

Rolul controlului financiar, ca parte a controlului intern/ managerial, în structurile Ministerului Apărării Naționale

Role of financial control as part of internal/managerial control in the structures of the Ministry of National Defense

Col.(r) prof.univ.dr. Dumitru NICA*
Ec. Maria COTOARĂ**

*Universitatea Națională de Apărare „Carol I”, București, România
e-mail: nicadumitru_aism@yahoo.com

**Universitatea Națională de Apărare „Carol I”, București, România
e-mail: liliana_cotoară@yahoo.com

Abstract

Pentru a realiza o analiză viabilă și reală a implementării sistemului de management și control intern în structurile Ministerului Apărării Naționale, pentru a determina posibilitățile cele mai eficiente și pentru adaptarea acestuia în contextul manifestării crizelor specifice globalizării, în cuprinsul articolului s-a subliniat faptul că se impune examinarea critică a sistemului actual de control intern, și mai ales, dezvoltarea și perfecționarea acestuia, până la stadiul în care să permită ținerea sub control a tuturor activităților desfășurate pentru atingerea obiectivelor. Ca și componentă a controlului intern/managerial și a celui economic, controlul financiar are ca obiectiv cunoașterea de către instituțiile statului, a societăților private, a modului în care sunt administrate resursele materiale și financiare de către factorii decidenți, modul de realizare și cheltuire a banului public, asigurarea echilibrului financiar, realizarea eficienței economico-financiare, dezvoltarea economiei naționale, înfăptuirea progresului social. Totodată, prin acest articol, ne propunem să aducem în atenție probleme esențiale legate de abordările conceptuale privind controlul intern/managerial și controlul financiar și să evidențiem că implementarea unui sistem de control intern/managerial și a unui sistem de control financiar, ca parte componentă a primului sistem, reprezintă o necesitate obiectivă și o condiție de succes pentru un management performant în structurile Ministerului Apărării Naționale.

In order to achieve a viable and real analysis of the implementation of the management and internal control system in the structures of the Ministry of National Defence, to determine the most efficient possibilities and to adapt it in the context of the specific globalization crises, this article requires a critical examination of the current internal control system, and especially its development and improvement, to the stage where it allows to keep under control all activities carried out to achieve the objectives. As a component of the internal/managerial and economic control, the financial control, has as its objective the knowledge by the state institutions, private companies of the way in which the material and financial resources are managed by the decision makers, the way of realization and spending of public money, ensuring financial balance, achieving economic and financial efficiency, developing the national economy, achieving social progress. At the same time, through this article, we aim to bring to the attention key issues related to the conceptual approaches to internal/managerial control and financial control and to emphasize that the implementation of an internal/managerial control system and a financial control system, as a component part of the first system, is an objective necessity and a condition for success for a successful management in the structures of the Ministry of National Defense.

Cuvinte-cheie:

controlul financiar; controlul intern/managerial; standarde; eficiență economică;
standarde de control intern managerial.

Keywords:

*financial control; internal/managerial control; standards; economic efficiency;
managerial internal control standards.*

Info articol

Primit: 27 aprilie 2024; Evaluat: 23 mai 2024; Acceptat: 4 iunie 2024; Disponibil online: 5 iulie 2024

Citare: Nica, D și M. Cotoară. 2024. „Rolul controlului financiar ca parte a controlului intern/managerial, în structurile Ministerului Apărării Naționale”. *Buletinul Universității Naționale de Apărare „Carol I”*, 13(2): 121-129. <https://doi.org/10.53477/2065-8281-24-18>

Am constatat că problematica controlului intern/managerial și a celui financiar intern în instituțiile publice din țara noastră, în general, și din Ministerul Apărării Naționale, deși dispune de coduri și proceduri de control, pe baza standardelor statuate și în România, acestea nu sunt adaptate și configurate la specificul fiecărei entități publice din țara noastră, pentru ca astfel de controale să se soldeze realmente cu o îmbunătățire radicală a procesului de gestionare a resurselor alocate fiecărei entități. De aceea mi-am propus să aprofundez problematica controlului intern/managerial și financiar intern în instituțiile armatei și să vin cu propuneri constructive și aplicabile specificului domeniului militar românesc, pentru mai buna adaptare și configurare a metodelor, codurilor și procedurilor la specificul fiecărei entități publice din sectorul de apărare, pentru ca astfel de controale să se soldeze realmente cu o îmbunătățire radicală a procesului de gestionare a resurselor alocate apărării. Articolul va fi conceput de o manieră cât mai adecvată, în scopul identificării problemelor fundamentale care stau la baza controlului intern/managerial și controlului financiar intern în entități publice, în contrast cu cele din mediul privat, plecând de la legislația și buna practică, existente la nivel internațional, european și național (metode, standarde, coduri, norme), și de la modul de operaționalizare a acestor experiențe progresiste internaționale și europene în practica noastră națională, pentru gestionarea cu eficiență mult mai sporită a resurselor alocate domeniului public din țara noastră, în general, și domeniului militar, în special. Implementarea unui sistem de control intern/managerial și a unui sistem de control financiar, ca parte componentă a primului sistem, reprezintă o necesitate obiectivă și o condiție de succes pentru managementul performant la entitățile publice și la firmele private.

La nivel internațional, există și alte abordări legate de control, control intern sau managerial. De exemplu, specialistul Rathe a identificat, în anii '60, mai mult de 50 de semnificații distincte ale termenului „control”. Un alt economist de renume, Henry Fayol, a formulat o primă definiție a controlului unei entități acum un secol: verificarea dacă totul se desfășoară în conformitate cu planul stabilit, cu ordinele transmise și cu principiile predefinite. Scopul controlului este de a identifica abaterile pentru a le putea corecta și pentru a preveni repetarea lor.

Indubitabil, în orice organizație există un sistem de control intern; altfel, funcționarea acesteia ar fi afectată de distorsiuni frecvente și grave. Desigur, fiecare conducător își organizează activitatea, definește sarcinile individuale ale personalului, stabilește metodele de lucru, implementează un sistem de informare, supervizează activitățile personalului etc. Acest proces reprezintă, de fapt, instituirea unui sistem de control intern. Observăm că, în esență, majoritatea conducătorilor folosesc, în diverse grade, elementele componente ale sistemului, denumit control intern managerial.

În România, în contextul aderării României la Uniunea Europeană, s-a procedat la preluarea acquis-ului comunitar în legislația națională. Controlul este apreciat în Uniunea Europeană, fiind recunoscut unul dintre obiectivele urmărite în cadrul negocierilor de aderare, importanța și rolul acestuia fiind obiectul „Capitolului 28: Controlul financiar”.

Legislația actuală referitoare la controlul intern în România este reprezentată de Ordinul Secretariatului General al Guvernului (OSGG) nr. 600 (Secretariatul General al Guvernului 2018) din 2018, pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice, iar pentru domeniul armatei, de Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.100/2019 (Ministerul Apărării Naționale 2019) pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale, ambele reglementări având la bază modelul COSO, de control intern/managerial.

Conform OSGG nr. 600, din 2018, controlul intern managerial¹ este definit ca „ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere, în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile”. Sintagma „control intern managerial” subliniază responsabilitatea tuturor nivelurilor ierarhice pentru ținerea sub control a tuturor proceselor interne, desfășurate pentru realizarea obiectivelor generale și a celor specifice.

„Controlul intern reprezintă ansamblul politicilor, procedurilor, practicilor și structurilor organizaționale destinate să furnizeze asigurare rezonabilă că obiectivele organizației vor fi atinse și că evenimentele nefavorabile vor fi prevenite, detectate și corectate”².

În cadrul acestui articol, doresc să prezint corelația dintre controlul intern/managerial și controlul financiar în cadrul structurilor din Ministerul Apărării Naționale. Pentru a depista această corelație, se impune să examinăm cerințele pe care trebuie să le îndeplinească proiectarea, implementarea și dezvoltarea continuă a unui sistem, de control intern viabil.

Drept urmare, sistemul de control este uzitat în multiple scopuri: monitorizare, învățare, semnalizare, constrângere, supraveghere, motivare și altele. Cu toate acestea, noi folosim un singur descriptor – sistemul de control managerial – pentru a caracteriza aceste procese distincte.

Aspecte actuale privind organizarea controlului financiar în instituțiile publice

Controlul intern este temelia pe care se bazează exercitarea unei bune gestiuni a operațiilor unei entități economice. Conform OMFP nr. 1802, din 2014 (Ministerul Finanțelor Publice 2014) (cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 2015) pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, controlul intern al entității are ca scop asigurarea următoarelor obiective:

- a) conformitatea cu legislația în vigoare;

¹ Definiție preluată din punctul I. Glosarul de termeni, din partea de anexă, intitulată Codul controlului intern managerial al entităților publice la OSGG nr. 600, din 2018.

² ISACF. 1995. “COBIT: Control Objectives for Information and related Technology”, Information Systems Audit and Control Foundation (ISACF).

- b) aplicarea deciziilor luate de conducerea entității;
- c) funcționarea optimă a activităților interne ale entității;
- d) fiabilitatea informațiilor financiare;
- e) eficacitatea operațiunilor financiare;
- f) utilizarea eficientă a resurselor;
- g) prevenirea și gestionarea riscurilor care ar putea împiedica atingerea obiectivelor stabilite.

Controlul intern reprezintă procesul creat, implementat și actualizat de către cei responsabili cu administrația societății, de către conducerea și personalul acesteia, care furnizează o asigurare rezonabilă în ceea ce privește realizarea obiectivelor entității, inclusiv fiabilitatea informațiilor financiare, eficacitatea și eficiența operațiunilor desfășurate, precum și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile.

Conform aceluiași OMFP nr 1802, din 2014, procedurile de control intern dețin următoarele obiective:

- 1) urmărirea înscrierii activității entității și a comportamentului personalului în cadrul definit de legislația aplicabilă, valorile, normele și regulile interne ale entității;
- 2) verificarea corectitudinii informațiilor contabile, financiare și de gestionare transmise pentru a reflecta precis activitatea și starea entității.

Controlul intern are ca scop asigurarea coerenței obiectivelor, identificarea factorilor-cheie de reușită și comunicarea conducătorului entității, în timp real, a informațiilor cu privire la performanțe și perspective.

Controlul intern vizează realizarea unui obiectiv general, acela de a asigura continuitatea funcționării entității prin atingerea obiectivelor sale, care, la rândul său, cuprinde patru mari sub-obiective:

- 1) respectarea dispozițiilor (legilor, regulamentelor și contractelor);
- 2) asigurarea fiabilității și exhaustivității informațiilor financiare și operaționale (situații financiare fiabile);
- 3) asigurarea eficacității și eficienței operațiilor (optimizarea utilizării resurselor);
- 4) protejarea resurselor entității (protecția activelor entității).

Controlul intern încorporează componente interconectate (este un ansamblu, conceput la nivelul întregii entități):

- a) definirea clară a responsabilităților, resurse și proceduri adecvate, modalități și sisteme de informare, instrumente și practici corespunzătoare;
- b) difuzarea internă de informații pertinente, fiabile, a căror cunoaștere permite fiecăruia să-și exercite responsabilitățile;
- c) un sistem care urmărește, pe de o parte, analizarea principalelor riscuri identificabile în ceea ce privește obiectivele entității și, pe de altă parte, asigurarea existenței de proceduri de gestionare a acestor riscuri;

d) activități corespunzătoare de control pentru fiecare proces, concepute pentru a reduce riscurile susceptibile să afecteze realizarea obiectivelor entității; o supraveghere permanentă a dispozitivului de control intern, precum și o examinare a funcționării sale.

În concluzie, controalele interne riguroase în sectorul public au un impact semnificativ asupra credibilității unui guvern și asupra operațiunilor sale. Acestea constituie mediul de control pe plan internațional în care operează toate națiunile. Standardele de control intern conferă un mecanism prin intermediul căruia o națiune are posibilitatea de a dobândi o asigurare rezonabilă asupra faptului că bunurile sale sunt protejate, raportarea financiară este fiabilă, iar operațiunile financiare respectă standardele etice.

Controlul financiar ca parte a controlului intern/managerial, în structurile Ministerului Apărării Naționale

Implementarea unui sistem de control intern/managerial și a unui sistem de control financiar, modern, racordat la tendințele pe plan internațional și european în domeniu, reprezintă o necesitate obiectivă și o condiție de succes pentru un management performant al entităților publice din țara noastră și, în particular, în unități ale Ministerului Apărării Naționale.

Sistemul de control intern managerial în armată are la bază Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.100/2019 pentru aprobarea Normelor metodologice cu privire la sistemul de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale (Ministerul Apărării Naționale 2019) și se organizează astfel încât să asigure realizarea următoarelor trei categorii de obiective permanente:

- a) eficacitatea și eficiența funcționării;
- b) credibilitatea informațiilor interne și externe;
- c) conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne.

Sistemul de control intern managerial (PODCA 2015, 5) reprezintă o componentă integrantă și esențială a managementului instituției, având o influență semnificativă asupra fiabilității guvernului și activităților sale. Acest sistem este un angajament asumat al României în cadrul Capitolului 28 (Comisia Europeană 2003), „Control financiar”, de negociere cu Uniunea Europeană, actualul Capitol 32.

Controlul intern managerial (Secretariatul General al Guvernului 2018) este un sistem complex de control, exercitat la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilit de conducere, conform obiectivelor și reglementărilor legale, pentru asigurarea administrării eficiente și economice a fondurilor. Acesta include structurile organizatorice, metodele și procedurile. Sintagma „control intern managerial” reliefează responsabilitatea tuturor nivelurilor ierarhice în menținerea controlului asupra activităților desfășurate.

Acest sistem de control se structurează, în cadrul ministerului, pe temeiul următoarelor principii (Ministerul Apărării Naționale 2019, art.3, alin.2):

- a) al legalității;
- b) al adaptabilității;
- c) al integralității;
- d) al uniformității;
- e) al finalității;
- f) al eficienței;
- g) al eficacității;
- h) al economicității.

Pentru a monitoriza, a coordona și a îndruma metodologic implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial, în cadrul ministerului se constituie și funcționează, în funcție de nivelul ierarhic, următoarele comisii (Ministerul Apărării Naționale 2019, art.5):

- a) la nivelul ministerului, Comisia de monitorizare a Ministerului Apărării Naționale;
- b) la nivelul structurilor ministerului ai căror comandanți/șefi posedă calitatea de ordonatori de credite, comisii de monitorizare în domeniul controlului intern managerial;
- c) la nivelul structurilor ministerului ai căror comandanți/șefi nu dețin calitatea de ordonatori de credite, se desemnează, prin ordin de zi pe unitate, un responsabil cu monitorizarea implementării standardelor de control intern managerial.

Comisia de monitorizare a ministerului are în componență:

- a) președinte – locțiitorul secretarului general al Ministerului Apărării Naționale/secretarul general adjunct al Ministerului Apărării Naționale;
- b) membri.

Membrii Comisiei de monitorizare pe minister (Ministerul Apărării Naționale 2019, art.6, alin. 1 și 2) sunt persoane care îndeplinesc funcții importante la acest palier superior, și anume:

- a) directorul Statului Major al Apărării;
- b) locțiitori ai șefilor de departamente și direcții din această structură de bază a ministerului.

Comisia de monitorizare a ministerului deține atribuții multiple, dintre care amintim câteva (Ministerul Apărării Naționale 2019, art.9):

- a) monitorizează, coordonează și îndrumă metodologic structurile ministerului în domeniul controlului intern managerial;
- b) elaborează Programul de dezvoltare a sistemului de control intern managerial al Ministerului Apărării Naționale și îl supune spre aprobare ministrului apărării naționale;
- c) coordonează procesul de actualizare a obiectivelor generale și specifice de către structurile ministerului;
- d) analizează și prioritizează riscurile semnificative, care pot afecta atingerea

obiectivelor ministerului, prin stabilirea profilului de risc și a limitei de toleranță la risc.

Pe linia implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial, comandanții/șefii structurilor ministerului posedă o serie de atribuții, dintre care amintim (Ministerul Apărării Naționale 2019, art. 12):

- a) aplică principiile controlului intern managerial în cadrul actului de conducere;
- b) asigură cadrul organizațional și procedural cu privire la punerea în aplicare a măsurilor necesare implementării și dezvoltării continue a sistemului propriu de control intern managerial;
- c) decid măsurile corespunzătoare de management al riscurilor;
- d) aprobă Registrul de riscuri și Programul de dezvoltare a sistemului de control intern managerial;
- e) dispun măsurile utile pentru convocarea comisiei de monitorizare, în vederea realizării activității de autoevaluare a sistemului propriu de control intern managerial;
- f) aprobă rapoartele și informările/situațiile centralizatoare prevăzute de legislația în domeniu și dispun transmiterea acestora, ierarhic, la Secretariatul general, la termenele stabilite.

În conformitate cu Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 (Secretariatul General al Guvernului 2018), activitatea acestor persoane care dețin funcții importante de conducere are la bază următoarele 16 standarde de control intern managerial: Standardul 1 – Etica și integritatea; Standardul 2 – Atribuții, funcții, sarcini; Standardul 3 – Competența, performanța; Standardul 4 – Structura organizatorică; Standardul 5 – Obiective; Standardul 6 – Planificarea; Standardul 7 – Monitorizarea performanțelor; Standardul 8 – Managementul riscului; Standardul 9 – Proceduri; Standardul 10 – Supraveghere; Standardul 11 – Continuitatea activității; Standardul 12 – Informare și comunicare; Standardul 13 – Gestionarea documentelor; Standardul 14 – Raportarea contabilă și financiară; Standardul 15 – Evaluarea sistemului de control intern managerial; Standardul 16 – Auditul intern.

Standardele de control intern managerial stabilesc un set de reguli de management, pe care toate entitățile publice trebuie să le urmeze. Scopul acestor standarde este să instituie un model de control intern managerial uniform și coerent care să permită comparații între entități de același fel sau în cadrul aceleiași entități, la momente diferite, și să facă posibilă evidențierea rezultatelor entității și a evoluției sale. Standardele constituie un sistem de referință, în raport cu care se evaluează sistemele de control intern managerial, se identifică zonele și direcțiile de schimbare.

În cadrul implementării standardelor de control intern managerial, se parcurg două etape obligatorii:

- 1) Autoevaluarea, efectuată de către comandanți/șefi care au calitatea de ordonatori de credite;
- 2) Evaluarea, realizată de structura de audit public intern din minister.

În cadrul procesului de autoevaluare a sistemului de control intern managerial, structurile ministerului ai căror comandanți/șefi au calitatea de ordonatori de credite parcurg, cu precădere, următoarele etape:

- a) convocarea comisiei de monitorizare pentru a realiza autoevaluarea sistemului propriu de control intern managerial;
- b) completarea Chestionarului de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern managerial;
- c) întocmirea Situației sintetice a rezultatelor autoevaluării și evaluarea conformității sistemului propriu de control intern managerial cu standardele de control intern managerial, în raport cu numărul de standarde implementate.

Astfel, sistemul de control intern managerial, prin intermediul setului complet de standarde și proceduri conexe, are rolul de a asista persoanele și colectivele cu rol managerial pentru a nu omite niciun detaliu din procesul managerial amplu și complex, în care este implicat întregul personal într-un fel sau altul.

Concluzii

Structurile de control financiar din instituțiile publice sunt mult mai bine reglementate, instituite, structurate și încadrate cu personal adecvat, pe când la firmele private acest lucru este mai puțin posibil, proprietarii acestora fiind animați de regulile eficienței și încadrării cu personal de specialitate pe linie financiar-contabil la nivel minim, iar uneori, la firme mici se recurge la externalizarea acestui serviciu, ceea ce face să poată fi găsit personal care să efectueze control financiar ca la instituțiile publice.

Sistemul de control intern managerial are la bază reglementările și standardele internaționale în domeniu, aplicate pentru toate entitățile publice (avem în vedere Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018 referitor la aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice) și particularizat la specificul armatei (prin Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.100/2019 pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale).

Așadar, în concluzie, apare o întrebare fundamentală: cum ar trebui realizată evaluarea critică a sistemului actual de control intern, prezent în structurile din armată și, în special, ce măsuri trebuie luate ulterior pentru a dezvolta și a perfecționa acest sistem, astfel încât să permită controlul eficient al tuturor activităților?

Referințe

Comisia Europeană. 2003. „Evoluția negocierilor de aderare la UE.” http://ec.europa.eu/romania/documents/eu_romania/tema_20.pdf.

EUR-Lex. 2018. *Regulamentul (UE, Euratom) 2018/1046 al Parlamentului European și al Consiliului, din 18 iulie 2018, privind normele financiare aplicabile bugetului general al Uniunii, de modificare a Regulamentelor (UE) nr. 1296/2013.* Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L193, 30.07.2018. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=celex%3A32018R1046>.

- Guvernul României.** 1999. *Ordonanța nr. 119, din 31 august 1999, privind auditul intern și controlul financiar preventiv.* Monitorul Oficial nr. 430. 31 august 1999. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/19169>.
- Ministerul Apărării Naționale.** 2019. *Ordin nr. M.100, din 13 mai 2019, pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale. Partea I.* Monitorul Oficial al României nr. 456. 6 iunie 2019. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/214799>.
- Ministerul Finanțelor Publice.** 2014. *Ordin Nr. 1802, din 29 decembrie 2014 - Partea I pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Partea I.* Monitorul Oficial nr. 963. 30 decembrie 2014. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_1802_2014.pdf.
- . 2019. *Ordin nr. 103, din 16 ianuarie 2019, privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 923/2014.* Monitorul Oficial nr. 87. 4 februarie 2019. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/210519>.
- Parlamentul României.** 2002a. *Lege nr. 500, din 11 iulie 2002, privind finanțele publice.* Monitorul Oficial nr. 597. 13 august 2002. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/37954>.
- . 2002b. *Lege nr. 672, din 19 decembrie 2002, privind auditul public intern.* Monitorul Oficial nr. 953. 24 decembrie 2002. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/40929>.
- . 2008. *Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991 (**republicată**).* Monitorul Oficial nr. 454. 18 iunie 2008. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224183>.
- PODCA.** 2015. „Îmbunătățirea eficacității organizaționale a MEN și a instituțiilor subordonate prin dezvoltarea sistemului de control managerial intern.” <https://isjilfov.ro/files/fisiere/Newsletter-nr-2-SMIS-37635.pdf>.
- Secretariatul General al Guvernului.** 2018. *Ordin nr. 600, din 20 aprilie 2018, privind aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice.* Monitorul Oficial nr. 387. 7 mai 2018. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/200317>.