



ROLUL ȘI LOCUL AUDITULUI PUBLIC INTERN DIN MINISTERUL APĂRĂRII NAȚIONALE ÎN CADRUL SISTEMULUI DE MANAGEMENT AL ENTITĂȚII PUBLICE DIN ACEST MINISTER

ROLE AND PLACE OF THE INTERNAL PUBLIC AUDIT IN THE MINISTRY OF NATIONAL DEFENCE WITHIN THE MANAGEMENT SYSTEM OF THE PUBLIC ENTITY IN THIS MINISTRY

RÔLE ET PLACE DE L'AUDIT PUBLIC INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE DE LA DÉFENSE NATIONALE DANS LE SYSTÈME DE GESTION DE L'ENTITÉ PUBLIQUE DU LEDIT MINISTÈRE

Col.drd. Ioan-Daniel DRĂGĂNESCU*

În acest articol, ne-am propus să reliefăm, în primul rând, caracteristicile sistemului de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale, ca una dintre piesele de rezistență ale întregului mecanism managerial din această structură a administrației publice. Pentru a înțelege întregul mecanism de control și efectele sale asupra rezultatelor finale ale fiecărei structuri organizatorice din armata română, ne-am oprit, în cercetarea noastră, asupra anumitor conexiuni care există între sistemul de management, cel de control intern managerial și cel al auditului intern, pentru evaluarea controlului intern managerial în aceste entități. Partea finală a articolului am dedicat-o prezentării modalităților de efectuare a evaluării inițiale a controlului intern managerial și de urmărire a implementării de măsuri în acest domeniu de către auditul intern. În această zonă a cercetării întreprinse, am formulat și anumite soluții de îmbunătățire a acestei activități în viitor în Armata României.

In this article we set out to highlight, first of all, the characteristics of the internal managerial control system in the Ministry of National Defence, as one of the resistance pieces of the entire managerial mechanism in this structure of public administration. In order to understand the whole control mechanism and its effects on the final results of each organizational structure in our army, we stopped in our research on certain connections that exist among the management system, the internal management control and the internal audit for the evaluation of the internal managerial control in these entities. The final part of our article is dedicated to the presentation of the ways to perform the initial evaluation of the internal managerial control and to follow the implementation of measures in this field by the internal audit. In this area of research undertaken by us, we have formulated certain solutions to improve this activity in the future in the Romanian Army.

Dans cet article, on a l'intention de mettre premièrement en évidence les caractéristiques du système de contrôle interne de gestion au sein du ministère de la Défense nationale, comme l'un des éléments de base de l'ensemble du mécanisme de gestion de cette structure d'administration publique. Pour qu'on puisse comprendre le fonctionnement du dispositif de contrôle et ses effets sur les résultats finaux au niveau de chaque structure organisationnelle de l'armée, nous avons fait ressortir de nos recherches les connexions existantes entre le système de gestion, le système de contrôle de gestion interne et celui de l'audit interne pour l'évaluation du contrôle de gestion interne dans ces entités. La dernière partie de l'article est consacrée à la présentation des modalités de réalisation de l'évaluation initiale du contrôle de gestion interne et de suivi de la mise en œuvre des mesures dans ce domaine par l'audit interne. Au cours de la recherche entreprise, on a également formulé quelques solutions pour rendre meilleure à l'avenir cette activité au sein de l'armée roumaine.

Cuvinte-cheie: sistemul de control intern managerial; control intern managerial; standard de control intern managerial; auditul public intern; misiune de asigurare; prag de semnificație; sondaj statistic.

Keywords: internal managerial control system; internal managerial control; managerial internal control standard; internal public audit; insurance mission; significance threshold; statistical survey.

Mots-clés: système de contrôle interne de gestion; contrôle interne de gestion; norme de contrôle interne de gestion; l'audit public interne; mission d'assurance; seuil de signification; enquête statistique.

*Casa de Pensii Sectorială a Ministerului Apărării Naționale

e-mail: drgioan71@gmail.com

Caracteristicile sistemului de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale

Sistemul de management din entitățile armatei are ca și componentă foarte importantă sistemul de control intern managerial. Acest din urmă sistem este reglementat, la rândul său, de *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.100/2019 pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale*¹ și se organizează astfel încât să asigure realizarea următoarelor trei categorii de obiective permanente: eficacitatea și eficiența funcționării; fiabilitatea informațiilor interne și externe; conformitatea cu legile, regulamentele și politicile interne.

*Sistemul de control intern managerial*² este o componentă integrantă și esențială a managementului instituției, care vizează întreaga activitate, având un impact uriaș asupra credibilității unui guvern și operațiunilor pe care le derulează. Sistemul de control intern managerial este un angajament asumat al României, în cadrul Capitolului 28³, *Control financiar*, de negociere cu Uniunea Europeană.

Conceptual, *controlul intern managerial*⁴ reprezintă ansamblul formelor de control exercitat 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.

Acest sistem de control se organizează în cadrul ministerului pe baza următoarelor principii⁵: principiul legalității; principiul adaptabilității; principiul integralității; principiul uniformității; principiul finalității; principiul eficienței; principiul eficacității; principiul economicității.

În vederea monitorizării, coordonării și îndrumării metodologice a implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial, în minister se constituie și funcționează, în funcție de nivelul ierarhic, următoarele comisii⁶:

- la nivelul ministerului, Comisia de monitorizare a Ministerului Apărării Naționale;

- la nivelul structurilor ministerului, ai căror comandanți/șefi au calitatea de ordonatori de credite, comisii de monitorizare în domeniul controlului intern managerial;

- la nivelul structurilor ministerului, ai căror comandanți/șefi nu au 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: președinte – locțiitorul secretarului general al Ministerului Apărării Naționale/secretarul general adjunct al Ministerului Apărării Naționale; membri.

Membrii Comisiei de monitorizare pe minister⁷ sunt persoane care îndeplinesc funcții importante la acest palier superior, și anume: directorul Statului Major al Apărării; locțiitori ai șefilor de departamente și direcții din această structură de bază a ministerului apărării.

Comisia de monitorizare a ministerului are numeroase atribuții, dintre care menționăm câteva⁸: monitorizează, coordonează și îndrumă metodologic structurile ministerului în domeniul controlului intern managerial; elaborează Programul de dezvoltare a sistemului de control intern managerial al Ministerului Apărării Naționale și îl supune spre aprobare ministrului apărării naționale; coordonează procesul de actualizare a obiectivelor generale și specifice de către structurile ministerului; analizează și prioritizează riscurile semnificative, care pot afecta atingerea obiectivelor ministerului, prin stabilirea profilului de risc și a limitei de toleranță la risc.

La baza activității acestor persoane cu importante funcții de conducere, stau, potrivit *Ordinului secretarului general al Guvernului nr. 600/2018*⁹, 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 – Supravegherea; Standardul 11 – Continuitatea activității; Standardul 12 – Informarea și comunicarea; 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 definesc un minim de reguli de management pe care toate entitățile publice trebuie să le urmeze. Scopul standardelor este de a crea 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 care 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 procesul de implementare a standardelor de control intern managerial, se parcurg două etape obligatorii: etapa autoevaluării, efectuată de către comandanți/șefi care au calitatea de ordonatori de credite; etapa evaluării, efectuată de structura de audit public intern din minister.

Pentru autoevaluarea sistemului de control intern managerial, structurile ministerului ai căror comandanți/șefi au calitatea de ordonatori de credite parcurg, în principal, următoarele etape: convocarea comisiei de monitorizare în vederea realizării autoevaluării sistemului propriu de control intern managerial; completarea chestionarului de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern managerial; întocmirea situației sintetice a rezultatelor autoevaluării și aprecierea gradului de conformitate a sistemului propriu de control intern managerial cu standardele de control intern managerial, în raport cu numărul de standarde implementate.

Conexiuni între sistemul de management, cel de control intern managerial și cel al auditului intern de evaluare a controlului intern managerial

Structurile de audit public intern asigură evaluarea independentă și obiectivă a sistemului de control intern managerial al structurilor ministerului.

Pentru fundamentarea *Raportului anual asupra sistemului de control intern managerial*, la nivelul ministerului se stabilesc următoarele responsabilități: structurile ministerului auditate de către structurile de audit public intern/extern în domeniul controlului intern managerial transmit la Secretariatul general, în termen de 30 de zile

de la încheierea misiunii de audit, principalele recomandări, formulate în raportul de audit public, precum și principalele măsuri dispuse în vederea implementării acestora; Direcția audit intern transmite la Secretariatul general o sinteză cu privire la principalele constatări în domeniul controlului intern managerial, precum și elementele considerate relevante în programul și activitatea structurii de audit, până la data de 25 ianuarie a anului următor, pentru anul precedent.

Întregul sistem de management și cele două componente ajutoare (de control intern managerial și de evaluare a acestui control de către auditul intern) la nivelul tuturor entităților din Ministerul Apărării Naționale vizează un întreg set de documente și responsabilități: strategii; planuri strategice; proceduri; manuale; regulamente interne; proiecte de structuri; registre; reguli; desemnări de persoane cu anumite atribuții; instituii și revizuirii de documente manageriale; indicatori cantitativi și calitativi de performanță; controale; măsuri/planuri etc.

În acest carusel de documente, persoanele cu rol managerial trebuie să elaboreze documentele de referință, să organizeze difuzarea lor până la nivelul de bază al execuției, să evalueze, prin controale periodice, pe paliere ierarhice, îndeplinirea tuturor ordinelor și dispozițiilor manageriale, să emită dispoziții de corectare a neconformităților și de asigurare a continuității activității fiecărei structuri din Ministerul Apărării Naționale.

Sistemul de control intern managerial are menirea, prin întregul set de standarde și proceduri conexe, să ajute persoanele și colectivele cu rol important în acest domeniu să nu omită niciun detaliu din amplul și complexul proces managerial, în care, într-un fel sau altul, este implicat întregul personal.

La rândul său, auditul intern, prin misiunile pe care le efectuează și în care evaluează și controlul intern managerial, se constituie într-un filtru suplimentar, un ochi extern (alături de auditul public extern al Curții de Conturi), de supervizare a procesului managerial, prin care se sesizează anumite neconformități, și, prin recomandările făcute, contribuie la îmbunătățirea actului managerial.

Se cuvine să punctăm, în această parte a articolului, etapele evaluării controlului intern de către auditorii Curții de Conturi a României, din

perspectiva faptului că auditorii interni trebuie să se inspire și să se orienteze în activitatea lor din experiența și practica acestui organism suprem de audit public din țara noastră.

În procesul de evaluare a sistemului de control intern, auditorii publici externi trebuie să parcurgă următoarele etape: cunoașterea și înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern; estimarea riscului de control intern; testarea mecanismelor de control intern (teste de control). Pentru a realiza acest proces de evaluare, auditorul public extern trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului. Acestea sunt proceduri de audit, efectuate pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern¹⁰.

Conform *ISSAI 1315*¹¹, „Identificarea și evaluarea riscurilor unei erori semnificative prin înțelegerea entității și a mediului său”, se precizează că: „Auditorul trebuie să obțină înțelegerea controlului intern relevant pentru activitatea de audit. Măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant pentru acțiunea de audit, depinde de raționamentul profesional al auditorului”.

Această îndrumare, care se referă la auditorii publici externi atunci când urmăresc identificarea și evaluarea riscurilor prin înțelegerea entității și a mediului său, este adecvată și pentru auditorii publici interni, care trebuie și ei să parcurgă o astfel de etapă în evaluarea controlului intern în entitățile publice pe care le auditează.

Vom puncta din toate cele trei etape doar cea care se referă la tipurile de proceduri folosite de acești auditori pentru testarea funcționării mecanismelor de control intern la entitățile auditate extern.

În practică, se utilizează patru tipuri de proceduri pentru testare, și anume: chestionarea angajaților entității; examinarea documentelor, evidențelor și rapoartelor; se utilizează pentru mecanismele de control care se concretizează în documente; observarea activităților legate de control; se utilizează pentru mecanismele de control care nu se concretizează în documente; reconstituirea procedurilor entității (presupune ca auditorul să refacă activitatea de control)¹².

În urma evaluării sistemului de control intern din entitatea publică verificată, auditorii publici externi concluzionează dacă acesta a fost proiectat și funcționează conform cerințelor legale, acordând calificative (foarte bine, bine, satisfăcător, nesatisfăcător).

Auditorii publici interni, inclusiv cei din Ministerul Apărării Naționale, trebuie să ia în considerare și să aplice (cu particularizările de rigoare care se impun pentru un astfel de audit) aceste etape și proceduri, care sunt de mare rafinament și esență și care le asigură compatibilitate cu activitatea auditorilor externi, ce au ca misiune să le evalueze și lor activitatea.

Modalități de efectuare a evaluării inițiale de către auditul intern a controlului intern managerial și de urmărire a implementării de măsuri în entitățile armatei

În continuare, se vor puncta câteva elemente semnificative prin care auditul public intern evaluează controlul intern managerial și modul în care, prin instrumentele și procedurile specifice acestei activități, depistează neconformitățile și face recomandările adecvate pentru ca actul managerial în entitățile armatei să se desfășoare cât mai bine cu putință.

După cum se cunoaște, potrivit *HG nr. 1086*¹³, din 2013 pentru aprobarea *Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*, misiunile de asigurare se realizează în conformitate cu tipurile de audit intern reglementate de lege și pot fi: misiuni de audit de regularitate/conformitate; misiuni de audit al performanței; misiuni de audit de sistem.

Pe baza acestui act normativ, particularizarea misiunilor de audit intern în armată s-a efectuat prin *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M67, din 17.06.2014*¹⁴.

Auditul public intern reprezintă, pentru domeniul militar, activitatea funcțional-independentă și obiectivă, de asigurare și consiliere, concepută să adauge valoare și să îmbunătățească activitățile desfășurate în cadrul Ministerului Apărării Naționale; auditul public intern ajută conducerea ministerului, structurile și unitățile militare auditate să își îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea managementului riscului, controlului și proceselor de guvernanță¹⁵.

O misiune de asigurare în entitățile armatei, indiferent de tipul de audit folosit (de regularitate/conformitate, al performanței sau de sistem), presupune parcurgerea mai multor momente sau etape: pregătirea misiunii; intervenție la fața locului; raportarea misiunilor de audit intern;



urmărirea recomandărilor. Acest act normativ aduce mai multe noutăți față de reglementările anterioare, dar dintre ele punctăm câteva care au legătură cu problematica evaluării de către auditul intern a controlului intern managerial și care au fost evidențiate de specialiști din Direcția de audit intern din Ministerul Apărării Naționale.

O primă problemă de noutate se referă la implementarea misiunilor de evaluare a activității de audit public intern, care reprezintă un pas înainte în ceea ce privește asigurarea unui audit de calitate, în condițiile în care această activitate are ca scop furnizarea unei opinii independente și obiective cu privire la gradul de conformitate și de performanță atins de compartimentul de audit public intern, în vederea formulării de recomandări corective și/sau care să contribuie la creșterea eficienței și eficacității activității de audit public intern¹⁶. Potrivit acestei noi prevederi, Direcția de audit intern trebuie să efectueze această evaluare prin verificări periodice, cel puțin o dată la cinci ani, în condiții de independență, a secțiilor de audit din teritoriu, din subordine.

O noutate de importanță majoră adusă de acest act normativ se referă la evaluarea și ierarhizarea riscurilor și configurarea misiunii de audit, în funcție și de aceste elemente.

Legat de problematica evaluării riscurilor, în opinia unui alt specialist din Direcția de audit intern a Ministerului Apărării Naționale, sunt cel puțin trei aspecte de noutate:

- *stabilirea criteriilor de analiză a riscurilor;* în acest caz, se definesc factori de risc asociați elementelor ce compun universul de audit, în funcție de specificul entității, precum și o scară de stabilire a nivelului acestora. De exemplu, factori de risc pot fi: valoarea operațiunilor derulate, bugetul alocat, complexitatea operațiunilor, numărul de operațiuni, imaginea/reputația etc. Pentru fiecare factor, se stabilește o scară de evaluare pe niveluri, precum și o pondere;

- *determinarea punctajului total al riscului pe fiecare proces/activitate/structură/program și ierarhizarea acestora;* în acest caz, se evaluează fiecare element al universului de audit (de exemplu, fiecare structură), în raport cu fiecare factor de risc stabilit; pe fiecare element, se însumează, ponderat, nivelul asociat fiecărui factor de risc și astfel se determină punctajul total al riscului, adică evaluarea riscului la nivel macro;

- *stabilirea modului de cuprindere/repartizare a misiunilor de audit public intern în plan/întocmirea referatului de justificare;* în această etapă, se menționează modul în care se întocmește planul de audit multianual și planul anual, prin precizarea metodei de selectare în plan; de exemplu, includerea în auditare în primul an a structurilor cu risc mare (punctaj total al riscului mare)¹⁷.

O altă noutate pe care dorim să o evidențiem și care are legătură cu tematica cercetării noastre este legată de modificări aduse procedurii de urmărire a recomandărilor.

S-a statornicit posibilitatea ca auditorii să analizeze și să evalueze planul de acțiune elaborat de entitatea auditată pentru implementarea recomandărilor și, după caz, să propună eventuale modificări. Totodată, este stabilit și un termen maximal pentru transmiterea planului de acțiune pentru implementarea recomandărilor de către entitatea auditată, de 15 zile de la primirea raportului de audit public intern. Implementarea acestor măsuri poate conduce la diminuarea riscurilor de implementare necorespunzătoare a recomandărilor formulate prin raportul de audit public intern.

În ceea ce privește raportarea stadiului progresului înregistrat în procesul de implementare a recomandărilor, se pot utiliza următoarele elemente: problema/constatarea (în sinteză), recomandarea, stadiul implementării, activități/acțiuni realizate, rezultate obținute și evaluarea acestora, motivul neimplementării sau implementării parțiale a recomandărilor, responsabil, termen.

În modelul *Fișei de urmărire a implementării recomandărilor (FUIR)*, propuse prin *Normele metodologice privind exercitarea auditului public intern în Ministerul Apărării Naționale*, aprobate prin Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.67/2014, se prevede, ca noutate (sub formă de rubrică distinctă în FUIR), și valoarea adăugată adusă de auditul intern (șeful compartimentului de audit public intern trebuie să evalueze valoarea adăugată de auditul intern prin implementarea recomandărilor și să cuprindă aceste informații în raportările periodice)¹⁸.

În continuare, ne vom focaliza pe metodologia de evaluare a controlului intern managerial de către auditul intern din armată.

După momentul evaluării riscurilor și ierarhizarea acestora în procesul de audit intern, urmează, ca moment important, evaluarea inițială a

controlului intern și stabilirea obiectivelor misiunii de audit public intern. Evaluarea inițială a controlului intern se realizează pe baza chestionarului de control intern.

Chestionarul de control intern permite, prin intermediul întrebărilor formulate și răspunsurilor primite, identificarea activităților de control intern, instituite de management, și aprecierea funcționalității acestora.

Evaluarea inițială a controlului intern presupune parcurgerea următoarelor etape: determinarea modalităților de funcționare a fiecărei activități/acțiuni identificate; identificarea controalelor interne existente, pe baza chestionarului de control intern și a documentelor colectate; stabilirea controalelor interne, așteptate pentru fiecare activitate/acțiune și risc identificat; stabilirea conformității controlului intern.

Pentru evaluarea inițială a controlului intern, se utilizează o scală, pe trei niveluri, astfel: control intern conform; control intern parțial conform; control intern neconform.

Evaluarea inițială a controlului intern și stabilirea obiectivelor de audit se realizează pe trei paliere de riscuri: activitățile/acțiunile cu riscurile de nivel ridicat, indiferent de rezultatul evaluării controlului intern; activitățile/acțiunile cu riscurile de nivel mediu și controalele interne parțial conforme sau neconforme; activitățile/acțiunile cu riscuri mici și controale interne neconforme.

În auditare, pot fi cuprinse și alte activități/acțiuni cu riscuri medii sau mici, în funcție de resursele de audit disponibile.

Potrivit *Procedurii P-08 – Evaluarea inițială a controlului intern și stabilirea obiectivelor misiunii de audit public intern în Ministerul Apărării Naționale*, auditorii interni au următoarele obligații: stabilesc modalitățile de funcționare a fiecărei activități/acțiuni; stabilesc controalele interne planificate pentru fiecare activitate/acțiune; concep și elaborează Chestionarul de control intern, utilizat în identificarea controalelor interne existente; obțin răspunsurile la întrebările formulate în Chestionarul de control intern; identifică, pentru fiecare acțiune/operație, controalele interne existente; realizează evaluarea inițială a controlului intern; stabilesc obiectivele misiunii de audit public intern; elaborează formularul privind Evaluarea inițială a controlului intern și stabilirea obiectivelor misiunilor de audit public intern; efectuează

eventualele modificări stabilite în ședința de lucru; îndosariază documentele elaborate în cadrul procedurii de analiză a riscului în dosarul misiunii de audit public intern.

Șeful Direcției audit intern sau șeful structurii teritoriale subordonate sau Supervisorul, la rândul său va trebui: să analizeze și să evalueze controalele interne așteptate identificate; să analizeze și să revizuiască chestionarul de control intern elaborat; să analizeze și să evalueze controalele interne existente identificate; să organizeze o ședință de lucru cu echipa de audit intern pentru a analiza modul în care a fost evaluat controlul intern; să supervizeze formularul privind Evaluarea inițială a controlului intern și stabilirea obiectivelor misiunilor de audit public intern.

Examinând cu atenție criteriile pe baza cărora se evaluează riscurile unei entități auditate, constatăm că acestea trebuie comensurate cu mai multă precizie atât la partea de probabilități de apariție a riscurilor, cât și la partea de impact al riscurilor.

În partea de probabilități de producere a riscurilor, unul dintre criteriile din aceste probabilități se referă la riscul analizat, în sensul că acesta se poate situa în trei variante: nu s-a manifestat anterior în entitatea auditată/domeniul auditat (și atunci, probabilitatea de apariție este mică); s-a manifestat rar în trecut în entitatea auditată/domeniul auditat (și atunci, probabilitatea de apariție este medie); s-a manifestat des în trecut în entitatea auditată/domeniul auditat (și atunci probabilitatea de apariție este mare).

Considerăm că, aici, ar trebui completat acest risc, cu precizarea unor intervale de frecvență de apariție de la misiunea anterioară de audit la cea care urmează să se desfășoare (de exemplu, dacă frecvența a fost între 1 și 5, în intervalul de 3 ani de la auditarea anterioară, să se considere risc mediu, și dacă frecvența manifestării acestui risc a fost mai mare de 5, în intervalul de 3 ani de la auditarea anterioară, să se considere risc ridicat.

La partea de impact, sunt prevăzute, drept criterii pierderi de active, și afectarea costurilor de funcționare. Se disting și aici trei niveluri de impact: impact scăzut (nu există pierderi de active; costurile de funcționare nu sunt afectate); impact mediu (pierderile de active sunt reduse; creșterea costurilor de funcționare este moderată); impact ridicat (pierderi semnificative de active; costuri ridicate de funcționare).



La această parte de determinare a impactului, în funcție de criteriile de mai sus la care ne-am referit, ar trebui aduse niște amendamente.

Pentru pierderile de active, trebuie stabilit un prag de semnificație¹⁹ al valorii acestora, pentru a putea să le încadrăm în una din clasele de impact.

Pentru stabilirea pragului de semnificație, se poate merge pe un anumit procent (de obicei 1-2% din valoarea activelor totale de care dispune unitatea, potrivit situațiilor financiare anuale, depuse în anii de la ultimul audit intern până la cel care urmează). Dacă nu există pagube de active (constatate la inventarierea anuală, la inspecții și controale derulate sau ca urmare a unor evenimente extraordinare și reflectate în situațiile financiare anuale), atunci impactul este scăzut. Dacă există pagube de active situate sub sau la nivelul pragului de semnificație (constatate la inventarierea anuală, la inspecții și controale derulate sau ca urmare a unor evenimente extraordinare și reflectate în situațiile financiare anuale), atunci impactul este mediu. Dacă există pagube de active situate peste nivelul pragului de semnificație (constatate la inventarierea anuală, la inspecții și controale derulate sau ca urmare a unor evenimente extraordinare și reflectate în situațiile financiare anuale), atunci impactul este ridicat.

Pentru costurile de funcționare, ar trebui luate în calcul două aspecte: costurile planificate prin bugete și costurile efective ale activităților/domeniilor auditate, pentru a vedea raportul dintre ele, corelat cu afectarea sau nu a calității activității desfășurate de entitatea auditată.

Valorile costurilor activităților trebuie luate din documente oficiale, validate și raportate de managementul entităților auditate structurilor ierarhice superioare (cum ar fi situațiile financiare trimestriale și anuale, bugetele proiectate și execuția lor).

Dacă raportul dintre costurile planificate și cele realizate este egal cu unul și rezultatul entității este cel stabilit prin documentele operaționale, atunci impactul este scăzut.

Dacă raportul dintre costurile planificate și cele realizate este supraunitar și rezultatul entității (tradus prin indicatori specifici de calitate ai activității sau serviciilor furnizate de entitate) este cel stabilit prin documentele operaționale, atunci impactul este mediu.

Dacă raportul dintre costurile planificate și cele realizate este subunitar și rezultatul entității

este sub cel stabilit prin documentele operaționale, atunci impactul este ridicat.

Considerăm că, procedând astfel și conferind o pondere mai mare acestor două criterii în ansamblul celor cinci criterii la partea de impact (să li se acorde o pondere mai mare față de celelalte criterii în ansamblul celor care dimensionează impactul) și corelând criteriul costurilor de funcționare cu îndeplinirea rezultatului sau a indicatorilor de calitate a activității de către entitate), se poate face o determinare și o ierarhizare a riscurilor mai conformă cu realitatea și cu criteriile de performanță și, pe baza acesteia, o focalizare a misiunii de audit pe activitățile și domeniile auditabile, în ordinea ierarhiei riscurilor.

Pentru a spori performanțele activității de audit intern, considerăm că este foarte important să primim feedbackuri și din partea celor auditați, pentru a vedea și opinia lor în legătură cu gradul de necesitate și de utilitate al misiunii de audit în entitatea lor.

Considerăm că, după perioada de implementare a recomandărilor de către entitatea auditată, în cadrul misiunilor de evaluare a activității de audit intern, desfășurate de secțiile teritoriale de audit din subordine, este foarte potrivită efectuarea de către Direcția de audit intern și a unui studiu gen sondaj statistic, pe baza unui chestionar pentru aprecierea contribuției auditului intern la evaluarea și perfecționarea controlului intern managerial în unitățile militare și în alte structuri auditate de echipele acestor secții.

Sondajul statistic este o procedură prin care se caracterizează o populație, în baza cercetării unei părți a acesteia, deci a unui eșantion prelevat din populația de origine (colectivitatea totală)²⁰. Colectivitatea într-un astfel de sondaj poate fi alcătuită chiar din persoanele din entitatea auditată care au avut responsabilități și care au fost implicate direct în procesul de audit intern.

Un model de astfel de chestionar va fi adresat persoanelor implicate direct în activitatea de audit intern din partea entității supuse unei asemenea examinări (cum ar fi comandanți, locțiitori ai acestora, contabili-șefi, juriști, alți șefi de structuri independente, care au fost auditați intern de echipele secțiilor teritoriale în misiunile efectuate anterior), trebuie să cuprindă, după aprecierea noastră, pe zona evaluării controlului intern managerial, următoarele genuri de întrebări:

• Cum apreciați dacă echipa de audit a efectuat evaluarea controlului intern managerial la unitatea dumneavoastră?

- la nivel superior de obiectivitate;
- la nivel mediu de obiectivitate;
- la nivel scăzut de obiectivitate;
- la nivel foarte scăzut de obiectivitate;
- nu pot să apreciez.

• Chestionarul care v-a fost adresat, pentru evaluarea prealabilă a controlului intern managerial, vi s-a părut relevant prin întrebările ce v-au fost adresate?

- la nivel superior de relevanță;
- la nivel mediu de relevanță;
- la nivel scăzut de relevanță;
- la nivel foarte scăzut de relevanță;
- nu pot să apreciez.

• Considerați că răspunsurile pe care le-ați dat la acest chestionar au fost conforme cu realitatea, pentru a ajuta perfecționarea activității de management?

- la nivel maxim de conformitate;
- la nivel mediu de conformitate;
- la nivel scăzut de conformitate.

• Apreciați că, în misiunea lor în unitatea dumneavoastră, echipele de audit s-au focalizat pe cele mai importante probleme și cu riscurile cele mai mari pentru bunul mers al activității unității din care faceți parte?

- da, în foarte mare măsură;
- da, în mare măsură;
- da, în măsură acceptabilă;
- nu, nu s-au axat pe problemele majore și cu riscurile cele mai mari ale unității.

• Cum apreciați constatările echipei de audit intern pe zona neconformităților depistate în activitatea de control intern managerial la entitatea din care faceți parte?

- la nivel superior de obiectivitate;
- la nivel mediu de obiectivitate;
- la nivel scăzut de obiectivitate;
- la nivel foarte scăzut de obiectivitate;
- nu pot să apreciez.

• Cum apreciați recomandările echipei de audit intern pentru eliminarea neconformităților depistate în activitatea de control intern managerial la entitatea din care faceți parte?

- la nivel superior de adecvare;
- la nivel mediu de adecvare;
- la nivel scăzut de adecvare;

- la nivel foarte scăzut de adecvare;
- nu pot să apreciez.

• Cum apreciați gradul de implementare a recomandărilor echipei de audit ca și conformitate și încadrare în termenele stabilite, conform fișei recomandărilor, pentru entitatea din care faceți parte?

- la nivel superior de implementare;
- la nivel mediu de implementare;
- la nivel scăzut de implementare;
- la nivel foarte scăzut de implementare;
- nu pot să apreciez.

Aceste posibile întrebări din chestionarul propus, dar și altele trebuie să respecte cerințele științifice impuse de domeniul statisticii și să ofere informații de substanță și utile pentru factorii de decizie din Direcția audit intern a Ministerului Apărării Naționale, pentru a corecta neajunsurile manifestate în misiunile de profil, efectuate de echipele secțiilor din subordine, și pentru a majora remarcabil valoarea adăugată pe care acești profesioniști o pot aduce unităților auditate.

Concluzii

Controlul intern managerial reprezintă 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, iar sistemul de control se organizează, în cadrul ministerului apărării, pe baza următoarelor principii: principiul legalității; principiul adaptabilității; principiul integralității; principiul uniformității; principiul finalității; principiul eficienței; principiul eficacității; principiul economicității.

În procesul de implementare a standardelor de control intern managerial, se parcurg două etape obligatorii: etapa autoevaluării, efectuată de către comandanți/șefi care au calitatea de ordonatori de credite; etapa evaluării, efectuată de structura de audit public intern din minister; pentru autoevaluarea sistemului de control intern managerial, structurile ministerului ai căror comandanți/șefi au calitatea de ordonatori de credite parcurg, în principal, următoarele etape: convocarea comisiei de monitorizare în vederea realizării autoevaluării sistemului propriu de control intern managerial;



completarea Chestionarului de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern managerial; întocmirea Situației sintetice a rezultatelor autoevaluării și aprecierea gradului de conformitate a sistemului propriu de control intern managerial cu standardele de control intern managerial, în raport cu numărul de standarde implementate.

Întregul sistem de management și cele două componente ajutătoare (de control intern managerial și de evaluare a acestui control de către auditul intern) la nivelul tuturor entităților din Ministerul Apărării Naționale vizează un întreg set de documente și responsabilități: strategii; planuri strategice; proceduri; manuale; regulamente interne; proiecte de structuri; registre; reguli; desemnări de persoane cu anumite atribuții; instituiți și revizuirii de documente manageriale; indicatori cantitativi și calitativi de performanță; controale; măsuri/planuri etc.

Auditul public intern reprezintă, pentru domeniul militar, activitatea funcțional-independentă și obiectivă de asigurare și consiliere, concepută să adauge valoare și să îmbunătățească activitățile desfășurate în cadrul Ministerului Apărării Naționale; auditul public intern ajută conducerea ministerului, structurile și unitățile militare auditate să își îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea managementului riscului, controlului și proceselor de guvernanță.

Evaluarea inițială a controlului intern presupune parcurgerea următoarelor etape: determinarea modalităților de funcționare a fiecărei activități/acțiuni identificate; identificarea controalelor interne existente, pe baza chestionarului de control intern și a documentelor colectate; stabilirea controalelor interne, așteptate pentru fiecare activitate/acțiune și risc identificat; stabilirea conformității controlului intern; pentru evaluarea inițială a controlului intern, se utilizează o scală, pe trei niveluri, astfel: control intern conform; control intern parțial conform; control intern neconform.

Examinând cu atenție criteriile pe baza cărora se evaluează riscurile unei entități auditate, constatăm că acestea trebuie comensurate cu mai multă precizie atât la partea de probabilități de apariție a riscurilor, cât și la partea de impact al riscurilor; în partea de probabilități de producere a riscurilor unul dintre criteriile din aceste probabilități se referă la riscul analizat, în sensul că acesta se poate

situa în trei variante: nu s-a manifestat anterior în entitatea auditată/domeniul auditat (și atunci, probabilitatea de apariție este mică); s-a manifestat rar în trecut în entitatea auditată/domeniul auditat (și atunci, probabilitatea de apariție este medie); s-a manifestat des în trecut în entitatea auditată/domeniul auditat (și atunci, probabilitatea de apariție este mare).

Considerăm că, după perioada de implementare a recomandărilor de către entitatea auditată, în cadrul misiunilor de evaluare a activității de audit intern, desfășurate de secțiile teritoriale de audit din subordine, este foarte potrivită efectuarea de către Direcția de audit intern și a unui studiu gen sondaj statistic, pe baza unui chestionar pentru aprecierea contribuției auditului intern la evaluarea și perfecționarea controlului intern managerial în unitățile militare și în alte structuri auditate de echipele acestor secții. Un model de astfel de chestionar, ca cel prezentat mai sus (care poate fi completat și cu alte întrebări adecvate), va putea fi adresat persoanelor implicate direct în activitatea de audit intern din partea entității supuse unei asemenea examinări (cum ar fi comandanți, locțiitori ai acestora, contabili-șefi, juriști, alți șefi de structuri independente care au fost auditați intern de echipele secțiilor teritoriale în misiunile efectuate anterior) și poate ajuta foarte mult la perfecționarea activității de audit public intern, pe zona evaluării profunde a controlului intern managerial în entitățile armatei.

NOTE:

1 *** *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 456, din 06.06.2019.

2 „Îmbunătățirea eficacității organizaționale a MEN și a instituțiilor subordonate prin dezvoltarea sistemului de control managerial intern (SCMI)”, proiect PODCA, p. 5.

3 http://ec.europa.eu/romania/documents/eu_romania_tema_20.pdf, accesat la 02.11.2020.

4 *** *Ordinul secretarului general al Guvernului nr. 600/2018*, Glosar.

5 *** *Ordinul M100/2019*, Art. 3, alin. 2.

6 *Ibidem*, Art. 5.

7 *Ibidem*, Art. 6, alin. 1 și 2.

8 *Ibidem*, Art. 9.

9 *** *Codul controlului intern managerial al entităților publice*, *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 387, din 7 mai 2018.

10 [Curtea de Conturi a României], *Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice*, București, 2011, p. 31.

11 [International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)], *ISSAI 1315, Identifying and*

Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment, Viena, 2007.

12 [Curtea de Conturi a României], *Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice*, București, 2011, p. 40.

13 *** Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 17, din 10 ianuarie 2014.

14 *** Monitorul Oficial al României, Partea I, *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M67 din 17.06.2014 pentru aprobarea Normelor metodologice privind exercitarea auditului public intern în Ministerul Apărării Naționale*, nr. 463, din 25 iunie 2014.

15 *Ibidem*, Art. 2.

16 Radu-Viorel Marcu, „Evoluții în legislația națională în domeniul auditului public intern și analiza cadrului național de reglementare”, *Finanțe publice și contabilitate*, nr. 6/2015, p. 19.

17 Marius-Gabriel Tomoială, „Principalele modificări aduse metodologiei de audit intern prin Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013”, *Finanțe publice și contabilitate*, nr. 6/2014, p. 35.

18 Radu-Viorel Marcu, *op.cit.*, p. 21.

19 *Pragul de semnificație* este definit în „Cadrul general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare”, emis de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, în următorii termeni: „Informațiile sunt semnificative, dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau a erorii, judecat în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării greșite. Astfel, pragul de semnificație oferă mai degrabă o limită, decât să reprezinte o însușire calitativă primară pe care informația trebuie să o aibă pentru a fi utilă”.

20 Mariana Balu, *Bazele statisticii*, Editura Fundației „România de Măine”, București, 2007, pp. 129-130.

BIBLIOGRAFIE

*** *Codul controlului intern managerial al entităților publice*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 387, din 7 mai 2018.

*** *HG nr. 1086, din 2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 17, din 10 ianuarie 2014.

*** *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.100/2019 pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 456, din 06.06.2019.

*** *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M67 din 17.06.2014 pentru aprobarea Normelor metodologice privind exercitarea auditului public intern în Ministerul Apărării Naționale*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 463, din 25 iunie 2014.

*** *Îmbunătățirea eficacității organizaționale a MEN și a instituțiilor subordonate prin dezvoltarea sistemului de control managerial intern (SCMI)*, proiect PODCA.

[Curtea de Conturi a României], *Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice*, București, 2011.

[International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)], *ISSAI 1315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*, Viena, 2007.

Balu Mariana, *Bazele statisticii*, Editura Fundației „România de Măine”, București, 2007.

Marcu Radu-Viorel, „Evoluții în legislația națională în domeniul auditului public intern și analiza cadrului național de reglementare”, *Finanțe publice și contabilitate*, nr. 6/2015.

Tomoială Marius-Gabriel, „Principalele modificări aduse metodologiei de audit intern prin Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013”, *Finanțe publice și contabilitate*, nr. 6/2014.

http://ec.europa.eu/romania/documents/eu_romania/tema_20.pdf

www.gov.ro

www.mapn.ro