

ANALIZA STANDARDELOR DE MANAGEMENT AFERENTE CONTROLULUI INTERN LA ENTITATILE PUBLICE

C.D.Cojocaru

Universitatea "George Barițiu" din Brașov

INTRODUCERE

Acquis-ul comunitar în domeniul controlului intern este alcătuit, în mare măsură, din principii generale de bună practică, acceptate pe plan internațional și în Uniunea Europeană.

Transpunerea acestor principii în sistemele de management și control intern din România trebuie să se facă în funcție de condițiile constituționale, administrative, legislative, sociale și culturale specifice țării noastre în consonanță cu cele similare existente în cadrul Uniunii Europene.

1. PRINCIPIILE EUROPENE ALE CONTROLULUI INTERN

În contextul principiilor europene, controlului intern i se asociază o accepțiune tot mai largă, în sensul că trebuie privit ca o funcție managerială, ceea ce îl îndepărtează de vechea concepție și anume aceea de operațiune de verificare. Cu ajutorul funcției de control, managementul constată abaterile rezultatelor de la obiective, analizând concomitent cauzele care le-au determinat și dispunerea măsurilor corective ori preventive care trebuiesc luate.

Obiectivele entităților publice pot fi grupate, în funcție de natura lor, pe trei categorii specifice, după cum urmează:

a) Eficacitatea și eficiența funcționării - ce cuprinde obiectivele legate de scopurile entității publice și de utilizarea eficientă a resurselor.

b) Fiabilitatea informațiilor interne și externe - ce include obiectivele legate de ținerea unei contabilități adecvate, precum și fiabilitatea informațiilor vehiculate în interiorul entității publice și difuzate către terți.

c) Conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne, ce se referă la obiectivele care privesc obligativitatea asigurării că obiectivele entității publice se desfășoară în conformitate cu

obligățiile impuse de normele legale, concomitent cu respectarea politicilor interne.

În cadrul entităților publice obiectivele generale se descompun în obiective derivate, care la rândul lor, se descompun în obiective specifice sau individuale, formându-se astfel un ansamblu coerent. Formularea obiectivelor se poate realiza atât din punct de vedere cantitativ cât și calitativ, însă este de subliniat faptul că definirea indicatorilor de rezultate trebuie efectuată în valori comensurabile.

În vederea realizării obiectivelor, prin desfășurarea activităților adecvate, este necesară alocarea de resurse, a căror expresie valorică este reflectată în buget, respectiv planul financiar. Obiectivele, activitățile eșalonate în timp în concordanță cu resursele alocate reprezintă planul de management.

Activitățile prin care se realizează obiectivele individuale, derivate și generale sunt transpuse în sarcini, atribuțiuni și funcțiuni, care sunt atribuite ulterior spre efectuare, componentelor structurale ale entității publice, respectiv către posturi sau compartimente. Pentru a putea opera, controlul managerial, trebuie să aibă la bază un plan bine definit și să fie cuprins într-o structură organizatorică bine determinată.

Trebuie avut în vedere că evenimentele care pot afecta realizarea obiectivelor constituie riscuri care trebuiesc identificate, întreprinzându-se în acest sens acțiuni care să aibă ca efect menținerea riscurilor în limite acceptabile, cu costuri cât mai reduse.

Pentru ca obiectivele să poată fi realizate trebuie să se asigure o congruență între sarcini, competențe și responsabilități, definindu-se în același timp procedurile, adică algoritmul ce trebuie urmat în vederea realizării sarcinilor, a exercitării competențelor și angajării responsabilităților. În acest sens se poate spune despre controlul intern că:

- este integrat în sistemul de management al fiecărei componente structurale a entității publice;
- intră în grija personalului de la toate nivelurile;

- oferă o asigurare rezonabilă a atingerii obiectivelor, începând cu cele individuale și terminând cu cele generale.

Controlul se regăsește la toate nivelele entității publice și se manifestă sub următoarele forme :

- autocontrolul ;
- controlul în lanț (efectuat pe faze ale procesului);
- controlul ierarhic.

Analizat din punct de vedere al momentului în care se exercită controlul poate fi :

- concomitent (denumit și operativ);
- ex-ante (denumit și feed-forward);
- ex-post (denumit și feed-back).

Activitățile de control curente se realizează cu ajutorul următoarelor procedee : observarea, compararea, aprobarea, raportarea, coordonarea, verificarea, analiza, autorizarea, supervizarea, examinarea, separarea funcțiunilor și monitorizarea.

Pentru o înțelegere adecvată a conceptului de control intern, privit prin prisma principiilor generale de bună practică acceptate de Uniunea Europeană, definiția dată acestuia de către Comisia Europeană este următoarea: “Controlul intern reprezintă ansamblul politicilor și procedurilor concepute și implementate de către management 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”

Ținând cont de această nouă abordare a controlului intern a apărut ca și obligatorie realizarea standardelor care să îl definească, impunându-se în acest sens un minim de reguli de management, care au titlul de obligativitate și pe care toate entitățile publice trebuie să le urmeze.

2. STANDARDELE

Standardele au ca obiectiv major acela de a crea un model de control managerial uniform și coerent, instituindu-se un astfel un sistem de referință, în raport cu care evaluează sistemele de control intern, identificându-se zonele și direcțiile de schimbare.

Stabilirea sistemelor de control intră în responsabilitatea managementului fiecărei entități publice și trebuie să aibă la bază anumite standarde elaborate de către factorii de decizie de la nivelul ministerului. Formularea acestor standarde este necesar a fi făcută , în faza inițială, la un mod general, care să dea posibilitatea aplicării lor în toate sferile entităților publice, avându-se în vedere deosebirile semnificative între acestea, ulterior urmând a se proceda la modelarea lor în funcție de specificul legal, organizațional, de personal, de finanțare etc. al fiecărei entități publice în parte.

Pe ansamblu, obiectivele și referințele principale asociate stau la baza întocmirii Codului controlului intern, care se fundamentează pe un număr de 25 de standarde, după cum urmează :

Standardul 1 – Etica și integritatea : se referă la condițiile necesare cunoașterii , de către angajați a reglementărilor care guvernează comportamentul acestora, prevenirea și raportarea fraudelor, precum și a neregulilor.

Standardul 2 – Atribuții, funcții și sarcini : privind obligativitatea entității publice de a transmite angajaților și a actualiza permanent.:

- documentul privind misiunea entității publice;
- regulamentele interne;
- fișa postului sau a funcției.

Standardul 3 – Competența și performanță : presupune asigurarea din partea managerului a ocupării posturilor de către persoane competente, cărora le încredințează sarcini, asigurându-le concomitent condiții de pentru dezvoltarea capacității profesionale.

Standardul 4 – Funcții sensibile : vizează identificarea funcțiilor considerate sensibile și asigurarea unei rotații adecvate a salariaților care ocupă astfel de funcții.

Standardul 5 – Delegarea : definește limitele competențelor și responsabilităților pe care managerul le delegă, în mod expres.

Standardul 6 – Structura organizatorică : cuprinde propria structură organizatorică, competențele, responsabilitățile, sarcinile și obligația de a raporta pentru fiecare componentă structurală constituită și a informa angajații , în scris.

Standardul 7 – Obiective : incumbă obligativitatea entității publice de a defini obiectivele determinante și cele complementare, regulamentele și politicile interne , precum și comunicarea acestora tuturor salariaților ori terților interesați.

Standardul 8 – Planificarea : necesitatea întocmirii de planuri prin care să se pună în concordanță activitățile necesare pentru realizarea obiectivelor, cu resurse și riscuri minime.

Standardul 9 – Coordonarea : necesitatea asigurării convergenței și coerenței între componentele structurale ale entității publice în vederea atingerii obiectivelor propuse.

Standardul 10 – Monitorizarea reformelor : asigurarea pentru fiecare politică și activitate, monitorizarea performanțelor, utilizând indicatori cantitativi și calitativi relevanți, inclusiv cu privire la economicitate, eficiență și eficacitate.

Standardul 11 – Managementul riscului : analiza sistematică, de regulă anuală, a riscurilor legate de desfășurarea activității entității publice, elagorarea planurilor privind limitarea eventualelor consecințe ale riscurilor, numirea celor responsabili cu aplicarea acestor planuri.

Standardul 12 – Informarea : stabilirea tipurilor de informații, conținutul, calitatea, frecvența, sursele și destinatarii acestora, prin primirea și transmiterea informațiilor astfel încât managerii și salariații să își poată îndeplini sarcinile.

Standardul 13 – Comunicarea : dezvoltarea unui sistem eficient de comunicare, care să asigure atât pe plan intern cât și extern o difuzare rapidă, fluentă și exactă a informațiilor, în așa fel ca acestea să ajungă complete și la timp la utilizatori.

Standardul 14 – Corespondența și arhivarea : presupune organizarea primirii și expedierii, înregistrării și arhivării corespondenței de așa manieră încât sistemul să fie ușor accesibil managerului, angajaților și terților interesați.

Standardul 15 – Ipoteze și reevaluări : are la bază fixarea obiectivelor și ia în considerare ipoteze acceptate conștient , prin consens. Dacă ipotezele se modifică datorită transformării mediului, atunci se impune reevaluarea obiectivelor.

Standardul 16 – Semnalarea neregularităților : angajații au posibilitatea ca, pe baza unor proceduri distincte, să semnaleze neregularitățile, fără ca astfel de semnalări să atragă un tratament inechitabil sau discriminatoriu asupra lor.

Standardul 17 – Proceduri – pentru operațiunile economice, entitatea publică elaborează proceduri scrise, care sunt comunicate tuturor salariaților implicați.

Standardul 18 – Separarea atribuțiilor : se referă la faptul că elementele operaționale și financiare ale fiecărei operațiuni sunt efectuate de

persoane independente una față de cealaltă, astfel funcțiile de inițiere și verificare trebuiesc separate.

Standardul 19 – Supravegherea: exprimă necesitatea asigurării unor măsuri de supraveghere adecvată a operațiunilor, în scopul realizării în mod eficace a acestora, prestabilindu-se în acest sens anumite proceduri, inclusiv prin control ex-post.

Standardul 20 – Gestionarea abaterilor : arată că pentru situațiile în care apar abateri, datorită unor circumstanțe deosebite, față de politicile sau procedurile stabilite, se întocmesc documente adecvate , aprobate la un nivel corespunzător, înainte de efectuarea operațiunilor.

Standardul 21- Continuitatea activității : impune asigurarea măsurilor corespunzătoare pentru ca activitatea să poată fi continuată în orice moment, în toate împrejurările și în toate planurile.

Standardul 22 – Strategii de control : dispune construirea unor politici adecvate strategiilor de control și a unor programe concepute în vederea atingerii obiectivelor stabilite, precum și menținerea în echilibru a acestor strategii.

Standardul 23 – Accesul la resurse : Stabilirea de către manager a persoanelor care au acces la resursele materiale, financiare și informaționale, prin emiterea de documente de autorizare, numind totodată și persoanele responsabile pentru protejarea și folosirea corectă a acestor resurse.

Standardul 24 – Verificarea și evaluarea controlului : Instituirea unei funcții de evaluare a controlului intern și elaborarea politicii și programelor de derulare a acestor acțiuni.

Standardul 25 – Auditul intern : impune înființarea de către entitatea publică sau accesul la o capacitate de audit, către care în structura sa auditori competenți, a căror activitate se desfășoară în conformitate cu anumite programe bazate pe evaluarea riscului.

Auditul intern are ca și finalitate aprecierea eficienței managementului în cadrul instituției publice analizate. Din acest punct de vedere una dintre cele mai complexe probleme este evaluarea eficienței, deoarece în și în acest domeniu se manifestă numeroase particularități legate de definirea obiectivelor (nu toate sunt economice, chiar dacă o instituție publică - în special una descentralizată – se axează pe principiul eficienței și eficacității), de conturarea principalelor opțiuni strategice (cum ar fi parteneriatele publice – private, înființarea de societăți comerciale mixte etc.), de dimensionarea resurselor (resursele provenite de la guvern se asociază cu cele proprii), precum și de

modalitățile de obținere a avantajului competitiv (competiția cu alte instituții publice din țară sau străinătate).

Data fiind specificitatea instituțiilor publice, analiza eficienței rezultatelor activității nu poate fi utilizată cu succes precum în cazul unei firme. De ce ? Pentru că finalitatea unei instituții publice o reprezintă satisfacerea nevoilor altor organizații sau ale cetățeanului, spre deosebire de o firmă care urmărește maximalizarea profitului, ca sursă de satisfacere concertată a intereselor principalilor stakeholders. De asemenea la nivelul acesteia un accent deosebit se pune pe maniera de cheltuire a banului public.

De aceea raportul de audit trebuie să se axeze pe două laturi care diferă între ele din punct de vedere al gamei elementelor considerate.

Astfel o primă optică o constituie abordarea eficienței managementului în sens restrâns, în funcție de eforturile nemijlocit implicate de funcționarea și perfecționarea sistemului de management și efectele directe tot de la nivelul său. O astfel de abordare este mai facilă și mai exactă, în special pentru analiza raționalizării unor subsisteme ale managementului instituțiilor publice.

A doua optică trebuie să aibă în vedere eficiența managementului în sens larg, determinată în funcție de eforturile și rezultatele ocazionate de funcționarea instituției publice în ansamblul său.

Subliniem că cele două abordări, pe care considerăm că raportul de audit trebuie să le aibă în

vedere, nu se exclude, ci, dimpotrivă, sunt complementare.

Astfel analiza activității îmbracă, din punct de vedere al modului de exprimare și comensurare, două forme: cuantificabilă și, respective necuantificabilă.

Eficiența măsurabilă (care se poate cuantifica), este de obicei destul de ușor de analizat și prezentat în cadrul raportului, ea reprezentând exprimarea și măsurarea cantitativă, sub formă valorică, de regulă. A inputurilor și outputurilor instituției publice.

Eficiența nemăsurabilă (care să se poate cuantifica), privește aspectele funcționale, de natură calitativă, care privesc în special factorul uman, comportamentul și interacțiunile sale, care la momentul actual sunt dacă nu imposibil, atunci foarte greu de cuantificat, analizele raportului de audit prezentându-le de multe într-un mod aproximativ și tocmai datorită faptului că nu pot fi prezentate într-un mod concret sunt considerate secundare. Acest mod de abordare îl considerăm greșit, deoarece factorul uman este cel care influențează într-o măsură semnificativă performanțele instituțiilor publice.

Dacă ar fi să realizăm o sinteză a tipurilor de eficiență pe care un raport de audit ar trebui să le analizeze și să le prezinte, la momentul evaluării activității, acestea s-ar prezenta schematic ca în figura 1.

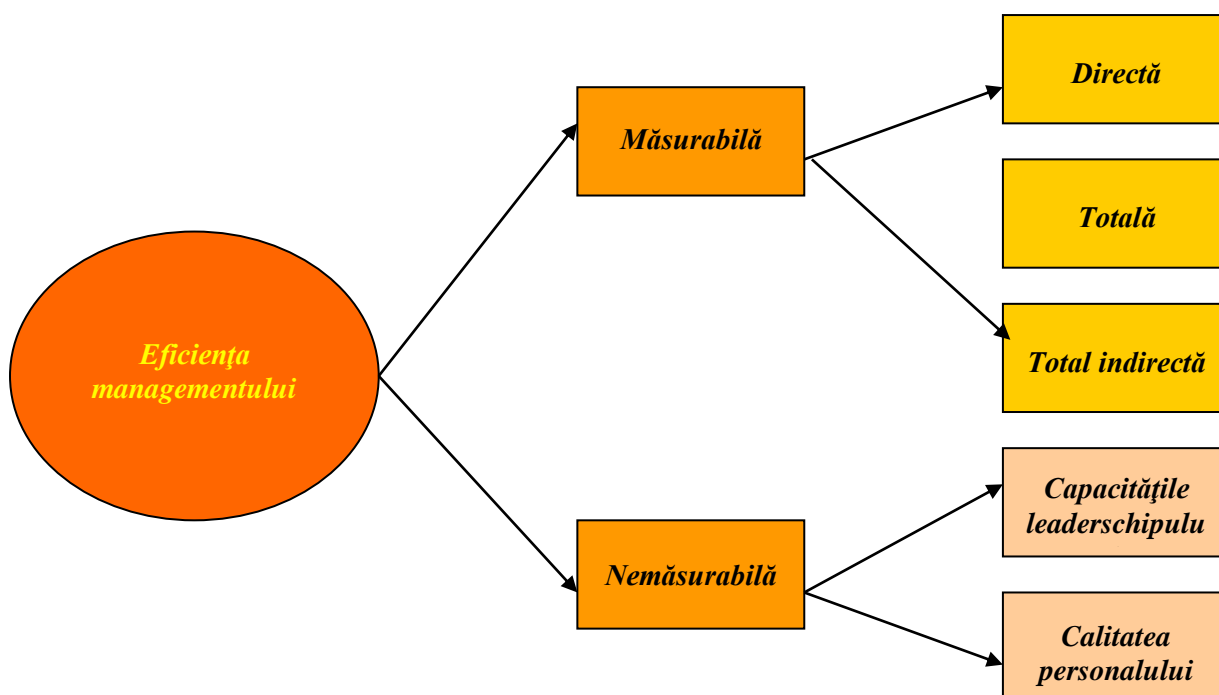


Figura 1. Tipuri de eficiențe

Astfel analiza activității îmbracă, din punct de vedere al modului de exprimare și comensurare, două forme : cuantificabilă și, respective necuantificabilă.

Eficiența măsurabilă (care se poate cuantifica), este de obicei destul de ușor de analizat și prezentat în cadrul raportului, ea reprezentând exprimarea și măsurarea cantitativă, sub formă valorică, de regulă, a inputurilor și outputurilor instituției publice.

Eficiența nemăsurabilă (care să se poate cuantifica), privește aspectele funcționale, de natură calitativă, care privesc în special factorul uman, comportamentul și interacțiunile sale, care la momentul actual sunt, dacă nu imposibil, atunci foarte greu de cuantificat, analizele raportului de audit prezentându-le de multe într-un mod aproximativ și tocmai datorită faptului că nu pot fi prezentate într-un mod concret sunt considerate secundare. Acest mod de abordare îl considerăm greșit, deoarece factorul uman este cel care influențează într-o măsură semnificativă performanțele instituțiilor publice.

CONCLUZII

Pe lângă faptul că acestui instrument de control al activității manageriale i se impune în mod obligatoriu, încadrarea în anumite standarde, compatibile cu cele din cadrul Comunității Europene, standarde care au ca obiectiv major crearea unui model de control managerial uniform și coerent, instituindu-se un astfel un sistem de referință, în raport cu care evaluează sistemele de control intern, identificându-se zonele și direcțiile de schimbare, trebuie avut în vedere și factorul uman, care prin deciziile și modul de coordonare și executare a activităților, nu fac decât să definească rolul decisiv al acestuia în creșterea gradului de eficiență și eficacitate a instituției publice.

Bibliografie

1. *Androniceanu Armenia. Noutăți în managementul public – Ed. ASE, București - 2003.*
 2. *Verboncu Ion. Cum conducem ? – Ed. Tehnică București – 2000.*
 3. *Lucica Matei. Management public. Ed. Economică București 2004.*
 4. *Ovidiu Nicolescu. Metodologii manageriale, Ed. Tribuna Economică, Ion Verboncu București, 2001.*
- **** *Monitorul Oficial al României – Colecția anilor 2004-2007*