

## **CONTROLUL INTERN – RESPONSABILITATE A MANAGEMENTULUI**

Prof.univ.dr. **Emilia VASILE**  
E-mail: rector@univath.ro  
Universitatea „Athenaeum” București

Asistent drd. **Ion CROITORU**  
E-mail: ion.croitoru.ag@gmail.com  
Universitatea „Athenaeum” București

### **Abstract:**

*Controlul intern este procesul conceput, implementat și menținut de către conducerea organizației cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor referitoare la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor, conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Acesta cuprinde ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele stabilite și cu reglementările legale, în vederea bunei utilizări a resurselor.*

*Controlul intern are ca obiective generale: realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuțiilor organizației, stabilite în concordanță cu misiunea acesteia, în condiții de regularitate, eficacitate, economicitate și eficiență; protejarea fondurilor publice; respectarea legilor, a reglementărilor și deciziilor conducerii; dezvoltarea și întreținerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare și difuzare a datelor și informațiilor, precum și a unor sisteme și proceduri de informare și raportare periodică.*

*Sistemul de control intern este format din politici și proceduri create pentru a oferi responsabililor însărcinați cu guvernanta corporativă și conduceri executive o asigurare rezonabilă că entitatea își atinge obiectivele fixate prin strategiile adoptate.*

**Cuvinte cheie:** asigurare rezonabilă, control intern, eficiență, eficacitate, evaluarea riscului, managementul riscurilor, responsabilitatea managerială, instrumente de control, obiective, sistem de control intern.

**Clasificare JEL:** G34

### ***Rolul controlului intern***

În accepțiunea noastră, controlul intern este considerat ca fiind un proces dinamic care are ca responsabilitate specifică protejarea bunurilor patrimoniale ale entității și prevenirea și detectarea erorilor, fraudei, pierderilor, abuzului și conducerii deficitare.

Pentru asigurarea funcționalității, controlul intern trebuie adaptat continuu la modificările din entitate. Un control intern funcțional furnizează asigurare și încredere conducerii entității cu privire la faptul că bunurile administrate sunt protejate, iar raportările sunt de încredere și reflectă corect situația economică și financiară a organizației.

În literatura de specialitate controlul intern este definit ca fiind procesul conceput, implementat și menținut de către conducere și personalul de la toate nivelurile, cu scopul de a oferi o asigurare rezonabilă privind realizarea obiectivelor organizației referitoare la aplicarea instrucțiunilor, protecția patrimoniului, calitatea informației și îmbunătățirea activităților desfășurate.

În practică, controlul intern este organizat la nivelul structurilor funcționale ale unei organizații, inclusiv asupra resursele, sistemele, procesele, structura, sarcinile și cultura organizației și contribuie la realizarea obiectivelor stabilite, grupate astfel:

- *eficacitatea și eficiența operațiilor*, cuprinde obiectivele referitoare la misiunea organizației și la utilizarea, în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate, a resurselor; precum și obiectivele privind protejarea resurselor organizației de utilizarea inadecvata sau de pierderi.

- *fiabilitatea informațiilor*, include obiectivele cu privire la organizarea adecvată a contabilității și a fiabilității informațiilor utilizate în cadrul organizației, precum și obiectivele privind protejarea documentelor împotriva fraudei.

- *conformitatea cu legile, regulamentele și politicile*, privește obiectivele ca dau asigurarea că activitățile organizației se desfășoară în conformitate cu obligațiile impuse de legi și de regulamente și cele privind respectarea politicilor interne.

Din aceste considerente, controlul intern reprezintă un ansamblu de dispozitive stabilite de conducere și implementate de către responsabilii de la orice nivel pentru evaluarea funcționării activităților. Dispozitivele implementate trebuie să ofere asigurare cu privire la realizarea obiectivelor organizației.

Prin conceperea și implementarea în practică a unui sistem de control intern se urmărește descentralizarea activităților de control către conducătorii structurilor funcționale ale organizației. Aceasta presupune că fiecare conducător, la nivelul său, este responsabil pentru stabilirea și punerea în practică a controalelor interne necesare și adecvate pentru funcționarea și realizarea activităților pe care le coordonează. Prin această organizare se conferă autonomie managementului pentru realizarea obiectivelor, respectiv transparență și responsabilitate în colectarea veniturilor și eficiență și eficacitate în utilizarea fondurilor gestionate.

Dezvoltarea unui sistem de control intern are în vedere cultura proprie a organizației, respectarea standardelor internaționale și buna practică în domeniu. Astfel, un sistem de control intern este caracterizat prin următoarele:

- *proces integral*, controlul intern presupune o serie de instrumente de control care se încorporează în activitățile entității;

- *conceput de conducere*, care stabilește obiectivele și poartă răspunderea în ceea ce privește instituirea și supravegherea funcționării controlului intern. Conducerea concepe și implementează instrumente de control intern, monitorizează și evaluează funcționalitatea acestora;

- *implementat de întregul personal*, operaționalitatea controlului intern este asigurată de personalul din cadrul entității, prin ceea ce fac, fiecare la nivelul postului său. Pentru a fi posibil realizarea controlului intern, personalul trebuie să-și cunoască atribuțiile, responsabilitățile și limitele de autorizare ale postului;

- *în exercitarea misiunii*, organizația a fost înființată pentru a realiza un scop și trebuie să se preocupe, în mod special, pentru îndeplinirea misiunii sale.

- *identificarea riscului*, pentru îndeplinirea misiunii organizației sunt întâmpinate riscuri, ca atare managementul are obligația de a le identifica și gestiona în vederea limitării probabilității de manifestare și menținerii lor în limite acceptabile.

- *furnizarea unei asigurări rezonabile*, proiectarea și punerea în practică a unui sistem de control intern nu dă conducerii organizației o asigurare absolută cu privire la realizarea obiectivelor, indiferent cât de bine este conceput și pus în practică, ci o asigurare rezonabilă. Acest nivel de asigurare este unul de încredere, fiind stabilit de conducere pe baza evaluărilor, sub aspect cantitativ și calitativ, a riscurilor inerente aferente activităților desfășurate.

- *atingerea obiectivelor*, controlul intern contribuie la realizarea obiectivelor generale ale organizației, a celor specifice stabilite la nivelul structurilor funcționale, precum și a celor individuale stabilite fiecărui post din organizație. Realizarea obiectivelor este afectată de limitele inerente specifice oricărui sistem de control intern.

Scopul controlului intern este să asigure coerența obiectivelor, să identifice factorii-cheie de reușită și să comunice conducătorilor organizației, în timp real, informațiile referitoare la performanțe și perspective. Indiferent de natura sau mărimea organizației, eforturile depuse pentru aplicarea unui control intern satisfăcător sunt legate de aplicarea normelor și procedurilor de control intern, la toate nivelele ierarhice și funcționale.

### ***Controlul intern și managementul riscurilor***

Riscul este definit ca fiind amenințarea că o acțiune sau un eveniment va afecta în mod nefavorabil realizarea obiectivelor organizației și implicit realizarea cu succes a strategiilor. Această definiție evidențiază faptul că riscul este o amenințare, care are impact asupra realizării obiectivelor.

În aceste condiții, o politică adecvată de control intern trebuie să ofere managerului asigurarea rezonabilă că obiectivele sunt îndeplinite. Pentru aceasta este necesar ca organizația, în prealabil, să realizeze activitățile referitoare la: definirea obiectivelor, cartografierea proceselor, analiza și evaluarea riscurilor inerente proceselor sau care ar putea să pericliteze îndeplinirea obiectivelor entității.

Gestionarea riscurilor constituie partea cea mai importantă a oricărei acțiuni de control intern, deoarece asigură identificarea instrumentelor de control intern adecvate pe baza unei analize a riscurilor, iar activitățile desfășurate pentru implementarea dispozitivelor de control constituie răspunsuri la gestionarea riscurilor.

Recunoașterea caracterului esențial al gestionării riscurilor în analiza controlului intern s-a concretizat prin apariția conceptului de management al riscurilor, care impune modificarea stilului de conducere și asigură condițiile de bază ale unui control intern eficace, care contribuie la realizarea obiectivelor, în condiții de eficacitate.

Managementul riscurilor este un proces realizat de conducere și întregul personal și are ca scop să identifice evenimentele care ar putea afecta realizarea activităților și îndeplinirea obiectivelor, proces care presupune identificarea, evaluarea, controlul și raportarea riscurilor.

***Identificarea riscurilor*** este un proces sistematic și continuu care constă în identificarea pericolelor potențiale din cadrul entității. Acest proces este necesar pentru cunoașterea riscurilor care nu s-au manifestat anterior, a circumstanțelor în care se manifestă riscurile identificate, precum și pentru evaluarea riscurilor care s-au manifestat în trecut, dar care nu mai prezintă în prezent importanță pentru organizație.

Riscurile trebuie identificate la orice nivel unde există pericolul cu privire la realizarea obiectivelor și necesită dispunerea de măsuri în vederea implementării de dispozitive de control în vederea diminuării și menținerii riscurilor la niveluri acceptabile. Activitatea de identificare a riscurilor are drept finalitate depistarea, pe cât posibil și a factorilor de risc și crearea condițiilor de tratare și analiză a acestora.

Gestionarea riscurilor se află în responsabilitatea managementului general, care trebuie să organizeze sistemul de control intern și să responsabilizeze personalul din cadrul organizației.

**Evaluarea riscurilor**, presupune evaluarea probabilității de materializare a riscurilor și a impactului acestora asupra obiectivelor. Aceasta se realizează prin evaluarea politicilor și proceselor de gestionare a riscurilor, cu privire la caracterul adecvat al acestora, stabilirea limitărilor care generează riscul, a deficiențelor controalelor interne și crearea de dispozitive privind îmbunătățirea controlului intern și implementarea acestora astfel încât să se asigure obținerea rezultatelor așteptate prin implementarea obiectivelor.

Scopul evaluării riscurilor este de a stabili o ierarhie a riscurilor în cadrul organizației și în funcție de tolerabilitatea la risc, să se stabilească cele mai adecvate modalități de tratare a acestora. Evaluarea riscului presupune parcurgerea următoarelor etape:

- evaluarea probabilității de materializare a riscului identificat;
- evaluarea impactului asupra obiectivelor în cazul materializării riscurilor;
- evaluarea expunerii la risc ca o combinație între probabilitate și impact

Responsabili cu riscurile trebuie să țină cont de faptul că riscurile nu pot fi evitate și în aceste condiții trebuie să aibă preocupări numai pentru a ține riscurile în limite acceptabile, tolerate de organizație și să nu încerce eliminarea lor totală deoarece acțiunea poate conduce la apariția altor riscuri neașteptate.

**Controlul riscurilor** are ca scop transformarea incertitudinii într-un avantaj pentru organizație, limitând amenințările. Activitatea de control a riscurilor presupune:

- *tolerarea riscurilor*, reprezintă nivelul de risc pe care organizația este pregătită să-l accepte sau la care este dispusă să se expună la un moment dat, respectiv limitele acceptabile în care riscul se manifestă. Toate riscurile care au un nivel al expunerii situat deasupra limitei de toleranță trebuie tratate prin măsuri de control;

- *tratarea riscurilor*, presupune că, în timp ce se desfășoară activitatea care a generat riscul, se stabilesc și instrumentele de control aferente pentru a diminua nivelul riscului și a-l menține în limite acceptabile. Instrumentele de control sunt menite să limiteze probabilitatea ca un rezultat nedorit să se materializeze și să corecteze rezultatele în cazul în care riscul s-a materializat.

- *transferarea riscurilor* se realizează în cazurile în care implementarea instrumentelor de control nu conduc la limitarea sau diminuarea nivelului riscului, astfel încât entitatea să-l poată gestiona. În aceste cazuri soluția cea mai bună o reprezintă transferarea lor către o altă organizație.

- *încetarea activităților* presupune că anumite riscuri pot fi eliminate sau menținute în limite rezonabile prin reducerea activităților sau desființarea acestora.

Managementul riscurilor are menirea de a identifica și evalua riscurile în ceea ce privește impactul și probabilitatea de materializare și să stabilească modalități adecvate de administrare a riscurilor semnificative. Soluția viabilă a gestionării riscurilor o reprezintă găsirea echilibrului în care, riscul cu care cu care conviețuim să fie egal cu riscul pe care suntem pregătiți să-l tolerăm.

Precizăm că, tratarea riscurilor poate fi realizată prin aplicarea următoarelor instrumente de control:

- *instrumente de control preventive* care limitează posibilitatea ca un eveniment să se producă, cum ar fi separarea sarcinilor;
- *instrumente de control corective* cu ajutorul cărora se corectează rezultatele nedorite urmarea materializării riscurilor;
- *instrumente de control directive* care au ca scop să asigure realizarea unui rezultat, fiind utilizate atunci când se urmărește ca un eveniment nedorit să nu aibă loc;
- *instrumente de control de detecție* cu ajutorul cărora se identifică situațiile nedorite care au avut loc.

*Raportarea riscurilor*, presupune că procesul de gestionare a riscurilor este supus unor examinări periodice prin care sunt stabilite mecanismele de avertizare a managementului cu privire la evoluția riscurilor existente sau la riscurile noi apărute, precum și la funcționarea controalelor interne. Supervizarea riscurilor este necesară pentru monitorizarea evoluției profilului riscului și asigurarea că activitatea de administrare a riscurilor este corespunzătoare.

**Revizuirea riscurilor** asigură că toate activitățile procesului de gestiune a riscurilor sunt analizate cel puțin o dată pe an și sunt stabilite mecanisme de informare a managementului cu privire la riscurile noi apărute sau la schimbările survenite la riscurile gestionate. Procesele de revizuire se pun în aplicare pentru a analiza dacă: riscurile persistă; au apărut riscuri noi; impactul și probabilitatea riscurilor au suferit modificări; instrumentele de control intern puse în operă sunt eficiente sau dacă anumite riscuri trebuie tratate sau transferate.

Pentru asigurarea unui management eficient al riscurilor este important să se examineze modul cum responsabilitățile individuale specifice se încadrează în cadrul general al organizației și dacă există asigurări că fiecare salariat înțelege, în mod corespunzător, propriul rol cu privire la riscuri. Dacă acest lucru nu este realizat, gestionarea riscurilor nu va putea fi integrată corespunzător și omogen în organizație.

Managementul riscului nu presupune eliminarea sau minimizarea rezultatelor negative pe care riscurile le-ar putea provoca activității organizației ci de a limita apariția riscurilor. Obiectivul este de a identifica mărimea riscurilor la care este

supusă organizația, înțelegerea fenomenelor care mențin riscurile la niveluri ridicate și identificarea cauzelor care conduc la apariția riscurilor.

Analiza și evaluarea activităților care privesc managementul riscului permit identificarea, ierarhizarea și evaluarea riscurilor astfel încât organizația să le poată controla. Această ierarhizare va sprijini atât adoptarea deciziilor privind opțiunile de tratare a riscurilor, cât și a celor privind asigurarea îmbunătățirii continue a performanțelor organizației.

### ***Cerințele și obiectul implementării controlului intern***

Implementarea unui sistem de control intern adecvat constituie o oportunitate pentru asigurarea performanțelor entității, deoarece permite identificarea disfuncționalităților și crearea celor mai bune dispozitive de control. Aceasta implică o gândire profundă și colectivă asupra punctelor forte, dar și asupra vulnerabilităților proceselor implementate.

Disfuncțiile sau erorile constatate în realizarea activităților sunt datorate insuficienței instrumentelor de control intern sau a implementării necorespunzătoare a acestora. Responsabilii care au sarcina construirii sistemului de control intern creează și dezvoltă instrumente de control intern pentru a permite deținerea unui bun control asupra funcționării organizației, precum și a realizării fiecărei activități sau operațiuni în parte.

Instrumentele de control intern variază de la o organizație la alta, în funcție de mărimea, complexitatea și natura activităților desfășurate și de normele legale aplicabile. Acestea se pot grupa, astfel: obiectivele, mijloacele, sistemul informațional, organizarea, procedurile și controlul.

*Obiectivele* sunt particularizate în concordanță cu obiectul de activitate și atribuțiile specifice ale organizației în obiective generale, precise și clar formulate, cuprinse într-un document de politică și strategie, aprobat și adus la cunoștința întregului personal. Pornind de la aceste obiective generale fiecare persoană cu funcție de conducere stabilește obiectivele specifice realizării activităților din cadrul compartimentului pe care îl conduce, asigurând ca acestea sunt: realiste și în deplină concordanță cu misiunea și atribuțiile compartimentului; repartizate în interiorul compartimentului; măsurabile, adică exprimate în indicatori cantitativi sau calitativi; monitorizate prin sistemul de informare existent la dispoziția managementului și sunt prevăzute cu termene calendaristice realiste de realizare.

*Mijloacele* reprezintă ansamblul resurselor umane, financiare și materiale, privite în corelație cu realizarea obiectivelor. Acestea trebuie să permită realizarea obiectivelor fixate.

*Sistemul informațional* reprezintă totalitatea procedeelelor, metodelor și mijloacelor utilizate la nivelul entității, care conduc la un tot organic al operațiilor de culegere, prelucrare, sistematizare, transmitere, valorificare și stocare a datelor și informațiilor. Acest sistem trebuie să fie integrat în cadrul organizației, sub forma unor jurnale, a căror construcție trebuie să aibă la baza ordonarea, corelarea și centralizarea succesivă a informațiilor și indicatorilor folosiți de management în scopul gestionării activităților proprii.

*Organizarea* constituie un ansamblu de măsuri, metode, tehnici, mijloace și operațiuni, prin care conducerea stabilește, în conformitate cu anumite principii, reguli, norme și criterii, componentele procesuale și structurale ale organizației în vederea realizării obiectivelor stabilite. Fără o organizare adecvată nu poate exista un bun control asupra activităților desfășurate în cadrul organizației.

*Procedura* descrie pași ce trebuie urmați, metodele de lucru stabilite și regulile de aplicat, în vederea executării activităților, atribuțiilor sau sarcinilor. Acestea se pot grupa în: proceduri operaționale care privesc aspectul procesual, proceduri decizionale care se referă la exercitarea competenței și proceduri jurisdicționale care vizează angajarea răspunderii.

*Controlul* constă în măsurarea rezultatelor cu ajutorul indicatorilor stabiliți obiectivelor, depistarea cauzelor care determină abaterile și luarea măsurilor cu caracter corectiv sau preventiv necesare. În funcție de natura cauzelor, măsurile corective sau preventive pot fi de natură previzională, organizatorică, de coordonare, antrenare sau chiar de evaluare-control. Exercițiul funcției de evaluare-control presupune ca organizația să-și elaboreze propria strategie de control, în vederea limitării riscurilor ce pot determina abateri nedorite de la politicile și obiectivele stabilite.

Activitățile de control intern privesc, în general, politicile, metodologiile și procedurile organizației referitoare la:

- separarea responsabilităților, cu scopul prevenirii fraudelor și a erorilor, respectiv a răspunderii privind gestiunea activelor, a procesului de aprobare, a activităților operaționale de sarcinile contabile, precum și a principalelor funcții legate de tehnologia informației de funcțiile utilizatorilor;
- aprobarea operațiunilor și activităților entității, respectiv stabilirea de reguli clare privind aprobările cu caracter general de cele specifice;
- întocmirea și utilizarea documentelor contabile conform cerințelor legale;
- protejarea activelor entităților prin depozitare, gestionare și securizare corespunzătoare și prin controale fizice adecvate;

Controlul intern are ca scop reducerea iregularităților, a fraudei și asigurarea unui management sănătos. Aceasta este realizată prin asigurarea unui nivel corespunzător de calitate a atribuțiilor în concordanță cu misiunea organizației, în



condiții de regularitate, eficacitate, economicitate și eficiență, precum și prin dezvoltarea și întreținerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare și difuzare a datelor și informațiilor și a unor sisteme și proceduri de informare adecvate. În acest context, cerințele controlului intern sunt:

- atingerea obiectivelor, stăpânirea și pilotajul activității;
- asigurarea transparenței financiare și a eficienței circuitelor financiare;
- consolidarea sistemelor de control intern și de management financiar;
- punerea la dispoziția managementului a unui instrument eficace care să-i ajute în ținerea sub observație a activităților și care să faciliteze îndeplinirea obiectivelor.

Organizarea controlului intern realizată la nivel de structură funcțională este în sarcina conducătorului, care are stabilite responsabilități cu privire la proiectarea, implementarea, operaționalizarea și perfecționarea acestuia. Controlul intern trebuie să privească orice operațiune sau tranzacție din cadrul entității și să îndeplinească următoarele funcții: financiară, de conformitate și de performanță.

Conducătorul organizației raportează cu privire la modul de proiectare, implementare, operaționalizare și grad de performanță al controlului intern. Raportarea se realizează în baza unei declarații prin care se arată că au fost implementate sisteme adecvate de control, care asigură legalitatea și regularitatea operațiunilor, iar politicile și procedurile elaborate garantează la toate nivelurile organizației: aprobări, autorizări, verificări, reconcilierii, examinări ale performanței, securitatea activelor și separarea sarcinilor.

#### ***Controlul intern responsabilitatea managementului și întregului personal***

Managementul general și cel de la toate nivelurile este responsabil de pilotajul întregului dispozitiv de control intern, fiecare în sfera lor de competență, asigurând acesta este coerent în ansamblul său și eficient și că acoperă principalele riscuri.

Conducerea organizației este responsabilă pentru implementarea sistemului de control intern în cadrul organizației, în sensul că aceasta are obligația să stabilească politici adecvate de control intern și să urmărească cu regularitate asigurarea funcționării eficiente a acestuia. Totodată trebuie să se asigure cu privire la eficacitatea sistemului de control intern în administrarea riscurilor.

Managementul de linie este responsabil pentru elaborarea politicii de control intern la nivelul structurilor funcționale ale organizației, precum și pentru implementarea activităților de control, dispuse de conducerea organizației, prin luarea în considerare a următoarelor:

- determinarea necesităților de control, respectiv a activităților care necesită implementarea de controale interne;

- conceperea instrumentelor de control intern adecvate și manieră adecvată de implementare a acestora;
- implementarea în mod corespunzător a controlului intern;
- verificarea gradului de adecvare și funcționalitate a controlului și asigurarea că mecanismele de control sunt aplicate în totalitate, conform necesității;
- menținerea și actualizarea controalelor, care este o sarcină continuă și care trebuie să ocupe primul loc în preocupările managementului.

O bună implementare a controlului intern nu garantează totuși reușita demersului pe termen scurt și cu atât mai puțin pe termen lung. Rolul managerilor este de a obține adeziunea întregului personal al organizației la dezvoltarea sistemului de control intern, prin acțiuni de comunicare și de pregătire. De aceea implicarea personalului se face prin participarea directă la conceperea dispozitivului de control intern, în special în faza de diagnostic.

Activitățile de control care se desfășoară în cadrul organizației asigură realizarea obiectivelor și respectarea procedurilor de lucru prestabilite. Constrângerile și restricționările privind activitățile de control au rolul de a asigura organizația că personalul își îndeplinește corect atribuțiile și nu realizează activități care depășesc limita lui de responsabilitate.

Managerii au responsabilitatea de a defini natura, gradul de agregare și termenul de colectare a informațiilor în funcție de obiectivele și nivelul de responsabilitate. Aceasta presupune acordarea unei atenții sporite numărului și pertinentei indicatorilor de activitate și de rezultate utilizați.

Responsabilitatea managerială presupune exercitarea managementului unei organizații, în limitele unor constrângeri interne și externe, în scopul realizării eficiente, eficiente și în conformitate cu legea a obiectivelor stabilite, comunicarea într-un mod transparent și răspunderea pentru neîndeplinirea obligațiilor manageriale.

Dispozitivul de control intern stabilit de management, trebuie adaptat constant la strategia și obiectivele entității, la mediul de lucru, la activitățile și la organizarea entității. Trebuie asigurată permanența și durabilitatea dispozitivului de control intern, precum și eficienței dispozitivului de control intern.

Controlul intern nu trebuie ca, în timp, să devină o preocupare exclusivă a unor specialiști. Managementul stabilește dispozitivul de control de implementat, dar poate delega pilotajul operațional compartimentului responsabil cu controlul intern. Restul personalului implementează activitățile de control concepute de management. Totuși, managerii trebuie să fie în continuare, fiecare la nivelul său, actori cheie ai adaptării dispozitivului la realitățile entității publice și să diagnosticheze cu regularitate procesele de care sunt responsabili.

Pregătirea și formularea deciziilor manageriale privind îmbunătățirea performanțelor organizației necesită cunoașterea stadiului de implementare a deciziilor anterioare, dar și a stadiului de funcționalitate a proceselor afectate de decizie. Pertinența și aplicabilitatea deciziilor în timp real, precum și monitorizarea implementării lor, în condițiile unui mediu concurențial, necesită stabilirea unui set de metode și tehnici adecvate, care să-i ofere managerului posibilitatea unei informări complete asupra situației economico-financiară a organizației. Astfel, controlul intern trebuie privit, în acest context, ca instrument de asistență managerială care permite obținerea unei imagini asupra realității organizației în ansamblul său.

Managerul general precum și celelalte persoane care ocupă funcții de conducere în entitatea publică, sunt responsabile pentru crearea și asigurarea funcționării unui sistem de control intern eficient care să dea o asigurare rezonabilă ca obiectivele stabilite vor fi atinse. În acest sens, se constată că, implementarea sistemului de control intern în cadrul organizației și adecvarea politicilor pentru realizarea obiectivelor este responsabilitatea managementului general, iar asigurarea managementului cu privire la funcționalitatea și eficiența sistemului revin auditului intern.

Auditul intern este responsabil și preocupat de modul de organizare a sistemului de control intern din cadrul organizației și asistă personalul în menținerea unor controale eficiente prin evaluarea funcționalității acestora și prin îmbunătățirea continuă a acestora.

În același timp, procesul de supervizare și monitorizare presupune evaluarea permanentă și periodică de către responsabili a aplicării corecte a mecanismelor de control intern, cu scopul de a determina soliditatea și coerența acestora și de a implementa noi dispozitive de control acolo unde acest lucru se impune. Acest proces presupune ca fiecare responsabil să se organizeze pentru a-și conduce propria activitate, să stabilească sarcini concrete, să supervizeze activitatea personalului din subordine, să pună la punct metode și proceduri de lucru adecvate și un sistem de informare coerent privind activitățile coordonate.

#### ***Contribuția controlului intern la îmbunătățirea performanțelor organizațiilor***

Controlul intern, privit ca fiind totalitatea măsurilor de securitate care contribuie la deținerea controlului asupra organizației, are ca scop pe de o parte asigurarea protecției patrimoniului și a calității informației, iar pe de altă parte aplicarea instrucțiunilor conducerii și favorizarea îmbunătățirii performanțelor.

În organizarea sistemului de control intern, pe baza conceptului de responsabilitate managerială se are în vedere următoarele premise:

- conducătorul organizației este responsabil pentru organizarea și funcționarea, în condiții optime, a sistemului de control intern;
- sistemul de control intern al organizației se bazează pe verificări și măsuri corective, precum și pe evaluări interne și evaluări externe;
- conducătorul organizației este responsabil pentru realizarea obiectivelor entității;
- conducătorul organizației își poate delega competența, însă nu este exonerat de responsabilitatea generală;
- angajarea responsabilității manageriale se realizează prin asigurarea competenței corespunzătoare;
- responsabilitatea necesită transparență și răspundere.

Controlul intern privește ansamblul structurilor, metodelor, tehnicilor și procedurilor prin care managementul se asigură că administrarea patrimoniului și utilizarea fondurilor se fac în mod corect și eficient. Aceasta presupune existența unui mediu de control și a unei culturi adecvate la nivelul organizației, caracterizată prin integritate, etică, stil managerial, filozofie managerială, structură organizațională, asigurarea responsabilității și autorității, politici și practici privind resursele umane, competența personalului.

Eforturile pentru dezvoltarea și modernizarea sistemului de control intern, în concordanță cu standardele în domeniu, sunt canalizate către:

- armonizarea legislației existente în domeniul controlului intern cu legislația comunitară și cu standardele europene și internaționale în domeniu;
- asigurarea implementării efective a cadrului de reglementare și a celui procedural;
- întărirea sistemului de control intern, astfel încât să asigure prevenirea iregularităților și recuperarea pierderilor cauzate de nereguli sau neglijențe;
- dezvoltarea și întărirea capacității instituționale;

Din aceste considerente, conducătorii organizațiilor dispun măsurile necesare pentru elaborarea și dezvoltarea sistemelor de control intern în propriile organizații. Aceste măsuri, în principal, constă în: elaborarea sistemului de control intern, constituirea structurii cu atribuții de monitorizare, coordonare și îndrumare metodologică a sistemului de control intern, elaborarea procedurilor operaționale pe activități, efectuarea de analize și realizarea de informări cu privire la funcționarea și performanța sistemului de control intern, dezvoltarea sistemului de control intern.

Standardele de control intern aprobate, de inspirație COSO, definesc un minimum de reguli de management și urmăresc crearea unui model de control uniform și coerent.

Acestea se constituie ca un sistem de referință, în raport cu care se evaluează sistemele de control intern, se identifică zonele de risc și direcțiile de îmbunătățire.

Controlul intern reprezintă un ansamblu de dispozitive stabilite de conducere și implementate de către responsabilii de la orice nivel pentru controlarea funcționării activităților. Aceste dispozitive sunt menite să ofere o asigurare rezonabilă cu privire la realizarea obiectivelor instituției.

Caracteristicile funcționale ale controlului intern se pot defini astfel:

- trecerea de la concepția ex post, la tehnici pro-active, prin care se asigură o continuitate a evaluării calității managementului financiar și a sistemelor de control;
- asigurarea îndeplinirii obiectivelor organizației prin evaluarea sistematică și menținerea la un nivel considerat acceptabil a riscurilor asociate structurilor, programelor, proiectelor sau operațiunilor;
- asigurarea integrității și competenței personalului de conducere și de execuție, precum și a cunoașterii și înțelegerii importanței și a rolului controlului intern;
- supravegherea, în mod continuu, a tuturor activităților și acționarea în mod corectiv, prompt și responsabil ori de câte ori se constată încălcări ale legalității și regularității în efectuarea unor operațiuni sau în realizarea unor activități;
- asigurarea de relații clare de comandă, execuție, raportare și răspundere;
- sistemul de prevenire la nivelul controlului intern trebuie să răspundă cerințelor de eficiență și eficacitate.

Activitățile de control intern sunt cu atât mai eficace cu cât sunt integrate în proceduri separate, decât să se suprapună cu sarcinile curente, pentru că ele nu se limitează la operațiile de verificare efectuate de manageri asupra activităților realizate de subordonații, ci privesc controalele efectuate la nivelul fiecărui post în limita competențelor atribuite.

Sistemul propriu de control intern, existent în fiecare entitate publică trebuie să fie dezvoltat, perfecționat până la nivelul care să permită conducerii deținerea unui cât mai bun control asupra funcționării organizației în ansamblul ei, precum și a fiecărei activități, în scopul realizării obiectivelor fixate.

**BIBLIOGRAFIE:**

1. Collins L. și Vallin G. - *Audit et Contrôle Interne*, Dalloz, Paris, 2000;
2. Domnișoru Sorin, Vânătoru Sandu Sorin, *Audit și Control intern*, Editura Sitech, Craiova, 2010;
3. Keith Wade & Andy Wynne, *Control Self Assessment For Risk Management And Other Practical Applications*, West Sussex, England, 2006;
4. Munteanu Victor, Marilena Zucă, Ștefan Zucă, *Control și audit financiar*, București, Editura Pro Universitaria, 2006;
5. Mihăilescu Ion, Marcu Niculina, Chilarez Dan, Covariu Galation, *Audit și control intern*, Editura Independența Economică, Pitești, 2010;
6. Munteanu Victor, *Control și audit financiar contabil*, Editura Lumina Lex, București, 2003;
7. Marcel Ghiță, Emilia Vasile, Marin Popescu, *Control intern și audit intern*, Editura Bren, București, 2004;
8. Renard Jacques, *Teoria și practica auditului intern*, Ediția a IV-a, traducere din limba franceză realizată de Ministerul Finanțelor Publice în cadrul unui proiect finanțat de PHARE, București, 2002;
9. Ministerul Finanțelor Publice. *Îndrumar metodologic privind controlul intern*, 2010.