CONTROLUL INTERN MAMAGERIAL – INSTRUMENT EFICIENT ÎN ASIGURAREA CALITĂȚII INFORMAȚIEI ECONOMICO-FINANCIARE

CZU: 005.584.1:351.72:657.63

Lidia TONU

Şcoala Doctorală Ştiinţe Economice,
Universitatea de Stat din Moldova

This study addresses the issue of internal managerial control, as an element of the use of public funds, of the presentation of economic and financial information in this regard, both in terms of the conceptual aspect and the existing practices, highlighted, in particular, in the light of the information flows, carried out between public entities.

The internal managerial control in the public entities has a double role: to achieve the general objectives of governance, as well as the specific objectives imposed by the accomplishment of one's activity. That is why it is necessary to identify those solutions, which can provide reasonable assurance that the system can support both the achievement of objectives set to meet the increasingly demanding requirements of the public interest and improve the credibility of economic and financial information resulting from one's activity. In this context, the research of internal control issues coherently combines truth (intellectual - cognitive dimension) with ethics (moral exigency) to reflect as accurately as possible the reality represented. Thus in addition to warning signs of inherent risks that may affect the objectives of analyzed entities and activities, the truth provides information on how to identify, reduce or eliminate these events.

This article presents multidisciplinary aspects of internal managerial control necessary to achieve these goals, from a constructive perspective, and as a tool to ensure the quality of economic and financial information resulting from one's activity.

Keywords: *internal managerial control, quality assurance, economic and financial information.*

Studiul în cauză abordează problematica controlului intern managerial, ca verigă a utilizării fondurilor publice, a prezentării informațiilor economico-financiare în acest sens, atât sub aspect conceptual, cât şi al practicilor existente, puse în evidență, în mod special, prin prisma fluxurilor informaționale, derulate între entitățile publice.

Controlul intern managerial din entitățile publice are un dublu rol: în primul rând, de realizare a obiectivelor generale de guvernare, dar şi a obiectivelor specifice impuse de realizarea propriei activități. Motiv pentru care este necesară identificarea acelor soluții, care pot să dea asigurări rezonabile că sistemul poate susține atât îndeplinirea obiectivelor stabilite în vederea satisfacerii cerințelor tot mai exigente ale interesului public, cât şi îmbunătățirea credibilității informațiilor economico-financiare rezultate din propria activitate. În acest context, cercetarea problematicii controlului intern îmbină coerent adevărul (dimensiunea intelectual-cognitivă) cu etica (exigenţa morală) pentru a reflecta cât mai fidel realitatea reprezentată. Astfel, pe lângă semnalele de avertizare privind riscurile inerente care pot afecta obiectivele entităţilor şi activităţilor analizate, adevărul furnizează informaţii privind modalitatea de acţiune pentru identificarea, diminuarea sau eliminarea acestor evenimente.

Articolul de față prezintă aspecte multidisciplinare ale controlului intern managerial necesare atât pentru realizarea acestor deziderate, într-o optică constructivistă,

cât şi ca instrument de asigurare a calităţii informaţiilor economico-financiare rezultate din propria activitate.

Conform Legii Parlamentului nr.229 din 23 septembrie 2010 privind controlul financiar public intern, cu modificările şi completările ulterioare, controlul intern managerial este definit ca un sistem organizat de managerul entităţii publice şi personalul acesteia în scopul asigurării bunei guvernări, care cuprinde totalitatea politicilor, procedurilor, regulilor interne, proceselor şi activităţilor realizate în cadrul entităţii publice pentru a gestiona riscurile şi a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor şi a rezultatelor planificate [3, art.3].

Sintagma „control intern managerial" subliniază responsabilitatea tuturor nivelurilor ierarhice pentru ţinerea sub control a tuturor proceselor interne desfăşurate pentru realizarea obiectivelor generale şi a celor specifice.

Controlul intern managerial ține de responsabilitatea conducătorilor entităţilor publice, care au obligaţia proiectării, implementării şi dezvoltării continue a acestuia. Încredinţarea unor terţi a realizării activităţilor privind implementarea şi dezvoltarea sistemului de control intern managerial al entităţii publice presupune că, în această situaţie, conducătorul entităţii publice nu îşi îndeplineşte propriile atribuţii cu bune rezultate.

În opinia autorului, sistemul de control intern managerial al oricărei entităţi publice operează cu o diversitate de procedee, mijloace, acţiuni, dispoziţii, care privesc toate aspectele legate de activităţile entităţii, fiind stabilite şi implementate de conducerea entităţii pentru a-i permite deţinerea unui bun control asupra funcţionării entităţii în ansamblul ei, precum şi a fiecărei activităţi/operaţiuni în parte. Construirea unui sistem de control intern managerial solid este un proces de durată care necesită eforturi importante din partea întregului personal al entităţii şi, în mod deosebit, din partea personalului cu funcţii de conducere.

Activităţile specifice sistemului de control intern managerial fac parte integrantă din procesul orientat spre realizarea obiectivelor stabilite şi includ o gamă diversă de politici şi proceduri privind: autorizarea şi aprobarea, separarea atribuţiilor, accesul la resurse şi documente, verificarea, analiza performanţei, revizuirea proceselor şi activităţilor, supravegherea.

Controlul intern managerial este un proces dinamic integrat de adaptare permanentă a instituţiei publice la schimbările din mediul extern. Managementul şi personalul de la toate nivelele trebuie să fie implicate în procesul de gestionare a riscurilor, astfel încât să existe un anume grad de certitudine asupra atingerii obiectivelor instituţionale.

Activitatea de control este un mijloc de analiză a activităţilor instituţiei, adoptare şi aplicare a unui nou tip de management intern care se asociază frecvent cu activitatea de cunoaştere, permiţând astfel managementului să coordoneze activităţile din cadrul organizaţiei într-un mod eficient.

Controlul intern urmează a fi realizat în baza mai multor principii:

- ✧ *Principiul organizării* – implică organizarea adecvată a fiecărei entităţi prin: elaborarea organigramei, a unui manual de proceduri, care să definească responsabilităţile, delegările de competenţă, sarcinile, modul de transmitere a informaţiilor ş.a.

- ✧ *Principiul autocontrolului* – presupune că procedurile de control intern să cuprindă și proceduri de autocontrol, menite să descopere neregularitățile.
- ✧ *Principiul permanenței* – implică stabilitate pentru procedurile de control intern în contextul în care este eliminată rigiditatea și este asigurată adaptarea la schimbările interne și externe apărute.
- ✧ *Principiul universalității* – presupune proceduri de control intern: pentru toate persoanele din entitate; pentru toate activele și pasivele deținute; permanente.
- ✧ *Principiul informării* – presupune că informația rezultată ca urmare a aplicării procedurilor de control intern să îndeplinească două calități: să fie verificabilă și utilă.
- ✧ *Principiul armoniei* – constă în adaptarea continuă a controlului intern, avându-se în vedere: riscurile care pot afecta sistemul; costurile implicate de introducerea procedurilor de control intern, comparativ cu costurile deficiențelor produse ca urmare a neefectuării controlului intern.
- ✧ *Principiul calității personalului* – controlul intern de calitate implică personal calificat, definit prin competență profesională și moralitate. Competența profesională implică o politică adecvată de recrutare a personalului, formare profesională permanentă, motivare prin remunerație și fixare de obiective profesionale [6, p.8].

Scopul sistemului de control intern managerial este de *a preveni erorile și neregulile, de a înlătura preventiv cauzele care le determină și de a perfecționa activitățile controlate.*

Implementarea sistemului de control intern managerial ține de: realizarea, la un nivel corespunzător de calitate, a atribuţiilor instituţiilor publice, stabilite în concordanţă cu propria lor misiune, în condiţii de conformitate, eficacitate, economicitate şi eficienţă; protejarea fondurilor publice împotriva pierderilor datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei; respectarea legii, a reglementărilor şi deciziilor conducerii; dezvoltarea şi întreţinerea unor sisteme de colectare, stocare, prelucrare, actualizare şi prezentare a informaţiilor economico-financiare, precum şi a unor sisteme şi proceduri de informare publică adecvată prin rapoarte periodice.

Controlul intern managerial prin obiectivele și procedurile sale urmărește:

- ➢ asigurarea unei bune utilizări atât a resurselor financiare, cât și a celor umane și corelarea acestora cu obiectivele entității publice;
- ➢ creșterea inteligibilității, gestionarea riscurilor, prevenirea și detectarea fraudei și calitatea documentelor și a informațiilor oferite prin intermediul acestora.

Componentele sistemului de control intern managerial: a) mediul de control; b) managementul performanţelor şi al riscurilor; c) activităţile de control; d) informaţia şi comunicarea; e) monitorizarea şi evaluarea [3, art.6].

Mediul de control – cuprinde atitudinea generală, conștientizarea și măsurile luate de conducere și de cei însărcinați cu guvernanța privind sistemul intern de control și importanța sa în cadrul entității, reprezentând baza tuturor celorlalte componente ale controlului intern și un instrument eficient în prevenirea corupției și a fraudei [6, p.14].

Managementul riscurilor – reprezintă un proces complex de identificare, analiză şi răspuns la posibile riscuri ale unei entităţi publice, printr-o abordare documentată, care utilizează resurse materiale, financiare şi umane pentru atingerea obiectivelor, vizând reducerea expunerii la pierderi a acestora. Astfel, controlul intern este asociat direct cu managementul riscurilor, deoarece, prin măsurile luate, se asigură, în mod rezonabil, un cadru funcţional ce permite entităţii publice să îşi atingă obiectivele [1, p.18].

Implementarea managementului riscurilor în cadrul entităţilor publice, potrivit literaturii de specialitate, se realizează prin: fluxul continuu, care constituie o parte integrantă a activităţii curente; procesul sistematic pentru optimizarea resurselor, în concordaţă cu obiectivele entităţii; includerea aspectelor de tratare a riscului în practicile de management şi luarea deciziilor pe parcursul întregului ciclu de viaţă al activităţilor; maximizarea rezultatelor dorite, dacă acesta este desfăşurat într-o manieră integrată [1, p.26].

Fiecare entitate publică are obligaţia minimală de a: analiza sistematic, cel puţin o dată pe an, riscurile legate de desfăşurarea activităţilor sale; stabili tipul de răspuns la risc; numi responsabilii cu riscurile; consemna informaţiile privind riscurile în registrul de riscuri.

Realizarea unui management coerent al riscurilor implică: analiza prealabilă a tuturor expunerilor la risc, identificarea surselor de risc fiind fundamentală şi determinantă în evaluarea corectă a riscurilor entităţii publice; identificarea riscurilor, care pot afecta eficacitatea şi eficienţa activităţilor aferente obiectivelor specifice, fără a ignora regulile şi regulamentele; încrederea în informaţiile financiare şi în management; protejarea bunurilor; prevenirea şi descoperirea fraudelor; definirea nivelului acceptabil de expunere la risc; evaluarea probabilităţii ca riscul să se materializeze, stabilirea impactului şi expunerea la risc; stabilirea tipului de răspuns la risc. Pentru o identificare corespunzătoare a riscurilor, este absolut necesară existenţa unui document, care să conţină obiectivele asumate la nivelul entităţii.

Activităţile de control sunt politicile şi procedurile stabilite pentru abordarea riscurilor în vederea atingerii obiectivelor instituției. Pentru a fi eficiente, în opinia autorului, activitățile de control trebuie să fie adecvate, să funcționeze permanent în conformitate cu planul pentru perioada respectivă și să fie rentabile, să fie înțelese rapid și just, să fie rezonabile și integrate în alte componente ale controlului intern. Conform cadrului legal, activitățile de control se desfășoară în întreaga instituție, la toate nivelurile și funcțiile acesteia și implică o gamă largă de acțiuni de depistare și prevenire, cum ar fi: proceduri de autorizare și aprobare; separarea îndatoririlor (autorizare, procesare, înregistrare, revizuire); controale privind accesul la resurse și înregistrări; verificări; reconcilieri; analize ale performanței de funcționare; revizuiri ale operațiilor, proceselor și activităților; supervizare ș.a.

Din cele expuse se constată că echilibrul adecvat între activitățile de detectare și cele de control și preventive este posibil, recurgându-se la o combinare de controale pentru a compensa dezavantajele particulare ale controalelor individuale.

Totodată, necesită a fi menționat că *informația și comunicarea* sunt esențiale pentru realizarea tuturor obiectivelor de control intern dintr-o entitate.

Considerând acestea, informaţiile reprezintă o precondiţie sigură şi relevantă pentru înregistrarea imediată a informaţiei şi clasificarea corectă a tranzacţiilor sau evenimentelor.

Comunicarea eficientă: cea de sus în jos, de jos în sus şi la nivelul instituției, prin toate componentele şi întreaga sa structură. Toți membrii personalului trebuie să primească de la conducerea superioară mesajul clar că responsabilitățile de control trebuie luate în serios. Ei trebuie să înțeleagă rolul individual pe care îl au în sistemul de control intern şi modul în care activitățile proprii se leagă de activitatea celorlalți. Este necesară şi comunicarea eficientă cu părțile din afara instituției.

În opinia autorului, sistemele de control intern necesită *monitorizate* pentru a evalua calitatea performanței sistemului în timp: prin activități de rutină, evaluări separate sau acestea combinate.

Monitorizarea continuă este incorporată în activitățile normale, obişnuite, de funcționare ale instituției şi include: activități de conducere şi supervizare regulate. Activitățile de monitorizare continuă acoperă fiecare componentă a controlului intern şi implică măsuri împotriva sistemelor de control nesistematice, neetice, neeconomice şi ineficiente [6, p.140].

Evaluările separate: sfera şi frecvența lor depind, în primul rând, de evaluarea riscurilor şi de eficiența procedurilor de monitorizare continuă.

Evaluările separate specifice acoperă evaluarea eficienței sistemului de control intern, asigurând obținerea rezultatelor dorite pe baza unor metode şi proceduri predefinite. Deficiențele controlului intern urmează a fi raportate nivelului corespunzător de conducere. Monitorizarea trebuie să asigure rezolvarea adecvată şi promptă a constatărilor şi recomandărilor efectuate de către auditul intern din cadrul entității respective [6, p.17].

În concluzia autorului: Managerii sunt responsabili pentru stabilirea unui mediu de control eficace în entitățile dirijate. Acest aspect face parte din responsabilitatea managementului asupra utilizarii resurselor publice. Tonul stabilit de manageri prin acțiunile, politicile şi comunicările efectuate poate avea ca rezultat ori o cultură pozitivă ori o lipsă a acesteia.

Un control intern managerial organizat conform criteriilor sus-menționate reprezintă garantul calității informațiilor economico-financiare.

Referințe:

1. Control Intern – Cadru Integrat (*Internal Control – Integrated Framework*), Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), mai 2013.
2. GHIȚĂ, M., IAȚCO, C. *Sistemul de control intern*. Iaşi: Corona, 2006.
3. Legea Parlamentului Republicii Moldova nr.229 din 23.09.2010 privind controlul financiar public intern, cu completările şi modificările ulterioare. Publicată în: *MO*, nr.231-234 din 26.11.2010, art.730.
4. Legea Parlamentului României nr.672 din 19.12.2002 privind auditul public intern (republicată). Publicată în: *MO*, nr.953 din 24.12.2002, art.730.
5. Ordonanța Guvernului României nr.119 din 31.08.1999 privind controlul intern şi controlul financiar preventiv (republicată). Publicată în: *MO*, nr.799 din 12.11.2003, art.730.
6. *Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice*. Curtea de Conturi a României, 2011.