

Controlul managerial, obiect de audit public intern*

În toată această așa-numită „perioadă de tranziție” și, mai cu seamă, în ultimii patru ani, când procesul de aderare a țării noastre la Uniunea Europeană s-a intensificat, specialiștii numiți să evalueze starea de fapt a managementului, în general și a controlului intern¹, în special, au exprimat serioase rezerve în legătură cu capacitatea instituției publice românești de a-și soluționa problematica specifică derivată din obiectul său de activitate, la un nivel calitativ superior și în concordanță cu standardele occidentale. Motivul cel mai ades invocat face referire la insuficienta calitate a controlului intern.

Recent, la finele lunii martie a. c. a fost prezentat Raportul misiunii de monitorizare în România privitor la „Capitolul 28 – Controlul Financiar” din Programul de aderare a țării noastre la Uniunea Europeană. Acest document, însușit inclusiv de către specialiștii noștri, relevă o serie de constatări semnificative privind starea de fapt a controlului și auditului intern în entitatea publică românească. Pe baza acestora au fost formulate concluzii și recomandări menite să perfecționeze cele două domenii aflate într-o strânsă codeterminare.

Auditul intern este, așadar, „subiectul” care acționează asupra controlului intern (obiectul auditabil) pentru perfecționarea continuă a acestuia. Răspunderea generală privind acest proces revine managementului entității publice și, ca atare, se impun o serie de acțiuni ferme și schimbări majore de ordin atitudinal.

* Legea definește „auditul public intern” ca fiind „...activitatea funcțional independentă și obiectivă, care dă asigurări și consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, perfecționând activitățile entității publice (și care, n. n.) ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare.”

¹ „Control intern” este definit, în lege, ca fiind „...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.” În opinia noastră, se poate așeza semnul egal între controlul intern, așa cum este acesta definit mai sus și **controlul managerial** constând în ansamblul activităților și abordărilor specializate, întreprinse de echipa managerială din cadrul instituției publice în scopul măsurării/evaluării rezultatelor acesteia, a celor obținute de compartimente și de către fiecare salariat în parte, astfel încât să fie posibilă compararea performanțelor respective cu obiectivele/standardele predeterminate, stabilirea și eliminarea abaterilor negative, precum și integrarea abaterilor pozitive, prin aceasta obținându-se, în final, reglarea întregului sistem organizațional în raport cu scopurile sale fundamentale.

I. Sediul materiei

a) Din punct de vedere juridic, sediul materiei circumscrise problematicii **auditului intern** se constituie din prevederile Legii nr. 672 din 19 decembrie 2002 privind auditul public intern, așa cum au fost acestea completate prin Ordonanța Guvernului nr. 37 din 29 ianuarie 2004 pentru modificarea și completarea reglementărilor privind auditul intern, aprobată, la rândul său, prin Legea nr. 106 din 7 aprilie 2004. În vederea aplicării prevederilor respective, la nivelul executivului, a fost emis Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 38 din 15 ianuarie 2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern. De asemenea, prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 252 din 3 februarie 2004, a fost aprobat Codul privind conduita etică a auditorului intern.

Potrivit prevederilor art. 3 din Legea nr. 672/2002, **obiectivele** auditului public intern sunt: a) asigurarea obiectivă și consilierea, destinate să îmbunătățească sistemele și activitățile entității publice; b) sprijinirea îndeplinirii obiectivelor entității publice printr-o abordare sistematică și metodică, prin care se evaluează și se îmbunătățește eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor administrării.

În vederea atingerii obiectivelor menționate, legea specifică trei tipuri de audit².

Legiuitorul specifică, de asemenea, principalele **activități** din cadrul entității publice³ asupra cărora se exercită auditul. În acest sens, în **sfera auditului public**

² Cele trei tipuri de audit sunt: a) **auditul de sistem** care reprezintă o evaluare de profunzime a sistemelor de conducere și control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcționează economic, eficiente și eficiente, pentru identificarea deficiențelor și formularea de recomandări pentru corectarea acestora; b) **auditul performanței** care examinează dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor și sarcinilor entității publice sunt corecte pentru evaluarea rezultatelor și apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele; c) **auditul de regularitate** care reprezintă examinarea acțiunilor asupra efectelor financiare pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale și metodologice care le sunt aplicabile.

³ În temeiul legii, **instituția publică** include Parlamentul, Administrația Prezidențială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice, alte autorități publice, instituții publice autonome, precum și instituțiile din subordinea acestora, indiferent de modul de finanțare a acestora; la rândul său, **entitatea publică** desemnează autoritatea publică, instituția publică, compania/societatea națională, regia autonomă, societatea comercială la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar majoritar, cu personalitate juridică, care utilizează/administrează fonduri publice și/sau patrimoniu public; categoria entitate publică include, așadar, între altele, și instituția publică.

intern sunt cuprinse, între altele: a) activitățile financiare sau cu implicații financiare desfășurate de entitatea publică din momentul constituirii angajamentelor până la utilizarea fondurilor de către beneficiarii finali, inclusiv a fondurilor provenite din asistență externă; b) constituirea veniturilor publice, respectiv autorizarea și stabilirea titlurilor de creanță, precum și a facilităților acordate la încasarea acestora; c) administrarea patrimoniului public, precum și vânzarea, gajarea, concesiunea sau închirierea de bunuri din domeniul privat/ public al statului ori al unităților administrativ-teritoriale; d) sistemele de management financiar și control, inclusiv contabilitatea și sistemele informatice aferente.

Totodată, la art. 13, alin. (1) din lege se menționează că auditul public intern se exercită „...*asupra tuturor activităților desfășurate într-o entitate publică, inclusiv asupra activităților entităților subordonate, cu privire la formarea și utilizarea fondurilor publice, precum și la administrarea patrimoniului public.*” Alineatul (2) al aceluiași articol prevede că, **cel puțin o dată la trei ani**, se vor audita, între altele, dispozitivele manageriale complexe din cadrul entității publice, și anume: a) sistemul de conducere⁴ și control, cu concentrare pe identificarea și evaluarea riscurilor asociate unor astfel de sisteme; b) sistemul de luare a deciziilor⁵; c) sistemul contabil⁶ și fiabilitatea acestuia; d) sistemul informatic ca nucleu al subsistemului informațional.

b) La rândul său, **controlul intern** este reglementat prin Ordonanța Guvernului nr. 119 din 31 august 1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată, aprobată prin Legea nr. 301 din 17 mai 2002 și modificată prin Legea nr. 84 din 18 martie 2003. Soluțiile conferite de actualul cadru legislativ pentru problematica circumscrisă controlului intern sunt apreciate, de către specialiștii străini implicați în monitorizarea domeniului, ca fiind sumare pentru că acestea se limitează doar la a preciza obiectivele generale și câteva obligații ce cad în sarcina conducerii entităților publice⁷.

⁴ Ansamblu unitar și coerent de subsisteme care asigură: a) supremația unei „finalități” distincte, materializată în obiective explicit formulate; b) existența unei structuri compusă din subsisteme având în alcătuire elemente de ordin decizional, informațional, organizatoric și metodologic; b) determinarea relațiilor dintre subsisteme de către finalitatea sistemului; c) demarcația netă între sistemul de management și alte sisteme limitrofe; d) prezența, în cadrul sistemului, a unui proces intern specific constând într-o transformare/conversie a *input*-urilor în *output*-uri.

⁵ Subsistemul decizional - ansamblul deciziilor adoptate și aplicate într-o instituția publică, fiind structurat și determinat de obiectivele acesteia și de configurația ierarhiei manageriale.

⁶ Funcțiunea financiar-contabilă rezidă în ansamblul activităților înalt specializate prin care se asigură fondurile necesare atingerii obiectivelor entității publice, precum și evidența valorică a tuturor operațiunilor patrimoniale.

⁷ Restul prevederilor actului menționat reglementează în detaliu controlul financiar preventiv, ca parte importantă a controlului intern aflat în responsabilitatea exclusivă a conducerii instituției publice. Controlul intern include controlul financiar preventiv propriu ca pe o parte importantă a sa. Altfel spus, sfera controlului intern este mai mare decât cea a controlului financiar preventiv propriu. Cu toate acestea, în practica curentă din entitatea publică românească accentul principal cade pe executarea acestuia din urmă în detrimentul altor tipuri de controale manageriale, cel puțin la fel de importante cum ar fi: controlul calității deciziilor, al resurselor umane și informaționale etc.

În conformitate cu prevederile art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, **obiectivele** generale ale controlului intern sunt: a) 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; b) protejarea fondurilor publice împotriva pierderilor datorate erorii, risipei, abuzului sau fraudei; c) respectarea legii, a reglementărilor și deciziilor conducerii; d) 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.

Cerințe **generale** ale controlului intern, consemnate în lege, sunt: a) asigurarea îndeplinirii obiectivelor generale prevăzute prin evaluarea sistematică și menținerea la un nivel considerat acceptabil a riscurilor asociate structurilor, programelor, proiectelor sau operațiunilor; b) 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; c) asigurarea integrității și competenței personalului de conducere și de execuție, a cunoașterii și înțelegerii de către acesta a importanței și rolului controlului intern; d) stabilirea obiectivelor specifice ale controlului intern, astfel încât acestea să fie adecvate, cuprinzătoare, rezonabile și integrate misiunii instituției și obiectivelor de ansamblu ale acesteia; e) 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.

Pe de altă parte, cerințe **specifice** ale controlului intern sunt: a) reflectarea în documente scrise a organizării controlului intern al tuturor operațiunilor instituției și tuturor evenimentelor semnificative; b) înregistrarea de îndată și în mod corect a tuturor operațiunilor și evenimentelor semnificative, precum și înregistrarea / păstrarea în mod adecvat a documentelor; c) asigurarea aprobării și efectuării operațiunilor exclusiv de către persoane special împuternicite în acest sens; d) 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; e) asigurarea unei conduceri competente la toate nivelurile; f) accesarea resurselor și documentelor numai de către persoane îndreptățite și responsabile în legătură cu utilizarea și păstrarea lor.

II. Auditul în relația cu controlul intern

În vederea aplicării prevederilor celor două materii legislative menționate, cea a auditului și cea a controlului, a fost elaborată legislația secundară aferentă⁸. prin structurile specializate din componența sa⁹, Ministerul Finanțelor Publice (MFP) a asigurat implementarea măsurilor

⁸ Metodologii, proceduri, manuale, ghiduri, *check-list*-uri etc.

⁹ Unitatea Centrală de Armonizare a Auditului Public Intern (UCAAPI) și Direcția Generală de Control Financiar Preventiv (DGCFP).

procedurale și organizatorice, astfel încât, în prezent, se poate aprecia că activitatea de control financiar preventiv este reglementată și se desfășoară în condiții corespunzătoare. Nu același lucru se poate afirma despre controlul intern din cadrul entității publice, în totalitatea sa.

Acțiunile dispuse la nivelul MFP, prin care au fost asigurate modificările cadrului legal și respectiv implementarea măsurilor stabilite au permis închiderea, în toamna anului trecut, a negocierilor cu Comisia Europeană la „Capitolul 28 – Controlul financiar”. Prin aceasta s-a recunoscut că, în linii mari, România și-a armonizat legislația aferentă domeniului cu cea existentă în Uniunea Europeană. Cu toate acestea, experții străini au continuat monitorizarea și, recent, au concluzionat că există numeroase insuficiențe privind organizarea și exercitarea controlului intern în cadrul entității publice din țara noastră.

Relația specifică dintre audit și controlul intern rezidă în faptul că primul este „subiectul” iar cel de-al doilea – „obiectul”, materia supusă investigării și evaluării. Într-o accepțiune mai largă, întreg sistemul de control intern al instituției publice, ca orice prestație umană, înalt specializată, de altfel, poate și trebuie să formeze obiectul auditării. Activitate distinctă în cadrul entității publice, indiferent de forma și fondul manifestării sale, controlul intern, așa cum se manifestă acesta în prezent, este un domeniu deosebit de incitant și inedit pentru exercitarea auditării. „Materie” vastă, complexă, dinamică și relativ bine structurată, controlul intern constituie o provocare pentru orice specialist în audit public intern și îi solicită acestuia, la maxim, creativitatea/competența/raționamentul profesional. Cu certitudine, auditul sistemului de control intern, exercitat în mod sistematic și pe termen lung, va determina o amplificare susținută a performanțelor manageriale din acest domeniu.

În sens restrâns, pe parcursul acestui articol, prin control intern, ca obiect de audit public intern, vom desemna ansamblul strict determinat de procese/„produse”/ subsisteme care alcătuiesc „materia” supusă auditării, așa cum a fost aceasta definită în cadrul misiunii de audit. În același timp, prin proces de control stabilit spre a fi auditat înțelegem ansamblul activităților specializate, executate de către structura auditată, în timp ce „produsele” acestuia sunt deciziile, documentele consacrate, atitudinile, măsurile ordonate etc.

Considerentele metodologico-procedurale și specificul activității de audit public intern impun delimitarea riguroasă științifică, exactă, a „obiectului” asupra căruia se exercită auditarea¹⁰. În funcție de reprezentările consacrate, recunoscute, care determină structurarea problematicii controlului intern, identificăm trei posibilități majore de compartimentare a complexului de abordări ce concură, în acest caz, la alcătuirea obiectului auditabil. Variantele de configurare și tratare a problematicii respective se vor constitui, așadar, prin suprapunere peste reprezentările cele mai cunoscute și mai semnificative referitoare la fenomenul *controlling*-ului. Astfel, în opinia noastră, auditarea

controlului intern ca efort de investigare și evaluare poate fi focalizată asupra:

- dispozitivelor (subsistemelor) specializate de control intern (ansambluri de responsabilități, competențe, raporturi de serviciu și activități)¹¹;
- procesului¹² (ansamblul abordărilor, demersurilor) și relațiilor de control;
- sistemului de control intern¹³ ca ansamblu de subsisteme specializate¹⁴.

III. Starea actuală a controlului intern

Constatările misiunilor de audit, desfășurate deja la nivelul UCAAPI, converg în a semnală un ecart semnificativ între auditul intern și controlul intern la nivelul entităților publice. Această stare de dezechilibru rezultă din însăși reglementarea legală care nu asigură elementul de coordonare pentru controlul intern în ansamblul său, așa cum este asigurat de UCAAPI, pentru audit și de DGCFP, pentru control financiar preventiv¹⁵. Recentele misiuni de audit ale UCAAPI au dezvăluit, de asemenea, carențe semnificative și evidente privind organizarea și funcționarea controlului intern din cadrul entităților publice auditate, acestea cauzând un puternic impact negativ inclusiv asupra activităților de audit.

Principalele **constatări** centralizate la MFP privind controlul intern în cadrul entităților publice din România rezultă din următoarele:

- ⇒ managementul entității publice nu este pe deplin conștient de responsabilitățile ce-i revin privind instituirea și exploatarea unor sisteme adecvate/eficace de control intern sau, altfel spus, conceptul privind răspunderea managerială¹⁶ nu este pe deplin și corect înțeles de către managerii aflați în funcții de răspundere;
- ⇒ controlului financiar preventiv i se acordă, în continuare, o atenție deosebită comparativ cu celelalte variante de control intern, unele dintre acestea nefiind exercitate pur și simplu, iar

¹¹ Prin prisma efortului de perfecționare și de reglementare, în etapa actuală, cel mai „vizibil” dispozitiv de control este cel financiar preventiv; conform aprecierilor specialiștilor străini care au monitorizat, din partea UE, domeniul circumscris Capitolului 28, controlul financiar preventiv este preponderent în comparație cu celelalte forme de control intern din cadrul entității publice românești.

¹² Etape, proceduri, metodologii etc.

¹³ Știința conducerii prezintă sistemul de control din cadrul organizației ca fiind o „piramidă” ce derivă din responsabilitatea unică a managerului general. La rândul lor, competențele privind controlul intern sunt astfel repartizate la nivelurile ierarhice inferioare, încât să se poată acoperi întreg necesarul de reglare a sistemului organizațional. Ordonatorul suprem de control intern din cadrul entității publice este, deci, managerul general care delegă execuția propriu-zisă a controlului intern către subordonații săi. Se formează astfel, în entitatea publică, o ierarhie de relații de serviciu aferente controlului, reglementată prin normele și dispozițiile proprii.

¹⁴ Controale interne specializate (departamentale, de gestiune, pe linia resurselor umane etc.)

¹⁵ Pentru remedierea situației a fost avansată recomandarea înființării, în subordinea Guvernului, a unui asemenea organism de coordonare a controlului intern.

¹⁶ Stabilită pe bază de contract de management.

¹⁰ Prin sintagma „sfera auditului privind controlul intern” desemnăm aria de cuprindere, precis delimitată, a obiectului supus cercetării de specialitate; concret, sfera auditului privind controlul intern înseamnă ansamblul determinărilor cantitative (mărimea/amploarea/volumul, perioada, cuantumul valoric etc.) care au calitatea de a caracteriza obiectul auditabil.

metodologiile de control intern, de gestionare a riscului și de dezvoltare a auditului de sistem sunt, în mare parte, inexistente sau nesatisfăcătoare;

- ⇒ în marea lor majoritate, auditorii desfășoară doar audit de regularitate, auditul de sistem și cel al performanței, deși prevăzute în lege, nu au fost derulate cu rezultatele scontate și, de aceea, auditorul nu beneficiază de colaborare din partea structurii auditate ci este, în numeroase cazuri, întâmpinat cu ostilitate;
- ⇒ lipsa de conștientizare a diferențelor dintre auditul și controlul intern sau cel financiar produce, în continuare, confuzii și decizii eronate.

În corelație cu constatările de mai sus, principalele riscuri identificate sunt:

- ➔ dezvoltarea inegală¹⁷ a diferitelor forme de control intern;
- ➔ subminarea activității de control financiar preventiv;
- ➔ subminarea activității de audit intern, pentru care controlul intern reprezintă principalul obiect de cercetare¹⁸;
- ➔ dezvoltarea diferitelor forme de control intern de o manieră necorelată și neunitară, potrivit inițiativelor personale ale managerilor;
- ➔ pregătirea personalului care are atribuții de control intern este insuficientă;
- ➔ desfășurarea activității de control intern fără a avea documente unitare de lucru menite să asigure abordări identice pentru operațiunile similare;
- ➔ amplificarea pericolelor privind gestionarea fondurilor și a patrimoniului public.

Având în vedere constatările ce prezintă deficiențele sistemului de control intern din entitățile publice, precum și riscurile menționate mai sus, se desprind o serie de **concluzii** privind necesitatea de a se acționa ferm pentru întărirea auditului/controlului intern și descentralizarea¹⁹ controlului financiar preventiv. În scopul perfecționării controlului intern se au în vedere patru direcții majore de

acțiune: a) creșterea calității auditului public intern; b) conștientizarea conducerii²⁰ entității publice privind valoarea adăugată²¹ de auditul intern; c) creșterea răspunderii managerului general și a celorlalte responsabilități derivate privind înființarea și dezvoltarea sistemelor de control intern; d) amplificarea eforturilor pentru coordonarea unitară a sistemelor de control intern.

Principalele **recomandări** care se impun în urma concluziilor au în vedere:

- intensificarea pregătirii profesionale a managerilor și acționarea în direcția determinării unor schimbări de mentalitate;
- conștientizarea urgentă a managementului în legătură cu responsabilitățile sale privind controlul intern;
- sprijinirea profesiei de audit intern;
- înființarea, la nivelul fiecărei entități publice, în directă subordonare a conducătorului acesteia, a unei funcții de „responsabil cu controlul intern”²²;
- crearea, la nivelul MFP, a unei unități de armonizare a controlului intern.

IV. Schița unei posibile abordări privind auditarea controlului intern

Scopul fundamental al auditării controlului intern rezidă în a formula asigurări privind calitatea acestuia și, deopotrivă, recomandări care să conducă la perfecționarea dispozitivului respectiv. Aceasta presupune o evaluare prealabilă a calității activităților manageriale circumscrise procesului de estimare/măsurare a rezultatelor obținute de entitatea publică, de compartimentele acesteia și de către fiecare salariat în parte, astfel încât, în final, să fie posibilă compararea performanțelor cu obiectivele predeterminate, stabilirea și eliminarea abaterilor negative, precum și

¹⁷ Acest fenomen este cauzat de faptul că diversele forme de control intern (ierarhic, departamental, de gestiune) nu sunt organizate și monitorizate de o manieră unitară.

¹⁸ Cităm, în acest sens, două voci autoritare, și anume Xavier de Phily, fost Președinte al Institutului de Audit Intern din Franța și Joseph J. Morris, președintele Institutului Auditorilor Interni din Marea Britanie. Astfel, în prefața la lucrarea *Teoria și practica auditului intern* de Jacques Renard, editată de Ministerul Finanțelor Publice în anul 2002, Xavier de Phily sublinia: „Plusvaloarea auditorului intern nu este raportul său, acesta din urmă fiind doar un mijloc de comunicare, nici chiar recomandările lui. Valoarea lui este capacitatea de a face să progreseze controlul intern al întreprinderii sau al organismului pe care îl deservește.” La rândul său, Joseph J. Morris preciza: „Este clar pentru cei care lucrează în cadrul Auditului Intern că acesta are un rol vital de jucat ajutând conducerea să preia hățurile controlului intern.”

¹⁹ În prezent, asupra unei operațiuni financiare se exercită atât controlul financiar preventiv propriu, cât și cel delegat, astfel că, pe bună dreptate, specialiștii străini au semnalat o evidentă suprapunere de competențe ce se impune a fi grabnic remediată.

²⁰ O altă concluzie importantă se referă la deficiențele serioase ale sistemelor de gestiune și control financiar de la ministere. Conducerea a considerat auditul intern ca fiind un înlocuitor al controlului financiar și adeseori a desființat controalele interne, altele decât așa-numitele controale financiare preventive (sau *ex ante*). UCAAPI a ajuns, de aceea, la concluzia că este necesar să se demareze o campanie de conștientizare a conducerii în ceea ce privește principiile responsabilității manageriale și diferențele dintre controlul financiar și auditul intern.

²¹ Sintagma **valoare adăugată** desemnează, în acest caz, **plusvaloarea** pe care o aduce auditul public intern pentru perfecționarea sistemului de control intern; specialiștii români nu au fost de acord cu utilizarea celor două expresii subliniate mai sus, pe motiv că acestea au rezonanțe care amintesc de economia politică marxistă.

²² Această funcție ar urma să asigure: a) elaborarea de propuneri privind organizarea controlului intern la nivelul entității publice, care urmează a fi transmise spre aprobare conducerii entității publice; b) monitorizarea activității de control intern din cadrul entităților publice, care urmează a fi finalizată prin rapoarte ce vor fi transmise conducerii entității publice, cu propuneri de îmbunătățire; c) elaborarea normelor metodologice, a manualelor, a ghidurilor practice, a listelor de verificare, specifice fiecărei categorii de control intern desfășurat în entitățile publice respective; d) coordonarea pregătirii profesionale a personalului care exercită activitatea de control intern în entitățile publice.

integrarea abaterilor pozitive, adică, altfel spus, să se realizeze reglarea întregului sistem organizațional.

Esența auditării controlului intern constă în compararea aspectelor reieșite din materialul probant cu cele evidențiate de către sistemul referențial prestabilit²³ pentru ca, astfel, să fie posibilă determinarea abaterilor. În baza acestora sunt formulate constatările de audit²⁴ care, la rândul lor, vor concura la coagularea concluziilor²⁵ privind nivelul calitativ al deciziilor/activităților/documentelor circumscrise controlului intern, precum și la formularea recomandărilor de audit ca remediu pentru contracararea cauzelor care au generat neconformitățile și deficiențele constatate.

Conținutul auditării controlului intern este dat de ansamblul examinărilor, operațiunilor, demersurilor, analizelor etc. întreprinse pentru a se putea exprima o opinie²⁶ pertinentă, fundamentată și rezonabilă privind nivelul de performanță atins în exercitarea acestei funcții manageriale. Auditul controlului intern se va concentra pe examinarea/evaluarea concepțiilor, deciziilor, abordărilor, activităților și documentelor specifice acestui proces.

Etapile auditării controlului intern pot fi determinate în funcție de principalele activități care intră în componența acestuia și au, drept conținut, examinarea / evaluarea subproceselor respective. Cercetarea (documentare și examinare analitică) pe care o presupune auditul controlului

vizează determinarea nivelului calitativ atins în exercitarea operațiunilor specifice și debutează prin stabilirea unor elemente concrete care să permită evaluarea concepției privind operaționalizarea acestei funcții a conducerii.

Examinarea analitică la care facem referire are în vedere atât procesele de control-evaluare pe care le exercită managerul auditat în instituția publică pe care o conduce (cu focalizare pe determinarea calității acestora), cât și rezultatele concrete, materializate în documente și acțiuni de control/monitorizare/reglare.

Instrumentele utilizabile în auditarea controlului intern sunt: cercetarea și evaluarea documentelor consacrate (procesul verbal de control/constatare, rezoluții, rapoarte, note, decizii, dispoziții, planuri, programe etc.), interviul, chestionarul, filmarea/fotografierea zilei de muncă, observarea instantanee, teste diverse etc.

Dr. Vasile ZECHERU

²³ Sistemul referențial utilizabil în auditul intern se compune din standarde *ad-hoc*, criterii de audit, termeni de comparație rezultați din buna practică în materie, reglementări etc.; elementele sistemului referențial se vor prefigura cu și mai mare pregnanță dacă auditorul va insista pe proiectarea unor modele privind controlul-evaluarea în entitatea publică.

²⁴ Diferențele dintre starea dată spre cercetare și modelul avut în vedere pentru a se stabili rezultatele concrete ale investigației vor fi determinate prin raportarea elementelor concrete reieșite în urma examinării activităților circumscrise controlului managerial la standardele/ reperele/norme evidențiate de către sistemul referențial. Diferențele semnificative dintre starea de fapt dată spre cercetare și model vor constitui materia primă din care se vor formula constatările de audit. În prealabil, între momentul stabilirii diferențelor și cel al formulării constatărilor de audit se va proceda la scalarea/aprecierea rezultatelor examinării, astfel încât să fie posibilă ierarhizarea acestora în raport cu importanța care li se conferă.

²⁵ Concluzia auditorului va reflecta judecata de valoare și atitudinea acestuia privind calitatea: a) proceselor de control-evaluare din instituția publică; b) documentelor consacrate referitoare la controlul managerial; c) monitorizării sistemului condus și a abordărilor de corectare/reglare a proceselor organizaționale.

²⁶ Din punct de vedere tehnic, prin opinia auditorului se înțelege concluziile și recomandările acestuia.