minutele ședințelor/hotărârile Comisiei”* (CCR, 2017, p. 259).

De asemenea, controlul efectuat la Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor în anul 2016 a reliefat faptul că Comisia de monitorizare constituită în cadrul entității nu a funcționat în anul anterior (CCR, 2016, p. 295).

c. Revenind la prevederile efective ale standardului, o primă cerință o constituie verificarea permanentă a modului în care funcționează componentele sistemului de control în scopul de a identifica din timp eventualele deficiențe și de a întreprinde operativ măsurile corective sau remediale care se impun. Asigurarea îndeplinirii acestor operațiuni reprezintă o sarcină a conducerii entității.

La Academia Oamenilor de Știință din România (AOSR) s-a constatat că *„managementul entității nu a asigurat verificarea și evaluarea, în toate cazurile, a funcționării sistemului de control intern și a elementelor sale”* (CCR, 2019, p. 174). AOSR este una dintre entitățile care, în anul 2019, nu au transmis Secretariatului General al Guvernului raportul asupra gradului de implementare a sistemului de control intern managerial.

d. În completarea cerinței menționate anterior, standardul impune efectuarea unei autoevaluări menite să stabilească gradul de conformare a sistemului de control intern managerial al entității cu cerințele Codului controlului intern.

„Autoevaluarea controlului intern” este definită ca fiind „un proces în care eficacitatea controlului intern managerial este examinată și evaluată, în scopul furnizării unei asigurări rezonabile că toate obiectivele entității publice vor fi realizate” (OSGG nr. 600/2018, Anexa I – Sec. I „Glosar de termeni”).

Această cerință nu a fost respectată de Centrul de Domenii și Infrastructuri nr. 1 (CD nr. 1) București. În urma evaluării sistemului de control intern al acestei entități, auditorii Curții de Conturi au concluzionat următoarele: *„Din verificările efectuate privind implementarea standardelor de control intern managerial în perioada 2016-2018 s-a constatat că pentru anul 2016, la nivelul entității auditate, nu s-au regăsit documentele privind evaluarea sistemului de control intern managerial (Raportul asupra sistemului de control intern managerial la 31 decembrie 2016, Chestionarul de autoevaluare a standardului de implementare a standardelor de control intern managerial, Situația sintetică a rezultatelor autoevaluării, Situația centralizatoare semestrială/anuală privind stadiul implementării sistemului de control intern managerial la data de 31.12.2016)”* (CCR, 2019, p. 326).

e. În cazul în care, în urma procesului de autoevaluare, se concluzionează că există deficiențe ale sistemului de control intern, conducerea entității trebuie să dispună măsurile necesare pentru corectarea sau înlăturarea acestora. Respectivele măsuri trebuie să fie cuprinse într-un document denumit „Program de dezvoltare a sistemului de control intern managerial”.

e1. Neelaborarea programului de dezvoltare reprezintă una dintre cele mai întâlnite abateri în legătură cu standardul 15. Dintre entitățile în cazul cărora s-a constatat că nu a fost întocmit acest document pot fi exemplificate Ministerul Afacerilor Externe (CCR, 2016, p. 290), Ministerul Culturii și Identității Naționale (CCR, 2017, p. 261) sau Teatrul Național de Operetă și Musical „Ion Dacian” (CCR, 2019, p. 295). Spre exemplu, la Ministerul Afacerilor Externe s-a constatat că *„în anul 2015 nu a fost elaborat Programul de dezvoltare a sistemului de control intern/managerial și nu a fost actualizată componența Comisiei cu atribuții privind monitorizarea, coordonarea și îndrumarea metodologică a implementării și/sau dezvoltării sistemului de control intern/managerial”* (CCR, 2016, p. 290).

e2. În anumite situații, programul a fost întocmit, însă nu a fost actualizat. Bunăoară, la Ministerul Educației Naționale și Cercetării Științifice s-a constatat că *„a fost elaborat Programul de dezvoltare a*

sistemului de control managerial intern, dar este necesară actualizarea acestuia, datorită reconfigurării Comisiei de monitorizare și îndrumare metodologică cu privire la sistemul de control managerial" (CCR, 2016, p. 294).

f. O modalitate prin care sistemul de control intern managerial poate fi îmbunătățit o constituie perfecționarea persoanelor implicate în acest domeniu, respectiv în conceperea, implementarea și monitorizarea sa. Prin urmare, un aspect esențial care trebuie să se regăsească în Programul de dezvoltare îl reprezintă participarea la cursurile de formare profesională din domeniul controlului intern. La Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei (ANRE), *„acțiunile de perfecționare profesională, atât pentru personalul de conducere, cât și pentru cel de execuție, nu au fost evidențiate distinct în Programul de implementare și dezvoltare a sistemului de control intern/managerial al ANRE"* (CCR, 2016, p. 295).

g. Concluziile rezultate în urma procesului de autoevaluare trebuie consemnate într-un raport asupra sistemului de control intern managerial. Ordinele secretarului general al Guvernului nr. 400/2015 și nr. 600/2018 cuprind metodologii privind modalitatea de realizare a autoevaluării (respectiv criteriile care trebuie avute în vedere în cazul fiecărui standard de control intern managerial pentru a stabili statusul acestuia – implementat, parțial implementat sau neimplementat), formularele necesare raportării și modul de întocmire a acestora.

În perioada analizată au fost constatate mai multe categorii de abateri referitoare la acest raport, acestea constând, în principal, în:

g1. Neîntocmirea raportului asupra sistemului de control intern managerial. În cazul Teatrului Național de Operetă și Musical „Ion Dacian” s-a constatat că *„pentru anul 2017 nu s-a întocmit Raportul asupra sistemului de control intern managerial pentru a fi transmis Ministerului Culturii și Identității Naționale pentru întocmirea Raportului centralizat al ordonatorului principal de credite la 31.12.2017 și transmiterea acestuia la Secretariatul General al Guvernului"* (CCR, 2019, p. 295).

g2. Întocmirea incompletă sau incorectă a raportului. Ca urmare a evaluării controlului intern, în cadrul auditului financiar efectuat la Ministerul Afacerilor Externe în anul 2019, a reieșit că „*Raportul asupra sistemului de control intern managerial la data de 31 decembrie 2018 nu a prezentat toate informațiile solicitate de legislația în domeniu*” (CCR, 2019, p. 78).

g3. Netransmiterea raportului către entitățile ierarhic superioare (în subordinea, în coordonarea sau sub autoritatea cărora funcționează). Regia Autonomă „Monetăria Statului” SA a fost înființată ca unitate de sine stătătoare începând cu data de 29.03.1991, în baza HG nr. 231/1991 privind înființarea Regiei Autonome „Monetăria Statului” și „Imprimeria Băncii Naționale a României” și funcționează pe bază de gestiune economică și autonomie financiară, în subordinea Băncii Naționale a României. În cazul acesteia, s-a constatat că nu a transmis Băncii Naționale a României raportul asupra sistemului de control intern managerial întocmit la data de 31.12.2017 (CCR, 2018, p. 238).

Tabelul F.16. Comparație între descrierile și cerințele generale ale standardului 16

a. Descrierea standardului:

Standardul 16 – Auditul intern	
OSGG nr. 400/2015	OSGG nr. 600/2018
Entitatea publică înființează sau are acces la o capacitate de audit competentă, care are în structura sa auditori competenți, a căror activitate se desfășoară, de regulă, conform unor programe bazate pe evaluarea riscurilor.	Entitatea publică înființează un compartiment de audit public intern (sau are acces la o capacitate de audit competentă), organizat cu scopul îmbunătățirii managementului entității publice prin activități de asigurare și consiliere.

Sursa: OSGG nr. 400/2015, anexa 1, sec. 3; OSGG nr. 600/2018, anexa 1, sec. IV.

În ciuda faptului că domeniul auditului public intern este bine reglementat, beneficiind de un cadru legal bogat, standardul referitor la auditul intern continuă să fie unul dintre cele mai puțin implementate.

Entitățile publice trebuie să-și organizeze o structură de audit intern, scopul acesteia fiind *„îmbunătățirea managementului entității publice prin activități de asigurare și consiliere”*. Prin urmare, structura de audit intern trebuie să existe (să fie înființată) și să fie funcțională.

Conform prevederilor legale, ca și bunelor practici în domeniu, pentru a-și menține independența și obiectivitatea, structura de audit intern trebuie să fie organizată în directa subordine a conducătorului entității și să beneficieze de linii de raportare directă către acesta. În entitățile în cadrul cărora conducerea este realizată de organisme de conducere colectivă (cum sunt consiliile de administrație în cadrul întreprinderilor publice), auditul intern trebuie să fie subordonat și să raporteze direct acestora.

La Senatul României s-a constatat că liniile de raportare stabilite pentru Biroul de audit intern, respectiv către conducătorul unei direcții, și nu către conducătorul entității, afectau independența acesteia. Concret, auditorii care au efectuat auditul la această entitate au concluzionat că *„Au fost identificate nereguli cu privire la modul de desfășurare a activității de audit intern. Astfel, Biroul de audit public intern din cadrul Senatului României funcționează în directă subordonare a secretarului general al entității și sub coordonarea Direcției generale control, juridic și securitate internă, potrivit Regulamentului de organizare și funcționare a Serviciilor Senatului și organigramei aprobate. Coordonarea Biroului de audit de către direcția mai sus menționată excede prevederilor legale în vigoare, respectiv: auditul public intern este o activitate funcțional independentă și obiectivă, iar Compartimentul de audit public intern se constituie distinct în subordinea directă a conducătorului entității”* (CCR, 2019, p. 63-64).



Sistemul de control intern managerial reprezintă o componentă esențială a oricărei organizații, indiferent de modul în care este structurată și funcționează. Altfel spus, controlul intern este un concept general care se adaptează oricărui tip de organizație, implementarea acestuia prezentând particularități în funcție de statutul juridic (de care depind construcția organizatorică și, mai ales, structurile de conducere și modul cum ele își exercită conducerea, finanțarea ori relațiile cu mediul extern în care funcționează etc.), precum și de obiectivele sale.

ISBN 978-973-159-284-8

